

**MAL VE HİZMET İTHALATINDAN
SONRA YAPILAN ÖDEMELERİN KDV
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**NIHAT UZUNOĞLU
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR**

RAHMET, SEVGİ VE SAYGIYLA ANIYORUZ



KONU

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/2 nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatı, verginin konusuna dahil edildikten sonra, Kanunun 21 inci maddesinde, mal ithalatında verginin matrahının ne şekilde hesaplanacağına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Yine aynı Kanunun 6 ncı maddesinde hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması durumunda işlemlerin Türkiye'de yapılmış kabul edileceği; 10/i maddesinde ise ithalat işlemlerinde vergiyi doğuran olayın, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması olduğu ifade edilmiştir. Öte yandan Kanunun 40 ve müteakip maddelerinde ithalde alınacak verginin gümrük mevzuatına göre ve ithalde alınacak vergilerle birlikte ilgili gümrük idaresince tarh ve tahsil edileceği, düzeltme ve iade işlemlerinin de gümrük mevzuatına göre yerine getirileceği belirtilmiştir.

Normal mal ithalatlarında, yukarıda bahsedilen düzenlemeler ışığında genel olarak herhangi bir sorunla karşılaşılmeden vergileme yapılabilmektedir. Ancak ithalat işleminin yapılmasından sonra ortaya çıkan ve ilgili mevzuat uyarınca da ithal edilen malın gümrük değerine eklenmesi gereken bazı ödemelerin vergilendirilmesinde uygulamada sorun ve tereddütler yaşanabilmektedir. Ayrıca hizmet ithalatında da ithal edilen hizmetin ifasından sonra yapılan bazı ödemeler ile ilgili olarak da bu ödemelerin KDV'ye tabi olup olmayacağı ya da verginin hangi birim tarafından tahsil edileceği konusunda sorunlarla karşılaşılabilen ve uygulama farklılıkları ortaya çıkabilmektedir.

KONU

- Öte yandan 09.02.2022 tarihinde GİB tarafından yayımlanan “2 No.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesinde Değişiklik” başlıklı duyuruda 2 no.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesinin Vergi Bildirimi - Tam Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim bölümüne 106 işlem kodu ile “İthal Edilen Malın Bedelinde Sonradan Ortaya Çıkan Ödemeler” satırının eklenmesi ve bu ödemelere ilişkin detaylara yer verilmesi amacıyla Ekler bölümünde, İthal Edilen Malın Bedelinde Sonradan Ortaya Çıkan Ödemeler ilgili bilgilerin ayrıntılarına ilişkin olarak; Ödemenin Muhteviyatı (Kur Farkı, Fiyat Farkı, Diğer) bilgilerinin girileceği “Tam Tevkifat Kapsamında İthalat İşlemlerine İlişkin Bilgiler” tablosu oluşturulmuş olması kafaları biraz daha karıştırmıştır.
- Bu çalışmamızda; hem mal ithalatında ve hem de hizmet ithalatında ithalat işleminin gerçekleşmesinden sonra yapılan bazı ödemelerin KDV uygulaması açısından değerlendirilmesi yapılacak ve konu uygulamada yaşanan sorunlar da göz önünde bulundurularak tartışılacaktır.

İTHALATIN TANIMI

- KDV Kanununda mal ve hizmet ithalatının vergiye tabi olduğu belirtilmiş ancak ithalatın tanımı yapılmadığı gibi, KDVGUT’nde de bir açıklama yapılmamıştır.
- Dolayısıyla Kanunun 1 inci maddesinde yapılan atıf uyarınca gerek ÖTV Kanununun 2 nci maddesinde ve gerekse de 4458 sayılı Gümrük Kanununda yapılan düzenlemeler göre **mal ithalatını**; “bir malın, yürürlükteki ithalat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde başka ülkelerden veya serbest bölgelerden Türkiye gümrük bölgesine sokulması” olarak tanımlayabiliriz.
- **Hizmet ithalatını** da yurt dışında ifa edilen hizmetten Türkiye’de faydalanılması olarak tanımlamak mümkündür.

İTHALATTA VERGİNİN MÜKELLEFİ VE VERGİ SORUMLULUĞU

Kanunun 8 inci maddesinde mal ve hizmet ithalatında verginin mükellefinin mal ve hizmet ithal edenler olduğu belirtildikten sonra, 9 uncu maddede, Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde Maliye Bakanlığının, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği ifade edilmiştir. Bu yetkiye istinaden de Maliye Bakanlığı tarafından KDV sisteminin uygulamaya girdiği andan itibaren ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların Türkiye’de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye’de faydalanılan hizmetler ve bu kişiler tarafından yapılan 3065 sayılı Kanununun 1 inci maddesi kapsamındaki mal teslimleriyle ilgili KDV’nin tamamının, hizmetten faydalanan ya da malı teslim alan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği belirtilmiştir.

İTHALATTA VERGİYİ DOĞURAN OLAY İLE TARH, TAHAKKUK VE TAHSİLAT İŞLEMLERİ

- Kanununun 10 uncu maddesinde de vergiyi doğuran olayın; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması ile ithalatta, Gümrük Kanununa göre **gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması**, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile meydana geleceği düzenlenmiştir.
- Gümrük Kanununun 181 ve Gümrük Yönetmeliğinin 483 üncü maddelerine göre **ithalatta gümrük yükümlülüğü**; ithalat vergilerine tabi eşyanın, serbest dolaşıma girmesi veya ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali için normal usulde yapılan beyanlarda **gümrük beyannamesinin tescil tarihinde**, basitleştirilmiş usulde yapılan beyanlarda basitleştirilmiş işlemlere ilişkin beyannamenin ya da gümrük idaresince kabul edilen ticari veya idari belgenin tescil edildiği ya da tescil hükmünde kayıt işleminin yapıldığı tarihte başlar.
- Kanununun 40 ve müteakip maddelerinde mal ithalatında ödenecek olan vergi ve buna ilişkin beyan, tarh ve tahakkuk işlemleri ile düzeltme ve ek ödemeye ilişkin işlemlerin ilgili gümrük mevzuatına göre ve ithalde alınan diğer vergilerin tabi olduğu usullerle yapılacağı ifade edilmiştir.

MAL İTHALATINDA VERGİNİN MATRAHI

3065 sayılı Kanununun 21 inci maddesine göre, ithalatta KDV matrahına;

- İthal edilen malın **gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti**, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf veya müstesna olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (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 vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler,

dahil olacaktır.

- Kanununun 26 ncı maddesine göre de bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, **vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden** Türk parasına çevrilir.

GÜMRÜK VERGİSİ TARHINA ESAS OLAN KIYMET

- 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24 üncü maddesine göre ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedeli olup, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta satış bedeli, 27 ve 28 inci maddelere göre gerekli düzeltmeler ile ilave ve tenzillerin de yapıldığı, **fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır.**
- 24 üncü maddeye göre belirlenemeyen gümrük kıymeti ise sırayla 25 ve 26 ncı madde hükümlerine göre tespit edilir.
- Gümrük kıymetine dahil edilecek unsurların belirlendiği 27 inci maddenin (c) bendi uyarınca kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri de ithalatta gümrük kıymetine dahil edilir.
- Yine 27 nci maddenin (3) numaralı fıkrası uyarınca gümrük kıymetinin belirlenmesinde, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata bu maddede öngörülenler dışında hiçbir ilave yapılamaz.

GÜMRÜK VERGİSİ TARHINA ESAS OLAN KIYMET

- 30 uncu maddeye göre de eşyanın gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin Türk Lirası olarak beyanı zorunludur. Fatura veya diğer belgelerde yazılı **yabancı paralar, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte** yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilir.
- Gümrük Kanununun 181 ve Gümrük Yönetmeliğinin 483 üncü maddelerine göre **ithalatta gümrük yükümlülüğü**; ithalat vergilerine tabi eşyanın, serbest dolaşıma girmesi veya ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali için normal usulde yapılan beyanlarda **gümrük beyannamesinin tescil tarihinde**, basitleştirilmiş usulde yapılan beyanlarda basitleştirilmiş işlemlere ilişkin beyannamenin ya da gümrük idaresince kabul edilen ticari veya idari belgenin tescil edildiği ya da tescil hükmünde kayıt işleminin yapıldığı tarihte başlar.

GÜMRÜK VERGİSİ TARHINA ESAS OLAN KIYMET

- Gümrük kıymetinin tespit edildiği tarihte gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği söz konusu kıymet unsurları gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak tutarlar ile satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren durumlarda yapılacak işlemler Gümrük Yönetmeliğinin “İstisnai kıymetle beyan” başlıklı 53 üncü maddesi ile “Royalti ve lisans ücretleri” başlıklı 56 ncı maddesinde düzenlenmiştir.
- Buna göre, ithal 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 için, en geç söz konusu kıymet veya matrah unsurunun muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar tamamlayıcı beyanda bulunulur ve vergileri de aynı süre içinde ödenir.

Gümrük Kıymetine Dahil Edilmesi Gereken Bazı Unsurlar (GK Md.27)

- a) Eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına dahil edilmemiş, ancak alıcı tarafından üstlenilen satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar ve tellaliye,
- b) İthal eşyasının üretiminde ve ihraç amacıyla satışında kullanılan ve alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak üstlenilen malzeme, aksam ve parçalar, araç ve kalıp bedelleri, mühendislik ve benzeri hizmetlerden verilecek uygun miktardaki pay (fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olmak şartıyla);
- c) Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri;
- d) İthal eşyasının tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımını sonucu doğan hasılanın, doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmı;
- e) 28 inci maddenin (a) bendi hükmü saklı kalmak üzere, ithal eşyası için Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri ile eşyanın giriş liman veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme ve elleçleme giderleri.

Gümrük Kıymetine Dahil Edilmesi Gerekmeyen Bazı Unsurlar (GK Md.28)

- a) Eşyanın, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri,
- b) Sınai tesis, makina veya teçhizat gibi, ithal eşyası için ithalattan sonra 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 ile Türkiye’ye ihraç amacıyla satışında bir satış koşulu olmaması kaydıyla, dağıtım veya tekrar satış hakları için alıcının yaptığı ödemeler;
- e) Satın alma komisyonları;
- f) Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye’de ödenecek ithalat vergileri.

HİZMET İTHALATINDA VERGİYİ DOĞURAN OLAY VE VERGİNİN MATRAHI

- Hizmet ithalatında sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV'nin matrahı konusunda KDV Kanununda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu konuda kanunda yer alan genel hükümlere itibar etmek gerekmektedir.
- Bu durumda hizmet ithalatında KDV'nin matrahınının hizmetin bedeli (işlem bedeli dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilmesi suretiyle hesaplanan bedel) olması gerektiğini söyleyebiliriz.
- KDV tevkifatına konu işlemin aynı zamanda GVK veya KVK hükümlerine göre de tevkifata tabi olması halinde, anılan kanun hükümlerine göre yapılan tevkifat tutarınının da KDV tevkifat matrahına dahil edilmesi gerekir.

HİZMET İTHALATINDA VERGİYİ DOĞURAN OLAY VE VERGİNİN MATRAHI

- Hizmet ithalatında KDV tevkifatı, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yani hizmetin tamamlandığı dönemde yapılacaktır. Hizmetin tamamlandığı dönemin tespitinde ise;
 - ✓ Tespit edilebiliyorsa hizmetin fiilen ifa edildiği tarih,
 - ✓ Hizmet bedelinin tahakkuk ettirilmesi (belgenin kayda alınması),
 - ✓ Bedelin ödenmesi,
 - ✓ İşleme ilişkin belgenin düzenlenmesi,Gibi kriterler esas alınabilir (Bunlardan hangisi erken olmuşsa).
- Kısmı kısmı hizmet ifalarında tevkifatın hizmetin tamamlandığı dönemler itibariyle yapılması gerekir

İTHALAT İŞLEMİNDEN SONRA ORTAYA ÇIKAN VE YAPILAN ÖDEMELER

- Gerek mal ithalatında ve gerekse de hizmet ithalatında ithalat işleminin gerçekleşmesinden sonra ortaya çıkabilecek ve yapılan ödemeleri üç ana grupta toplam mümkündür. Bunlar;
 - Fiyat farkı, vade farkı vb ödemeler,
 - Kur Farkı,
 - Diğer Ödemeler,Şeklinde özetlenebilir.
- GİB tarafından 2 no.lu KDV beyannamesi ile ilgili açılan 106 nolu işlem kodunun açıklamalar bölümünde de ödemenin muhteviyatı olarak “Kur farkı”, “Fiyat farkı” ve “Diğer” alternatifleri yer almaktadır.

FİYAT FARKI, VADE FARKI VB. ÖDEMELER

- Mal ve hizmet ithalatının fiilen gerçekleştirilmesinden sonra yurt dışındaki satıcı tarafından talep edilen fiyat farkı, vade farkı vb ödemelerin, hem KDV mevzuatı ve hem de gümrük mevzuatı uyarınca KDV matrahına dahil edilmesi ve bu ödemeler üzerinden KDV hesaplanarak ödenmesi gerekir.
- Söz konusu tutarların mal ithalatı ile ilgili olması halinde ödenmesi gereken KDV'nin Gümrük Kanununun 25 ve 27 nci maddeleri, Gümrük Yönetmeliğinin 53 üncü maddesi ve KDV Kanununun 48 ve 51 inci maddeleri uyarınca ilgili gümrük idaresine ödenmesi gerekir. Bu ödemeler için ödenmesi gereken KDV'nin 2 nolu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi söz konusu değildir ve olamaz.
- Söz konusu ödemelerin hizmet ithalatına ilişkin olması halinde ise verginin 2 nolu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekir.

KUR FARKI

- Gerek mal ithalatında ve gerekse de hizmet ithalatında ithalat işleminin gerçekleşmesinden sonra ortaya çıkan ödemeler arasında en yoğun şekilde karşılaşılan ancak yurt dışındaki satıcıya herhangi bir artı ya da eksi değer kazandırmayan ödeme, ithalat bedelinin ithalat işleminden sonra ödenmesine bağlı olarak ortaya çıkan kur farkı ödemeleridir. Bu farklar ithalatçı lehine olabileceği gibi aleyhine de ortaya çıkabilmektedir.

Kur Farkının Tanımı ve Mahiyeti:

- Kur farkları, yabancı para cinsinden ya da yabancı paralara endeksli olarak vadeli yapılan işlemlerde, işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında ulusal paranın yabancı paralar karşısındaki değerinin değişmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Kur farkları; ulusal paranın değerinin düşmesi yani yabancı paranın değerinin yükselmesi halinde alacaklı lehine, aksi halde ise borçlu lehine olacak şekilde ortaya çıkmaktadır.

KUR FARKI

- Kur farklarının KDV uygulaması karşısındaki durumunu değerlendirebilmek için öncelikle “Türkiye’de insanların neden döviz cinsinden ya da dövize endeksli olarak işlem yaptıkları” sorusunun cevabını aramak gerekir. Bu bağlamda 7161 sayılı Kanunla KDV Kanununun 24 üncü maddesine eklenen “kur farkı” ibaresi, amaca hizmet etmekten ve sorunu çözmekten uzaktır.
- Kur farkı, yabancı para ile yapılan işlemde Kanunun 20 nci maddesi uyarınca bedel tanımını içinde yer alan ancak tutarı bilinmeyen matrahın, işlemin realize olduğu tarihte bedelin kesinleşmesine bağlı olarak başlangıçta tam olarak hesaplanamayan matrahın, Kanunun 35 inci maddesi uyarınca düzeltilmesidir. Ancak bunun için tarafların her ikisinin de yurt içinde olması gerekir.

Mal İthalatında Kur Farklarının Durumu

- KDV Kanununun 21 inci maddesinde ithalatta matraha dahil edilecek unsurlar sayılırken, “Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler” ibaresi esasında herhangi bir tartışmaya meydan vermeyecek şekilde sorunu çözmüştür. Mali İdarenin zaman zaman yapmaya çalıştığı ve denemekten vazgeçmediği uygulamalar bize göre abesle iştigal etmekten öte bir anlam taşımamaktadır.
- Nitekim konuyla ilgili olarak Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan 23.06.2010 tarih ve 13897 sayılı tamim yazısı ile KDV Kanununun 24 üncü maddesinde yapılan düzenleme sonrasında yayımlanan 04.02.2019 tarihli 85593407-156.02 sayılı tamim yazısında; *“Eşya bedelinin transfer edildiği tarih ile beyannamenin tescil edildiği tarih arasında kur farkı oluştuğu durumlarda; Katma Değer Vergisi Kanununun 26 ncı maddesi uyarınca işlem yapılması; dolayısıyla, ithalatta vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden önce yapılan ödeme tarihindeki kurun, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihteki kurdan yüksek olması (negatif kur farkı) halinde, aradaki kur farkının KDV matrahına ilave edilmemesi gerekmektedir”* denilerek, ithalatta ödenecek verginin matrahının gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki döviz kuru esas alınarak belirlenmesi gerektiği açık bir şekilde vurgulanmıştır

Hizmet İthalatında Kur Farklarının Durumu

- Hizmet ithalatı ile ilgili olarak hizmetin ifa edilmesinden yani hizmet ithalatının gerçekleşmesinden sonra yapılan kur farkı ödemelerinin de KDV tevkifatına konu edilmemesi gerekir.
- Bu durum kur farkının; hem Mali İdarenin yaptığı “vade farkı” mahiyetinde ödemeler olduğu yorumu ve hem de 35 inci madde uyarınca matrahın düzeltilmesi işlemi olduğu yorumu açısından geçerlidir.
- Buna karşılık Mali İdare özellikle son dönemlerde verdiği ve müstakar hale de gelmiş olan özalgelerde; *“hizmet ithalatına ilişkin olarak yapılan kur farkı ödemelerinden de sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesi gerektiği”* şeklinde görüş vermektedir.

Hizmet İthalatında Kur Farklarının Durumu

- Örneğin, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından yakın zamanda verilen 21.09.2022 tarih ve 62030549-125[15-2019/361]-1061592 sayılı özelgede; *“yurtdışında mukim bir firmadan alınan ve Türkiye’de faydalanılan hizmetler genel esaslar çerçevesinde KDV’ye tabi olup, bedeli döviz cinsinden tespit edilmiş bu hizmetlere ilişkin vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih ile ödeme tarihi arasında satıcı lehine oluşan kur farklarına ait KDV’nin, Şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV ilgili dönemde indirim konusu yapıldığından, alıcı olan Şirketiniz lehine ödeme tarihinde ortaya çıkan kur farklarına ilişkin olarak düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Fatura tarihi ile ödemenin aynı ay içinde gerçekleşmesi durumunda ise ödemeye esas tutarın tevkifat matrahı olarak dikkate alınması gerektiği tabiidir”* denilmek suretiyle konuya ilişkin görüş belirtilmiştir.

DİĞER ÖDEMELER

- Hizmet ithalatında önceki bölümlerde bahsedilen fiyat farkı, vade farkı, kur farkı gibi ödemeler dışında ortaya çıkabilecek ödeme ile fazla karşılanmamaktadır.
- Ancak mal ithalatında ithalat işleminden sonra ortaya çok farklı ödemeler çıkabilmektedir. Bunlardan bazıları, Gümrük Kanununun 27 nci maddesi uyarınca gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken ödemeler olurken bazıları da yine aynı kanunun 28 inci maddesi uyarınca gümrük kıymetine dahil edilmeyen ödemeler olup, bazı ödemeler için anılan kanunda bir düzenleme bulunmayabilmektedir.

DİĞER ÖDEMELER

Gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken ödemelere örnekler:

- ✓ Satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar ve tellaliye,
- ✓ İthal eşyasının üretiminde ve ihraç amacıyla satışında kullanılan malzeme vb hizmetlerden verilecek pay,
- ✓ Fiyata dahil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri;
- ✓ Satış hasılandan, doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısım;
- ✓ İthal eşyası için Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri,

DİĞER ÖDEMELER

Gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken ödemelere örnekler:

- İthalat işleminden sonra ortaya çıkan ve ilgili mevzuat uyarınca malın gümrük kıymetine eklenmesi gereken ödemelerin diğer ithalat vergileri ile birlikte KDV'ye de tabi olduğu konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Ancak bu ödemelere ilişkin KDV işlemlerinin Gümrük Kanununun 25 ve 27 nci maddeleri, Gümrük Yönetmeliğinin 53 üncü maddesi ve KDV Kanununun 48 ve 51 inci maddeleri uyarınca ilgili gümrük idaresine ödenmesi gerekir.
- Bu ödemeler için ödenmesi gereken KDV'nin de 2 nolu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi söz konusu değildir.

DİĞER ÖDEMELER

Gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekmeyen ödemelere örnekler:

- ✓ Eşyanın, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri,
- ✓ Sınai tesis, makina veya teçhizat gibi, ithal eşyası için ithalattan sonra yapılan inşa, kurma, montaj, bakım veya teknik yardıma ilişkin giderler,
- ✓ İthal eşyasınının satışıyla ilgili olarak alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri;
- ✓ İthal eşyasınının Türkiye’de çoğaltılması hakkı ile bir satış koşulu olmaması kaydıyla dağıtım veya tekrar satış hakları için yapılan ödemeler
- ✓ Satın alma komisyonları;
- ✓ Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye’de ödenecek ithalat vergileri.

DİĞER ÖDEMELER

Gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekmeyen ödemelere örnekler:

- Bu şekilde ithalat işleminden sonra ortaya çıkan ve ilgili mevzuat uyarınca ithal edilen malın gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekmeyen ödemeler için ilgili gümrük idaresine herhangi bir beyanda bulunulması ya da vergi ödenmesi söz konusu değildir.
- Ancak söz konusu işlemlerin yurt içindeki kişilere yaptırılması ve ödemelerin de yurt içindeki kişilere yapılması halinde işlemler genel esaslara göre yurt içinde yapılan işlem olarak vergilendirilebilecektir.
- Aynı şekilde yurt dışındaki kişilere yapılacak bu ödemelerin bazıları aynı zamanda hizmet ithalatı ya da yurt dışındaki kişilerin Türkiye’de ifa ettiği hizmet kapsamına girmekte olup, bu işlemler üzerinden sorumlu sıfatıyla vergi ödenmesi söz konusu olabilecektir. Örneğin yurt dışındaki kişiden satın alınan montaj ve kurulum hizmeti, yurt dışına ödenen ithal eşyasının Türkiye’de çoğaltılması hakkı ile bir satış koşulu olmaması kaydıyla dağıtım veya tekrar satış hakları için yapılan ödemeler gibi ödemeler bu kapsamdadır. Ancak bu ödemeler için yapılacak olan vergileme, söz konusu işlemlerin ayrı bir hizmet ithalatı olarak değerlendirilmesinden kaynaklanmakta olup, bu vergilemenin mal ithalatı ile bir bağlantısı bulunmamaktadır.

ROYALTİ VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

Mali İdarenin de Uygulamalarında Esas Aldığı Tanım:

- **Royalti Kavramı:** Bir lisans veya marka sahibinin sahip olduğu hakları bir başkasına devretmesi karşılığında aldığı bedeldir. Kiralanarak veya üretim birimi üzerinden verilebilir.
- **Lisans Kavramı:** Maddi olmayan hukuki bir malın, bir ihtiranın veya eserin, ücret karşılığında belli bir süre kullanmak üzere bir başkasına devrettiği sözleşme olarak tanımlanmaktadır.
- Mali İdare bu tanımla yurt dışına yapılan tüm royalti ve lisans ödemelerini bir “gayrimaddi hak kiralaması” olarak kabul edilerek hizmet ithalatı kapsamında değerlendirmektedir

ROYALTİ VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

Gümrük Yönetmeliği 43/ğ maddesinde yapılan tanım:

- Royalti veya Lisans Ücreti: İthal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımını ya da yeniden satışı ile ilgili hakların kullanımını nedeniyle patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat süreçleri gibi adlar adı altında yapılan ödemelerdir.
- Gümrük Kanunu'na göre kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu olarak, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş royalti veya lisans ücretleri gümrük kıymetine dahil edilir.
- Buna karşılık ithal eşyanın Türkiye'de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler ile Türkiye'ye ihraç amacıyla satışında bir satış koşulu olmaması kaydıyla, dağıtım veya tekrar satış hakları için yapılan ödemeler ise gümrük kıymetine dahil edilmez.

ROYALTI VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

- **Royalti veya lisans ücreti hangi hallerde gümrük kıymetine dahil edilir?**
 - ✓ Royalti veya lisans ücreti kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olmalıdır.
 - ✓ Royalti veya lisans ödemesi bu eşyanın satış koşulu olarak yapılmalıdır.
 - ✓ Royalti veya lisans ücreti satıcıya doğrudan veya dolaylı olarak ödenmelidir.
 - ✓ Royalti veya lisans ücreti fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olmalıdır

ROYALTİ VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

- İthalat işleminden sonra yapılan royalti ve lisans ödemelerinde KDV uygulamasını;

- a) Ödemelerin gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken ödemeler olması ve
- b) Ödemelerin gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekmeyen ödemeler olması,

Olarak iki grupta değerlendirmek gerekir.

- Esasında Mali İdare uygulamalarında böyle bir ayırım yapılmamakta ve yurt dışına yapılan tüm royalti ve lisans ödemeleri bir “gayrimaddi hak kiralaması” olarak kabul edilerek hizmet ithalatı kapsamında değerlendirilmektedir

ROYALTI VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

Ödemelerin Gümrük Kıymetine Dahil Edilmesi Gereken Ödemeler Olması Durumunda KDV Uygulaması

- Royalti ve lisans ödemelerinin gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken ödemelerden olması durumunda esasında vergilemenin Gümrük Yönetmeliğinin 53 ve 56 ncı maddeleri uyarınca tamamlayıcı beyan usulüne göre ilgili gümrük idaresi tarafından yapılması gerekmektedir. Ancak uygulamada aynı işlemle ilgili olarak hem gümrük idaresi tarafından belirtilen şekilde ve hem de vergi idaresi tarafından sorumlu sıfatıyla 2 no.lu beyanname ile vergileme yapılması durumu sıklıkla gündeme gelebilmektedir.
- Gümrük idaresi yapılan vergilemenin dayanağı olarak Gümrük Kanununun 27 inci maddesi ile Gümrük Yönetmeliğinin 53 ve 56 ncı maddelerini göstermektedir. Mali İdare ise vergilemeyi hizmet ithalatına dayandırmaktadır

ROYALTİ VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

Ödemelerin Gümrük Kıymetine Dahil Edilmesi Gereken Ödemeler Olması Durumunda KDV Uygulaması

- Her iki idarenin de vergileme yapmak istemesi ortaya doğal olarak bir mükerrer vergileme sorunu çıkarmaktadır.
- Bize göre her şeyden önce söz konusu işleme ilişkin vergilerin, işlem mal ithalatına ilişkin ve ona bağlı bir işlem olduğu için ilgili gümrük idaresine ödenmesi gerekir. Hem KDV mevzuatı ve hem de gümrük mevzuatı açısından mali idarenin anılan işlemle ilgili vergileme yapma yetkisi bulunmamaktadır. Ama maalesef uygulama farklı yürümektedir.
- Konuyla ilgili olarak gümrük uygulaması açısından yukarıda bahsedilen kanun ve yönetmelik düzenlemeleri dışında iki ayrı düzenleme daha bulunmaktadır.

ROYALTİ VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

Ödemelerin Gümrük Kıymetine Dahil Edilmesi Gereken Ödemeler Olması Durumunda KDV Uygulaması

- Bunlardan birincisi; 28/6/2014 tarih ve 29044 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2 seri no.lu Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Kıymeti)’dir. Bu tebliğde, royalti veya lisans ücretlerinin gümrük kıymetine ilavesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Tebliğin 11 inci maddesinde, ithal eşyasının gümrük kıymetinin bir parçası olmasına karşın gümrük idaresine beyan edilmeyen royalti veya lisans ücreti ödemesine ilişkin KDV'nin 1 veya 2 no.lu KDV Beyannamesi ile vergi dairesine ödenmesi durumunda, gümrük idaresine beyan edilmeyen ve **sadece KDV’ye tabi** her bir beyan için Gümrük Kanununun 241 inci maddesi uyarınca usulsüzlük cezası uygulanacağı belirtilmiştir.
- Konuyla ilgili ikinci düzenleme ise Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 15/12/2011 tarih ve 2011/48 sayılı Genelgesi ile bu genelgeye atıfta bulunan Ticaret Bakanlığı Ticaret Araştırmaları ve Risk Değerlendirme Genel Müdürlüğü’nün 22/02/2022 tarihli E-80572740-205-00072161857 sayılı yazısıdır.

ROYALTI VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

Ödemelerin Gümrük Kıymetine Dahil Edilmesi Gereken Ödemeler Olması Durumunda KDV Uygulaması

- Söz konusu Genelgede
- ✓ Royalti ve lisans ücretlerinin 4458 sayılı Gümrük Kanununun 27/1-c ve Gümrük Yönetmeliğinin 56 ncı maddeleri uyarınca gümrük idaresine beyan edilmemesi durumunda; beyan edilmeyen royalti ve lisans ücretine ilişkin fark Gümrük Vergisi, ÖTV ve KDV'nin ilgili gümrük idaresince yükümlüsünden gümrük mevzuatı hükümleri uyarınca takip ve tahsili,
- ✓ Gümrükte ödenmeyen royalti bedeline ilişkin **KDV'nin 1 veya 2 no.lu KDV Beyannamesi ile vergi dairesine ödenmesi durumunda,** bu tutara ilişkin **KDV ek tahakkuku yapılmaması,**
- ✓ Royalti bedeline ilişkin KDV'nin hem gümrükte beyan edilmesi hem de 2 nolu KDV beyannamesi ile mükerrer olarak ödenmesi halinde, **fazla ödenen vergi, 2 nolu KDV beyannamesi ile ödenen vergiden kaynaklandığından gümrük idaresince iade yapılmaması,** (bu durumda vergi dairesince yapılacak işlem KDV mevzuatında düzenlenmektedir),

ROYALTI VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

Ödemelerin Gümrük Kıymetine Dahil Edilmesi Gereken Ödemeler Olması Durumunda KDV Uygulaması

- ✓ Royalti bedelinin gümrük kıymetine dâhil edilmemesi durumunda, KDV'nin yanı sıra Gümrük Vergisi ve ÖTV açısından da vergi farkı ortaya çıkabileceğinden, vergilerin hesaplanmasında bu hususun da göz önünde bulundurulması,
- ✓ Bu şekilde işlem yapılırken, 2 nolu KDV beyannamesi ile yatırılan tutar denetim elemanı tarafından tespit edilmiş ise bu tespite göre, gümrük idaresine sunulan belgelerden söz konusu tutarın 2 nolu KDV beyannamesi ile yatırıldığı tereddütsüz bir şekilde anlaşılabilirse bu belgelere göre veya yeminli mali müşavir tarafından hazırlanmış, söz konusu hususları açıkça belirten bir rapor sunulmuş ise bu rapora göre işlem yapılması,
Gerektiği ifade edilmiştir.

ROYALTİ VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

Ödemelerin Gümrük Kıymetine Dahil Edilmesi Gereken Ödemeler Olması Durumunda KDV Uygulaması

22/02/2022 tarihli yazıda ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2 Nolu Katma Değer Vergisi Beyannamesinde yapılan düzenlemeye atıfta bulunulduktan sonra, “ithal edilen malla ilgili gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra ortaya çıkacağı bilinen veya bilinmesi mümkün olmayan, gümrük kıymetine veya KDV matrahına eklenecek bir kıymet unsurunun Gümrük Yönetmeliği'nin İstisnai Kıymetle Beyan başlığı altında 53'üncü maddesi kapsamında gümrük idaresine beyan edilmesi gerektiği, ancak zaman zaman, söz konusu tamamlayıcı beyan yerine 2 No.lu KDV Beyannamesi verilmek suretiyle mezkûr kıymet unsurlarına ilişkin KDV'nin ilgili vergi dairesine ödendiği ve gümrük idaresine hiçbir beyanda bulunulmadığı, bu gibi durumlarda Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin uygulanması, ithal eşyasının gümrük kıymetinin bir parçası olmasına karşın gümrük idaresine beyan edilmeyip vergi dairesine beyan edilen ve sadece KDV'ye tabi olan beyanlar için ise Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesi uyarınca usulsüzlük cezası uygulanması, dolayısıyla, herhangi bir cezai yaptırım ile karşılaşılmaması adına ithal edilen malla ilgili gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra ortaya çıkan her türlü kıymet unsurunun gümrük idaresine İstisnai Kıymetle Beyan hükümleri çerçevesinde beyan edilmesinin önem arz ettiği” ifade edilmiştir

ROYALTI VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

Ödemelerin Gümrük Kıymetine Dahil Edilmesi Gereken Ödemeler Olması Durumunda KDV Uygulaması

- Öte yandan yukarıda bahsedilen 2011/48 sayılı Gümrük genelgesinde; mükellefler tarafından royalti lisans ödemeleri gümrüğe beyan edilmeden önce sorumlu sıfatıyla KDV ödenmiş olması halinde, bu şekilde ödenen vergi tutarı için gümrükte ayrıca tarhiyat yapılmayacağına belirtilmiş olması, söz konusu işlemler için gümrük idaresi tarafından ayrıca işlem yapılmayacağı anlamına gelmemelidir. İşleme ilgili olarak sorumlu sıfatıyla KDV ödenmiş olsa bile anılan işlem nedeniyle gümrük idaresi tarafından ilave KDV tarhiyatı yapılması söz konusu olabilir. Şöyle ki;

ROYALTİ VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

Bilindiği üzere Gümrük Kanununun 27 nci maddesi uyarınca gümrük kıymetine eklenmesi gereken söz konusu royalti ve lisans ücretleri, sadece KDV'ye değil, aynı zamanda ithalde alınan diğer vergilere de tabidir. Yani anılan ücretler üzerinden gümrük vergisi ile varsa ÖTV ve diğer vergilerin de ödenmesi gerekecektir. KDVK'nun 21 nci maddesi uyarınca ise söz konusu vergilerin aynı zamanda ithalde ödenecek olan KDV'nin matrahına da eklenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla ithalde ödenecek KDV matrahı, söz konusu vergiler kadar artacaktır ve bu tutarlar üzerinden de ilave KDV alınması gerekecektir. Bu nedenle anılan işlemler üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV ödenmiş bile olsa, bu tutarların aynı zamanda Gümrük Yönetmeliği'nin 53, 56 ve 150 nci maddeleri uyarınca ilgili gümrük idaresine de beyan edilmesi gerekmektedir. Bu işlem sırasında mükerrer vergilemeye muhatap olmamak için, daha önce sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'yi tevsik edecek belgelerin de gümrük idaresine verilmesi doğru olacaktır.

Mal ithalatına bağlı olarak ödenen royalti ve lisans ödemeleri üzerinden yapılabilecek mükerrer vergilemenin önlenmesi açısından Gümrük İdaresi daha esnek davranırken, Mali İdare daha önceki uygulamalarının aksine bu konuda geri adım atmamaktadır.

ROYALTİ VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

Ödemelerin Gümrük Kıymetine Dahil Edilmesi Gereken Ödemeler Olması Durumunda KDV Uygulaması

- Mali İdare tarafından geçmişte verilen görüşlerde, “ithalata ilişkin gümrük beyannamelerinin tescili anında bilinmeyen ve/veya sonradan ortaya çıkan fiyat farkı, masraf farkı gibi ek ödemelerin Gümrük Kanunu uyarınca gümrük kıymetine dahil olması nedeniyle ilgili gümrük idaresine beyan edilmesi gerektiği” şeklinde görüş açıklanırken, sonradan bu yorumundan vazgeçerek anılan ödemeler için mutlaka 2 no.lu beyanname verilmesi gerektiği ifade edilmektedir. (Örneğin, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.02.2012 tarih ve KDV 43-38 sayılı, 18/04/2014 tarih ve 39044742-130-1029 sayılı özelgeleri)

ROYALTİ VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

Ödemelerin Gümrük Kıymetine Dahil Edilmesi Gereken Ödemeler Olması Durumunda KDV Uygulaması

- Anılan özelgelerde ayrıca; *“Diğer taraftan, gümrük idaresine beyan edilmesi gerekirken, 2 Nolu KDV beyannamesi ile vergi dairesine beyan edilerek KDV'si ödenen bazı gümrük kıymeti unsurları hakkında yapılacak işlemler, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın Başkanlığımızdan da görüş alarak yayımladığı 2011/48 sayılı Genelgesinde açıklanmış olup, bu genelge uyarınca gümrük idaresince yapılacak ek tarhiyatlarda, 2. No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen meblağların dikkate alınarak işlem yapılması gerekmektedir”* denilerek Gümrük İdaresine de yol gösterilmektedir.

ROYALTI VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

Üretimde Girdi Olarak Kullanılacak Hammadde İçin Yapılacak Royalti Ödemeleri:

- Royalti ve lisans ödemeleri, sadece ithal edilerek aynen satılacak mallar için değil, bir malın üretiminde girdi olarak kullanılacak malların ithali işlemlerinde de söz konusu olabilir. Örneğin bir ilaç üreticisi firma, üreteceği ilaçların üretiminde kullanmak amacıyla ithal edecek olduğu hammadde için de satıcı firmaya lisans ödemesinde bulunabilir.
- İthal edilen malın belirlenen satış fiyatı içinde yer almayan ve ithalattan sonra tutarı belirlenecek olan söz konusu ödemelerin; Gümrük Kanununun 27 ve Gümrük Yönetmeliğinin 56 ncı maddeleri kapsamında ithal edilen malın gümrük kıymetine dahil edilmesinin zorunlu olup olmadığı da ayrı bir tartışma konusudur.

ROYALTI VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

Üretimde Girdi Olarak Kullanılacak Hammadde İçin Yapılacak

Royalti Ödemeleri:

- Bize göre, sadece ithal edilen eşyaların imalat gibi önemli bir sürece dahil edilmeden satışları üzerinden hesaplanacak royalti bedellerinin ilgili hammadde kıymetine ilave edilmesi; bunun dışında normal imalat sürecine katılan hammaddelerin kullanılmasıyla üretilen malların satışı üzerinden hesaplanan royalti bedellerinin ise anılan hammaddelerin gümrük kıymetine dahil edilmemesi gerekir.

ROYALTI VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

Ödemelerin Gümrük Kıymetine Dahil Edilmesi Gerekmeyen Ödemeler Olması Durumunda KDV Uygulaması

- Royalti ve lisans ödemesi adı altında yapılacak ödemenin ilgili mevzuat uyarınca gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekmeyen ödemeler olması durumunda gümrük idaresine yapılacak bir beyan ve bu idare tarafından yapılacak bir vergileme de söz konusu değildir. Dolayısıyla bu gibi durumlarda yapılan ödeme gayrimaddi hak kiralaması olarak değerlendirilecek ve diğer şartların da mevcudiyeti halinde vergileme sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile genel esaslara göre yapılacaktır.

ROYALTİ VEYA LİSANS ÜCRETLERİ

UYGULANACAK KDV ORANI SORUNU

- İthalat işleminden sonra yapılacak royalti ve lisans ödemelerine ilişkin olarak ödenecek KDV konusunda Mali İdare ile Gümrük İdaresi tarafından farklı gerekçelerle yapılmak istenilen vergilemenin yarattığı bir başka sorun da uygulanacak KDV oranı konusudur. Şöyle ki;
- KDV'ye tabi bir işlem nedeniyle sonradan ortaya çıkan ve vergiye tabi tutulması gereken ödemelerde genel olarak asıl işlemin tabi olduğu KDV oranı uygulanmaktadır.
- Bu bağlamda ithal edilen malın gümrük kıymetine eklenmesi gereken royalti ve lisans ödemeleri için gümrükte ödenecek verginin ithal edilen malın tabi olduğu orana göre hesaplanması gerekir.
- Oysa Maliye Bakanlığı söz konusu ödemelerle ilgili vergilemeyi, bu ödemelerin ithal edilen mala bağlı olarak ortaya çıkmış bir ödeme olarak değil, gayrimaddi hak kiralaması yani hizmet ithalatı olarak değerlendirdiği için vergilemeyi ithal edilen malın tabi olduğu oranı değil, hizmet ithalatında geçerli genel oranı uygulayarak yapmaktadır.

İTHALAT İŞLEMİNDEN SONRA MATRAHTA MEYDANA GELEN AZALMALAR

- Hem mal ve hem de hizmet ithalatının gerçekleşmesinden sonra ithal edilen mal veya hizmetin KDV matrahında değişiklikler yaşanabilmektedir. Bu değişiklikler, iskonto ya da fiyat indirimi yapılması, ciro primi, ithalatçı lehine kur farkı gibi farklı gerekçelerden kaynaklanabildiği gibi ithalat bedelinin ödenmesinden önce ya da sonra da ortaya çıkabilmektedir.
- İthalat işleminin gerçekleşmesinden sonra matrahta ortaya çıkan azalmalar nedeniyle gerek gümrük idaresine ve gerekse de sorumlu sıfatıyla ödenen vergilerin indirim konusu yapılması ile ilgili olarak Mali İdare farklı arayışlara girdi ve düzenlemeler yaptı.

İTHALAT İŞLEMİNDEN SONRA MATRAHTA MEYDANA GELEN AZALMALAR

- KDVGUT'nde yer alan “İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan vergiler,3065 sayılı Kanunun 48 inci maddesi hükmüne göre; indirim hakkına sahip olmayanlara Gümrük Kanununa göre iade olunacaktır. Bu verginin indirim hakkına sahip mükelleflere iadesi, mükellefin beyanlarının düzeltilmesi üzerine bağlı olduğu vergi dairesince gerçekleştirilir. Bunun için, indirim hakkına sahip mükellef, gümrük idaresine bir dilekçe ile başvurarak, gümrük idaresi fazla veya yersiz tahsil ettiği vergi tutarını mükellefin vergi dairesine doğrudan göndereceği bir yazı ile bildirir. Vergi dairesi bu yazı üzerine iade talebini sonuçlandırır” şeklindeki düzenleme, hem ithalat sırasında ödenen verginin matrahının sonrada azalması durumunda başlangıçta ödenen vergiyi “fazla veya yersiz uygulanan vergi” olarak değerlendirmesi ve hem de mükellefleri vergi dairesi ile gümrük idaresi arasında bırakması nedeniyle sorun çözmek yerine yeni sorunlar yarattı.

İTHALAT İŞLEMİNDEN SONRA MATRAHTA MEYDANA GELEN AZALMALAR

- Bu şekildeki farklı arayışlardan sonra 6 seri no.lu genel tebliğ ile bugün de geçerli olan uygulamaya döndü. Anılan tebliğle yapılan
- *“İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığının tespit edildiği durumlar dâhil) nedeniyle fazla veya yersiz ödenen vergiler, bu mükellefler tarafından indirim hesaplarına alındığından iade edilmez. İthalat sırasında fazla veya yersiz ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Bu uygulama yurtdışından temin edilen hizmetlere (gayri maddi hak ödemeleri dâhil) ilişkin sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen vergiler için de geçerlidir.”*

Şeklindeki düzenleme, en azından matrahtaki değişikliklerden kaynaklanan verginin indirim konusu yapılabilmesine imkan sağlamıştır.

- Buna karşılık fazla veya yersiz ödenen verginin diğer nedenlerden (fazla oran, istisna vb) kaynaklanması halinde tebliğde yer alan prosedürün uygulanması gerekecektir.

SABRINIZ VE İLGİNİZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİZ...

NIHAT UZUNOĞLU
E. Baş Hesap Uzmanı
Yeminli Mali Müşavir