

İTHAL EDİLEN MALA İLİŞKİN KDV MATRAHININ TESPİTİNDE DİKKATE ALINACAK UNSURLAR

Bülent SEZGİN (*)

1 - GİRİŞ

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Verginin konusunu teşkil eden işlemler" başlıklı birinci maddesinin (2) numaralı bendinde, Türkiye'de yapılan her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hüküm doğrultusunda KDV Kanunu'nda yer alan muafiyet ve istisnalar dışında, Türkiye'de yapılan her türlü mal ithalatı, katma değer vergisine tabidir. İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye etki etmez.

İthalatta katma değer vergisi matrahı: 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; ithalat

sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar; gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyen ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler toplamından oluşur.

Kanun koyucu ithalatta KDV matrahını, ithal malına ilişkin gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı veya gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarih itibarıyla ithalatçı mükellefe olan maliyet şeklinde belirlemiştir.

Çalışmamızın takip eden bölümlerinde öncelikle ithal edilen mala ilişkin katma değer vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacak unsurlar ortaya konulacak, akabinde konuya ilişkin özellikli hususlar hakkında vergi idaresinin görüşlerini yansıtan muktezalara yer verilecektir.

2- İTHALATTA KDV MATRAHI

Çalışmamızın "Giriş" bölümünde belirtildiği üzere, KDV Kanunu'nda yer alan muafiyet ve istisnalar dışında, Türkiye'de yapılan her türlü mal ithalatı, katma değer vergisine tabidir.

(*) Vergi Denetmeni

Bu noktada hatırlatmak isteriz ki, uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla, diğer kanunlardaki muaflık ve istisna hükümleri katma değer vergisi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak KDV Kanunu'na hüküm eklemek veya değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Dolayısıyla ithal edilen herhangi bir malın katma değer vergisinden istisna edilmesi ancak ve ancak KDV Kanunu'na hüküm eklemek veya değişiklik yapılmak suretiyle gerçekleştirilebilir.

Kanun'un "Vergiye doğuran olayın meydana gelmesi" başlıklı 10'uncu maddesinin (ı) bendinde ithalatta vergiyi doğuran olayın, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili anında meydana geleceği belirtilmiştir.

Öte yandan Kanun'un "Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah" başlıklı 20'inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın; bu işlemin karşılığını teşkil eden beden olduğu, bedel deyiminin malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

Kanun'un "İthalatta matrah" başlıklı 21'inci maddesine göre ithalatta vergi matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamından oluşur:

- 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 dâhil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,
- İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

- Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyen ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.

Mezkûr maddenin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere kanun koyucu ithalatta KDV matrahını, ithal malına ilişkin gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı veya gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarih itibarıyla ithalatçı mükellefe olan maliyet şeklinde belirlemiştir.

Bu açıklamalardan sonra ithalatta katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurları ayrı ayrı incelemek yerinde olacaktır.

a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti:

İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, biziatihi 4458 Sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre tespit edilmektedir. Bu tespit anılan Kanunun 23-31'inci maddelerine dayanılarak yapılmaktadır.

Söz konusu maddeler doğrultusunda ithal eşyasının (malın) gümrük kıymeti, eşyanın satış bedeli olarak belirlenmektedir. Bir başka deyişle eşyanın gümrük kıymeti, yurtdışındaki satıcının (ihracatçı) yurt içindeki alıcıya (ithalatçı) malı satış bedelidir. Öte yandan eşyanın (malın) satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi bir takım şartlara bağlanmıştır. Buna göre;

i- Eşyanın (malın) alıcısı tarafından elden çıkartılması veya kullanımı;

- Türkiye Cumhuriyeti kanunları, tüzükleri ve bunların yetkili kıldığı merciler tarafından konulmuş olan,

- Eşyanın (malın) tekrar satılabileceği coğrafi bölgeyi sınırlayan,

- Eşyanın (malın) kıymetini önemli bir ölçüde etkilemeyen, kısıtlamalar dışında, hiçbir kısıtlamaya tabi olmamalıdır.

ii- Satış veya fiyat, kıymeti belirlenmekte olan eşya bakımından, kıymeti tespit edilemez bir koşul veya edim konusu olmamalıdır.

iii- Eşyanın (malın) alıcı tarafından tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu doğan hasılanın bir bölümünün doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal etmesi halinde, ithal eşyasının (malın) fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 27'nci madde hükümlerine göre ilave yapılabilmelidir.

iv- Alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunmalı; ilişkinin varlığı durumunda ise, satış bedeli 24'üncü maddenin 2'nci fıkrası hükümlerine göre gümrük kıymeti olarak kabul edilebilir nitelikte olmalıdır.

İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymetinin belirlenmesine ilişkin Gümrük Kanununun 23-31'inci maddelerinde yapılan düzenlemeler yukarıda bahsettiğimiz hususlarla sınırlı değildir. Konunun tüm boyutlarıyla ortaya konması çok daha ayrıntılı açıklamayı gerektirir. Ancak biz burada çalışmamızın amacından uzaklaşmamak adına konuya ilişkin genel açıklama yapmakla yetinip, daha fazla ayrıntıya girmekten kaçınmaktayız.

İthal edilen mala ilişkin gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde malın sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri katma değer vergisi matrahının tespitinde bir unsur olarak dikkate alınacaktır. Öte yandan bu noktada belirtmek gerekir ki, madde metninde yer alan, "...gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde..." ibaresi ancak beyannamenin verilemediği veya verilemediği hallerde münhasırdır.

(CIF) uluslararası ticarete kullanılan bir fiyat kavramıdır. Maliyet (cost), sigorta (insurance),

navlun (freight) kelimelerinin İngilizce'deki baş harflerinden oluşmuştur. İsminden de anlaşılacağı gibi bu fiyat; maliyet, sigorta ve navlun giderlerini kapsar. Diğer bir deyişle, bu koşullarda yapılan satışlarda fiyat, malın ithalatçının limanına vardığı andaki fiyatıdır, o noktaya kadar yapılan tüm giderler ihracatçıya aittir. (Seyidoğlu, s.88)

İthal edilen mala ilişkin gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde söz konusu malın (CIF) değerinin belirlenmesinde uluslararası ticarete kullanılan çeşitli belgeler kullanılabilir. Ancak ithalata konu edilen malın (CIF) değerinin bu şekilde tespit edilemediği hallerde malın gümrük idaresi tarafından re'sen tespit edilecek değeri katma değer vergisi matrahının tespitinde bir unsur olarak dikkate alınacaktır.

b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar:

İthal edilen mala ilişkin katma değer vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacak unsurlardan bir diğeri ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylardır. Bu doğrultuda katma değer vergisi matrahı tespit edilirken mal ithali nedeniyle ortaya çıkan gümrük vergisi, belediye payı, rıhtım resmi, damga resmi gibi her tür fonlar, resimler, harçlar ve paylar matrahına dahil edilir.

c) Diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler:

İthal edilen mala ilişkin gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler, katma değer vergisi matrahının tespitinde pozitif bir unsur olarak dikkate alınacaktır. Bunun yanında ithal edilen mala ilişkin gümrük beyannamesinin

tescil tarihine kadar mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler de matrahın tespitinde dikkate alınacak bir diğer pozitif unsurdur. Burada diğer gider ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerin katma değer vergisi matrahına dahil edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde ölçü alınacak husus bu nevi giderlerin yapıldığı zamandır. Kanun hükmünde açıkça belirtildiği üzere bu nevi gider ve ödemeler gümrük beyannamesinin tescilinden önce yapılmış ise katma değer vergisi matrahının tespitinde ilave bir unsur olarak dikkate alınacak, aksi durumda ise dikkate alınmayacaktır.

Dolayısıyla, ithalatta KDV matrahı, gümrük beyannamesinin açılışına kadar oluşan mal maliyeti ve masraflar (nakliye, damuraj, sigorta, sair maliyet unsurları) ve ithalde alınan gümrük vergisi ve fonları da içeren ithal maliyetidir. İthal malının bedeli olan döviz tutarı, gümrük beyannamesinin açıldığı gündeki resmi döviz satış kuru ile çarpılarak TL'ye çevrilmekte, böylelikle bu tarihe kadar oluşan kur farkları da dikkate alınmış olmaktadır. (MAÇ, KDV e-kitap)

3- İTHALATTA KDV MATRAHININ TESPİTİNE İLİŞKİN MUKTEZALAR

İthal edilen mala ilişkin katma değer vergisi matrahının tespitinde özellik gösteren hususlara ilişkin vergi idaresinin görüşünü yansıtan üç mükteza aşağıdaki gibidir.

- Maliye Bakanlığı'nın 06.05.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.55/5521-64/20202 sayılı müktezası

"... değeri veya maliyeti ithal edilen taşıyıcı ortamdan ayrılabilen veri ya da komutların kıymetinin katma değer vergisi matrahına dahil edilerek işlem yapılması gerekir."

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.02.2009 tarih ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.21.1868 sayılı müktezası

"... Buna göre, ithalatta vergiyi doğuran olay, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili aşamasında meydana geldiğinden, mal bedeli peşin olarak ödenmiş olan ithalatta Kanunun 21/c maddesi gereğince beyannamenin tescil tarihine kadar oluşan kur farkları KDV matrahına dahil edilecek, fiili ithalattan sonra ortaya çıkan negatif ve pozitif kur farklarının vergilemeye bir etkisi olmayacaktır."

- İstanbul Defterdarlığı'nın 20.09.2001 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.21.4495 sayılı müktezası

"... Buna göre, fiili ithalattan sonra bankaya ödenmiş olan vadeli ithalat akreditif kredisi faiz ve komisyonu ithalde alınacak KDV'nin matrahına dahil olmayacaktır. Malın dahili teslimlerinde ise bedel yukarıda sayılan unsurlardan teşekkül edeceğinden fiili ithalden sonra ortaya çıkan akreditif faizi ve komisyonu gibi ödemelerin malın dahildeki satış bedeline dahil edilerek alıcılara fatura edilmesi sırasında vergi hesaplanması gerekmektedir."

4- SONSÖZ

Bilindiği üzere katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemler Kanun'un birinci maddesinde tek tek sayılmıştır. Anılan madde hükümlerine göre kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi veya özellik taşımasına bakılmaksızın Türkiye'de yapılan her türlü mal ithalatı katma değer vergisine tabidir.

İthal edilen mala ilişkin katma değer vergisi matrahı Kanun'un 21'inci maddesinde sayılan unsurların toplamından oluşmaktadır. Madde hükmü doğrultusunda katma değer vergisi matrahı tespit edilirken: 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; ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar; gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyen ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler toplanmaktadır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Prof. Dr. Halil SEYİDOĞLU, Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, 3. Baskı, İstanbul 2002
- Mehmet MAÇ, KDV e-kitap
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4458 Sayılı Gümrük Kanunu
- 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- Maliye Bakanlığı'nın 06.05.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.55/5521-64/20202 sayılı muktezası
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.02.2009 tarih ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.21.1868 sayılı muktezası
- İstanbul Defterdarlığı'nın 20.09.2001 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.21.4495 sayılı muktezası