

# MAKALE

**Atilla ŞAHİN**

**Gümrük Müşaviri**

## **KKDF İTHALAT VERGİSİ OLARAK DEĞERLENDİRİLEBİLİR Mİ?**

### **BÖLÜM I**

88/12944 sayılı Karar kapsamında uygulanmakta olan KKDF, kalkınma planı ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak yatırımların yönlendirilebilmesi ve ihtisas kredilerinde kredi maliyetlerinin düşürülmesi amacıyla Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdinde kurulmuştur. 2001/2698 sayılı Kararla 01.01.2002 yılından itibaren geçerli olmak üzere kaldırılmış olmakla birlikte, 4684 sayılı Kanunda yer alan Geçici 3/a Maddesi hükmü uyarınca söz konusu 88/12944 sayılı Karar kapsamında fon uygulanmasına devam edilmiştir.

Bilindiği üzere, 88/12944 sayılı Kararın "Fonun kaynakları" başlıklı 3.üncü maddesinin (d) fıkrasında, kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalatta %6 oranında bankalarca fon tahsili öngörülmüştür. Bu suretle ithalat işlemlerinde, mal bedelinin gümrük mevzuatında tanımlanan gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce transfer edildiğinin tevsik edilmesi şartıyla fon kesintisi yapılmamakta, mal bedelinin bu tarihten sonra transfer edilmesi halinde ise ithalatçı kredilendirilmiş olacağından kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi yapılması öngörülmüştür.

88/12944 sayılı Karar metninden de anlaşılacağı üzere, KKDF eşya ithalinde alınan bir fon veya mali yük olmayıp, fonun kaynaklarını oluşturan diğer kredili işlemlerde olduğu gibi ithalatta kullanılan belli (vadeli) ödeme şekillerinden yapılan bir kesintidir.

03.07.2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 4684 sayılı Kanunun Geçici Madde 3/a bendi;

**"GEÇİCİ MADDE 3.- a) Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintileri, bu konuda yeni bir düzenleme yapıncaya kadar yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil edilmeye devam olunur ve doğrudan genel bütçeye gelir yazılmak üzere Hazine hesaplarına intikal ettirilir. Kesinti oranlarını sıfıra kadar indirmeye veya on beş puana kadar yükseltmeye veya kesintiyi tümüyle kaldırmaya Bakanlar Kurulu (Cumhurbaşkanı) yetkilidir."**

Hükmüne göre yeni bir düzenlemeden kasıt kanuni bir düzenlemeden bahsedilmektedir. **Geçici madde ile Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanına) verilen yetki ise**, madde metninden de anlaşılacağı üzere yürürlükten kaldırılan hükümlere göre, yani **88/12944 sayılı Karardaki kesinti oranlarını sıfıra kadar indirmeye veya on beş puana kadar yükseltmeye veya kesintiyi tümüyle kaldırmakla sınırlandırılmıştır.**

Nitekim, KKDF ile ilgili yürürlüğe giren 2003/6660; 2004/7633; 2004/7668; 2004/7735; 2008/14420; 2009/14803; 2010/924; 2011/2519; 2015/7511 ve 2017/10640 sayılı Kararlarla 4684 sayılı Kanunun Geçici Madde 3/a madde hükmüne uygun olarak 88/12944 sayılı Karardaki kesinti oranlarıyla ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Bu kapsamda 4684 sayılı Kanunun Geçici 3/a Maddesi ile, yeni bir kanuni düzenleme yapıncaya kadar 88/12944 sayılı KKDF Hakkında Karar hükümlerinden fon kesintisi

oranlarını değiştirme veya kesintiyi tamamen kaldırma yetkisi Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanına) verilmiş olup, diğer hükümlerin uygulanmasının devamı hükmüne bağlanmıştır. Bu durumda, 88/12944 sayılı Kararda yer alan “Fonun Kaynakları”, “Fon’a Kesinti Yapılmayacak Krediler”, “Fondan Ödemeler”, “Müeyyide Uygulanması” başlığı altında yer alan madde hükümleri yeni bir kanuni düzenleme yapıncaya kadar devam edeceği anlaşılmaktadır.

## **KKDF’nun takip ve tahsili hakkında düzenlenen 2014/6852 sayılı kararın yasal dayanağı var mıdır?**

Bilindiği üzere Bakanlar Kurulu, kanuna dayanmak ve “anayasa ve kanunlara aykırı olmamak” kaydıyla her alanda ve içerikte genel karar alma yetkisine sahiptir. 2014/6852 sayılı Karar metni incelendiğinde hiçbir Kanuni dayanın gösterilmediği, sadece Gümrük ve Ticaret Bakanlığının 24/9/2014 tarihli ve 2957965 sayılı yazısı üzerine, Bakanlar Kurunca kararlaştırıldığın belirtilmesi, bu Karar hükümlerinin yasal dayanaklardan yoksun idari bir Karar niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu Kararın birinci maddesi;

### **“Vadeli ithalatta fon kesintilerinin takip ve tahsili**

**MADDE 1 – (1) Vadeli ithalatta fon kesintilerinin takip ve tahsili münhasıran gümrük idarelerince yapılır. Fon kesintisi, gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihteki gösterge niteliğindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak hesaplanır.**

**(2) 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.”** Hükümlerini içermektedir.

Kararın 1.inci maddesinin (1) inci fıkrasında; vadeli ithalatta fon kesintilerinin takip ve tahsilinin münhasıran gümrük idarelerince yapılacağı hükmüne bağlanmıştır. Bu fıkra hükmü, 88/12944 sayılı Kararın 5.inci maddesinde yer alan “Gümrük idarelerince yapılan fon tahsilatları haftalık olarak Fon’a aktarılır.” hükmüne uygun düştüğünden bu Kararın 1/1 inci fıkra hükmüne göre fon kesintisinin gümrük idarelerince yapılmasında yasal olmayan bir durumdan bahsedilemeyeceği değerlendirilmektedir

Bununla birlikte, 2014/6852 sayılı Kararın 1.inci maddesinin (2) inci fıkrası hükmünde yer alan ve muayene, denetleme veya sonradan kontrol kapsamında tespit edilen fon kesintisi farklılıklarına ilişkin 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki esaslara göre para cezası uygulanacağına ilişkin hükmü, 4684 sayılı Kanunun Geçici Madde 3/a fıkrası hükmünde yer almadığı gibi, bu fıkra hükmüne göre uygulanmasının devamına hükmedilen 88/12944 sayılı Karar’da da böyle bir yetki verilmediğinden ve ayrıca yeni bir kanuni düzenleme de yapılmadığından yasal dayanaklardan yoksun olmasının yanında, idari bir düzenleme ile ceza uygulamasının yolu açılmak suretiyle T.C. Anayasasının “vergide ve cezada kanunilik ilkesi” ne aykırılık oluşturduğu değerlendirilmektedir.

Bu durumda, KKDF kesintisi farklılıklarına Gümrük Kanunundaki esaslara göre ceza kesilebilmesinin geriye tek bir yasal yolu olabilir. O da KKDF’nun Gümrük Kanunu’nda tanımlandığı gibi bir “ithalat vergisi” olup olmadığının irdelenmesi gerekmektedir. Bu husus yazımızın II. inci bölümünde ayrıntısıyla incelenmiş olup, KKDF nu bir ithalat vergisi olarak değerlendirmenin yasal hiçbir dayanağının bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Benzeri bir konuda, 3093 sayılı TRT Gelirleri Kanunu hükümlerine aykırı olarak düzenlendiği gerekçesiyle 2015/7757 sayılı Karara Ek Kararın 9.uncu maddesinin 2.inci fıkrası ile 10.uncu fıkra hükümlerinin yürütülmesinin durdurulmasına ilişkin DANIşTAY ONUNCU DAİRESİNİN

2016/11681 Esas Sayılı Kararı örnek gösterilebilir. Danıştay Kararı ile yürütülmesi durdurulan 2015/7757 sayılı Kararın 10/1.inci bendi;

"(1) Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyanın bandrol ücretinin hiç alınmadığı veya noksan alındığının tespiti halinde 4458 sayılı Kanunda yer alan usul ve esaslara göre takip ve tahsil edilir. İthal edilecek eşyaya ilişkin beyan üzerinden hesaplanan bandrol ücreti ile gümrük idarelerince veya sonradan kontrolü sonucunda tespit edilen bandrol ücreti arasındaki farklarda, 4458 sayılı Kanun uyarınca ithalat vergileri noksanlıklarında uygulanacak esaslara göre idari para cezası kesilir." Hükmü 3093 sayılı Kanunda yer alan bir hükmü sınırlandıran ve bu Kanunda yetki verilmeyen bir konuda düzenleme yapılmış olması yanında, **hukuki belirlilik ve eşitlik ilkesine aykırılık** gerekçesiyle yürütmenin durdurulmasına karar verilmiştir.

Nitekim Danıştay'ın bu Kararına istinaden Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 14.03.2019 tarihli, 42513799 sayılı yazıları ile, **"20.02.2018 tarihinden sonra ise ithal edilecek eşyaya ilişkin beyan üzerinden hesaplanan bandrol ücreti ile gümrük idarelerince veya sonradan kontrol sonucunda tespit edilen bandrol ücreti arasındaki farklarda, 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca TRT bandrolü noksanlığına ilişkin ek tahakkuk kararı ve idari para cezası kararı düzenlenmemesi, düzenlenmiş olan kararların ise iptal edilmesi, bu neviden tespitlerin TRT Kurumuna intikalini teminen Genel Müdürlüğümüze bildirilmesi,"** talimatlandırılmıştır.

2014/6852 sayılı Karar metninde ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığının talebine ilişkin bir yazı dışında hiçbir kanuni dayanak belirtilmemiştir. Ayrıca, 2014/6852 sayılı Karar'ın 1/(2) inci fıkrası hükmünün, 4684 sayılı Kanun'un Geçici Madde 3/a bendi hükmü verilen yetki ile hiçbir ilişkisinin bulunmaması ve bu Kanunla hükümlerinin devamı öngören 88/12944 sayılı Kararın hükümlerini sınırlandıran ve değiştiren hükümler içermesi dikkat çekici. Oysa 4684 sayılı Kanun, "yeni bir düzenleme yapılincaya kadar eski hükümlere göre kesinti yapılmasına devam olunur" hükmünde yer alan "yeni bir düzenleme" den anlaşılması gereken hukuki manada "kanuni bir düzenleme yapılincaya kadar" eski hükümler çerçevesinde kesinti yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

Danıştay Onuncu Dairesinin 2016/11681 Esas sayılı Kararında da belirtildiği üzere;

**"Bakanlar Kurulu, idari alanda sahip olduğu genel karar yetkisini "kanuna dayanmak ve Anayasa ve kanunlara aykırı olmamak" kaydıyla gerekli görüldüğü her alanda ve içerikte kullanmakta serbesttir, Bakanlar Kurulu tarafından, kanun ile yetki verilen hallerde takdir yetkisi çerçevesinde düzenleyici işlem yapılabileceği, ancak yetkisini kanundan almayan kararlarının hukuka aykırı olacağı izahtan varestedir."**

## BÖLÜM II

**2014/6852 sayılı Karar'ın 2.inci maddesi uyarınca eksik ödenen veya hiç ödenmeyen KKDF için Gümrük Kanunu'nun 234/1-a) bendi hükmüne göre ceza uygulanabilir mi?**

Bu soruya cevap verilebilmesi için Gümrük Kanunu'nun 234/1-a) bendinde idari para cezası öngören fiil tanımının, söz konusu Kanunun sistematğine uygun olarak analizinin yapılması gerekmektedir.

**“234/1. 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.**”

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 tespit edilen KKDF kesintisi farklılıklarına Kanununun 234/1-a) maddesindeki esaslara göre ceza uygulanabilmesi iki temel koşulun birlikte karşılanması gerekir.

### **BİRİNCİ KOŞUL:**

KKDF kesintisi farkına Gümrük Kanunu’nun 234/1-a) bendi hükmüne göre ceza uygulanabilmesi için, KKDF’ nun Gümrük Kanunu’nun 15 inci maddesinde belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlardan biri olmalıdır.

**Gümrük tarifesi**, Gümrük Kanunu’nun 15’inci maddesinin 3.üncü fıkrasında;

- Bakanlar Kurulunca (Cumhurbaşkanlığı Kararı)ile kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetvelini (TGTC),
- TGTC ne dayanan veya bu cetvele alt açılımlar ekleyen ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemlerinin uygulanması için tespit edilen diğer cetvelleri,
- Türk Gümrük Tarifesinin kapsadığı eşyaya uygulanacak gümrük vergi oranları ile tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini,
- Türkiye’nin bazı ülke ve ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulaması gerektiren anlaşmalarda yer alan tercihli tarife uygulamalarını,
- Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamalarını,
- İthalat vergilerinde, bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet ve indirim uygulamalarını,
- Yukarıdakiler dışında kalan diğer tarife uygulamalarını kapsar.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, KKDF, Gümrük Kanunu’nda tanımlandığı gibi bir tarife önlemi değildir. İthalat bedellerinin ödeme şekline bağlı olarak uygulanan bir fon kesintisidir. Yani mal bedellerinin ithalattan sonra ödenmesini sağlayan kredili işlemler için öngörülen bir kesintidir. **KKDF, eşyanın ithaline bağlı olarak uygulanan bir tarife önlemi olmadığı açık olarak anlaşılmaktadır.**

Türk Gümrük Tarife Cetveli, Gümrük Yönetmeliğinin 32.inci maddesinde; “Eşyanın cins ve niteliklerine göre sistematik bir şekilde numaralandırılarak sınıflandırıldığı ve 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanunda yer alan gümrük vergisi oranlarının gösterildiği Bakanlar Kurulunca kabul edilen cetveli, ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

Gümrük vergisi oranları 474 sayılı Kanunun Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanına) verdiği yetki çerçevesinde uluslararası anlaşmalarının hükümleri de dikkate alınmak suretiyle (tercihli tarife uygulamaları) her yıl yayınlanan İthalat Rejimi Kararı ve EK Kararlarda yer alan

eşyanın GTİP ve vergi oranlarını gösteren cetvellerle belirlenmektedir. Gümrük Kanunu'nun 15 inci maddesinde belirtilen tercihli tarife önlemleri, bu Kararlar ve Ek Kararlarda gösterilmektedir. Yine eş etkili vergi ve mali yüklerde (ilave gümrük vergisi, ek mali yükümlülük) benzeri şekilde Bakanlar Kurulu (Cumhurbaşkanı) Kararlarıyla eşyanın ithalinde ödenecek bir tarife önlemi olarak GTİP ve eş etkili vergi veya mali yük oranları belirlenmektedir. KKDF ise, yukarıda da belirtildiği üzere gümrük vergisi, ilave gümrük vergisi, ek mali yükümlülük, KDV ve ÖTV gibi ithalinde eşyaya uygulanacak bir tarife önlemi olarak belirlenmediğinden Gümrük Kanunu'nun 15 inci maddesi kapsamında değerlendirilmesinin hiçbir hukuki dayanağı bulunmamaktadır.

## İKİNCİ KOŞUL:

KKDF kesintisi farkına Gümrük Kanunu'nun 234/1-a) bendi hükmüne göre ceza uygulanabilmesi için, KKDF'nun bir ithalat vergisi olması gerekir. Her ne kadar gümrük idarelerince KKDF bir ithalat vergisi kapsamında yorumlanarak buna göre işlem yapılmakta olmakla birlikte bu yorumun hiçbir hukuki temeli bulunmamaktadır.

İthalat vergileri deyimini doğru olarak kavrayabilmek için Gümrük Kanunu'nun 4/8 ve 9 uncu fıkralarındaki hükümlerin birlikte değerlendirilmesini gerektirmektedir. Gümrük Kanunu'nda;

**“Gümrük vergileri** deyimini, ilgili mevzuat uyarınca **eşyaya uygulanan** ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü,

**“İthalat vergileri** deyimini ise, eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ve diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere **ithalat vergileri, ithalinde eşyaya uygulanan bir tarife önlemdir.**

Kanun'un 15 inci maddesindeki gümrük tarifesi tanımı ile 4.üncü maddenin 8 ve 9 uncu fıkrasındaki tanımlar örtüşmektedir. Nitekim gerek Gümrük Kanunu'nun 1 inci maddesinde Kanun'un amacı kısmındaki tanıma, gerek 15 inci maddedeki tanımlara, gerek se Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki hükümlere göre gümrüğün konusunu eşya oluşturmakta ve gümrük vergileri ya da **ithalat vergileri eşyaya uygulanacak mali yükleri ifade etmektedir.** Gümrük Kanunu'nun ve Türk Gümrük Tarife Cetvelinin bu sistematigi bilinmeden yapılacak yorumlar maalesef hukuka uygun olmayan hatalı uygulamaların yolunu da açabilmektedir.

Burada sorulması gereken soru, **KKDF eşyanın ithalinde uygulanan bir vergi, eş etkili vergi veya mali yük müdür?**

KKDF uygulanmasına ilişkin 4684 sayılı Kanununun geçici 3/a maddesi hükmüne istinaden uygulanmasına devam edilen 88/12944 sayılı Karar hükümlerindeki fonun kaynakları ve fon tahsiline ilişkin hükümler incelendiğinde, bu fonun eşyanın ithaline bağlı olarak uygulanan bir tarife önlemi olmadığı çok açık olarak görülmektedir.

KKDF, 88/12944 sayılı Karar'da sayılan fonun kaynaklarından birini oluşturan, ithalatta kullanılan belli vadeli ödeme şekillerine de uygulanan bir fon olup, eşyanın ithalinde uygulanan bir fon veya mali yük olmadığı net olarak anlaşılmaktadır.

Diğer yandan 7156 sayılı “2019 YILI MERKEZİ İDARELER BÜTÇE KANUNU” nun “B CEVELİ” incelendiğın “Gümrük Vergileri” 1 No.lu “Vergi Gelirleri” faslının alt tertibinde belirtilmiştir.

Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	
	<b>Gümrük Vergileri</b>
01	Gümrük Vergileri
	<b>İthalde Alınan Katma Değer Vergisi</b>
01	İthalde Alınan Katma Değer Vergisi

KKDF nu ise aşağıdaki tabloda görüleceği üzere 5.No.lu “Diğer Gelirler” faslının “**Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar**” tertibinde yer almaktadır. Dolayısı ile Bütçe Kanununun ilgili tertibinde KKDF, gümrük vergilerinin yer aldığı fasıl ve tertibinde gösterilmemiştir. Bununla birlikte ilave gümrük vergisi, ek mali yükümlülük gibi Gümrük Kanununun 3/8 ve 3/9.uncu fıkralarda tanımlanan gümrük vergileri/ithalat vergileri “Gümrük Vergiler” içinde belirlenmiş olup, KKDF, gümrük vergileri dolayısı ile ithalat vergileri tanımına girmediğinden ayrı bir fasılda yer almıştır.

11	<b>İthalatta Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintisi</b>
12	Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintisi
17	Trafik Sigorta Payları
18	İthalden Yüzde Bir ve Binde Beş Oranında Alınan Çevre Katkı Payı
19	Belediyelerden Alınan Yüzde Bir Oranında Çevre Katkı Payı

O halde gümrük idarelerince KKDF'nun bir ithalat vergisi olarak yorumlanmasının altında yatan saiklerin neler olduğunu değerlendirirsek;

Birincisi, Gümrük Kanunu'nun 234/1-a fıkrasında, 11.04.2013 tarihinde yapılan değişiklik ile bu madde hükmünde yer alan “gümrük vergisi” tabiri yerine “ithalat vergileri” tabirinin konulması,

İkincisi, Gümrük Kanunu'nun 4/9 uncu bendindeki “ithalat vergileri” tanımını, KKDF açısından Kanun'un sistematiği dikkate alınmadan ve bağlamından koparacak şekilde ithalde alınan bir mali yük kavramı ile örtüştürecek şekilde yorumlanması,

Üçüncü ise, 2014/6852 sayılı Karar'ın (2) inci maddesi hükmüne göre KKDF nin takibi, tahsili ve ceza uygulanmasında Gümrük Kanunu'ndaki esasların uygulanacağı hükmünden hareketle KKDF'nun bir ithalat vergisi olarak yorumlanmasıdır.

Birinci ve İkinci saiklere verilecek cevaplar yukarıda ayrıntılı olarak açıklanmış olup, üçüncü saikle ilgili olarak iki şey söylenebilir.

**Birincisi**, 2014/6852 sayılı Karar'ın hiçbir Kanuni bir dayanağı bulunmamaktadır. Karar metninden de anlaşılacağı üzere Gümrük ve Ticaret Bakanlığının yazılı bir talebine istinaden alınmış idari bir karar olup, bu karar gerekçe gösterilerek Gümrük Kanunu'nun 234/1-a) bendi hükmüne göre ceza uygulanması maalesef bir Anayasa ihlali olarak değerlendirilmektedir.

**T.C. Anayasası'nın;**

**MADDE 11-** Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz.

**MADDE 73-** Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır

Hükümleri açık olup, idari bir düzenleme ile ceza uygulamasının yolu açılmaktadır.

**İkincisi,** 2014/6852 sayılı Kararın kanuni dayanağının bulunduğunu farz etsek dahi, bu Karara dayanarak idari para cezası uygulanması için Gümrük Kanunu'ndaki esaslara göre hareket edilmesi gerekir. Gümrük Kanunu'nun 234/1-a) bendi hükmüne göre ceza uygulamasının iki temel esası bulunmakta olup, madde metni dikkatlice okunduğunda görüleceği üzere her iki koşulun birlikte karşılanması yani birinin sağlanıp diğerinin sağlanmadığı durumda bu madde hükmüne göre ceza uygulanmasının söz konusu olamayacağı anlaşılmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 234/1-a) madde hükmüne göre ceza uygulanabilmesi için;

- İthal eşyasının Kanununun 15 inci maddesinde tanımlanan bir tarife önlemi kapsamında olması ve
- Eşyanın ithalinde uygulanacak bir gümrük vergisi eş etkili vergi veya mali yük olması gerekir.

Gümrük Teşkilatı maalesef, KKDF uygulamasında ciddi hukuki hatalar yapmakta ve bu hatalı uygulamalar bazı idari düzenlemelerle devam ettirilmektedir. Tıpkı 2013/6 sayılı Genelge kapsamında yapılan düzenleme ile, kısmi muafiyete tabi geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşya için rejime giriş beyannamesinin tescil tarihi veya öncesi mal bedeli transferin yapılmadığı durumlarda KKDF için yükümlülük doğacağı görüşü ile KKDF tahsili yoluna gidilmesi gibi.

### **Geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşya için KKDF yükümlülüğü doğar mı?**

Bilindiği üzere geçici ithalat rejimi, Gümrük Kanunu'na göre eşyanın belli bir süre Türkiye Gümrük Bölgesinde kalmasına ve verilen süre ve ek süreler içerisinde olağan yıpranmalar dışında ayniyatına uygun olarak yeniden Türkiye Gümrük Bölgesi dışına gönderilmesi veya gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına imkan sağlayan bir rejimdir.

Geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyanın mülkiyeti Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki göndericiye ait olduğundan kiralama veya kullanım bedeli hariç mal bedeli için bir ödeme söz konusu olamayacağından KKDF açısından bir yükümlülük doğmayacağı açıktır. Ancak, bu rejime tabi tutulan eşyanın göndericisi/satıcısı tarafından mülkiyetinin devrinin sağlanması suretiyle serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması ve mal bedelinin vadeli bir ödeme şekline tabi olması halinde KKDF açısından bir yükümlülük doğacaktır.

Bununla birlikte, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2013/6 sayılı Genelgesinin 3.üncü maddesinde belirtilen kısmi muafiyete tabi olarak geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşya bedelinin rejime giriş beyannamesinin tescil tarihinde veya öncesi transferinin yapılmadığı durumlarda KKDF için yükümlülük doğacağı görüşünün temel argümanını Gümrük Kanunu'nun 181/1-b) bendi hükmü olduğu anlaşılmaktadır. Oysa bu madde metni incelendiğinde;

“Madde: 181 – 1. İthalatta gümrük yükümlülüğü;

- a) İthalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesi,

- b) İthalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali,

İçin verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlar”

Hükmü, kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali yapılacak eşya bakımından değerlendirildiğinde, KKDF açısından bir yükümlülük isnat edilebilmesi için,

- Bedeli için transfer yapılmayan ithal işlemleri için de 88/12944 sayılı Karada KKDF açısından bir yükümlülük öngörülmesi,
- KKDF mükellefiyetinin ithal edilen eşya için öngörülen bir tarife önlemi, yani ithalat vergisi niteliğinde olması gerekir.

KKDF eşyaların ithalinde tahsili öngörülen bir mali yük olmadığı gibi, KKDF mevzuatı incelendiğinde görüleceği üzere kati ithale konu eşyaların bedellerinin beyanname tescil tarihi veya öncesi transferinin yapılmadığı yani ithalatçının satıcı tarafından kredilendirildiği durumlarda fon yükümlülüğü doğmaktadır. KKDF ile ilgili Kararın amaç ve kapsamı bunu ifade etmektedir.

Diğer yandan kısmi muafiyete tabi tutularak geçici ithalata tabi tutulacak eşyalar için uygulanacak hükümler Gümrük Kanunu'nun 132 ve 133 üncü maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Kanun'un 132 inci maddesinde;

“MADDE 132/1:

1. Mülkiyeti, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında yerleşik bir kişiye ait olan ve 131 inci madde uyarınca konulmuş hükümlere tabi olmayan veya söz konusu hükümlere tabi olmakla birlikte, tam muafiyet suretiyle geçici ithalat iznine ilişkin hükümlerde öngörülen koşulları taşımayan eşyanın, kısmi muafiyet uygulanması suretiyle geçici ithalat rejiminden yararlanması mümkündür.”

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere geçici ithalat rejimi hükümlerinden yararlanarak geçici ithali yapılacak **eşyaların mülkiyetinin Türkiye Gümrük Bölgesi Dışında bir kişiye ait olması rejimin temel koşullarından biridir.** Nitekim geçici ithalat izninin verilmesini düzenleyen Gümrük Yönetmeliğinin 378 inci maddesinde, geçici ithalat rejimi kapsamında ithali talep edilen eşya için yapılacak başvuruya eklenmesi gereken belgeler sayılmış ve ilk sırada eklenecek belgeler arasında **“Proforma Fatura”** sayılmıştır. Bunun anlamı, geçici ithalat rejimi süresince eşyanın mülkiyetinin izin talebinde bulunana geçemeyeceği, ancak bir kiralama veya kullanım bedeli karşılığı sözleşmelerinde belirlenen süre zarfında kullanılacağı öngörülmüştür. Yani **mal bedeli için herhangi bir ödeme söz konusu olmayıp, yalnızca bir kiralama veya kullanım bedeli ödemesi söz konusu olabilmektedir.**

## SONUÇ

Her ne kadar KKDF nin tarh, tahakkuk ve tahsili yetkisi 2014/6852 sayılı Karar ile gümrük idarelerine verilmiş ise de, ceza uygulamasına ilişkin hiçbir Kanuni dayanağı bulunmayan bu Karar hükümlerine göre ceza uygulanması Anayasa'ya aykırı olduğu gibi, fon kesintisinin KDV ve ÖTV matrahında yaratacağı matrah farkına KDV veya ÖTV için uygulanacak cezalar hariç, KKDF, Gümrük Kanunu'nun 234/1-a) bendi hükmünde belirtilen fiil tanımına uymadığından bu madde hükmüne göre ceza verilemeyeceği, ancak 88/12944 sayılı Karar'ın 8.inci maddesinde gümrük idarelerince KKDF istisnası uygulanan ve istisnanın koşullarına

uyulmayan durumlar için öngörülen cezai faiz uygulaması yapabileceği, bunun dışında gümrük idarelerince **yasal bir düzenleme olmadan** Gümrük Kanunu hükümlerinde tanımlanmayan bir fiil için ceza uygulaması yapılmayacağı, ayrıca kısmi muafiyet kapsamında geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşya için KKDF açısından bir yükümlülük doğmayacağı açık olup, bu kapsamdaki yasal olmayan uygulamanın dayanağı olarak gösterilen 2013/6 sayılı Genelgenin 3.üncü maddesinin kaldırılması gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **KAYNAKÇA:**

- **4684 sayılı Kanun (03.07.2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazete)**
- **88/12944 sayılı KKDF Hakkında Karar**
- **2014/6852 sayılı KKDF nun Takip ve Tahsiline İlişkin Karar**
- **4458 sayılı Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği**
- **T.C. Anayasası**
- **7156 sayılı 2019 Yılı Merkezi İdareler Bütçe Kanunu**
- **2016/11681 Esas Sayılı Danıştay Onuncu Dairesinin Kararı**
- **3093 sayılı TRT Gelirleri Kanunu**
- **2017/7757 sayılı TRT Gelirleri Kanunu Hükümleri Uyarınca Alınacak Bandrol Ücretlerine İlişkin Karar (9 Temmuz 2015/29411 sayılı Resmi Gazete)**
- **Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün dağıtımli 14.03.2019 tarihli, 42513799 sayılı yazıları.**
- **Mustafa GÜMÜŞ – İthalatta Vergi ve Mali Yükümlülükler (AGMD Yayınları)**