

İstisnai kıymet uygulaması

Tugba Aslan

I. Giriş

İthal eşyasının gümrük kıymeti, kural olarak, eşyanın satış bedeli olup; satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olarak tanımlanmaktadır. Eşyanın kıymetinin satış bedeli yöntemine göre belirlenemediği durumlarda, gümrük mevzuatı hükümleri kapsamında diğer kıymet belirleme methodları kullanılmaktadır.

İthale konu eşyanın ithalat vergileri, eşyanın gümrük kıymeti esas alınarak hesaplanmaktadır. İthalat sonrasında, ithal eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda gümrük kıymeti ve ithalat vergilerinde noksanlık bulunduğu tespit edildiğinde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınmaktadır. Bu noksanlıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda ise söz konusu cezalar yüzde 15 olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla, gümrük kıymetinin zamanında ve isabetli olarak tespit edilmesi, hem vergilerin doğru hesaplanması, hem de sonrasında söz konusu olabilecek cezai durumların önüne geçilmesi açısından önem arz etmektedir.

Bununla beraber, ithal eşyanın gümrük kıymetinin ithalat tarihinde kesin olarak bilinemediği ve ithalat sonrasında ithal eşyanın fiyatında düzeltme yapılmasını gerektiren durumlarda (royalti ödemeleri, transfer fiyatlandırması düzeltmeleri gibi), ithalat sonrasında bu düzeltmelerin ceza tatbik edilmeksizin yapılması gümrük mevzuatındaki "istisnai kıymet" uygulaması ile mümkün kılınmıştır.

II. İstisnai kıymetle beyan

İstisnai kıymetle beyan, ithal edilen eşyaya ilişkin olarak, ithalat sonrasında ithal eşyanın fiyatında düzeltme yapılmasını gerektiren durumlarda (royalti ödemeleri, TF düzeltmeleri gibi), bu düzeltmelerin ceza tatbik edilmeksizin yapılmasını sağlayan bir basitleştirilmiş usuldür.

Gümrük Yönetmeliği'nin 53. maddesi kapsamında, istisnai kıymetle beyan, ithal eşyanın gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine göre yapıldığı aşağıdaki hallerde uygulanabilmektedir;

- Konsinye şekilde teslim edilen çabuk bozulabilir eşya
- Gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği söz konusu kıymet unsurları gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak eşya
- Satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren eşya
- Boru hatları veya elektrik telleri ile taşınan ve depolama imkanı olmayan sürekli akış halinde olan eşya.

Yukarıdaki (b), (c) ve (ç) bentlerinde belirtilen durumlarda yükümlülerin, anılan kıymet unsurlarının mevcudiyetini gösteren sözleşmelerin örneği ve onaylı çevirisini gümrük idarelerine sunmaları ve eşyanın gümrük kıymetinin istisnai kıymet beyanı kapsamında yapıldığını beyan etmeleri gerekmektedir. Söz konusu sözleşmelerin örneği ve onaylı çevirisinin ilgili serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile birlikte sunulabileceği gibi, ilgili beyannamelerde irtibat sağlanması kaydıyla firma dosyasına yüklenmesi suretiyle de sunulabilmektedir. Bu şekilde tescil edilen serbest dolaşıma giriş beyannamesinin 44 nolu hanesinde istisnai kıymet ile beyan yapıldığına ilişkin bir not düşülmesi gerekmektedir.

İstisnai kıymetle beyanda vergi tahakkuku, ithalat anında mevcut belgelerde belirtilen kıymet esas alınarak yapılmakta olup; bu kıymete göre hesaplanan vergilerin ödenmesi ile eşya sahibine teslim edilmektedir.

Eşyanın gümrük kıymetinin kesinleşmesine müteakip, en geç söz konusu kıymet veya matrah unsurunun öğrenildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı gün akşamına kadar ilgili gümrük idaresine tamamlayıcı beyanda bulunulması gerekmektedir.

Tamamlayıcı beyana göre gözden geçirilmiş kıymetin daha yüksek olması halinde ek vergi tahakkuku yapılmaktadır. Daha düşük olması halinde ise farka isabet eden kıymetin iade alındığının tevsiki ve satış sözleşmesine göre kıymetin yeniden belirlenmesini gerektiren işleme ait tahlil raporu gibi bir belgenin onaylı örneğinin sunulması koşullarıyla ve gümrük idaresince yapılacak inceleme sonucunda söz konusu hususların tespiti üzerine Gümrük Kanunu'nun "geri verme ve kaldırma" hükümleri çerçevesinde vergilerin iadesi yapılabilmektedir.

Tamamlayıcı beyana isabet eden ithalat vergileri bakımından zamanaşımı tamamlayıcı beyanın verildiği tarihten itibaren başlamaktadır. Tamamlayıcı beyanların süresi içerisinde verilmemesi nedeniyle zamanında ödenmeyen gümrük vergileri için eşyanın serbest dolaşıma girişine ilişkin beyannamenin tescil tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi tahsil edilir ve Kanun'un 241. maddesinin birinci fıkrası uyarınca işlem yapılmaktadır.

İstisnai kıymet uygulamasının en yaygın olarak kullanıldığı konu royalti beyanlarıdır. İthalat aşamasında ithale konu eşyaya ilişkin ödenecek royalti tutarı belli olmadığından, ithalatçı firmanın herhangi bir royalti beyanında bulunmaması, bunun yerine beyannamenin 44. Nolu hanesinde "royalti ödemesi istisnai kıymete göre sonradan beyan edilecektir" veya "royalti sonradan beyan edilecektir" ibaresine yer vererek ithalat aşamasını tamamlaması ve ithalatçı firmanın net satış hasılatı belirlendikten sonra yurtdışına belirli dönemlerde transfer edilen royalti bedellerini gümrük idaresine sunulan dilekçe ile beyan ederek bu bedele tekabül eden vergilerin tamamlayıcı beyan yapılarak ödemesi gerekmektedir.

III. Sözleşme ve damga vergisi

İstisnai kıymet ile beyan yapılırken, ilave kıymet unsurlarının mevcudiyetini gösteren sözleşmelerin örneği ve onaylı çevirisinin gümrük idarelerine sunulması gerekmektedir. İlgili sözleşmelerin gümrük idaresine hangi aşamada sunulacağına ilişkin olarak, tereddütleri gidermek amacıyla, Gümrükler Genel Müdürlüğüne 21.08.2014 / 2287534 dağıtımli yazı ile yayımlanmış ve söz konusu sözleşmelerin örneği ve onaylı çevirisinin ilgili serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile birlikte sunulmasının mümkün olduğu gibi, ilgili beyannamelerde irtibat sağlanması kaydıyla firma dosyasına yüklenmesi suretiyle sunulması da mümkün bulunduğu belirtilmiştir.

Bu aşamada sunulan sözleşmelere ilişkin bir diğer önemli konu ise sözleşmelerdeki damga vergisi konusudur.

Bilindiği üzere, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı tablo kapsamında, belli parayı ihtiva eden her türlü mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin nispi damga vergisine tabi bulunmaktadır.

Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğüne yayımlanan 05.11.2012 / 06304 dağıtımli yazıda sözleşmelere ilişkin damga vergisinin ödenip ödenmediğinin ilgili gümrük personeline kontrol edilerek damga vergisinin tam olarak ödenmesinin sağlanması gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca, 2014/11 sayılı Genelge ile istisnai kıymet kapsamında sunulan sözleşmelerin, düzenlendiği tarih itibarıyla belli parayı ihtiva etmemesi veya eklerinde belli paranın tespitine imkan veren verilerin olmaması veya atıf yapılan başka bir kağıttan belli paranın bulunmaması halinde söz konusu sözleşmelerin damga vergisine tabi olmayacağı belirtilmiştir. Öte yandan, sözleşmenin düzenlendiği tarihte belli parayı ihtiva etmesi veya eklerinde belli paranın tespitine imkan veren verilerin olması veya atıf yapılan başka bir kağıttan belli paranın bulunması ve söz konusu kağıtlara ilişkin damga vergisinin ödendiğinin yükümlüsünce tevsik edilememesi halinde, ilgili vergi dairesine bildirimde bulunulması ve vergi dairesince yapılan tarhiyatların ilgili gümrük müdürlüğüne geri bildirimde bulunulması halinde, söz konusu tarhiyat miktarının matrah unsuru olduğu vergiler yönünden ek tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

Genelge ekinde ayrıca, istisnai kıymetle beyan yapılırken sunulabilecek örnek bir sözleşme formatı paylaşılmıştır. Bu sözleşme formatında, eşyanın birim kıymetinin nasıl tespit edileceğine ve ileride ortaya çıkacak giderlere ilişkin yapılacak işlemlerin açıklandığı, ancak düzenlendiği tarih itibarıyla herhangi bir tutar ihtiva etmediği görülmekte olup; sözleşmede ve atıf yaptığı kağıtlarda herhangi bir tutar bulunmamasından hareketle, yer verilen örnek sözleşmenin damga vergisine tabi olmayacağı izah edilmiştir.

Sonuç itibarıyla, ithal eşyaya ilişkin olarak ithalat sonrasında fiyatta düzeltme yapılacağını izah eden ve herhangi bir tutar içermeyen sözleşmelerin damga vergisine tabi olmayacağına ilişkin olarak netlik sağlanmıştır.

IV. İstisnai kıymet ile beyanda KKDF

İstisnai Kıymetle beyan yapılırken dikkat edilmesi gereken önemli hususlardan biri de KKDF'dir.

88/12944 sayılı Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Karar'da, kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatların KKDF kesintisine tabi olduğu hükme bağlanmaktadır. Ayrıca, Gümrükler Genel Müdürlüğüne yayımlanan 2011/16 sayılı Genelge ile gümrük idarelerince KKDF kesintisinin söz konusu olmaması için, yükümlünün ithal eşyaya ilişkin mal bedelini tescil tarihinden önce veya

tescil tarihinde bankaya yatırdığını transfer bildirim formu / banka yazısı ile gümrük idarelerine tevsik etmesi gerektiği belirtilmiştir.

İthal eşyanın gümrük kıymetinin bir unsuru olarak kabul edilen ve ithalat tarihinden sonra firmaya ulaşan bir faturaya ilişkin olarak, faturanın ödemesinin ilgili ithalat beyannamesinin tescil tarihinden sonra yapılması nedeniyle, KKDF mevzuatı hükümleri kapsamında KKDF tarhiyatı riski bulunmaktadır. Bu gibi faturaların istisnai kıymetle beyan edilmesine ilişkin olarak ise, Gümrükler Genel Müdürlüğüne yayımlanan 2013/6 sayılı Genelge ile bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, istisnai kıymet yoluyla beyan yapılan hallerde, tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gerektiği süreden sonra istisnai kıymete ilişkin ödemenin yapılması durumunda, KKDF kesintisi yapılması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, tamamlayıcı beyanın gümrük idaresine verilmesi gereken süre içerisinde ilave faturaya ilişkin ödemenin yapılması durumunda, KKDF kesintisi yapılmayacağı sonucuna varılmaktadır.

V. Sonuç

İstisnai kıymetle beyan, ithal edilen eşyaya ilişkin olarak, ithalat sonrasında ithal eşyanın fiyatında düzeltme yapılmasını gerektiren durumlarda, bu düzeltmelerin ceza tatbik edilmeksizin yapılmasını sağlayan bir basitleştirilmiş usuldür. Bu usule başvururken, başvuru sırasında sunulması gereken sözleşmede damga vergisi hesaplamasının yapılması (damga vergisine tabi ise) ve KKDF doğmamasını teminen ödemelerin zamanında tamamlanması konularına dikkat edilmesini tavsiye ederiz.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. 'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.