

30.09.2009

## Açıklamalı Sirküler Rapor 2009/13

### Konu:

### **İTHALATTA KDV MATRAHI VE GÜMRÜK VERGİSİ**

27.10.2008 tarihli ve 27037 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “**Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği**” ile dış ticarete söz konusu olabilecek riskli işlemlerin, gümrük idaresine yapılan beyanların ve gümrük işlemlerinin doğruluğu ile işlemlerin usulüne uygun yapıp yapılmadığının ilgili kişilere ait yerlerde sonradan kontrolüne ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Sonradan kontrol, firmaların gümrük vergileri karşısındaki durumu ile gümrük mevzuatı ve ilgili diğer mevzuatta öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilip, getirilmediğini belirlemek amacıyla yapılacaktır. Sonradan kontrol, Gümrük Müsteşarlığı merkez denetim elemanları (Müfettiş ve Kontrolörler) tarafından yapılacaktır.

Söz konusu yönetmelik kapsamındaki denetimler başlatılmıştır.

İthalatta KDV matrahı mevzuu açısından özellikle yukarıda yer verilen yönetmelik kapsamındaki denetim uygulamaları ile bazı firmalarda gündeme gelebilecek tartışmalı bazı hususlara bu sirkülerimizde değinilecektir.

### **A) Gümrük Mevzuatına Göre İthal Edilen Eşyanın Kıymetinin (Gümrük Vergisine Esas Olan Kıymetinin) Tespit Edilmesi:**

İthal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye’ye ihraç amacıyla yapılan satışta aşağıda yer verilen gerekli düzeltmelerin de yapıldığı ve satıcıya füilen ödenen veya ödenecek fiyattır.

*Füilen ödenen veya ödenecek fiyat*, ithal eşyası için alıcının, satıcı veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamıdır. *Bu fiyat*, ithal eşyasının satış koşulu olarak alıcının satıcıya veya satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak üzere üçüncü bir kişiye yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsar. Ödemeler, para transferi şeklinde olabileceği gibi akreditif veya ciro edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı yapılabilir.

## **1. Gümrük Kıymetine Dahil Edilecek Unsurlar:**

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 27, bu kanuna bağlı Gümrük Yönetmeliği'nin ise 43'üncü maddeleri gereği; ithal edilen malın gümrük kıymeti tespit edilirken aşağıdaki fiilen ödenen veya ödenecek bedeller matraha ilave edilir:

a)Aşağıdaki unsurların eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına dahil edilmemiş, ancak alıcı tarafından üstlenilen bölümü;

- Satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar ve tellâliye,
- Gümrük işlemleri sırasında söz konusu eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyeti,
- İşçilik ve malzeme giderleri dahil ambalaj bedeli;

b)İthal eşyasının üretiminde ve ihraç amacıyla satışında kullanılmak üzere, alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan aşağıda sayılan mal ve hizmetlerin kıymetinden verilecek uygun miktardaki pay;

- İthal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri,
- İthal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler,
- İthal eşyasının üretimi sırasında tüketilen maddeler,
- İthal eşyasının üretimi için gereken ve ithal ülkesi dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri,

c)Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan royalty ve lisans ücretleri,

d)İthal eşyasının tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu doğan hâsılanın, doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmı,

e)İthal eşyası için Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri.

Fiilen ödenen veya ödenecek fiyata yapılacak ilaveler için nesnel ve ölçülebilir veriler esas alınır.

Gümrük kıymetinin belirlenmesinde, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata yukarıda yer verilenler dışında hiçbir ilave yapılamaz.

Satın alma komisyonları ifadesinden; ithalatçının temsilcisine kıymeti belirlenecek eşyanın satın alınmasında yurtdışında verdiği temsil hizmeti karşılığında ödediği ücret anlaşılır.

İthal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesi sırasında;

- Türkiye’de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler,

- Türkiye’ye ihraç amacıyla satışında bir satış koşulu olmaması kaydıyla, dağıtım veya tekrar satış hakları için alıcının yaptığı ödemeler,

fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmez.

## **2. Gümrük Kıymetine Dahil Edilmeyecek Unsurlar:**

4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 28, bu kanuna bağlı Gümrük Yönetmeliği’nin ise 44’üncü maddeleri gereği; ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırtedilebilmeleri koşuluyla aşağıdaki giderler gümrük kıymetine dahil edilmez:

a)Eşyanın, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ile Türkiye’nin anlaşmalarla dahil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri,

b)Sınaî tesis, makine veya teçhizat gibi, ithal eşyası için yapılan inşa, kurma, montaj, bakım veya teknik yardıma ilişkin giderler,

c)İthal eşyasının satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri;

d)İthal eşyasının Türkiye’de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler;

e)Satın alma komisyonları;

f)Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye’de ödenecek ithalat vergileri.

Yukarıda (c) bendinde belirtilen hallerde, finansmanın satıcı veya bir başka kişi tarafından sağlanmış olmasına bakılmaz. Ancak, finansman anlaşmasının yazılı olarak yapılmış olması ve gerektiğinde alıcının;

- Eşyanın, fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olarak beyan edilen fiyattan satıldığını,
- Söz konusu faiz oranının, finansmanın sağlandığı ülkede o tarihte bu tür bir işlem için geçerli olan faiz oranı seviyesini aşmadığını,

kanıtlaması şarttır.

## **B) İthalatta KDV Matrahı:**

İthalat konusu malın, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 69. maddesine göre gümrükten çekilebilmesi için beyannamenin tescil edilmesi ve onaylanması, ithalata bağlı tahakkuk eden vergilerin ödenmesi gerekmektedir. Gümrük beyannamesinin tescili KDV'yi doğuran olay olarak hüküm altına alındığından mal ve hizmet ithalatı sonucu terettüp eden vergilerden biri de KDV olacaktır. İthalat anında KDV matrahının nelerden oluşacağı KDVK madde 21'de "İthalatta Matrah" başlığı altında sayılmıştır. Madde 21'e göre ithalat anında KDV'nin üzerinden hesaplandığı matrah aşağıdaki unsurların toplamından oluşmaktadır:

- a) İthal edilen malın **gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti**, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde **sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri**, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,
- b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
- c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.

KDV matrahına, madde 21'den açıkça anlaşılacağı üzere "a,b,c" fıkralarında belirtilen unsurların toplanmasıyla ulaşılmaktadır. "a" fıkrasında belirtilen **gümrük vergisine esas olan kıymete**, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan Gümrük Yönetmeliği'nin 37 ila 42 nci maddelerinde sayılan yöntemlerin uygulanmasıyla ulaşılır. Bu yöntemlerden en geçerli olanı satış bedeli yöntemidir ve bu yöntemle göre gümrük vergisine esas olan kıymet fiilen ödenen veya ödenecek olan fiyattır. **İthalatçılar gümrük vergisine esas alınması için malın ithal edildiği ülkedeki ihracatçılar tarafından tanzim edilen faturaları gümrük idaresine ibraz etmektedirler. Faturalarda teslim şekli CIF olarak gösterilmişse fatura bedeline sigorta ve navlun gideri de dahil olduğundan gümrük kıymetine malın CIF bedeli esas olacaktır. (CIF: Cost, Insurance and Freight – Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim) Başka bir teslim şekli öngörülürse (Ticari İşletmede Teslim/ Ex Works- EXW, Güvertede teslim/FOB – Free On Board...gibi) duruma göre sigorta ve navlun giderlerini tevsik eden faturalar gümrük beyannamesine eklenecektir. Böylece, sigorta ve navlun faturalarının bedelleri, malın bedeline ilave edilerek gümrük vergisine esas olan kıymete ulaşılacaktır.**

KDVK madde 21/b’de bahsi geçen ve ithalat sırasında ödenen her türlü vergi resim ve harçlar, gümrük vergisine esas olan kıymete/fiyata eklenerek KDV matrahına girmektedir. Bu fıkra doğrultusunda, ödenen gümrük vergisi KDV’nin matrahına girmektedir. KDVK madde 21/c’ye göre **gümrük beyannamesinin tesciline kadar** yapılan diğer giderler ( demoraj giderleri, geçici depolama yerlerinde yapılan yükleme ve boşaltma giderleri ve ödeme şekli vadeli olunca tahsil edilen KKDF gibi) ve mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler KDV’nin matrahına girmektedir.

**Özet olarak ifade etmek gerekirse gümrük vergisi tarhına esas olan mal değeri, gümrük beyannamesinin tescil edildiği gün itibariyle bu malın ithalatçıya maliyetidir. Mal bedeli yanı sıra, nakliye, sigorta, tellaliye, komisyon, ambalaj, liman hizmeti bedeli ve mala yönelik olarak yapılan sair tüm masraflar bu maliyete dahildir. İthalatta KDV matrahı,** gümrük beyannamesinin açılışına kadar oluşan mal maliyeti ve masraflar (nakliye, demuraj, sigorta, sair maliyet unsurları) ve ithalde alınan gümrük vergisi ve diğer vergi, resim, fon ve harçları da içeren **toplam ithal maliyetidir.**

### **C) Özellik Arz Eden Durumlar:**

#### **1.) İthalat sonrası satıcı tarafından mal ile ilgili olarak bilahare yansıtılan masraflar:**

Malın teslim şekline göre gümrük idaresine ibraz edilmesi gereken ilave belgelere yukarıda yer verilmiştir. Tekrar etmek gerekirse; ithal malının gümrük vergisine esas kıymeti, bu malın ithalatçıya olan toplam maliyetidir. İthal edilen malın **Türkiye Cumhuriyeti gümrük sınırlarından içeriye girene kadar** yapılan ve alıcı üzerinde kalması kararlaştırılan tüm masraflar ithalat maliyetine dahildir ve dolayısıyla gümrük vergisinin de tam ve doğru olarak hesaplanabilmesi için bu masraflara ait belgelerin de gümrük beyannamesinin tescili sırasında yetkili gümrük idaresine ibrazı gerekir. Daha sonrasında ise gümrük vergisi de dahil olmak üzere toplam eşya kıymeti ithalde ödenecek KDV’nin matrahını oluşturacaktır ve KDV’nin tahsil yetkisi gümrük idaresine aittir. İthal edilen malın teslim şekline bağlı olarak özellik arz eden durumlarda firmalar ile gümrük müşavirleri arasında gerekli bilgi akışı oluşturulmalıdır. Burada elbette gümrük mevzuatına tam olarak hâkim olması beklenen ve malın ithaline dair evrak akışını ve gümrükte ödenmesi gereken vergilerin tam ve eksiksiz olarak ödenmesini sağlamak amacıyla ithalatçı ile gümrük idaresi arasında köprü vazifesi gören gümrük müşavirlerinin de ithalatçıyı doğru bir şekilde yönlendirmesi, bilgilendirmesi ve olası riskleri ve hataları fatura, beyanname, teslim şekli ve diğer hususlar üzerinden önceden görerek önlemesi gerekir. Uygulamada (özellikle yurt dışındaki grup firmalarından ithalat yapan yabancı sermayeli şirketlerde) bazı ithal malları için yurt dışındaki satıcı firma ithal işlemi sonrası navlun, sigorta..v.b. masrafları bilahare fatura edebilmektedir. Yukarıda yer verdiğimiz açıklamaları topluca değerlendirecek olursak; bu gibi bir durumda gelen masraf faturasının da yetkili gümrük idaresine ibraz edilmesi ve ayrıca ek beyan konu edilerek gerekli gümrük vergisi ve KDV’nin gümrük idaresine ödenmesi gerekir.

## **2.) Vade Farkları/Fiyat Farkları:**

Sirkülerin (A.2.) numaralı kısmında finansman temini amacıyla yapılan yazılı sözleşmelere istinaden ve ayrıca ilgili kısımda yer verilen diğer şartlarında sağlanması halinde faiz giderlerinin gümrük vergisine esas kıymete dahil edilmeyeceğini açıklamıştık. Bu durumda yazılı bir finansman (kredi) anlaşmasına bağlı olarak oluşmayan; mal bedelinin geç ödenmesine bağlı olarak oluşan vade farkları ile alıcı ve satıcı arasındaki mutabakata bağlı olarak yurt dışındaki satıcı tarafından yansıtılan maliyet arttırıcı fiyat farkları sirkülerimizin (1) numaralı bölümünde yer verilen “satıcıya fiilen ödenen veya ödenecek fiyat” kavramına dahildir ve bu ilave maliyetlere ait belgelerin yetkili gümrük idaresine ibraz edilerek ek beyan konu edilmesi ve ek gümrük vergisi ile ek KDV’nin yetkili gümrük idaresine ödenmesi gerekir.

## **3.) Gümrük Yönetmeliği’nde Yapılan Bir Değişiklik:**

11.06.2009 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan “Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile Gümrük Yönetmeliği’nin 45’inci maddesine eklenen fıkra aşağıdaki gibidir:

“İthal eşyasının gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken, ancak **gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurları ile ilgili olarak, en geç söz konusu kıymet veya matrah unsurunun öğrenildiği ayı takip eden ayın ilk üç günü içinde beyanda bulunulması ve vergilerinin ödenmesi** gerekir.”

Gümrük yönetmeliğinde yapılan bu değişiklik bir anlamda yukarıda yaptığımız açıklamaları özetler niteliktedir. Bu değişiklik ile artık mükelleflere; ithal konusu malın gümrük vergisi ve KDV matrahına girmesi gereken ancak sonradan öğrenilen unsurları en geç hangi tarihe kadar beyan etmesi gerektiği de hüküm altına alınmış olmaktadır.

Örneğin: (B) A.Ş. Temmuz 2009 içinde ithal ettiği (D) hammaddesi için ihracatçı (K)’den Ağustos ayı içinde gelen ve maliyet arttırıcı bir unsur olan 5.000,00 Euro tutarında bir “debit note”u kayıtlarına almıştır. Bu durumda (B) A.Ş. en geç Eylül ayının ilk üç günü içinde bu belgeyi malı ithal ettiği gümrük müdürlüğüne ibraz etmeli ve malın tabi vergileri bu ilave maliyet unsuru için de tarh ettirmeli ve ödemelidir. İlave gelen bu belge için gümrük idaresine beyanda bulunmadan sadece kayıtlarda sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması ve (2) no.lu KDV beyannamesi ile Maliye İdaresine beyan edilmesi; KDV’nin tahsile esas yetkili kamu idaresine ödenmemesine yol açacak ve ayrıca eğer mal gümrük vergisine tabi ise gümrük vergisinin de eksik ödenmesine neden olunacaktır.

#### **4.) Kargo ile veya elden yurt dışından gelen mallar:**

Uygulamada normal şartlarda gümrükten geçirildiğinde gümrük vergisine tabi olacak bazı mallar veya bu mallara dair numune ölçeğinde parçalar kargo ile getirtilebilmektedir. Kargo ile getirilen bu mallar için de sorumlu sıfatıyla KDV beyanı yapan mükellefler bulunmaktadır. Yukarıda yer verilen yasal mevzuata göre; Türkiye Cumhuriyeti gümrük sınırlarından girişi gümrük vergisine tabi olan bir mal, miktarı ne olursa olsun ve ne şekilde getirilir getirilsin, yetkili gümrük idaresine başvurulmalı ve gümrük giriş beyannamesi tescil ettirilerek bu mala ait gümrük vergisi ve KDV yetkili gümrük idaresine ödenmelidir. Gümrük İdaresi tarafından yapılacak olası bir denetimde, bu mal için cezalı gümrük vergisi tarh ettirileceği gibi KDV'nin de Maliye Bakanlığı'na değil Gümrük İdaresine ödenmesi gerekirdi eleştirisi ile cezalı KDV'de tarh ettirilmesi olasıdır.

#### **D) İthal Edilen Mal İle İlgili Olarak Ortaya Çıkan İlave Bir Maliyet Unsuru İçin Maliye Bakanlığı'na Sorumlu Sıfatıyla KDV Beyanında Bulunulması Gümrük İdaresi Tarafından Ayrıca KDV Tarhını Önler mi?**

Yukarıda da açıklandığı üzere, ithal edilen malın gümrük beyannamesinin tescil edildiği ve Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesine kadar yapılan ve alıcı tarafından karşılanan maliyetler malın gümrük kıymetini oluşturmaktadır. Normal şartlarda gümrük vergisine tabi olması gereken bir mal veya bu mala bağlı olarak ortaya çıkan ilave maliyet unsurları için “en azından KDV ödenmiş olsun” gibi bir gerekçe ve yaklaşım ile (2) numaralı KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla KDV beyanında bulunulması kesin ve yasal mevzuata uygun bir çözüm değildir. Bu uygulama ile hem KDV tahsilâta esas yetkili kamu idaresine ödenmemekte ve hem de gümrük vergisi açısından bir çözümleme yapılmamış olmaktadır.

#### **E) İthalat Sonrası Alınan Hizmetlerde ve Doğrudan İthal Edilen Mal İle Bağlantısı Olmayan Ödemelerde Sorumlu Sıfatıyla KDV ve Vergi Tevkifatı:**

Yukarıda da açıklandığı üzere, ithal edilen mal, makine..v.b. için ithalat sonrası alınan hizmetler gümrük vergisine tabi olmamakta ancak KDVK gereği sorumlu sıfatıyla KDV gerekmede ve ayrıca kurumlar vergisi kanunu kapsamında vergi tevkifatı gerekip gerekmediği açısından da incelenmelidir. Örneğin: İthal edilen mal ve bu malın satışı ile doğrudan doğruya ilişkisi kurulamayan bir royalti ödemesi gümrük mevzuatı gereği gümrük vergisine tabi olmayacak ama KDVK gereği sorumlu sıfatıyla KDV beyanı ve kurumlar vergisi kanunu gereği vergi tevkifatı gerekecektir. Bir diğer örnek; ithalatı gerçekleşen makine ile ilgili olarak sonradan alınan montaj ve bakım hizmeti gümrük vergisi mevzuatı gereği gümrük vergisine tabi olmayacak ama KDVK gereği sorumlu sıfatıyla KDV beyanı yapılacaktır. Kurumlar vergisi kanunu gereği vergi tevkifatı incelenirken çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dikkate alınmalı ve karşı tarafın **mukimlik belgesi** mutlak olarak temin edilmelidir.

**DENGE DENETİM YEMİNLİ  
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**