

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE’DE İTHALATTA
KAYNAK KULLANIMINI DESTEKLEME FONU
(KKDF) UYGULAMA SORUNLARI VE
ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

**CENGİZ ÇELİK
2501140586**

**TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. BİNHAN ELİF YILMAZ**

İSTANBUL - 2017

ÖZ

TÜRKİYE’DE İTHALATTA KAYNAK KULLANIMINI DESTEKLEME FONU (KKDF) UYGULAMA SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

CENGİZ ÇELİK

Bu çalışmada; kaynak kullanımını destekleme fonunun (KKDF) ithalat boyutundaki uygulaması, Fonun mali-ekonomik açıdan önemi, gerekliliği ve etkileri konularına girilmeksizin, sırasıyla gümrük vergilemesine ilişkin temel kavramlar tanımlanmak, uygulama vergi ve vergileme ile ilgili temel başlıklar dahilinde etraflıca ortaya konulmak, konuya ilişkin özellikli durumlar belirtilmek ve mevzuatta ve uygulamada müşahade edilen ihtilaflı alanlar açıklanarak bunlara çözüm önerileri getirilmek suretiyle tüm yönleriyle irdelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmada konuya ilişkin yürürlükteki hukuki düzenlemelerin hemen tümünden yararlanılmış, herhangi bir düzenlemenin olmadığı noktalarda ise keyfiyet meri uygulamanın mantığı, hukukun genel ilkeleri ve mümkün mertebe yüksek yargı kararları ve akademik görüşler çerçevesinde ele alınarak sonuca bağlanmıştır.

Son tahlilde hukuki dayanağına dair tartışmalar, bu ekseninde “yasallık ilkesi”nin öngördüğü koşulların karşılanmamış olması, hukuki niteliğindeki belirsizlik, meri ceza uygulamasının hukuk dışılığı, düzenleme yapma yetkisi konusundaki iki başlılık, ilgili alt mevzuat düzenlemelerinin çoğu kez bir üst norma dayanmaması, bu anlamda keyfi/takdiri hükümler içermesi ve tartışmalı pek çok hususa cevap vermede de yetersiz kalması gibi çok sayıdaki sorunun veya “gri” alanın Fon uygulamasının ihtilaflı ve yeknesak biçimde işlerliğini tümüyle imkansız kıldığı değerlendirilmiş, bu ekseninde konunun tam manasıyla ancak gereğine “yasallık ilkesi” ve “normlar hiyerarşisi kuralı” temelinde tevessül edilecek kapsamlı

mevzuat düzenlemelerinin ihdası ile çözüme kavuşturulabileceği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu, KKDF, Fon, Vergi, Vergileme, Yasallık İlkesi, İthalat, Gümrük.



ABSTRACT

THE PROBLEMS OF THE IMPLEMENTATION OF THE RESOURCE UTILIZATION SUPPORT FUND (RUSF) ON IMPORT IN TURKEY AND THE SOLUTION OFFERS

CENGİZ ÇELİK

In this study it is aimed to examine the implementation of the resource utilization support fund (RUSF) in point of import in all its parts, by identifying basic concepts regarding customs taxation, by revealing the implementation thoroughly within the basic topics concerning tax and taxation, by stating specific cases concerning to the subject and by specifying the controversial areas observed in legislation and practice and offering solutions to them in turn, without broaching the subjects of fiscal and economic importance, necessity and effects of the Fund.

In the study it has been made use of nearly all the regulations in force concerning to the subject, the circumstance was brought to conclusion by being covered within the framework of the reason of the practise in force, general principles of law and higher judicial rulings and academic opinions as far as possible in cases where there is no regulation about the issue.

In the final analysis it was appraised that a large number of problems or “gray” areas regarding the Fund such as disputes about its legal basis, in this regard, not having met of the conditions “the principle of legality” requires, ambiguity on its legal characteristic, unlawfulness of the practice of punishment in force, duality on the subject of the power of making legal arrangements, mostly not being based upon an upper norm of relevant lower legislative arrangements, in this manner, involving arbitrary/discretionary provisions and also falling short of responding a great deal of contradictive issues of them definitely preclude the continuation of the

implementation uncontroversially and evenly, in this respect, it was reached to the conclusion that the matter can only be resolved in full by creating of comprehensive legislative arrangements to which have been resorted on grounds of “the principle of legality” and “rule of hierarchy of norms”.

Keywords: The Resource Utilization Support Fund, RUSF, Fund, Tax, Taxation, The Principle of Legality, Import, Customs.



ÖNSÖZ

Türkiye’de kaynak kullanımını destekleme fonunun (KKDF) ithalat boyutundaki uygulamasının tüm yönleriyle ele alınıp mümkün mertebe hukuki bir perspektif dahilinde irdelendiği bu çalışmada; meselenin tam olarak anlaşılabilmesi adına ilk aşamada gümrük ve gümrük vergilemesi ile ilgili temel kavramlara ve tanımlara dair genel açıklamalar yapılmış, daha sonra keyfiyet spesifik anlamda vergilemeye ilişkin temel parametreler ve özellikli durumlar çerçevesinde kapsamlı biçimde ele alınarak derlenmiş, son olarak bu şekilde açığa çıkan ihtilaflı alanlara yürürlükteki mevzuat ve mevcut uygulama dahilinde mercek tutularak hukuki ve mantıksal temelde çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

Konuya ilişkin mevzuatın ihtiyaca cevap vermede yetersiz kalması ve “yasallık ilkesi” ve “normlar hiyerarşisi kuralı” bağlamında çok ciddi ölçüde sorunu bünyesinde barındırması yönüyle meselenin tartışmaya son derece elverişli bir görünüm arz etmesi ve Türkiye’de vergilemenin neredeyse tamamen Vergi Usul Kanunu uyarınca tahsil edilen vergilere yönelik bir kavram olarak telakki edilmesi olgusu ile bağlantılı biçimde konuya ilişkin herhangi bir akademik ve bilimsel çalışmanın bulunmaması hususları, bir yandan işbu tez konusunun seçilmesi altında yatan nedenleri oluştururken diğer yandan da çalışmanın yürütülmesi sırasında karşılaşılan temel güçlükleri teşkil etmiştir.

Belirtilen hususlar anlamında meseleye bütüncül bir bakış açısıyla ışık tutabilmek ve konusundaki boşluğu doldurabilmek amacıyla görece uzun ve titiz bir çalışma dahilinde kaleme alınan işbu tezin hazırlanması sürecinde gösterdikleri engin sabır ve hoşgörü ile vermiş oldukları manevi destek dolayısıyla çok değerli eşime ve biricik oğluma; yine tezin hazırlanması sürecindeki veya önceki süreçteki yaklaşımları, tavsiyeleri ve doğrudan veya dolaylı katkıları dolayısıyla başta Prof. Dr. B. Elif YILMAZ olmak üzere Prof. Dr. S. Ateş OKTAR ve Doç. Dr. Mahmut KAŞIKÇI hocalarıma saygılarımı ve şükranlarımı sunmayı borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE GÜMRÜK VERGİLEMESİNE GENEL BİR BAKIŞ

A. Türkiye’de Gümrük Vergilemesinin Kısa Tarihçesi	3
B. Dış Ticaret İşlemleri Üzerinden Alınan Vergilerin ve Diğer Kamu Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı	4
C. Gümrük Vergilemesi ile İlgili Temel Kavramlar ve Deyimler	5
1. Eşya	5
2. Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi	5
3. Gümrük Vergisi - Gümrük Vergileri - İthalat Vergileri Ayrımı	5
4. Eşyanın Gümrükçe Onaylanmış Bir İşlem veya Kullanıma Tabi Tutulması	7
5. Gümrük Rejimi	7
a. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi	7
b. Transit Rejimi	8
c. Gümrük Antrepo Rejimi	8
ç. Dahilde İşleme Rejimi	9
d. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi	9

e. Geçici İthalat Rejimi	9
f. Hariçte İşleme Rejimi	10
g. İhracat Rejimi	10
6. Gümrük Beyanı	10
7. Gümrük Tarifesi	10
8. Gümrük Kıymeti	11
9. Serbest Bölge	12
Ç. Gümrük Vergilerinin Tarhı, Tahakkuku, Tebliği ve Kesinleşmesi	13
D. Gümrük Vergilerinde ve Bunlara Bağlı İdari Para Cezalarında Zamanaşımı	17
E. İthalatta Ödeme Şekilleri	18
F. Dış Ticarete Teslim Şekilleri	21

İKİNCİ BÖLÜM

İTHALATTA KAYNAK KULLANIMINI DESTEKLEME FONUNA GENEL BİR BAKIŞ

A. Ortaya Çıkışı İtibariyle Kısa Tarihçesi ve Kamu Gelirleri İçindeki Payı	23
B. Amacı	26
C. Dayanağı, Kapsamı, Kaynağı ve Konusu	26
Ç. Hukuki Niteliği	28
D. Matrahı	28
E. Oranı ve Hesaplanması	29
F. Muafiyet ve İstisna	31
G. Zamanaşımı	33
Ğ. Yetki	34
H. Yaptırım	35
1. Cezai Faiz	35
2. Ceza	36
I. Görevli Yargı Mercii	37

İ. İade	39
J. Takip ve Tahsili	40
K. KDV ve ÖTV Matrahları Karşısındaki Durumu	40

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İTHALATTA KAYNAK KULLANIMINI DESTEKLEME FONUNDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

A. Ödeme Şekline ve Yöntemine İlişkin Özellikli Durumlar	42
1. Mal Bedelinin Transferinde Valör	42
2. Ödeme Şekli “Vadeli” Olarak Beyan Edilmesine Rağmen Mal Bedelinin Beyanname Tarihi İtibariyle Ödenmiş Olması Hali	44
3. Mal Bedeli Transferinin İhracatçının İhracatın Gerçekleştirildiği Ülkeden Farklı Bir Ülkedeki Hesabına Yapılması	44
4. Global Tutarlı KKDF Dekontu Kullanımı	45
5. NETTING Sistemi	45
6. İhracattan ve Görünmeyen İşlemlerden Doğan Alacakların İthalat Bedeline Mahsubu	46
7. Kredi Kartı ile Ödeme	46
8. Çekle Ödeme	47
9. Koşula Bağlı Akreditif	47
10. Rambursmanlı Ödeme	47
11. Yurt Dışındaki Bankalar Aracılığıyla Açılan Akreditif Bedellerinin Yurda Getirilmeksizin Doğrudan İhracatçıya Ödenmesi	48
12. İthalatın Finansmanı İçin Yurt Dışından Temin Olunan Kredinin Türkiye’ye Getirilmeksizin Doğrudan Yurt Dışındaki İhracatçıya Ödenmesi	49
13. Mal Bedelinin Finansman Şirketince Ödenmesi	50
14. Faktoring ile İthalat	51

15. Takas, Özel Takas ve Bağlı Muamele İşlemleri	52
B. Matraha ve Muafiyet veya İstisna Hallerine İlişkin Özellikli Durumlar	54
1. Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna	54
2. Yükseköğretim Kanunu'nda ve Türk Petrol Kanunu'nda Tanınan Muafiyet ve İstisnalar	55
3. Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Birliği Arasında İmzalanan Çerçeve Anlaşması Uyarınca Yapılacak İthalat	56
4. Vadesi 1 Yılı Aşan İthalatlar	57
5. Mal Bedeli ile İlgili Fark Ödemeleri	57
C. Muhtelif Gümrük İşlemlerine İlişkin Özellikli Durumlar	59
1. Geçici İthal Edilen Eşyanın Kati İthalı	59
2. DİİB Kapsamında Yapılan Kredili İthalatta Taahhüdün Gerçekleşmemesi	60
3. Dahilde İşleme İzin Belgesi ve Yatırım Teşvik Belgesi İptali	62
4. Hariçte İşleme Rejimi	62
5. Geri Gelen Eşya	62
6. Antrepodan veya Geçici Depolama Yerinden Eşya Devralınmak Suretiyle Yapılan İthalat	63
7. Serbest Bölgeden Yapılan İthalat	63
8. Eşyanın TGB'ye Getirilmeden Önce Yurt İçinde Satılması	65
9. Bedelsiz İthalat	65

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

A. Hukuki Dayanağının Bulunup Bulunmadığı Hususundaki Belirsizlik	67
B. Hukuki Niteliğinin Tayini Hususundaki Belirsizlik	71
1. Mevzuat Hükümleri	71

2. Meselenin Yüksek Yargı Kararları ve Muhtelif Akademik Görüşler Bağlamında İrdelenmesi	72
3. Maliye Bakanlığının Görüşü	79
4. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Görüşü	80
5. Değerlendirme	80
C. Düşümlü Gerçekleştirilen İthalatlarda KKDF Yükümlülüğünün Tespiti	81
1. Genel Açıklama ve Yükümlülüğün Tespitinde Yöntem	81
2. Mal Mukabili İthalat Tutarlarının Müteakip İthalatlara İlişkin Cari Hesap Bakiyesi Hesaplamalarında Dikkate Alınıp Alınmaması Gerektiği Sorunu	84
Ç. İhracatçı Firmadan Mal Bedeli İadeleri veya Grup İçi Krediler Şeklinde Fiilen Temin Edilen Bedeller	90
D. Yurt Dışı Tedarikçi Firmadan Sağlanan Credit Note Gelirleri	92
E. “Peşin” Ödenen İthalat Bedellerinin İthalatın Gerçekleştirilmesini Müteakip Kısa Süre İçinde İthalatçının Yurt İçindeki Hesabına Geri Gelmesi	95
F. Yurt Dışında / Serbest Bölgede Kurulu İlişkili Firmalardan Gerçekleştirilen İthalatlarda İlişkinin Niteliği Sorunu	98
G. Cezanın Hukukiliği	99
1. Cezai Faiz	99
2. Ceza	100
Ğ. İhracatçıya Yapılan Royalti ve Lisans Ödemeleri	103
SONUÇ VE ÖNERİLER	108
KAYNAKÇA	121
EKLER	140

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1	87
Tablo 2	87
Tablo 3	89



KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	:	Avrupa Birliği
A.g.e.	:	Adı geçen eser
A.g.g.	:	Adı geçen genelge
A.g.k.m.	:	Adı geçen kanun maddesi
A.g.m.	:	Adı geçen makale
A.g.y.	:	Adı geçen yazı
BKK	:	Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	:	Bakınız
bs.	:	Baskı
Çev.	:	Çeviren
DİBKK	:	Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı
DiİB	:	Dahilde İşleme İzin Belgesi
DIR	:	Dahilde İşleme Rejimi
E.	:	Esas
g.	:	Gün
GGM	:	Gümrükler Genel Müdürlüğü
GİB	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GK	:	Gümrük Kanunu
GTİP	:	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GY	:	Gümrük Yönetmeliği
HİR	:	Hariçte İşleme Rejimi
İY	:	İthalat Yönetmeliği
K.	:	Karar
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KKDF	:	Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
Md.	:	Madde
ÖTV	:	Özel Tüketim Vergisi
R.G.	:	Resmi Gazete
SDGB	:	Serbest Dolaşıma Giriş Beyannamesi
s.	:	Sayılı/Sayfa
TCK	:	Türk Ceza Kanunu
TCMB	:	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TGB	:	Türkiye Gümrük Bölgesi
TGTC	:	Türk Gümrük Tarife Cetveli
t.	:	Tarih
t.y.	:	Tarih yok
vb.	:	Ve bunlar gibi
vd.	:	Ve diğerleri
vs.	:	Vesaire
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YİBK	:	Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kararı
YTB	:	Yatırım Teşvik Belgesi

GİRİŞ

Türkiye’de kredili işlemlerden yaklaşık otuz yıldır “kesinti” yapılmak suretiyle alınan ve ithalat itibariyle tahsil mantığı vadeli ithalatta ithalatçının ithale konu mal bedelini mal uhdesine geçtikten sonra ödemesi dolayısıyla kredilendirilmiş olmasına dayanan kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF), dayandığı mevzuat alt yapısı ve uygulaması itibariyle birçok sorunu bünyesinde barındırmaktadır.

Fonun düzenlendiği mevzuatın normlar hiyerarşisi kavramının gerekleri ile büyük ölçüde uyumlu olmaması, bir başka anlatımla uygulamanın çerçevesinin esasen üst mevzuat yerine genelge, yazı ve özelge gibi alt mevzuat eliyle çizilmiş olması dolayısıyla ortaya çıkan bu sorunlar, uygulamada yine bir başka alt mevzuat eliyle çözüme kavuşturulmaya çalışılmakta, bu ise bir nevi kısır döngü içerisinde benzer nitelikte başka sorunları beraberinde getirmekte, diğer yandan da vergilemede yasallık ilkesi ve hukuki bağlayıcılık temelinde haklı eleştirilere ve tartışmalara yol açmaktadır.

Bu bağlamda işbu çalışmada keyfiyet büyük oranda mezkur alt mevzuat düzenlemeleri temelinde ele alınacak olup, Fon’un hukuki alt yapısının yetersiz kalmasının ve doğrudan konuya özgü akademik ve bilimsel çalışma yoksunluğunun neden olduğu güçlükler de büyük ölçüde hukukun genel ilkeleri, ilgili makaleler ve görece sınırlı sayıdaki yüksek yargı kararları yardımıyla telafi edilmeye çalışılacaktır.

Diğer yandan çalışmada Türkiye’de KKDF uygulamasının münhasıran ithalata bakan yönünün irdelenecek olması kaynaklı, “KKDF” veya “Fon” kavramlarıyla “ithalatta alınan KKDF” kastedilecek, benzer bir yaklaşımla “KKDF kesintisi” veya “Fon kesintisi” kavramları yerine çoğu kez kısaca “KKDF” veya “Fon” kavramları kullanılacaktır. Yine çalışmanın niteliği ve bu anlamda öngörülen kapsamı dikkate alınarak, zaman içinde mevzuatta ve buna bağlı olarak uygulamada

ortaya çıkan değişikliklere değinilmeyecek, gerekli tüm açıklamalar, yorumlar ve değerlendirmeler sadece meri mevzuat ve uygulama itibariyle yapılacaktır.

İthalatta Fon uygulamasının bütüncül bir bakış açısıyla, son derece kapsamlı biçimde ve belli bir sistematik dahilinde ele alınacağı bu çalışmada; meselenin tam olarak anlaşılabilmesi adına öncelikle gümrük ve gümrük vergilemesi ile ilgili kavramlardan ve tanımlardan çalışma konusuyla bir şekilde bağlantılı bulunanlar açıklanmak suretiyle okuyucuya temel bir perspektif sunulmaya çalışılacak, ardından keyfiyet bir tür vergi benzeri kamu geliri olan Fon'un amacı, dayanağı, kapsamı, kaynağı, konusu, hukuki niteliği, matrahı, oranı, hesaplanması, zamanaşımı gibi vergilemeye dair temel başlıklar özelinde ayrıntılı biçimde ortaya konulacak, hemen ardından uygulamada karşılaşılan, bilinen özellikli durumların tamamı Fon'a tabi olup olmamaları açısından irdelemeye tabi tutulacak, son olarak bu bağlamda ortaya çıkan ihtilaflı alanlar ve sorunlar etraflıca açıklanarak bunlara mevcut uygulama da dikkate alınmak suretiyle hukuki zeminde çözüm nerileri getirilmeye çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE GÜMRÜK VERGİLEMESİNE GENEL BİR BAKIŞ

A. Türkiye’de Gümrük Vergilemesinin Kısa Tarihçesi

Türkiye Cumhuriyeti kurulmadan önce vergileme sisteminde çok başlılık söz konusu idi. Zira Osmanlı Devleti zamanında vergileme, “şer’i” vergiler (zekat, öşür, haraç ve cizye) ile padişah tarafından bir anlamda egemenliğin yansıması olarak konulan ve bölgesel olarak farklılık arz eden “örfi” vergiler eliyle idame ettirilmekte idi.¹ Bu eksende toprak düzeninin askeri düzenle iç içe geçmesi, tımar ve iltizam sisteminin birlikte uygulanması dolayısıyla genel olarak merkeziyetçi bir vergi idaresinden ve gelirleri düzenli ödenen vergilere dayanan vergi devletinden bahsetmek mümkün bulunmamakta idi.²

Tanzimat öncesi dönemde yeknesak bir gümrük mevzuatı bulunmayıp, gümrük mevzuatı ve dolayısıyla alınması gerekli gümrük vergileri bölgelere göre değişiklik arz etmekte idi.³ Diğer taraftan doğası gereği kapitülasyonlar kaynaklı gümrük vergilerini artırabilmek de mümkün bulunmamakta idi.⁴ Gümrük vergilerinin toplanmasında genel itibariyle “iltizam” usulünün uygulandığı bu dönemde dış ticaretten alınan gümrük vergisi haricinde “iç gümrük vergisi” adı altında eşyanın ülke içinde bir yerden bir yere sevkinde uygulanan bir vergi daha vardı ki bu vergi, iç ticareti engellediği gibi, çeşitli ekonomik sorunlara da yol açmaktaydı.⁵

Tanzimat döneminde ise giriş gümrük vergileri artırılıp, çıkış gümrük vergileri azaltılarak “korumacı” bir yaklaşım benimsenmiş, diğer yandan iç gümrük

¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 23. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2014, s. 8.

² **A.g.e.**

³ Turhan Atan, **Türk Gümrük Tarihi**, Ankara, Gümrük Müfettişleri Derneği, 2. Cilt, t.y., s. 3.

⁴ **A.g.e.**

⁵ **A.g.e.**, s. 3-4.

vergesi uygulamasına kademeli olarak son verilmiş, iltizam usulü kaldırılarak vergilerin emanet usulü toplanmasına devam edilmiştir.⁶

İkinci meşrutiyet döneminde 1909 tarihli Gümrük Nizamnamesi ile beyanname sistemine geçilmiş, 1914 yılında kapitülasyonların kaldırılmasıyla gümrük vergileri ve mevzuatı açısından yeni ve önemli düzenlemeler yapılmış, bu eksende gümrük vergileri artırılmış, 1916 yılında yürürlüğe konup 1929 yılına dek yürürlükte kalmış bulunan ilmi ve sistematik nitelikte bir gümrük tarifesi hazırlanmış, diğer taraftan batılı ülke gümrük kanunlarının incelenmesi neticesinde 1918 yılında yürürlüğe konup 1949 yılına dek yürürlükte kalmış bulunan modern nitelikte bir gümrük kanunu hazırlanmıştır.⁷

Ülkemizde 1949-1972 yılları arasında 5383 sayılı Gümrük Kanunu, 1972-2000 yılları arasında 1615 sayılı Gümrük Kanunu yürürlükte kalmış olup, 2000 yılından bu yana ise çok çeşitli defa değişikliğe uğramış olan 4458 sayılı Gümrük Kanunu yürürlükte bulunmaya devam etmektedir.

B. Dış Ticaret İşlemleri Üzerinden Alınan Vergilerin ve Diğer Kamu Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı

Ülkemizde dış ticaret işlemlerinden alınan vergi miktarı yıllar itibariyle GSMH'deki ve dış ticaret hacmindeki artışa paralel biçimde artış göstermiştir. Buna göre 2007 yılında 28.970.328.000-TL olan rakamın 2012 yılında 55.310.163.000-TL'ye çıktığı, bunun 49.999.881.000-TL'sinin ithalde alınan katma değer vergisi, 5.194.821.000-TL'sinin gümrük vergileri olduğu⁸; aynı şekilde 2015 yılında dış ticaret işlemlerinden alınan vergilerin 82.866.541.000-TL'ye çıktığı, bunun 74.377.573-TL'sinin ithalde alınan katma değer vergisi, 8.101.941.000-TL'sinin gümrük vergileri olduğu görülmektedir.⁹

⁶ A.g.e., s. 4.

⁷ A.g.e., s. 4-5.

⁸ Bkz. Ek: I.

⁹ Bkz. Ek: II.

C. Gümrük Vergilemesi ile İlgili Temel Kavramlar ve Deyimler

Gümrük vergilemesine ilişkin temel kavramlardan ve deyimlerden doğrudan işbu çalışma konusu ile bağlantılı bulunanlar ana hatlarıyla aşağıda açıklanmıştır.

1. Eşya

Gümrüğün konusunu münhasıran eşya teşkil etmekte olup, bunun dışındaki varlıklar, kavramlar ve olgular gümrüğün konusuna girmemektedir. Örneğin insan kaçakçılığı gümrüğün değil, güvenlik birimlerinin görev, yetki ve ilgi alanına girmektedir.

Gümrük mevzuatında eşya, her türlü madde, ürün ve değer olarak tanımlanmaktadır.¹⁰ Bu çerçevede, elle tutulabilir ve gözle görülür olmasa da “elektrik” gümrük tekniği açısından eşya olarak addedilmektedir.

2. Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi

Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi; Türkiye Cumhuriyeti toprakları, kara suları, iç suları ve hava sahasını ifade etmektedir.¹¹

3. Gümrük Vergisi - Gümrük Vergileri - İthalat Vergileri Ayrımı

Dış ticaret politikasının en eski ve en yaygın araçlarından biri olarak ithal malların ülke sınırlarından girişi sırasında devlet tarafından alınan¹² ve konulması veya oranının değiştirilmesi sonucunda hem o mala ilişkin endüstri üzerinde hem de

¹⁰ 4458 s. Gümrük Kanunu md. 3; R.G. 4.11.1999, 23866.

¹¹ GK md. 2.

¹² Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler**, 3. bs., İstanbul, Güzem Can Yayınları, 2002, s. 274.

ülke ekonomisinde birtakım etkiler doğuran¹³ gümrük vergisinin tanımı Gümrük Kanunu'nda yapılmamıştır. Bununla birlikte 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda¹⁴ yer alan “gümrük vergileri” tanımından¹⁵ hareketle gümrük vergisini “eşyanın ithaline veya ihracına bağlı olarak tahsil edilen vergi” şeklinde tanımlamak mümkündür.

Gümrük vergisi, yasal dayanağını teşkil eden 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'a¹⁶ istinaden her yıl çıkarılan ilgili Bakanlar Kurulu Kararı eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveli'ne göre, mevcut durumda sadece ithale konu eşya için tahsil olunmaktadır.

Bu bağlamda 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun¹⁷ uyarınca halihazırda sadece bir kısım fındık, deri ve post ihracatında tahsil olunan Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu (DFİF) kesintileri haricinde ihracata yönelik bir vergilemenin bulunmadığı, bilakis ihracata bağlı birçok teşvik unsurunun (katma değer vergisi iadesi vs.) yürürlükte bulunduğu dikkate alındığında, uygulamada “gümrük vergileri” ifadesiyle, “gümrük vergisi” kavramını da kapsayan, esasen sadece ithalat üzerinden alınan vergiler (ithalat vergileri) kastedilmiş olmaktadır.

Gümrük vergisine göre çok daha geniş bir kapsamı ifade eden “gümrük vergileri” ve “ithalat vergileri” kavramları ise GK'da tanımlanmış olup, buna göre “gümrük vergileri”, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin veya ihracat vergilerinin tümünü, “ithalat vergileri” ise 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 yükleri ifade etmektedir.¹⁸

¹³ A.g.e., s. 165.

¹⁴ R.G. 31.3.2007, 26479.

¹⁵ Md. 2.

¹⁶ R.G. 25.5.1964, 11711.

¹⁷ R.G. 15.2.1984, 18313.

¹⁸ GK md. 3.

$$\boxed{\text{GÜMRÜK VERGİLERİ}} = \boxed{\text{İTHALAT VERGİLERİ}} + \boxed{\text{İHRACAT VERGİLERİ}}$$

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde etraflıca tartışılacağı üzere KKDF, gümrük vergileri tanımı içinde yer almaktadır.

4. Eşyanın Gümrükçe Onaylanmış Bir İşlem veya Kullanıma Tabi Tutulması

Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması, eşyanın; bir gümrük rejimine tabi tutulması, bir serbest bölgeye girmesi, TGB dışına yeniden ihracı, imhası veya gümrüğe terk edilmesi şeklindeki beş (5) durumdan herhangi birini veya birkaçını ifade etmektedir.¹⁹

5. Gümrük Rejimi

Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması şekillerinden biri olan gümrük rejimi deyimi; serbest dolaşıma giriş, transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme, geçici ithalat, hariçte işleme ve ihracat rejimlerini ifade etmektedir.²⁰ Sözü edilen gümrük rejimleri aşağıda kısaca tanımlanmıştır.

a. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi

Serbest dolaşıma giriş rejimi, TGB'ye gelen eşyaya ilişkin ticaret politikası önlemlerinin uygulandığı, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlandığı ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsil edildiği rejim türüdür.²¹

Serbest dolaşımda bulunan eşya ise Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası

¹⁹ A.g.k.m.

²⁰ A.g.k.m.

²¹ GK md. 74.

anlaşmalara ait hükümler saklı kalmak kaydıyla, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak TGB'ye giren eşya ile üretiminde kullanılan girdilerin yerli olup olmadığına bakılmaksızın 18 ve 19'uncu madde hükümlerine göre Türk menşeli sayılan eşyayı ifade etmektedir²².

Eşya bu rejime tabi tutulmadığı müddetçe KKDF yükümlülüğü doğmamaktadır.

b. Transit Rejimi

Transit rejimi, ithalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ve ihracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmış eşyanın gümrük gözetimi altında TGB içinde bir noktadan diğerine taşındığı durumlarda uygulanan gümrük rejimi türüdür.²³

Eşya bu rejimde kaldığı (rejimin gerektirdiği yükümlülükler yerine getirilip bu anlamda ihlali bir davranış içerisinde olunmadığı) müddetçe gümrük gözetimi devam etmekle birlikte gümrük yükümlülüğü doğmamakta, gümrük vergileri tahakkuk etmemektedir.

c. Gümrük Antrepo Rejimi

Gümrük antrepo rejimi, normal şartlarda ancak ithalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ve gümrük antrepasına alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek serbest dolaşımda bulunan eşyanın gümrük gözetimi altında konulabildiği ve antrepo olarak adlandırılan yerlerdeki eşyanın tabi olduğu hükümlerin uygulandığı rejimdir.²⁴

²² GK md. 3.

²³ GK md. 84.

²⁴ GK md. 93.

ç. Dahilde İşleme Rejimi

Dahilde işleme rejimi, serbest dolaşımda olmayan eşyanın gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın vergileri teminata bağlanmak suretiyle geçici olarak ithal edilip işlem görmüş ürünler bünyesinde ihraç edildiği ve ihracı müteakip alınan teminatın iade edildiği rejim türüdür.²⁵

Bu tanımlama rejimin iki tedbirinden²⁶ (türünden) biri olan ve diğerine göre çok daha büyük oranda kullanılan “şartlı muafiyet sistemi” bağlamında yapılmış olup, bunun haricinde “geri ödeme sistemi”²⁷ şeklinde bir tedbir daha bulunmaktadır.

d. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın TGB’de niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulduğu ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin, ürünlerin kendilerinin tabi olduğu vergiler üzerinden serbest dolaşıma girmelerine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir.²⁸

e. Geçici İthalat Rejimi

Geçici ithalat rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen veya kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın TGB içinde kullanıldığı ve bu kullanım sırasındaki olağan yıpranma dışında herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı rejimdir.²⁹

²⁵ GK md. 108.

²⁶ Bkz. 2005/8391 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararı md. 4; R.G. 27.1.2005, 25709.

²⁷ Bkz. GK md. 117.

²⁸ GK md. 123.

²⁹ GK md. 128.

f. Hariçte İşleme Rejimi

Hariçte işleme rejimi, serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere TGB’den geçici olarak ihracına ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin ithalat vergilerinden tam veya kısmi muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir.³⁰

g. İhracat Rejimi

İhracat rejimi, ticaret politikası önlemlerinin ve gerektiği takdirde ihracat vergileri de dahil olmak üzere serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihracı amacıyla TGB dışına çıkışına ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir.³¹

6. Gümrük Beyanı

Gümrük beyanı, belirlenen usuller ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulmasıdır.³²

7. Gümrük Tarifesi

Gümrük vergileri gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanmakta, eşya ticaretine ilişkin özel hükümlerle belirlenmiş diğer önlemler de aynı şekilde eşyanın tarife pozisyonuna göre uygulanmaktadır.³³ Bu nedenle gümrük tarifesi gümrük uygulamalarının sacayaklarından ilki olup, herhangi bir gümrük işlemine konu edilecek eşyanın tabi olacağı yükümlülükler (vergisel yükümlülükler, ticaret politikası önlemleri vs.), esasen ilk olarak eşyanın TGTC’deki yerinin, yani gümrük tarife istatistik pozisyonunun (GTİP) ve hemen ardından “kıymet”inin ve “menşe”nin tespitine

³⁰ GK md. 135.

³¹ GK md. 150.

³² GK md. 3.

³³ GK md. 15.

binaen sözü edilen parametreler birlikte dikkate alınarak belirlenmektedir.

Bu eksen de gümrük tarifesi; Bakanlar Kurulunca kabul edilen TGTC’yi (1), tamamen veya kısmen TGTC’ye dayanan veya bu cetvele alt açılımlar ekleyen ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemlerinin uygulanması için tespit edilen diğer cetvelleri (2), Türk Gümrük Tarifesinin kapsadığı eşyaya uygulanacak; gümrük vergi oranlarını ve tarım politikası veya işlenmiş tarım ürünleriyle ilgili özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini (3), Türkiye’nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulaması gerektiren anlaşmalarda yer alan tercihli tarife uygulamalarını (4), Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamalarını (5), ithalat vergilerinde bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamalarını (6) ve bu sayılanlar dışında kalan diğer tarife uygulamalarını (7) kapsamaktadır.³⁴

Oldukça geniş kapsama sahip olan bu tanım, belli bir kısım eşyanın KKDF’ye tabi olup olmadığının belirlenmesi ve ileriki kısımlarda açıklanacağı üzere KKDF’ye ilişkin ceza uygulamalarının hukukiliğinin tespiti hususlarında belirleyici rol oynamaktadır.

8. Gümrük Kıymeti

KKDF’ye ilişkin ceza uygulamalarının hukukiliğinin tespiti noktasında, aynı gümrük tarifesinde olduğu üzere, tanımı itibariyle belirleyici bir konumda bulunan “eşyanın gümrük kıymeti”, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla Kanun’un ikinci kısmının üçüncü bölümünde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymet³⁵; “ithal eşyasının gümrük kıymeti” eşyanın satış bedeli³⁶; “eşyanın satış bedeli” ise Türkiye’ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28’inci maddelere göre gerekli

³⁴ A.g.k.m.

³⁵ GK md. 23.

³⁶ GK md. 24.

düzeltilmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyat³⁷ olarak tanımlanmaktadır. Gümrük kıymetini gümrük vergisine esas matrah, yani “gümrük (vergisi) matrahı” olarak tanımlamak da mümkündür.

Konu çalışmanın ilerleyen bölümlerinde irdeleneceği üzere bu noktada sadece, KKDF ve gümrük vergisi matrahlarının beyan edilen teslim şekline bağlı olarak bazı durumlarda aynı hususu işaret ettiğini ve fakat çoğu kez farklı tutarlarda olduğunu, bu itibarla mevzuatta ve uygulamada sıkça yapılan bir hata olarak sözü edilen kavramların birbirleriyle karıştırılmaması gerektiğini vurgulamak yerinde olacaktır.

Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde duruma göre ve ancak belli bir sıra dahilinde uygulanabilen farklı yöntemler bulunmakla birlikte genel olarak ithalatların %95’inde “satış bedeli” yöntemi (standart yöntem) kullanılmaktadır.³⁸ Bir yöntemin uygulanabilmesinin mevzuat gereğince mümkün olmaması halinde ise bir sonraki yönteme geçilmektedir.

9. Serbest Bölge

Eşyanın gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanıma tutulma şekillerinden biri olan serbest bölgeler esasen; ucuz ve düzenli girdi temini, yabancı sermaye ve teknoloji girişinin hızlandırılması, yatırım ve üretim yoluyla ihracatın teşvik edilmesi şeklindeki amaçlara ulaşma adına ihdas edilmiş bir müessesedir.³⁹

Serbest bölgeler, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın (serbest dolaşıma sokulmaksızın) gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak veya tüketilmemek kaydıyla konulduğu, TGB’nin parçaları olmakla beraber ithalat vergilerinin ve ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından TGB dışında olduğu kabul edilen yerler ile

³⁷ A.g.k.m.

³⁸ Stefan Vonderbank, **Gümrük Kıymeti Mevzuatı**, Çev. Serdar Çelik, Ankara, Gümrük Müsteşarlığı Risk Yönetimi ve Stratejik Değerlendirme Birimi, t.y., s. 14.

³⁹ Yaser Gürsoy, **Dış Ticaret İşlemleri**, 9. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2015, s. 275.

serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olarak tanımlanmaktadır.⁴⁰

Bir başka tanıma göre ise serbest bölgeler, ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte fiziki olarak diğer kısımlarından ayrılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin yasal düzenlemelerin kısmen veya tamamen uygulanmadığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin sağlandığı yerlerdir.⁴¹

Ç. Gümrük Vergilerinin Tarhı, Tahakkuku, Tebliği ve Kesinleşmesi

Bilindiği üzere vergileme işlemi genel olarak sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Buna göre mükellef ve vergi sorumluları, en basit ifadeyle matraha vergi tarifesinin tatbik edilmesi olarak tanımlanabilecek “tarh” işlemi sonucunda hesaplanan vergiden, kendilerine yapılan ve tarh ve tahakkuk işlemleri arasında köprü görevi üstlenen “tebliğ” işlemi ile haberdar olmakta⁴², nihayetinde “tahakkuk” ile vergi ödenebilir bir aşamaya gelmektedir.⁴³ Beyana dayalı vergilerde beyanı yapan mükellefe tahakkuk fişinin verilmesi ile tarh, tahakkuk ve genel olarak tebliğ aşamaları birlikte gerçekleşmekte⁴⁴ olup, bu eksenle tahakkuk, istisnalar haricinde “verginin kesinleşmesi”ni de ifade etmektedir⁴⁵.

Gümrük mevzuatında ise bahse konu sistem daha farklı işlemektedir. Şöyle ki; tescil edilmiş beyanname gümrük vergileri “tahakkuk”una esas tutulmakta⁴⁶, gümrük vergileri gümrük idaresi tarafından gerekli bilgiler kullanılmak suretiyle “tahakkuk” ettirilerek Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defterine veya

⁴⁰ GK md. 152.

⁴¹ Ahmet Özenalp, **Serbest Bölgeler**, 1. bs., Bursa, Alfa Yayınları, 2002, s. 291.

⁴² S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 10. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2014, s. 123.

⁴³ Vergi Usul Kanunu md. 22; R.G. 10.1.1961, 10703-10705.

⁴⁴ VUK md. 25.

⁴⁵ Oktar, **a.g.e.**, s. 117.

⁴⁶ GK md. 61.

bilgisayara kaydedilmekte⁴⁷ ve hemen akabinde sistem üzerinde yükümlüsüne “tebliğ” edilmekte, yükümlü tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen ve gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarlarının birbirine eşit olması halinde gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi “tebliğ” yerine geçmektedir⁴⁸.

Yine gümrük mevzuatında, beyanın kontrolü ile görevli memurların gümrük vergileri ile gümrük idaresince tahakkuku gereken diğer vergileri “tahakkuk” ettirmekle görevli oldukları⁴⁹, bu minvalde muayene memurunun gümrük vergileri ile gümrük idarelerince tahsil edilmesi gereken vergi, fon ve diğer mali yükümlülüklerin tahakkukunu yapmakla görevli olduğu⁵⁰, gümrük muayene memurları tarafından gümrük vergileri hesaplanan tek tip gümrük beyannamelerinin ilgili gümrük idaresi tahakkuk servisine teslimi ve ilgili servis tarafından gümrük vergilerinin “Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defteri”ne kaydedilmesi⁵¹ gerektiği hususları hükme bağlanmıştır.

İlgili mevzuat hükümleri bu yöndeyken uygulamadaki genel işleyişte; yükümlü ithal etmek istediği eşyaya ilişkin gerekli bilgileri sisteme (WEB-EDI veya BİLGE programları) girmekte, beyan edilen bu bilgiler doğrultusunda sistem tarafından eşyanın tabi olduğu vergiler hesaplanmakta, yükümlünün bu hesaplama sonrasında keyfiyeti kabul ederek sistemde gerekli müdahaleleri yapmasını müteakip sistem tarafından tarih ve numara verilmek suretiyle sistem üzerinde beyanname oluşturulmakta (tescil), daha sonra yine sistem tarafından beyanın kontrol şekli (fiziki muayene, belge kontrolü, vs.) saptanarak akabinde muayene/kontrol aşaması ikmal edilmekte ve bu aşamayı müteakip eşya fiilen ithal edilmektedir.

İlgili mevzuat hükümleri ve uygulamadaki işleyiş birlikte değerlendirildiğinde, gümrük vergilemesindeki sürecin VUK’ta öngörülen genel

⁴⁷ GK md. 195.

⁴⁸ GK md. 197 ve Gümrük Yönetmeliği md. 489; R.G. 7.10.2009, 27369.

⁴⁹ GY md. 186.

⁵⁰ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Taşra Teşkilatı Çalışma Yönetmeliği md. 39; (Çevrimiçi) <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/55386>, 7.6.2016.

⁵¹ Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2000/10 sayılı Genelgesi, (Çevrimiçi) <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/52845>, 7.6.2016.

vergileme sürecinden oldukça farklı cereyan ettiği, bu anlamda gümrük vergilerinde tahakkukun tebliğden önce gerçekleştiği anlaşılmakla beraber, mevzuatta tarhiyata ilişkin bir hükmün bulunmaması, konuya ilişkin birbiriyle çelişen mevzuat hükümlerinin mevcudiyeti, dahası gümrük idarelerindeki genel işleyiş itibarıyla tarh, tahakkuk ve tebliğ süreçlerinin uygulamada iç içe geçmiş olması hususları birlikte gözetildiğinde, konunun ciddi ölçüde belirsizlik arz ettiği sonuçlarına varılmaktadır.

Şöyle ki; tescil edilmiş beyannamenin tahakkuka esas tutulacağının ifade edilmesinden tahakkuk işleminin tescille başlayıp bittiği, dolayısıyla tarh ve tahakkuk işlemlerinin tescille gerçekleşmiş olduğu anlaşılabilecekse de daha olası biçimde bundan, tahakkuk işleminin tescil sonrasındaki bir sürece ait olduğu hususu anlaşılmak gerektiği, zira gümrük vergilerinin gümrük idaresi tarafından gerekli bilgiler kullanılmak suretiyle “tahakkuk” ettirilerek Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defterine veya bilgisayara kaydedildiğinin ve hemen sonrasında da yükümlüsüne sistem üzerinde “tebliğ” edildiğinin belirtilmesi karşısında, konuya ilişkin makul, daha olası ve lafza uygun yorumun, tahakkuk işleminin tescil sonrasındaki bir sürece ait olması olduğu değerlendirilmektedir.

Yine, yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları ile gümrük idaresince tahakkuk ettirilen vergiler arasındaki farkın teminata bağlanması şeklinde yer alan hükümden⁵² gümrük idaresince yapılan tahakkuk öncesinde ayrıca yükümlü beyanına göre (sistem tarafından) yapılan “tahakkuk”un da mevcut olduğu şeklinde, yukarıdaki paragrafta ulaşılandan tümüyle farklı bir yönde çıkarıma varmak mümkün olabilecekse de “yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları” deyimini ile “yükümlünün beyanı üzerine sistem tarafından tarhiyat ve hesaplama yapılması”, “gümrük idaresince tahakkuk ettirilen vergiler” deyimini ile de “gümrük idaresince ek tahakkuk yapılması” hususları kastedilmiş olmak gerektiği değerlendirilmektedir.

Mevzuatta bir başka belirsiz durum ise “tebliğin tahakkuktan hemen sonra sistem üzerinde gerçekleşeceğinin” ifade edilmesi ve fakat aynı zamanda

⁵² GY md. 587.

“yükümlüsünce gümrük beyannamesinde gösterilen ve gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarlarının birbirine eşit olması halinde gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesinin de “tebliğ” yerine geçtiğinin” ifade edilmesi olup, buradan “tebliğ”in iki farklı şeklinin bulunduğu gibi ilginç bir sonuca varılabilmektedir.

Konuya ilişkin net bir hüküm bulunmamakla ve bilakis ilgili mevzuat hükümleri büyük oranda birbiriyle aksi yönde olmakla birlikte, uygulamanın ve sözü edilen mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden; “tarh” ve “tahakkuk”un, yükümlüsünce tescil edilen beyannamenin muayene memurunca duruma göre eşya ile birlikte tetkiki (muayene/beyanın kontrolü) sonrasında keyfiyetin kendisi tarafından uygun bulunması üzerine, sistem üzerinde “uygundur” şerhi verilip blokenin kaldırılması ile gerçekleştiği; diğer taraftan bu yöndeki bir işlem sistem üzerinden aynı anda yükümlü itilama da girdiği itibarla “tebliğ”in de tarh ve tahakkuk ile birlikte aynı anda vuku bulduğu yönünde ulaşılabilecek çıkarımın mevcut hukuki ve fiili durumla uyumlu olduğu sonucuna varılmaktadır.

Bu çerçevede kimi yazarlarca gümrük vergilerinde tahakkuk işleminin yukarıda varılan çıkarıma benzer şekilde gümrük idaresince beyanın kontrolü işleminin tamamlanmasıyla gerçekleştiği savunulmaktadır.⁵³ Bununla birlikte “kırmızı hat” (belge kontrolü ve eşyanın fiziki muayenesi) ve “sarı hat” (salt belge kontrolü) dışında kalan, özellikle “mavi hat” beyan kontrol türünde muayene memurunun eşyanın teslimi öncesinde herhangi bir rol almadığı gözetildiğinde, sözü edilen yargının ve yukarıda varılan çıkarımın en azından mezkur beyan kontrol türü bağlamında tam manasıyla geçerli olmadığı değerlendirilmesine ulaşılmaktadır.

Tescil edilmiş beyannamenin “tahakkuk”a esas tutulduğu ve gümrük vergilerinin gümrük idaresi tarafından gerekli bilgiler kullanılmak suretiyle “tahakkuk” ettirilerek Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defterine veya bilgisayara kaydedildiği hususlarının Kanun’da açıkça yer aldığı ve gerek VUK

⁵³ A. Celaleddin Ekinci, “Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nun Analizi”, **Gümrük & Ticaret Dergisi**, Cilt: 3 Sayı: 5, Ankara, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği, 2015, s. 39.

kapsamındaki vergilemede gerek gümrük vergilemesinde tarh işleminin tahakkuk işleminden tabi olarak önce geldiği hususları birlikte ele alındığında, “tarhın sözü edilen kaydedilme işlemi ile tamamlandığı” şeklindeki bir görüşün⁵⁴ ise mevzuatla uyarlı olmadığı sonucuna varılmaktadır.

Diğer taraftan, gümrük vergilerinin “kesinleşmesi” ise gümrük vergilerinin tebliğini müteakip Kanun’da öngörülen süre⁵⁵ içinde itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idari yargı mercilerine başvurulmaması hallerinde bu sürelerin bittiği tarihte gerçekleşmektedir.⁵⁶

D. Gümrük Vergilerinde ve Bunlara Bağlı İdari Para Cezalarında Zamanaşımı

Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya mutata şekliyle tebliğ edilemeyen gümrük vergilerinde “tahakkuk” zamanaşımı gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıl olup, gümrük yükümlülüğünün doğduğu olayla ilgili olarak dava açılması zamanaşımını durdurmakta; gümrük vergilerinin ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması halinde ise Türk Ceza Kanunu’ndaki (o fiilin temas ettiği maddeye karşılık gelen) dava ve ceza zamanaşımı süreleri geçerli olmakta, gümrük vergilerine bağlı idari para cezalarında zamanaşımı ise cezanın bağlı olduğu gümrük vergilerinin zamanaşımına tabi bulunmaktadır.⁵⁷

Diğer yandan, gümrük vergilerinin “tahsil” zamanaşımı konusunda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanmaktadır.⁵⁸

⁵⁴ Ufuk Selen, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, 6. bs., Bursa, Ekin Kitabevi, 2014, s. 177.

⁵⁵ Bkz. GK md. 242.

⁵⁶ GK md. 197.

⁵⁷ GK md. 197, 231 ve GY md. 490.

⁵⁸ GK md. 200; 6183 s. AATUHK, R.G. 28.7.1953, 8469.

E. İthalatta Ödeme Şekilleri

Uluslararası ticarete taraflar, durumlarına en uygun ödeme şeklini mevzuat, maliyet, aralarındaki ilişki, mal türü ve tutarı gibi birtakım faktörleri dikkate almak suretiyle karşılıklı mutabakat dahilinde belirlemektedirler.⁵⁹

İthal edilecek malların bedellerinin transferine ilişkin olarak bankalarca veya özel finans kurumlarınca kambiyo mevzuatı hükümleri çerçevesinde yürütülecek işlemlere ilişkin usul ve esasların Hazine Müsteşarlığı tarafından belirleneceği ve gerekli durumlarda Merkez Bankası'na bu Yönetmelik esasları çerçevesinde yapılacak işlemlerle ilgili olarak verilecek talimatlara bankalarca uyulmasının zorunlu olduğu şeklinde İthalat Yönetmeliği'nde⁶⁰ yer alan hükümlere⁶¹ binaen ithalatta ödeme şekillerine ilişkin hukuki çerçeve, 1567 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Kanun⁶² ve ilgili mevzuatın ithalata ilişkin hükümlerine göre Hazine Müsteşarlığı Banka ve Kambiyo Genel Müdürlüğü (Hazine) ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından yayımlanan genelgelerle müştereken oluşturulmuştur. Sözü edilen genelgelerden TCMB'nin 23.6.2004 tarihli 2004/YB-50 sayılı Genelgesi 4.3.2008 tarihli 2008/YB-7 sayılı Genelge ile ilga edilmiş olduğundan halihazırda yürürlükte olan tek mevzuat Hazine Müsteşarlığının 23.7.2009 tarihli 2009-GNL-1 sayılı Genelgesi⁶³ olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte işin esası boyutunda yol gösterici olması bakımından mezkur mülga TCMB Genelgesi'ndeki bazı tanım ve açıklamaların duruma göre dikkate alınabileceği değerlendirilmektedir.

89/14391 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar'da ithalat işlemlerine ilişkin yurt dışına döviz ve Türk Lirası transferinin bankalarca

⁵⁹ Şükrü Bilgili, "Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu ve Muhasebe Uygulamaları", Yüksek Lisans Tezi, 2007, s. 49, (Çevrimiçi) <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi>, 30.5.2016.

⁶⁰ R.G. 31.12.1995, 22510 (Mükerrer).

⁶¹ İY md. 12.

⁶² R.G. 25.3.1930, 1433.

⁶³ (Çevrimiçi) <https://www.hazine.gov.tr/tr-TR/Mevzuat-Sunum-Sayfasi?mid=362&cid=34&nm=646>, 7.6.2016.

yapılacağı hükme bağlanmış olup,⁶⁴ buradan banka dışındaki bir vasıta ile mal bedeli transferinin mümkün olmadığı sonucuna varılmaktadır.

Benzer biçimde 2009-GNL-1 sayılı Genelge’de ithalat bedellerinin 32 sayılı Karar, Karar’a ilişkin 2008/32-34 sayılı Tebliğ ve Hazine Müsteşarlığı tarafından bunlara ek olarak yapılacak düzenlemeler çerçevesinde (1), ithalatçı ile ihracatçı arasındaki sözleşmeye, uluslararası kurallara ve bankacılık teamüllerine göre (2), bankalar aracılığıyla (3) döviz veya TL olarak (4) ödeneceği hususu açıkça hükme bağlanmıştır⁶⁵. Örneğin en çok kullanılan ödeme şekli olan “akreditif” ile ilgili en önemli hukuki düzenlemeyi, 1994 yılından beri yürürlükte bulunan ve hukuki anlamdaki gücü kendisinin uygulanacağına dair akreditif metninde yer alan atfa dayanan “500 sayılı Akreditifle İlgili Yeknesak Kurallar” teşkil etmektedir.⁶⁶

Bu bağlamda mezkur Genelge’de; ithalat bedellerinin “akreditif”, “vadeli akreditif”, “vesaik mukabili”, “mal mukabili”, “kabul kredili akreditif”, “kabul kredili vesaik mukabili”, “kabul kredili mal mukabili” ve “peşin” olmak üzere 8 (sekiz) ayrı ödeme şekline göre, banka kaynakları, ithalatçıya ait döviz tevdiat hesabı, kredi kartı, ithalatçı tarafından ihracat bedeli olduğu beyan edilen alış yapılmamış ihracat bedeli ve sermaye hareketlerine ilişkin hükümler çerçevesinde sağlanan krediler şeklinde beş (5) ayrı kaynaktan ödenebileceği⁶⁷, ithalat bedelinin ihracatçının veya bankasının talimatına istinaden Türkiye’de ihracatçı adına açılan döviz veya TL hesabına yatırılmak suretiyle de ödenebileceği⁶⁸, bankalarca çek düzenlenmesinin mümkün olmadığı⁶⁹, vadeli akreditif, kabul kredili ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalat (kredili ithalat) firmaların beyanına istinaden görünmeyen işlemlere ilişkin hükümler çerçevesinde faiz transferi yapılabileceği⁷⁰, Türkiye’de yerleşik faktoring kuruluşu ile ihracatçı firma arasında imzalanan

⁶⁴ R.G. 11.8.1989, 20249; md. 9.

⁶⁵ Md. 2.1.

⁶⁶ Seza Reisoğlu, “Hukuki Açıdan Akreditif ve Uygulama Sorunları”, 10.3.2005, (Çevrimiçi) www.cu.edu.tr/insanlar/mceker/banka%20hukuku/akreditif-Seza.doc, 30.5.2016.

⁶⁷ Md. 2.2, 2.3.2.

⁶⁸ Md. 2.3.4.

⁶⁹ Md. 2.3.2.

⁷⁰ Md. 2.3.7.

faktoring sözleşmesi kapsamında faktoring kuruluşu tarafından ithalden önce ithalatçı firma adına yurt dışına transferi gerçekleştirilen tutarların, ithalat ve ihracat faktoring sözleşmelerinin transferi gerçekleştiren bankaya ibrazı kaydıyla, peşin ödeme olarak dikkate alınacağı⁷¹ hususları hükme bağlanmıştır.

Mülga TCMB Genelgesinde, sözü edilen ödeme şekillerine ilaveten “bağlı muamele” ve “takas” şeklinde 2 ödeme şekli daha yer almakta olup⁷², bunlar çalışmanın ilerleyen bölümlerinde esas konuyla irtibatları ölçüsünde ele alınacaktır.⁷³

İşbu çalışma konusu bağlamında esas itibariyle “mal mukabili”, “kabul kredili”, “vadeli akreditif” ile bunların tam tersi niteliği haiz “peşin” ödeme şeklinin açıklanması gerekli ve yeterli bulunmaktadır. Buna göre mal bedelinin; ihraç öncesinde (KKDF yükümlülüğünün tespiti noktasında serbest dolaşıma giriş beyannamesi tarihi itibariyle) ödenmiş olması halinde “peşin”; malın ithalatçı tarafından teslim alınmasından sonra (KKDF yükümlülüğü anlamında ise SDGB tarihinden sonra) ödenmiş olması halinde “mal mukabili”; bir poliçe vasıtasıyla belirli bir vadede ödenmiş olması halinde “kabul kredili”; banka tarafından ithalatçının taleplerine ve talimatlarına dayanarak belirli bir vadede, belirli şartlar altında, yine belirli belgeler karşılığında ihracatçıya ödeneceğinin taahhüt edilmesi halinde ise “(vadeli) akreditif” ile ödeme söz konusu olmaktadır. Bu noktada akreditifi, ihracatçının satacağı malın bedelini ithalatçıdan tahsil edebilmesi hususunda kendisini garanti almak istemesi kaynaklı banka tarafından verilen şartlı garanti olarak tanımlamak mümkündür.⁷⁴

Yukarıdaki paragrafta yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, zaman içinde bir kısım ödeme şekillerinin KKDF yükümlülüğünün tespiti bağlamındaki anlamları, ilgili alt mevzuat eliyle öğretide yer alan teknik ve genel geçer anlamlarına göre bilinçli biçimde farklılaştırılmış bulunmaktadır. Örneğin mal mukabili ithalat,

⁷¹ Md. 2.5.

⁷² Md. 1.7. (Çevrimiçi) <http://www.arslannet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 7.6.2016.

⁷³ Bkz. Bölüm III.A.15

⁷⁴ Utku Utkulu vd., **Türkiye’de Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulaması (Teoriden Pratiğe)**, 2. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2009, s. 42-51.

öğretide mal bedelinin malın ithalatçı tarafından teslim alınmasından sonra ödendiği ithalat olarak tanımlanmışken⁷⁵, KKDF yükümlülüğünün tespiti açısından mal bedelinin SDGB'nin tescil tarihinden sonra ödendiği ithalat olarak kabul edilmektedir. Yine, herhangi bir ithalat işleminde ödeme şekli mal mukabili, kabul kredili veya vadeli akreditif şeklinde beyan edilmiş olsa dahi, mal bedelinin SDGB tarihi itibarıyla ihracatçının yurt dışındaki hesabına transfer edilip keyfiyetin gümrük idaresine ilgili belgeler eşliğinde tevsik edilmesi halinde, KKDF yükümlülüğü açısından ödeme şekli “peşin” olarak addedilmektedir.⁷⁶

F. Dış Ticarete Teslim Şekilleri

Uluslararası Ticaret Odası (ICC – International Chamber of Commerce) tarafından uygulamaya konulan ve tüm dünyada gerek iç ticarete gerek uluslararası ticarete kullanıldığı üzere uluslararası boyutta kabul edilip tanınan tanımlar ve kurallar standardı olarak tanımlanabilecek INCOTERMS, ilk yayınlandığı 1936 yılından beri çeşitli kereler değişikliğe uğramış olup, INCOTERMS 2010 adıyla son hali 1 Ocak 2011 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.⁷⁷ Buna göre halihazırda dış ticarete kullanılan teslim şekilleri 11 adet olup, bunlar;

EXW (Ex Works - Ticari İşletmede Teslim)

FCA (Free Carrier - Belirlenen Yerde Taşımacıya Teslim)

FAS (Free Alongside Ship - Gemi Doğrultusunda Teslim)

FOB (Free On Board - Gemi Bordasında Teslim)

CFR (Cost And Freight - Mal Bedeli ve Taşıma)

CIF (Cost, Insurance And Freight - Mal Bedeli, Sigorta ve Taşıma)

CPT (Carriage Paid To.... – Taşıma’e Kadar Ödenmiş)

CIP (Carriage and Insurance Paid To... – Sigorta Dahil Taşıma’e Ödenmiş)

⁷⁵ Ferudun Kaya, **Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi**, 3. bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2011, s. 120.

⁷⁶ Gelir İdaresi Başkanlığının 9.6.2008 tarihli 6802-2 sayılı yazısı, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm, 7.6.2016.

⁷⁷ (Çevrimiçi) <http://www.iccwbo.org/products-and-services/trade-facilitation/incoterms-2010/>, 23.5.2016.

DDP (Delivered Duty Paid - Vergileri Ödenmiş Teslim)

DAT (Delivered At Terminal - Terminalde Teslim)

DAP (Delivered At Place - Belirtilen Noktada Teslim)

Teslim şekilleridir. Sözü edilen teslim şekilleri; teslim yeri, teslim noktası, taşıma ücretleri, sigorta masrafları, gümrük işlemleri gibi tarafların hak ve yükümlülükleri itibariyle birbirlerinden ayrılmaktadırlar.⁷⁸



⁷⁸ Selen, **a.g.e.**, s. 7.

İKİNCİ BÖLÜM

İTHALATTA KAYNAK KULLANIMINI DESTEKLEME FONUNA GENEL BİR BAKIŞ

A. Ortaya Çıkışı İtibariyle Kısa Tarihçesi ve Kamu Gelirleri İçindeki Payı

Kamu özel fonları veya hesapları anlamıyla Fon, belirli özel amaçların gerçekleştirilmesi için kamunun oluşturduğu özel hesaplar veya daha geniş biçimde, belirli bir amacın veya birbirine yakın amaçlar grubunun gerçekleştirilmesi için belirli kaynakların toplandığı ve harcandığı, bütçe bağlantılı veya bütünüyle bütçe dışı, kamusal nitelikli özel hesaplar olarak tanımlanabilir.⁷⁹ Bu tanım, ayrı harcama usulleri olmayıp bütçe yasasına göre işleyen “bütçe içi fonları” dışarıda bırakmaktadır.⁸⁰

Ülkemizde fon sisteminin ihdasının ve yaygınlaşmasının altında yatan etmenler 70’li yıllara kadar gitmekte olup, bu anlamda keyfiyet sözü edilen yıllardaki ekonomik yapı ile büyük ölçüde irtibatlı bulunmaktadır.

İthal ikamesine dayalı, içe dönük sanayileşme politikaları izlemekle birlikte artan petrol fiyatları ile 1970’li yılların sonuna doğru krize giren Türk ekonomisi, 1980 yılından itibaren alınan birtakım kararlarla uluslararası rekabete uygun dinamik bir yapıya kavuşturulmak istenmiş, bu doğrultuda enflasyon oranının azaltılmasına, ihracata, kaynak kullanımında etkinliğe ve iç tasarrufların artırılmasına ağırlık verilmiş, bu bağlamda ihracata dayalı sanayileşme ve büyüme politikası kapsamında kambiyo rejimi eskiye nazaran önemli ölçüde serbestleştirilmiş, ithalat kısıtlamaları azaltılıp ihracatı destekleyici politikalar uygulamaya konulmuş ve fiyatların

⁷⁹ Oğuz Oyan, Ali Rıza Aydın, Aziz Konukman, **Türkiye’de Fon Sisteminin Kamu Kesimi İçindeki Yeri ve Ekonomik Etkileri**, Ankara, TOBB Yayınları, 1991, s. 8.

⁸⁰ A.g.e.

belirlenmesinde piyasa mekanizmasının ağırlığının olduğu bir sistem geliştirilmiştir.⁸¹

Batılı ülkelerin uzun bir süreç dahilinde geçirdiği ekonomik dönüşümü çok daha kısa bir sürede gerçekleştirmeyi amaçlayan 80'li yıllardaki siyasi erkin bu amaca klasik bütçe disiplini içinde ulaşamayacağı gerekçesiyle oluşturduğu bütçe dışı fon mekanizmasının günümüze kadar gelen en önemli unsuru olarak addedilebilecek KKDF⁸², kalkınma planı ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak ihracatı ve yatırımlarda kaynak kullanımını destekleme yoluyla banka kaynaklarının bu sahalara yönlendirilmesini ve ihtisas kredilerinde kredi maliyetlerinin düşürülmesini temin etmek amacıyla ihracatçılara, yatırımcılara ve ihtisas bankalarına kaynak aktarmak için ilk kez 13.12.1984 tarihli 84/8860 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı⁸³ ile TCMB nezdinde kurulmuş; daha sonra dayanağını 1211 sayılı Kanun'un⁸⁴ 3098 sayılı Kanun'la değişik 40'ıncı maddesinin II numaralı paragrafının halihazırda mülga b ve c bentleri⁸⁵ ve yine halihazırda mülga 3182 sayılı Bankalar Kanunu'nun 37'nci ve 40'ıncı maddeleri⁸⁶ teşkil eden 12.5.1988 tarihli

⁸¹ Mehmet Saraç, "Türkiye'nin KKDF Gerçeği", (Çevrimiçi) <http://journal.mufad.org/attachments/article/112/12.pdf>, 3.5.2016.

⁸² A.g.m.

⁸³ R.G. 15.12.1984, 18606.

⁸⁴ R.G. 26.1.1970, 13409.

⁸⁵ "... b) Banka, kredi işlemlerinde ve mevduat kabulünde alınacak ve verilecek azami faiz oranları ile temin edilecek diğer menfaatlerin ve tahsil olunacak masrafların nitelik ve azami sınırlarının tespitine, bunların kısmen veya tamamen serbest bırakılmasına ve yürürlük zamanlarının tespitine ilişkin olarak Başbakanlığa önerilerde bulunur.

c) Banka, kalkınma planları ve yıllık programların hedeflerine uygun olarak banka plasmanları üzerinde nitelik ve nicelik bakımından tanzim tedbirleri itihaz eder ve umumi kredi hacmi ile umumi kredi hacmi içinde muhtelif kredi nevilere sektörler ve mevzular itibarıyla dağılımını ayarlar.

Banka, kredilerin kalkınma planlarının amaçlarına yönlendirilebilmesi ve kredi düzenlemesinde, yukarıdaki fıkrada belirlenen amacın tahakkuku için ayrıca fon kurmaya, kaldırmaya, kaynağını kredilere tahakkuk ettirilen faizlerden veya sair suretlerle sağlamaya ve bunların yürürlük zamanlarını tespiti ilişkin olarak Başbakanlığa önerilerde bulunur.

Bankanın, yukarıdaki (b) bendi ve (c) bendinin ikinci fıkrasına istinaden Başbakanlığa yapacağı öneriler, Yüksek Planlama Kurulunun uygun mütalaası ve Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe girer..."

⁸⁶ R.G. 2.5.1985, 18742; "... Mevduata verilecek faizler MADDE 37. — 1. Mevduata verilecek asgari veya azami faiz oranlarının ve temin edilecek diğer menfaatlerin tespitine, mevduat faiz oranlarının kısmen veya tamamen serbest bırakılmasına, bunların yürürlük zamanlarını tespiti Bakanlar Kurulu veya Bakanlar Kurulunun yetkili kılması halinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası yetkilidir..."

... Kredi faizleri MADDE 40 - 1. Kredi işlemlerinde alınacak faiz oranları ile temin edilecek diğer menfaatlerin ve tahsil olunacak masrafların nitelik ve azami sınırlarının tespitine, bunların kısmen veya tamamen serbest bırakılmasına, kredilerin kalkınma planlarının amaçlarına yönlendirilebilmesi

88/12944 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki KKDF Hakkında Karar⁸⁷ ile Fon'un esas ve şartları; Karar'a ilişkin 26.8.1989 tarihli 6 sayılı Tebliğ⁸⁸ ile Fon'un kaynakları, kesinti yapılmayacak kredi işlemleri, Fon kesintilerinin hesaplanması ve yatırılma zamanı yeniden düzenlenmiştir.

1980'li yıllarla birlikte yaygınlaşmaya başlayan fon uygulamalarının kullanım amaçları dışına çıkabilen, kaynakların etkin kullanımından uzaklaşılmasına yol açan, yeterli ve etkin denetimleri yapılamayan ve süresiz çalışan ayrı bir mali alt sistem oluşturması, gelirleri açısından devlet bütçesinin dışında önemli bir büyüklüğe ulaşan fon sisteminin ilk aşamada disiplin altına alınmasını ve mali disiplinin, bütçe birliğinin ve şeffaflığın sağlanmasını teminen de zaman içinde tasfiye edilmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmış⁸⁹; nihayetinde 1.1.2002 itibariyle Fon'un kendisi yürürlükten kaldırılmıştır.⁹⁰ Diğer taraftan, Fon kesintisi uygulaması, kesintiler genel bütçeye gelir yazılmak suretiyle halihazırda devam etmektedir.

İthalde alınan KKDF kesintilerinin “genel bütçe gelirleri” başlığı altında sırasıyla “faizler, paylar ve cezalar”, “kişi ve kurumlardan alınan paylar” ve “genel bütçeli idarelere ait paylar” kalemleri altında sınıflandırılıp takip edildiği ekte özet halinde yer verilen Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmelerine İlişkin Tablo'ya⁹¹ göre 2012 yılında “genel bütçeli idarelere ait paylar” tutarının 8.881.314.000-TL olduğu, bunun 506.920.000-TL'sinin “ithalde alınan”, 3.362.667.000-TL'sinin ise “diğer” (krediler üzerinden alınan) KKDF kesintilerine ilişkin olduğu; yine ekte özet halinde yer verilen 2015 Yılı Genel Bütçe Gelirlerinin Tahakkuku, Tahsilatının Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu'na⁹² göre ise ithalde alınan KKDF kesintileri tutarının 252.748.000-TL olduğu görülmektedir.

için fon kurmaya, kaldırmaya, kaynağını kredilere tahakkuk ettirilen faizlerden veya sair suretlerle sağlamaya ve bunların yürürlük zamanlarını tespiti Bakanlar Kurulu yetkilidir...”

⁸⁷ R.G. 7.6.1988, 19835. Bundan sonra sadece “Karar” olarak ifade edilecektir.

⁸⁸ R.G. 26.8.1989, 20264. Bundan sonra sadece “Tebliğ” olarak ifade edilecektir.

⁸⁹ Saraç, a.g.m.

⁹⁰ 2001/2698 s. Bazı Fonların Tasfiye Edilmesi ve "Hampetrol ve Petrol Ürünlerinin Alım, Satım, Fiyatlandırma Esasları ile Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu'nun İşleyişi Hakkında Karar"da Değişiklik Yapılmasına İlişkin BKK; R.G. 12.7.2001, 24460.

⁹¹ Bkz. Ek: I.

⁹² Bkz. Ek: II.

Her iki tabloda yer alan rakamlar karşılaştırıldığında 2015 yılındaki ithalde alınan Fon kesintisi gelirinin 2012 yılına kıyasla yarı yarıya azaldığı anlaşılmakta olup, bunda ithalde alınan KKDF kesintisi oranının 13.10.2011 tarihi itibarıyla %3'ten %6'ya çıkarılmış olması⁹³ dolayısıyla maliyeti artan “vadeli” ithalatların yerini bir süreç dahilinde “peşin” ithalatlara bırakmış olmasının etkili olduğu değerlendirilmektedir.

B. Amacı

Karar'da ve bu Karar'la yürürlükten kaldırılan 84/8860 sayılı (ilk) Karar'da Fon'un ihdas amacı, “kalkınma planı ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak yatırımların yönlendirilebilmesi ve ihtisas kredilerinde kredi maliyetlerinin düşürülmesi” olarak belirtilmiştir.⁹⁴

Bu amaçlara ilaveten KKDF, bankacılık işlemlerinde kredi hacmi ve kredinin cinsine göre farklı matrah uygulamasıyla kredi kullanım türleri üzerinde etkili olduğu itibarla “para politikası aracı”, ithalat maliyetlerini artırıcı nitelikte olması dolayısıyla caydırıcı, belli ürün ve işlemler kapsamında %0 oranında uygulanması dolayısıyla ise teşvik edici yönde “dış ticaret politikası aracı” işlevleri de görmektedir.⁹⁵ Şöyle ki; Fon kesintisi oranlarında yapılacak bir değişiklik; farklılaşan kredi faiz yükü ile kredi kullanımına ve ithalat maliyetlerine, değişen kredili ithalat tutarı ile dış ticaret dengesine, yine oran farklılaştırması suretiyle belli sektörlerde girdi maliyetlerine etkide bulunulabilmektedir.⁹⁶

C. Dayanağı, Kapsamı, Kaynağı ve Konusu

Karar'da; Fon'un dayanağını⁹⁷ 1211 sayılı TCMB Kanunu'nun ve mülga 3182 sayılı Bankalar Kanunu'nun ilgili hükümlerinin, kapsamını teşviki öngörülen

⁹³ 12.10.2011 tarihli 2011/2304 sayılı BKK; R.G. 13.10.2011, 28083.

⁹⁴ 88/12944 sayılı Karar; md. 1.

⁹⁵ Saraç, a.g.m.

⁹⁶ Saraç, a.g.m.

⁹⁷ Konu, farklı görüşler de dikkate alınmak suretiyle Bölüm IV.A'da derinlemesine irdelenmiştir.

yatırımlar ile ihtisas kredilerinin⁹⁸, ithalat boyutundaki kaynağını kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre gerçekleştirilen ithalatta %6 oranında yatırılacak tutarın⁹⁹ teşkil ettiği belirtilmekte, bu bağlamda ithalatta alınan KKDF kesintilerinin konusu da mezkur ödeme şekillerine göre gerçekleştirilen ithalat işlemleri olmaktadır.

Bahse konu ithalatlarda KKDF kesintisi alınmasının nedeni, ithalatçının ithale konu eşyanın bedelini eşya yurt içine geldikten yani ithalat gerçekleştirildikten sonra ödemesi dolayısıyla paranın zaman değeri bakımından sağladığı avantaj dolayısıyla kredilendirilmiş olmasıdır.

Buna göre “genel bir kural” olarak; ödeme şekli mal mukabili, kabul kredili veya vadeli akreditif olarak beyan edilen veya beyan edilen ödeme şeklinin ne olduğundan bağımsız olarak mal bedelinin bizzat ithalatçı tarafından gümrük yükümlülüğünün doğduğu SDGB tarihi itibarıyla ihracatçının yurt dışındaki hesabına transfer edildiği hususu belirlenen belgelerle gümrük idaresine tevsik edilemeyen ithalatlarda ithalat anında gümrük idarelerince KKDF kesintisi yapılmaktadır.¹⁰⁰ Dolayısıyla ithalat anında KKDF kesintisi doğmaması için ödemenin; ithalatçının (1) yurt içindeki hesabından (2) ihracatçının (3) yurt dışındaki hesabına (4) en geç gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarih itibarıyla (5) yapılmış olması ve bunun döviz satım belgesi, Türk parası transfer belgesi veya ithalat bedelinin döviz tevdiat hesabından ödendiğine dair bankaca verilen bir yazı ile gümrük idaresine tevsik edilmesi (6) şartlarının hepsinin birden gerçekleşmesi gerekmektedir.¹⁰¹

Sözü edilen genel kuraldan anlaşılacağı üzere KKDF yükümlülüğünün doğup doğmadığının tespiti noktasında ispat yükü, hukukun genel ilkelerinin tersine,

⁹⁸ Md. 2.

⁹⁹ Md. 3.

¹⁰⁰ Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde görüleceği üzere bu kural, uygun görülen hallerde, konuya ilişkin yetkiyi uhdesinde bulunduran Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca çıkarılan genelge, tasarruflu yazı veya özelgeler yoluyla belli ölçülerde esnetilmek suretiyle uygulanmaktadır.

¹⁰¹ GİB tarafından verilen 15.1.2010/6802-2, 22.2.2010/6802-7, 6.4.2015/33390 tarihli/sayıli Özelgeler, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 8.6.2016.

öncelikle yükümlüde bulunmakta, şöyle ki; kamu idaresi ithalatın kredili olduğunu değil, yükümlü ithalatın peşin ödeme şekline göre yapıldığını ispat etmek durumundadır.

Ç. Hukuki Niteliği

Karar'ın 3'üncü maddesinde “tutar”, “cezaî faiz”, “aktarma”, “bakiye”, “faiz tutarı” olarak sayılan Fon'un kaynağını oluşturan kalemlerin genel bir ifadeyle “fon kesintisi” adı altında kavramlaştırılmış olmasından ve Fon kesintilerinin muhtelif yargı kararlarında veya idari düzenlemelerde “mali yüküm”, “pay”, “kesinti” gibi birbirinden farklı çok sayıda kavramla ifade edilmiş olmasından da anlaşılacağı üzere, tutarının hesaplanması, tabi olunacak zamanaşımı sürelerinin, tatbik edilecek yaptırımın ve ihtilaf halinde davaya bakacak olan yargı mercinin tayini gibi temel birçok konuda belirleyici konumda bulunan KKDF'nin hukuki niteliği hususunda, hukuki dayanağının ne olduğu konusundan da fazla, tam bir belirsizlik bulunmaktadır. Diğer taraftan meselenin çalışmanın dördüncü bölümünde etraflı biçimde ele alınacak olması kaynaklı bu aşamada KKDF kesintilerinin Anayasal çerçevede “vergi benzeri mali yük” olduğu ve bu nedenle GK'daki “gümrük vergileri” tanımına girdiği belirtilmekle yetinilecektir.

D. Matrahı

Ödenecek vergi miktarının hesaplanması için vergi konusunun indirgendliği teknik, fiziksel veya ekonomik-parasal büyüklük olarak ifade edilen¹⁰² matrah konusunda Karar'da net bir ifade yer almamakla birlikte, “Fon kesintileri, ... ve vadeli ithalatla ise kredi tutarı üzerinden hesaplanır.” şeklindeki ifadedden¹⁰³ matrahın “ithalat bedeli” olduğu sonucu açıkça ortaya çıkmaktadır. Nitekim 5.8.1996 tarihli 96/2 sayılı TCMB yazısında¹⁰⁴ “... Gümrük beyannamesinde belirtilen teslim şekline

¹⁰² F. Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4. bs., İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, 1951, s. 64.

¹⁰³ Md. 3.

¹⁰⁴ (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 7.6.2016.

göre ithalat değerine eşit olan kredi tutarı üzerinden (Örneğin teslim şekli FOB ise FOB bedel üzerinden, teslim şekli CIF ise CIF bedel üzerinden)...” denilmek suretiyle Fon kesintisine esas matrahın “ithalat tutarı veya mal bedeli” olduğu açıkça hüküm altına alınmıştır. Bunun pratikteki anlamı ise ithalat faturası üzerinde kayıtlı olup ihracatçıya ödenecek bedelin matrah olarak kabulü olmaktadır.

Keza Tebliğ’de, ithalatta Fon kesintisinin, “ithalat tutarının” Fon kesintisinin yatırıldığı tarihteki gösterge niteliğindeki TCMB döviz alış kuru esas alınarak bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden hesaplanacağını ifade edilmiş olmasından da matrahın “ithalat tutarı” olduğu net biçimde ortaya çıkmaktadır.¹⁰⁵

E. Oranı ve Hesaplanması

Fon kesintileri oranları, yürürlüğe girdiğinden bu yana zaman içinde ortaya çıkan veya farklılaşan kimi ekonomik ihtiyaçlar ve tercihler doğrultusunda çokça değişikliğe uğramış olup, halihazırda mezkur kredili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatta %6, ihracatı teşvik belgesi ve dahilde işleme izin belgesi (DİİB) kapsamında yapılan ithalatta ve 2015/7511 sayılı KKDF Kesintileri Hakkında Karar¹⁰⁶ eki listede yer alan eşya ithalatında %0 olarak uygulanmaktadır.¹⁰⁷ Sayıca çok fazla olduğundan çalışmanın bu kısmında yer verilmeyen sözü edilen liste içeriği eşyanın çok büyük oranda hammadde ve ara mal olduğu görülmektedir.¹⁰⁸

Fon kesintileri; mezkur kredili ödeme şekillerine göre gerçekleştirilecek ithalatlarda ithalat tutarının Fon kesintisinin yatırıldığı tarihteki gösterge niteliğindeki TCMB döviz alış kuru esas alınarak bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden hesaplanarak malın fiili ithalinden önce bankalara veya özel finans

¹⁰⁵ Md. 2.

¹⁰⁶ R.G. 10.4.2015, 29322.

¹⁰⁷ Karar md. 3.

¹⁰⁸ Bkz. Ek: III.

kurumlarına yatırılmakta¹⁰⁹; söz konusu tutarın ödendiği hususu ise ithalat esnasında ilgili dekont gümrük idaresine ibraz edilmek suretiyle tevsik edilmektedir.¹¹⁰

Diğer taraftan, KKDF kesintilerinin niteliği itibariyle bir “mali yükümlülük” olması kaynaklı GK’da tanımı yapılan “ithalat vergileri”¹¹¹ içinde telakki edilmesi gereği, ithalat vergilerinin ise gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihteki vergilendirme unsurlarına göre hesaplandığı¹¹² dikkate alındığında, Fon kesintisinin yatırıldığı tarih ile gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihin aynı olması durumunda dahi GK ve Tebliğ hükümlerine göre hesaplanacak kesinti tutarlarının alış-satış arasındaki kur farkı kadar bir farklılık arz etmesi kaçınılmaz olmaktadır.

Bu noktada KKDF’ye ilişkin hükümlerin GK’ya göre “özel” nitelikte olduğu ileri sürülebilecekse de gerek normlar hiyerarşisi bağlamında GK’nın üst norm olması gerekse GK’nın ithalat vergilerinin tanımının yer aldığı ilgili maddesinde yapılan değişiklik¹¹³ amaçlananın “gümrük vergisi ile eş etkili vergilere ilaveten gümrük idarelerince değişik adlarla tahsil edilen veya tahsil edilip edilmediği kontrol edilen tutarlar için de gümrük vergilerinin tâbi olduğu usul ve esasların uygulanması”¹¹⁴ olduğu hususları birlikte dikkate alındığında, Tebliğ’de yer alan söz konusu hüküm yerine GK’nın ilgili madde hükmünün öncelenmesi gerektiği değerlendirilmesine ulaşılmaktadır.

Bu noktada 2014/6852 sayılı Vadeli İthalatta Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintilerinin Takip ve Tahsili Hakkında Karar’da Fon kesintilerinin gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihteki gösterge niteliğindeki TCMB döviz alış kuru esas alınarak hesaplanacağının belirtilmiş olması,¹¹⁵ hesaplama esas alınacak tarihin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih olan beyanname tarihi olarak belirlenmiş olması yönüyle yukarıda KKDF’nin gümrük

¹⁰⁹ Tebliğ md. 3.

¹¹⁰ 23.10.2014 tarihi itibariyle münhasıran gümrük idarelerince tahsil edilmektedir. Bkz. dipnot 150.

¹¹¹ GK md. 3/9-a.

¹¹² GK md. 193/1.

¹¹³ R.G. 7.7.2009, 27281.

¹¹⁴ 11.10.2012 g. ve E: 2011/109, K: 2012/145 s. Anayasa Mahkemesi Kararı; R.G. 28.3.2013, 28601.

¹¹⁵ R.G. 16.10.2014, 29147; md. 1.

vergileri tanımına girdiği yönünde varılan mütalaanın hukukiliğini noktasında ilave bir gerekçe teşkil etmekle birlikte, aynı zamanda sözü edilen Karar’da, GK’da gümrük vergileri için öngörülen TCMB “satış” kuru yerine¹¹⁶ Tebliğ’de ifade edilen TCMB “alış” kurunun söz konusu hesaplamaya esas alınmış olmasının KKDF’nin konuya ilişkin GK’da yer alan “gümrük vergilerinin” tabi olduğu hükümlere “tümünden” değil, “kısmen” tabi kılındığını, netice itibariyle bu şekilde KKDF mevzuatı ile gümrük mevzuatı arasında bir bakıma “orta yol” ihdas edildiğini işaret ettiği değerlendirilmektedir.

F. Muafiyet ve İstisna

Karar’da, Tebliğ’de ve ayrıca konuya ilişkin farklı tarihlerde çıkarılmış muhtelif alt düzenlemelerde sayılan muafiyet ve istisna halleri aşağıda belirtilmiş olup, kesin ve net bir hükme varabilmek için sözü edilen düzenlemeler eki ayrıntılı listelerin tetkik edilmesi gerekmektedir. Buna göre;

İlgili kanun hükümlerine göre işlemleri fonlardan muaf tutulan kurum ve kuruluşlar ile Hazine ve TCMB tarafından yapılan ithalat¹¹⁷;

T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu ile Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu tarafından yapılan ithalat (müessese, teşebbüs ve iştirakler hariç)¹¹⁸;

Bağlı muamele ve takas¹¹⁹;

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan ithalat¹²⁰;

¹¹⁶ GK md. 30.

¹¹⁷ Karar md. 4/1-10.

¹¹⁸ Karar md. 4/1-11.

¹¹⁹ Karar md. 4/1-12.

¹²⁰ Karar md. 4/1-14.

Buğday, mahlut, arpa, petrol ve petrol ürünleri ile gübre ve gübre hammaddeleri (kükürt, kalsiyum fosfat vs.) ithalatı¹²¹;

Hemen yukarıdaki paragrafta bahse konu ürünler ile buğday ve arpanın dahilinde işleme rejimi kapsamında yurt içinde işlenmesi sonucu elde edilen ikincil işlem görmüş ürünler ve İstanbul Altın Borsasında işlem görmek üzere 32 sayılı Karar'ın 7'nci maddesinde belirtilen özelliklere sahip işlenmemiş kıymetli madenler ithalatı¹²²;

Elektrik enerjisi ithalatı¹²³;

Kitap ithalatı¹²⁴;

Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü, Türkiye Yardım Sevenler Derneği ve resmi darülaceze kurumları ile Darüşşafaka Cemiyeti ve Yeşilay Derneği tarafından gerçekleştirilen ithalatlar¹²⁵;

İlgili hizmetlerin yürütülmesi için Türk Silahlı Kuvvetleri adına her çeşit silah sistemi, silah, mühimmat, araç, gereç ve malzeme ithalatları¹²⁶;

¹²¹ Karar md. 4/1-9 ve TCMB'nin GGM'ye yönelik 21.11.1996/180296 tarihli/sayılı yazısı. GGM'nin 2.10.2014 tarihli 3132655 sayılı dağıtımli yazısında, gübre ve gübre hammaddesi sayılan ürünlerin (GGM'nin 25.2.2009 tarihli 3985 sayılı yazısı ekinde liste halinde yer almaktadır) tarımsal amaçlı olarak ithal edileceğinin gümrük idaresine sunulacak bir yazı ile taahhüt edilmesi halinde KKDF kesintisine tabi tutulmadan ithalinin mümkün bulunduğu belirtilmiştir. Bkz. Ek: IV. (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 11.6.2016.

¹²² 2004/7668 sayılı KKDF Kesintileri Hakkında Karar; R.G. 10.8.2004, 25549.

¹²³ 2011/2519 sayılı KKDF Kesintileri Hakkında Karar; R.G. 11.1.2012, 28170.

¹²⁴ GGM'nin 7.4.2014 tarihli 4725 sayılı dağıtımli yazısı (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 11.6.2016; TCMB'nin 5.12.1997 tarihli 97/7 sayılı talimatı, GİB tarafından verilen 23.10.2013 tarihli 46579 sayılı Özelge, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 9.6.2016.

¹²⁵ 1606 sayılı Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun; R.G. 20.7.1972, 14251. Not: Türk Kızılay Derneğinin 5624 sayılı Kanun'a göre yürüttüğü faaliyetleri hariç, bu kurum ve kuruluşların iktisadi işletmeleri kapsam dışıdır.

¹²⁶ 3833 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Stratejik Hedef Planının Gerçekleştirilmesi Maksadıyla Gelecek Yıllara Sari Taahhütlere Girişme Yetkisi Verilmesi Hakkında Kanun; R.G. 11.7.1992, 21281.

Yurt dışında inşa suretiyle veya hazır olarak satın alınan gemilerle, yurt içinde inşa, tadil veya onarılan gemilerde (yüzer havuzlar dahil) ve bu gemilerin donatım ve seyirlerinde kullanılan makine, teçhizat ve demirbaş ile gemi üretim tesislerinin inşa, tadil, tevsi veya onarımlarında kullanılan makine, teçhizat ve demirbaş ithalatı¹²⁷;

Her türlü eşya, binek araçları hariç her türlü araç, Kurum tarafından yürütülen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanımı için olmak üzere makine, alet, cihaz, ecza, malzeme ve yayınlar ile bağış yoluyla gelen aynı cins malzeme ithalatı¹²⁸;

KKDF kesintisinden muaf tutulmuş veya istisna edilmiş bulunmaktadır.

G. Zamanaşımı

“Tahsil” zamanaşımı konusunda 6183 sayılı AATUHK hükümlerine tabi olan¹²⁹ ithalde alınan KKDF kesintilerinin “tahakkuk” zamanaşımı konusunda üst norm niteliğinde herhangi bir hukuki düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte ithalde alınan KKDF kesintilerinin GK’da yer alan “ithalat vergileri” tanımı altındaki “mali yük” kavramı içerisinde telakki edildiği dikkate alındığında, tahakkuk zamanaşımının ithalat/gümrük vergilerinde olduğu üzere¹³⁰ üç (3) yıl olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.¹³¹

Bu bağlamda, keyfiyetin ceza uygulamasını gerektiren bir fiile ilişkin olması ve zamanaşımı daha uzun bulunan bu fiil nedeniyle ceza davası açılmış olması

¹²⁷ 2581 sayılı Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki Hakkında Kanun; R.G. 21.1.1982, 17581; 89/14239 sayılı Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Teşvikine Dair Karar; R.G. 20.6.1989, 20201; GİB tarafından verilen 11.6.2014 tarihli 62619 sayılı Özelge, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 9.6.2016.

¹²⁸ 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun; R.G. 24.7.1963, 11462.

¹²⁹ Karar md. 8.

¹³⁰ GK md. 197/2.

¹³¹ GGM’nin 2.10.2012 tarihli 20401 sayılı dağıtımli yazısı, (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyatı), 11.6.2016.

halinde ise KKDF kesintileri ve ilişkin alacaklar (fark ÖTV ve/veya KDV), aynı gümrük vergilerinde olduğu üzere, Türk Ceza Kanunu'ndaki dava ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde kovuşturulup tahsil edilmektedir. Örneğin aslında mal mukabili ödeme şekline göre gerçekleştirilen bir ithalat kapsamında KKDF ödememek için ödemenin peşin yapıldığını gösterecek şekilde “sahte” dekont kullanılması veya aldatıcı nitelikte başka bir işlem veya davranış sergilenmesi (banka dekontunun mükerrer kullanılması vs.) halinde, fiil dolayısıyla 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu uyarınca ceza davası açılması kaydıyla, sözü edilen alacaklar için zamanaşımı süresi gümrük vergileri için söz konusu olan üç yıl yerine, fiilin 5607 sayılı Kanun'da karşılık geldiği maddede öngörülen ceza dikkate alınarak daha fazla olacaktır.

Ğ. Yetki

Fon'un ihdas edildiği 1988 yılından itibaren dönemler itibariyle ilkin TCMB, 1.1.2002 tarihi itibariyle Maliye Bakanlığı uhdesinde bulunan Fon'a ilişkin düzenleme yapma ve yürütme yetkisi, 2014/6852 sayılı Karar'da münhasıran Fon'un takip ve tahsiline ilişkin yer alan hükümler bakımından Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı tarafından “müştereken” kullanılmaya başlanmıştır.¹³²

Karar'ın¹³³ TCMB'nin “yukarıda belirtilen oranları artırmaya veya eksiltmeye ve uygulama esas ve şartlarını belirlemeye” yetkili olduğunu hükme bağlayan 3'üncü maddesi uyarınca TCMB, kendisine verilen bu yetkiyi tebliğler yayımlamak suretiyle kullanmış¹³⁴, bunun haricinde yer yer bir kısım yazı ve talimatlarla da konuya ilişkin açıklamalarda bulunmuş; sonrasında ise Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı muhtelif Bakanlar Kurulu Kararnameleri taslaklarının tanzimi ve/veya çıkarılan genelgeler ve verilen özelgeler eliyle uygulamaya yön çizmişlerdir.

¹³² Md. 3.

¹³³ 88/12944 Sayılı Karar.

¹³⁴ Fazıl Aydın, **Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) Yorum ve Açıklamalar**, Ankara, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2005, s. 5.

H. Yaptırım

Bilindiği üzere vergi suç (kabahat) ve cezaları ile izlenen amaç, vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun yerine getirilmesi olup, bu suretle Hazinesinin vergi kaybı önlenmekte ve kamu yararı sağlanmaktadır.¹³⁵

Bu minvalde KKDF kesintileri eksikliklerine uygulanacak yaptırım konusunda Karar'da; Fon kesintisi indirimi uygulanan ithalat işlemlerinde vergi, resim ve harç istisnası uygulaması paralelinde ihracatın veya taahhüdün gerçekleşmemesi veya ihracat ve taahhüdün kısmen gerçekleşmesi durumunda indirimli uygulanan Fon kesintilerinin tama iblağ edileceği ve tahsili gereken Fon kesintilerinin Fon kesintisi istisnasının uygulandığı tarih ile tahsil edildiği tarih arasında geçen süre için ve bu sürede yürürlükte bulunan cezai faiz oranları üzerinden hesaplanacak cezai faizi ile birlikte gümrük idarelerince firmalardan tahsil edileceği, Fon kesintilerinin süresinde yatırılmasından kredili ithalatta tahsilatı yapan bankalar, özel finans kurumları, finansman şirketleri ve gümrük idarelerinin sorumlu olduğu hususları hükme bağlanmıştır.¹³⁶

Konuya ilişkin işbu genel hükümler de dikkate alınarak uygulamada KKDF eksikliklerine yönelik "cezai faiz" ve "GK'nın 234'üncü maddesi uyarınca eksikliğin 3 katı ceza" şeklinde iki tür yaptırımın bulunduğu görülmektedir.

1. Cezai Faiz

Zamanında ödenmeyen KKDF için kesintinin normal vade tarihinden -ithalatçı tarafından bankaya yatırılan Fon kesintileri, banka tarafından izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar beyan edilip ödendiği itibarla normal vade tarihi, sözü edilen günü akşamı olmaktadır¹³⁷ - tahakkuk fişinde (ek tahakkuk ve ceza kararında)

¹³⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 209.

¹³⁶ Md. 5 ve 8.

¹³⁷ GİB'in 11.9.2008 tarihli 6802-7 sayılı yazısı, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm, 10.6.2016.

kayıtlı vade tarihine kadar geçen süre için 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'a¹³⁸ göre hesaplanacak faiz oranının iki katı tutarında cezai faiz hesaplanarak kesinti, cezai faizi ile birlikte 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilmekte¹³⁹, ayrıca tahakkuk tarihinden ödeme tarihine dek 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinde belirtilen oranda gecikme zammı hesaplanmaktadır.

Hal böyleyken ilgili Danıştay Kararları¹⁴⁰ ile Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca cezai faiz uygulamasının Anayasa'nın 38'inci maddesinde ifade edilen "kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesine aykırılık oluşturduğuna hükmedilmiş, ne var ki sözü edilen Danıştay Kararları doğrultusunda, cezai faize mesnet teşkil eden ilgili Karar maddesinin bundan böyle tatbik edilmeyeceğine dair bir mevzuatın ihdas edilmemiş olması kaynaklı gümrük idarelerince uygulamanın sonlandırılabilmesi mümkün olamamış, netice itibariyle bahse konu yüksek yargı kararları ile yürüyegelelen idari işlemler arasında ortaya çıkan bu uyumsuzluğun meselenin muhatapları olan firmalar, gümrük idareleri ve yargı mercileri açısından hukuki ve açıdan ihtilafa ve belirsizliğe ve bu anlamda gereksiz iş yüküne neden olduğu tespitine ulaşılmıştır.

2. Ceza

Karar'da KKDF eksiklikleri için cezai faiz dışında herhangi bir yaptırım öngörülmemiş olmakla birlikte ilgili GGM Genelgesi'nde, GK'nın 234'üncü maddesinde "gümrük vergisi" şeklinde yer alan ifadelerin tamamının 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹⁴¹ ile "ithalat vergileri" şeklinde değiştirilmiş olması ve KKDF'nin Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği eki¹⁴² gümrük vergileri listesinde yer alması hususları gerekçe gösterilmek suretiyle KKDF eksiklikleri için mezkur Kanun

¹³⁸ R.G. 19.12.1984, 18610.

¹³⁹ Karar md. 8.

¹⁴⁰ Danıştay 7. Daire, E: 2008/7106 K: 2012/1249 ve E: 2010/5965 K: 2014/1617 s. Karar, (Çevrimiçi) <http://www.arslannet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 7.6.2016.

¹⁴¹ R.G. 11.4.2013, 28615.

¹⁴² R.G. 27.8.2011, 28038; Ek:1.

maddesi uyarınca ceza tatbik edilmesi (eksikliğin üç katı para cezası) gerektiği belirtilmektedir.¹⁴³

Oysaki sözü edilen keyfiyetin bir bakıma genelge hükmü ile ceza ihdası anlamına gelmesi ve fakat bu şekildeki bir ceza uygulamasının tabii biçimde yasal alt yapısının bulunmaması karşısında, KKDF eksiklikleri için bu halde dahi herhangi bir ceza uygulanabilmesinin hukuki açıdan olanaklı olmadığı, bu ekseninde daha sonra yürürlüğe giren 2014/6852 sayılı Karar’da yer alan “KKDF eksiklikleri için GK’daki esaslara göre para cezası uygulanacağı” şeklindeki hükmün¹⁴⁴ de meseleye gerekli hukuki (yasal) alt yapıyı kazandırmadığı değerlendirilmekte olup, keyfiyet işbu çalışmanın dördüncü bölümünde ayrı bir başlık altında ayrıntılı olarak irdelenecektir.

Diğer taraftan ithalde alınan KKDF kesintilerinin hukuki niteliği itibariyle bir “ek” mali yükümlülük olmamasından bahisle, KKDF eksikliklerinde 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca para cezası uygulanmadığını da belirtmek gerekir.¹⁴⁵

I. Görevli Yargı Mercii

KKDF kesintileri ile ilgili davaların vergi mahkemelerinde mi yoksa idare mahkemelerinde mi açılması gerektiği hususunda zaman içerisinde farklı mahkemelerce birbirinden farklı kararlar verilmiş olması kaynaklı mesele hukuki anlamda uzun süre sürüncemede kalmış iken, nihayetinde hukuki niteliği itibariyle vergi hukukunun asli kaynaklarından olan ve değiştirilinceye kadar tüm yargı organlarını bağlayıcı niteliği haiz¹⁴⁶ bulunan ilgili Danıştay İçtihatları Birleştirme

¹⁴³ GGM’nin 16.8.2013 tarihli 2013/39 sayılı Genelgesi, (Çevrimiçi) <http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2013>, 11.6.2016.

¹⁴⁴ Md.1: “... İthal edilen eşya ile ilgili olarak hiç ödenmeyen veya eksik ödenen fon kesintileri ile ithal eşyasından yanlışlıkla veya fazla alındığı anlaşılan fon kesintileri hakkında 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır. Fon kesintilerine tabi ithal eşyasının yapılan muayene ve denetleme veya tesliminden sonra kontrolü sonucunda, tespit edilen fon kesintisi farklılıklarına ilişkin 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki esaslara göre para cezası uygulanır.”

¹⁴⁵ GGM’nin 2002/22 sayılı Genelgesi, (Çevrimiçi) <http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2002>, 11.6.2016.

¹⁴⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 15.

Kurulu Kararı¹⁴⁷ ışığında verilmiş bulunan Danıştay 7'nci Dairesinin ilgili Kararı'yla¹⁴⁸ konu büyük oranda çözüme kavuşturulmuştur.

Sözü edilen Danıştay Kararı incelendiğinde Danıştay'ın konuya ilişkin nihai yaklaşımının, KKDF kesintileri ile ilgili uyuşmazlıkların genel olarak “idare

¹⁴⁷ 22.5.2003 t. ve E: 2003/1; K: 2003/1 s. Karar; R.G. 6.10.2003, 25251.

¹⁴⁸ 26.10.2005 tarih ve E: 2005/562 K: 2005/2568, (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_104125.pdf, 11.8.2016. Sözü edilen Daire Kararı'nda; 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3410 sayılı Kanun'un 2'nci maddesiyle değişik 6'ncı maddesinde vergi mahkemelerinin genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, sayılan bu konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümleyeceği; 5'inci maddesinde vergi mahkemelerinin görevine giren davalarla ilk derecede Danıştay'da çözümlenecek olanlar dışında maddede belirtilen davaların idare mahkemelerince karara bağlanacağı hususlarının hüküm altına alındığı; öte yandan ithalatta alınan Toplu Konut Fonu payının tahakkukundan doğan uyuşmazlıkların idare ve vergi mahkemelerinden hangisinin görevine girdiği konusunda Danıştay Yedinci ve Onuncu Daireleri arasında doğan içtihat aykırılığının 6.10.2003 gün ve 25251 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 22.5.2003 gün ve E:2003/1; K:2003/1 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı ile; matrah ve oranları farklı olmakla birlikte eşyanın tabi olacağı gümrük pozisyonunun değişmesinin vergi ve fonu etkileyecek olması sebebiyle, toplu konut fonu ile ilgili davanın, gümrük vergisi ile ilgili uyuşmazlığın sonucunda ortaya çıkan hukuki duruma bağlılığı ve aralarında bir yönden sebep-sonuç ilişkisi bulunması karşısında; bu iki uyuşmazlığın gerek usul ekonomisi ve gerekse davaların farklı mahkemelerde görülmesinin uygulamada çıkaracağı sakıncalar nedeniyle 2576 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi uyarınca vergi mahkemesince çözümlenmesi gerektiği gerekçesiyle Danıştay Onuncu Dairesinin Kararı doğrultusunda birleştirilerek giderilmiş bulunduğu; her ne kadar somut olayda davaya konu uyuşmazlığın Toplu Konut Fonu payı tahakkukundan değil, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu payı tahakkukundan kaynaklanmış ise de yukarıda açıklanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı'nda konulan ilkenin bu fon payı için de geçerli olduğu, İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı'nda fon paylarının vergi ya da vergi benzeri mali yüküm olduğu ve bu nedenle vergi mahkemelerince çözümlenmesi gerektiği değil, salt usul ekonomisi ve birbirlerine bağlılık ve etkileşim içerisinde oldukları açıklanan gümrük vergisi ve fon payı uyuşmazlıklarının farklı mahkemelerde görülmelerinin uygulamada yaratacağı sakıncalar nedeniyle vergi mahkemelerince çözümlenmesinin gerekli olduğunun vurgulanmış olduğu; Karar'da söz konusu gerekliliğin ölçütü olarak matrah ve oranları farklı olan gümrük vergisi ve fon payının gümrük pozisyonundaki değişiklikten ve fon payı uyuşmazlığının çözümünün gümrük vergi uyuşmazlığıyla ilgili davanın sonucunda ortaya çıkacak hukuki durumdan etkilenecek olması gösterildiği; buna göre vergi ve benzeri mali yüküm olmaması sebebiyle, 2576 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi uyarınca doğrudan vergi mahkemesinin görevine girmeyen fon payı uyuşmazlıklarının vergi mahkemesince çözümlenebilmesinin bir gümrük vergisi tahakkukunun bulunmasına, bu vergi tahakkukunun süresinde ve usulüne uygun biçimde idari davaya konu edilmiş olmasına ve fon payı uyuşmazlığının gümrük vergisi ile ilgili davanın sonucunda ortaya çıkacak hukuki durumdan etkilenecek olmasına bağlı olduğu; bu koşullardan herhangi birinin bulunmaması durumunda fon payı uyuşmazlığından doğan davanın Anayasal “kanuni hakim ilkesi” uyarınca genel görevli idare mahkemesince çözümlenmesinin gerekli olduğu; uyuşmazlıkta, davacı tarafından gerçekleştirilen mal mukabili ithalatın KKDF kesintisine tabi olduğundan bahisle fon payı tahakkuk ettirildiği, ithalat bedeli (eşya kıymeti) hususunda herhangi bir ihtilaf söz konusu olmadığı ve gümrük vergisi ile ilgili bir ek tahakkuk yapılmadığının anlaşıldığı, bu durum karşısında uyuşmazlığın çözümünün gerçekleştirilen ithalatın KKDF'ye tabi olmasını gerektiren bir ithalat olup olmadığının tespitine bağlı olduğundan fon payına ilişkin işbu davaya vergi mahkemesince bakılmasında isabet görülmediği hususlarına yer verilmektedir.

mahkemeleri”nin görev alanında olduğu, bununla birlikte bu kesintiler kaynaklı ithalat anında ayrıca başkaca bir kamu gelir kaleminin (vergi veya benzeri mali yüküm vs.) de etkilenmesinin söz konusu olması halinde usul ekonomisi temelinde vergi mahkemelerin davaya bakması gerektiği yönünde olduğu görölmektedir.

Konu bu açıdan ele alındığında, ithalatta ödenen KKDF kesintilerinin KDV matrahına dahil olduğu, dolayısıyla her türlü KKDF eksikliklerinde KDV matrahı doğrudan etkileneceği itibarla KKDF ihtilaflarında her halükarda vergi mahkemelerinin görevli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bununla birlikte çalışmanın IV.B bölümünde etraflıca irdeleneceği üzere bu aşamada sadece, ilgili Danıştay Kararı’nda yer alan “KKDF’nin vergi benzeri mali yüküm olmadığı” şeklindeki ifadenin hukuki açıdan isabetli olmadığı belirtilmekle yetinilecektir.

İ. İade

İthalatın peşin ödeme şekline göre gerçekleştirilmiş olması, planlanan vadeli ithalatın bir şekilde gerçekleşmemesi (ithalata izin verilmemesi, gönüllü vazgeçme, mahrece iade vs.) veya vadeli ithalatın fonlardan muaf tutulan kuruluşlarca veya fonlardan istisna olan işlemler kapsamında yapılması gibi çeşitli nedenlerle KKDF kesintilerinin uygulamada yersiz biçimde ödenmesi söz konusu olabilmektedir.

Buna göre 1606 sayılı Kanun kapsamındaki dernek ve kurumlarca yapılan vadeli ithalatlar veya aslında peşin olarak gerçekleştirilen ithalat işleminin sehven mal mukabili olarak beyan edilmesi dolayısıyla yersiz ödenen kesintilerin iadesi mümkün olup, bunun için Fon kesintisinin ilgili vergi dairesine ödendiğine dair bankadan alınacak bir yazı ve vergi dairesince istenebilecek diğerk bilgi ve belgeler (mahrece iade için malların iade edildiğine ve TGB’den çıkarıldığına ilişkin ilgili gümrük idarelerinden alınacak bir yazı) eşliğinde Fon kesintisi yapan bankanın genel müdürlüğünün kurumlar vergisi yönünden bağılı bulunduğu vergi dairesine bir

dilekçe ile başvuru yapılması gerekmektedir.¹⁴⁹ Bununla birlikte 2014/6852 sayılı BKK uyarınca vadeli ithalatta KKDF tahsilatlarının 23.10.2014 tarihinden itibaren bankalarca değil gümrük idarelerince yapılmakta olduğu¹⁵⁰ hususu dikkate alındığında, belirtilen bu prosedürün halihazırda geçerliğinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

J. Takip ve Tahsili

2014/6852 sayılı Karar öncesinde vadeli ithalatta Fon kesintilerinin takibi gümrük idarelerince, tahsili bankalarca gerçekleştirilmekte idi. Sözü edilen Karar’la birlikte 23.10.2014 tarihi itibariyle tahsil işlemleri de gümrük idarelerince gerçekleştirilmeye başlandığından, anılan tarihten itibaren banka dekontları gümrük idarelerince kabul edilmemektedir.¹⁵¹

K. KDV ve ÖTV Matrahları Karşısındaki Durumu

İthalatta KDV matrahını “eşyanın gümrük kıymeti (1), ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar (2), gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ve mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler (3)”¹⁵²; ithalatta özel tüketim vergisi matrahını ise ödenen ÖTV hariç KDV matrahını oluşturan unsurlar¹⁵³ teşkil etmekte olup, bu eksenle KKDF kesintileri ithalatta gerek KDV gerekse ÖTV matrahına dahil olmaktadır.

İthalde alınan KKDF kesintilerinin Maliye Bakanlığınca¹⁵⁴ ve bazı

¹⁴⁹ GİB tarafından verilen 16.3.2007/6802-7, 10.6.2007/6802-7, 4.6.2008/6802-2 ve 22.4.2011/165.01.03 tarihli/sayılı Özelgeler, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 9.6.2016.

¹⁵⁰ GGM’nin 4.12.2014 tarihli 4351348 sayılı dağıtımli yazısı, (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 7.6.2016.

¹⁵¹ Bkz. dipnot 150.

¹⁵² KDV Kanunu md. 21; R.G. 2.11.1984, 18563.

¹⁵³ ÖTV Kanunu md. 11/3; R.G. 12.6.2002, 24783.

¹⁵⁴ GGM’nin 12.3.2010 tarihli 5608 sayılı dağıtımli yazısı (Maliye Bakanlığının 28.8.2009 tarihli 81701 sayılı yazısına atfen), (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 7.6.2016.

yazarlarca¹⁵⁵ KDV Kanunu’nun 21’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında yer alan “diğer ödemeler” tanımı altında değerlendirildiği görülmekle birlikte bunun hatalı bir yaklaşım olduğu düşünülmektedir. Her ne kadar KKDF kesintileri bu yöndeki bir görüş dahilinde de KDV matrahına dahil olmakta ve netice açısından bir farklılık meydana gelmemekte ise de anılan Kanun maddesinin ikinci fıkrasının muhtelif “kamu gelir türlerini”, üçüncü fıkrasının bunların haricinde kalan “gider ve ödemeleri” ifade ettiği bir noktada, bir kamu geliri olduğunda kuşku bulunmayan Fon kesintilerinin ilgili maddenin kamu gelirlerine ilişkin fıkrası yerine gider ve ödemelere ilişkin fıkrası dahilinde sınıflandırılmasının akla yatkın, makul ve mantıklı bir yaklaşım olmadığı açıktır. Kaldı ki ithalde alınan KKDF kesintilerinin yine aynı Bakanlıkça hazırlanan Merkezi Yönetim Bütçesi Gelirleri Gerçekleşmeleri Tablosunda ve 2015 Yılı Genel Bütçe Gelirlerinin Tahakkuku, Tahsilatının Ekonomik Sınıflandırılması Tablosunda¹⁵⁶ bu kez olması gerektiği üzere “pay” şeklinde değerlendirilmiş olması da aynı Bakanlığın mezkur yazısı ile ciddi bir çelişki arz etmektedir.

¹⁵⁵ Cahit Yerci, **Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2005, s. 115-116.

¹⁵⁶ Bkz. Ek: I-II.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İTHALATTA KAYNAK KULLANIMINI DESTEKLEME FONUNDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

A. Ödeme Şekline ve Yöntemine İlişkin Özellikli Durumlar

1. Mal Bedelinin Transferinde Valör

Çalışmanın önceki bölümlerinde belirtilmiş olduğu üzere ithalatın peşin sayılabilmesi, bu ekseninde KKDF yükümlülüğü doğmaması için genel bir kural olarak mal bedelinin gümrük yükümlüğünün doğduğu tarih olan SDGB tarihi itibarıyla yurt dışına gönderilmiş olması gerekmektedir birlikte, ihracatçıya ödeme yapılmasına yönelik ödeme emrinin ithalatçı banka tarafından muhabir bankaya uluslararası teamülleri (iki iş günü) aşan sonraki bir tarihte gönderildiği durumlar sözü edilen “genel kural” bağlamında özellik arz etmektedir.

Uluslararası piyasalarda döviz alım-satım (arbitraj) işlemlerinde döviz pozisyonunun ayarlanması, teyit mesajlarının gönderilip karşılıklı mutabakata varılması, ödeme emirlerinin gönderilmesi, muhabir hesaplarının beslenmesi ve takas riskinin azaltılması gibi hususlar için yeterli zaman tanınması amacı ile standart olarak iki iş günü valörle (spot) işlem yapılmak suretiyle mal bedelinin ihracatçının kullanımına gecikmeksizin sunulmasının sağlanmış olduğu dikkate alınarak, KKDF kesintisinden muafiyet için mal bedelinin gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten önce ithalatçıdan tahsil edilmesi ve bankaca bu meblağın en geç iki iş günü içinde ihracatçının hesabına ödenmesi gerekmekte, muhabir bankaya yönelik ödeme emrinin bunu aşan bir tarihte gönderilmesi halinde söz konusu ithalatlar mal mukabili olarak kabul edilerek Fon kesintisine tabi tutulmaktadır¹⁵⁷.

¹⁵⁷ GİB tarafından verilen 25.3.2009 tarihli ve 32690 sayılı Özelge (TCMB’nin 22.4.1998 tarihli ve 98/1 sayılı Genelgesi’ne ve 18.2.2009 tarihli 11020 sayılı yazısına atfen), (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 12.6.2016.

Sözü edilen iki günlük sürenin hesaplanmasında, 32 sayılı Karar hükümleri uyarınca, işlemin yapıldığı gün hesaba katılmamakta, hesaplanacak sürelerin son gününün resmi tatile rastlaması halinde süre resmi tatili izleyen ilk iş gününün çalışma saati sonunda sona ermekte, mal bedelinin banka tarafından gümrük beyannamesinin tescil tarihi itibarıyla ihracatçıya transfer edilmiş olması halinde iki iş günü valör süresi aşılmış olsa dahi KKDF kesintisi yapılmamaktadır.¹⁵⁸

Diğer taraftan yurt dışına yapılan mal bedeli transferinin bir kısmının veya tamamının iptal edildiği veya transferin hiç gerçekleşmediği hallerde kural olarak KKDF ve buna bağlı diğer alacakların tahsili gerekmele¹⁵⁹ birlikte, keyfiyet bankalar tarafından yurt dışına transfer edilen peşin ithalat bedellerinin yurt dışındaki muhabir banka tarafından “uluslararası yaptırım”, “hatalı/kapalı hesap numarası”, “hatalı lehdar ismi” veya “muhabir bankaların kendi düzenlemeleri uyarınca gerçekleştirdiği çeşitli kontroller veya muhabir bankalarca FATF standartları gibi uluslararası standartlara uyum dolayısıyla işlemlerin mahiyetinin ve taraflarının kimlik bilgilerine ilişkin ek birtakım bilgilerin talep edilmesi” gibi muhtelif gerekçelere istinaden geri gönderildiği durumlarla sınırlı olmak (1), geri gelen bedeller ithalatçının serbest kullanımına bırakılmamak (2), bankalarca hatalı/eksik bilginin değişikliği hususunda firmadan yazılı beyan alınmak (3) ve alıcı ile satıcı arasındaki anlaşma iptal edilmemiş olmamak (4) kaydıyla, iki iş günlük valör süresi içinde veya daha sonraki bir tarihte geri gelen ithalat bedellerinin Türkiye’deki ithalatçı firma hesaplarına geri geldiği tarihi müteakip iki iş günlük süre içinde yeniden yurt dışına transfer edilmesi durumunda KKDF kesintisi yapılmamakta; transferin sözü edilen iki iş günlük süreyi aşan bir tarihte yapılması halinde ise KKDF kesintisi yapılmaktadır.¹⁶⁰

¹⁵⁸ GGM’nin 18.3.2011 tarihli 2011/16 sayılı Genelgesi, (Çevrimiçi) <http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2011,12.6.2016>.

¹⁵⁹ GGM’nin 27.10.2014 tarihli 2014/22 sayılı Genelgesi, (Çevrimiçi) <http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2014,12.6.2016>.

¹⁶⁰ GİB’in 16.6.2016 tarihli 64991 sayılı yazısı, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm, 5.9.2016.

2. Ödeme Şekli “Vadeli” Olarak Beyan Edilmesine Rağmen Mal Bedelinin Beyanname Tarihi İtibariyle Ödenmiş Olması Hali

Çalışmanın yukarıdaki bölümlerinde ifade edildiği üzere vadeli akreditif, kabul kredili veya mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatla Fon kesintisi yapılmasının nedeni, bu ithalat işlemlerinde önce malın ithal edilip bedelin daha sonra ödenmesi dolayısıyla ithalatçının kredilendirilmiş olmasıdır.¹⁶¹

Öte yandan ödeme şekli vadeli akreditif olarak beyan edilen ithalatlarda transferin “fiili ithalden” önce yapılması halinde KKDF kesintisi yapılmayacağı¹⁶² ilgili mevzuatta hükme bağlanmıştır.

Bu itibarla mal bedelinin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih itibariyle yurt dışına transfer edilmiş olduğunun gümrük idaresine tevsik edilmesi durumunda, bir bakıma “özün önceliği” şeklindeki genel muhasebe ilkesinin de yansıması olarak, beyan edilen ödeme şekline bakılmaksızın Fon kesintisi yapılmamaktadır.¹⁶³

3. Mal Bedeli Transferinin Mecburi Hallerde İhracatçının İhracatın Gerçekleştirildiği Ülkeden Farklı Bir Ülkedeki Hesabına Yapılması

KKDF yükümlülüğü doğmaması için genel bir kural olarak mal bedeli transferinin ithalatçı tarafından gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarih olan SDGB tarihi itibariyle ihracatçının yurt dışındaki hesabına yapılmış olması ve bunun ilgili belgelerle ithal anında gümrük idaresine tevsik edilmesi gerekmektedir.¹⁶⁴

¹⁶¹ Bkz. s. 27.

¹⁶² TCMB’nin 12.9.1996 tarihli 96/3 sayılı Genelgesi (GİB’in 9.6.2008 tarihli 6802-2 sayılı yazısında belirtilmektedir),
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm, 15.6.2016. (Çevrimiçi)

¹⁶³ GİB’in 9.6.2008 tarihli ve 6802-2/ sayılı yazısı, bkz. dipnot 162.

¹⁶⁴ Bkz. dipnot 101; GİB’in 4.12.2014 tarihli 113649 sayılı yazısı, (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm, 15.6.2016.

Bununla birlikte uluslararası müeyyideler, iç karışıklık, savaş vb. sebeplerle bankacılık sisteminin çalışmadığı ve bundan ötürü banka üzerinden para transferi yapılmasının fiilen ve hukuken mümkün olmadığı ülkelerden yapılan ithalatlara ilişkin yapılan transferler, ithalat faturaları üzerinde transferin yapılacağı firma unvan ve banka hesap bilgilerinin ayrıntılı olarak gösterilmesi ve ithalat bedelinin mezkur hesaplara gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce transfer edildiğinin ilgili gümrük idaresine faturanın ve ödemeye ilişkin belgelerin ibrazı suretiyle tevsik edilmesi kaydıyla peşin olarak değerlendirilmektedir.¹⁶⁵

4. Global Tutarlı KKDF Dekontu Kullanımı

Mal mukabili ithalat işlemleri kapsamında düzenlenen her bir fatura için ayrı ayrı KKDF kesintisi ödenmesi gerekmekte olup, belirli dönemler itibariyle KKDF kesintilerinin peşin olarak ödenip, daha sonra ilgili gümrük idaresince dekont üzerindeki tutardan her bir ithalat için ödenmesi gereken KKDF kesintisi tutarının düşümünün yapılması şeklindeki bir uygulama mümkün bulunmamaktadır.¹⁶⁶

5. NETTING Sistemi

Grup içi firmaların birbirleriyle olan mal ve hizmet ticaretinden kaynaklanan alacak ve borçlarının NETTING olarak adlandırılan merkez üzerinden netleştirilmesi sonucunda borçlu firmalarca söz konusu merkeze, söz konusu merkez tarafından da alacaklı firmalara transfer yapılması şeklinde işleyen bu sistemde, beyanname tescil tarihleri gözetilerek ödenmemesi dolayısıyla ithalat bedellerinin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih itibariyle transfer edildiği hususu tevsik edilememekte, bundan dolayı KKDF kesintisi yapılması gerekmektedir.¹⁶⁷

¹⁶⁵ GİB tarafından verilen 6.4.2015 tarihli 33390 sayılı Özelge, bkz. dipnot 101; 27.8.2015 tarihli 82814 sayılı yazı, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm, 15.6.2016.

¹⁶⁶ GİB tarafından verilen 22.9.2006 tarihli ve 6802-2 sayılı Özelge, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 15.6.2016.

¹⁶⁷ GİB'in 12.8.2015 tarihli 77903 sayılı yazısı, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm, 15.6.2016.

6. İhracattan ve Görünmeyen İşlemlerden Doğan Alacakların İthalat Bedeline Mahsubu

İthalatçının ihracat, görünmeyen işlemler veya başka sebeplerle ihracatçıdan olan alacağını yapacağı ithalatın bedelinden mahsup ederek kalan tutarı gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih itibariyle yurt dışına göndermesi halinde, mahsup edilen tutar için yurt dışına yapılmış peşin bir ödeme olmaması kaynaklı ödemenin peşin olduğu hususu tevsik edilememekte, bu nedenle KKDF kesintisi yapılmaktadır.¹⁶⁸

Zira konu çalışmanın dördüncü bölümünde “credit note gelirleri” bağlamında da bu minvalde değerlendirildiği üzere, yurt dışındaki ihracatçıdan olan bu nevi bir alacak, KKDF’nin konusunu teşkil eden ithalat dolayısıyla değil, ithalatçının ihracatçıya yaptığı ihracat, görünmeyen işlem veya bir başka sebep dolayısıyla ortaya çıktığı itibarla müteakip ithalat tutarından mahsup edilecek bedelin “peşin” olarak addedilmemesi tabii olmak gerekir.

7. Kredi Kartı ile Ödeme

Mal bedeli kredi kartı ile ödenen ithalatlarda KKDF yükümlülüğünün doğup doğmayacağı noktasında Maliye Bakanlığınca tereddüt yaşandığı görülmektedir. Şöyle ki; konuya ilişkin bir yazıda mal bedelinin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce transfer edildiğinin ilgili belgelerden biri ile gümrük idaresine tevsik edilmesi halinde KKDF kesintisi yapılmasına gerek bulunmadığı belirtilirken¹⁶⁹, bir diğer yazıda ise böylesi bir durumda mal bedelinin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce transfer edildiğinin tevsik edilmesinin mümkün olamayacağı, bundan dolayı Fon kesintisi yapılması gerektiği belirtilmektedir¹⁷⁰.

¹⁶⁸ GİB tarafından verilen 23.10.2009 tarihli 165.03 sayılı Özelge, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 15.6.2016.

¹⁶⁹ GİB’in 29.6.2015 tarihli 62217 sayılı yazısı, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm, 12.6.2016.

¹⁷⁰ GİB’in 11.8.2014 tarihli 81651 sayılı yazısı, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/kkdf_yazilar/11082014_81651.html, 12.6.2016.

8. Çekle Ödeme

Yapılan ihracatlar karşılığında yurt dışı müşterilerden alınan çeklerin ithalat nedeniyle borçlanılan firmalara “banka transferi olmaksızın” verilmesi durumunda, KKDF yükümlülüğü doğmaması için gerekli olan “ithalat tutarının gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih itibarıyla yurt dışına transfer edildiğinin gümrük idarelerine tevsiği” hususu sağlanamamış olacağından ithalat tutarı üzerinden KKDF kesintisi yapılması gerekmektedir.¹⁷¹

9. Koşula Bağlı Akreditif ile Ödeme

Bedelin bir kısmının malların özelliği nedeniyle geçici veya kati kabulünü, montajını, çalışır vaziyette teslim alınmasını, değerinin ihtiva ettiği evsafa göre tespit edilmesini veya benzeri hallerin meydana gelmesini müteakip sözleşmede belirtilen süre içinde müracaat edilmek ve bu şartı gösterir sözleşme metni gümrük idaresine ibraz edilmek kaydıyla Türk parası transfer belgesi veya döviz satım belgesi düzenlenerek transfer yapılmasının akreditif şartları arasında olduğu durumlarda, bu tür akreditifler vadeli akreditif olarak değerlendirilmemekte, dolayısıyla bu nevi ithalatlar Fon kesintisine tabi bulunmamaktadır.¹⁷²

10. Rambursmanlı Ödeme

Rambursman, üçüncü bir bankanın (rambursman bankası), akreditif bankası (ithalatçının bankası) tarafından akreditif sözleşmelerinde kendisine verilen yetkiye istinaden akreditif bedelini ödemesi olarak tanımlanabilir.¹⁷³

Buna göre yurt içindeki akreditif bankasının yurt dışındaki muhabir rambursman bankası nezdindeki hesaplarının borçlandırılması şeklindeki bir ödeme

¹⁷¹ Bkz. dipnot 168.

¹⁷² TCMB'nin 5.8.1996 tarihli ve 96/2 sayılı yazısı, bkz. dipnot 104; GİB tarafından verilen 27.5.2014 tarihli 57022 sayılı Özelge, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 8.6.2016.

¹⁷³ Reisoglu, a.g.m.

yönteminin kullanılması halinde, ithalatçının yurt içindeki bankaya yapacağı ödeme ile ihracatçının yurt dışındaki hesabına yapılan ödemenin ikisinin birden gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih itibariyle tamamlanmış olması kaydıyla KKDF kesintisi yapılmamaktadır.¹⁷⁴

11. Yurt Dışındaki Bankalar Aracılığıyla Açılan Akreditif Bedellerinin Yurda Getirilmeksizin Doğrudan İhracatçıya Ödenmesi

Bedelleri ilgili mevzuatta¹⁷⁵ belirtilen esaslar çerçevesinde sağlanan kredilerinden karşılanmak suretiyle ödenen ithalatta bankalarca döviz satım belgesi düzenlenmediği dikkate alınarak, mal bedelinin ödendiğinin gümrük idarelerine tevsikini teminen ilgili gümrüğe ibraz edilmek üzere bankalarca firmalara mal bedelinin yurt dışındaki ihracatçıya ödendiğine dair bir yazı verilmesi¹⁷⁶, akreditifi açan bankaca sözü edilen akreditif bedellerinin ihracatçı firma hesaplarına ödendiğinin havaleyi yapan Türkiye’deki bankaya şifreli bir mesajla teyit edilmesi ve ithalatçı firmanın konuyla ilgili bilgi ve belgeleri (akreditif sözleşmesi, proforma fatura vb.) Türkiye’deki transfer yapan bankaya ibraz etmesi halinde, Türkiye’den yapılan transfer kambiyo mevzuatı açısından ithalat ödemesi olarak kabul edilmektedir.¹⁷⁷

Bu bağlamda yurt dışında akreditifi açan banka tarafından ihracatçı firma hesaplarına ithalat ödemesinin yapıldığı tarihin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce olması halinde, yurt içindeki transferi gerçekleştiren bankadan alınacak “yurt dışındaki bankalar aracılığıyla açtırılan akreditiflerin bedelinin akreditifi açan

¹⁷⁴ GİB’in 24.11.2014 tarihli 119126 sayılı yazısı, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm, 12.6.2016.

¹⁷⁵ TCMB’nin 2.1.2002 tarihli 2002/1 sayılı Sermaye Hareketleri Genelgesi, (Çevrimiçi) <http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TCMB+TR/TCMB+TR/Bottom+Menu/Banka-Hakkında/Kanun+ve+Mevzuat/Kambiyo>, 15.6.2016.

¹⁷⁶ TCMB’nin 12.9.1996 tarih ve 96/3 sayılı Talimatı’nın 9’uncu bölümü (GİB’in 23.3.2009 tarihli 6802-7 sayılı yazısında belirtilmektedir), bkz. dipnot 162.

¹⁷⁷ Hazine Müsteşarlığının 9.1.2009 tarih ve 1038 sayılı yazısı (GİB’in 23.3.2009 tarihli 6802-7 sayılı yazısında belirtilmektedir), (Çevrimiçi), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm, 15.6.2016.

banka tarafından ihracatçı firma hesaplarına ödendiğinin şifreli bir mesajla bankalarına teyit edildiği ve bu ödemenin mesnedi ithalat işlemine ait belgelerin de bankalarına ibraz edildiği” hususlarını içerir bir belgenin ilgili gümrük idaresine ibraz edilmesi kaydıyla, Türkiye’den yapılan transfer peşin bir transfer olarak kabul edilmektedir.¹⁷⁸

12. İthalatın Finansmanı İçin Yurt Dışından Temin Olunan Kredinin Türkiye’ye Getirilmeksizin Doğrudan Yurt Dışındaki İhracatçıya Ödenmesi

Yurt dışındaki ihracat kredi programları veya ihracat kredisi sigorta kurumları ile bu ülkelerin kredi garanti programları çerçevesinde ithalatın finansmanında kullanılmak üzere bankaların borçlu sıfatıyla sağladıkları ortalama vadesi asgari 1 yıl olan kredilerin ithalatçıya kullandırılan kısmı üzerinden Fon’a kesinti yapılmamaktadır.¹⁷⁹ Buna karşın söz konusu istisnanın “kredi”ye yönelik olduğunu ve fakat “ithalat”a ilişkin bulunmadığını özellikle vurgulamak gerekmektedir.

Yine Türkiye’de yerleşik kişilerin gerek doğrudan gerek bankalar aracılığı ile yurt dışından nakdi kredi temin etmeleri bu kredilerin Türkiye’deki bankalar aracılığıyla yurda getirilerek kullanılmaları kaydıyla serbest olup, diğer yandan ilgili Genelge ekinde yer alan “İhracat Kredi ve İhracat Kredisi Garanti Kuruluşlarının Listesi”nde kayıtlı kredi kurumlarından veya kredi garanti kuruluşlarının garantisi kapsamında yurt dışından sağlanan kredilerin doğrudan yurt dışındaki ihracatçı firmaya ödenmesi (1), ihracat kredi veya garanti kuruluşu olmamakla birlikte nakit kredi yerine malın peşin alımı ve vadeli finansman desteği sağlayan yurt dışındaki kalkınma bankalarından sadece mal ithaline yönelik sağlanan kredilerin doğrudan yurt dışındaki ihracatçıya ödenmesi (2) ve Türkiye’de yerleşik kişilerce yurt dışından gemi satın alınması amacıyla yapılacak ithalat kapsamında kredi temin edilmesi (3) hallerinde kredilerin Türkiye’deki bankalar aracılığıyla yurda getirilmesi şartı

¹⁷⁸ GİB’in 23.3.2009 tarihli 6802-7 sayılı yazısı, bkz. dipnot 177.

¹⁷⁹ Tebliğ md. 3/1-16.

aranmamakta, bununla birlikte ithalatçı firmaların borçlu sıfatıyla Türkiye’de yerleşik bankaların garantisi kapsamında sağladıkları ve mal bedelinin ödenmesi için kullanılan nakit kredi (post finansman) tutarının her halükarda Türkiye’ye getirilerek bankalar aracılığıyla kullanılması gerekmektedir.¹⁸⁰

Son tahlilde, bu nevi bir kredi işlemi ile gerçekleştirilen ithalatlarda ihracatçının vesaik ibrazında ihracat bedelini yurt dışındaki kreditor kuruluşan alması ithalatı vadeli hale getirmemekte¹⁸¹; dolayısıyla yurt dışından kredi şeklinde temin edilip Türkiye’ye getirilmeksizin mal bedeli olarak doğrudan yurt dışındaki ihracatçıya gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarih itibariyle ödenen eşya bedelleri için bu durumu tevsik eden bir yazının gümrük idaresine ibraz edilmesi kaydıyla KKDF kesintisi yapılmamaktadır.¹⁸²

Diğer taraftan vadeli akreditif ödeme şekline göre yapılan ithalatla yurt dışındaki ihracatçı tarafından senedin yurt dışındaki ihracat kredi veya ihracat kredisi sigorta kurumlarına iskonto ettirilerek mal bedelinin fiili ithal öncesinde tahsil edilmesi halinde, bu durum yapılan ithalatın vadeli olma niteliğini değiştirmedığından (vadeli gerçekleştirilen ithalatın ihracatçıdan bir aynı kredi temin edilmesi anlamına gelmesi kaynaklı) KKDF kesintisi yapılması gerekmektedir.¹⁸³

13. Mal Bedelinin Finansman Şirketince Ödenmesi

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu’nda, finansman sözleşmesinin, mal alımının, malı satın alan kişinin nam ve hesabına malın teslimi veya temini ile birlikte doğrudan satıcıya ödeme yapılması suretiyle kredilendirilmesini öngören yazılı sözleşme olduğuna dair yer alan hüküm

¹⁸⁰ Bkz. dipnot 175.

¹⁸¹ TCMB’nin 22.11.1996 tarihli 96/7 sayılı Talimatı (GİB’in 29.5.2014 tarihli 57613 sayılı yazısında belirtilmektedir), (Çevrimiçi)

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm, 15.6.2016.

¹⁸² GİB’in 29.5.2014 tarihli 57613 sayılı yazısı, (Çevrimiçi)

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm, 15.6.2016.

¹⁸³ GİB tarafından verilen 1.7.2007/6802-7 ve 24.8.2006/6802-7 tarihli/sayılı özelgeler, (Çevrimiçi)

<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 15.6.2016.

çerçevesinde¹⁸⁴, finansman şirketlerince yurt dışındaki ihracatçı firmaya yapılan ödemenin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce olması ve durumun gümrük idaresine ibraz edilecek belgelerle tevsik edilmesi kaydıyla, yapılan bu ödeme peşin ödeme olarak kabul edilmekte ve bu şekildeki ithalat işlemleri üzerinden Fon kesintisi yapılmamaktadır.¹⁸⁵

14. Faktoring ile İthalat

Faktoring, mal veya hizmet satışından doğmuş veya doğacak olan ve faturayla tevsik edilen alacakların faktoring şirketi tarafından devralınması karşılığında alacaklı firmaya belli bir iskontoyla tahsilat sağlanması işlemidir.¹⁸⁶

Türkiye’de yerleşik faktoring kuruluşu ile ihracatçı firma arasında imzalanan faktoring sözleşmesi kapsamında faktoring kuruluşu tarafından ithalden önce ithalatçı firma adına yurt dışına transferi gerçekleştirilen tutarların, ithalat ve ihracat faktoring sözleşmelerinin transferi gerçekleştiren bankaya ibrazı kaydıyla, peşin ödeme olarak dikkate alınacağına dair hüküm¹⁸⁷ uyarınca, mezkur transferin gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarih itibariyle gerçekleşmiş olması halinde, yapılan bu transfer, ithalatçının faktoring kuruluşuna yaptığı ödemenin hangi tarihte yapıldığına bakılmaksızın peşin olarak kabul edilmekte ve KKDF kesintisi yapılmamaktadır.¹⁸⁸

Diğer taraftan ithalatçı tarafından mal bedelinin gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarih itibariyle ihracatçı tarafından belirtilen yurt dışında yerleşik faktoring firmasına transfer edildiğinin tevsiki halinde de KKDF kesintisi yapılmamaktadır.¹⁸⁹

¹⁸⁴ R.G. 13.12.2012, 28496; md. 39.

¹⁸⁵ GİB tarafından verilen 24.7.2014 tarihli 165.01.02[16] sayılı Özelge, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 15.6.2016.

¹⁸⁶ 6361 sayılı Kanun md. 38.

¹⁸⁷ Hazine Müsteşarlığının 23.7.2009 tarihli 2009-GNL-1 sayılı İhracat İthalat Genelgesi; bkz. dipnot 63.

¹⁸⁸ GİB’in 27.3.2014 tarihli 34614 sayılı yazısı, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm, 15.6.2016.

¹⁸⁹ GİB’in 23.6.2015 tarihli 59769 sayılı yazısı, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm, 15.6.2016.

15. Takas, Özel Takas ve Bağlı Muamele İşlemleri

İhracat Yönetmeliği'nde "takas", ihraç veya ithal edilen mal veya hizmet bedelinin kısmen veya tamamen mal, hizmet veya döviz ile karşılanması, "bağlı muamele" ise ikiden fazla taraf arasında yapılan takas işlemi olarak tanımlanmış¹⁹⁰, "özel takas"a ilişkin ise TCMB'nin mülga 2004/YB-50 sayılı Genelgesi'nde mal ve/veya hizmet ihraç ve ithalinde tarafların aynı gerçek veya tüzel kişiler olması halinde ihraç ve ithal bedellerinin herhangi bir para hareketi söz konusu olmaksızın kısmen veya tamamen takas (mahsup) edilebileceği hususu belirtilmiş¹⁹¹, ayrıca gerek Karar'da gerekse Tebliğ'de takas, Fon kesintisi yapılmayacak işlemler arasında sayılmış, diğer taraftan mülga 2006/4 sayılı Tebliğ¹⁹² ile takas veya bağlı muamele yoluyla yapılacak ihracatın usul ve esasları belirlenmiş ve buna göre ihracat ve ithalat bedellerinin mahsup ve transfer işlemlerinin işleme aracılık eden bankalarca kambiyo mevzuatı çerçevesinde sonuçlandırılacağı ifade edilmiştir.

Hal böyleyken 2006/4 sayılı Tebliğ'in İhracat 2008/10 sayılı Tebliğ¹⁹³ ile ilga edilmiş olmasının ödeme şekli takas veya bağlı muamele olarak beyan edilen ithalat işlemlerinde takip sorunu yaşanmasına yol açarak Tebliğ'in 3/12'nci maddesinde yer alan istisnayı uygulanamaz hale getirdiği¹⁹⁴ ve bu anlamda halihazırda takasa ilişkin ithalat ve ihracat işlemlerinin takibinin nasıl yapılacağına dair usul ve esasları düzenleyen bir mevzuatın da bulunmadığı şeklindeki gerekçelere istinaden mevcut durumda sözü edilen işlemlerde KKDF istisnasının uygulanmasına cevaz verilmemekte¹⁹⁵, bu eksende Maliye Bakanlığı görüşünün de bu yönde olduğu görülmekte¹⁹⁶, netice itibarıyla 2013/21 sayılı Genelge hükümleri saklı olmak

¹⁹⁰ R.G. 6.6.2006, 26190; md. 4.

¹⁹¹ (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 12.6.2016.

¹⁹² R.G. 6.6.2006, 26190.

¹⁹³ R.G. 12.7.2008, 26934.

¹⁹⁴ GİB'in GGM'ye yönelik 11.3.2016 tarihli ve 25468 sayılı yazısı (GGM'nin 12.5.2016 tarihli 15878868 sayılı yazısında belirtilmektedir), (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 15.6.2016.

¹⁹⁵ GGM'nin 28.6.2013 tarihli 2013/21 sayılı Genelgesi, (Çevrimiçi) <http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2013>, 12.6.2016.

¹⁹⁶ Maliye Bakanlığının 16.3.2009 tarihli 28591 sayılı yazısı (GGM'nin 4.2.2014 tarihli 2383 sayılı yazısında belirtilmektedir), (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 12.6.2016.

üzere¹⁹⁷, 2008/10 sayılı Tebliğ'in yürürlüğe girdiği 12.07.2008 tarihi itibarıyla özel takas ve bağlı muamele işlemleri için KKDF istisnası uygulanmamaktadır.

Bununla birlikte bu görüşe katılmak mümkün görünmemektedir. Şöyle ki; ödeme şekillerinin belirtildiği meri 2009-GNL-1 sayılı Genelge'de¹⁹⁸ ödeme şekilleri arasında takasa yer verilmemiş olmakla birlikte daha üst norm olan meri İhracat Yönetmeliği'nde takas ve bağlı muamelenin tanımlandığı, dahası Karar'da ve Tebliğ'de bağlı muamele ve takas işlemlerinin Fon kesintisinden istisna olduğunun açıkça belirtildiği ve uygulamada dış ticarete takas işlemlerinin de sonlandırılmamış olduğu mevcut hukuki ve somut durumda, salt takasa ilişkin ithalat ve ihracat işlemlerinin takibinin nasıl yapılacağına dair usul ve esasları düzenleyen "alt" mevzuatın ilga edilmiş olmasından bahisle takas ve bağlı muamele işlemlerinde KKDF istisnasının uygulanamayacağı şeklindeki bir görüşün Anayasa'nın 73'üncü maddesinde tanımını bulan "verginin yasallığı" ilkesi hilafına idari bir tasarrufla "örtülü" biçimde mali yükümlülük konulması anlamına geldiği ve ayrıca bir genelge hükmü ile karar ve tebliğ hükümlerinin fiilen ortadan kaldırılması dolayısıyla

¹⁹⁷ "...Ancak bankacılık sisteminin kullanılmadığı veya kullanılamadığı durumlarla sınırlı ve bu ülkelerle yapılan ticarete mahsus olmak üzere, ödeme şeklinin takas olarak beyan edildiği hallerde, aşağıda belirtilen şartların yerine getirilmesi durumunda söz konusu takas işlemlerinde KKDF kesintisi yapılmayacaktır.

1. Takas işleminde tarafların aynı gerçek veya tüzel kişi olması,
2. Takas işlemine ilişkin ithalat ve ihracat işleminin aynı gümrük müdürlüğünden yapılması,
3. Takas işlemi gerçekleştirileceğinin ithalat ve ihracat işlemlerinin yapılması planlanan gümrük müdürlüğüne ekte yer alan dilekçe ile bildirilmesi ve takasa ilişkin sözleşmenin (Takas sözleşmesinin ithal ve ihraç edilecek eşyanın cinsini, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunu, miktarını, birim fiyatını, toplam değerini ve sözleşme süresini içermesi gereklidir.) aslı ve yeminli tercüman tarafından yapılan Türkçe çevirisinin dilekçeye eklenmesi,
4. Takas işlemi kapsamında yapılan ithalatlarda KKDF tutarı için 4458 sayılı Gümrük Kanununun 202'inci maddesi çerçevesinde teminat verilmesi,
5. Eşya ihracatının önce yapılması halinde, ilk ihracat beyannamesinin tescil tarihinden itibaren 3 ay içerisinde takas işleminin tamamlanması,
- 6- Eşya ithalatının önce yapılması halinde, ilk ithalat beyannamesinin tescil tarihinden itibaren 3 ay içerisinde takas işleminin tamamlanması şartıyla KKDF kesintisi yapılmayacaktır.

Söz konusu takas işlemine konu ithalat ve ihracatın firma beyanı doğrultusunda gerçekleştirildiğinin gümrük idaresince anlaşılmasını müteakip alınan teminatlar çözülecektir. Diğer taraftan, ithalat ve ihracatın tamamen veya kısmen gerçekleştirilmemesi halinde ise ithalatın ihracatı aşan kısmı için KKDF ile buna bağlı diğer alacakların tahsili gerekmektedir.

Bankacılık sisteminin kullanılmadığı veya kullanılamadığı ülkeler Gümrükler Genel Müdürlüğüne belirlenecek ve duyurulacaktır."

¹⁹⁸ Bkz. dipnot 63.

normlar hiyerarşisine de aykırılık teşkil ettiği yönündeki değerlendirmenin büyük ölçüde haklı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.¹⁹⁹

Diğer taraftan ithal veya ihraç edilen eşyanın bedelinin eşya ithal veya ihracı ile veya kısmen veya tamamen döviz transferi ile karşılanmasının mümkün olmasından hareketle, ödeme şekli özel takas olarak beyan edilen serbest dolaşıma giriş beyannameleri için eşyanın bedelinin kısmen veya tamamen döviz transferi ile karşılanması durumunda, döviz transferinin beyanname tescil tarihinden önce olması halinde KKDF istisnası uygulanmakta, sonra olması halinde ise ödeme şekli mal mukabili olarak değerlendirilerek KKDF istisnası uygulanmamaktadır.²⁰⁰

B. Matraha ve Muafiyet veya İstisna Hallerine İlişkin Özellikli Durumlar

1. Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna

Gümrük vergilerinden istisna olarak serbest dolaşıma girecek eşya ana hatlarıyla GK'nın 167'nci maddesinde, muafiyet veya istisna hallerinin ayrıntıları ve şartları ise 2009/15481 sayılı 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar'da²⁰¹ belirtilmiştir.

GK'ya göre gümrük vergilerinin ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat veya ihracat vergilerinin tümünü, ithalat vergilerinin ithalde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve “mali yükleri” ifade etmesi, ne var ki başından beri bu şekilde değerlendirilip uygulanageldiği ve birçok Danıştay kararı da bu yönde olduğu üzere esasen KKDF'nin ithalattan alınan bir mali yük olmaktan ziyade para politikası aracı mahiyetinde kredili işlemlerden alınan bir fon olarak kabul edilmesi

¹⁹⁹ Ergun Yavaş, “Takas Yoluyla Yapılan İthalatta KKDF Uygulaması Hukuka Aykırıdır”, (Çevrimiçi) <http://www.ergunyavas.com/takas-yoluyla-yapilan-ithalatta-kkdfuygulamasi-hukukaaykirimidir/>, 10.5.2016.

²⁰⁰ GGM'nin mezkur yazısı.

²⁰¹ R.G. 07.10.2009, 27369.

hususları temelinde KKDF'nin GK'da yer alan "gümrük vergileri" tanımı altında bir tür "mali yük" olarak değerlendirilemeyeceği (1) ve ayrıca Tebliğ'de "Fon'a Kesinti Yapılmayacak Krediler" altında GK'nın 167'nci maddesi kapsamında ithal edilen eşyanın da sayılmamış olduğu (2) şeklindeki gerekçelere istinaden gümrük vergilerinden muaf eşyanın vadeli ithalinde KKDF kesintisi yapılması gerektiği belirtilmekle birlikte²⁰², çalışmanın IV.B kısmında irdelenen hususlar temelinde bu görüşün yerinde olmadığı, zira KKDF'nin "vergi benzeri mali yük" olarak gümrük vergileri tanımına girdiği, bu nedenle GK'nın 167'nci maddesi kapsamında gümrük vergilerine ilişkin tanınan muafiyet ve istisnanın her halükarda KKDF için de söz konusu olması gerektiği değerlendirilmektedir.

2. Yükseköğretim Kanunu'nda ve Türk Petrol Kanunu'nda Tanınan Muafiyet ve İstisnalar

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlar ve birimler tarafından eğitim-öğretim ve araştırma amacıyla, yurt içinde bulunmamak veya üretimi yapılmamak kaydıyla ithal edilen makine, alet, cihaz, ecza, malzeme ve yayınlar ile bağış yoluyla yurt dışından gelen aynı cins malzemelerin gümrük vergisi ile buna bağlı vergi, resim ve harçlar dahil olmak üzere her türlü vergi, resim ve harçlardan muaf olduğu²⁰³; 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nda ise bizzat petrol hakkı sahibi, temsilcisi veya Genel Müdürlükçe kabul edilmiş bir müteahhidi vasıtasıyla kendi adına, Türkiye'deki petrol işlemi için idari faaliyetleri ile bina tesislerinin ve teçhizatlarının inşası, kurulması ve işletmesine ait malzemeler hariç, petrol işlemlerinde kullanılacak ve Genel Müdürlükçe onaylanan malzeme, ekipman, akaryakıt, kara, deniz ve hava nakil vasıtaları ithalinin veya yurt içinden teslim alınmasının gümrük vergisinden, yapılan işlemlerin harçlardan, düzenlenen kâğıtların damga vergisinden müstesna olduğu²⁰⁴ hükme bağlanmıştır.

²⁰² GİB'in GTB'ye yönelik 16.12.2014 tarihli 123340 sayılı yazısı, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm, 15.6.2016.

²⁰³ R.G. 6.11.1981, 17506, md. 56.

²⁰⁴ R.G. 11.6.2013, 28674, md. 13.

Konuya ilişkin alt düzenlemeler incelendiğinde özetle, her iki Kanun'da tanınan muafiyetlerin sırasıyla vergi, resim ve harçlara ve gümrük vergisine yönelik olduğu ve fakat fon kesintilerini içermediği hususları nazara verilmek suretiyle KKDF kesintilerinin sözü edilen muafiyet hükümleri kapsamında olmadığına hükmedildiği görülmektedir.²⁰⁵

6491 sayılı Kanun'da tanınan muafiyet münhasıran gümrük vergisine yönelik olduğu itibarla sözü edilen Kanun kapsamında yapılacak ithalatlarda Fon kesintisi istisnasının uygulanamayacağını öngören mezkur alt düzenlemenin isabetli olduğunda kuşku bulunmamaktadır. Buna karşın 2547 sayılı Kanun'da tanınan muafiyetin "her türlü vergi"yi içermesi ve ithalde alınan KKDF kesintilerinin "vergi benzeri mali yük" olarak "gümrük vergileri" tanımına girmesi hususları birlikte gözetildiğinde, ithalde alınan KKDF kesintilerinin geniş bir yorum dahilinde sözü edilen Kanun'da tanımlanan istisna kapsamına girdiği sonucuna ulaşılmaktadır.

3. Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Birliği Arasında İmzalanan Çerçeve Anlaşması Uyarınca Yapılacak İthalat

İlgili özalgede, Avrupa Birliği ve Türkiye arasında AB tarafından finanse edilen veya Türkiye-AB ortak finansmanı ile yürütölen projeler, faaliyetler ve eylemler çerçevesinde yapılan mal ve hizmet alımlarına, işlere ve işlemlere ilişkin idari işbirliğine dair kuralların ortaya konulması amacıyla imzalanan Türkiye Cumhuriyeti ile AB arasındaki mali işbirliği çerçevesinde temin edilecek mali yardımların uygulanmasına ilişkin "Çerçeve Anlaşma"²⁰⁶ Anlaşma kapsamında yapılacak ithalatlara ilişkin tanınan istisnanın gümrük veya ithalat vergilerini, gümrük vergisini, ithalat vergisini, harçları, KDV'yi, ÖTV'yi veya herhangi benzeri vergiyi kapsadığı ve mezkur Anlaşma'da veya başkaca bir mevzuatta KKDF

²⁰⁵ Maliye Bakanlığının 1.4.2004/14319 tarihli/sayılı Özelgesi (Çakıcı, Ceylan, **a.g.e.**, s. 240; bkz. dipnot 215); GİB tarafından verilen 3.7.2007/6802-7 tarihli/sayılı sayılı Özelge, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 15.6.2016; GİB tarafından tanzimli 26.3.2015 tarihli E.29920 sayılı yazı, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuattek/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm, 15.6.2016.

²⁰⁶ R.G. 15.4.2005, 25787.

kesintisi yapılmayacağına dair bir hüküm bulunmadığı ifade edilerek bu kapsamda gerçekleşecek ithalatların KKDF kesintisine tabi tutulması gerektiği belirtilmektedir.²⁰⁷

Bununla birlikte Anlaşma'da muafiyet tanınan vergiler arasında “ithalat vergileri”nin sayıldığı dikkate alındığında, yukarıda 2547 sayılı Kanun bağlamında konuya ilişkin yapılan yorumun burada da geçerli olduğu, netice itibarıyla ilgili özeldede varılan sonucun isabet arz etmediği değerlendirilmesine ulaşılmaktadır.

4. Vadesi 1 Yılı Aşan İthalatlar

Tebliğ'de Türkiye'de yerleşik kişilerce yurt dışından sağlanan ve ortalama vadesi asgari 1 yıl olan döviz ve altın kredileri Fon kesintisi yapılmayacak işlemler arasında sayılmış olmakla birlikte vadesi 1 yılı aşan mal ithalatlarına ilişkin herhangi bir istisna veya muafiyet hükmüne yer verilmemiş olduğundan, sözü edilen ithalatların kabul kredili, vadeli akreditif veya mal mukabili ödeme şekillerinden biri ile gerçekleştirilmesi durumunda KKDF yükümlülüğü doğmaktadır.²⁰⁸

5. Mal Bedeli ile İlgili Fark Ödemeleri

Bilindiği üzere fiyat farkları, eşyanın ithali sonrasında yapılan analizi neticesinde niteliklerinin ve özelliklerinin sözleşmede belirlenenden farklı çıkması veya sözleşmenin yapıldığı tarih ile eşyanın ithalatçının uhdesine girdiği tarih arasındaki süreçte eşyanın borsa fiyatlarında değişiklik meydana gelmesi gibi nedenlerle ortaya çıkabilmekte ve fark fatura veya debit note gibi belgelere istinaden ihracatçıya ödenmektedir.

Bu bağlamda ithal eşyasının gümrük kıymetine girmesi gerekmekte birlikte

²⁰⁷ GİB tarafından verilen 17.9.2008 tarihli ve 6802-2 sayılı Özelge, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 15.6.2016.

²⁰⁸ GİB tarafından verilen 17.7.2007 tarihli 6802-8 sayılı Özelge, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 15.6.2016.

eşyanın nihai kıymetinin veya fark bedelin sözleşme gereği gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olması, satış sözleşmesinin fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içermesi, eşyanın boru hatları veya elektrik telleri ile taşınan ve depolama imkanı olmayan sürekli akış halinde olması gibi nedenlerle gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurları için en geç bu unsurların öğrenildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar “istisnai kıymet” beyanında bulunulup tekabül eden fark vergilerin ödenmesi²⁰⁹, diğer yandan beyannamenin tescil tarihinden sonra ödendiği ve doğrudan eşya kıymetine ilişkin bulunduğu üzere bu fark bedeller üzerinden ayrıca KKDF kesintisi yapılması gerekmektedir.²¹⁰

Bu noktada ise Maliye ve Gümrük idarelerinin meseleyi farklı değerlendirdiği ve farklı sonuçlara ulaştıkları görülmektedir. Şöyle ki; GİB fark mal bedeline ilişkin transferin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten²¹¹ sonra yapılmış olması halini KKDF kesintisi ödenmesi için yeterli görürken²¹²; GGM ise muhtemel biçimde, KKDF kesintilerinin bir tür “yaptırım” olarak telakki edilmesi şeklindeki tümüyle hatalı bir çıkış noktasından hareketle, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih itibariyle yükümlü tarafından bilinmediği itibarla mezkur tarih itibariyle ödenmiş olması mümkün olmayan fark bedeller için olası KKDF yükümlülüğünün tespitinde mezkur tarihin dikkate alınmasının “hakkaniyetli” olmayacağı düşüncesiyle, fark bedelin ancak tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gereken nihai süreden sonra transfer edilmesi halinde KKDF doğacağını öngörmektedir²¹³.

Netice itibariyle KKDF’nin “ceza” değil, bir tür “vergi benzeri mali yük” olduğu ve bu kapsamda ithalat vergileri kavramı içinde telakki edilmesi gerektiği

²⁰⁹ GY md. 53.

²¹⁰ GİB tarafından verilen 21.10.2008 tarihli ve 6802-2/ sayılı, 3.9.2009 tarihli ve 83603 sayılı Özelgeler, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 15.6.2016.

²¹¹ Örnek olayda bu tarih GK 181/1-a maddesi uyarınca SDGB tarihi olmaktadır.

²¹² GİB tarafından verilen 21.10.2008 tarihli ve 6802-2 sayılı Özelge; bkz. dipnot 210.

²¹³ GGM’nin 13.2.2013 tarihli 2013/6 sayılı Genelgesi, (Çevrimiçi) <http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2013>, 11.6.2016.

dikkate alındığında, KKDF yükümlülüğünün diğer ithalat vergilerinde olduğu üzere ithalat beyannamesi tarihinde başladığı, bu nedenle sözü edilen görüşün hukuki açıdan isabet arz etmediği değerlendirilmelerine ulaşılmaktadır.

C. Muhtelif Gümrük İşlemlerine İlişkin Özellikli Durumlar

1. Geçici İthal Edilen Eşyanın Kati İthali

TGB'ye geçici ithal edilen eşyanın yurt dışı edilmeksizin kati ithale tabi tutulması mümkün olup, bu durumda gümrük vergileri, “kısmi muafiyet” söz konusu ise geçici ithalat beyannamesi tarihindeki, “tam muafiyet” söz konusu ise SDGB tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları dikkate alınarak hesaplanmaktadır.²¹⁴

Buna göre geçici ithalat aşamasında KKDF yükümlülüğü söz konusu olmamakla²¹⁵ birlikte, “kısmi” muafiyet suretiyle geçici ithal edilen eşyanın kati ithalinde mal bedelinin geçici ithalat beyannamesi tarihinden, “tam” muafiyet suretiyle geçici ithal edilen eşyanın kati ithalinde ise mal bedelinin SDGB tarihinden sonra ödenmesi halinde KKDF yükümlülüğü doğmaktadır.²¹⁶

Bu çerçevede mevzuat gereği niteliği itibariyle ancak “kısmi” muafiyet hükümlerinden yararlanabilecek bir eşyanın yükümlüsünce bir biçimde “tam” muafiyet suretiyle geçici ithal işlemine tabi tutulup, akabinde kati ithalinin gerçekleştirildiğinin ve mal bedelinin de geçici ithalat beyannamesi tarihinden sonra ödendiğinin anlaşılması halinde ne tür bir işlem yapılması gerektiği bir ölçüde tartışmaya açık bir konu olup, bu noktada eşyanın salt baştan yanlış bir uygulamaya tabi tutulmuş olması hususu nazara verilerek yükümlünün doğru uygulamanın doğuracağı hukuki ve mali sonuçlardan bağışık tutulabilmesinin mantıken ve

²¹⁴ GK md. 134, 181/1, 193. (Not: Çalışmanın mahiyeti ve öngörülen kapsamı dikkate alınarak sözü edilen geçici ithalat şekillerinin açıklanması cihetine gidilmemiştir)

²¹⁵ Ömer Çakıcı, Mehmet Ceylan, **Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu**, Ankara, Türkiye Bankalar Birliği, 2014, s. 109. (TCMB'nin 5.8.1996 tarihli 117417 sayılı yazısı)

²¹⁶ GGM'nin 13.2.2013 tarihli 2013/6 sayılı Genelgesi, bkz. dipnot 213.

hukuken mümkün olmadığı değerlendirilmekle, müteakip işlemin tesisinde mevzuat gereği yararlanılamayacak geçici ithal şekli yerine, tabi olunması gereken geçici ithal şeklinin dikkate alınması, bu ekseninde eşyanın geçici ithalinin ancak kısmi muafiyet suretiyle yapılabileceği ve mal bedelinin de geçici ithalat beyannamesi tarihinden sonra ödenmiş olduğu hususları birlikte gözetilerek konuya ilişkin KKDF kesintisi yapılması gerektiği sonuçlarına ulaşılmaktadır.

2. DİİB Kapsamında Yapılan Kredili İthalatta Taahhüdün Gerçekleşmemesi

DİR kapsamında gümrük vergilerinden muaf biçimde geçici ithal edilen eşyanın TGB’de DİİB’de belirtilen işlem ve işçiliğe tabi tutulup, işlem görmüş ürün şeklinde (içinde) yurt dışına ihraç edilmesi prensip olarak sözü edilen rejimin gereği olmakla birlikte, bu husus bazı hallerde çeşitli gerekçelerle gerçekleşmeyebilmektedir. Bu minvalde, şartlı muafiyet sistemi çerçevesinde ithal edilen eşyanın (1), ihraç sonrası herhangi bir sebeple belge/izin süresi içerisinde geri getirilen asıl işlem görmüş ürünün (2) ve ithal edilen eşyadan elde edilen ikincil işlem görmüş ürünün (3) gerekli şartların sağlanması halinde GK’nın ilgili maddeleri hükümlerine göre serbest dolaşıma girmesi mümkün olup, bu durumlarda ihracatın gerçekleşmesi şartı aranmamaktadır.²¹⁷

KKDF kesintisi oranı “0” olarak uygulanan DİİB kapsamındaki ithalatlarla²¹⁸ ilgili olarak DİR kapsamında bir gümrük yükümlülüğünün doğması halinde gümrük vergileri, DİR (ilk rejime giriş) beyannamesinin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları göz önünde bulundurularak hesaplanmaktadır²¹⁹. Bunun anlamı, mal bedelinin ödendiği tarihin, KKDF yükümlülüğünün tespiti noktasında sonraki SDGB tarihi yerine DİR beyannamesi tarihi ile karşılaştırılması gereğidir. Buna göre ödeme tarihinin DİR beyannamesi tarihinden sonraya tekabül etmesi halinde ithalat mal mukabili olmakta, dolayısıyla KKDF ödenmesi gerekmektedir.

²¹⁷ DİR Kararı md. 19; bkz. dipnot 26.

²¹⁸ Md. 3/1-d.

²¹⁹ GK md. 114.

Karar’da ayrıca, Fon kesintisi indirimi uygulanan ithalat işlemlerinde vergi, resim ve harç istisnası uygulaması paralelinde ihracatın veya taahhüdün gerçekleşmemesi veya ihracat ve taahhüdün kısmen gerçekleşmesi durumunda indirimli uygulanan Fon kesintilerinin tama iblağ edileceği ve tahsili gereken Fon kesintilerinin Fon kesintisi istisnasının uygulandığı tarih ile tahsil edildiği tarih arasında geçen süre için ve bu sürede yürürlükte bulunan cezai faiz oranları üzerinden hesaplanacak cezai faizi ile birlikte gümrük idarelerince firmalardan tahsil edileceği hükme bağlanmış olup²²⁰ buradan, KKDF yükümlülüğünün doğduğu bu nevi durumlarda KKDF kesintisinin cezai faiziyle birlikte ödenmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır.²²¹

Diğer taraftan rejim kapsamında ithal edilen eşyaya isabet eden vergiler ilk rejime giriş beyannamesi kapsamında tahakkuk ettirilip teminata bağlanmakla birlikte, KKDF kesintisi ancak rejim koşullarının ihlali halinde gündeme geleceği itibarla baştan tahakkuk ettirilmemiş olduğundan, taahhüdün gerçekleşmemesi durumunda doğrudan 6183 sayılı Kanun uyarınca KKDF’nin tahsili cihetine gidilmemesi, öncelikle ilk rejime giriş aşamasında hesaplanmayan kesintinin “tahakkuk” ettirilerek yükümlüsüne “tebliğ” edilmesi gerekmektedir.²²²

İkincil işlem görmüş ürünler²²³ prensip olarak GK’nın 115’inci maddesi uyarınca serbest dolaşıma girdiğinden, bu ürünlerin ithalat vergileri bu ürünlere ilişkin SDGB’nin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları esas alınarak hesaplanmaktadır. Bu nedenle ikincil işlem görmüş ürünlerde KKDF yükümlülüğü, mal bedelinin; prensip olarak SDGB tarihinden sonra, yükümlüsünce vergilendirmenin 114’üncü madde uyarınca yapılmasını talep edilmesi halinde ise DİR beyannamesi tarihinden sonra ödenmiş olması halinde ortaya çıkmaktadır.²²⁴

²²⁰ Md. 8/1-d.

²²¹ GGM’nin 13.6.2007 tarihli 17643 sayılı ve 12.3.2010 tarihli 5608 sayılı dağıtımli yazıları, (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 2.5.2016; ve GİB tarafından verilen 14.11.2007 tarihli 6802-2 sayılı Özelge, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakinda-ozelgeler>, 8.6.2016.

²²² Danıştay 7’nci Daire; 24.3.2014 t. E: 2010/5965, K: 2014/1617 s. Karar, bkz. dipnot 140.

²²³ İşleme faaliyetleri sonucunda elde edilen asıl işlem görmüş ürün dışındaki ürün (DİR Kararı md. 3)

²²⁴ GGM’nin 13.2.2013 tarihli 2013/6 sayılı Genelgesi, bkz. dipnot 213.

3. Dahilde İşleme İzin Belgesi ve Yatırım Teşvik Belgesi İptali

DİİB ve YTB iptali halinde, mal bedeli transferinin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih itibariyle yapılmış olduğunun tevsik edilemediği takdirde KKDF ödenmesi gerekmektedir.²²⁵

4. Hariçte İşleme Rejimi

HİR çerçevesinde (gerek Belge gerek İzin kapsamında) geçici ihraç edilen eşyanın yurt dışında gerçekleştirilen işleme faaliyetleri sonucunda tekrar yurda girdiği hallerde, “işçilik maliyeti” dolayısıyla yapılan transferler, mal bedeli dışında görünmeyen işlemler kapsamında olduğundan KKDF kesintisine tabi bulunmamaktadır.²²⁶

5. Geri Gelen Eşya

Serbest dolaşımda bulunan eşyanın TGB’den veya Türkiye’nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin bir noktasından ihracını müteakip üç yıl içinde yeniden serbest dolaşıma girmesi halinde, beyan sahibinin talebi üzerine eşyanın ithalat vergilerinden muaf tutulması²²⁷ hususu da dikkate alınarak, ihraç edilmekle birlikte kusurlu olması sebebiyle alıcısı tarafından kabul edilmeyen eşyanın ayniyetinde bir değişiklik olmaksızın (1), gümrük mevzuatına uygun şekilde (2), yasal süresi içinde (3) geri gelip, önceki ihracatçı firma tarafından (4) ithal edilmesi durumunda ithalatçının kredilendirilmesi söz konusu olmayacağından, durumun gümrük idaresine ispat edilmesi şartıyla KKDF kesintisi yapılmamaktadır²²⁸.

²²⁵ Bkz. dipnot 150.

²²⁶ GGM’nin 19.10.2007 tarihli 29820 sayılı dağıtımli yazısı, (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 2.5.2016; GİB tarafından verilen 4.6.2008 tarihli 6802-2 sayılı Özelge, bkz. dipnot 149.

²²⁷ GK md. 168.

²²⁸ GİB tarafından verilen 15.5.2008/6802 tarihli/sayılı Özelge, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 12.6.2016.

Bununla birlikte geri gelen eşyaya ilişkin ithalat beyannamesinde ödeme şeklinin kabul kredili, vadeli akreditif veya mal mukabili olarak beyan edildiği bir durumda ise keyfiyet ihraç edilip bedeli tahsil olunan bir eşyanın geri ithaline bağlı olarak eşyayı gönderen yurt dışındaki firmaya bir bedel ödeneceğini işaret edeceği, bu nedenle olayda kredilendirilmenin söz konusu olacağı itibarla KKDF ödenmesi gerekecektir.²²⁹

6. Antrepodan veya Geçici Depolama Yerinden Eşya Devralınmak Suretiyle Yapılan İthalat

Antrepodan veya geçici depolama yerinden devralınmak suretiyle gerçekleştirilen ithalatlarda KKDF yükümlülüğü doğmaması için, eşyayı devralan (ithal edecek) firma tarafından devreden firmaya (eşyayı ilk olarak TGB'ye getiren) ve devreden firma tarafından yurt dışındaki gönderici firmaya yönelik transferlerin ikisinin birden en geç gümrük yükümlülüğünün başladığı SDGB tarihi itibarıyla yapılmış olduğunun ilgili belgelerle gümrük idaresine tevsik edilmesi gerekmektedir.²³⁰

7. Serbest Bölgeden Yapılan İthalat

KKDF mevzuatında serbest bölgelerden gerçekleştirilen mal alışları ithalat olarak değerlendirilmekte ve bu ithalatın vadeli olması durumunda Fon kesintisi yapılmaktadır.

Sözü edilen ithalatlarda KKDF yükümlülüğü doğmaması için, Türkiye'deki ithalatçı firmadan serbest bölgedeki ihracatçı firmaya ve serbest bölgedeki ihracatçı firmadan yurt dışındaki asıl ihracatçı firmaya yönelik transferlerin ikisinin birden en

²²⁹ GİB tarafından verilen 18.1.2008/6802-2 ve 14.7.2014/74209 tarihli/sayılı Özelgeler, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 12.6.2016.

²³⁰ GGM'nin 2011/16 sayılı Genelgesi, bkz. dipnot 158; GİB tarafından verilen 28.8.2009/6802 ve 14.5.2015/46797 tarihli/sayılı Özelgeler, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 8.6.2016; GİB'in 7.8.2008/6802 tarihli/sayılı yazısı, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm, 8.6.2016.

geç gümrük yükümlülüğünün başladığı SDGB tarihi itibariyle yapılmış olduğunun ilgili belgelerle gümrük idaresine tevsik edilmesi gerekmektedir.²³¹

Bununla birlikte ortaklık veya merkez-şube ilişkisi içinde bulunulmayan serbest bölgedeki ihracatçı firmadan yapılan ithalatlarda ise ödemenin peşin olduğunun tevsiki için, yurt içindeki ithalatçı firmadan serbest bölgedeki ihracatçı firmaya yönelik ödemenin en geç gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih itibariyle yapılmış olması yeterli olmakta, serbest bölgedeki firmadan yurt dışındaki asıl ihracatçı firmaya yönelik yapılan ödemenin tarihi önem arz etmemektedir.²³²

Benzer biçimde, eşyanın serbest bölgedeki üçüncü firma tarafından yurt içindeki ithalatçının serbest bölgedeki ortağı/şubesi durumundaki firmaya, buradan da yurt içindeki ithalatçıya satılması (ithali) durumunda KKDF yükümlüğü doğmaması için, serbest bölgedeki ilişkili firma tarafından serbest bölgedeki üçüncü firmaya yönelik ödemenin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih itibariyle yapılması yeterli olup, serbest bölgedeki üçüncü firma tarafından yurt dışındaki asıl ihracatçı firmaya yapılan ödemenin tarihi önem arz etmemektedir.²³³

Bu noktada yukarıda ortaya konulan uygulama biçiminin hukukiliğinin yüksek yargı mercilerince de karara bağlanmış olduğunu belirtmek gerekir.²³⁴

Diğer taraftan 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, üretimde kullanılan eşyanın bedelinin yurt dışındaki asıl ihracatçıya ne zaman transfer edildiğine bakılmaksızın, KKDF kesintisi yapılmamaktadır.²³⁵

²³¹ GGM'nin 2011/16 sayılı Genelgesi ve 17.7.2012 tarihli ve 15522 sayılı dağıtımli yazısı, (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 2.6.2016.

²³² A.g.g. ve a.g.y.

²³³ A.g.g. ve a.g.y.

²³⁴ Danıştay 10. Daire; 10.11.2015 t. E: 2011/5572 K: 2015/4827; 29.6.2015 t. E: 2011/8593 K: 2015/3420 s. Karar, (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 12.6.2016.

²³⁵ A.g.g.

8. Eşyanın TGB'ye Getirilmeden Önce Yurt İçinde Satılması

İthalde konu eşyanın TGB'ye getirilmeden önce yurt içi satışında ithalde KKDF yükümlüğü doğmaması için yurt dışındaki ihracatçıya ve eşyayı satan yurt içinde yerleşik satıcıya yönelik ödemelerin ikisinin birden en geç SDGB tarihi itibarıyla yapılmış olduğunun tevsiki gerekmektedir.²³⁶

9. Bedelsiz İthalat

İthalat için herhangi bir ödeme yapılmadığı ve yapılmayacağı hususu tevsik edilemediği müddetçe kambiyo mevzuatı hükümlerine göre ödeme şekli mal mukabili olarak değerlendirileceği itibarla, mezkur hususun tevsik edilemediği hallerde KKDF kesintisi yapılması gerekmektedir.²³⁷

²³⁶ GGM'nin 2014/18 sayılı Genelgesi, (Çevrimiçi) <http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2014,15.6.2016>.

²³⁷ GGM'nin 22.11.2006/30079 tarihli/sayıli dağıtımlı yazısı (Hazine Müsteşarlığının 1.8.2006/40901 tarihli ve sayılı yazısına atfen), (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 12.6.2016.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Vergi mükelleflerinin içinde bulundukları şartları en az vergi ödeme amacına matuf biçimde değerlendirerek yasal sınırlar içinde vergiden tasarruf imkanlarını araştırmaları kendileri açısından rasyonel bir davranış biçimidir.²³⁸ Zira devlet açısından bir kamu finansman aracı ve gelir olan vergi, mükellef açısından külfet olduğundan, bireylerin vergiye karşı tepkileri doğal olarak bu külfetten kurtulma yönünde ortaya çıkmaktadır.²³⁹

İşletmelerin vergiye karşı tepkilerinin ve uyum sağlama süreçlerinin vergi mevzuatının çizdiği sınırlar içinde yönetimi yoluyla vergi yükünün en aza indirilmesi amacına yönelik uygulanan vergi tasarrufu sağlama yöntemi olarak tanımlanabilecek “vergi planlaması” kavramı²⁴⁰, gümrük birliği kaynaklı genel anlamda ithalat vergilerinin bütçe içindeki öneminin görece azaldığı, buna mukabil kendisi de bir “ithalat vergisi” olan ithalde alınan KKDF kesintilerinin oranının 13.10.2011 tarihi itibarıyla %3’den %6’ya çıkarıldığı mevcut durumda, gümrük vergilemesinin KKDF kesintileri boyutunda yükümlüler açısından daha fazla önem arz eder bir hale gelmiştir.

İthalde alınan KKDF kesintileri ile ilgili ortaya çıkan sorunların ve ihtilafların temel kaynağının, hukuki yönden yeterince sağlam ve net olmayan ve büyük oranda “vergi tasarrufu” sağlamaya matuf birtakım yükümlü davranışları sonucunda ortaya çıkan “gri” alanlara cevap verme noktasında yetersiz kalan mevzuat alt yapısı olduğu mütalaa edilmekte olup, bu çerçevede sözü edilen sorunlar ile bu sorunlara getirilen çözüm önerileri aşağıda açıklanmıştır.

²³⁸ Cholpan Oktar, *İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004, s. 8.

²³⁹ C. Oktar, *a.g.e.*, s. 3.

²⁴⁰ C. Oktar, *a.g.e.*, s. 8.

A. Hukuki Dayanağının Bulunup Bulunmadığı Hususundaki Belirsizlik

KKDF'nin ihdas edildiği 1988 yılından beri Fon kesintileri aralıksız biçimde tahsil ediliyor olmasına karşın, Fon'un halihazırda hukuki dayanağının bulunup bulunmadığı konusunda gerek iş çevrelerinde gerek akademik çevrelerde ciddi tartışmalar yapılagelmiştir. Bu noktadaki sorunun veya tartışmanın kaynağını ise Fon'un kendisinin yürürlükten kaldırılmasına karşın Fon kesintilerinin yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil olunmaya devam edilmesi olgusu teşkil etmektedir. Geline aşamada KKDF kesintisi tahsilatının hukukiliği konusunda çok büyük oranda bir uzlaşa sağlanmış olmakla birlikte az da olsa yer yer farklı yönde birtakım akademik görüşlere²⁴¹ de rastlanmaktadır. Bu eksende mesele kronolojik sıra dahilinde incelendiğinde şu saptamaları yapmakta fayda görülmektedir.

İşbu çalışma konusuna ilişkin hükümleri 1.1.2002 tarihinde yürürlüğe giren 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun²⁴²; KKDF'ye ilişkin Bakanlar Kuruluna esaslı yetki veren 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun ilgili madde hükmünü²⁴³ yürürlükten kaldırmış²⁴⁴, bununla birlikte aynı anda, bu konuda yeni bir düzenleme yapılmaya dek KKDF kesintilerinin ödeme şekli mal mukabili, vadeli akreditif ve kabul kredili olan ithalatlarda öncesinde olduğu gibi tahsil edilmeye devam edileceğini ve doğrudan genel bütçeye gelir yazılmak üzere Hazine hesaplarına intikal ettirileceği hususlarını hükme bağlamıştır²⁴⁵.

²⁴¹ F. Rifat Ortaç, "Kaynak Kullanımını Destekleme Fonunun Tahsili Yasal Değil", (Çevrimiçi) <http://www.orgtr.org/kkdfmakale.pdf>, 13.5.2016; Bumin Doğrusöz, "Vadeli İthalatlarda KKDF Alınabilir Mi?", (Çevrimiçi) <http://senaymm.com.tr/makale/20051217140716.doc>, (alıntı: Dünya Gazetesi 12.12.2005), 13.5.2016; Hakan Uzeltürk, "Küresel Krize KKDF Önerisi", Dünya Gazetesi, 18.11.2008.

²⁴² R.G. 3.7.2001, 24451.

²⁴³ R.G. 23.6.1999, 23734; "MADDE 20. - 1. Bakanlar Kurulu; ... b) Kredilerin kalkınma planlarının amaçlarına uygun olarak yönlendirilmesi için fon kurmaya, kaldırmaya, kaynağın kredilere tahakkuk ettirilen faizlerden veya sair suretlerle sağlamaya, Yetkilidir."

²⁴⁴ "MADDE 16... e) 18.6.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanununun 20 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendi, Yürürlükten kaldırılmıştır."

²⁴⁵ "GEÇİCİ MADDE 3.- a) Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu kesintileri, bu konuda yeni bir düzenleme yapılmaya kadar yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil edilmeye devam olunur ve

Bu bağlamda 2001/2698 sayılı Karar’la²⁴⁶; 88/12944 sayılı Karar ile ek ve değişiklikleri 1.1.2002 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmış²⁴⁷ ve Karar (2001/2698 sayılı) ile tasfiye edilen fonlar hakkında Karar’da düzenleme yapılmayan hususlarda yine 1.1.2002 tarihinde yürürlüğe giren 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun’un²⁴⁸ geçici 1’inci maddesinin (A) fıkrasının (d) bendi²⁴⁹ ile (C) ve (D) fıkraları²⁵⁰ hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Konuya ilişkin tartışmaların²⁵¹ tam da bu noktada kilitlendiği görülmektedir. Zira 1.1.2002 tarihi itibarıyla KKDF kesintisi tahsilinin hukuken mümkün olmadığını savunanlar bu savlarını, yukarıdaki mevzuat silsilesinden de anlaşılacağı üzere, “2001/2698 sayılı BKK ile KKDF’ye ilişkin 88/12944 sayılı Karar’ın ilga edilmiş olmasıyla 4684 sayılı Kanun’un geçici 3’üncü maddesinde ifade edilen “yeni bir düzenleme”nin yapılmış olduğu” hususuna dayandırmaktadırlar.

Oysaki 2001/2698 sayılı BKK ile kaldırılan KKDF kesintilerinin tahsili uygulaması değil, KKDF’nin düzenlendiği 88/12944 sayılı Karar ile ek ve değişiklikleridir. Nitekim mezkur BKK’da KKDF kesintisinin kaldırıldığına ilişkin hiçbir hüküm yer almamaktadır. Dolayısıyla sözü edilen BKK’nın ilgili maddesi, Fon kesintisi uygulamasını ortadan kaldıran değil, bilakis 4684 sayılı Kanun’un 16’ncı maddesinin (e) fıkrasında yapılan düzenlemeye paralel biçimde, onu tamamlayıcı bir niteliği ve işlevi haiz bulunmaktadır. Bir başka anlatımla 4684 sayılı

doğrudan genel bütçeye gelir yazılmak üzere Hazine hesaplarına intikal ettirilir. Kesinti oranlarını sifıra kadar indirmeye veya onbeş puana kadar yükseltmeye veya kesintiyi tümüyle kaldırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu kesintiler vergi kanunlarındaki tahakkuk ve tahsilat hükümlerine göre takip edilir...”

²⁴⁶ Bkz. dipnot 90.

²⁴⁷ “Madde 4- 12/5/1988 tarihli ve 88/12944 sayılı Kararnamenin eki Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar ile ek ve değişiklikleri ... yürürlükten kaldırılmıştır.”

²⁴⁸ R.G. 3.3.2001, 24335.

²⁴⁹ “...A) Bu Kanun ile yürürlükten kaldırılan fonların gelirlerine ilişkin olarak;... d) Genel bütçeye veya kurum bütçelerine gelir yazılan fon gelirlerinin takip ve tahsili ilgili kurum ve kuruluşlarla birlikte Maliye Bakanlığınca da izlenir ve takip edilir. Bu gelirlerin takip ve tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır...”

²⁵⁰ “...C) Bu Kanunla veya diğer şekillerde kaldırılan fonların;

D) Bu Kanunla ve diğer şekillerde kaldırılan fonların tasfiyesine ilişkin olarak gerekli her türlü düzenlemeyi yapmaya ilgisine göre Maliye Bakanı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlar yetkilidir.”

²⁵¹ Bkz. dipnot 241.

Kanun ile Bakanlar Kurulunun fon kurma ve kaldırma vs. noktasındaki yetkilerinin ortadan kaldırılmasına paralel biçimde, 2001/2698 sayılı BKK ile KKDF'ye ilişkin 88/12944 sayılı Karar kaldırılmıştır. Aksi halde, Bakanlar Kurulu'nun konuya ilişkin yetkilerinin ortadan kaldırıldığı bir noktada, dayanağını kaldırılmış olan bir yetkiden alan 88/12944 sayılı Karar'ın ilga edilmemiş olmasının hukuken çarpık bir görünüm arz edeceği izahtan varestedir.

Kaldı ki Bakanlar Kurulu kararnamelerinin başlangıç bölümünde Bakanlar Kuruluna ilgili düzenlemeyi yapma yetkisini veren yasal düzenlemelerin tek tek sayılmak suretiyle belirtilmesinin genel bir hukuki ilke olması ve fakat (kimi yazarlara göre KKDF uygulamasını kaldırdığı iddia edilen) 2001/2698 sayılı BKK'nın başlangıç bölümünde 4684 sayılı Kanun'un geçici 3'üncü maddesinin (a) fıkrasına atıfta bulunulmaması karşısında, "Bakanlar Kurulunun, kendisine 4684 sayılı Kanun'un geçici 3'üncü maddesinin (a) fıkrası ile verilen yetkiyi 2001/2698 sayılı BKK ile kullandığı" yönündeki bir iddianın hukuki dayanağının olmadığı açıkça ortaya çıkmaktadır.²⁵²

Yine 4684 sayılı Kanun'un gerekçesinde 16/e maddesine atfen "KKDF tasfiye edileceğinden bundan böyle yeni fon oluşturulmamasını teminen 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile Bakanlar Kuruluna verilen fon kurma yetkisinin kaldırıldığı", geçici 3/a maddesine atfen ise "KKDF tasfiye edileceğinden önemli miktarlarda olan bu Fon'un gelirlerinin yeni bir düzenleme yapılincaya kadar yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil edilmesine devam olunmasının ve genel bütçeye gelir yazılmasının amaçlanmakta olduğu, ayrıca madde ile, anılan Fon'un kesinti oranlarının belirlenmesine dair 1211 sayılı TCMB Kanunu'nda bulunan yetki kaldırıldığından Bakanlar Kuruluna bu konu ile ilgili düzenleme yapma yetkisi verilmesinin öngörüldüğü" hususlarının kayıtlı olduğu müşahade edilmektedir.²⁵³

²⁵² GİB tarafından verilen 13.7.2006 tarihli 6802-7 sayılı Özelge, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 9.6.2016.

²⁵³ <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d21/c067/tbmm21067119ss0713.pdf>, (Çevrimiçi) 25.4.2016.

Hepsinden öte KKDF uygulamasının mevcut durumda hukuki alt yapısının bulunmadığını savunanların dayandığı 2001/2698 sayılı BKK'nın geçici 1'inci maddesinin (A) fıkrasının (d) bendinde sözü edilen Kanun ile yürürlükten kaldırılan fonların gelirlerine ilişkin olarak "... d) Genel bütçeye veya kurum bütçelerine gelir yazılan fon gelirlerinin takip ve tahsili ilgili kurum ve kuruluşlarla birlikte Maliye Bakanlığınca da izlenir ve takip edilir..." ifadesinin yer aldığı dikkate alındığında, KKDF kesintilerini kaldırdığı iddia edilen sözü edilen BKK'da dahi KKDF kesintilerinin takip ve tahsilinin öngörüldüğü apaçık görülmektedir.

Dahası 2002 yılı Mali Bütçe Kanunu'nda, tasfiye edilen fonların her türlü gelirlerinin, tasfiye edilmelerine ilişkin mevzuatta özel bir düzenleme bulunmaması halinde, bu konuda yeni bir düzenleme yapıncaya dek yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil edilmeye devam olunup, genel bütçeye gelir kaydedileceği hükmüne yer verilmiş olup²⁵⁴, benzer düzenlemeler müteakip yıllara ilişkin mali bütçe kanunlarında da yer almıştır.

Hatta 2003/6660 sayılı KKDF Kesintileri Hakkındaki Karar'ın Yürürlüğe Konulması Hakkındaki Karar'da²⁵⁵ çok açık bir ifadeyle "*Mülga 12.5.1988 tarihli 88/12944 sayılı Kararnamenin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi yapılmasına ilişkin hükümleri 20.6.2001 tarihli 4684 Sayılı Kanunun geçici 3. maddesi uyarınca uygulamaya devam edilir.*" hükmüne yer verilmiştir.

Sonuç itibariyle 23 yıldır kesintisiz biçimde idame ettirilmesi hususu bir yana, KKDF kesintisi uygulamasının "yasal dayanağının olmadığı" şeklindeki bir iddianın yukarıda etraflıca açıklanan hususlar ekseninde gerek mevzuatta gerekse mer'i mali uygulamada hiçbir karşılığı bulunmamaktadır.

Buna göre KKDF'nin hukuki kaynakları sıralandığında, "yasal" anlamdaki dayanağını 4684 sayılı Kanun, konuya ilişkin genel, sürekli, soyut ve normatif

²⁵⁴ R.G. 22.12.2001, 24618 (1. Mükerrer); md. 30/c.

²⁵⁵ R.G. 31.12.2003, 25333; md. 2.

nitelikteki “düzenleyici işlemler”²⁵⁶ noktasındaki dayanaklarını ise 88/12944 sayılı Karar ve sonraki tarihli diğer Kararlar, 6 sayılı Tebliğ ve “açıklayıcı” veya “ikincil” kaynak olarak nitelenebilecek²⁵⁷ genelgeler ve özelgeler teşkil etmektedir.

İdari yorum niteliğinde olduğu ve yargı organlarını bağlayıcı bir niteliği bulunmadığı itibarla yasal idare ilkesi çerçevesinde yargısal denetime tabi olan²⁵⁸ özelgeler, KKDF mevzuatının ağırlıklı bölümünü teşkil etmekte ve mevcut uygulamaya neredeyse bütünüyle yön vermektedir.

B. Hukuki Niteliğinin Tayini Hususundaki Belirsizlik

Bir kamu geliri olarak KKDF kesintilerinin hukuki niteliğinin ne olduğu, kesintinin gümrük mevzuatında yer alan “gümrük/ithalat vergileri” tanımı içine girip girmediğinin tespiti noktasında belirleyici bulunmaktadır. Hal böyleyken konuya ilişkin mevzuatta, yargı kararlarında ve uygulamada bir uzlaşma ve belirlilik bir yana, bilakis tam bir karmaşa söz konusu olup, bu ise hesaplanması, tabi olunan zamanaşımı süresi, görevli mahkeme, muafiyet ve istisnalar gibi çok sayıdaki hususta birbirinden tamamen farklı yönde değerlendirmelerin yapılmasına ve dolayısıyla aynı konuda farklı sonuçlara ulaşılmasına neden olmaktadır.

1. Mevzuat Hükümleri

Muhtelif yargı kararlarında veya idari düzenlemelerde “mali yüküm”, “pay”²⁵⁹, “kesinti”²⁶⁰ gibi birbirinden farklı kavramlarla ifade edilen Fon’un hukuki

²⁵⁶ Turgut Candan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü (Vergi Uyuşmazlıkları, İdari İşlemler ve Dava Açma Süreleri)”, (Çevrimiçi) www.adanasmmmo.org/sempozyum/turgut_candan.doc, 2.6.2016.

²⁵⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 16.

²⁵⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 18.

²⁵⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 15.5.2009 t., E: 2008/484 K: 2009/203, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, 15.6.2016; Danıştay 7. Daire 24.5.2004 t., E: 2001/3368 K: 2004/1449, (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 7.6.2016; 10.11.2004 t., E: 2003/1362 K: 2004/2911, (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 7.6.2016; 6.4.2012 t., E: 2008/7106 K: 2012/1249 (bkz. dipnot 140); 26.10.2005 t., E: 2005/562 K: 2005/2568 (bkz. dipnot 148).

niteliği konusunda Karar’da, Fon’un kaynağını oluşturan kalemlerin “tutar”, “cezaî faiz”, “aktarma”, “bakiye”, “faiz tutarı” olarak sayıldığı ve bunların genel bir ifadeyle “fon kesintisi” adı altında kavramlaştırıldığı²⁶¹ görülmektedir.

Bununla birlikte konumuz açısından önem arz eden mesele, KKDF kesintilerinin, hukuki niteliğinin yukarıda ifade edilen kavramlardan hangisi olduğundan ziyade GK’da yer alan “ithalat vergileri” tanımına girip girmediği, daha spesifik olarak, ithalat vergilerini oluşturan üç ana unsurdan durumuna uyan “mali yük” olup olmadığının tespiti olmaktadır.

Anayasal bir kavram olan “mali yükümlülükler” ikiye ayrılmakta olup, ilki Anayasa’nın 73’üncü maddesinde sayılan ve ancak kanunla konulup, kaldırılıp, değiştirilebilen “vergi, resim, harç ve benzeri” mali yükümlülükler, ikincisi ise 167’nci maddesinde sayılan ve dış ticaret işlemleri üzerine konulup kaldırılması için kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilen “ek” mali yükümlülüklerdir.

KKDF’ye ilişkin mevzuatta Anayasa’nın 167’nci maddesine ve/veya bu maddesi uyarınca çıkarılmış herhangi bir kanuna (örneğin 2976 sayılı Kanun) atıfta bulunulmamış olduğundan, KKDF kesintilerinin “ek” mali yükümlülük olmadığı açık olup, bu nedenle mesele temel olarak KKDF kesintilerinin 73’üncü maddesinde ifadesini bulan “vergi, resim, harç ve benzeri” mali yükümlülük, dahası “mali yük/yükümlülük” olup olmadığında düğümlenmektedir.

2. Meselenin Yüksek Yargı Kararları ve Muhtelif Akademik Görüşler Bağlamında İrdelenmesi

Konuyla doğrudan veya dolaylı biçimde ilgili bulunan çok sayıda yüksek yargı kararı belli bir sistematik dahilinde aşağıda irdelenmiştir.

²⁶⁰ 4684 sayılı Kanun, 88/12944, 2004/7688, 2011/2519, 2014/6852, 2015/7511 sayılı BKK, Danıştay 3. Daire 6.12.2007 t., E: 2007/2140 K: 2007/3344 (kişisel arşiv).

²⁶¹ Md. 3.

Anayasa Mahkemesince yakın zamanda verilen bir Karar'da²⁶², 2976 sayılı Yasa uyarınca tahsil edilen ek mali yükümlülüklerin GK'daki "ithalat vergileri" tanımı içinde yer alan "... ve mali yükler" kavramı içinde olduğu ve fakat bunların ithalat vergileri tanımı içinde değerlendirilmesinin niteliklerini ve içeriklerini değiştirmedığı, ithalat vergileri tanımı içine mali yüklerin de dahil edilmesi ile gümrük idarelerince değişik adlarla tahsil edilen veya tahsil edilip edilmediği kontrol edilen tutarlar için hak arama yolları, tahsil usulleri ve zamanaşımı gibi konularda gümrük vergilerinin tâbi olduğu usul ve esasların uygulanmasının amaçlandığı belirtilmekte olup, buradan "yükümlülük" ile "yük" kavramlarının eş olduğu, en azından yük kavramının yükümlülük kavramına göre daha üst, genel, çerçeve bir kavram olduğu sonuçlarına ulaşılmaktadır.

Konu bu anlamda Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan "vergi benzeri mali yük" boyutunda ele alındığında, "benzeri mali yükümlülük" kavramının "hukuki güvenlik" ve "şeklin açıklığı" ilkelerine aykırı biçimde Anayasa'da ve kanunlarda tanımlanmadığı, dahası sözü edilen kavram üzerinde içtihat ve doktrinde de bir uzlaşıdan söz etmenin mümkün bulunmadığı görülmektedir.²⁶³ Nitekim bazı yazarlara göre geniş anlamda vergilendirme yetkisinin kapsamına giren vergi benzeri mali yükümlülüklerin tam bir listesini çıkartma olanağı dahi bulunmamaktadır.²⁶⁴ Diğer taraftan literatürde "yükümlülük" kavramı yerine "yüküm" kavramının da sıkça kullanıldığı müşahade edilmektedir.

Mali yükümlülüğün Anayasal bir kavram olması, buna göre 73'üncü madde uyarınca "vergi, resim, harç ve benzeri" mali yükümlülüklerin kanunla konup, değiştirilip, kaldırılması ve fakat ancak muaflık, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin kanunun belirleyeceği sınırlar dahilinde Bakanlar Kuruluna değişiklik yapma yetki verilebilmesi, bunların dışında dış ticaret işlemleri üzerine "ek" mali yükümlülüklerin konulup kaldırılması için kanunla olmak kaydıyla Bakanlar

²⁶² Bkz. dipnot 114.

²⁶³ Funda Başaran, "Anayasa Temelinde "Benzeri Mali Yükümlülük" Kavramı", **Vergi Sorunları**, S: 118, 1998, (Çevrimiçi) <http://www.fundabasaran.net/wp-content/uploads/2014/12/ANAYASA-TEMEL%C4%B0NDE-BENZER%C4%B0-MAL%C4%B0-Y%C3%9CK%C3%9CML%C3%9CL%C3%9CK-KAVRAMI.pdf>, 10.5.2016.

²⁶⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 33-34.

Kuruluna yetki verilebilmesinin mümkün olması, dolayısıyla kanunla dahi olsa “vergi, resim, harç ve benzeri” mali yükümlülük ihdas etme ve kaldırma konusunda Bakanlar Kurulunun yetkilendirilememesi hususları birlikte dikkate alındığında, “mali yükümlülük” kavramının tipik “iki” türünün olduğu ve bu iki tür içinde değerlendirilemeyecek olması halinde KKDF kesintilerinin Anayasal anlamda “mali yükümlülük” olmadığı sonucuna varmak mümkün görünmektedir.

İlgili Danıştay Kararı’nda KKDF kesintilerinin “fon payı” olarak nitelendirildiği ve “vergi benzeri” mali yüküm olmadığına ifade edildiği görülmektedir.²⁶⁵ İncelenen ilgili yüksek mahkeme kararları arasında KKDF’nin açıkça “vergi benzeri” mali yüküm olmadığına hükmedilen tek kararın bu Karar olduğu müşahade edilmekle birlikte bu Karar’ın yerinde olmadığı değerlendirilmektedir. Şöyle ki; anılan Danıştay Kararı’nda, 22.5.2003 gün ve E: 2003/1 K: 2003/1 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı’nda²⁶⁶ Toplu Konut Fonu’nun “vergi ve benzeri” mali yüküm olmadığına hükmolunmasından hareketle, çıkarımsal olarak bir başka fon payı olan KKDF’nin de vergi benzeri mali yüküm olmadığına hükmolunduğu görülmektedir. Ne var ki Toplu Konut Fonu, sırasıyla Anayasa’nın 167’nci maddesi, 2976 sayılı Kanun ve ilgili BKK’lar uyarınca tahsil olunduğu itibarla, kamu/vergi gelirleri bağlamında Anayasa’da öngörülen ikili ayırmadan zaten “ek” mali yükümlülük kategorisinde sınıflandırılmakta, dolayısıyla tabii biçimde Anayasa’nın 73’üncü maddesinde sayılan “vergi, resim, harç ve benzeri” mali yükümlülük kategorisine girmemektedir. Bu nedenle, Anayasa’nın 167’nci maddesi uyarınca tahsil olunan bir “ek” mali yükümlülüğün (Toplu Konut Fonu) 73’üncü maddesi uyarınca tahsil olunan bir “vergi benzeri” bir mali yükümlülükle hukuki niteliklerinin tayini hususunda kıyaslanmasının son derece hatalı bir bakış açısını yansıttığı muhakkaktır.

Anayasa Mahkemesi bir Kararında, bir mali yükümün sorumlusunun isteğine bağlı olması, onun iradesi uyarınca zorunluluk taşıyor olması halinde zorunluluğun tümüyle yasadan kaynaklanmaması dolayısıyla “vergi benzeri” mali yüküm

²⁶⁵ Danıştay 7. Daire 26.10.2005 t, E: 2005/562 K: 2005/2568 s. Karar; bkz. dipnot 148.

²⁶⁶ Bkz. dipnot 147.

sayılmasının olanaksız olduğuna hükmetmiştir.²⁶⁷ Bu eksenle ithalatçının ithalatı “vadeli” gerçekleştirecek olması halinde kendi isteğine bakılmaksızın KKDF kesintisini ödemek zorunda kalacağı dikkate alındığında, KKDF kesintilerinin “vergi benzeri” mali yüküm olarak kabul edilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Yukarıda ifade edildiği üzere “benzeri mali yükümlülük” kavramının Anayasa bir yana, kanunlarda, hatta bir uzlaşa dahilinde doktrinde dahi tanımlan(a)mamış olmasına paralel olarak, “vergi benzeri” mali yükümlülük kavramının ne olduğu, hangi kamu gelirlerini içerdiği konusunda da bir belirlilik bulunmamaktadır. Bununla birlikte, “vergi benzeri” mali yükümlülüklerin parafiskal yükümlülükleri (mesleki, sosyal güvenlik ve fon yükümlülükleri) ve diğer vergi benzerlerini (şerefiye ve harcamalara katılım payları) ifade ettiği dikkate alındığında²⁶⁸, KKDF kesintilerinin bir “fon yükümlülüğü” olarak parafiskal yükümlülükler temelinde “vergi benzeri” mali yükümlülük kavramı altında değerlendirilmesi gerektiği net olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim fon gelirleri, kamu gücünün kullanılmasına ve zora dayanan yükümlülükler olduğu ölçüde Anayasa’nın 73’üncü maddesinde ifade edilen “vergi, resim, harç ve benzeri” mali yükümlülükler kapsamında bulunmaktadır.²⁶⁹

Yine bir başka Anayasa Mahkemesi Kararı’nda “vergi, resim ve harç benzeri” mali yükümlülüklerle konu olan hizmetlerin kişiler yönünden özele indirgenerek mali bir karşılığa dayandırılması olanağı bulunduğundan öğretide geniş anlamda vergilendirme yetkisi kapsamına girdiği ve bunlarda kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkelerinin geçerli olduğunun kabul edilmekte olduğu, sözü edilen yükümlülüklerin ayrıca parafiskal yükümlülükler adıyla, kamu kurumlarının ve genel yararlar ilgili kuruluşların finansmanlarını sağlamak amacıyla doğrudan bu kuruluşlar veya idare tarafından bu kuruluşlar yararına, bunların mensupları veya

²⁶⁷ 19.4.1988 gün ve E: 1987/16 K: 1988/8 s. Karar; R.G. 23.8.1988, 19908.

²⁶⁸ S. Ateş Oktar, “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi”, İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri/Yıl 1996/1997; (Çevrimiçi) <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuamk/article/view/1023012880/1023012108>, 7.5.2016.

²⁶⁹ Nami Çağan, “Anayasa Yönünden Fonlar”, (Çevrimiçi) http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg3/nami.pdf, 8.5.2016.

hizmetlerinden yararlananlardan kamu gücüne dayanarak alınan, devlet bütçesine katılmayan gelirler olarak da tanımlandığı ifade edilmiştir.²⁷⁰

Bir başka Anayasa Mahkemesi Kararı'nda²⁷¹ ise “vergi, resim, harç benzeri” mali yükümlülüklerin kişilerden kamu hizmetleri karşılığında veya bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralar olduğu, kimi zaman vergi, harç ve resimin özelliğini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman da vergi, harç ve resimin ortak öğelerini taşıyabildiği, yasayla konulmaları ve kamu gücüne dayanılarak gerektiğinde zorla alınmalarının ortak özellikleri olduğu, bu minvalde elektrik enerjisi satış tarifesi içerisinde yer alıp abonelerden tahsil edilen Elektrik Enerjisi Fon payının kamu hizmetinin daha iyi görülebilmesi için kamu gücüne dayanılarak konulan “vergi, resim, harç benzeri” mali bir yükümlülük olduğu, bu nedenle Anayasa'nın 73'üncü maddesi uyarınca miktarının ve oranının yasada gösterilmesi gerektiği, bunun yasallık ilkesi uyarınca bir zorunluluk olduğu, zira getirilen mali yükümlülüğünün miktarı ve oranı belirtilmeden sadece türünün yasada belirtilmiş olmasının o yükümlülüğün yasa ile konulduğu anlamına gelmediği, ne var ki Yasa'da bu iki durumun da gözetilmediği, dolayısıyla keyfiyetin 73'üncü maddeye aykırılık teşkil ettiği, öte yandan Yasa'da belirlenmeyen miktarın ve oranın aşağı ve yukarı sınırları saptanmaksızın yürütme organına bu konuda yapılacak düzenlemeler için yetki verilmesinin Anayasa'nın 7'nci maddesindeki “yasama yetkisinin devredilemezliği” ilkesine de aykırılık teşkil ettiği hususları ifade edilmektedir ki varılan sonuçlar ve özellikle de mesnet bakış açısı itibarıyla işbu Karar'ın son derece isabetli ve hatta ders niteliğinde olduğu mütalaa edilmektedir.

Diğer taraftan Anayasa Mahkemesi “vergi benzeri” mali yükümlülüklerle ilişkin bir başka Kararında, yerleşik içtihata uygun biçimde “*Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve*

²⁷⁰ 16.9.1998 gün ve E: 1997/62 K: 1998/52 s. Karar; R.G. 20.10.2000, 24206.

²⁷¹ 28.9.1995 gün ve E: 1995/24 K: 1995/52 s. Karar; R.G. 11.6.1998, 23369.

tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir.” demek suretiyle “vergi benzeri” mali yükümlülüklerin matrah, oran vb. gibi ana unsurlarını içerir temel çerçevesinin kanunla düzenlenmesi gerektiğini, bu konunun yürütme makamına bırakılamayacağını vurgulamış, bu ekseninde 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda yeraltı sularını kullananlardan ve sanayi suyu olarak faydalananlardan “ücret” adı altında alınan ve bir karşılığa dayanmaması sebebiyle vergi benzeri olduğunda kuşku bulunmayan mali yükümün yalnızca konusunun ve yükümlülerinin belirtilmekle yetinilmesi ve fakat miktarının saptanmasının belediye meclislerine bırakılması ve Kanun’da matraha, orana, aşağı ve yukarı sınırlara ilişkin herhangi bir düzenleme de bulunmaması hususları karşısında, bu düzenleniş biçimi ile belli başlı öğeleri açıklanmamış ve çerçevesi kesin çizgilerle belirlenmemiş bulunan bir tür mali yüküm niteliğindeki söz konusu ödemenin yükümlüleri durumundaki kamu ve özel kişilerden alınmasına olur veren 2464 sayılı Kanun’un ilgili maddesinin Anayasa’nın 73’üncü maddesine aykırı olduğuna hükmetmiştir.²⁷²

Yasal dayanağını 3291 sayılı Kanun’un²⁷³ teşkil ettiği Tütün Fonu’na ilişkin mezkur Kanun’da yer alan “...üretilen tütün mamullerinde kullanılan tütün cinslerine göre fon alınması... Bakanlar Kurulunca tespit edilir...” şeklindeki hükmün iptaline ilişkin açılan davaya ilişkin verilen Anayasa Mahkemesi Kararı’nda²⁷⁴ ise bu kez tam tersi bir yaklaşımla, mezkur hükümden ithal tütünden de fon alınması konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verildiğinin açık olduğu, Anayasa’nın 167’nci maddesine atfen bir ek mali yükümlülük konulmasının onun nevinin ve miktarının saptanması demek olduğu, dolayısıyla sözü edilen saptamaların yapılması konusunda Bakanlar Kurulunun yetkili ve serbest olduğu hususları ifade edilerek, iptal istemine konu

²⁷² 31.3.1987 gün ve E: 1986/20 K: 1987/9 s. Karar, R.G. 28.5.1987, 19473.

²⁷³ R.G. 3.6.1986, 19126.

²⁷⁴ 12.6.1996 gün ve E: 1995/50 K: 1996/19, R.G. 21.4.2000, 24027.

kuralın 73'üncü madde ile irtibatının bulunmadığı gibi, 167'nci maddeye de aykırı olmadığı hususlarına hükmedildiği görülmektedir.

Sözü edilen Karar incelendiğinde ilginç olan husus, Tütün Fonu'nun, dayanağı olan mevzuatta 2976 sayılı Kanun'a atıfta bulunulmamış olmasına rağmen, zımnen sözü edilen Kanun uyarınca alınan "ek" mali yükümlülük olarak telakki edilmiş olmasıdır. Öte yandan yürütme organının -kanunla da olsa- koyacağı ek mali yükümlülüğün miktarını ve oranını herhangi bir sınır ve çerçeve tanımaksızın tümüyle belirleme yetkisini haiz olduğunun kabulü halinde, bir anlamda Anayasa'nın 7'nci maddesinde hükmünü bulan yasama yetkisinin devri ile aynı yönde sonuçların ortaya çıkmasına yol açılacağı ve 73'üncü maddesindeki "yasallık ilkesi"nin Anayasa'nın bizzat kendisi tarafından bir başka maddesi eliyle çok büyük ölçüde örselenmiş olacağı kuşku bulunmamaktadır.

Anayasa Mahkemesi bir başka Karar'ında²⁷⁵ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu kapsamında alınan "katılım payı"nın kişinin ilaç, ayakta tedavi gibi sağlık yardımları için belli oranda giderlere katılması suretiyle ödediği tutar olduğu, ücret, aidat, kesenek, harç, katılma payı, fon payı, katkı payı gibi adları ne olursa olsun parasal yükümlülük veya ödemelerin Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamında mali yükümlülük sayılabilmesi için ödemenin kamu gideri niteliğinde ve kamu hizmeti karşılığı olması (1), tek taraflı irade ile alınması (2), kamu gücüne dayanması (3), zorunlu olması (4), ödenmemesi halinde hukuki yolla tahsili (5), devlet tüzel kişiliği, kamu tüzel kişiliği veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından tahsil edilmesi (6) ve yasa ile konulması (7) gerektiği, kuraldaki tutarın normalde kişilerin kendilerinin karşılaması gereken sağlık giderlerinin devletçe karşılanması nedeniyle kendilerinden istenilen katkı payı olduğu ve bu yönüyle Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki "vergi, resim ve harç benzeri" mali yükümlülük niteliğinde olmadığına anlaşıldığı, oranı yapılan işin iş kazası ve meslek hastalığı bakımından gösterdiği tehlikenin ağırlığına göre %1 ilâ %6,5 arasında Kurumca belirlenen ve tamamını işverence ödenecek kısa vadeli

²⁷⁵ 15.12.2006 gün ve E: 2006/111 K: 2006/112 s. Karar, R.G. 30.12.2006, 26392 (5. Mükerrer).

sigorta priminin de Anayasa'nın 73'üncü maddesi anlamında bir mali yükümlülük olmadığı, buradaki yükümlülüğün sigorta hukukundan kaynaklandığı hususlarına hükmedildiği müşahede edilmektedir. Bu eksende yukarıdaki Karar'a hakim olan bakış açısı ve Karar'da öngörülen mezkur şartlar dikkate alındığında, KKDF kesintilerinin “vergi benzeri” mali yükümlülük olduğu açıkça ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda alıntılanan yüksek mahkeme kararlarında kamu idarelerince çeşitli isimler altında alınan paraların hukuki niteliklerinin belirlenmesinde bunların isimlerine değil, büyük oranda içeriklerine ve işlevlerine göre değerlendirilmesi yönteminin izlendiği anlaşılmaktadır.²⁷⁶

Yine bazı yazarlarca fonların genel olarak “mali yük”²⁷⁷; ithalde alınan fon kesintilerinin (Toplu Konut Fonu vs.) ise “gümrük vergisine eş etkili vergi”²⁷⁸, “vergi benzeri mali yükümlülük”²⁷⁹ veya “vergi benzeri ödeme”²⁸⁰ olarak adlandırıldığı görülmektedir.

3. Maliye Bakanlığının Görüşü

Maliye Bakanlığının KKDF kesintilerinin GK'da yer alan “gümrük/ithalat vergileri” tanımına girmediği, dolayısıyla da sözü edilen tanım içindeki “mali yük” kavramı altında değerlendirilemeyeceği görüşünde olduğu müşahade edilmektedir.²⁸¹

Ne var ki ekteki Merkezi Yönetim Bütçesi Gelirleri Gerçekleşmeleri ve 2015 Yılı Genel Bütçe Gelirlerinin Tahakkuku, Tahsilatının Ekonomik Sınıflandırılması Tablolarında²⁸² aynı Bakanlıkça KKDF kesintilerinin bu kez “Faizler, Paylar ve Cezalar”, “Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar”, “Genel Bütçeli İdarelere Ait Paylar”

²⁷⁶ Başaran, a.g.m.

²⁷⁷ Oyan, Aydın, Konukman, **a.g.e.**, s. 31.

²⁷⁸ Oyan, Aydın, Konukman, **a.g.e.**, s. 52.

²⁷⁹ Selahattin Tuncer, “Finansal Kesim Üzerindeki Yük KKDF: Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu”, **Yaklaşım**, Sayı: 174, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2007, s. 10.

²⁸⁰ Berk Dicle, “Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) Kesintisinde Son Durum”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 249, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2002, s. 37.

²⁸¹ GİB'in 26.3.2015 tarihli 29920 sayılı yazısı, bkz. dipnot 205.

²⁸² Bkz. Ek: I-II.

başlıkları altında “pay” olarak sınıflandırıldığı ve izlendiği müşahade edilmektedir.

Bu iki durumun yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ve çok sayıdaki yüksek yargı kararları ile birlikte değerlendirilmesinden, anılan Bakanlıkça “pay”ların “mali yük” olarak telakki edilmemesi şeklinde hukuken tümüyle hatalı ve yanlış bir tutum içerisinde bulunduğu çıkarsamasına ulaşılmaktadır.

4. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Görüşü

Yukarıda açıklandığı ve dahası Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nde açıkça hükme bağlandığı üzere²⁸³ KKDF kesintileri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca genelden özele olmak üzere sırasıyla “gümrük vergileri”, “ithalat vergileri” ve “mali yük” kavramları altında telakki edilmekte ve bu itibarla gümrük uygulamaları açısından birçok konuda gümrük vergileri ile aynı muameleye tabi olmaktadır.

5. Değerlendirme

Yukarıda ifade edilen hususlar çerçevesinde, ithalat dolayısıyla alınmakla birlikte dayanağı olan mevzuatta 2976 sayılı Kanun’a atıfta bulunulmamış olması kaynaklı tabii biçimde Anayasa’nın 167’nci maddesi anlamında “ek” mali yükümlülük şeklinde değerlendirilemeyecek olan KKDF kesintilerinin “pay” veya “fon payı” olarak çok açık biçimde Anayasanın 73’üncü maddesi uyarınca bir tür “vergi benzeri” mali yükümlülük olduğu ve buradan hareketle “mali yük” kavramı altında “ithalat vergileri” tanımına girdiği; diğer taraftan dayanağı yasalarda temel çerçevesinin açıkça çizilmemiş olması, keyfiyetin Anayasa’nın 73’üncü maddesine “aykırılık” teşkil ettiği yargısına ulaşılmamasını olanaklı kılmakla birlikte mevcut durumda yasal dayanağını teşkil eden 4684 sayılı Kanun’un geçici 3’üncü maddesinde *“KKDF kesintilerinin bu konuda yeni bir düzenleme yapılmıncaya kadar yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil edilmeye devam olunacağı, kesinti oranlarını sıfıra kadar indirmeye veya onbeş puana kadar yükseltmeye veya kesintiyi*

²⁸³ Bkz. dipnot 142.

tümüyle kaldırmaya Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu” şeklinde yer alan hükümlerin bahse konu “aykırılığın” somut olayda aslında söz konusu olmadığı şeklindeki bir yargıyı da hukuki açıdan kabul edilebilir kıldığı; zira yürürlükten kaldırılan 88/12944 sayılı Karar’da Fon kesintilerinin temel çerçevesinin çizilmiş olduğu, dolayısıyla 4684 sayılı Kanun’un anılan maddesinin zımnen Karar’a atıfta bulunmak suretiyle Fon kesintilerinin çerçevesini dolaylı da olsa yasal anlamda belirlediğinin kabulü gerektiği sonuçlarına ulaşılmaktadır.

C. Düşümlü Gerçekleştirilen İthalatlarda KKDF Yükümlülüğünün Tespiti Sorunu

1. Genel Açıklama ve Yükümlülüğün Tespitinde Yöntem

Yukarıdaki bölümlerde yer yer belirtildiği üzere eşyanın serbest dolaşıma girişinde KKDF yükümlülüğü doğmaması için genel bir kural olarak, ithalat/mal bedelinin ithalatçı firma tarafından yurt dışındaki ihracatçı firmanın yurt dışındaki hesabına en geç ilgili beyannamenin tescil tarihi itibarıyla transfer edilmesi ve bu durumun ilgili belgelerle gümrük idaresine tevsik edilmesi gerekmektedir.²⁸⁴

Keyfiyet ilk bakışta bu denli açık ve basit bir görünüm arz etmekle birlikte işbu “basit” mevzuat hükmünün özellikli birçok duruma yönelik alt mevzuat düzenlemelerinin mevcut olmaması kaynaklı uygulamada yeknesaklığın bulunmadığı mevcut fiili durum dahilinde idare tarafından sorunsuz biçimde işletilebilmesi, ancak bu şekilde hangi transferin hangi ithalata ilişkin olduğu herhangi bir tereddüde mahal verilmeksizin anlaşılabileceği üzere, her defasında tam olarak ithalat tutarı kadar yurt dışına transfer yapılması, yani az veya çok, mal bedelinden farklı tutarda bir meblağın yurt dışına transfer edilmemesi şartına bağlı bulunmaktadır.

Hal böyleyken uygulamada birçok ithalatçı, özellikle ithalatının fazla olduğu ve bu suretle aralarında geçmişe dayalı karşılıklı güvenin bulunduğu tedarikçileri ile

²⁸⁴ 6 sayılı Tebliğ; TCMB’nin 16.11.2000 tarihli 2000/7 sayılı Genelgesi, bkz. dipnot 101 ve 164.

bu şekilde değil, “cari/açık hesap”²⁸⁵ şeklinde çalışmakta, bu nedenle ithal ettiği eşyanın bedelini anlık ve münhasıran o eşya tutarı kadar değil, bilakis farklı zamanlarda ve toptan veya kısım kısım göndermektedir.

Ödemenin global bir tutarda (ithalat tutarından fazla) yapıldığı bu nevi hallerde, banka tarafından düzenlenen transfer bildirim formu, uygulamada müteakip her bir beyanname için bir kopyası üretilmek ve üzerindeki bakiye tutardan her defasında gerçekleştirilecek ithalat tutarı kadar düşüm yapılmak suretiyle asıl veya kopya suret şeklinde birden fazla beyannamede kullanılmak durumunda kalınmakta, bu ise hangi ithalatın gerçekte hangi transfere istinaden gerçekleştirilmiş olduğu hususunun tespitini uygulamada önemli ölçüde güçleştirmektedir.

Üstelik gümrük idareleri, ithalatçı firmalar veya bankalar tarafından transfer bildirim formları üzerine transferin hangi ithalata ilişkin olduğuna dair kayıt düşülmesini öngören, daha açık bir anlatımla, gerçekleştirilen global transfer ödemesinden cari ithalat ödemesine ilişkin düşümün herhangi bir karışıklığa veya mükerrerliğe yer vermeden, sorunsuz bir şekilde yapılabilmesini öngören, bu anlamda bir tedbir mahiyetinde transfer bildirim formlarının beyanname ekinde sadece aslının veya onaylı suretinin ibraz edilebilmesini şart koşan bağlayıcı mevzuat hükümlerinin mevcut olmaması dolayısıyla, ilgili transferin hangi ithalat(lar)a ait olduğunun veya ilgili ithalatın hangi transfer(lere)e istinaden gerçekleştirildiğinin net bir biçimde ortaya konularak KKDF yükümlülüğünün doğup doğmadığının tayin edilebilmesi çoğu kez mümkün olamamakta; özetle uygulamada firma tercihleri neticesinde ortaya çıkan belirsizliğin netleştirilmesi, meseleyi açıklığa kavuşturacak mevzuat düzenlemelerinin ortada olmaması dolayısıyla mümkün olamamakta, KKDF’nin aşağıda irdelenen düşümlü ithalatlardaki karmaşık ve hukuki yönden tartışmaya açık işleyiş mantığı da göz önüne alındığında, bahse konu belirsizlik ilgili tedarikçi temelinde yapılan transferlerin ve gerçekleştirilen ithalatların sayısı arttıkça bilakis daha da perçinlenmiş olmaktadır.

²⁸⁵ H. Cahit Soysal, Osman Uysal, Murat Atabinici, **Gümrük ve Dış Ticaret Terimleri Sözlüğü**, İstanbul, Gümrük Müfettişleri Derneği, 1999, s. 11.

Bu noktada sözü edilen hukuki alt yapı eksikliğinin uygulamada kendisini, aşağıda irdelenen usulsüz birtakım durumlara ilaveten, transfer bildirim formlarının kasta dayalı mükerrer kullanımı suretiyle tevessül edilen “kaçakçılık” girişimleri şeklinde de gösterebildiğini ayrıca vurgulamak gerekmektedir.

Düşümlü ithalatlarda KKDF yükümlülüğünün tespiti noktasında kullanılabilecek tek yöntem, her bir yurt dışı firma bazında gerçekleştirilen tüm ithalatlara ilişkin beyannameler ekleri faturaların ve transfer bildirim formlarının beyanname ve transfer tarihleri itibariyle kronolojik olarak sıralanması ve bu sıra dahilinde her bir ithalat tutarı ve transfer tutarı cari hesap şeklinde birbirleriyle kümülatif manada ilintilendirilmek suretiyle KKDF yükümlülüğünün doğup doğmadığının her bir ithalat tarihinde o ithalat için ortaya çıkan bakiye tutar dikkate alınarak “anlık” tespit edilmesidir.

Her ne kadar 320 (Saticılar) alt hesaplarının zaten bu işlevi haiz olduğu söylenebilecekse de bazı firmalarca veya bazı durumlarda ithalatlarda 320 (Saticılar) hesabı yerine 159 (Verilen Sipariş Avansları) hesabının işletilmesi, KKDF yükümlülüğünün tespitinde “anlık” ithalat-ödeme dengesinin belirleyici olması ve fakat her ithalat işleminin ve karşılığı transferin uygulamada sözü edilen hesaplara anlık kaydedilmemesi, öyle ki aynı gün birden fazla ithalatın ve yurt dışı transferin olduğu durumlarda hesaplamanın “düşümlü” işleyiş mantığı uyarınca ilke olarak önceki sayılı beyannamenin ve gönderi saati yine önce olan transferin hesaplamada öncelikli olarak dikkate alınması gereği gibi hususlar böylesi spesifik bir çalışmanın yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Diğer taraftan ihracatçıya transfer edilmemesi ve dolayısıyla KKDF kesintisine de tabi olmaması yönüyle, “bedelsiz” ithalat tutarlarının anlık cari hesap bakiyesinin tespiti noktasında yapılacak hesaplamalarda dikkate alınmaması, KKDF yükümlülüğü doğurucu yönde bir unsur olarak telakki edilmemesi gerektiği açıktır.

2. Mal Mukabili İthalat Tutarlarının Müteakip İthalatlara İlişkin Cari Hesap Bakiyesi Hesaplamalarında Dikkate Alınıp Alınmaması Gerektiği Sorunu

Konuya ilişkin genel işleyiş yukarıda ayrıntılı biçimde ifade edildiği şekliyle olmakla birlikte ithalatçı firmanın bazı ithalatlarını “mal mukabili” ödeme şekline göre gerçekleştirdiği ve bu ithalatlara tekabül eden KKDF kesintilerini ödediği durumlarda, ilgili ithalat tutarlarının “müteakip” ithalatlar için KKDF yükümlülüğünün doğup doğmadığının tespitini teminen yapılacak anlık bakiye hesaplamalarında dikkate alınıp alınmayacağı, düşüme konu edilip edilmeyeceği; bir başka anlatımla 320 (Saticılar) alt hesabı bakiyesi (cari hesap bakiyesi) gerçekleştirilmesi planlanan ithalat tarihi itibarıyla ekside, yani ihracatçıya kümülatif manada borçlu konumda iken, yapılması planlanan ithalatın hemen öncesinde ancak ithalat tutarını karşılayacak veya bu ithalat tutarını aşmakla birlikte bakiyeyi sıfırlamaya yetmeyecek tutarda bir bedelin ihracatçıya transfer edilmesinin o ithalat işleminde ödeme şeklinin “peşin” olarak beyan edilmesine imkan sağlayıp sağlamayacağı, yoksa cari hesap ekside olduğu için artıya geçinceye dek ithalatların daimi suretle “mal mukabili” olarak mı yapılmak zorunda kalınacağı gerek mantıksal gerekse hukuki açıdan ciddi ölçüde tartışmaya açık bir husustur.

Fiili uygulamanın neredeyse tümünde mal mukabili ithalat tutarları, sonrasında bedeli yurt dışına transfer edilmiş olsun veya olmasın, “tekabül eden KKDF’nin ödenmiş olduğu ve bu suretle gerekli “kölfe”e katlanıldığı” şeklindeki anlayış biçimine ve gerekçelendirmeye istinaden, müteakip ithalatlara ilişkin yapılan cari hesap bakiyesi hesaplamalarında hiçbir şekilde dikkate alınmamaktadır. Ne var ki aşağıda izah edileceği üzere nihai keyfiyet, gerçekleştirilen mal mukabili ithalat tutarının yurt dışına transfer edilip edilmediğine ve transfer edilmiş olması halinde yapılan transferin tarihine bağlı olmak gerektiğinden, bu anlayış ve yorum biçiminin isabetli olmadığı değerlendirilmektedir.

Şöyle ki; KKDF yükümlülüğünün doğup doğmaması noktasında belirleyici olan husus, gerçekleştirilmesi planlanan ithalat tarihi itibarıyla cari hesap bakiyesi, yani belirtilen tarihe dek gerçekleştirilen ithalatların ve yapılan transferlerin toplam tutarları arasındaki farktır. Gerçekleştirilecek ithalat tarihi itibarıyla yapılan toplam transfer tutarının gerçekleştirilen toplam ithalat tutarından en azından gerçekleştirilecek ithalat tutarı kadar fazla olması halinde ödeme şekli “peşin” olarak beyan edilebilecek, dolayısıyla KKDF ödenmeyecektir. Hesaplama kritik olan husus ise bakiye üzerinde artı (+) nitelikli işlev gören transferlerin, yapıldığı an; bakiye üzerinde eksi (-) nitelikli işlev göre ithalat tutarlarının ise ancak bedellerinin ödendiği an dikkate alınması; özetle, bedelleri ödeninceye dek ithalat (mal mukabili) tutarlarının hesaplamaya dahil edilmemesidir. Bu durumun ardında yatan temel mantık ödenen KKDF’nin, ait olduğu mal mukabili ithalat tutarını, bedeli ödeninceye dek cari hesap bakiyesi hesaplamalarından ari tutması ve henüz bedeli ödenmemiş bir ithalatın tutarının sadece fiilen yapılan ödemelerin baz alındığı bir hesaplamada dikkate alınmasının yerinde olmamasıdır. Mal mukabili ithalat tutarının ödenmesi veya ödenmiş olması gerektiğine kanaat getirilmesi halinde ise ödenen bu tutarlar, artık ait olduğu (mal mukabili) ithalat kaynaklı borcu kapatma (mahsuplaşma) işlevi gördüğünden müteakip ithalatlar için peşin ödemeye “kaynak” olma vasfını kazanamamakta ve cari hesap bakiyesinde dikkate alınmaktadır. Bununla birlikte ödenen tutarın mal mukabili ithalat tutarını aşan kısmının ise bu yönde “kaynak” teşkil edeceği tabiidir.

Bu bağlamda yurt dışına transferlerin uygulamada çoğu kez bire bir ithalat tutarı kadar değil de global tutarlar şeklinde yapılması kaynaklı mal mukabili ithalat tutarlarının yurt dışına transfer edilip edilmediğinin tespiti zor olmakla birlikte, sözü edilen ithalatların dayanağını oluşturan faturalar üzerinde ödeme şekline ve süresine ilişkin yer alan kayıtlardan ve ticari hayatın icaplarına ve olağan akışına göre mal bedellerinin makul bir süre dahilinde karşı tarafa muhakkak gönderilmiş olması gerçeğinden hareketle bu noktada belli bir sonuca ulaşılması imkan dahilinde bulunmaktadır.

Bu itibarla konunun açıklıkla ortaya konulabilmesini ve tam manasıyla anlaşılabilmesini teminen çalışmanın bu bölümünde keyfiyet, somut bir örnek üzerinden “mevcut hatalı (tümüyle firma lehine)”, “olması gereken” ve “alternatif hatalı (tümüyle firma aleyhine)” üç farklı uygulama temelinde düzenlenen tablolar yardımıyla irdelenecektir. Bahse konu örnekte, mal mukabili ithalat faturası üzerinde ödemenin fatura tarihinden itibaren “60 gün” içinde yapılacağını öngören bir kaydın bulunduğu varsayılmıştır.

Buna göre mevcut hatalı uygulama dahilinde 400.000\$’lık mal mukabili ithalatın tutarı, olması gerektiği üzere 18.1.2007 ve 21.1.2007 tarihlerindeki cari hesap bakiyesi hesaplamalarında dikkate alınmamıştır. Yani sözü edilen uygulama biçimi bu aşamada herhangi bir hatayı içermemektedir. 18.1.2007 tarihi itibarıyla bakiyenin; mal mukabili ithalat tutarı dikkate alınmak suretiyle -200.000\$ (200.000\$ – 400.000\$) olması gerektiği düşünülebilecekse de bu ithalat dolayısıyla KKDF ödenmek suretiyle gerekli külfete katlanması, daha da önemlisi sözü edilen ithalatın bedelinin henüz ödenmemiş olması, ticari hayatın genel işleyiş biçimine ve mantığına ve borçlar ve ticaret hukuku hükümlerine göre, yeni yapılacak ödemenin (200.000\$) cari hesapta ilkin eski borca mı (400.000\$) yoksa yeni yapılacak işlem dolayısıyla ortaya çıkacak yeni borca mı (150.000\$) sayılacağına tarafların iradesinde olan bir konu olması ve bu bağlamda, yapılacak ödemenin varsa ilkin mutlaka önceki borca mahsuben sayılması gerektiği yönünde hukuki bir düzenlemenin de bulunmaması hususları dikkate alınarak, aynı tarihli 200.000\$’lık transfer kaynaklı +200.000\$ olduğu ve dolayısıyla tümüyle müteakip 150.000\$’lık ithalata “peşin” kaynak teşkil ettiği değerlendirilmektedir. Nitekim anılan tarihte bakiyenin ekside olduğu yönündeki aksi bir yaklaşım, 21.1.2007 tarihinde yapılacak ithalat üzerinden de KKDF alınmasının gerektirir ki bu, üzerinden zaten KKDF ödenen ve halihazırda tutarı transfer edilmemiş bir bedel dolayısıyla bir bakıma “mükerrer” KKDF alınması anlamını taşıdığı itibarla isabet arz etmemektedir.

İthalat Beyannamesi				Yurt Dışına Yapılan Transfer Tarihi / Tutarı (\$)	Anlık Bakiye (\$)	KKDF Matrahı (\$)
Tescil No	Tescil Tarihi	Beyan Edilen Ödeme Şekli	İthalat Bedeli / Fatura Tutarı (\$)			
-	-	-	-	-	0	-
07341300IM005572	12.1.2007	Mal M.	400.000	-	0	400.000
-	-	-	-	18.1.2017 / 200.000	200.000	
07341300IM012864	21.1.2007	Peşin	150.000	-	50.000	-
-	-	-	-	1.3.2007 / 550.000	600.000	-
07341300IM062543	15.3.2007	Peşin	450.000	-	150.000	-

Mal Mukabili İthalat Tutarlarının Cari Hesap Bakiyesi Hesaplamalarında Hiçbir Surette Dikkate Alınmaması Yönüyle Tümüyle Firma Lehine Yürüyen Mevcut Hatalı Uygulamayı Gösterir **Tablo: 1**

Özetle KKDF kesintisi ödenen mal mukabili ithalat tutarının, bedelinin fiilen yurt dışına transfer edildiği tarihe dek cari hesap bakiyesi üzerinde etkide bulunmaması gerektiği itibarla, mevcut hatalı uygulama ile olması gereken uygulama şekli arasında bu noktaya kadar bir fark bulunmamaktadır.

Bununla birlikte mal mukabili ithalat tutarının yurt dışına transfer edildiğinin veya edilmiş olması gerektiğinin anlaşılması halinde ise artık bu tutarın o an itibariyle gerçekleştirilecek ilk ithalata ilişkin yapılacak cari hesap bakiyesi hesaplamasında dikkate alınması; bu şekilde oluşan bakiye tutarın gerçekleştirilecek ithalat tutarını karşılamaması halinde aradaki fark için KKDF tahsilatı yapılması gerekmektedir.

İthalat Beyannamesi				Yurt Dışına Yapılan Transfer Tarihi / Tutarı (\$)	Anlık Bakiye (\$)	KKDF Matrahı (\$)
Tescil No	Tescil Tarihi	Beyan Edilen Ödeme Şekli	İthalat Bedeli / Fatura Tutarı (\$)			
-	-	-	-	-	0	-
07341300IM005572	12.1.2007	Mal M.	400.000	-	0	400.000
-	-	-	-	18.1.2017 / 200.000	200.000	
07341300IM012864	21.1.2007	Peşin	150.000	-	50.000	-
-	-	-	-	1.3.2007 / 550.000	200.000	-
07341300IM062543	15.3.2007	Peşin	450.000	-	-250.000	250.000

Mal Mukabili İthalat Tutarlarının Bedelleri Ödenen Dek Cari Hesap Bakiyesi Hesaplamalarında Dikkate Alınmayıp Ödeme Akabinde Dikkate Alındığı, Doğru Uygulamayı Gösterir **Tablo: 2**

Zira aksi bir yaklaşımın kabulü halinde, cari hesap bakiyesi fiilen olması gerekenden ödenen mal mukabili ithalat tutarı kadar fazla gözükecek, dolayısıyla aslında yeterli bakiye olmamasına rağmen peşin ithalat yapılabilmesine olanak tanınmış olacak, netice itibariyle genel KKDF mantığına tümüyle ters bir durum ortaya çıkacaktır. Nitekim 400.000\$'lık mal mukabili ithalat ödemesinin fatura üzerindeki kayda uygun biçimde süresinde 550.000\$'lık transfer dahilinde yapılmış olması kaynaklı 1.3.2007 tarihli bakiye, aslında 200.000\$ ($50.000 + 550.000 - 400.000$) olarak hesaplanması gerekirken (Tablo:2), mezkur ödemenin sözü edilen tarihteki cari hesap bakiyesi hesaplamasında dikkate alınmaması ve fakat mükerrer ve hatalı biçimde bahse konu transfer tutarı dahilinde müteakip ithalatlara yönelik olarak telakki edilmesi dolayısıyla sözü edilen ödeme tutarı kadar fazla hesaplanmıştır (Tablo:1).

Konuya bir başka açıdan yaklaşıldığında çok net biçimde keyfiyetin sağlanması yapılmış olacaktır. Şöyle ki; somut örnekte 400.000\$'lık mal mukabili ithalatın KKDF ödenmeksizin gerçekleştirilebilmesinin mümkün olmadığı dikkate alındığında, ödenen KKDF ile sözü edilen ithalatın gerçekleştirilme imkanı elde edilmesi arasında nimet-külfet dengesi sağlanmıştır. Bununla birlikte mal mukabili ithalat tutarının mevcut hatalı uygulamada olduğu üzere cari hesap bakiyesi hesaplamalarında hiçbir surette dikkate alınmaması gerektiğinin kabulü halinde, başta sadece 400.000\$'lık ithalat için ve o tutara tekabül eden miktarda ödenen KKDF'ye istinaden 800.000\$'lık ($400.000\$ \text{ mal mukabili} + 400.000\$ \text{ peşin}$) ithalat yapılabilecektir ki bunun tümüyle firma lehine yanlış bir yaklaşım olduğunda kuşku bulunmamaktadır.

Öte yandan, mevcut hatalı uygulamanın bir an için doğru olduğunun kabulü halinde, “art niyetli” firmaların ilgili göndericiden yapacağı ilk ithalatında ödeme şeklini “amaçlı” biçimde mal mukabili olarak beyan edip, müteakip süreçte aslında o ithalata karşılık yaptığı ödemeyi, gerçeğe aykırı biçimde peşin ödeme şekline göre beyan edip gerçekleştirdiği (ikinci) ithalatı ile yine gerçeğe aykırı biçimde ilişkilendirmesi; bu nedenle aslında mal mukabili ödeme şekline göre gerçekleştirilmiş olan ikinci ithalata karşılık yaptığı ödemeyi de yine gerçeğe aykırı

biçimde peşin ödeme şekline göre beyan edip gerçekleştirdiği (üçüncü) ithalatı ile gerçeğe aykırı biçimde ilişkilendirmesi suretiyle, müteakip ithalatlarının aslında tamamı “mal mukabili” olmasına rağmen, adeta bir “domino etkisiyle” ticari hayatı boyunca kendisini KKDF yükümlülüğünden tümünden muaf veya bağışık tutmuş olması gibi tümüyle yasa dışı, ancak net olarak tespiti fiilen çok zor bir kaçakçılık yöntemine ayrıca yol verilmiş olacağı da başka açıdan kritik bir husus olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu noktada mal mukabili ithalat tutarlarının her halde ve şartta (bedellerinin ödenmediği durumlar dahil) cari hesap bakiyesinde dikkate alınması yönüyle tümüyle firma aleyhine bulunan uygulama şeklinin de yukarıda izah edilen gerekçeler temelinde doğru olmadığını tekrar vurgulamak gerekir.

İthalat Beyannamesi				Yurt Dışına Yapılan Transfer Tarihi / Tutarı (\$)	Anlık Bakiye (\$)	KKDF Matrahı (\$)
Tescil No	Tescil Tarihi	Beyan Edilen Ödeme Şekli	İthalat Bedeli / Fatura Tutarı (\$)			
-	-	-	-	-	0	-
07341300IM005572	12.1.2007	Mal M.	400.000	-	-400.000	400.000
-	-	-	-	18.1.2017 / 200.000	-200.000	
07341300IM012864	21.1.2007	Peşin	150.000	-	-350.000	150.000
-	-	-	-	1.3.2007 / 550.000	200.000	-
07341300IM062543	15.3.2007	Peşin	450.000	-	-250.000	250.000

Mal Mukabili İthalat Tutarlarının Cari Hesap Bakiyesi Hesaplamalarında Her Durumda Dikkate

Alınması Yönüyle Tümüyle Firma Aleyhine Yürüyen Uygulamayı Gösterir **Tablo: 3**

Son tahlilde; her ne kadar cari hesapta esas ve belirleyici olması gereken konu ihracatçıyla borç ilişkisinin “dönemsel” bazda önem arz etmesi olmakla, kümülatif manada borçlu bir konumda iken alacaklıya (ihracatçıya) yapılacak yeni bir ödemenin cari hesap/mevcut borç bakiyesi yerine, gerçekleştirilecek ithalata saydırılması ticari hayatta sık karşılaşılan bir durum olmamakla ve dahası yapılan ödemenin cari hesaba mı yeni ithalata mı ilişkin olduğu pratikte çoğu kez tespit edilebilir bir husus olmamakla birlikte, salt cari hesap bakiyesinin gerçekleştirilmesi planlanan ithalat tarihi itibarıyla ekside olmasının, yapılması planlanan ithalatın

hemen öncesinde ancak ithalat tutarını karşılayacak veya bu ithalat tutarını aşmakla birlikte bakiyeyi sıfırlamaya yetmeyecek tutarda bir bedelin ihracatçıya transfer edilmek suretiyle o ithalat işleminde ödeme şeklinin “peşin” olarak beyan edilmesine “kural olarak” engel teşkil etmediği (Tablo: 1-2); bununla birlikte faturalar üzerinde bedelinin belli bir süre içinde (örneğin; fatura tarihinden itibaren 90 gün içinde vb.) ödeneceği yönünde kayıt bulunan mal mukabili ithalatlarda ilgili ithalat tutarının; ödendiği tarihin “tam olarak tespit edildiği” hallerde o ödeme ile ilintilendirilerek o ödeme ve önceki bakiye de dikkate alınarak hesaplanacak ödeme tarihindeki cari hesap bakiyesinden düşümünün yapılması; ödendiği tarihin “tam olarak tespit edilemediği” hallerde ise sözleşme veya fatura üzerindeki kayıtlara, yükümlü beyanına vs. istinaden ödemenin yapıldığına/yapılmış olması gerektiğine kanaat getirildiği tarih aralığındaki varsa son, yoksa belirtilen tarih aralığını müteakip gerçekleştirilecek ilk ithalat kapsamında aynı şekilde o ödeme ve önceki bakiye de dikkate alınarak hesaplanacak cari hesap bakiyesinden düşümünün yapılması (Tablo: 2); bu şekildeki bir uygulama sonucunda anlık bakiyenin eksi (-) verdiği, yani o ana dek gerçekleştirilen ithalatların toplam tutarının o ana dek yapılan transferlerin toplam tutarından fazla olduğu hallerde ise karşısında kayıtlı beyanname kapsamında eksi bakiye tutarı kadar (ilave) KKDF tahakkuku yapılması gerektiği mütalaa edilmektedir.

Ç. İhracatçı Firmadan Mal Bedeli İadeleri veya Grup İçi Krediler Şeklinde Fiilen Temin Edilen Bedeller

Dış ticarete mutaat olan, ithalatçının yapılacak ithalata karşılık gelen bedeli ihracatçıya göndermesi iken, zaman zaman farklı gerekçelerle ve nedenlerle bunun tersi biçimde ihracatçıdan ithalatçıya yönelik para transferleri söz konusu olabilmektedir. Sözü edilen transferler, bazen ithali yapılan malın iade edilmesi karşılığında (1), bazen spesifik bir nedenle (2), bazen de herhangi bir ticari alışverişe dayanmaksızın belli bir amaca yönelik (3) yapılabilmektedir. İlk iki tür gönderime aralarında ilişkin bulunsun bulunmasın her durumda, “amaçlı” gönderimlere ise genelde sadece ilişkili firmalar arasında rastlanmaktadır. Mal iadesi kaynaklı

transferler olması gerektiği üzere iadeye konu ithalatla aynı tutarda, diğer son iki tür gönderimler ise farklı tutarlarda gerçekleşmektedir.

Mal iadesi kaynaklı ters gönderimlerde cari hesap bakiyesini değiştiren işlem KKDF’yi doğuran olay olan ithalatla doğrudan ilişkili olduğu itibarla bahse konu ters gönderimin, aynı ihracatçıdan yapılacak müteakip ithalat dolayısıyla tekrar yurt dışına transfer edilmesinin ve bu suretle cari hesapla ilintilendirilmesinin ticari hayatın olağan akışı dahilinde sıradan bir durum olduğunda duraksamaya yer bulunmamaktadır.

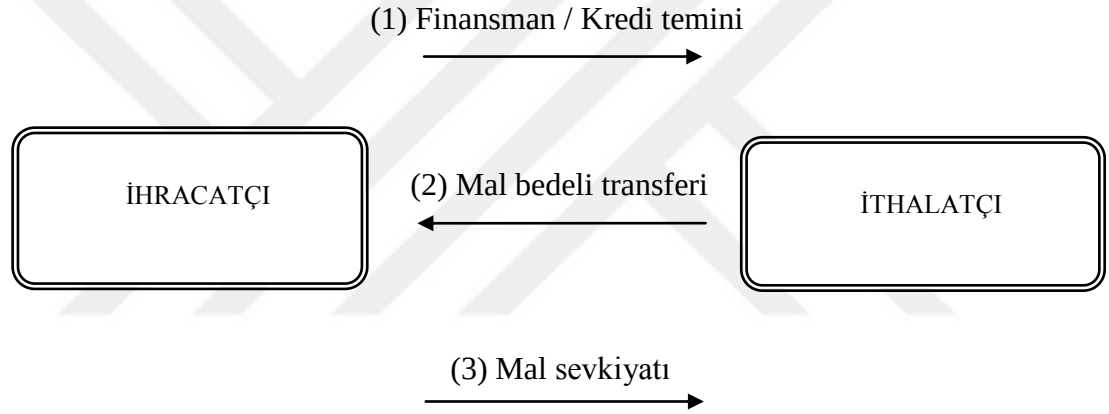
Bununla birlikte “farklı bir nedene dayalı olarak veya nedeni belli olmaksızın ihracatçıdan temin olunan bedeller” veya “mutat biçimde bankalar veya ilişkili olunmayan kurum/kuruluş/firma yerine nakit havuzu²⁸⁶ (**cash pooling**) olarak adlandırılan yöntem dahilinde “ilişkili” ihracatçıdan temin olunan fiili anlamdaki krediler” dolayısıyla finansman imkanı artan ithalatçının KKDF yükümlülüğünden kurtulup kurtulamayacağı hususu ise görece tartışmalı bulunmaktadır.

Gerçekleştirilecek ithalat öncesinde yurt dışındaki ilişkili ihracatçı firma tarafından yurt içindeki ithalatçı firmaya ithalat bedelini karşılayacak ölçüde veya daha fazla bir para transferinin yapıldığı ve bu bedelin yurt dışındaki ihracatçının hesabına ithalat öncesinde aynen iade edildiği böylesi bir durumda, mal bedeli transferi öz kaynaklarla veya mutat dış kaynaklarla yapılmamış olduğu üzere keyfiyet bir yönüyle ihracatçının ilişkili olduğu ithalatçıya ithalat için sağladığı finansmanın kendisine geri iadesi şeklinde, “amaçlı” ve “fiktif” bir işlemden ibaret olmakla birlikte, bu nevi bir fiili yasaklayan mevzuat hükmünün mevcut olmadığı ve dahi genel kural olarak KKDF kesintisi ödememek için gereken tüm şartların sağlandığı hususları dikkate alınarak, ithalatın finansmanının öncesinde gerçekte kimin tarafından ve ne şekilde sağlandığına bakılmaksızın, konunun tümüyle transfer serbestisi bağlamında bir tür “vergiden kaçınma” refleksi şeklinde telakki edilmesi

²⁸⁶ Erdem Ateşgaoğlu, “Nakit Havuzu Uygulaması Çerçevesinde Türkiye’deki Kurumun Yurt Dışındaki Grup Şirketine Kullandırdığı Kredinin Vergisel Bakımdan Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, S: 279, Aralık 2011.

gerektiği ve bu itibarla keyfiyete yönelik “peçeleme” sözleşmesi şeklindeki olası bir nitelemenin “aşkın” bir yorum olacağı değerlendirilmektedir.

Buna göre cari hesap bakiyesinin 40-TL alacak verdiği (ihracatçıya borçlu olduğu) ve yeni yapılacak ithalat tutarının 60-TL olduğu örnek bir durumda, ihracatçı tarafından ithalatçıya yukarıdaki alt başlıkta irdelenen hususlar dikkate alınarak duruma göre 60-TL veya 100-TL transfer edilmesi ve bu tutarın ithalatçı tarafından ithalat tarihi itibarıyla ihracatçıya aynen geri transfer edilmiş olması halinde ithalatın KKDF ödemeksizin “peşin” yapılabilmesi mümkün olmak gerekir.



Yukarıda varılan değerlendirme çerçevesinde, mal alım-satımına ilişkin bir kredi olup olmadığına, bu eksende spesifik olarak hangi olaya özgülendiğine bakılmaksızın, yurt dışındaki ihracatçı firmadan temin olunan her türlü meblağın, KKDF yükümlülüğüne ilişkin genel koşulların sağlanması, yani ithalat tarihi itibarıyla ithalatçı tarafından ihracatçının yurt dışındaki hesabına geri gönderilmesi kaydıyla, KKDF yükümlülüğünün tespiti noktasında dikkate alınarak yapılacak ithalatlara “peşin” kaynak teşkil etmesinin mümkün olduğu çıkarılmaktadır.

D. Yurt Dışı Tedarikçi Firmadan Sağlanan Credit Note Gelirleri

Yukarıdaki alt başlıkta farklı gerekçelerle yurt dışındaki (çoğu kez ilişkili) ihracatçıdan yurt içindeki ithalatçıya “fiilen” yapılan transferlerin müteakip

ithalatlarda KKDF yükümlülüğüne etkisi irdelenmiş idi. İşbu alt başlık altında ise fiilen bir transfer olmamakla birlikte, ithal edilen ürünlerin bozuk veya hasarlı çıkması kaynaklı mahrece iadesi gibi hususlar dolayısıyla ithalatçı açısından ortaya çıkan alacak tutarının müteakip sevkiyat bedelinden indirim yapılabilmesini teminen yurt dışındaki ihracatçı tarafından düzenlenip yurt içindeki ithalatçıya gönderilen “alacak belgesi”ne (**credit note**) binaen ithalatçının borcunda/cari hesap bakiyesinde “kayden/hesaben” azalmaya yol açılmasının müteakip ithalatlarda KKDF yükümlülüğüne olan etkisi ortaya konulacaktır.

Konuya ilişkin mesele, temin olunan alacak belgesinin yapılması planlanan ithalat kapsamında üzerindeki tutar kadar transferi tevsik edici belge mahiyetinde ithalat beyannamesi ekine konulduğu, bu tutarı aşan kısmın ise ihracatçıya fiilen transfer edildiği bir durumda, sözü edilen alacak belgesinin “peşin ödemeyi tevsik edici belge” olarak telakki edilip edilemeyeceğinde düğümlenmektedir.

Maliye idaresinin, söz konusu alacak belgesinde kayıtlı tutarın fiilen yurt dışına transfer edilmemiş olması gerekçesiyle “genel kural” muvacehesinde KKDF kesintisi yapılması gerektiği görüşünde olduğu²⁸⁷ müşahade edilmekle birlikte, çalışmanın yukarıdaki bölümlerinde sıkça yer verilen “genel kural”a çokça istisna getirilmiş olduğu da dikkate alındığında, kanımızca somut olayda ikili bir ayrıma gidilmesi, buna göre KKDF yükümlülüğünün doğmaması için; alacak belgesinin ithalat ile doğrudan ilgili (ithalat kaynaklı) olması durumunda belge tutarının ayrıca yurt dışına transfer edilmesi şartının aranmaması, ilgili olmaması durumunda ise sözü edilen genel kuralda öngörülen koşulların tümünün gerçekleştiğinin tevsikinin aranması gerektiği değerlendirilmektedir.

İhracatçının mal iadesi kaynaklı fazladan uhdesinde bulunan bedeli fiilen ithalatçıya transfer etmesi ve transfer edilen bu bedelin ithalatçı tarafından müteakip ithalat bedeli olarak tekrar ihracatçıya transfer edilmesi ile ihracatçının mezkur bedeli ithalatçıya transfer etmeyip müteakip ihracatının bedelinden düşmesi arasında

²⁸⁷ GİB tarafından verilen 11.6.2008 tarihli 6802-7 sayılı Özelge, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>, 18.8.2016.

teknik olarak hiçbir fark bulunmamaktadır. Sözü edilen düşünüm, faturada iskonto tutarının gösterilmesi ve bakiye tutarın ihracatçıya ödenmesi şeklinde olabileceği gibi, ithalatçıya “credit note” göndermek suretiyle de gerçekleştirilebilmekte, ancak her iki durumda da ihracatçıya “düşümlü/bakiye” tutar gönderildiğinden her iki durumda da fiilen gönderilen meblağ aynı olmaktadır. Örneğin mal iadesi kaynaklı ithalatçının 5-TL alacaklı, yeni yapılacak ithalat tutarının 60-TL olduğu örnek bir durumda; ihracatçının ithalatçıya 5-TL gönderip ardından ithalatçının müteakip ithalat dolayısıyla ihracatçıya 60-TL transfer etmesi ile ihracatçının 5-TL’ye ilişkin ithalatçıya alacak belgesi göndermesi, bu belgeye istinaden ithalatçının müteakip ithalat için ihracatçıya 55-TL (yapılacak ithalat tutarı 60-TL–alacak belgesi tutarı 5-TL) transfer etmesi arasında bir fark bulunmamaktadır.

Öte yandan ithalatçı tarafından ihracatçıya yönelik yapılan 5-TL’lik ödeme, yapılacak 60-TL’lik ithalata göre daha önce tarihli olduğu üzere söz konusu 60-TL’lik ithalat tarihi itibarıyla “peşin ödeme” niteliğini zaten haiz bulunmaktadır.

Dahası aksi halde, müteakip ithalat için fiilen yurt dışına gönderilen tutar 55-TL (60-TL – 5-TL) iken, alacak belgesine konu olup fiilen yurt dışına gönderilmeyen 5-TL için de ayrıca KKDF kesintisinin ödenmesi gerektiğinin kabulü gerekir ki bu KKDF’nin mantığına tümüyle ters bir durumdur. Zira KKDF’nin matrahını “mal bedeli” oluşturmakla birlikte ithalatçı tarafından gönderilmeyecek, ihracatçı tarafından da tahsil edilemeyecek olan, bu nedenle KKDF’nin temel mantığını teşkil eden “kredilendirilme”ye konu olmayan bir bedel (5-TL) dolayısıyla KKDF kesintisi ödenmesi gerektiği şeklindeki bir düşüncenin hukuki ve haklı bir gerekçesinin olmadığı değerlendirilmektedir. Bir başka anlatımla, müteakip ithalatın 5-TL’lik kısmı bir anlamda “bedelsiz” olmakta, bedelsiz ithalatta da KKDF kesintisi zaten yapılmamaktadır.

Hepsinden öte, ihracatçının ilgili ithalat faturasında 60-TL’yi mal bedeli, 5-TL’yi iskonto tutarı veya mal bedelini doğrudan 55-TL olarak gösterdiği olası bir durumda 5-TL ile ilgili olarak KKDF kesintisinin ödenmesi gerektiği savunmak tümünden imkansız olacaktır.

Yukarıda ortaya konulan gerekçeler karşısında, örnek olayda KKDF doğmaması için; ithalatçı açısından mal iadesi kaynaklı ortaya çıkan 5-TL’lik alacak tutarının önce mutlaka ihracatçı tarafından yurt içine, sonra ithalatçı tarafından aynen yurt dışına geri transfer edilmesi gerektiği şeklindeki bir yaklaşımın öz veya esas yerine şekli önceleyen yüzeysel bir bakış açısını yansıttığı, dolayısıyla mantıki ve hukuki temelinin bulunmadığı mütalaasına varılmaktadır.

Diğer taraftan ithal edilen ürünlere yönelik garanti kapsamında veya başka bir nedenle ithalatçı firma tarafından ihracatçı firma adına yurt içinde nihai alıcılara sağlanan satış sonrası birtakım hizmetler karşılığında doğan ve fakat ithalatçı tarafından “fiilen tahsil olunmayan” alacakların, ihracatçının düzenlediği alacak belgelerine istinaden, ithalatçı tarafından 320 (Saticılar) cari (alt) hesabında borçlandırıcı (pozitif karakterli) bir işlem olarak dikkate alınıp alınmayacağı konusu ise farklı bir durum arz etmektedir.

Bu nevi bir işlem sonucunda her ne kadar kümülatif manada ihracatçının ithalatçıdan alacağında, ithalatçının da ihracatçıya olan borcunda azalma meydana gelse de alacak belgesine konu olay KKDF yükümlülüğünün tespitinde belirleyici olan, 320 (Saticılar) hesabında izlenen mal alım-satımı (ithalat) ile ilgili olmadığından, ilgili alacak tutarının, ithalat tarihine dek kendisine tekrar transfer edilmek üzere ihracatçıdan “fiilen” temin edilmediği müddetçe cari hesap bakiyesi üzerinde herhangi bir etkide bulunmaması gerektiği değerlendirilmektedir.

E. “Peşin” Ödenen İthalat Bedellerinin İthalatın Gerçekleştirilmesini Müteakip Kısa Süre İçinde İthalatçının Yurt İçindeki Hesabına Geri Gelmesi

Somut olayda ithalatçı KKDF yükümlülüğü doğmaması için bahse konu “genel kural”da öngörülen tüm şartları yerine getirmekte, ancak gönderdiği bedelleri ihracatçıyla bu yönde vardığı anlaşmaya binaen KKDF ödeme yükümlülüğünden

kurtulmak saikiyle ithalat gerçekleştikten (çoğu kez) hemen sonra geri kabul etmektedir.

Bilindiği üzere “vergiden kaçınma” olgusu, bireylerin (yükümlülerin) ortaya çıkması olası bir vergi konusu ile ilişki kurmamaları, ona temas etmemeleri, ondan uzak durmaları veya vergi yasalarındaki “boşluklardan” yararlanarak ödeyecekleri vergiyi en aza indirmeleri veya hiç vergi ödememeleri şeklinde meydana gelmektedir.²⁸⁸

Bu bağlamda ithalatçı, somut olayda konuya ilişkin bir yasal boşluk olduğu zannı ile böylesi “dolambaçlı” bir yola tevessül etmek suretiyle KKDF ödemekten “yasal” sınırlar içinde kurtulmayı, teknik ifadesiyle “kaçınma”yı arzulamakla birlikte, aşağıda yapılan izahat temelinde keyfiyetin böyle olmadığı kanaatine varılmaktadır.

Konu bu yönde tetkik edilmeden önce, bu nevi “dolambaçlı” işlemlerin daha çok birbiriyle “ilişkili” firmalar arasında mı yoksa “ilişkinin bulunmadığı” firmalar arasında mı rastlandığı hususunun saptanması yerinde olacaktır. Aralarında ilişki bulunan firmalar açısından bu nevi bir yola tevessül edilmesinin gereği ve anlamı olmamak gerekir. Zira firmaların tek elden yönetildiği ve/veya birinin diğerinin ortağı olduğu, son tahlilde kar-zarar anlamında muhasebelerinin bir bakıma tek olduğu bir durumda, firmaların bu tür hukuken riskli işlemlere girişmeleri yerine, ithalatlarını KKDF kesintisine tabi olmayan “bedelsiz” ödeme şekline göre gerçekleştirmeleri kendileri açısından görece daha mantıklı ve olası görünmektedir. Bu nedenle sözü edilen işlemlere, ilişkili olmayan firmalar arasında gerçekleştirilen ithalat-ihracat işlemlerinde rastlamanın daha mümkün olduğu değerlendirilmektedir.

Buna göre planladığı ithalat tarihi itibarıyla nakit ve kredi temini noktasında güçlük yaşayan ve aynı zamanda kar maksimizasyonu hedefi doğrultusunda tipik vergiden kaçınma refleksiyle KKDF kesintisi ödemek istemeyen ithalatçı, bir şekilde

²⁸⁸ Binhan Elif Yılmaz, Murat Şeker, **Vergiye Karşı Tepkiler Mükellef Davranışları: İstanbul Örneği**, Araştırma Raporu, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2007, s. 18.

kısa süreliğine temin ettiği mal bedelini; arasında herhangi bir ilişkinin bulunmadığı ihracatçı firma ile anlaşmak suretiyle önce “peşin” gönderip, aynı tarihte veya müteakip çok kısa süre içinde geri kabul etmekte, varılan mutabakata uygun biçimde nakit imkanı anlamında uygun gördüğü daha sonraki bir tarihte ise nihai olarak göndermektedir.

Meselenin hukuki yönden tetkikinde, mevzuat hükmünde yer alan ifadelerin dilbilgisi kuralları yönünden cümle yapısı içindeki anlamlarının araştırılmasını ifade eden “lafzi yorum”²⁸⁹ dahilinde, ilk bakışta somut olayda KKDF yükümlülüğü doğmaması için “genel kural”da sayılan şartların tümüyle sağlandığı düşünülebilecekse de mezkur yükümlü davranışının “amaçlı” niteliği ve son tahlilde ilgili mevzuatla öngörülen sonuçların bertaraf edilmiş olması hususu birlikte dikkate alındığında, bu yorum şeklinin tek başına yeterli olmadığı ve diğer yorum yöntemleri ile desteklenmesi gereği ortaya çıkmakta; bu noktada ise lafzi yoruma göre öncelenmesi gerektiği birçok Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kararında²⁹⁰ ifade edilen ve vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik niteliklerin ve içeriklerin esas alınmasını öngören “ekonomik yaklaşım ilkesi”²⁹¹ ve vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu²⁹² hususuna işaret ettiği itibarla sözü edilen ilke ile aynı bağlama vurgu yapan “amaçsal yorum” yöntemi gündeme gelmektedir.

²⁸⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 19.

²⁹⁰ 27.3.1957 t. E: 1957/1 K: 1957/3 s. YİBK: "...Kanun hükmünün manasını tayin etmekte ilk esas, metnin meydana geldiği sözlerden çıkan manadır ve ancak bu şekilde metne verilmesi gereken mana, hükmün kanuna koyulmasıyla güdülen gayeye aykırı neticeler doğuracak olduğu takdirde lafzından çıkan mana yerine, kanunun ruhundan çıkan manaya göre hüküm verilmesi gerekir ki, bu durum Medeni Kanunun 1'inci maddesinde kabul edilen, kanun lafzıyla ve ruhuyla temas ettiği bütün meselelere tatbik olunacağı kaidesinin neticelerindendir...", (Çevrimiçi) http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/pdf/karar/04_2013_1470-VazifeMaluluEkOdemesi.pdf, <http://www.turkhukuk sitesi.com/serh.php?did=9817>, 17.6.2016; 22.2.1997 t. E: 1996/1 K: 1997/1 s. YİBK: "...Kanunun yorumu, kanun metninin anlamıdır ve ruhudur. Bu ruh, kanun kuralının izlediği gayeden çıkarılır. Buna, gai (amaçsal) yorum ve kanun kuralının amacına göre yorumu denilir. Bir kanun hükmünün, kanuna konuluş amacına aykırı bir sonuç doğuracak şekilde yorumlanması, hukuk ilkelerine ve kanunun hem sözü ile hem de özü ile uygulanmasını öngören Medeni Kanunun 1. maddesine uygun düşmez..." (Çevrimiçi) <http://www.yargitay.gov.tr/dergiler/ykd/haziran1997.pdf>, 17.6.2016.

²⁹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 24.

²⁹² VUK md. 3.

Mesele bu yönde sözü edilen yorum biçimi dahilinde irdelendiğinde somut olayda; vergi yükümlülerinin özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanmaları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacına matuf biçimde yaptıkları sözleşmeler olarak adlandırılan “peçeleme sözleşmesi”nin²⁹³ söz konusu olduğu, zira sözleşmenin tarafları olan ihracatçı ve özellikle de ithalatçının, vergi kaçırılması amacıyla yasal işlem ve sözleşmeleri kötüye kullanmak suretiyle kanuna karşı hilenin bir türü olan “vergi sığınağı”na²⁹⁴ başvurduğu, bu şekilde yasanın “sözü”ne uygun davranıyor görünmekle birlikte objektif iyi niyet kurallarına aykırı biçimde “özü”nü ihlal ve “amacı”nı bertaraf ettikleri²⁹⁵, netice itibariyle mevzuat hükmünü açıkça hukuka aykırı biçimde dolandıkları, dolayısıyla keyfiyetin nihai olarak “kaçınma” değil, “kaçırma” olgusunu işaret ettiği kanaatine varılmakta olup, ilkin “peşin” olarak yapılan transferler müteakip süreçte hemen geri geldiği için görünürdeki keyfiyet gerçeği yansıtmamakta, dolayısıyla sözü edilen ithalatlarda KKDF kesintisi yapılması gereği net olarak ortaya çıkmaktadır.

F. Yurt Dışında/Serbest Bölgede Kurulu İlişkili Firmalardan Gerçekleştirilen İthalatlarda İlişkinin Niteliği Sorunu

Ortaklık veya merkez-şube ilişkisi içinde *bulunulmayan* serbest bölgedeki firmadan gerçekleştirilen ithalatın peşin sayılabilmesi için, yurt dışındaki asıl ihracatçıya yönelik ödemenin tarihi dikkate alınmaksızın mal bedelinin SDGB tarihi itibariyle serbest bölgedeki firmaya transfer edilmiş olması yeter şart olarak öngörülmekte iken; bu tür bir ilişki içinde *bulunulan* firmadan gerçekleştirilen ithalatın peşin olarak telakki edilebilmesi için gerek ithalatçı tarafından serbest bölgedeki ilişkili firmaya gerekse bu firma tarafından yurt dışındaki asıl ihracatçı firmaya yönelik ödemelerin ikisinin birden SDGB tarihi itibariyle yapılmış olması gerekmektedir.²⁹⁶

²⁹³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 26.

²⁹⁴ C. Oktar, **a.g.e.**, s. 7.

²⁹⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 28.

²⁹⁶ GGM’nin 2011/16 sayılı Genelgesi; bkz. dipnot 158.

Mezkur Genelge hükmünün incelenmesinden, meselenin çözümü noktasında bu nevi bir ayırma gidilmesinin altında İdarece, ihracatçı ile ithalatçı arasındaki mal alım-satım ilişkisinde araya “amaçlı” biçimde ikinci bir ihracatçı konulmak suretiyle tevessül edilecek KKDF yükümlülüğünden “kaçınma” yönündeki girişimlerin haklı biçimde sadece veya büyük oranda “ilişkili” firmalar arasında söz konusu olabileceğinin öngörülmüş olmasının yattığı anlaşılmaktadır.

Sözü edilen öngörü isabetli olmakla birlikte, düzenlemede bahsi geçen “ilişki” kavramının kapsamının eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasında önem arz eden GY’deki alıcı ile satıcı arasındaki geniş ilişki tanımı²⁹⁷ yerine, münhasıran “ortaklık” veya “merkez-şube” şeklinde son derece spesifik ve dar bir alana hasredilmiş olması kaynaklı, geçmiş ticari ilişkileri ve başta muhasebe kayıtları olmak üzere muhtelif belgeler ve veriler dikkate alınarak serbest bölgedeki firmanın tamamen “belli” amaçlarla (transfer fiyatlandırması, KKDF’den kaçınmak, nakit havuzu oluşturmak vs.) kurulduğunun anlaşılmasına ve bu haliyle keyfiyet sözü edilen ilişkinin varlığına fazlasıyla delalet etmesine karşın, sözü edilen dar kapsamlı ilişki şartına karşı kendi çalışanını ihracatçı firmaya yönetici yapmak kabilinden ithalatçı firma tarafından “kağıt üzerinde” basit “önlemler”in alındığı bir durumda ilgili ithalatçının KKDF yükümlülüğünden hukuken sorumlu tutabilmesinin pek mümkün görünmediği, bu bakımdan bahse konu ilişki tanımının kapsamının GY’de görece geniş bir çerçevede belirlenen ilişki tanımı dikkate alınarak amaca matuf biçimde genişletilmesi gerektiği mütalaa edilmektedir.

G. Cezanın Hukukiliği

1. Cezai Faiz

Çalışmanın II.H.1 bölümünde irdelendiği üzere Fon kesintisinin ödenmediği veya eksik ödendiği hallere ilişkin Karar’da “cezai faiz” dışında bir yaptırım öngörülmemiş, oranı Karar’da kanuni faiz oranının iki katı olarak belirlenen işbu

²⁹⁷ GY md. 55.

yegane yaptırımın da Danıştay tarafından Anayasa'nın 38'inci maddesinde ifade edilen “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesine aykırı olduğuna hükmedilmiştir.²⁹⁸

Hal böyleyken kendisi yürürlükten kaldırılmış olmakla birlikte hükümleri uygulanmaya devam edilen Karar'ın uygulamaya mesnet teşkil eden ilgili maddesi hilafına herhangi bir mevzuat düzenlemesinin ortada olmaması kaynaklı gümrük idarelerince sözü edilen uygulamaya halihazırda devam edildiğinden, sözü edilen yüksek yargı kararları ile yürüyen idari işlemler arasında görece uzun zamandan beri bir uyumsuzluk yaşanmakta, bu ise gerek meselenin muhatabı firmalar gerekse gümrük idareleri ve yargı mercileri açısından gereksiz iş yüküne ve hukuki ve/veya mali açıdan belirsizliğe neden olmaktadır.

İhtilafa konu halihazırdaki keyfiyetin esasen düzenleyici işlemle ceza ihdası olduğunun açık olması hususu gözetilerek, gerek dayandığı hukuki mantık ve teorik alt yapı gerekse ulaşılan sonuç itibariyle sözü edilen yüksek yargı kararlarının son derece isabetli ve yerinde olduğu, bu nedenle yürütme ve yargı organı arasındaki mevcut ihtilafın ve ikili durumun sonlandırılması ve sözü edilen sakıncaların önüne geçilebilmesini teminen mezkur Karar hükmünün ve yüksek yargı kararlarının bu yönde yapılacak bir mevzuat değişikliği eliyle bir an önce uyumlaştırılması gerektiği mütalaasına varılmaktadır.

2. Ceza

İlgili Genelge'de GK'nın 234'üncü maddesinde “*gümrük vergisi*” şeklinde yer alan ifadelerin tamamının 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile “*ithalat vergileri*” şeklinde değiştirilmiş olması ve bu minvalde KKDF'nin artık ithalat vergileri içerisinde telakki edilmesi gerektiği hususları gerekçe gösterilmek suretiyle KKDF eksiklikleri için sözü edilen Kanun maddesi uyarınca üç kat ceza tatbik

²⁹⁸ Bkz. dipnot 140.

edilmesi gerektiği belirtilmekte olup²⁹⁹, öngörülen bu yeni hukuki durumun yasal dayanağının bulunup bulunmadığı hususu aşağıda etraflıca irdelenmiştir.

Anılan Kanun maddesi³⁰⁰ hükmü uyarınca ceza tatbik edilebilmesi için “seçimlik” ilk şart gümrük kıymetinde bir eksiklik olması halidir. Gümrük kıymetini oluşturan unsurlardan biri olması yanında, birebir KKDF matrahını teşkil eden “mal bedelinin” gerçekte faturada kayıtlı tutardan daha fazla olduğunun tevsik edilmesi hali hariç olmak üzere, KKDF matrahı ve gümrük kıymeti eksikliklerine yol açan nedenler arasında bu anlamda bir illiyet bağının bulunmaması, bir başka anlatımla genel olarak KKDF eksikliklerinin gümrük kıymeti eksikliklerine neden olan hususlar dolayısıyla ortaya çıkmaması karşısında, KKDF eksiklikleri için anılan maddenin 1-b fıkrası uyarınca ceza tatbikinin mümkün olmadığı son derece açıktır.

Bu bağlamda “seçimlik” diğer ve son şart olan anılan maddenin 1-a fıkrası ise kendi içinde iki “gerek” şartı içermekte, bunlardan birincisi kendi içinde ayrıca iki “seçimlik” şarta tabi bulunmaktadır. Buna göre ilk gerek şart, GK’nın 15’inci maddesinde belirtilen gümrük tarifesini oluşturan unsurlarda (1’inci seçimlik şart) veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde (2’nci seçimlik şart) bir aykırılık olması; ikinci gerek şart ise beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki farkın %5’i aşması halidir.

Konu bu açıdan, sondan başlanmak suretiyle ele alındığında ikinci gerek şartın daha baştan sağlanmış olduğu açıktır. Zira herhangi bir KKDF eksikliği

²⁹⁹ Bkz. dipnot 143.

³⁰⁰ GK md. 234: “Serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; a) 15’inci maddede belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark % 5’i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınır. b) Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, 23 ila 31’inci maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır...”

durumunda Fon genelde hiç ödenmemiş olduğundan fıkra da belirtilen asgari oran zaten aşılmış olmaktadır.

İlk gerek şartın gerçekleşip gerçekleşmediği noktasında ise KKDF eksikliğinin eşyanın vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerindeki bir aykırılık dolayısıyla ortaya çıkmadığı izahtan vareste bir husus olduğundan, bu anlamda geriye sadece söz konusu eksikliğin GK'nın 15'inci maddesinde belirtilen gümrük tarifesi oluşturulan unsurlardaki bir aykırılık nedeniyle ortaya çıkıp çıkmadığının tespiti kalmaktadır. Bu eksende mezkur madde³⁰¹ incelendiğinde, genel olarak KKDF eksikliklerinin öngörülen yedi farklı unsurdan müteşekkil “gümrük tarifesi”ni oluşturulan unsurlardaki bir aykırılık nedeniyle ortaya çıkmadığı, bir başka ifadeyle sayılan bu unsurların hiçbirinin KKDF eksikliğine yol açan fiil veya durum ile bir ilgisinin olmadığı açıkça anlaşılmaktadır. Bu noktada belirtmek gerekir ki eşyanın yükümlüsünce hatalı biçimde KKDF'ye tabi olmayan bir GTİP'ten beyan edildiği ve fakat beyan edilmesi gereken GTİP'in KKDF'ye tabi olduğunun gümrük idaresince tespit edildiği örnek bir durumda ortaya çıkan keyfiyetin tipik bir tarife saptırmasından ibaret olması, tarife saptırmalarında ise GK'nın 234/1-a maddesi uyarınca ithalat vergilerinin üç katı kadar ceza alınması ve KKDF'nin de ithalat vergileri tanımına girmesi hususları birlikte dikkate alındığında, böylesi bir durumda KKDF eksikliği için ceza tatbik edilmesi gerektiği tabiidir. Bununla birlikte burada dikkat edilmesi gerekli konu, sözü edilen istisnai örnek dahilinde tatbik edilen cezanın, tümüyle “tarife” kaynaklı olduğu ve fakat KKDF'ye ilişkin genel uygulamalarda müşahade edilen eksiklik/ödememe sebepleri ile bağlantılı olmadığıdır.

³⁰¹ GK md. 15/3: “Gümrük Tarifesi: a) Bakanlar Kurulunca kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetvelini, b) Tamamen veya kısmen Türk Gümrük Tarife Cetveline dayanan veya bu cetvele alt açılımlar ekleyen ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemlerinin uygulanması için tespit edilen diğer cetvelleri, c) Türk Gümrük Tarifesinin kapsadığı eşyaya uygulanacak; - Gümrük vergi oranlarını, - Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini, d) Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulaması gerektiren anlaşmalarda yer alan tercihli tarife uygulamalarını, e) Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamalarını, f) İthalat vergilerinde, bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamalarını, g) Yukarıdakilerin dışında kalan diğer tarife uygulamalarını, Kapsar.”.

Netice itibariyle suçun “kanuni unsur” anlamında kanunda yer alan suç tanımına uymayan bir fiilin suç olarak nitelendirilmesinin mümkün olmamasından³⁰² bahisle KKDF eksikliklerine yol açan fiillerin GK’nın 234’üncü maddesinde tanımlanan fiillerle çok büyük oranda örtüşmemesi, diğer taraftan 2014/6852 sayılı Karar’da³⁰³ KKDF eksiklikleri için GK’daki esaslara göre para cezası tatbik edileceği belirtilmiş olsa da mezkur Karar’da 234’üncü maddeye yönelik bir atfın bulunmaması ve dahi Bakanlar Kurulu kararı ile ceza ihdası şeklindeki somut keyfiyetin Anayasa’da yer alan “kanunsuz suç ve ceza olmaz”³⁰⁴ ilkesine başlı başına aykırılık teşkil etmesi hususları birlikte dikkate alındığında, genel olarak KKDF eksiklikleri için GK’nın 234’üncü maddesi uyarınca ceza tatbikinin yasal olmadığı konusunda herhangi bir tereddüdün bulunmadığı net biçimde ortaya çıkmaktadır.

Son tahlilde GK’nın 234’üncü maddesinde 6455 sayılı Kanun ile yapılan mezkur değişikliğin tek başına, başta KKDF olmak üzere gümrük vergisi dışındaki diğer ithalat/gümrük vergileri eksiklikleri için anılan madde uyarınca ceza tatbiki noktasında elverişli, işlevsel ve yeterli olmadığı, bu nedenle aynı “cezai faiz” konusunda olduğu üzere gerek gümrük idareleri gerekse yargı mercileri nezdinde gereksiz iş yüküne, zaman kaybına ve/veya hukuka aykırı durumlara ve mağduriyetlere yol açılmamasını teminen yasal dayanaktan yoksun olduğu açıkça ortaya konulan sözü edilen Genelge hükmünün iptal edilmesi gerektiği, buna karşın bu yönde mutlaka bir ceza tatbikinin öngörülmesi halinde, bir öneri olarak, GK’nın 15/3-c maddesine “gümrük vergilerini” şeklinde bir ifade eklenmek suretiyle meselenin çözüme kavuşturulabileceği değerlendirilmelerine ulaşılmaktadır.

Ğ. İhracatçıya Yapılan Royalti ve Lisans Ödemeleri

İthal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı veya yeniden satışı ile ilgili hakların kullanımı nedeniyle patent, dizayn, know-how, model, marka,

³⁰² Oktar, **a.g.e.**, s. 363.

³⁰³ Md. 2; bkz. dipnot 115.

³⁰⁴ Md. 38.

tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi adlar altında yapılan ödemeler³⁰⁵ olarak tanımlanan “royalti ve lisans ödemeleri” GK’nın 27/1-c ve GY’nin 56’ncı maddeleri uyarınca gümrük kıymetine dahil olduğundan, ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme uyarınca tutarı gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih olan SDGB’nin tescil tarihinden yani ithalatın gerçekleşmesinden sonra belli olacak royalti ve lisans ücretlerinin gümrük idaresine beyan edilmediğinin tespiti halinde, beyan edilmeyen royalti ve lisans ücretine ilişkin varsa fark gümrük vergisi, ÖTV ve KDV ile GK’nın 193/3 maddesi uyarınca bu vergilere ilişkin gecikme faizi tahsil edilmekte³⁰⁶, ayrıca sözü edilen her bir vergi için düzenlendikleri kanunlar delaletiyle GK’nın 234’üncü maddesi uyarınca 3 kat ceza tatbik edilmektedir.³⁰⁷

Yukarıda ifade edilen hususlar temelinde royalti ve lisans ödemelerinin, mevzuatta sayılan gerekli şartları taşımaları kaydıyla gümrük kıymetine (gümrük vergisi matrahına) ilave edilmesi gerektiğinde kuşku bulunmamakla birlikte, KKDF matrahına dahil olup olmadığı, üzerinde ciddi manada tartışılan bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu noktada ilk olarak royalti ve lisans ödemelerinin KKDF matrahına dahil edilmesi gerektiği yönünde herhangi bir üst mevzuat hükmünün ve doğrudan veya dolaylı bu yönde Maliye Bakanlığı kaynaklı bir alt düzenlemenin bulunmadığını, konuya ilişkin tek düzenlemenin keyfiyetin dolaylı biçimde bu yönde olduğunu işaret eden 2013/6 sayılı GGM Genelgesi olduğunu belirtmek gerekir.

Bilindiği üzere GK’da; “eşyanın gümrük kıymeti”, eşyanın satış bedeli; “eşyanın satış bedeli”, Türkiye’ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28’inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyat;

³⁰⁵ GY md. 43/1-ğ.

³⁰⁶ Diğer ithalat vergilerinin söz konusu olması halinde, düzenlendikleri kanunlar dikkate alınarak bu vergiler için de benzer şekilde işlem tesis edilebilmektedir.

³⁰⁷ GGM’nin 15.12.2011 tarihli 2011/48 sayılı Genelgesi, (Çevrimiçi) <http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2011, 12.6.2016>.

“fiilen ödenen veya ödenecek fiyat” ise ithal eşyası için alıcının satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamı olarak tanımlanmıştır.³⁰⁸

İthalatta KKDF matrahını ise teslim şeklinin ne olduğundan, bu anlamda navlun ve sigorta masraflarının kimin tarafından ödeneceği hususundan bağımsız biçimde sadece, ithalat faturası üzerinde kayıtlı “ithalat tutarı” (ihracatçıya ithalat dolayısıyla mal bedeli olarak ödenen tutar) teşkil etmektedir.

Yukarıda açıklanan hususlardan anlaşılacağı üzere gümrük vergisi matrahı ile KKDF matrahı, aynı tutarda olabilecekleri gibi, (çoğu kez) farklı tutarlarda da olabilmektedirler. Şöyle ki; teslim şeklinin DDP olduğu, yani KKDF matrahının gümrük kıymetini (gümrük vergisi matrahını) teşkil eden tüm unsurları ihtiva ettiği durumlarda, KKDF ve gümrük vergisi matrahları aynı olmakta; bunun tersi biçimde, örneğin EXW teslim şeklinde ise KKDF matrahı; navlun, sigorta ve sair yurt dışı giderler kadar gümrük vergisi matrahından noksan olmaktadır.

Hal böyleyken gerek mevzuatta gerek uygulamada, gümrük vergisi ile KKDF matrahlarının birbirine karıştırılması kaynaklı ortaya çıkan “sözü edilen matrahların her halükarda aynı oldukları” şeklindeki tümüyle yanlış bir kabul neticesinde konuya ilişkin hatalı yargılara varıldığı görülmektedir.

Nitekim ithalat bedelinin mal/eşya bedeli, mal/eşya bedelinin satış bedeli, satış bedelinin Türkiye’ye ihraç amacıyla yapılan satışta GK’nın 27 ve 28’inci maddelerine göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, fiilen ödenen veya ödenecek fiyatın ithal eşyası için alıcının satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamı olduğu şeklinde, bir kısmı GK’da yer alan tanımlamalardan hareketle KKDF matrahının; ithalat bedeli ve eşya bedeli haricinde ayrıca “satış bedeli”, “fiilen ödenen veya ödenecek fiyat” ve “alıcının satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin

³⁰⁸ Md. 24.

toplamı” şeklinde birçok kavram ve tanımla “özdeş” olduğu şeklindeki bir önermenin “aşkın” bir önerme olduğu değerlendirilmektedir.³⁰⁹

Zira yukarıda vurgulandığı üzere gümrük vergisi matrahı (gümrük kıymeti) ile üzerinden KKDF’nin hesaplandığı mal bedeli (ithalat tutarı) kavramlarının farklı hususları işaret etmesi karşısında, bir kısmı itibariyle gümrük vergisi matrahına girdiğinde şüphe bulunmayan royalti ve lisans ödemelerinin KKDF matrahına girmediğinin açık olduğu değerlendirilmektedir. Aksi bir düşüncenin kabulü halinde, aynı royalti ve lisans ödemeleri gibi GK’nın 27’nci maddesi uyarınca gümrük kıymetini oluşturan unsurlardan olan navlun ve sigorta kalemlerinin de KKDF matrahına eklenmesi ve bu tutarlar üzerinden de KKDF kesintisi tahsil edilmesi gerekir ki böylesi bir yaklaşımın KKDF mevzuatında yeri bulunmamaktadır.

Konuya bir başka açıdan yaklaşıldığında da keyfiyetin böyle olduğu takdir edilecektir. KKDF’nin konusunu vadeli (kredili) ithalat, tahsil mantığını veya gerekçesini ise ithalatçının kredilendirilmiş olması teşkil etmektedir. Kısaca, meselenin odak noktası ihracatçıya ödenen “ithalat tutarı”dır. Oysa royalti ödemeleri, ithalat tutarından (mal bedelinden) farklı bir bağlam ve gerekçe ile ve hatta bazen ihracatçı dışındaki kişilere veya firmalara ödenen bir tutardır. Dolayısıyla böylesi bir tutarın doğrudan ihracatçıya ödenen “mal bedeli” kavramı içerisinde değerlendirilebilmesi ve bu suretle KKDF matrahıyla bağdaştırılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Nitekim ithalatın yapıldığı ihracatçı firma dışındaki bir firmaya ödenen bir royalti bedeli için herhalde KKDF hesaplamamak gerekir.

Diğer taraftan “fiyat farkı” ve “kalite farkı” gibi bedellerin ithalata konu mal bedeli ile doğrudan ilgili bulunması kaynaklı farklılık arz ettiğini, bu nedenle gümrük vergisi matrahı yanında KKDF matrahına da girdiğinin açık olduğunu, dolayısıyla royalti ve lisans ödemeleri ile karıştırılmaması gerektiğini özellikle vurgulamak gerekmektedir.³¹⁰

³⁰⁹ Kadir Sarıkaya, “Royaltinin KKDF Karşısındaki Durumu”, **Gümrük Dünyası**, Sayı: 80, Ankara, Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği, 2014, s. 18-19.

³¹⁰ Bkz. Bölüm III.B.5

Yukarıda sayılan hususlar çerçevesinde, gümrük kıymetine dahil olabilecek nitelikteki royalti ve lisans ödemelerinin mal/ithalat bedeli içinde yer alması dolayısıyla KKDF'ye tabi olduğu şeklinde bir çıkarsamanın³¹¹ doğru ve yerinde olmadığı; bu bağlamda istisnai kıymet müessesesinin gümrük vergisi matrahını oluşturan tüm unsurlar ve hatta genel olarak gümrük vergileri bakımından söz konusu olduğu³¹² mevcut hukuki durumda, “*istisnai kıymete ilişkin ödemenin tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gereken süreden sonra yapılması durumunda KKDF kesintisi tahsil edileceği*” şeklindeki alt mevzuat hükmünün³¹³, tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gereken süreden sonra yapılan “her türlü fark ödeme için” KKDF kesintisi yapılması gerektiği şeklinde tümüyle hatalı bir hususu işaret etmesi karşısında, “sadece mal bedeli kaynaklı fark ödemeleri için” yapılan beyanları kastedecek şekilde daraltılması gerektiği sonuçlarına ulaşılmaktadır.

³¹¹ Sarıkaya, a.g.m., s. 22.

³¹² GY md. 53.

³¹³ GGM'nin 13.2.2013 tarihli 2013/6 sayılı Genelgesi, bkz. dipnot 213.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İşbu çalışmada ithalatta KKDF uygulaması, konuyla doğrudan bağlantılı akademik ve bilimsel nitelikli herhangi bir çalışmanın olmaması kaynaklı büyük ölçüde meri mevzuatın, mevcut uygulamanın ve ilgili yüksek yargı kararlarının birbirleri ile kıyaslanıp elde olunan verilerin hukukilik süzgecinden geçirildiği bir yöntem dahilinde etraflıca irdelenmiştir.

Bu bağlamda bütüncül bir bakış açısı sunabilmek adına konunun uygulamada karşılaşılan tereddütlü ve tartışmaya müsait tüm durumları içerecek şekilde tüm yönleriyle ele alınmış olması kaynaklı çalışma ile hedeflenen amaca büyük ölçüde ulaşıldığı değerlendirilmektedir.

Çalışma kapsamında yapılan değerlendirmelere, ulaşılan sonuçlara ve getirilen önerilere aşağıda yer verilmiştir.

Klasik vergileme sürecinde tarh, tebliğ, tahakkuk şeklinde cereyan eden işleyişin Gümrük Kanunu’nda “tarh” kelimesinin geçmemesi, “tahakkuk”a ilişkin birbirinden farklı hükümlerin yer alması dolayısıyla gümrük vergilemesinde belirsiz bulunduğu; buna karşın uygulamanın ve konuya ilişkin hükümlerin karşılaştırmalı değerlendirilmesinden, tarh ve tahakkukun, yükümlüsünce tescil edilen beyannamenin muayene memurunca duruma göre eşya ile birlikte tetkiki sonrasında keyfiyetin uygun bulunması üzerine sistem üzerinde “uygundur” şerhi verilip blokenin kaldırılması ile gerçekleştiği; bu yöndeki bir işlem sistem üzerinden aynı anda yükümlü ıttılana da girdiği itibarla, “tebliğ”in tarh ve tahakkuk ile birlikte aynı anda vuku bulduğu çıkarsamalarına ulaşılmıştır.

Bir kısım ödeme şekillerinin KKDF yükümlülüğünün tespiti bağlamındaki anlamlarının gözetilen amaca hizmet edecek şekilde zaman içinde ilgili alt mevzuat eliyle öğretilen yer alan teknik ve genel geçer anlamlarına göre farklılaştırıldığı

görülmüş, bu şekilde öğreti ile uygulama arasındaki konuya ilişkin bağlantının büyük ölçüde koparıldığı ve kavramsal boyutta ikili bir duruma yol açıldığı tespitlerine ulaşılmıştır.

İlk kez 13.12.1984 tarihli 84/8860 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile TCMB nezdinde kurulan ve 1.1.2002 itibariyle yürürlükten kaldırılmış olmakla birlikte Fon kesintisi uygulamasına yürürlükten kaldırılan hükümlere göre kesintiler genel bütçeye gelir yazılmak suretiyle halihazırda devam edilen Fon'un ihdas amacı, ait olduğu mevzuatta “kalkınma planı ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak yatırımların yönlendirilebilmesi ve ihtisas kredilerinde kredi maliyetlerinin düşürülmesi” olarak belirlenmiş olmakla birlikte, bunlara ilaveten Fon, uygulamada para ve dış ticaret politikaları aracı işlevleri de görmektedir.

Kaynağını kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatla %6 oranında yatırılacak tutar teşkil eden ithalatla Fon uygulamasında KKDF kesintisi alınmasının nedeni, ithalatçının ithale konu eşyanın bedelini eşya yurt içine geldikten yani ithalat gerçekleştirildikten sonra ödemesi dolayısıyla paranın zaman değeri bakımından sağladığı avantaj anlamında kredilendirilmiş olmasıdır.

Buna göre “genel kural” olarak; ödeme şekli kabul kredili, mal mukabili ve vadeli akreditif olarak beyan edilen ve buna uygun biçimde ithalat bedelinin bizzat ithalatçının yurt içindeki hesabından gümrük yükümlülüğünün doğduğu SDGB tarihi itibariyle ihracatçının yurt dışındaki hesabına transfer edildiği hususu döviz satım belgesi, Türk parası transfer belgesi veya ithalat bedelinin döviz tevdiat hesabından ödendiğine dair bankaca verilen bir yazı ile gümrük idaresine tevsik edilemeyen ithalatlarda ithalat anında gümrük idarelerince KKDF kesintisi yapılmaktadır.

Sözü edilen kuraldan da anlaşılacağı üzere KKDF yükümlülüğünün doğup doğmadığının tespiti noktasındaki ispat yükü, hukukun genel ilkelerinin tersine biçimde “öncelikle” yükümlüde bulunmakta, şöyle ki; “öncelikle” kamu idaresi ithalatın kredili olduğunu yani vadeli ödeme şekline göre gerçekleştirildiğini değil,

yükümlü ithalatın peşin ödeme şekline göre gerçekleştirildiğini ispat etmek durumundadır.

Karar’da net bir ifade yer almamakla birlikte konuyla ilgili hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, Fon kesintisine esas matrahın “ithalat tutarı” olduğu, bunun pratikteki anlamının ise ithalat faturası üzerinde kayıtlı mal bedelinin matrah olarak kabulü olduğu çıkarsanmaktadır.

Fon kesintilerinin “tahsil” zamanaşımı konusunda 6183 sayılı AATUHK hükümleri uygulanacak olmakla birlikte, “tahakkuk” zamanaşımı hususunda üst norm niteliğinde açıklayıcı herhangi bir düzenleme mevcut bulunmadığından bu noktada Fon kesintilerinin hukuki niteliği belirleyici olmaktadır. Birtakım aksi görüşler bulunmakla birlikte GK’da yer alan ithalat vergileri tanımı altındaki “mali yük” kavramı içerisinde telakki edildiği dikkate alındığında, Fon kesintilerinin ithalat/gümrük vergilerinin tabi olduğu üç yıllık tahakkuk zamanaşımına tabi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Hukuken ve fiilen yürürlükte bulunan “cezai faiz” uygulamasının muhtelif Danıştay Kararlarında Anayasa’nın 38’inci maddesinde ifade edilen “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesine aykırılık oluşturduğuna karar verilmiş olmakla birlikte, kendisi yürürlükten kaldırılmış olan ve fakat hükümleri uygulanmaya devam edilen Karar’ın uygulamaya mesnet teşkil eden ilgili maddesi hilafına herhangi bir mevzuat düzenlemesinin bulunmaması kaynaklı gümrük idarelerince sözü edilen uygulamaya halihazırda devam edilmektedir. Yüksek yargı kararları ile yürüyen idari işlemler arasında ortaya çıkan bu uyumsuzluğun, meselenin muhatabı firmalar, gümrük idareleri ve yargı mercileri açısından gereksiz iş yüküne ve hukuki ve/veya mali açıdan belirsizliğe yol açtığı değerlendirilmiş, bu ekseninde bahse konu ihtilafın ve ikili durumun sonlandırılmasını ve sözü edilen sakıncaların önüne geçilebilmesini teminen mezkur Karar hükmünün bir an önce ilgili yüksek yargı kararlarıyla uyumlu hale getirilmesi gerektiği mütalaasına varılmaktadır.

Karar’da KKDF eksiklikleri için cezai faiz dışında herhangi bir yaptırım

öngörülmemiş olmakla birlikte, ilgili Genelgede GK'nın 234'üncü maddesinde "gümrük vergisi" şeklinde yer alan ifadelerin "ithalat vergileri" şeklinde değiştirilmiş olması gerekçe gösterilmek ve KKDF'nin de "ithalat vergileri" tanımına girdiği belirtilmek suretiyle KKDF eksiklikleri için sözü edilen Kanun maddesi uyarınca ceza tatbik edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Ne var ki belirtilen bu keyfiyetin "yasallık" ilkesi ile uyumlu olmadığı ve bir bakıma genelge hükmü ile ceza ihdası anlamına geldiği, daha sonra yürürlüğe girmiş bulunan 2014/6852 sayılı Karar'da salt "KKDF eksiklikleri için GK'daki esaslara göre para cezası uygulanacağı" şeklinde bir hükme yer verilmiş olmasının da uygulamaya yasallık unsurunu kazandırmadığı, netice itibariyle uygulamanın hukuki olmadığı, yine de bu yönde mutlaka bir ceza tatbikinin öngörülmesi halinde, bir öneri olarak, GK'nın 15/3-c maddesine "gümrük vergilerini" ifadesi eklenmek suretiyle meselenin çözüme kavuşturulabileceği sonuçlarına varılmıştır.

KKDF kesintileri ile ilgili davaların vergi mahkemelerinde mi yoksa idare mahkemelerinde mi görülmesi gerektiği hususunda zaman içerisinde farklı mahkemelerce birbirinden farklı kararlar verilmiş olması nedeniyle konunun hukuki anlamda uzun süre sürüncemede kaldığı, nihayetinde Danıştay 7'nci Dairesinin ilgili DİBKK ışığında vermiş olduğu ilgili Kararında, KKDF kesintileri ile ilgili uyuşmazlıkların genel olarak idare mahkemelerinin görev alanında olduğuna ve fakat bu kesintiler kaynaklı ithalat anında ayrıca başkaca bir kamu gelir kaleminin (vergi veya benzeri mali yüküm vs.) de etkilenmesinin söz konusu olması halinde usul ekonomisi temelinde vergi mahkemelerin davaya bakması gerektiğine hükmedilmiş olmasıyla meselenin büyük oranda çözüme kavuştuğu müşahade edilmiştir. Bu çerçevede, ithalatta ödenen KKDF kesintilerinin KDV matrahına dahil olması kaynaklı her türlü KKDF eksikliklerinde KDV (ve varsa ÖTV) matrahı doğrudan etkileneceği itibarla, sözü edilen Karar ışığında, konuya ilişkin her halükarda vergi mahkemelerinin görevli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Gerek ÖTV gerekse KDV matrahını oluşturan unsurlardan biri olan KKDF kesintilerinin Maliye Bakanlığınca KDV Kanunu'nun 21'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan "diğer ödemeler" tanımı altında sınıflandırılmasının hatalı bir

yaklaşım olduğu, netice itibariyle bir fark doğurmamakla birlikte doğru yaklaşımın KKDF kesintilerinin “pay” olarak telakki edilmesi olduğu değerlendirilmiştir.

Fon yükümlülüğünün; valör tarihi, muhabir bankaya yapılan ödeme tarihi, mal bedeli transferi iptali, bankacılık sistemi üzerinden para transferi yapılmasının mümkün olmadığı ülkelerden yapılan ithalatlar, düşümlü KKDF dekontu kullanımı, NETTING sistemi kullanımı, ihracat, görünmeyen işlemler veya başka sebeplerle ihracatçıdan olan alacağın yapılacak ithalat bedelinden mahsubu, kredi kartı ve çek ile ödeme, koşullu akreditif kullanımı, rambursmanlı ödeme, mal bedelinin yurt dışından sağlanan krediyle ödenmesi, mal bedelinin finansman şirketi vasıtasıyla ödenmesi, faktoring ile ödeme, takas, özel takas veya bağlı muamele yoluyla ödeme, ilgili kanunlar yoluyla çeşitli kurum ve kuruluşlara vergi muafiyetleri tanınması ve belli konuların vergiden istisna edilmesi, gümrük vergilerinden muafiyet ve istisna halleri, istisnai kıymetle beyan, geçici ithal edilen eşyanın kati ithali, DİİB kapsamında yapılan kredili ithalatla taahhüdün gerçekleşmemesi, DİİB veya YTB iptali, hariçte işleme rejimi, geri gelen eşya, antrepodan veya geçici depolama yerinden eşya devralınmak suretiyle yapılan ithalat, serbest bölgeden yapılan ithalat, eşyanın TGB’ye getirilmeden önce yurt içinde satılması gibi özellikli birçok konu, işlem ve duruma göre farklılık arz ettiği tespit edilmiş olup, mesele sayılan hususlar özelinde ayrı ayrı ele alınarak irdelenmiş ve bir sonuca bağlanmıştır.

Takasın ve bağlı muamelenin İhracat Yönetmeliği’nde tanımının yapılmış olduğu ve dahası Karar’da ve Tebliğ’de Fon kesintisinden istisna olduğunun açıkça belirtildiği mevcut hukuki durumda, salt takasa ilişkin ithalat ve ihracat işlemlerinin takibinin nasıl yapılacağına dair usul ve esasları düzenleyen “alt” mevzuatın ilga edilmiş olması gerekçe gösterilerek sözü edilen işlemlerde KKDF istisnasının uygulanamayacağı şeklindeki bir görüşün, hukuki açıdan yerinde olmaması yanında, netice itibariyle Anayasa’nın 73’üncü maddesinde tanımını bulan “verginin yasallığı” ilkesi hilafına adeta idari bir tasarrufla mali yükümlülük konulması anlamına geldiği ve dahası bir genelgeyle ilgili Karar ve Tebliğ hükümlerinin fiilen ortadan kaldırılması dolayısıyla normlar hiyerarşisine de aykırılık teşkil ettiği değerlendirmelerine ulaşılmıştır.

KKDF'nin esasen ithalattan alınan bir mali yük olmaktan ziyade para politikası aracı mahiyetinde kredili işlemlerden alınan bir fon olarak kabul edilmesi ve bu minvalde birçok Danıştay kararında mali yükümlülük olarak değerlendirilmemesi dolayısıyla GK'da "gümrük vergileri" tanımını altında yer alan "mali yük" kavramı altında telakki edilemeyeceği ve ayrıca Tebliğ'de "Fon'a Kesinti Yapılmayacak Krediler" altında GK'nın 167'nci maddesi kapsamında ithal edilen eşyanın sayılmaması kaynaklı gümrük vergilerinden muaf eşyanın vadeli ithalinde Fon kesintisi yapılması gerektiği şeklindeki Maliye idaresi görüşünün yerinde olmadığı, zira KKDF'nin "vergi benzeri mali yükümlülük" olarak çok açık biçimde gümrük vergileri tanımına girdiği, GK'nın 167'nci maddesi kapsamında gümrük vergilerine ilişkin tanınan muafiyet ve istisnanın bu nedenle tabii biçimde KKDF için de söz konusu olması gerektiği değerlendirilmiştir.

İlgili alt düzenlemelerde ithalde alınan KKDF kesintilerinin 2547 sayılı Kanun'da tanınan muafiyet kapsamında olmadığı belirtilmişse de mezkur Kanun'da tanınan muafiyetin "her türlü vergi"yi içerdiği ve ithalde alınan KKDF kesintilerinin "vergi benzeri mali yükümlülük" olarak "gümrük vergileri" tanımına girdiği hususları birlikte gözetildiğinde, mezkur düzenlemelerin isabet arz etmediği sonucuna ulaşılmıştır.

İlgili alt düzenlemede Türkiye Cumhuriyeti ile AB arasındaki mali işbirliği çerçevesinde temin edilecek mali yardımların uygulanmasına ilişkin "Çerçeve Anlaşma" kapsamında yapılacak ithalatlarda KKDF kesintisi yapılacağına hükmedilmiş olmakla beraber, Anlaşma'da muafiyet tanınan vergiler arasında "ithalat vergileri"nin de yer aldığı dikkate alınarak ilgili alt düzenlemede konuya ilişkin varılan sonucun benzer şekilde isabet arz etmediği değerlendirmesine ulaşılmıştır.

İthal eşyasının gümrük kıymetine veya KDV matrahına girmesi gerekmele birlikte gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurlarının ancak gümrük idaresine nihai bildirim süresi sonrasında ödenmiş olması durumunda bu unsurlar için Fon

yükümlülüğünün doğacağı şeklindeki gümrük idaresi görüşünün, ithalatta gümrük yükümlülüğü kavramının işaret ettiği bağlam ve bu anlamda KKDF'nin ithalat vergileri kavramı içinde telakki edilmesi hususu dikkate alınarak hukuki dayanaktan yoksun olduğu mütalaasına ulaşılmıştır.

Mevzuat gereği “tam” muafiyet suretiyle geçici ithali mümkün olmadığı itibarla ancak “kısmi” muafiyet hükümlerinden yararlanabilecek bir eşyanın mevzuata aykırı biçimde tam muafiyet suretiyle geçici ithal işlemine tabi tutulup akabinde kati ithalinin gerçekleştirildiğinin tespit edilmesi ve bu kapsamda yurt dışına mal bedelinin geçici ithalat beyannamesi tarihinden sonra ödendiğinin anlaşılması durumunda, eşyanın bir şekilde “tam muafiyet” hükümlerine tabi tutulmuş olması nazara verilerek yükümlünün aslında yapılması gereken ancak yapılmayan beyan şeklinin doğuracağı hukuki ve mali sonuçlardan bağışık tutulabilmesinin hukuken ve mantiken mümkün olmadığı değerlendirilmiştir.

İthalattaki oranının 13.10.2011 tarihi itibarıyla %3'ten %6'ya çıkarılmasıyla bir yük veya maliyet olarak mevcut durumda yükümlüler nezdinde daha fazla önem arz etmekte olan KKDF kesintileri, “vergi planlaması” dahilinde gösterilen yükümlü çabalarına son zamanlarda daha fazla konu olmakta, bu anlamda yükümlüler sözü edilen yükten kurtulmak için farklı gayretler içine girmekte ve farklı yollara tevessül etmektedirler. KKDF ödememe noktasında gösterilen bu çabaların çoğu kez yasal zeminde kaldığı, bununla birlikte zaman zaman yasal zemin dışına taşarak yasa dışı nitelik kazanabildiği de görülmektedir.

İthalde alınan KKDF kesintileri ile ilgili ortaya çıkan sorunların ve ihtilafların esas kaynağının KKDF'ye ilişkin mevzuat alt yapısının hukuki yönden yeterince sağlam ve net olmaması olduğunda kuşku bulunmamakla beraber, KKDF konusunda “vergi tasarrufu” sağlamaya matuf birtakım yükümlü davranışları sonucunda ortaya çıkan “gri” alanların da bu noktada önemli ölçüde rol oynadığı anlaşılmıştır.

Bu bağlamda ihtilaflı alanların en başında gelen Fon'un halihazırda hukuki dayanağının bulunup bulunmadığı konusunda var olan tartışmaların kaynağını,

Fon'un kendisinin yürürlükten kaldırılmasına karşın Fon kesintilerinin yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil olunmaya devam edilmesi olgusu teşkil etmekte olup, nitekim 1.1.2002 tarihi itibarıyla KKDF kesintisi tahsilinin hukuken mümkün olmadığını savunanlar bu savlarını 4684 sayılı Kanun'un geçici 3'üncü maddesinde ifade edilen "yeni bir düzenleme"nin "2001/2698 sayılı BKK ile KKDF'ye ilişkin 88/12944 sayılı Karar'ın ilga edilmiş olması" ile yapılmış olduğu hususuna dayandırmaktadırlar.

Bununla birlikte Bakanlar Kurulu kararnamelerinin başlangıç bölümünde Bakanlar Kuruluna ilgili düzenlemeyi yapma yetkisini veren yasal düzenlemelerin tek tek sayılmak suretiyle belirtilmesinin genel bir hukuki ilke olması ve fakat 2001/2698 sayılı BKK'nın başlangıç bölümünde 4684 sayılı Kanun'un geçici 3'üncü maddesinin (a) fıkrasına atıfta bulunulmaması karşısında "Bakanlar Kurulunun, kendisine 4684 sayılı Kanun'un geçici 3'üncü maddesinin (a) fıkrası ile verilen yetkiyi 2001/2698 sayılı BKK ile kullandığı" yönündeki bir iddianın hukuki dayanağının olmadığını çıkarsanması, ayrıca 2001/2698 sayılı BKK ile kaldırılan KKDF kesintilerinin tahsili uygulaması değil, Fon'un düzenlendiği 88/12944 sayılı Karar ile ek ve değişiklikleri olması, bu eksende mezkur BKK'da KKDF kesintisinin kaldırıldığına ilişkin hiçbir hükmün yer almaması, dolayısıyla sözü edilen BKK'nın ilgili maddesinin 4684 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesinin (e) fıkrasında yapılan düzenlemeye paralel biçimde, onu tamamlayıcı bir nitelikte ve işlevde olması, yine 4684 sayılı Kanun'un gerekçesinde "*KKDF tasfiye edileceğinden bundan böyle yeni fon oluşturulmamasını teminen Bakanlar Kuruluna verilen fon kurma yetkisinin kaldırıldığı ve fakat önemli miktarlarda olan bu Fon'un gelirlerinin yeni bir düzenleme yapılincaya kadar yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil edilmesine devam olunarak genel bütçeye gelir yazılmasının amaçlanmakta olduğu*" hususlarının kayıtlı olması ve 2002 yılı Mali Bütçe Kanunu'nda "*tasfiye edilen fonların her türlü gelirlerinin, tasfiye edilmelerine ilişkin mevzuatta özel bir düzenleme bulunmaması halinde, bu konuda yeni bir düzenleme yapılincaya dek yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil edilmeye devam olunup genel bütçeye gelir kaydedileceği*" yönünde, 2003/6660 sayılı Karar'da "*Mülga 12.5.1988 tarihli 88/12944 sayılı Kararnamenin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi*"

yapılmasına ilişkin hükümleri 20.6.2001 tarihli 4684 Sayılı Kanunun geçici 3. maddesi uyarınca uygulamaya devam edilir.” yönünde hükümlere yer verilmiş olması hususları birlikte değerlendirildiğinde, halihazırda KKDF tahsilatının hukuki dayanağının olmadığı şeklindeki görüşün kendisinin hukuki olmadığı saptamasına ulaşılmıştır.

“Gümrük/ithalat vergileri” tanımı içine girip girmediğinin tespiti noktasında belirleyici konumda bulunan KKDF kesintilerinin hukuki niteliğinin ne olduğu hususunda mevzuatta, yargı kararlarında ve uygulamada tam bir karmaşanın söz konusu olduğu, işbu durumun ise Fon’un hesaplanması, tabi olunan zamanaşımı süresi, görevli mahkeme, muafiyet ve istisnalar gibi çok sayıdaki hususta birbirinden tamamen farklı değerlendirmelerin yapılmasına ve tabii olarak farklı sonuçlara ulaşılmasına yol açtığı tespit edilmiştir.

Bu bağlamda ithalat dolayısıyla alınmakla birlikte dayanağı mevzuatta 2976 sayılı Kanun’a atıfta bulunulmamış olması dolayısıyla Anayasa’nın 167’nci maddesi anlamında “ek” mali yükümlülük olarak değerlendirilemeyecek olan KKDF kesintilerinin, öğretide ve benzeri kamu gelirlerine ilişkin bulunan bir kısım yüksek yargı kararlarında yer alan hükümlerden hareketle “pay” veya “fon payı” olarak çok açık biçimde Anayasanın 73’üncü maddesi uyarınca bir tür “vergi benzeri” mali yükümlülük olduğu; diğer yandan dayanağı yasalarda temel çerçevesinin açıkça çizilmemiş olması, keyfiyetin Anayasa’nın 73’üncü maddesine “aykırılık” teşkil ettiği yargısına ulaşılmasını olanaklı kılmakla birlikte, yasal dayanağını teşkil eden 4684 sayılı Kanun’un geçici 3’üncü maddesinin Fon’un temel çerçevesini çizen mülga 88/12944 sayılı Karar’a zımnen atıfta bulunduğu dikkate alınarak netice itibarıyla Fon kesintilerinin çerçevesinin dolaylı da olsa yasal anlamda belirlenmiş olduğu, bu nedenle bahse konu “aykırılığın” somut olayda aslında söz konusu olmadığı şeklindeki bir yargının da hukuki açıdan kabul edilebilir olduğu mütalaalarına ulaşılmıştır.

“Cari/açık hesap” şeklinde çalışılan tedarikçilere yönelik mal bedeli ödemelerinin genellikle global tutarlarda (toptan) yapıldığı, bu şekilde uygulamada

her bir beyanname için transfer bildirim formunun bir kopyasının üretilip, üzerindeki bakiye tutardan her defasında yapılacak ithalat tutarı kadar bir düşümün yapıldığı halihazırdaki somut duruma yönelik herhangi bir düzenleyici işlemin mevcut olmamasının konuya ilişkin farklı uygulama biçimlerinin ortaya çıkmasına yol açması yanında, hangi transferin hangi ithalat işlemine ait olduğunun belirlenmesini, bu şekilde KKDF yükümlülüğünün net biçimde tayin edilebilmesini çoğu kez imkansız kıldığı, dahası transfer bildirim formlarının usulsüz biçimde mükerrer kullanımına imkan vermek suretiyle “kaçakçılık” girişimlerine de kapı araladığı tespit edilmiştir.

Bu itibarla sözü edilen durumlarda yapılabilecek tek hususun, her bir yurt dışı firma bazında gerçekleştirilen tüm ithalatlara ilişkin beyannameler ekleri faturaların ve transfer bildirim formlarının beyanname ve transfer tarihleri itibariyle kronolojik olarak sıralanması ve her bir ithalat tutarı ve transfer tutarı bu sıra dahilinde cari hesap şeklinde birbirleriyle kümülatif manada ilintilendirilmek suretiyle KKDF yükümlülüğünün doğup doğmadığının her bir ithalat tarihinde o ithalat için ortaya çıkan bakiye tutar dikkate alınarak “anlık” tespit edilmesi olduğu saptamasına ulaşılmıştır.

Bu noktada ithalatçı firmanın bazı ithalatlarını mal mukabili olarak yaptığı ve dolayısıyla tekabül eden KKDF kesintisini ödediği durumlarda ithalat tutarının anlık bakiyenin tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı, dolayısıyla bakiyeden düşülüp düşülmeyeceği önemli bir sorun olarak ortaya çıkmakta olup, bu çerçevede; ödenmediğinin ve ödenmeyeceğinin anlaşılması halinde ithalat tutarının cari hesaba etkisinin bulunmamasının mevzuat gereği ve tabii olduğu, bir başka anlatımla, KKDF kesintisine tabi olmadığı itibarla bedelsiz ithalatların yapılacak hesaplamada dikkate alınmaması gerektiği; diğer taraftan beyanname tarihi ile fiilen mal bedelinin ödendiği tarih aralığında da ithalat tutarının cari hesap bakiyesi üzerinde etkide bulunmaması gerektiği, bununla birlikte ithalat tutarının ödendiği veya ödenmiş olması gerektiği yönünde bir sonuca varılması halinde, ödenen bu bedelin artık o an itibariyle cari hesap bakiyesinde dikkate alınması ve bu şekilde oluşan bakiye tutarın müteakip ithalat tutarını karşılamaması halinde aradaki fark için KKDF tahsilatı

yapılması gerektiği; şöyle ki faturalar üzerinde bedelinin belli bir süre içinde (örneğin; fatura tarihinden itibaren 90 gün içinde vb.) ödeneceği yönünde kayıt bulunan mal mukabili ithalatlarda ilgili ithalat tutarının; ödemenin yapıldığı tarihin “tam olarak tespit edildiği hallerde” o ödeme ile ilintilendirilerek o ödeme ve önceki bakiye de dikkate alınarak hesaplanacak ödeme tarihindeki cari hesap bakiyesinden düşümünün yapılması; ödemenin yapıldığı tarihin “tam olarak tespit edilemediği hallerde” ise sözleşme veya fatura üzerindeki kayıtlara, yükümlü beyanına vs. istinaden ödemenin yapıldığına/yapılmış olması gerektiğine kanaat getirildiği tarih aralığındaki varsa son, yoksa belirtilen tarih aralığını müteakip gerçekleştirilecek ilk ithalat kapsamında o ödeme ve önceki bakiye de dikkate alınarak hesaplanacak cari hesap bakiyesinden düşümünün yapılması; bu şekildeki bir uygulama sonucunda anlık bakiyenin eksi (-) verdiği, yani o ana dek yapılan ithalatların toplam tutarının o ana dek gerçekleştirilen transferlerin toplam tutarından fazla olduğu hallerde, karşısında kayıtlı beyanname kapsamında eksi bakiye tutarı kadar (ilave) KKDF tahakkuku yapılması gerektiği mütalaalarına ulaşılmıştır.

Yukarıda ayrıntılı olarak izah edilen gerekçeler temelinde, salt cari hesap bakiyesinin gerçekleştirilmesi planlanan ithalat tarihi itibarıyla ekside olmasının, yapılması planlanan ithalatın hemen öncesinde ancak ithalat tutarını karşılayacak veya bu ithalat tutarını aşmakla birlikte bakiyeyi sıfırlamaya yetmeyecek tutarda bir bedelin ihracatçıya transfer edilmek suretiyle o ithalat işleminde ödeme şeklinin “peşin” olarak beyan edilmesine “kural olarak” engel teşkil etmediği sonucuna ulaşılmıştır.

İhracatçıdan ithalatçıya yönelik mal iadesi kaynaklı ters gönderimlerde cari hesap bakiyesini değiştiren işlem KKDF’yi doğuran olay olan ithalatla doğrudan ilişkili olduğu itibarla, bahse konu ters gönderimin cari hesaba ilintilendirilmesi tabii ve mümkün olmak gerektiği değerlendirilmiştir.

“Farklı bir nedene dayalı olarak veya nedeni belli olmaksızın ihracatçıdan temin olunan bedeller” veya “ilişkili ihracatçıdan temin olunan fiili anlamdaki kredi” dolayısıyla finansman imkanı artan ithalatçının KKDF yükümlülüğünden kurtulup

kurtulamayacağı hususları ise görece tartışmalı bulunmakla birlikte, konunun “vergiden kaçınma” refleksi şeklinde telakki edilmesi ve ithalatın finansmanının ithalat öncesinde gerçekte kimin tarafından ve ne şekilde sağlandığının KKDF yükümlülüğünün tespiti açısından önemi olmamak gerektiği değerlendirilmiştir.

Fiilen bir transfer olmamakla birlikte yurt dışındaki ihracatçı tarafından yurt içindeki ithalatçıya gönderilen alacak belgesine (credit note) binaen ithalatçının borcunda “kayden/hesaben” azalmaya yol açılması konusunda ikili bir ayrıma gidilmesi gerektiği, buna göre KKDF yükümlülüğünün doğmaması için; alacak belgesinin mal alım-satımı ile doğrudan ilgili olması durumunda belge tutarının ayrıca yurt dışına transfer edilmesi şartının aranmaması, ilgili olmaması durumunda ise sözü edilen genel kuralda öngörülen koşulların tümünün gerçekleştiğinin tevsikinin aranması gerektiği değerlendirilmiştir.

“Peşin” ödeme şekline göre yurt dışına transfer edilen bedellerin ithalatın gerçekleştirilmesini müteakip kısa süre içinde ithalatçının yurt içindeki hesabına geri geldiği bir durumun tetkikinde, “lafzi” yorum yöntemi dahilinde ilk bakışta KKDF yükümlülüğü doğmaması için “genel kural”da sayılan şartların tümünün sağlandığı düşünülebilecekse de mezkur yorum yöntemine göre öncelenmesi gerektiği birçok YİBK’de ifade edilen “amaçsal” yorum yöntemi ve bununla ilintili “ekonomik yaklaşım ilkesi” dahilinde somut olayda “peçeleme sözleşmesinin” söz konusu olduğu kanaatine varılmıştır.

Ortaklık veya merkez-şube ilişkisi içinde bulunan serbest bölgedeki firmadan yapılan ithalatın peşin sayılabilmesi için, mal bedelinin yurt içindeki nihai ithalatçı firma tarafından serbest bölgedeki ilişkili firmaya ve buradan da yurt dışındaki asıl ihracatçıya SDGB tarihi itibarıyla transfer edilmiş olması gerek şart olarak öngörülmekle birlikte, bu noktada “ilişki” kavramının kapsamının eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasında önem arz eden alıcı ile satıcı arasındaki geniş ilişki tanımı yerine münhasıran “ortaklık” veya “merkez-şube” şeklinde son derece spesifik ve dar bir alana hasredilmiş olması kaynaklı, belirlenen bu dar kapsamlı ilişki şartına karşı kendi çalışanını ihracatçı firmaya yönetici yapmak

kabilinden ithalatçı firma tarafından “kağıt üzerinde” basit “önlemler”in alındığı hallerde ilgili ithalatçıyı KKDF yükümlülüğünden sorumlu tutabilmenin hukuken pek mümkün görünmediği, bu bakımdan bahse konu ilişki tanımının en azından GY’deki ilişki tanımı dikkate alınarak, amaca matuf biçimde genişletilmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

Gümrük vergisi ile KKDF matrahlarının her halükarda aynı oldukları şeklindeki tümüyle yanlış bir kabulün sonucu olarak gerek mevzuatta gerek uygulamada konuya ilişkin hatalı yargılara varıldığı görülmektedir. Bu ekseninde gümrük kıymetine dahil olabilecek nitelikteki royalti ve lisans ödemelerinin mal/ithalat bedeli içinde yer alması dolayısıyla her halde KKDF’ye tabi olduğu şeklinde bir çıkarsamanın doğru ve yerinde olmadığı; bu bağlamda istisnai kıymet müessesesinin gümrük vergisi matrahını oluşturan tüm unsurlar ve hatta genel olarak gümrük vergileri bakımından söz konusu olduğu mevcut hukuki durumda, “istisnai kıymete ilişkin ödemenin tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gereken süreden sonra yapılması durumunda KKDF kesintisi tahsil edileceği” şeklindeki alt mevzuat hükmünün, belirtilen süreden sonra yapılan her türlü fark ödeme için KKDF kesintisi yapılması gerektiği şeklinde tümüyle hatalı bir hususu işaret etmesi karşısında, “fark mal bedeli ödemeleri” için yapılan beyanları kastedecek şekilde daraltılması gerektiği; diğer taraftan KKDF doğmaması için ödemenin nihai yapılma süresinin “tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gereken nihai süre” olarak belirlenmiş olmasının da hukuki açıdan hiçbir temelinin bulunmadığı, bu itibarla konuya ilişkin olarak gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarih olan SDGB tarihinin temel alınması gerektiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Son tahlilde, dayandığı üst mevzuat, zaman içinde çıkarılan ve uygulamaya çoğu kez üst mevzuattan bağımsız biçimde bütünüyle yön veren alt düzenlemeler, öğreti ve ilgili yüksek yargı kararları ışığında incelendiğinde, KKDF uygulamasının bünyesinde belirsiz ve hukuka aykırı çok sayıda durumu barındırdığı tespit edilmiş olup, bu bakımdan uygulamanın “normlar hiyerarşisi” kuralının ve “yasallık” ilkesinin öngördüğü biçimde ve ölçüde hukuki açıdan sağlam bir zemine oturtulması gerektiği mütalaasına ulaşılmıştır.

KAYNAKÇA

- Atan, Turhan: **Türk Gümrük Tarihi**, Ankara, Gümrük Müfettişleri Derneği, 2. Cilt, t.y.
- Ateşagaoglu, Erdem: “Nakit Havuzu Uygulaması Çerçevesinde Türkiye’deki Kurumun Yurt Dışındaki Grup Şirketine Kullandığı Kredinin Vergisel Bakımdan Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, S: 279, Aralık 2011.
- Aydın, Fazıl: **Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) Yorum ve Açıklamalar**, Ankara, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2005.
- Başaran, Funda: “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 118, 1998, (Çevrimiçi) <http://www.fundabasaran.net/wp-content/uploads/2014/12/ANAYASA-TEMEL%C4%B0NDE-BENZER%C4%B0-MAL%C4%B0-Y%C3%9CK%C3%9CML%C3%9CL%C3%9CK-KAVRAMI.pdf>, 10.5.2016.
- Bilgili, Şükrü: “Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu ve Muhasebe Uygulamaları”, **Yüksek Lisans Tezi**, 2007, (Çevrimiçi) <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi>, 30.5.2016.
- Candan, Turgut: “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü (Vergi Uyuşmazlıkları, İdari İşlemler ve Dava Açma Süreleri)”, (Çevrimiçi)

www.adanasmmmo.org/sempozyum/turgut_candan.doc,
2.6.2016.

Çağan, Nami: “Anayasa Yönünden Fonlar”, (Çevrimiçi)
http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg3/nami.pdf, 8.5.2016.

Çakıcı, Ömer;
Ceylan Mehmet: **Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu**, Ankara, Türkiye Bankalar Birliği, 2014.

Dicle, Berk: “Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) Kesintisinde Son Durum”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 249, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2002, s. 37-43.

Doğrusöz, Bumin: “Vadeli İthalatlarda KKDF Alınabilir Mi?”, (Çevrimiçi)
<http://senaymm.com.tr/makale/20051217140716.doc>,
(alıntı: Dünya Gazetesi 12.12.2005), 13.5.2016.

Ekinci, A. Celaleddin: “Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nun Analizi”, **Gümrük & Ticaret Dergisi**, Cilt: 3 Sayı: 5, Ankara, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği, 2015, s. 39.

Gürsoy, Yaser: **Dış Ticaret İşlemleri**, 9. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2015.

Kaya, Ferudun: **Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi**, 3. bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2011.

Neumark, Fritz: **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4. bs., İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, 1951.

- Oktar, Cholpan: **İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004.
- Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, 10. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2014.
- Oktar, S. Ateş: “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi”, İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri/Yıl 1996/1997; (Çevrimiçi)
<http://www.journals.istanbul.edu.tr/iutamk/article/view/1023012880/1023012108>, 7.5.2016.
- Ortaç, F. Rifat: “Kaynak Kullanımını Destekleme Fonunun Tahsili Yasal Değil“, (Çevrimiçi) <http://www.orgtr.org/kkdfmakale.pdf>, 13.5.2016.
- Oyan, Oğuz;
Aydın, Ali Rıza;
Konukman Aziz: **Türkiye’de Fon Sisteminin Kamu Kesimi İçindeki Yeri ve Ekonomik Etkileri**, Ankara, TOBB Yayınları, 1991.
- Öncel, Mualla;
Kumrulu, Ahmet;
Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, 23. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2014.
- Özenalp, Ahmet: **Serbest Bölgeler**, 1. bs., Bursa, Alfa Yayınları, 2002.
- Reisoğlu, Seza: “Hukuki Açından Akreditif ve Uygulama Sorunları”, 10.3.2005, (Çevrimiçi)
www.cu.edu.tr/insanlar/mceker/banka%20hukuku/akreditif-Seza.doc, 30.5.2016.

- Saraç, Mehmet: “Türkiye’nin KKDF Gerçeği”, (Çevrimiçi) <http://journal.mufad.org/attachments/article/112/12.pdf>, 3.5.2016.
- Sarıkaya, Kadir: “Royaltinin KKDF Karşısındaki Durumu”, **Gümrük Dünyası**, Sayı: 80, Ankara, Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği, 2014, s. 17-22.
- Selen, Ufuk: **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, 6. bs., Bursa, Ekin Kitabevi, 2014.
- Seyidoğlu, Halil: **Ekonomik Terimler**, 3. bs., İstanbul, Güzem Can Yayınları, 2002.
- Soysal, H. Cahit; Uysal Osman; Atabinici Murat: **Gümrük ve Dış Ticaret Terimleri Sözlüğü**, İstanbul, Gümrük Müfettişleri Derneği, 1999.
- Tuncer, Selahattin: “Finansal Kesim Üzerindeki Yük KKDF: Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu”, **Yaklaşım**, Sayı: 174, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2007, s. 9-13.
- Utkulu, Utku (vd.): **Türkiye’de Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulaması (Teoriden Pratiğe)**, 2. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2009.
- Uzeltürk, Hakan: “Küresel Krize KKDF Önerisi”, **Dünya Gazetesi**, 18.11.2008.
- Vonderbank, Stefan: **Gümrük Kıymeti Mevzuatı**, Çev. Serdar Çelik, Ankara, Gümrük Müsteşarlığı Risk Yönetimi ve Stratejik Değerlendirme Birimi, t.y.

Yavaş, Ergun: “Takas Yoluyla Yapılan İthalatta KKDF Uygulaması Hukuka Aykırıdır”, (Çevrimiçi) <http://www.ergunyavas.com/takas-yoluyla-yapilan-ithalatta-kkdfuygulmasi-hukukaaykiridir/>, 10.5.2016.

Yerci, Cahit: **Gümrük Mevzuatı Dâhil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2005.

Yılmaz, Binhan Elif; Şeker, Murat: **Vergiye Karşı Tepkiler Mükellef Davranışları: İstanbul Örneği**, Araştırma Raporu, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2007.

Türkiye Cumhuriyeti ile AB Arasındaki Mali İşbirliği Çerçevesinde Temin Edilecek Mali Yardımların Uygulanmasına İlişkin “Çerçeve Anlaşma”; R.G. 15.4.2005, 25787.

3182 s. **Bankalar Kanunu**; R.G. 2.5.1985, 18742.

4389 s. **Bankalar Kanunu**; R.G. 23.6.1999, 23734.

1606 s. **Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun**; R.G. 20.7.1972, 14251.

4629 s. **Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun**; R.G. 3.3.2001, 24335.

4684 s. **Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**; R.G. 3.7.2001, 24451.

2581 s. **Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki Hakkında Kanun**; R.G. 21.1.1982, 17581.

2976 s. **Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun**; R.G. 15.2.1984, 18313.

6361 s. **Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu**; R.G. 13.12.2012, 28496.

474 s. **Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun**; R.G. 25.5.1964, 11711.

4458 s. **Gümrük Kanunu**; R. G. 04.11.1999. 23866.

6455 s. **Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**; R.G. 11.4.2013, 28615.

5607 s. **Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu**; R.G. 31.3.2007, 26479.

3095 s. **Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun**; R.G. 19.12.1984, 18610.

3065 s. **Katma Değer Vergisi Kanunu**; R.G. 2.11.1984, 18563.

2002 yılı Mali Bütçe Kanunu; R.G. 22.12.2001, 24618 (1. Mükerrer).

4760 s. **Özel Tüketim Vergisi Kanunu**; R.G. 12.6.2002, 24783.

1567 s. **Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Kanun**; R.G. 25.3.1930, 1433.

6491 s. **Türk Petrol Kanunu**; R.G. 11.6.2013, 28674.

3833 s. **Türk Silahlı Kuvvetleri Stratejik Hedef Planının Gerçekleştirilmesi Maksudıyla Gelecek Yıllara Sari Taahhütlere Girişme Yetkisi Verilmesi Hakkında Kanun**; R.G. 11.7.1992, 21281.

278 s. **Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun**; R.G. 24.7.1963, 11462.

1211 s. **Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu**; R.G. 26.1.1970, 13409.

3291 s. **1211 Sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu, 3182 Sayılı Bankalar Kanunu, 2983 Sayılı Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkında Kanun, 2985 Sayılı Toplu Konut Kanunu, 7.11.1985 Tarihli ve 3238 Sayılı Kanun, 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ve 1177 Sayılı Tütün Tekeli Kanununun Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılması ve Kamu İktisadî Teşebbüslerinin Özelleştirilmesi Hakkında Kanun**; R.G. 3.6.1986, 19126.

213 s. **Vergi Usul Kanunu**; R.G. 10.1.1961, 10703-10705.

2547 s. **Yükseköğretim Kanunu**; R.G. 6.11.1981, 17506.

84/8860 s. **Bakanlar Kurulu Kararı**; R.G. 15.12.1984, 18606.

2001/2698 s. **Bakanlar Kurulu Kararı**; R.G. 12.7.2001, 24460.

2011/2304 s. **Bakanlar Kurulu Kararı**; R.G. 13.10.2011, 28083.

2005/8391 s. **Dahilde İşleme Rejimi Kararı**; R.G. 27.1.2005, 25709.

89/14239 s. **Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Teşvikine Dair Karar**; R.G. 20.6.1989, 20201.

2009/15481 s. **4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar**; R.G. 07.10.2009, 27369.

12.5.1988 t. 88/12944 s. Bakanlar Kurulu Kararı eki **KKDF Hakkında Karar**; R.G. 7.6.1988, 19835.

2003/6660 s. **KKDF Kesintileri Hakkındaki Karar'ın Yürürlüğe Konulması Hakkındaki Karar**; R.G. 31.12.2003, 25333.

2004/7668 s. **KKDF Kesintileri Hakkında Karar**; R.G. 10.8.2004, 25549.

2011/2519 s. **KKDF Kesintileri Hakkında Karar**; R.G. 11.1.2012, 28170.

2014/6852 s. **Vadeli İthalatta Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintilerinin Takip ve Tahsili Hakkında Karar**; R.G. 16.10.2014, 29147.

2015/7511 s. **KKDF Kesintileri Hakkında Karar**; R.G. 10.4.2015, 29322.

89/14391 s. **Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar**; R.G. 11.8.1989, 20249.

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği; R.G. 27.8.2011, 28038.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Taşra Teşkilatı Çalışma Yönetmeliği; (Çevrimiçi)
<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/55386>, 7.6.2016.

Gümrük Yönetmeliği; R.G. 7.10.2009, 27369.

İhracat Yönetmeliği; R.G. 6.6.2006, 26190.

İthalat Yönetmeliği; R.G. 31.12.1995, 22510 (Mükerrer).

12.5.1988 t. ve 88/12944 s. Kararnameye İlişkin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında 6 Sayılı Tebliğ; R.G. 26.8.1989, 20264.

Takas veya Bağlı Muamele Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin 2006/4 Sayılı Tebliğ; R.G. 6.6.2006, 26190.

Takas veya Bağlı Muamele Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin Tebliğin (Tebliğ No: İhracat 2006/4) Yürürlükten Kaldırılmasına İlişkin 2008/10 Sayılı Tebliğ; R.G. 12.7.2008, 26934.

2000/10 s. **Genelge**, Gümrükler Genel Müdürlüğü; (Çevrimiçi)
<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/52845>, 7.6.2016.

2002/22 s. **Genelge**, Gümrükler Genel Müdürlüğü;
<http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2002>, 11.6.2016.

2011/16 s. **Genelge**, Gümrükler Genel Müdürlüğü; (Çevrimiçi)
<http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2011>, 12.6.2016.

2011/48 s. **Genelge**, Gümrükler Genel Müdürlüğü; (Çevrimiçi)
<http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2011>, 12.6.2016.

2013/6 s. **Genelge**, Gümrükler Genel Müdürlüğü; (Çevrimiçi)
<http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2013>, 11.6.2016.

2013/21 s. **Genelge**, Gümrükler Genel Müdürlüğü; (Çevrimiçi)
<http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2013>, 12.6.2016.

2013/39 s. **Genelge**, Gümrükler Genel Müdürlüğü; (Çevrimiçi)
<http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2013>, 11.6.2016.

2014/18 s. **Genelge**, Gümrükler Genel Müdürlüğü; (Çevrimiçi)
<http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2014>, 15.6.2016.

2014/22 s. **Genelge**, Gümrükler Genel Müdürlüğü; (Çevrimiçi)
<http://ggm.gtb.gov.tr/mevzuat/genelgeler/2014>, 12.6.2016.

96/3 s. **Genelge** (GİB'in 9.6.2008 tarihli 6802-2 sayılı yazısında belirtilmektedir),
Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası; (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm,
15.6.2016.

2000/7 s. **Genelge** (GİB'in 9.6.2008 tarihli 6802-2 sayılı yazısında belirtilmektedir),
Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası; (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm,
15.6.2016.

2002/1 s. **Genelge** (Sermaye Hareketleri), Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası;
(Çevrimiçi)
<http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TCMB+TR/TCMB+TR/Bottom+Menu/Banka-Hakkinda/Kanun+ve+Mevzuat/Kambiyo>, 15.6.2016.

2004/YB-50 s. **Genelge**, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası; (Çevrimiçi)
<http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyesi), 7.6.2016.

2009-GNL-1 s. **Genelge**, Hazine Müsteşarlığı; (Çevrimiçi)
<https://www.hazine.gov.tr/tr-TR/Mevzuat-Sunum-Sayfasi?mid=362&cid=34&nm=646>, 7.6.2016.

5.8.1996 t. 96/2 s. **Yazı**, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası; (Çevrimiçi)
<http://www.arslannet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 7.6.2016.

21.11.1996 t. 180296 s. **Yazı**, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası; (Çevrimiçi)
<http://www.arslannet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 11.6.2016.

22.11.2006 t. 30079 s. **Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü;
<http://www.arslannet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 12.6.2016.

13.6.2007 t. 17643 s. **Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü; <http://www.arslannet.com>
(PC Gümrük Külliyyatı), 2.5.2016.

19.10.2007 t. 29820 s. **Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü;
<http://www.arslannet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 2.5.2016.

12.3.2010 t. 5608 s. **Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü; <http://www.arslannet.com>
(PC Gümrük Külliyyatı), 7.6.2016.

17.7.2012 t. 15522 s. **Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü; <http://www.arslannet.com>
(PC Gümrük Külliyyatı), 2.6.2016.

2.10.2012 t. 20401 s. **Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü; <http://www.arslannet.com>
(PC Gümrük Külliyyatı), 11.6.2016.

7.4.2014 t. 4725 s. **Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü; <http://www.arslannet.com>
(PC Gümrük Külliyyatı), 11.6.2016.

4.12.2014 t. 4351348 s. **Yazı**, Gümrükler Genel Müdürlüğü;
<http://www.arslannet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 7.6.2016.

9.6.2008 t. 6802-2 s. **Yazı**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm,7.6.2016.
11.9.2008 t. 6802-7 s. **Yazı**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm,
10.6.2016.

23.3.2009 t. 6802-7 s. **Yazı**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm,
10.6.2016.

27.3.2014 t. 34614 s. **Yazı**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm,
15.6.2016.

29.5.2014 t. 57613 s. **Yazı**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm,
15.6.2016.

11.8.2014 t. 81651 s. **Yazı**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/kkdf_yazilar/11082014_81651.html,
12.6.2016.

24.11.2014 t. 119126 s. **Yazı**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm,
12.6.2016.

4.12.2014 t. 113649 s. **Yazı**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm,
15.6.2016.

16.12.2014 t. 123340 s. **Yazı**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kkdf_mevzuat/kkdfyazilar.htm,
15.6.2016.

26.3.2015 t. E.29920 s. **Yazı**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kekdf_mevzuat/kekdfyazilar.htm,
15.6.2016.

23.6.2015 t. 59769 s. **Yazı**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kekdf_mevzuat/kekdfyazilar.htm,
15.6.2016.

29.6.2015 t. 62217 s. **Yazı**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kekdf_mevzuat/kekdfyazilar.htm,
12.6.2016.

12.8.2015 t. 77903 s. **Yazı**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kekdf_mevzuat/kekdfyazilar.htm,
15.6.2016.

27.8.2015 t. 82814 s. **Yazı**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kekdf_mevzuat/kekdfyazilar.htm,
15.6.2016.

11.3.2016 t. 25468 s. **Yazı**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (GGM'nin 12.5.2016 tarihli
15878868 sayılı yazısında belirtilmektedir), (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com>
(PC Gümrük Külliyyatı), 15.6.2016.

16.6.2016 t. 64991 s. **Yazı**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kekdf_mevzuat/kekdfyazilar.htm,
5.9.2016.

16.3.2009 t. 28591 s. **Yazı**, Maliye Bakanlığı (GGM'nin 4.2.2014 tarihli 2383 sayılı
yazısında belirtilmektedir); (Çevrimiçi) <http://www.arslanet.com> (PC Gümrük
Külliyyatı), 12.6.2016.

1.4.2004 t. 14319 s. **Özelge**, Maliye Bakanlığı; Çakıcı, Ceylan, **a.g.e**, s. 240.

13.7.2006 t. 6802-7 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
9.6.2016.

24.8.2006 t. 6802-7 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
15.6.2016.

22.9.2006 t. 6802-2 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
15.6.2016.

16.3.2007 t. 6802-7 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
9.6.2016.

10.6.2007 t. 6802-7 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
9.6.2016.

1.7.2007 t. 6802-7 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
15.6.2016.

3.7.2007 t. 6802-7 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
15.6.2016.

17.7.2007 t. 6802-8 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
15.6.2016.

14.11.2007 t. 6802-2 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
8.6.2016.

18.1.2008 t. 6802-2 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
12.6.2016.

15.5.2008 t. 6802-2 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
12.6.2016.

4.6.2008 t. 6802-2 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
9.6.2016.

11.6.2008 t. 6802-7 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
18.8.2016.

17.9.2008 t. 6802-2 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
15.6.2016.

21.10.2008 t. 6802-2/ s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
15.6.2016.

25.3.2009 t. 32690 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
12.6.2016.

3.9.2009 t. 83603 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
15.6.2016.

23.10.2009 t. 165.03 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
15.6.2016.

15.1.2010 t. 6802-2 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
8.6.2016.

22.2.2010 t. 6802-7 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
8.6.2016.

22.4.2011 t. 165.01.03 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
9.6.2016.

23.10.2013 t. 46579 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
9.6.2016.

27.5.2014 t. 57022 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
8.6.2016.

11.6.2014 t. 62619 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
9.6.2016.

14.7.2014 t. 74209 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
12.6.2016.

24.7.2014 t. 165.01.02[16] s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
15.6.2016.

6.4.2015 t. 33390 s. **Özelge**, Gelir İdaresi Başkanlığı; (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/kaynak-kullanimini-destekleme-fonu-hakkinda-ozelgeler>,
8.6.2016.

E: 1986/20 K: 1987/9 s. **Karar**, Anayasa Mahkemesi; R.G. 28.5.1987, 19473.

E: 1987/16 K: 1988/8 s. **Karar**, Anayasa Mahkemesi; R.G. 23.8.1988, 19908.

E: 1995/24 K: 1995/52 s. **Karar**, Anayasa Mahkemesi; R.G. 11.6.1998, 23369.

E: 1995/50 K: 1996/19 s. **Karar**, Anayasa Mahkemesi; R.G. 21.4.2000, 24027.

E: 1997/62 K: 1998/52 s. **Karar**, Anayasa Mahkemesi; R.G. 20.10.2000, 24206.

E: 2006/111 K: 2006/112 s. **Karar**, Anayasa Mahkemesi; R.G. 30.12.2006, 26392
(5. Mükerrer).

E: 2011/109 K: 2012/145 s. **Karar**, Anayasa Mahkemesi; R.G. 28.3.2013, 28601.

E: 1957/1 K: 1957/3 s. **Karar**, Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu; (Çevrimiçi)
http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/pdf/karar/04_2013_1470-VazifeMaluluEkOdemesi.pdf, <http://www.turkhukuksitesi.com/serh.php?did=9817>, 17.6.2016.

E: 1996/1 K: 1997/1 s. **Karar**, Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu; (Çevrimiçi)
<http://www.yargitay.gov.tr/dergiler/ykd/haziran1997.pdf>, 17.6.2016.

E: 2003/1 K: 2003/1 s. **Karar**, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu; R.G. 6.10.2003, 25251.

E: 2008/484 K: 2009/203 s. **Karar**, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu; (Çevrimiçi)
<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, 15.6.2016.

E: 2001/3368 K: 2004/1449 s. **Karar**, Danıştay 7. Daire; (Çevrimiçi)
<http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 7.6.2016.

E: 2003/1362 K: 2004/2911 s. **Karar**, Danıştay 7. Daire; (Çevrimiçi)
<http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 7.6.2016.

E: 2005/562 K: 2005/2568 s. **Karar**, Danıştay 7. Daire; (Çevrimiçi)
http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_104125.pdf, 11.8.2016.

E: 2007/2140 K: 2007/3344 s. **Karar**, Danıştay 3. Daire; (Kişisel Arşiv).

E: 2008/7106 K: 2012/1249 s. **Karar**, Danıştay 7. Daire; (Çevrimiçi)
<http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 7.6.2016.

E: 2010/5965 K: 2014/1617 s. **Karar**, Danıştay 7. Daire; (Çevrimiçi)
<http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 7.6.2016.

E: 2011/5572 K: 2015/4827 s. **Karar**, Danıştay 10. Daire; (Çevrimiçi)
<http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 12.6.2016.

E: 2011/8593 K: 2015/3420 s. **Karar**, Danıştay 10. Daire; (Çevrimiçi)
<http://www.arslanet.com> (PC Gümrük Külliyyatı), 12.6.2016.

<http://www.resmigazete.gov.tr>

(Çevrimiçi) <http://www.iccwbo.org/products-and-services/trade-facilitation/incoterms-2010/>, 23.5.2016.

<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d21/c067/tbmm21067119ss0713.pdf>, (Çevrimiçi) 25.4.2016.

EKLER

EK I: MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇESİ GELİRLERİ GERÇEKLEŞMELERİ (Özet) (Bin TL)

(Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/TR,4461/butce-gider-gelir-gerceklesmeleri-1924-2012.html>, 6.6.2016.

MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Genel Bütçe Gelirleri	184.802.653	203.026.914	208.610.436	246.051.496	286.554.013	320.277.444
I-Vergi Gelirleri	152.835.111	168.108.960	172.440.423	210.560.388	253.809.179	278.751.067
1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	48.198.187	54.935.030	56.468.694	61.317.113	75.799.871	85.510.607
a) Gelir Vergisi	34.447.311	38.029.985	38.445.864	40.392.222	48.807.078	56.493.220
b) Kurumlar Vergisi	13.750.876	16.905.045	18.022.830	20.924.891	26.992.793	29.017.387
2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	3.645.438	4.088.064	4.663.977	5.248.607	6.257.008	7.009.077
a) Veraset ve İntikal Vergisi	124.603	144.092	168.253	215.462	253.014	292.682
b) Motorlu Taşıtlar Vergisi	3.520.835	3.943.972	4.495.724	5.033.145	6.003.994	6.716.395
3. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	63.589.733	67.258.421	73.136.329	91.735.660	103.380.870	113.836.307
a) Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	16.793.065	16.804.601	20.852.820	26.325.142	29.956.675	31.571.710
b) Özel Tüketim Vergisi	39.110.505	41.831.723	43.619.794	57.285.121	64.188.786	71.705.543
c) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	3.149.146	3.695.158	4.003.091	3.570.534	4.288.351	5.470.675
d) Şans Oyunları Vergisi	326.500	376.164	395.833	434.109	528.064	615.504
e) Özel İletişim Vergisi	4.210.517	4.550.775	4.264.791	4.120.754	4.418.994	4.472.917
f) Dahilde Alınan Diğer Mal ve Hizmet Vergileri						-42
4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	28.970.328	32.781.443	28.651.405	39.527.583	53.451.637	55.310.163
a) Gümrük Vergileri	2.440.594	2.770.001	2.465.856	3.239.829	4.653.092	5.194.821
b) İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	26.492.642	29.972.307	26.134.065	36.208.140	48.685.121	49.999.881
c) Diğer Dış Ticaret Gelirleri	37.092	39.135	51.484	79.614	113.424	115.461
5. Damga Vergisi	3.642.047	3.945.061	4.169.006	5.082.749	6.464.418	7.360.141
6. Harçlar	4.743.577	5.050.209	4.755.033	7.033.501	8.343.814	9.646.278
7. Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler	45.801	50.732	595.979	615.175	111.561	78.494
II-Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	8.239.102	7.422.167	9.948.230	9.804.032	9.063.090	13.976.332
III-Alınan Bağışlar ve Yardımlar ile Özel Gelirler	1.844.605	849.596	807.329	965.516	1.068.362	1.577.284
IV-Faizler, Paylar ve Cezalar	15.706.237	17.125.849	23.057.791	21.114.218	19.739.446	22.587.565
1.Faiz Gelirleri	4.804.237	4.357.456	5.666.547	5.085.994	2.729.354	4.214.475
2.Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	5.320.853	6.908.338	7.607.476	6.718.642	8.054.694	9.438.359
a) Devlet Payları	216.235	308.712	246.771	317.932	481.667	557.045
b) Genel Bütçeli İdarelere Ait Paylar	5.104.618	6.599.626	7.360.705	6.400.710	7.573.027	8.881.314
Özel Bütçeli İdarelerden Alınan Paylar						-3
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlardan Alınan Paylar	33.676	4	0	0	0	7
Eğitim Özel Geliri (4306 S.K.)	318.205	343.004	342.503	405.026	418.233	460.018
Tasfiye Edilen Fon Gelirleri	289.068	288.235	256.991	185.585	218.444	221.809
RTÜK'den Elde Edilen Eğitime Katkı Payı	69.783	75.167	64.347	87.816	19.925	2.458
GSM İşletmelerinden Alınan Hazine Payları	1.585.066	1.717.994	1.800.319	1.828.867	2.007.474	2.252.148
Evrensel Hizmet Gelirleri	447.110	527.427	569.213	561.120	356.711	388.612

İthalatta Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintisi	392.296	435.095	407.895	418.639	536.911	506.920
Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintisi	1.644.557	2.324.884	1.963.098	1.614.060	2.447.218	3.362.667
Trafik Sigorta Payları	73.676	86.263	94.294	109.920	128.227	163.826
IMKB ve Diğer Kurumlardan Alınan Paylar	0	72.454	12.076	31.390	20.618	32.275
Elektronik Haberleşme Sekt. İliş. ARGE ve Eğit. Faal. Payı					0	0
Diğerlerinden Alınan Paylar	251.181	729.099	1.849.969	1.158.287	1.419.266	1.490.577
3.Para Cezaları	3.676.656	2.925.353	3.908.374	4.284.177	5.772.319	5.882.219
4.Diğer Çeşitli Gelirler	1.904.491	2.934.702	5.875.394	5.025.405	3.183.079	3.052.512
V-Sermaye Gelirleri	6.079.990	9.113.751	2.044.436	3.375.554	2.529.671	2.049.488
VI-Alacaklardan Tahsilat	97.608	406.591	312.227	231.788	344.265	1.335.708
Özel Bütçeli İdarelerin Gelirleri	3.971.935	4.824.938	5.036.830	6.333.187	8.174.114	9.084.883
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Gelirleri	1.585.185	1.746.620	1.811.075	1.892.752	2.095.475	2.338.023
TOPLAM	190.359.773	209.598.472	215.458.341	254.277.435	296.823.602	331.700.350

**EK II: 2015 YILI GENEL BÜTÇE GELİRLERİNİN TAHAKKUKU,
TAHSİLATININ EKONOMİK SINIFLANDIRILMASI TABLOSU
(KÜMÜLATİF) (Özet) (Bin TL)**

(Çevrimiçi) <https://muhasabat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=5>, 6.6.2016.

	[1] Tahakkuk	[2] Tahsilat	[2/1] %
Genel Bütçe Gelirleri	681.315.948	467.276.320	68,6
I-Vergi Gelirleri	491.507.380	407.474.654	82,9
Gelir, Kar ve Sermaye Kazançları Üz. Al. Ver,	150.967.245	119.141.186	78,9
Gelir Vergisi	107.949.724	85.753.179	79,4
Kurumlar Vergisi	43.017.521	33.388.007	77,6
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	13.822.267	9.383.805	67,9
Veraset ve İntikal Vergisi	842.620	435.253	51,7
Motorlu Taşıtlar Vergisi	12.979.647	8.948.552	68,9
Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	205.862.597	167.071.468	81,2
Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	78.660.100	46.423.969	59,0
Özel Tüketim Vergisi	112.231.290	105.902.496	94,4
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	9.351.918	9.171.600	98,1
Şans Oyunları Vergisi	868.343	842.177	97,0
Özel İletişim Vergisi	4.751.374	4.731.654	99,6
Dahilde Alınan Diğer Mal ve Hizmet Vergileri	-428	-428	100,0
Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Al. Ver.	82.866.544	82.866.541	100,0
Gümrük Vergileri	8.101.942	8.101.941	100,0
Ek Mali Yükümlülük	148.272	148.272	100,0
İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	74.377.575	74.377.573	100,0
Diğer Dış Ticaret Gelirleri	238.755	238.755	100,0
Damga Vergisi	15.880.026	12.043.299	75,8
Harçlar	20.259.995	16.965.786	83,7
Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler	1.848.706	2.569	0,1
II-Teşebbüs ve Mülkiyet Geliri	20.358.314	19.655.281	96,5
III-Alınan Bağışlar ve Yardımlar ile Özel Gelirler	2.208.503	2.208.499	100,0
IV-Faizler, Paylar ve Cezalar	158.335.195	29.032.522	18,3
Faiz Gelirleri	24.582.116	3.851.465	15,7
Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	15.714.917	14.636.251	93,1
Devlet Payları	702.372	617.953	88,0
Vergi ve Harç Gelirlerinden Alınan Paylar	-376	-378	100,5
Genel Bütçeli İdarelere Ait Paylar	14.999.180	14.004.955	93,4
İthalatta Kay. Kul. Destek. Fonu Kesintisi	254.740	252.748	99,2
Kaynak Kul. Destekleme Fonu Kesintisi	5.111.184	5.087.479	99,5
İthal. Yüzde Bir ve Binde Beş Or. Al. Çev. Kat. P.	79.629	78.783	98,9
Para Cezaları	115.051.864	8.015.589	7,0
Cezai Faiz (Kay.Kul. Des.Fonu Kesintileri)	51.216	5.937	11,6
Diğer Çeşitli Gelirler	2.986.298	2.529.217	84,7
V-Sermaye Gelirleri	7.933.413	7.932.221	100,0
VI-Alacaklardan Tahsilat	973.143	973.143	100,0

**EK III: VADELİ İTHALATINDA KKDF KESİNTİSİ ORANI %0 (SIFIR)
OLARAK BELİRLENEN MALLAR**

GTİP	Tanım
12	Yağlı tohum ve meyveler; muhtelif tane, tohum ve meyveler; sanayide veya tıpta kullanılan bitkiler; saman ve kaba yem (1202.41.00.00.00, 1202.42.00.00.00, 1206.00.91.00.11, 1206.00.99.00.11, 1213.00.00.00, 12.14 hariç)
13	Lak; sakız, reçine ve diğer bitkisel özsu ve hülasalar
15	Hayvansal veya bitkisel katı ve sıvı yağlar ve bunların parçalanma ürünleri; hazır yemeklik katı yağlar; hayvansal veya bitkisel mumlar (1507.90, 1508.90, 15.09, 15.10, 1511.90, 1512.19, 1512.29, 1513.19, 1513.29, 1514.19, 1514.99, 1515.19, 1515.29, 1515.50.91.00.00, 1515.50.99.00.00, 1515.90.31.00.00, 1515.90.39.00.00, 1515.90.60.00.00, 1515.90.91.00.00, 1515.90.99.00.00, 15.17 hariç)
18	Kakao ve kakao müstahzarları (18.06 hariç)
1901.90	Diğerleri (1901.90.91.00.00, 1901.90.99 hariç)
21.02	Mayalar (canlı veya cansız); cansız diğer tek hücreli mikroorganizmalar (30.02 pozisyonunda yer alan aşılar hariç); hazırlanmış kabartma tozları
23	Gıda sanayiinin kalıntı ve döküntüleri; hayvanlar için hazırlanmış kaba yemler (23.09 hariç)
24.01	Yaprak tütün ve tütün döküntüleri
26	Metal cevherleri, cüruf ve kül
27	Mineral yakıtlar, mineral yağlar ve bunların damıtılmasından elde edilen ürünler; bitümenli maddeler; mineral mumlar
28	İnorganik kimyasallar; kıymetli metallerin, radyoaktif elementlerin, nadir toprak metallerinin ve izotoplarının organik veya inorganik bileşikleri
29	Organik kimyasallar
30.01	Tedavide kullanılan kurutulmuş guddeler ve diğer organlar (toz haline getirilmiş olsun olmasın): guddelerin veya diğer organların veya bunların salgılarının tedavide kullanılan hülasaları; heparin ve tuzları; tedavide veya korunmada kullanılmak üzere hazırlanmış tarifenin başka yerinde yer almayan veya belirtilmeyen insan veya hayvan menşeli diğer maddeler
30.02	İnsan kanı; tedavide, korunmada veya teşhiste kullanılmak üzere hazırlanmış hayvan kanı; antiserum ve diğer kan fraksiyonları ve bağışıklık sağlayan ürünler (biyoteknolojik işleme modifiye veya elde edilmiş olsun olmasın); aşılar, toksinler, mikroorganizma kültürleri (mayalar hariç) ve benzeri ürünler
31	Gübreler
32	Debagatte veya boyacılıkta kullanılan hülasalar; tanenler ve türevleri; boyalar, pigmentler ve diğer boyayıcı maddeler; müstahzar boyalar ve vernikler; cam macunu ve diğer macunlar: mürekkepler (3210.00.10, 3212.90.00, 3213.10.00 ve 3213.90.00 hariç)
33.01	Uçucu yağlar (terpeni alınmış olsun olmasın) (konkret veya sıvı halde olanlar dahil); rezinoitler; ekstraksiyonla elde edilen yağ reçineleri; uçucu yağların, katı yağlarda, sabit yağlarda, mumlarda veya benzerlerinde "enfleurage" veya "maceration" suretiyle elde edilen konsantreleri; uçucu yağların terpeninin alınmasından arta kalan terpenli yan ürünler; uçucu yağların damıtılmış aromatik suları ve sulu çözeltileri
33.02	Sanayide hammadde olarak kullanılan koku veren maddelerin karışımları ve esasları bu maddelerin bir veya daha fazlası olan karışımlar (alkollü çözeltiler dahil); içeceklerin imalinde kullanılan türden esas koku verici maddeler olan diğer müstahzarlar

34.03	Yağlama müstahzarları (kesici aletleri yağlamaya mahsus, esaslı yağ olan yağlama müstahzarları, cıvata veya somun gevşetme müstahzarları, pas veya korozyonu önleyici müstahzarlar ve döküm kalıplarını ayırmaya mahsus yağlama müstahzarları dahil) ve dokumaya elverişli maddelerin, deri ve köselenin, post ve kürklerin veya diğer maddelerin katı ve sıvı yağlarla yağlanmasına mahsus müstahzarlar (esas madde olarak içinde ağırlık itibarıyla %70 veya daha fazla petrol yağı veya bitümenli minerallerden elde edilen yağ içeren müstahzarlar hariç)
35	Albüminoid maddeler; değişikliğe uğramış nişasta esaslı ürünler; tutkallar; enzimler (3506.10.00 hariç)
3701.10.00	X ışınları için filmler
3702.10.00	X ışınları için filmler (rulo halinde; boş)
3707.90.90	Diğerleri
38	Muhtelif kimyasal ürünler (38.08, 38.20 ve 3824.90.58 hariç)
39	Plastikler ve mamulleri (39.18, 39.22, 3923.10, 3923.21, 3923.29, 3923.30, 3923.50, 3923.90, 39.24, 3925.30.00, 3926.10.00, 3926.20.00, 3926.40.00, 3926.90.50, 3926.90.92 ve 3926.90.97 hariç)
40	Kauçuk ve kauçuktan eşya (4011.10, 4011.40, 4011.50, 4012.11, 4012.20, 4012.90, 4013, 4014, 4015, 4016.10, 4016.91, 4016.92 ve 4016.95 hariç)
41	Ham postlar, deriler (kürkler hariç) ve köseleler
43	Kürkler ve taklit kürkler; bunların mamulleri (43.03, 43.04 hariç)
44	Ağaç ve ahşap eşya; odun kömürü (44.02, 4414.00, 44.15, 4417.00.00.00.00, 4418.90.80.90.11, 4418.90.80.90.12, 4419.00, 44.20, 44.21 hariç)
47	Odun veya diğer selülozik maddelerin hamurları; geri kazanılmış kağıt veya karton döküntü, kırpıntı ve hurdalar
48	Kağıt ve karton; kağıt hamurundan, kağıttan veya kartondan eşya (4814, 4817, 4818.10, 4818.20, 4818.30, 4818.50, 4818.90.90, 4819.30, 4819.40, 4819.50, 4819.60, 4820, 4821, 4823.61, 4823.69, 4823.70.90 ve 4823.90.85 hariç)
49	Basılı kitap, gazete, resim vb baskı sanayi mamulü, el yazmaları
50	İpek
51	Yapağı ve yün, ince veya kaba hayvan kılı; at kılından iplik ve dokunmuş mensucat (51.09 hariç)
52	Pamuk (5204.20.00, 52.07 hariç)
53	Dokumaya elverişli diğer bitkisel lifler; kağıt ipliği ve kağıt ipliğinden dokunmuş mensucat
54	Sentetik ve suni filamentler, şeritler ve benzeri sentetik ve suni dokumaya elverişli maddeler (54.06 hariç)
55	Sentetik ve suni devamsız lifler (55.11 hariç)
56	Vatka, keçe ve dokunmamış mensucat; özel iplikler; sicim, kordon, ip, halat ve bunlardan mamul eşya
58	Özel dokunmuş mensucat; tuftedilmiş dokumaya elverişli mensucat; dantela, duvar halıları; şeritçi ve kaytancı eşyası; işlemeler (58.05 hariç)
59	Emdirilmiş, sıvanmış, kaplanmış veya lamine edilmiş dokumaya elverişli maddelerden mensucat; dokumaya elverişli maddelerden teknik eşya (59.04 hariç)
60	Örme eşya
64.06	Ayakkabı aksamı (dış tabanlar dışındaki tabanlara tutturulmuş veya tutturulmamış ayakkabı yüzleri dahil); çıkarılabilir iç tabanlar, topuk rampası ve benzeri eşya; getrler ve tozluklar, dizlikler ve benzeri eşya; ve bunların aksamı (6406.90.50 hariç)
68.13	Esası amyant (asbest), mineral maddeler veya selüloz olan, frenlerde ve sürtünmeyi temin edici her türlü cihazda kullanılmak üzere monte edilmiş maddeler ve bunların garnitürleri (levhalar, rulolar, şeeritler, segmanlar, diskler, rondelalar, balatalar gibi) (dokumaya elverişli maddeler veya diğer maddelerle birlikte olsun olmasın)

69.02	Ateşe dayanıklı tuğlalar, döşeme tuğlaları, karolar ve inşaatta kullanılan ateşe dayanıklı benzeri seramiik eşya (silisli fosil unlarından veya benzeri silisli topraklardan olanlar hariç)
70	Cam ve cam eşya (70.13, 70.16 ve 70.18 hariç)
72	Demir ve çelik
73	Demir veya çelikten eşya (73.15, 73.19, 73.21, 73.23, 73.24 ve 73.26 hariç)
74	Bakır ve bakırdan eşya (74.18 ve 74.19 hariç)
75	Nikel ve nikelden eşya
76	Alüminyum ve alüminyumdan eşya (76.15 hariç)
78	Kurşun ve kurşundan eşya
79	Çinko ve çinkodan eşya
80	Kalay ve kalaydan eşya
81	Diğer adi metaller; sermetler; bunlardan eşya
84	Nükleer reaktörler; kazanlar, makinalar, mekanik cihazlar ve aletler; bunların aksam ve parçaları (84.15, 8418.10, 8418.21, 8418.29, 8418.30, 8418.40, 8418.50, 8418.91, 8418.99, 8419.11, 8419.19, 8421.11, 8421.12, 8422.11, 8423.10, 8433.11, 8433.19, 8450.11, 8450.12, 8450.19, 8450.20, 8451.21, 8452.10, 84.70, 84.71, 84.72, 84.73, 84.76 hariç)
85	Elektrikli makine ve cihazlar ve bunların aksam ve parçaları; ses kaydetmeye ve kaydedilen sesi tekrar vermeye mahsus cihazlar; televizyon görüntü ve seslerinin kaydedilmesine ve kaydedilen görüntü ve sesin tekrar verilemesine mahsus cihazlar ve bunların aksam, parça ve aksesuarı (85.04, 8506.10, 8506.30, 8506.40, 8506.50, 8506.60, 8506.80, 8507.10, 8507.20, 8508.11, 8508.19, 8508.60, 8509.40, 8509.80, 8510.10, 8510.20, 8510.30, 8513.10, 8515.31, 8515.39, 8516.10, 8516.21, 8516.29, 8516.31, 8516.32, 8516.33, 8516.40, 8516.50, 8516.60, 8516.71, 8516.72, 8516.79, 8516.80, 85.17, 85.18, 85.19, 85.21, 85.22, 85.23, 85.27, 85.28, 85.31, 8539.10, 8539.21, 8539.22, 8539.29, 8539.31, 8539.32, 8539.39, 8539.41, 8539.49, 8543.10, 8543.20, 8543.30, 8543.70, 85.44, 85.46, 85.47, 85.48 hariç)
86	Demiryolu ve benzeri hatlara ait taşıtlar ve malzemeler ve bunların aksam ve parçaları; her türlü mekanik (elektro mekanik olanlar dahil) trafik sinyalizasyon cihazları (86.09 hariç)
8704.10	Karayolu şebekesi dışında kullanılmak üzere yapılmış damperler
87.05	Özel amaçlı motorlu taşıtlar (insan veya eşya taşımak üzere özel olarak yapılmış olanlar hariç) (örneğin; kurtarıcılar, vinçli taşıtlar, itfaiye taşıtları, beton karıştırıcı ile mücehhez taşıtlar, yol süpürmeye mahsus arabalar, püskürtme yapan arabalar, seyyar atölyeler, seyyar radyoloji üniteleri) (8705.40 ve 8705.90.30 hariç)
87.06	87.01 ila 87.05 Pozisyonlarında yer alan motorlu taşıtlar için motorla donatılmış şasiler
87.08	87.01 ila 87.05 Pozisyonlarında yer alan motorlu taşıtların aksam, parça ve aksesuarı (8708.30, 8708.70, 8708.80, 8708.91, 8708.92, 8708.93 ve 8708.99 hariç)
87.09	Fabrika, antrepo, liman veya hava limanlarında kısa mesafelerde eşya taşımaya mahsus, kaldırma tertibatı ile donatılmamış kendinden hareketli yük arabaları; demiryolu istasyon platformlarında kullanılan türde çekiciler; bu taşıtların aksam ve parçaları
87.14	87.11 ila 87.13 Pozisyonlarındaki taşıtların aksam, parça ve aksesuarı
88	Hava taşıtları, uzay taşıtları ve bunların aksam ve parçaları
89	Gemiler ve suda yüzen taşıt ve araçlar (89.03 ve 8907.10 hariç)
90	Optik alet ve cihazlar, fotoğraf, sinema, ölçü, kontrol, ayar alet ve cihazları, tıbbi veya cerrahi alet ve cihazlar; bunların aksam, parça ve aksesuarı (90.01, 90.02, 90.03, 90.04, 90.05, 90.06, 90.07, 90.08, 90.10, 90.13, 90.16, 90.17, 9018.31, 9018.32, 9018.39, 90.19, 90.28 ve 90.29 hariç)
93.05	93.01 ila 93.04 Pozisyonlarında yer alan eşyanın aksam, parça ve aksesuarları

**EK: IV KKDF'YE TABİ TUTULMAYACAK GÜBRE VE GÜBRE
HAMMADDESİ SAYILAN ÜRÜNLERİN LİSTESİ**

(GTİP)	Eşyanın Tanımı (İsmi)
3101.00	Hayvansal veya bitkisel gübreler (birbirleriyle karıştırılmış veya kimyasal olarak işlem görmüş olsun olmasın); bitkisel veya hayvansal menşeli gübrelerin kimyasal bir işleme tabi tutulmasından/karıştırılmasından elde edilen gübreler
3102.30	Amonyum Nitrat (sulu çözelti halinde olsun olmasın) (yalnız narkoz gazı imalline mahsus say amonyum nitrat ile Genel Güvenlik ve Asayiş yönünden İçişleri Bakanlığı'nın (Emniyet Genel Müdürlüğü) iznine tabi olan yalnız %34,5 ve üzeri azot (nitrojen) içerek teknik amonyum nitrat hariç)
3102.40	Amonyum nitrat kalsiyum karbonatla veya bitki besin maddesi olmayan diğer inorganik maddelerle karışımları
3102.50	Yalnız gübre olarak kullanılan Sodyum nitrat
3102.60	Kalsiyum nitrat ve amonyum nitratın çift tuzları ve karışımları
2834.21	Yalnız gübre olarak kullanılan potasyum nitrat
3102.10	Üre (Sulu çözelti halinde olsun olmasın) (<i>Sanayi amaçlı olanlar hariç. 14.02.2014/18284</i>)
3102.21	Amonyum sülfat
3102.29	Diğerleri
3102.80	Üre ve amonyum nitratın sulu veya amonyaklı çözeltiler içindeki karışımları
3102.90	Diğerleri (yukarıdaki ait pozisyonlarda belirtilmeyen karışımları dahil)
31.03	Fosfatlı mineral veya kimyasal gübreler
31.04	Potashlı mineral veya kimyasal gübreler
31.05	Azot, fosfor ve potasyum gibi bitki besin maddelerinden ikisini veya üçünü içeren mineral veya kimyasal gübreler; diğer gübreler, bu fasıldaki ürünlerin tablo; veya benzeri şekillerde veya brüt ağırlığı 10Kg'ı geçmeyen ambalajlarda olanları
2834.29.80.11.00	Yalnız gübre olarak kullanılan ve ağırlıkça %16 veya daha az azot içeren kalsiyum nitrat
2834.29.80.12.00	Yalnız gübre olarak kullanılan ve tablet, pastil ve diğer benzeri şekillerde olanlar ile ambalajlı brüt ağırlığı en fazla 10 Kg olan kalsiyum nitrat
2834.29.80.19.00	Yalnız gübre olarak kullanılan diğer kalsiyum nitratlar
3824.90.97.90.58 ³¹⁴	Diğerleri (Yalnız gübre olarak kullanılanlar)
2502.00.00.00.11	Kavrulmamış Bakırlı Demir Pritleri
2503.00.10.00.11 ³¹⁵	Ham Kükürt
2503.00.10.00.12	Rafine Edilmemiş Kükürt
2503.00.90.00.12 ³¹⁶	Rafine Edilmiş Kükürt
2510.10.00.90.11	Tabii Kalsiyum Fosfatlar
2510.20.00.10.11	Tabii Kalsiyum Fosfatlar
2807.00.10.00.19	Sülfürik Asit(Diğerleri)
2809.20.00.00.13	Orto Fosforik Asitler (Fosforik asit)
2814.10.00.00.00	Saf Amonyak
2834.21.00.00.00	Potasyum Nitrat
2834.29.80.20.11	Magnezyum Nitrat
2835.24.00.00.00	Potasyum Fosfatlar
3824.90.97.90.17	Kimyasal Dolgu ve Katkı Maddeleri
7115.10.00.00.00	Platinden Gözenekli Dokuma veya Izgara Şeklinde Katalizörler
7115.90.10.00.19	Diğerleri

³¹⁴ Mer'i Tarife Cetvelinde 3824.90.97.90.68 olması gerekmektedir.

³¹⁵ Mer'i Tarife Cetvelinde "2503.00.10.00.00 Ham veya rafine edilmemiş kükürt" şeklinde bulunmaktadır.

³¹⁶ Mer'i Tarife Cetvelinde "2503.00.90.00.13 Rafine edilmiş kükürt" şeklinde bulunmaktadır.