Dahilde İşleme Rejimi ve KKDF Hakkında - Danıştay Kararı

Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı 7. Daire 2022/3113 Sayılı Karar - Telafi Edici Verginin Ödenmemesi - Danıştay Kararı

T.C. DANIŞTAY YEDİNCİ DAİRE Esas No : 2024/1780 Karar No : 2024/3630

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Bakanlığı adına ... (...) Gümrük Müdürlüğü - (E-Tebligat) **VEKİLİ :** Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...Ticaret Limited Şirketi **VEKİLİ :** Av. ...

İSTEMİN KONUSU : ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ : Dava konusu istem: Davacı adına 2010 yılında tescilli muhtelif tarih ve sayılı 19 adet beyanname ile ... tarih ve ... sayılı dahilde işleme izin belgesi kapsamında geçici olarak ithal edilen eşyaların ihracat taahhüt hesabının müeyyidesiz olarak kapatılmasından sonra, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Müfettişlerince hazırlanan ... tarih ve ... sayılı soruşturma raporunun Ekonomi Bakanlığı İhracat Genel Müdürlüğünce incelenmesi neticesinde, ihracatların gerçeği yansıtmadığından bahisle, Uludağ İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğinin 12/10/2012 tarihli yazıları ile 2006/12 sayılı Tebliğinin 45 ve 46. maddeleri uyarınca, taahhüt hesabının müeyyideli olarak kapatıldığının bildirilmesi üzerine, gümrük ve katma değer vergileri, dampinge karşı vergi, kaynak kullanımını destekleme fonu, fon payına ait cezai faiz ile gecikme faizinin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 37. maddesine göre 1 ay içerisinde ödenmesi aksi takdirde 56. maddeye istinaden takibat yapılacağı yolunda tesis edilen işleme karşı açılan dava sonucunda verilen merciine tevdi kararı sonrasında; işlemin, kaynak kullanımını destekleme fonu payı ve fon payına ait cezai faize ilişkin kısmının iptali istemiyle dava açılmıştır. İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Bozma kararı üzerine, dosyanın

kaynak kullanımı destekleme fonu payına ilişkin kısmına yönelik olarak incelendiği, ara kararı ile idarece dosyaya ibraz edilen bilgi ve belgelerden ithalat sırasında yapılan ödemelerin mal mukabili ve vesaik mukabili olduğu, dolayısıyla ithalatlarının fon payına tabi olmadığı anlaşıldığından, ithale konu beyannamelere ilişkin olarak davacı adına tesis edilen işlemin fon payına ilişkin kısmında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle bu kısmının iptaline karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Dahilde işleme rejimi hükümlerinin ihlal edildiği, geçici ithal edilen ürünlerin yurt içinde bırakıldığı, davaya konu eşyaların peşin ödeme yoluyla ithal edilmediği, kaynak kullanımını destekleme fon payının aranmasının hukuka uygun olduğu ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'IN DÜŞÜNCESİ: Dosyanın incelenmesinden; davaya konu işleme dayanak beyannamelerin ödeme şekillerinin dosyada yer aldığı, 12/05/1988 gün ve 88/12944 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de kaynak kullanımını destekleme fon payının hangi şekillerde aranacağının açıkça ortaya konulduğu, dahilde işleme rejim şartlarının ihlali halinde geçici ithal sırasında aranmayan fon payının aranacağı tabii olduğundan, davaya konu beyannamelerden ödeme şekli vesaik mukabili olanlardan fon payının tahakkukunun aranmayacağı, ancak mal mukabili olanlardan isteneceğinden, temyize konu kararın beyannamelerden vesaik mukabiline ilişkin hüküm fıkrasının onanması mal mukabiline ilişkin kısmının ise bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY :

Davacı adına 2010 yılında tescilli muhtelif tarih ve sayılı 19 adet beyanname ile ... tarih ve ... sayılı dahilde işleme izin belgesi kapsamında geçici olarak ithal edilen eşyaların ihracat taahhüt hesabının müeyyidesiz olarak kapatılmasından sonra, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Müfettişlerince hazırlanan ... tarih ve ... sayılı soruşturma raporunun Ekonomi Bakanlığı İhracat

Genel Müdürlüğünce incelenmesi neticesinde, ihracatların gerçeği yansıtmadığından bahisle, Uludağ İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğinin 12/10/2012 tarihli yazıları ile 2006/12 sayılı Tebliğinin 45 ve 46. maddeleri uyarınca, taahhüt hesabının müeyyideli olarak kapatıldığının bildirilmesi üzerine, gümrük ve katma değer vergileri, dampinge karşı vergi, kaynak kullanımını destekleme fonu, fon payına ait cezai faiz ile gecikme faizinin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun 37. maddesine göre 1 ay içerisinde ödenmesi aksi takdirde 56. maddeye istinaden takibat yapılacağı yolunda tesis edilen işleme karşı açılan dava sonucunda verilen merciine tevdi kararı sonrasında tesis edilen işlemin kaynak kullanımını destekleme fonu payı ve fon payına ait cezai faize ilişkin kısmının iptali istemiyle dava açılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT:

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 108. maddesinde; serbest dolaşımda olmayan eşyanın işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihraç edilmesi amacıyla, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve vergileri teminata bağlanmak suretiyle, dahilde işleme rejimi kapsamında geçici olarak ithal edileceği, eşyanın işlem görmüş ürünler şeklinde ihracı halinde, teminatın iade olunacağı, eşyanın bu şekilde dahilde işleme rejiminden yararlanmasına, şartlı muafiyet sistemi denildiği, olay tarihinde yürürlükte bulunan şekliyle 238. maddesinde de, bu Kanunun 108 ilâ 127. maddelerde düzenlenen dahilde işleme rejimine ilişkin hükümlerin ihlali halinde eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin tahsili yanında, bu vergilerin iki katı tutarında para cezası alınacağı hükme bağlanmıştır.

1211 sayılı T.C. Merkez Bankası Kanunu'nun 3098 sayılı Kanun'la değişik 40. maddesinin II. fıkrasının (b) ve (c) bendi ile 3182 sayılı mülga Bankalar Kanunu'nun 37. ve 40. maddeleri uyarınca 12/05/1988 tarih ve 88/12944 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ayrıca, 12/05/1988 tarih ve 88/12944 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3. maddesinde, kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalatlarda kaynak kullanımını destekleme fonu payının alınacağı kuralı yer almıştır.

Öte yandan, 03/07/2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 01/01/2002 tarihinde yürürlüğe giren 16. maddesinin (e) fıkrası ile, 18/06/1999 tarih ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun, Bakanlar Kurulunun; kredilerin kalkınma planlarının amaçlarına uygun olarak

yönlendirilmesi için fon kurmaya, kaldırmaya, kaynağını kredilere tahakkuk ettirilen faizlerden veya sair suretlerle sağlamaya yetkili olduğuna ilişkin 20. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendi 01/01/2002 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış; aynı Kanun'un geçici 3. maddesinin (a) fıkrasında ise, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintilerinin, bu konuda yeni bir düzenleme yapılıncaya kadar yürürlükten kaldırılan hükümlere göre tahsil edilmeye devam olunacağı ve doğrudan genel bütçeye gelir yazılmak üzere Hazine hesaplarına intikal ettirileceği; kesinti oranlarını sıfıra kadar indirmeye veya onbeş puana kadar yükseltmeye veya kesintiyi tümüyle kaldırmaya Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu; bu kesintilerin tahakkuk ve tahsilinin, Maliye Bakanlığınca, vergi gelirlerine ilişkin yetkiler kapsamında takip edileceği ve kesintilerin tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş; bu düzenlemelere parelel olarak da, 12/07/2001 tarih ve 24460 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 03/07/2001 tarih ve 2001/2698 sayılı Kararnamenin eki Kararın 4. maddesi ile de, 12/05/1988 tarih ve 88/12944 sayılı Kararnamenin eki Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar ile ek ve değişiklikleri, 01/01/2002 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Diğer taraftan, 11/02/2017 tarihinde yürürlüğe giren 6771 sayılı T.C. Anayasası'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la Anayasaya eklenen Geçici 21. maddeyle; Kanunlar ve diğer mevzuat ile Başbakanlık ve Bakanlar Kuruluna verilen yetkilerin, ilgili mevzuatta değişiklik yapılıncaya kadar Cumhurbaşkanı tarafından kullanılacağı, yürürlükte bulunan kanun hükmünde kararnameler, tüzükler, Başbakanlık ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan yönetmelikler ile diğer düzenleyici işlemlerin yürürlükten kaldırılmadıkça geçerliliğini sürdüreceği düzenlenmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan mahkeme kararının, dava konusu beyannamelerden 88/12944 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında fona tabi olduğuna dair belirleme olmayan ödeme şekli peşin ödeme niteliğindeki vesaik mukabili olanlar nedeniyle tesis edilen işlemlere ilişkin hüküm fıkrası aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, anılan hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmamıştır.

Temyiz isteminin, kararın, ödeme şekli mal mukabili olan beyannamelere ilişkin hüküm fıkrasına yönelik kısmına gelince;

Yukarıda yer verilen düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesinden, yayım tarihi sonraya rastlamakla birlikte; 4684 sayılı Kanun'la aynı tarihli 2001/2698 sayılı Kararnamenin eki Kararın 4. maddesi ile, 4684 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendine paralel olarak, 12/05/1988 tarih ve 88/12944 sayılı Kararnamenin eki Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar ile ek ve değişikliklerinin 01/01/2002 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış olması karşısında, Bakanlar Kurulunun, 01/01/2002 tarihi itibarıyla kredilerin kalkınma planlarının amaçlarına uygun olarak yönlendirilmesi için fon kurma, kaldırma, kaynağını kredilere tahakkuk ettirilen faizlerden veya sair suretlerle sağlama yetkisinin kaldırıldığı, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintilerinin ise bütçeye gelir yazılmak üzere tahsil edilmeye devam olunacağı, Bakanlar Kurulunun yeni bir fon kurma yetkisi olmamakla birlikte Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesinti oranlarını belirleme veya tümden kaldırma yetkisinin devam ettiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Yine; serbest dolaşımda olmayan eşyanın, dahilde işleme rejimi çerçevesinde, Türkiye'de işlenerek veya başka eşyanın üretiminde kullanılarak Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edilmek kaydıyla, geçici olarak ithal edilmesi halinde, ithal edilen eşyaya ait vergilerin kural olarak, giriş sırasında tahakkuk ettirilmesi, ancak, tahsil edilmeyecek geçici olarak ithal edilen eşyanın işlem görmüş ürünler şeklinde ihraç edilmesi halinde iade edilmek üzere, teminata bağlanmasının icap ettiği 4458 sayılı Kanun'un yukarıda değinilen hükmünden anlaşılmaktadır.

Buna göre, dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen eşyaya isabet eden vergiler, başlangıçta tahakkuk ettirilip teminata bağlamasına karşın, kaynak kullanımını destekleme fonu payı için aynı durum söz konusu değildir. Kaynak kullanımını destekleme fonu payının, gümrük idaresince, dahilde işleme izin belgesi kapsamında yapılan ithalat sırasında tahakkuk ettirilerek tahsiline olanak bulunmayıp, ancak, rejim koşullarının ihlal edilmesi halinde tahsili yoluna gidilebilmektedir. Bu nedenledir ki, dahilde işleme rejimi kapsamında gerçekleştirilen ithalat sırasında tahakkuk ettirilmesi söz konusu olmayan, fon payı ve fon payının matraha dahil edilmesi suretiyle ek olarak tahakkuk ettirilen katma değer vergisi yeni bir tahakkuk olup, rejim ihlalinin tespiti halinde, ödeme şekillerine göre ithalatların fona tabi olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Kaynak kullanımı destekleme fon payının tahakkuk ettirilmesi için öncelikle, ithale konu eşyanın bedelinin nasıl ödendiğinin belirlenmesi gerektiğinden, ödeme yöntemleri olan, "peşin ödeme",

"kabul kredili ödeme", "vadeli akreditifli ödeme" ve "mal mukabili ödeme" şekillerinin tanımlanması zorunludur, gümrük mevzuatında anılan ödeme şekilleri ile ilgili bir tanım bulunmamakla birlikte, ilgili dönemde kambiyo mevzuatını düzenleyen Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü Dış Ticaret Müdürlüğünce yayımlanan ancak olay tarihinde yürürlükte bulunmayan 23/06/2004 tarih ve 2004/YB-50 sayılı Genelgede söz konusu ödeme şekillerinin tanımlandığı, buna göre "peşin ödeme"nin; gümrük beyannamesi ve eklerinin gümrük idaresine onay için ibraz edildiği tarihe kadar yapılan ödemeyi ifade ettiği, bir başka deyişle malların ithalatçı tarafından gümrükten fiilen teslim alınmasından önce yapılan ödemeye peşin ödeme denileceği belirtilmiş, kabul kredili ödemenin; satılan malın bedelinin bir poliçeye bağlandığı vadede satıcıya ödendiği ödeme şeklini, vadeli akreditifli ödemenin; ithalatçı ve ihracatçı arasındaki satış sözleşmesine göre akreditif bedelinin ihracatçı tarafından malların sevkinden sonra muhabir bankaya belgelerin ibrazında değil, bu belgelerin ibrazından belirli bir süre sonra ihracatçıya ödenmesini sağlayan akreditif türü olarak tanımlandığı, mal mukabili ödemenin ise; firmaların mal bedelinin transferine ilişkin taleplerini gümrük beyannamesinin bankaya ibrazı ile yapabilecekleri ödeme şeklini yani, ihraç edilen malın bedelinin, bu malın ithalatçı tarafından teslim alınmasından sonra ödenmesini ifade ettiği görülmektedir.

Dosyanın incelenmesinden, davaya konu beyannamelerden bir kısmında ödeme şeklinin mal mukabili, bir kısmının ise vesaik mukabili şeklinde gösterildiği Mahkeme tarafından da rejim ihlali bulunduğu sonucuna varılmakla birlikte ödeme şekillerine ilişkin herhangi bir değerlendirme yapılmaksızın, tüm ödemelerin peşin olduğunun kabulü ile ithalatların fona tabi olmadığı sonucuna ulaşılarak karar verildiği anlaşılmış ise de, davaya konu muhtelif tarih ve sayılı 19 adet beyannameden bir kısmının ödeme şeklinin mal mukabili olduğu, dolayısıyla kaynak kullanımını destekleme fonu payına tabi bulunduğu tespit edildiğinden hukuka aykırı ve eksik incelemeye dayalı olarak verilen kararın işlemin ödeme şekli mal mukabili olan beyannamelere ilişkin kısmına dair hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle; 1. Temyiz isteminin kısmen reddine, kısmen de kabulüne, 2. ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının; ödeme şekli vesaik mukabili olan beyannameler yönünden ONANMASINA, 3. Ödeme şekli mal mukabili olan beyannameler yönünden ise BOZULMASINA, 4. Yeniden bir karar vermek üzere dosyanın anılan Mahkemeye gönderilmesine, 5. 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 13. maddesinin (j) bendi parantez içi hükmü

uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere, yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, 6. 2577 sayılı Kanun'un (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş gün içinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 19/09/2024 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

Adalet Bakanlığı İçin Link'e Tıklayınız