Gümrük Kıymetine Katılmayacak Unsurlar

Sektörel Bakış; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23 - 31.maddelerinde "Eşyanın Gümrük Kıymeti"nin ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

GÜMRÜK KIYMETİNE KATILMAYACAK UNSURLAR

1- GÜMRÜK KIYMETİ

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23 - 31.maddelerinde "Eşyanın Gümrük Kıymeti"nin ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

A- CIF Kıymet ve Eşyanın Gümrük Kıymeti:

CIF: C (Cost = Maliyet), I (İnsurance = Sigorta), F (Fraight = Navlun) kelimelerinin İngilizce'deki baş harflerinden oluşmuştur.

Cif Kıymet veya eşyanın cif kıymeti: Eşya bedeli + sigorta bedeli + navlun ücreti toplamından oluşmaktadır.

Eşyanın Gümrük Kıymeti: Kısaca, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24.maddesine göre ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28. maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır.

Cif kıymet veya eşyanın cif kıymeti, gümrük vergilendirme tekniği açısından en temel (fakat dar olan) matrah tanımıdır.

Gümrük kıymeti veya eşyanın gümrük kıymeti ise gümrük vergilendirme tekniği açısından en geniş matrah tanımı olup, kıymete dair hemen her şeyi içine almaktadır.

Kısacası, Cif kıymetle gümrük kıymeti aynı şeyler değildir.

Örnek 1: Türkiye'de faaliyet gösteren C firmasının Ukrayna'daki D firmasından tonu 2.000-USD'den 100 ton hurda nikel satın aldığını, taşıma (navlun) bedeli için 5.000-USD ve sigorta için

500-USD ödediğini, ayrıca söz konusu eşyalar için 2.000-USD Yurt dışı kara taşıması bedeli ile 1.000-USD elleçleme ücreti ödediğini varsayalım. **Söz konusu eşyanın/hurda bakırın Cif kıymeti= 205.500-USD**, ***Gümrük kıymeti ise= 208.500-USD'dir***.

B- Eşyanın Gümrük Kıymeti:

Eşyanın Gümrük Kıymeti: 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24.maddesine göre; ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28. maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır.

[Şu kadar ki, eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi, aşağıdaki koşullara bağlıdır:

a) Eşyanın alıcısı tarafından elden çıkartılması veya kullanımı; -Türkiye Cumhuriyeti mevzuatı ve bunların yetkili kıldığı merciler tarafından konulmuş olan, -Eşyanın tekrar satılabileceği coğrafi bölgeyi sınırlayan, -Eşyanın kıymetini önemli bir ölçüde etkilemeyen, kısıtlamalar dışında, hiçbir kısıtlamaya tabi olmamalıdır.

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

c) Eşyanın 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 fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına 27'inci madde hükümlerine göre ilave yapılabilmelidir.

d) Alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunmamalı; ilişkinin varlığı durumunda ise, bu ilişki fiyatı etkilememeli, satış bedeli bu maddenin 2'inci fıkrası hükümlerine göre gümrük kıymeti olarak kabul edilebilir nitelikte olmalıdır.

Yukarıdaki fıkra hükümlerini uygulayarak satış bedelinin belirlenmesinde, alıcı ile satıcı arasında bir ilişkinin varlığı, satış bedelinin reddedilmesi için tek başına yeterli bir neden oluşturmaz. Böyle durumlarda, satışa ilişkin koşullar incelenerek, bu ilişkinin fiyatı etkilemediği belirlenirse, satış bedeli kabul edilir**]**.

- ***Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat,*** ithal eşyası için alıcının, satıcıya 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.

Örnek 2: Türkiye'de faaliyet gösteren E firması, Singapur'da faliyet gösteren F firmasından tanesi 500-USD CİF teslim 10.000 adet (5.000.000-USD tutarında) notebook- dizüstü bilgisayar satın aldığını, ayrıca ithalatçı E firmasının satıcı F firmasının isteği üzerine, F firmasının Hindistan'da bulunan alacaklısı G firmasına olan 500.000-USD borcunu ödediğini varsayalım. ***Burada eşyanın gümrük kıymeti (İthalat sırasında dikkate alınacak kıymet) 5.500.000-USD'dir.***

- ***24.madde hükümlerine göre gümrük kıymeti belirlenirken, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına 27.maddede belirtilen ilaveler*** **[**Yani: **a)** Aşağıdaki unsurların eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına dahil edilmemiş, ancak alıcı tarafından üstlenilen bölümü;

i) Satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar ve tellâliye,

ii) Gümrük işlemleri sırasında söz konusu eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyeti,

iii) 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;

i) İthal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri,

ii) İthal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler,

iii) İthal eşyasının üretimi sırasında tüketilen maddeler,

iv) İthal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye 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 royalti 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) 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**] *yapılır.***

- *Bu maddeye (Gümrük Kanunu'nun 27.maddesine) göre fiilen ödenen veya ödenecek fiyata yapılacak ilaveler için nesnel ve ölçülebilir veriler esas alınır.*

- Gümrük kıymetinin belirlenmesinde, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata bu maddede (Gümrük Kanunu'nun 27.maddesinde) öngörülenler dışında hiçbir ilave yapılamaz.

Örnek 3: İthalatçı H firmasının Tayvan'daki üretici K firmasıyla 01.10.2020 tarihinde yaptığı sözleşme gereği Cif teslim birim fiyatı 500-USD/Adet olmak üzere toplam 10.000.000-USD tutarında 20.000-adet "kurutma fonksiyonlu çamaşır makinesi" satın almak için anlaştığını, çamaşır makinesinin "Cooban" markası, güvence ve kalitesiyle üretileceğini, *ayrıca eşyaların satış koşulu gereği, ithalatçı H firmasınca marka kullanımı için Almanya'da mukim marka sahibi L firmasına satış hasılatı üzerinden % 15 royalty ödeneceğini,* üretici K firmasının söz konusu eşyaları üretebilmesi için yeni bir kalıba ihtiyacı olduğunu, ithalatçı H firmasının ithal edeceği söz konusu eşyaların Tayvan'da üretilebilmesi için ilave olarak Tayvan'dan ve/veya Tayvan'a komşu ülkelerden 500.000-USD tutarında kalıp, 75.000-USD teknik çizim-tasarım, 25.000-USD hammadde-malzeme, 70.000-USD yedek parça, 80.000-USD ambalaj malzemesi satın alarak üretici K firmasına teslim ettiğini, ayrıca söz konusu hammadde, malzeme ve eşyaların K firmasına taşınması ve teslimi için taşıyıcı M firmasına 30.000-USD yurt dışı kara taşıması, yurtdışı taşıma ücreti ve elleçleme gideri ile 20.000-USD tutarında yurt dışı gümrükleme hizmetleri ve gümrük vergileri için para ödediğini, üretici K firmasının altı aylık süre içinde üretimi tamamlayarak eşyaları Türkiye'ye sevk ettiğini ve eşyaların 15.05.2021 tarihinde Türkiye gümrük bölgesine ulaştığını, toplam eşya bedeli olan 10.000.000-USD'nin 20.05.2021 tarihinde satıcıya ödendiğini ve eşyaların ithali içinse 25.05.2021 tarihinde serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tanzim ve tescil edildiğini varsayalım.

Sonuçta; H firması, ithal edeceği 20.000-adet “kurutma fonksiyonlu çamaşır makinesi” için K firmasına eşya bedeli olarak ödediği 10.000.000-USD’ye ilave olarak bu eşyalar için yukarıda belirtilen gümrük kıymet unsurları karşılığı olarak toplam 800.000-USD daha masraf yapmış (ilave gümrük kıymeti oluşmuş) olup, bu tutarın da 20.000-adet “kurutma fonksiyonlu çamaşır makinesi”nin ithali sırasında eşyaların gümrük kıymetine ilave edilerek/katılarak, ilgili SDGB’de belirterek, ilgili gümrük idaresine beyan edilmesi, gümrük vergi ve resimlerinin 10.800.000-USD üzerinden hesaplanıp tahsil edilmesi gerekir.

Ayrıca, ithalatçı H firmasınca, 01.10.2020 tarihli 10.000.000-USD tutarlı çamaşır makinesi alış sözleşmesine tekabül eden Damga Vergisinin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun 1, 3, 4, 5, 14, 15, 22, 24.maddeleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 114.maddesi ve diğer ilgili mevzuat kapsamında ilgili vergi dairesine ödenmesi, söz konusu çamaşır makinelerinin Türkiye’ye ithal edilmesi sırasında ise, Damga Vergisi Kanunu’nun 26.maddesi gereği ithalat eşyasına ilişkin sözleşme veya sözleşmelere tekabül eden Damga Vergisinin ödenip ödenmediğinin ilgili gümrük idaresince kontrol edilip, ödenmediyse ödenmesinin/tahsilinin sağlanması, ayrıca ödenen ya da ödenecek Damga Vergisi tutarı, aynı zamanda 3065 sayılı Kanun’un 21.maddesinin (b) fıkrası gereği ithalatta KDV matrah unsuru olduğu için, eşyaların (çamaşır makinelerinin) ithaline ilişkin SDGB’de (Yurt İçi Giderleri içinde, Yurt içi giderlerine eklenerek) beyan edilerek tekabül eden KDV ile varsa benzeri diğer gümrük vergilerinin tahakkuk ve tahsilinin sağlanması gerekir.

- Yurtdışında üretilerek veya ürettirilerek Türkiye’ye ithal edilen ürünlerin ithalatı/ithalat beyanı sırasında, yukarıda ayrıntıları belirtilen gümrük kıymet unsurlarından belli olmayanlar, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten (serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescilinden) sonra belli olacak olanlar ile sözleşme gereği fiyatın sonradan gözden geçirilmesi sonucunda ortaya çıkacak kıymet farklarının varlığı durumunda ise; Gümrük Yönetmeliğinin 53.maddesine göre (İstisnai kıymetle) beyan/işlem yapılarak, vergi hesaplama (tarh), tebliğ ve tahakkukunun da mevcut belgelerde belirtilen kıymet unsurları ve tutarları dikkate alınarak yapılması, ithalat sonrasında söz konusu gümrük kıymet unsurlarının gerçekleşmesi, netleşmesi, miktar ve tutarlarının belli olmasına müteakip -(İthal eşyasının Gümrük Kıymetine veya İthalatta 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 öğrenildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ithalatın yapıldığı gümrük müdürlüğüne, Gümrük Yönetmeliği’nin 53 ve

150/3.maddeleri kapsamında tamamlayıcı beyanda bulunulur ve vergileri de aynı süre içinde ödenir.

Örnek 4: İthalatçı H firmasının, yukarıda ***(Örnek 3'de)*** belirtilen "kurutma fonksiyonlu çamaşır makineleri"ni ithalata müteakip iç piyasada sattığını, hazırlanan satış hasılat raporlarının taraflarca (H ve L firmalarınca) incelenerek üzerinde uzlaşıldığı ve satış hasılatı üzerinden oluşan royalty için L firmasınca 1.000.000-USD tutarında 01.10.2021 tarihli royalty faturası düzenlenerek H firmasına gönderildiğini, H firmasının söz konusu royalty faturasından 05.10.2021 tarihinde haberdar olduğunu ve aynı tarihte muhasebe kayıtlarına kaydedildiğini, yine aynı tarihte (05.10.2021'de) L firmasına royalty tutarının ödendiğini, L firmasının usulüne uygun olarak temin ettiği mukimlik belgesi bulunduğunu ve bu belgenin aslı ile birlikte Noterce veya Almanya'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilmiş Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya vergi sorumlusu olan H firmasına ibraz ettiğini/gönderdiğini varsayalım. ***1.000.000-USD royalty bedeli L firması için bir gayri maddi hak kazancı olup,*** Türkiye ile Almanya arasındaki mevcut Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması gereği gayri maddi hak kazançları üzerinden % 10 vergi (stopaj) kesintisi yapılması gerekir. H firmasınca, 1.000.000-USD royalty bedelinden 100.000-USD (karşılığı TL) vergi/stopaj kesintisi yapılarak ilgili vergi dairesine yatırılması, geriye kalan 900.000-USD tutarın hak sahibi L firmasına gönderilmesi, en geç 26.11.2021 tarihi akşamına kadar ithalatın yapıldığı gümrük müdürlüğüne müracaat edilerek, Gümrük Yönetmeliği'nin 53 ve 150/3.maddeleri kapsamında 1.000.000-USD royalty tutarı üzerinden tamamlayıcı beyanda bulunulması ve 1.000.000-USD royalty tutarına tekabül eden gümrük vergilerinin (KDV, GV, ÖTV, vb.) de aynı süre içinde ödenmesi gerekir (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/7. ve 30/11.maddelerine göre; Yapılacak vergi kesintileri, kazanç ve iratların gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınır).

<u>Şayet;</u> Söz konusu royalty tutarı net (1.000.000-USD) olarak yurt dışına ödenmiş/gönderilmiş ise, bunun brütleştirilmesi ve brütleştirilmiş tutar olan 1.111.111,11-USD (karşılığı TL) üzerinden ilgili vergi dairesine ve gümrük müdürlüğüne beyanların yapılması, tüm vergilerin (stopaj, kdv, gümrük vergileri, vb.) brütleştirilmiş tutar olan 1.111.111,11-USD karşılığı TL üzerinden hesaplanıp tahsil edilmesi gerekir.

II- EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİNE KATILMAYACAK UNSURLAR

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 28.Maddesine Göre: İthal Eşyasının Fiilen Ödenen Veya Ödenecek Fiyatından Ayırt Edilebilmeleri 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,

Yine, Türkiye ile Avrupa Topluluğu Arasında Oluşturulan Gümrük Birliği'nin Uygulanmasına İlişkin Esaslar Hakkında 2006/10895 sayılı Karar'ın 41.maddesine göre: Üçüncü ülke eşyasının Gümrük Birliği Gümrük Bölgesi'ne varışından sonra eşyanın taşınması ile ilgili nakliye, sigorta masrafları, yükleme ve elleçleme giderleri, eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmesi koşuluyla, gümrük kıymetine dahil edilmez.

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,

e) Satın alma komisyonları,

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

(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,

İspatlaması şarttır.

1) 4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 28.Maddesinin (a) Fıkrasına Göre; İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla, eşyanın, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ile Türkiye'nin anlaşmalarla dahil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri, gümrük kıymetine dahil edilmez.

Yine, Türkiye ile Avrupa Topluluğu Arasında Oluşturulan Gümrük Birliği’nin Uygulanmasına İlişkin Esaslar Hakkında 2006/10895 sayılı Karar’ın 41.maddesine göre: Üçüncü ülke eşyasının Gümrük Birliği Gümrük Bölgesi’ne varışından sonra eşyanın taşınması ile ilgili nakliye, sigorta masrafları, yükleme ve elleçleme giderleri, eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmesi koşuluyla, gümrük kıymetine dahil edilmez.

Şayet, bahse konu nakliye ve sigorta giderleri ile yükleme ve elleçleme giderleri ilgili faturasında, sözleşmesinde, vb. ithal belgelerinde, ayırt edilemiyor ise esas navlun ve sigorta gideriyle birlikte gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan (Türkiye içindeki ve Gümrük Birliği gümrük bölgeleri içindeki) nakliye ve sigorta giderleri de dahil gümrük kıymetinin bir unsuru olarak değerlendirilir.

Genel kıymet kuralları gereği, ithalat sırasında gümrük idaresince, ithal edilen esas eşyanın kıymetiyle birlikte, ithal eşyasının kıymeti olarak değerlendirilerek, ithalata ilişkin SDGB’nin tescil tarihinde söz konusu esas eşyaya ait vergi oranı, döviz kuru, ödeme şekli ve diğer vergilendirme unsurları ile esas eşyanın ithaline ilişkin gerekli ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması, ve ithalat vergilerinin tahsili ile ithalat gerçekleştirilir.

Kısacası; İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla, ithal eşyası için yapılan Gümrük birliği gümrük bölgeleri arasındaki taşıma/navlun ücreti ve sigorta tutarı ile eşyanın gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan (Gümrük birliği iç parkuruna isabet eden, Türkiye’nin içine isabet eden) nakliye ve sigorta giderleri gümrük kıymetine dahil değildir. Gümrük kıymetine katılmaz (Uygulamada ise maalesef ithal eşyanın gümrük kıymetine katılmasına devam edilmektedir).

Ancak, söz konusu navlun ve sigorta giderleri Gümrük Kıymetine dahil edilmemekle beraber; Bu giderlerin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21/c maddesi uyarınca ithal edilen

eşyanın KDV matrahına dahil edilmesi gerekir.

Örneğin: İthal eşyası için yapılan Türkiye – Ukrayna arası navlun ve sigorta ücreti Gümrük kıymetinin bir unsuru iken, Gümrük birliği ülkeleri (Almanya, Fransa, Avusturya, Macaristan, İtalya, İspanya, Portekiz, vb.) ile Türkiye arasında ithal eşyası için yapılan navlun ve sigorta giderleri (İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla) Gümrük Kanunu'nun 28/a.maddesi gereği gümrük kıymetinin unsuru değildir. İthal edilen eşyanın gümrük kıymetine katılamaz.

Örnek: 1-a) Afyon'da faaliyet gösteren Çoban firmasının, 150.000-EUR tutarında İtalya'dan yüksek teknoloji ürünü bir adet mermer kesme makinesi satın aldığını, İtalya – Afyonkarahisar arası taşıma/navlun ücretinin 5.000-EUR, İtalya – Kapıkule/Edirne arası navlun ücretinin 4.000-EUR ve sigorta ücretinin 750-EUR olduğunu varsayalım. Navlun ve sigorta gideri eşyanın kıymetinden ayrılabildiği ve ayrıldığı için ithal eşyasının gümrük kıymeti olarak 150.000-EUR beyan edilecek, 5.000-EUR navlun, 750-EUR sigorta ile Türkiye sınırları içindeki taşımaya tekabül eden 1.000-EUR olmak üzere toplam 5.750-EUR ise söz konusu ithal eşyasının gümrük kıymetine katılmayıp, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21/c maddesi uyarınca ithal edilen eşyanın KDV matrahına dahil edilmesi (ilgili serbest dolaşıma giriş beyannamesinde yurt içi giderlerine ilave edilmesi) gerekir.

Örnek: 1-b) Yukarıdaki örneğimizde, satıcının düzenlediği eşya satış faturasında her hangi bir ayırıma gitmediğini, navlun, sigorta tutarlarını ithal eşyasının fiyatından ayırmadığını, eşyanın kıymetinin navlun ve sigorta dahil toplam (CIF) 155.750-EUR olduğunu varsayarsak, ithal eşyamızın beyan edilmesi gereken gümrük kıymeti 155.750-EUR olacaktır.

Et ve et ürünleri, balık ve çeşitli deniz ürünleri, çeşitli taze, yaş sebze ve meyveler, kimyevi maddeler, vb. eşyaların taşınması özellik arz etmekte olup, söz konusu eşyaların taşıması özel tertibatlı araçlarla gerçekleştililmektedir.

Örnek 2: Çankırı'da faaliyet gösteren A firmasının Moldova'dan 200.000-USD tutarında et ithal ettiğini ve söz konusu etleri Moldova'dan Türkiye'ye kara yoluyla B firmasına taşıttığını, Moldova – Çankırı arası taşıma/navlun ücretinin (frigofirik araç) 5.000-USD olduğunu, Kapıkule – Çankırı arası taşıma ücretinin ayrıca belirtilmediği ve eşyalar için 1.000-USD sigorta ücreti ödendiğini varsayarsak, ithal eşyasının gümrük kıymeti (CIF = 200.000-USD+5.000-USD+1.000-USD =

206.000-USD) 206.000-USD olacaktır. Söz konusu eşyaların ithalat gerçekleştirildikten sonra Konya'da bulunan C firmasına satıldığını, eşyaların özellik arz etmesi (çabuk bozulabilir eşya olması) nedeniyle içinde bulunduğu frigofirik araçtan boşaltılmadan Konya'ya götürülerek Konya'daki C firmasına teslim edildiğini ve Çankırı - Konya arası taşıma için A firmasınca eşyaları taşıyan B firmasına 500-USD ilave ücret ödendiğini varsayalım. Çankırı - Konya arası ödenen 500-USD taşıma ücreti, ithalattan sonra ve yurt içinde/Türkiye'de gerçekleşen bir taşıma karşılığı olduğu için gümrük kıymetinin veya ithalatta KDV matrahının bir unsuru değildir. Söz konusu taşıma işlemi, Türkiye'de yararlanılan bir hizmet olması nedeniyle, ödenen 500-USD taşıma ücreti, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1, 6, 8, 9, 10 ve 24.maddesi gereği A firması tarafından, dar mükellefiyet kapsamında sorumlu sıfatıyla bağlı bulunduğu Vergi dairesine verilecek 2 Nolu KDV Beyannamesiyle beyan edilerek tekabül eden KDV'nin ödenmesi gerekir.

2) 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 28.Maddesinin (b) Fıkrasına Göre; İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla sınai tesis, makine, teçhizat, kalıp gibi, ithal eşyası için ithalattan sonra yapılan inşa, kurma/kurulum, montaj, bakım (onarım) veya teknik yardıma ilişkin giderler, gümrük kıymetine dahil edilmez.

Şayet, bahse konu inşa, kurma/kurulum, montaj, bakım (onarım) veya teknik yardıma ilişkin giderler ilgili faturasında, sözleşmesinde, vb. ithal belgelerinde, ithal edilen sınai tesisi, makine, teçhizat, kalıp, fikstür vb. ithal eşyasının kıymetinden ayrı şekilde, ayrı bir kalem olarak belirtilmemişse, ithal edilen eşyanın kıymetinden ayrılamıyor ise: Genel kıymet kuralları gereği, ithalat sırasında gümrük idaresince, ithal edilen esas eşyanın kıymetiyle birlikte, ithal eşyasının kıymeti olarak değerlendirilerek, ithalata ilişkin SDGB'nin tescil tarihinde söz konusu esas eşyaya ait vergi oranı, döviz kuru, ödeme şekli ve diğer vergilendirme unsurları, esas eşyanın ithaline ilişkin gerekli ticaret politikası önlemlerinin uygulanması ile eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve ithalat vergilerinin tahsili ile ithalat gerçekleştirilir.

Ancak: İnşa, kurma/kurulum, montaj, bakım (onarım) veya teknik yardım ve benzeri giderlerin hizmet ithalatı olması, hizmetin Türkiye'de yapılması ve/veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması nedeniyle Katma Değer Vergisine tabi olup, ilgili vergi dairesine sorumlu sıfatıyla 2 Nolu KDV Beyannamesiyle beyanda bulunularak, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1, 6, 8, 9, 10 ve 24.maddeleri, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ve ilgili diğer mevzuat hükümleri gereği, genel vergi oranı (% 18) üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı

yapılması gerekir.

Ayrıca, söz konusu giderler, genelde, bu hizmetleri yerine getiren işçi, usta, ustabaşı, teknik eleman, tekniker, mühendis vb. kişilere ödenen ücretler (serbest meslek kazancı) şeklinde karşımıza çıktığı için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (Stopaj) hükümleri, ilgili "ÇVÖA" hükümleri, ilgili kişilerin bir yıl içinde toplam 183 günden fazla Türkiye'de kalıp kalmadıkları, vb. hususları dikkate alınarak, ayrıca stopaj açısından da incelenip değerlendirilmesi gerekir.

Örnek 1: Afyonkarahisar'ın Sandıklı ilçesinde çeşitli doğal taşlardan ve granitten mamul çeşitli fayans ve karo üretimi yapan P firmasının, mevcut üretim kapasitesini artırmak, yeni bir üretim bandı kurmak için Pakistan'da mukim R firmasından sanayi tesisi (çeşitli makine, teçhizat, ekipman ve kalıplar) satın aldığını ve ithalata müteakip söz konusu sanayi tesisinin inşa, kurma, montaj giderleri de dahil toplam 1.250.000-USD bedel ödediğini, inşa, kurulum, montaj giderleri tutarının gerçekte toplam 50.000-USD olmasına karşın, ilgili satış sözleşmesinde ve/veya satış faturasında ayrı bir kalem, ayrı bir gider olarak gösterilmediğini ve ithalatı yapılan sanayi tesisinin (çeşitli makine, teçhizat ve kalıpların) fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilemediğini, bu fiyata dahil olduğunu varsayalım. Söz konusu inşa, kurulum, montaj giderleri olan 50.000-USD tutar, bahse konu ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilemediği, esas eşya ile birlikte bir bütün olarak değerlendirdiği (1.250.000-USD içinde olduğu) için ithalat eşyasının gümrük kıymeti ilgili SDGB'de 1.250.000-USD beyan edilip, gümrük/ithalat vergileri de 1.250.000-USD üzerinden tahakkuk ve tahsil edilmesi gerekir.

Örnek 2: Birinci örneğimizdeki ithal eşyamıza ilişkin olarak yapılan inşa, kurulum, montaj vb. giderlerinin ilgili satış faturasında ve/veya sözleşmede ayrı bir kalem, ayrı bir gider olarak gösterildiğini ve bu giderlerin toplam 50.000-USD olduğunu varsayalım. Bu durumda, söz konusu eşyalarımızın gümrük kıymeti 1.200.000-USD olacağı için eşyaların ithaline ilişkin SDGB'de 1.200.000-USD tutar üzerinden beyan, tescil ve gümrük/ithalat vergileri 1.200.000-USD üzerinden tahakkuk ve tahsil edilir. İnşa, kurulum, montaj giderleri olan 50.000-USD hizmet ithalatı için ise; İthalatçı P firması tarafından, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1, 6, 8, 9, 10 ve 24.maddeleri, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ve ilgili diğer mevzuat hükümleri gereği, ilgili vergi dairesine sorumlu sıfatıyla 2 Nolu KDV Beyannamesiyle beyanda bulunularak, tekabül eden KDV'nin ödenmesi gerekir.

KDV Kanunu'nun 29.maddesi, KDV Genel Uygulama Tebliği ve ilgili diğer mevzuat gereği, sorumlu sıfatıyla 2 Nolu KDV beyannamesi ile beyan edilen KDV, vergi sorumluları (ilgili gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri) açısından yüklenilen vergi niteliğinde olup, söz konusu KDV'nin aynı dönem içinde mükellef sıfatıyla verilen 1 No.lu KDV beyannamesi ile indirime konu yapılabilir.

Ayrıca; Söz konusu giderler, genelde, bu hizmetleri yerine getiren işçi, usta, ustabaşı, teknik eleman, tekniker, mühendis vb. kişilere ödenen ücretler (serbest meslek kazancı) şeklinde karşımıza çıktığı için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (Stopaj) hükümleri, ilgili "ÇVÖA" hükümleri, ilgili kişilerin bir yıl içinde toplam 183 günden fazla Türkiye'de kalıp kalmadıkları, vb. hususları dikkate alınarak stopaj açısından da incelenip değerlendirilmesi, varsa tekabül eden stopajın da ithalatçı P firmasınca, ilgili vergi dairesine Muhtasar Beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gerekir.

3) Gümrük Kanunu'nun 28.Maddesinin (c) Fıkrasına Göre; İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmesi koşuluyla, ithal eşyasının satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri Gümrük Kıymetine girmez.

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.

Şayet, finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen bahse konu faiz giderleri ilgili faturasında, sözleşmesinde, vb. ithal belgelerinde, ayırt edilemiyor ise genel kıymet kuralları gereği, ithalat sırasında ilgili gümrük idaresince, ithal edilen esas eşyanın kıymetiyle birlikte, ithal eşyasının kıymeti olarak değerlendirilerek (Gümrük Kıymetine ilave edilerek), ithalata ilişkin SDGB'nin tescil tarihinde söz konusu esas eşyaya ait vergi oranı, döviz kuru, ödeme şekli ve diğer vergilendirme unsurları ile esas eşyanın ithaline ilişkin gerekli ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması, ve ithalat vergilerinin

tahsili ile ithalat gerçekleştirilir.

Ancak, Yurtdışından alınacak kredinin banka ya da kredi kuruluşu olarak sayılan bir kurumdan alınmaması nedeniyle; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-e maddesi hükmü çerçevesinde değerlendirilemeyeceği için 46 ve 105 Nolu KDV Genel Tebliğlerindeki açıklamalar çerçevesinde, finansman anlaşması, kredi işlemi, vb. kapsamında ödenen faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farkları üzerinden 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 6, 8, 9 ve 10, 24, 34 ve 35.maddeleriyle ilgili diğer mevzuat hükümleri gereği, sorumlu sıfatıyla 2 No'lu KDV beyannamesi ile ilgili Vergi Dairesine beyan edilerek tahakkuk eden KDV'nin ödenmesi gerekir.

Öte yandan, 12/1/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Kararname Eki Kararın 1/5-a maddesi gereği; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30.maddesi uyarınca dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından **[**Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutat olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil)**]** yapılacak vergi kesintisi oranı % 0 iken,

Aynı Kararın 1/5-ç maddesi gereği; İthal eşyasının satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri % 10 Kurumlar Vergisine (Stopaj) tabi olup, brüt tutar üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70, 94.maddesi ve geçici 67.maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1, 2, 3, 14, 15, 21, 24, 25, 30 ve 31.maddeleri gereği ilgili Vergi Dairesine Muhtasar Beyanname ile beyan edilip tekabül eden Vergisinin (Stopaj) ödenmesi gerekir.

4) Gümrük Kanunu'nun 28.Maddesinin (d) Fıkrasına Göre; İthal eşyasının Türkiye'de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler Gümrük Kıymetine girmez.

Ancak, İthal eşyasının Türkiye'de çoğaltılması, know how, royalty – lisans, patent hakkı, ticari marka gibi Gayri Maddi haklar için ödenen giderler, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 6, 8, 9, 10, ve 24.maddesiyle ilgili diğer mali mevzuat hükümleri gereği Katma Değer Vergisine tabi olup, brüt tutar üzerinden sorumlu sıfatıyla 2 Nolu KDV Beyannamesiyle ilgili Vergi dairesine beyan edilerek, tekabül eden KDV'nin ödenmesi gerekir.

Ayrıca, yurtdışına yapılan söz konusu ödemeler, yurt dışındaki hak sahibi açısından gayri maddi hak kazancı (Gayrimenkul sermaye iradı) olması nedeniyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70, 94.maddeleri ve geçici 67.maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3/2, 15 ve 30.maddeleri gereği kurumlar vergisi kesintisine (stopaja) tabi olup, mükellef tarafından brüt tutar üzerinden "Muhtasar Beyanname" ile İlgili Vergi dairesine beyanda bulunularak (İkili anlaşma varsa ilgili anlaşmadaki oran üzerinden, ikili anlaşma yoksa genel oran ve brüt tutar/matrah üzerinden "% 20, 2021 Yılı için % 25") stopajının ödenmesi gerekir.

5) Gümrük Kanunu'nun 28.Maddesinin (e) Fıkrasına Göre; Satın alma komisyonları Gümrük Kıymetine girmez.

Ancak; Satın alma komisyonlarının, KDV Kanunu'nun 21.maddesi gereği ithal edilen eşyanın (İthalatta) KDV Matrahına eklenerek ilgili gümrük idaresine beyan edilip KDV ve varsa ÖTV'nin ithalat sırasında ödenmesi gerekir.

6) Gümrük Kanunu'nun 28.Maddesinin (f) Fıkrasına Göre; Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye'de ödenecek ithalat vergileri Gümrük Kıymetine girmez. Gümrük Kıymetine girmeyen söz konusu vergileri alıcı/ithalatçı öder.

Ancak, ithalata konu olan eşya için yurtdışında ödenen vergiler (Gümrük vergileri ve gümrük giderleri) Gümrük Kıymetine dahil edilir.

Öte yandan, Türkiye'de ithalat sırasında ödenen/ödenecek vergi ve fonlar 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 21/c maddesi gereği "İthalatta KDV Matrahı"na katılması ve ilgili gümrük idaresine beyan edilmesi gerekir.

Bu Yazı E. Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi Sayın Kerim ÇOBAN Tarafından Kaleme Alınmıştır.

KAYNAKÇA:

- 4458 sayılı Gümrük Kanunu
- Gümrük Yönetmeliği
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

- 492 sayılı Harçlar Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 12/1/2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Kararname Eki Karar