

GÜMRÜK SİRKÜLERİ
Sayı: 2015/31

Tarih : 15/12/2015
Ref : 6/31

**Konu: MENŞE İSPAT BELGELERİ, DAMGA
VERGİSİ VE İTHALATTA KDV MATRAHI**

1. Giriş

Yurt dışında düzenlenerek ithalat aşamasında gümrük idaresine sunulan menşe ispat belgeleri (MİB) damga vergisine, bu suretle ödenen damga vergisi de ithalatta Katma Değer Vergisi (KDV) matrahına dahildir. Gümrük idaresi, tercihli tarifeden yararlanmak üzere malların serbest dolaşıma girişinden sonra ibraz edilen MİB'ler söz konusu olduğunda, bu belgelerden alınan Damga Vergisi'nin ithalatta KDV matrahına dahil edilmemiş olması gerekçesiyle KDV ziyayı olduğu varsayımıyla ceza uygulamaktadır.

Bu sirkülerde, esas itibarıyla, hukuka uygun bulmadığımız bu ceza uygulaması konu edilecektir.

2. Menşe Şahadetnameleri

Dış ticaret belgelerinden menşe şahadetnameleri, malların elde edildiği, üretildiği, imal edildiği ya da işlendiği ülkeleri göstermektedir. Söz konusu belgeler, ithalatçı ülkede, malların ülkeye ithal edilip edilemeyeceğine ilişkin belirlemelere ve ithal edilebilecekse ne tutarda vergi tarhiyatına konu edileceğine ilişkin hesaplamalara temel oluşturmaktadır.

3. Diğer Menşe İspat Belgeleri

Uluslararası ticarete kullanılan EUR.1 Dolaşım Sertifikası, Fatura Beyanı, EUR.MED Dolaşım Sertifikası, EUR.MED Fatura Beyanı ve Form A Belgesi de, menşe şahadetnamesi gibi, eşyanın menşe statüsünü kanıtlamaya yarayan belgelerdendir.

Söz konusu belgeler, ithalat aşamasında gümrüğe sunulduğunda tercihli tarife uygulamasından yararlanmaya olanak vermektedir. Tercihli tarife, Türkiye'nin serbest ticaret anlaşması (STA) imzalamış olduğu ülkelerden yaptığı ve söz konusu anlaşmalar kapsamında yer alan ithalat ile Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi (GTS) ülkelerinden yaptığı ithalatta (ilgisine göre menşe ispat belgelerinden birinin gümrüğe ibraz edilmesi kaydıyla) diğer ülkelere uygulanandan daha düşük ya da sıfır oranda uygulanan gümrük vergisini ifade etmektedir.

4. Menşe İspat Belgeleri ve Damga Vergisi

Damga Vergisi Kanunu uyarınca, menşe şahadetnameleri damga vergisine tabidir.

STA'lar çerçevesinde yapılan ithalatta kullanılan EUR.1 Dolaşım Sertifikası, Fatura Beyanı, EUR.MED Dolaşım Sertifikası, EUR.MED Fatura Beyanı ile GTS kapsamında yapılan ithalatta kullanılan Form A gibi eşyanın menşe statüsünü kanıtlamaya yarayan belgeler (menşe ispat belgeleri) de, yukarıda da belirtildiği üzere, menşe şahadetnamesi niteliğindedir. Dolayısıyla, ithal eşya için yurt dışında düzenlenen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrükleri'ne sunulan söz konusu belgeler de damga vergisine tabidir. Gümrük idaresine sunulan söz konusu belgelerden 2015 yılında 15,80 TL¹ maktu damga vergisi alınmaktadır.

5. Damga Vergisi ve İthalatta Katma Değer Vergisi Matrahı

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK'nın) 21'inci maddesinin birinci fıkrasında, "*İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır*" şeklinde yer alan hükümden sonra, fıkranın (b) bendinde, "*ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar*" ithalatta KDV'nin matrahına giren unsurlar olarak sayılmıştır. Söz konusu hüküm uyarınca, ithalatta tercihli tarifeden yararlanmak üzere gümrüğe sunulan menşe ispat belgelerinden alınan damga vergisi ithalatta KDV'nin matrahına dahil edilmek durumundadır.

6. Damga Vergisi İthalatta KDV Matrahına Dahil Edilmezse Ceza

Gümrüğe ibraz edilen menşe ispat belgeleri için ödenen Damga Vergisi'nin ithalatta KDV matrahına dahil edilmediği durumlarda, ithalata konu malın KDV oranının % 18 olduğu varsayımıyla, 2015 yılı için (15,80x%18=) 2,84 TL KDV farkı doğmakta ve bu fark, KDVK'nın 51'inci maddesi ve Gümrük Kanunu'nun (GK'nın) 234/1-b maddesi hükümleri uyarınca KDV farkının üç katı (2,84 TLx3=) 8,52 TL ceza gerektirmektedir. GK'nın 234/6'ncı maddesi, uygulanacak cezanın GK'nın 241'inci maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen miktardan az olamayacağını öngördüğünden, ceza 2015 yılı için asgari 85

¹ 2016 yılında söz konusu maktu tutar, Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesi hükmü uyarınca, değişecektir.

TL² olarak uygulanmaktadır. Başka bir deyimle, 3 TL'nin altında kalan cüzi bir KDV farkı dolayısıyla 85 TL'lik bir cezaya muhatap olunmaktadır.

7. Menşe İspat Belgesinin Gümrük İdaresine Sonradan İbrazı

Gümrük mevzuatı, tercihli tarife uygulamasına olanak veren menşe ispat belgesinin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden sonraki bir tarihte gümrük idaresine ibraz edilebilmesine olanak tanımaktadır. Bu olanak kullanıldığında, gümrük vergisi, gümrük beyannamesinin tescil tarihi itibarıyla, ilk aşamada, normal tarife üzerinden hesaplanmakta, tercihli tarife uygulamaya olanak veren menşe ispat belgesinin sonradan gümrük idaresine ibrazı üzerine ise, GK'nın 214'üncü maddesi hükmü uyarınca, gümrük vergisinin tercihli tarifeye göre düzeltilmesi gündeme gelmektedir. Düzeltme, tercihli tarife uygulanan duruma kıyasla fazla hesaplanmış/tahsil edilmiş vergilerin kaldırılması/geri verilmesi şeklinde yapılmaktadır.

Gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki ilk aşamada, tercihli tarife uygulamaya olanak veren menşe ispat belgesi gümrük idaresine ibraz edilmediği ve bu belgelerin hükümlerinden de yararlanılmadığı için hesaplanan ve ithalatta KDV matrahına dahil edilen damga vergisi söz konusu olmamaktadır. Bu işlemde yasaya aykırı bir yön yoktur.

8. Vergilerin İade Aşamasında Gümrük İdaresinin Ceza Uygulaması

Gümrük beyannamesinin tescil anında ibraz edilmediği için gümrük vergisi ödenerek serbest dolaşıma sokulan malların menşe ispat belgesi, daha sonra ibraz edildiğinde ve tercihli tarifeye göre fazla ödenen vergilerin geri alınması başvurusu yapıldığında gümrük idaresi ceza uygulaması yapmaktadır. Bu ceza, malların serbest dolaşıma giriş aşamasında ibraz edilmemiş menşe ispat belgesi dolayısıyla hesaplanmamış ve doğal olarak da ithalatta KDV matrahına dahil edilmemiş olan Damga Vergisi tutarına isabet eden kadar KDV kaybı olduğu varsayımına dayanmaktadır. Bu varsayım çerçevesinde, gümrük idaresi, (15,80x%18=) 2,84 TL KDV ziyana sebep olduğu gerekçesiyle, GK'nın 234/6'ncı ve 241/1'inci maddeleri üzerinden 2015 yılı için 85 TL ceza uygulamaktadır. Bu uygulamada, bizce aksayan ve hukuka uymayan durumlar vardır. Buna ilişkin değerlendirmelerimize aşağıda yer verilecektir.

² Vergi farkına bağlı olarak uygulanacak cezanın altına inemeyeceği tutar 10/12/2015 tarihli ve 29558 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 138 Seri Numaralı (Gümrük) Gümrük Genel Tebliği ile 2016 yılı için 89 TL olarak açıklanmıştır.

Öncelikle, malların serbest dolaşıma girişi için gümrük beyannamesinin tescil edildiği aşamada menşe ispat belgesinin ibraz edilmediği ve edildiği durumlarda beyan edilmesi gereken KDV matrahlarını ve bu matrahlara isabet edecek KDV rakamlarını görmekte yarar vardır. Söz konusu durumlar için ilgili rakamlara izleyen tabloda yer verilmektedir:

	Sütun 1	Sütun 2	Sütun 3
	Menşe İspat Belgesi İbraz Edilmeyen Durum	Menşe İspat Belgesi İbraz Edilen Durum	Fark
Gümrük Vergisi Matrahı	1.000,00	1.000,00	0,00
Gümrük Vergisi	100,00*	0,00*	100,00
Damga Vergisi	0,00	15,80	-15,80
KDV Matrahı	1.100	1.015,80	84,20
KDV (% 18)	198,00	182,84	15,16

*Normal gümrük tarifesi % 10, tercihli gümrük tarifesi % 0 varsayılmıştır.

Tablodan da görüleceği üzere, malların serbest dolaşıma girişi aşamasında menşe ispat belgesi ibraz edilmediği durumda beyan edilen KDV matrahı ve bu matrah üzerinden tarh edilen ve tahakkuk ettirilen KDV tutarı söz konusu belgenin ibraz edildiği ve tercihli tarifeden yararlandığı duruma kıyasla daha yüksek olmaktadır. Menşe ispat belgesinin ibraz edilmemiş ve bu belgenin hükümlerinden de yararlanılmamış olması dolayısıyla, tamamen yasaya uygun bir şekilde, hesaplanan ve ithalatta KDV matrahına dahil edilen damga vergisi bulunmamakla birlikte durum budur. Bu, menşe ispat belgesi ibraz edilmemesi dolayısıyla tercihli tarifeden yararlanılamaması nedeniyle normal tarife üzerinden gümrük vergisi ödenmesi ve ödenen gümrük vergisinin ithalatta KDV matrahına dahil olması nedeniyle ortaya çıkan doğal bir sonuçtur. Gümrük idaresi KDV yönünden vergi kaybı var derken ve ceza uygularken bu sonucu dikkate almamış olmakta ve hukuku zorlayıcı şekilde işlem yapmaktadır.

İkinci olarak, ithalatta KDV, GK'ya göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescil edildiği anda doğmaktadır. İthalatta KDV'nin doğduğu an itibarıyla, bu verginin ilişkili olduğu mala/mallara ilişkin olarak gümrük idaresine ibraz edilmiş bir menşe ispat belgesinin olduğu durumlarda ancak damga vergisi ödenmesi ve ödenen damga vergisinin ithalatta KDV matrahına dahil edilmesi söz konusu olur. İthalatta KDV doğuran olay vuku bulduktan, başka bir deyimle, gümrük beyannamesi tescil edildikten sonra menşe ispat belgesi ibraz edilmesi dolayısıyla doğan ve ödenen damga vergisinin ithalatta KDV matrahına dahil edilmesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir. Bunun tersi düşünülse ve uygulama bu yönde yapılırsa dahi, ithalatta KDV matrahına dahil edilen (2015 yılı için) 15,80 TL tutarındaki damga vergisinin menşe ispat belgesi ibraz edilmediği durumda beyan edilen KDV matrahına göre daha yüksek tutarda bir matrah yaratması gerekir ki ceza uygulanabilsin. Mevcut ekonominin ortaya koyduğu rakamların böyle bir durum yaratabilmesi bir yana,

böyle bir cezanın uygulanabilmesi, matrah kıyaslamasını gerektirir ki, gümrük idaresinin mevcut ceza uygulaması böyle bir kıyaslama olmaksızın yapılmaktadır.

Üçüncü olarak, ithalatta KDV yönünden bir matrah, dolayısıyla vergi farkı vardır varsayımı temelindeki ceza uygulaması, KDVK'nın 48'inci maddesinin birinci fıkrasında yazılı olan aşağıda belirtilen hükümleri dikkate almadan yapılamaz: “(...) vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış Katma Değer Vergileri hakkında Gümrük Kanunu'ndaki esaslara göre işlem yapılır. Ancak, indirim hakkı tanınan işlemlere konu eşyanın serbest dolaşıma girdiği tarihin içinde bulunduğu veya sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi dairesine verilen beyannamelere göre ödenen katma değer vergisi (sorumlu sıfatıyla ödenenler hariç), ithalde hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi nedeniyle tahsili gereken katma değer vergisinden düşülür.”

9. Sonuç

Bu sirkülerde, gümrük idaresinin yanlış ve hukuksuz bulduğumuz bir ceza uygulamasına değinilmiştir. Bu konudaki görüş ve değerlendirmelerimiz esas itibarıyla, sirkülerin 9'uncu başlığında yer almaktadır.

Bu uygulamayla karşılaşan mükelleflere yasal başvuru olanaklarını kullanmalarını öneririz.

Saygılarımızla,

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

(*)Sirkülerlerimizde yer alan dış ticaret, gümrük ve Avrupa Birliği konularında, daha ayrıntılı bilgi ve görüş almak için aşağıda bilgileri yer alan uzmanımızla iletişime geçebilirsiniz.

(**) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

Cahit YERCI
Yeminli Mali Müşavir
Vergi Departmanı, Kaliteden Sorumlu Ortak
(Dış Ticaret - Gümrük - AB Konuları)
cyerci@mazarsdenge.com.tr