

# MADDE 21 : İTHALATTA MATRAH

## MADDE 21 : İTHALATTA MATRAH

### MADDE METNİ :

" İthalatta Matrah :

*Madde 21- İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır .*

- a) *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 dahil (CİF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri.*
- b) *İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar.*
- c) *(4369 sayılı Kanun'un 81/E-4 maddesi ile değişen bent) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler (4731 sayılı Kanun'un 5/B maddesiyle değişen ibare) ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler."*

### MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren [KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ](#)'dir. Bir önceki cümlede verdiğimiz linke tıkladığı takdirde, bu ana Tebliğ'de sonradan yapılan değişikliklerin de görülebileceği metne ulaşılabilmektedir.

### MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

#### 1. GENEL AÇIKLAMA VE MEVZUAT :

KDV Kanunu'ndaki ithalata ilişkin hükümler muhtelif maddelere dağılmış haldedir. İthalatta KDV konusunu tam olarak kavrayabilmek için bu hükümlerin yer aldığı; 1/2, 8, 10/ı, 16, 21, 26, 28, 39-2/c, 40/4, 41/2, 42, 43/4, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52 nci maddelerin topluca göz önünde tutulması gerekmektedir.

Kanun'un 21 inci maddesinde, mal ithalatında KDV matrahının nasıl tesbit edileceğine ilişkin hükümler yer almaktadır. Madde metninin tetkiki ile de anlaşılacağı üzere ithalatta KDV matrahı prensip olarak ithal malına ilişkin gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı veya gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarih itibarıyla ithalatçıya maliyetidir.

## MADDE 21 : İTHALATTA MATRAH

**KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 21 inci maddeye ilişkin III/A-2 no.lu bölümü şöyledir :**

### **“2. İthalatta Matrah**

*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.*

*4458 sayılı Gümrük Kanununun 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 düzeltmelerin 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.*

*İthal edilen eşyanın gümrük vergisine esas olan kıymeti yukarıda belirtildiği şekilde bulunur ve beyan edilir. Madde metninde yer alan, "... gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde..." ibaresi ancak beyannamenin verilmediği veya verilemediği hallerde münhasırdır. Bu durumda, ithal edilen malın gümrük vergisine esas olan kıymeti yani verginin matrahı, sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeridir. Bu değeri tespit etmek için gerekli belgeler bulunmadığı takdirde, malın gümrük idaresince resen tayin ve tespit olunan değeri, verginin matrahı olur.*

*İthalat KDV matrahı tespit edilirken, yukarıda açıklandığı şekilde belirlenen gümrük kıymetine, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar dahil edilir. Bunlar, gümrük vergisi ve belediye payı, rıhtım resmi, damga resmi ve benzeri ithalat işlemi nedeniyle ortaya çıkan yükümlülüklerdir.*

*Ayrıca, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve munzam sigorta ücreti, destekleme ve fiyat istikrar fonu ve konut fonuna katılma payları gibi ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan ve yine gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemeler KDV'nin matrahına dahildir.*

*Bu kapsamda, örneğin, ithal edilen eşyanın gümrük antreposuna konulduğu tarihten gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar geçen süre için ödenen ardiye ücreti üzerinden KDV Kanununun (17/4-o) maddesine göre KDV hesaplanmadığından vergilendirilmeyen bu tutar, ithalatta KDV matrahına dahil edilir. Malın, ithalat işlemi gerçekleştikten sonra da gümrük antreposunda kalmaya devam etmesi durumunda gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen hizmet için ayrı bir fatura düzenlenebileceği gibi antrepodan çekiş sırasında işlem için tek bir fatura da düzenlenebilir. Bu durumda gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen ardiye hizmet bedeline isabet eden tutar, fatura üzerinde ayrıca gösterilir ya da "İşlem bedelinin ... TL'si gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen hizmet bedeline aittir."*

*şeklinde bir açıklama yapılır.*

## MADDE 21 : İTHALATTA MATRAH

**4458 numaralı Gümrük Kanunu'ndaki EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİ (KDV matrahına esas teşkil edecek kıymet) hakkındaki hükümleri aşağıdadır :**

### "ÜÇÜNCÜ BÖLÜM Eşyanın Gümrük Kıymeti

*Madde 23 - Eşyanın gümrük kıymeti, Gümrük Tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymettir.*

*Madde 24 - 1. İthal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28 inci 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 nci madde hükümlerine göre ilave yapılabilmelidir.*

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

*2. a) 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. Gümrük idaresi, beyan sahibi veya diğer kaynaklardan elde ettiği bilgilere dayanarak, söz konusu ilişkinin fiyatı etkilediği kanısına varırsa, bu hususları beyan sahibine yazılı olarak bildirir. Süresi içinde verilmek şartıyla beyan sahibinin cevap hakkı saklıdır.*

*b) Birbirleri ile ilişkisi bulunan kişiler arasındaki bir satışta, beyan sahibi satış bedelinin aynı veya yakın bir tarihte gerçekleşen aşağıda yer alan emsal kıymetlerden birine çok yakın olduğunu ispatlarsa, bu satış bedeli kabul edilerek, eşyanın kıymeti 1 inci fıkra hükümlerine göre belirlenir.*

*- Türkiye'ye ihraç amacıyla satılan aynı veya benzer eşyanın birbiriyle hiçbir ilişkisi bulunmayan satıcılar ve alıcılar arasında satışındaki satış bedeli,*

## MADDE 21 : İTHALATTA MATRAH

- Aynı veya benzer eşyanın, 25 inci maddenin 2 nci fıkrasının (c) bendi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti,
- Aynı veya benzer eşyanın, 25 inci maddenin 2 nci fıkrasının (d) bendi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti.

Yukarıdaki emsal kıymetlerle yapılan kıyaslama sırasında, ticari düzeye, miktara, 27 nci maddede sayılan unsurlara ve alıcı ile satıcı arasında ilişki bulunmayan satışlarda, satıcının üstlendiği, ancak satıcı ile alıcı arasında ilişki bulunan durumlarda satıcının üstlenmediği giderlere ilişkin ispatlanmış farklılıklar dikkate alınır.

c) (b) bendinde sayılan kıymetler, beyan sahibinin girişimi ile ve yalnız kıyaslama amacıyla kullanılır. (b) bendi hükümlerine dayanarak eşyanın satış bedelinin yerini alacak bir kıymet tespit edilemez.

3. a) 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.

b) 27 nci maddeye göre yapılan ilaveler dışında, alıcının pazarlama dahil kendi hesabına yaptığı faaliyetler, satıcı yararına veya satıcı ile yapılan bir anlaşma yoluyla da olsa, satıcıya yapılan dolaylı bir ödeme olarak değerlendirilmez. Bu tür işlemlere ilişkin giderler, ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespiti sırasında fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmez.

Madde 25 - 1. 24 üncü madde hükümlerine göre belirlenemeyen gümrük kıymeti, bu maddenin 2 nci fıkrasının (a), (b), (c) ve (d) bentlerinin sıra halinde uygulanmasıyla belirlenir. Eşyanın gümrük kıymeti bir üst bent hükümlerine göre belirlenebildiği sürece bir alt bent hükümleri uygulanamaz. Ancak, beyan sahibinin yazılı talebinin gümrük idaresince uygun bulunması şartıyla (c) ve (d) bentlerinin uygulama sırası değiştirilebilir.

2. Bu madde hükümleri gereğince, gümrük kıymeti aşağıdaki yöntemlere göre belirlenir:

- Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen aynı eşyanın satış bedeli,
- Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen benzer eşyanın satış bedeli,
- İthal eşyasının veya aynı ya da benzer eşyanın Türkiye içinde satıcılardan müstakil kişilere yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyata dayalı kıymet,
- İthal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme ve imalat veya diğer imal işlemlerinin bedel veya kıymetleri ile Türkiye'ye ihraç edilmek üzere ihraç ülkesindeki üreticiler tarafından üretilen, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutad olan kâr ve genel giderlere eşit bir tutar ve 27 nci maddenin 1 inci fıkrasının (e) bendinde sayılan diğer bedel veya kıymetler toplamından oluşan hesaplanmış kıymet.

3. 2 nci fıkranın uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.

Madde 26 - 1. 24 ve 25 inci madde hükümlerine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti;

- 1994 Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII nci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın,
- 1994 Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII nci Maddesinin,
- Bu bölüm hükümlerinin,

## MADDE 21 : İTHALATTA MATRAH

*Prensip ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak belirlenir.*

*2. 1 inci fıkra hükümlerine göre gümrük kıymetinin belirlenmesinde;*

- a) Türkiye'de üretilen eşyanın Türkiye içindeki satış fiyatı,*
- b) Gümrük idaresinin iki alternatif kıymetten yüksek olanını kabul etmesini öngören bir sistem,*
- c) Eşyanın ihraç ülkesindeki iç piyasa fiyatı,*
- d) Aynı veya benzer eşyanın, 25 inci maddenin 2 nci fıkrasının (d) bendi hükümlerine göre hesaplanmış kıymeti dışındaki maliyet bedeli,*
- e) Türkiye'den başka bir ülkeye ihraç edilen eşyanın fiyatı,*
- f) Asgari gümrük kıymetleri,*
- g) Keyfi veya fiktif kıymetler,*

*Esas alınmaz.*

*Madde 27 - 1. 24 üncü madde hükümlerine göre gümrük kıymeti belirlenirken, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına aşağıdaki ilaveler yapılır:*

*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.*

*2. Bu maddeye göre fiilen ödenen veya ödenecek fiyata yapılacak ilaveler için nesnel ve ölçülebilir veriler esas alınır.*

## MADDE 21 : İTHALATTA MATRAH

3. Gümrük kıymetinin belirlenmesinde, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata bu maddede öngörülenler dışında hiçbir ilave yapılamaz.

4. Bu bölümde geçen satın alma komisyonları ifadesinden; ithalatçının temsilcisine kıymeti belirlenecek eşyanın satın alınmasında yurtdışında verdiği temsil hizmeti karşılığında ödediği ücret anlaşılır.

5. İthal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesi sırasında;

- a) Türkiye'de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler,
- b) Türkiye'ye ihraç amacıyla satışında bir satış koşulu olmaması kaydıyla, dağıtım veya tekrar satış hakları için alıcının yaptığı ödemeler,

1 inci fıkranın (c) bendi kapsamında değerlendirilmez ve fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmez.

Madde 28 - İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırdedilebilmeleri 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,
  - 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,

Kanıtlanması şarttır.

Madde 29 - Bilgisayarlarda kullanılmak üzere, veri veya komutlar yüklü bilgi taşıyıcılarının gümrük kıymetinin tespitine ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.

Madde 30 - 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.

Madde 31 - 1. Bu bölüm hükümleri, gümrükçe onaylanmış bir başka işlem veya kullanıma tabi tutulduktan sonra serbest dolaşıma giren eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin özel hükümleri etkilemez.

2. 24, 25 ve 26 ncı maddelere istisna olarak, genellikle konsinye şeklinde teslim edilen çabuk bozulabilir eşyanın gümrük kıymeti, beyan sahibinin talebi üzerine, gümrük idaresince basitleştirilmiş usullere göre belirlenir."

# MADDE 21 : İTHALATTA MATRAH

Mal ithalatında KDV matrahını oluşturan bu unsurlar aşağıdaki bölümlerde kısaca açıklanmıştır :

## 2. MAL İTHALİNDE KDV MATRAHINI OLUŞTURAN UNSURLARIN AÇIKLANMASI :

### 2.1. Malın Gümrük Vergisi Tarhına Esas Olan Kıymeti :

İthalatta gümrük vergisi tarhına esas teşkil eden tutar aynı zamanda KDV matrahını oluşturan unsurlardan biridir.

Malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti ise 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23-31 inci maddelerinde düzenlenmiştir. Özet olarak ifade etmek gerekirse gümrük vergisi tarhına esas olan mal değeri, gümrük beyannamesinin tescil edildiği gün itibarıyla (Gümrük Kanunu Md 181/2) bu malın ithalatçıya maliyetidir. Mal bedeli yanı sıra nakliye, sigorta, tellaliye, komisyon, ambalaj, liman hizmeti bedeli ve mala yönelik olarak yapılan sair tüm masraflar bu maliyete dahildir.

Normal şartlarda ve ithal işlemlerinin büyük bir ekseriyetinde;

malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, bu malın faturasına itibar edilmek ve faturada yazılı döviz tutarının, gümrük beyannamesinin tescil edildiği gündeki resmi DÖVİZ SATIŞ KURU üzerinden Türk Lirasına çevrilmesi suretiyle bulunmaktadır. Şayet ithalat FOB esasta yapılmışsa, sigorta + nakliye CF esasta yapılmışsa sadece sigorta tutarı, aynı kur üzerinden ilave edilmek suretiyle, CIF değer elde edilmektedir.

### 2.2. İthalde Alınan KDV Haricindeki Her Türlü Vergi, Resim, Harç Fon ve Paylar :

Malın ithali nedeniyle ortaya çıkan gümrük vergisi, her nevi fonlar, resimler, harçlar ve paylar KDV matrahına dahildir. Serbest bölgelerden Türkiye'ye mal ithalinde, malın serbest bölgeden çıkışı dolayısıyla doğan binde 5 nisbetindeki, serbest bölgeleri tesis ve geliştirme fonu, fiyattan ayrı gösterilmiş olsa bile KDV matrahına girmektedir. Bu fon fiyata dahil edilmişse fiyat meyanında KDV matrahına girmektedir. KDV Kanunu'nun 25/b maddesi uyarınca ithalde alınan KDV, KDV matrahına dahil edilmez.

### 2.3. Gümrük Beyannamesinin Tescil Tarihine Kadar Yapılan ve Daha Önce KDV'ye Tabi Tutulmamış Olan Diğer Giderler, Fiyat Farkları ve Kur Farkları :

4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki halinde, 21 inci maddenin (c) fıkrasındaki "Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar" ibaresi, "Fiili ithalata kadar" şeklindeydi ve bu düzenleme, fiili ithalata kadar KDV matrahının (dolayısıyla KDV tutarının) belirlenememesine yol açıyordu.

Bu değişiklikle, ithalatta KDV matrahının, gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihte kesinleşmesi sağlanmış oldu. (Kitabımızın daha önceki baskılarında dikkat çekmiş olduğumuz mahzurların bu şekilde giderilmiş olmasından memnuniyet duyuyoruz.)

Söz konusu değişiklik uyarınca, 1.8.1998 tarihinden itibaren, 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 YTL'ye çevrilmekte, böylelikle bu tarihe kadar oluşan kur farkları da dikkate alınmış olmaktadır.

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün B.02.1.GÜM.0.06.00.13-405.229 sayılı yarısında konu ile ilgili olarak şu açıklama yapılmıştır.

" ..... gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda, gümrük işlemlerine konu eşya için beyannamenin tescil tarihinde kadar yapılan ardiye, depolama ve terminal hizmetlerine ilişkin ödemeler belgelendirilerek ithalatta KDV matrahına dahil edilecektir.

## MADDE 21 : İTHALATTA MATRAH

Yukarıda belirtilen “ödeme” ibaresi nakden veya hesaben ödeme ile birlikte belli bir meblağın borçlanılmak üzere tahakkuk etmesini de kapsamaktadır.”

Gümrük beyannamesinin tescilinden sonraki sürelerde ithal malı için yapılan ardiye, depolama ve sair hizmetlerin bedelleri ithalde ödenecek KDV'nin matrahını etkilemez.

21 inci maddenin c bendindeki “*diğer giderler ve ödemeler*” ibaresi “*diğer gider ve ödemelerden vergilendirilmeyenler*” şeklinde değiştirilmiştir. (4731 sayılı Kanun'un 5/B maddesi)

Buna göre, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar olan süre içinde yapılan ithalat ile ilgili giderlerin ithaldeki KDV matrahına dahil edilebilmesi için bu giderlerin daha önce KDV'lendirilmemiş olması gerekir. Aksi halde vergi mükerrerliği oluşur.

İthalat ile ilgili bir giderin KDV'lenmemiş olmasının nedeni KDV istisnası ise, bu giderin ithalde alınacak KDV'nin matrahına dahil edilmesi istisnayı bertaraf etmez mi ? İstisna hükmüne aykırı düşmez mi ?

Bu konu geçmişte tartışma ve ihtilaflara yol açmıştır.

Mesela malın Türkiye'ye gelmesi ile gümrük beyannamesinin tescili arasında geçen sürede depolanması durumunda ortaya çıkan ardiye ücreti KDV Kanunu'nun 17/4-o maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır. Bizim anlayışımıza göre, bu ardiye ücretinin ithalata ait KDV matrahına dahil edilmesi, KDV istisnasına konu bir bedel üzerinden KDV alınması yani istisna hükmüne aykırı hareket edilmesi demektir.

Bize göre, durum böyle olmakla beraber Zonguldak Vergi Mahkemesi tarafından verilen 08.06.2006 tarih ve E:2005/750; K:2006/619 sayılı kararda, bir ithalatla ilgili olarak yapılan ve **KDV'den istisna edilen tahliye ve ardiye ücretlerinin** ithal edilen malın gümrük değerine dahil edilmemesinin mevzuata aykırı olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu karara katılmıyoruz. Çünkü KDV Kanunu'nun 21/c maddesinde ithalatla ilgili “*vergilendirilmeyen*” giderlerin ithaldeki KDV matrahına eklenmesi hükmü mevcuttur. Karara konu olayda bahsi geçen tahliye ve ardiye ücretleri KDV'ye tabi tutulmuştur. (Bu ücretler vergilendirilmiştir) Ancak istisna nedeniyle vergi tutarı sıfır olmuştur. İstisna suretiyle KDV'ye tabi tutulmuş olan bu giderlerin, vergilendirilmiş giderler sayılmak suretiyle gümrük kıymetine dahil edilmemesi gerektiğini düşünüyoruz.

21 inci maddenin c bendindeki “*KUR FARKI*” ibaresi hakkındaki görüşlerimiz şöyledir.

İthalat işlemlerinde KDV matrahı ithal malın ithal (gümrük beyannamesinin tescil tarihinde) oluşmuş maliyetidir. Bu maliyetin ana unsurlarından biri yabancı para üzerinden gösterilen ithal faturasındaki mal bedelinin beyanname tescil tarihindeki döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilmesi suretiyle bulunan alış bedelidir. Aynı şekilde bu mala ait olup yabancı para ile ifade edilen navlun, sigorta ve benzeri maliyete dahil giderler de aynı kur kullanılmak suretiyle Türk Lirasına çevrilir. Türk Lirasına çevirmede kullanılan kurun beyanname tescil tarihindeki döviz alış kuru olması, ithale kadar olan kur farklarının KDV matrahına girmesini sağlamaktadır. Normal şartlarda matraha girmesi gereken başkaca bir kur farkı oluşmaz. Bu durumda maddedeki “*KUR FARKI*” ibaresini, ithal belgelerinde kur farkı adı altında zikredilen ve alış maliyetini yükselten müstakil bir unsurun bulunması halinde bunun da gümrük değerine eklenmesi gerektiği şeklinde anlıyoruz.



## MADDE 21 : İTHALATTA MATRAH

İthalatta gümrük kıymetine (dolayısıyla KDV matrahına girmesi gereken ve gerekmeyen masraflar hakkında Sayın Hasan AKDOĞAN tarafından hazırlanıp Dünya Gazetesi'nin 04.02.2016 sayısında yayınlanan aşağıdaki yazı fikir vericidir :

### **“GÜMRÜK DEPOLAMA MALİYETİNİ MATRAHA EKLİYOR**

**Hasan AKDOĞAN**

04 Şubat 2016 Perşembe 01:00

*Gümrük idarelerinde ithal eşyasının kıymetinin belirlenmesi daima tartışma konusu olmuştur. Kanuna göre ithal eşyasının gümrük kıymeti satış bedelidir.*

*Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacı ile yapılan satışta 27 ve 28'inci maddelere göre gerekli düzeltmelerinde yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır.*

*Gümrük Kanunu'nun 27/1-e maddesine göre; 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 giderlerinin gümrük kıymetine eklenmesi gerekiyor.*

*İthal eşyası kıymeti ile ilgili olarak yapılan giderleri Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi Bülent Tuna Gümrük Dünyası dergisinde ayrıntıları ile incelemiş bulunuyor. Konu ile ilgili bilgileri toplarsak şöyle bir manzara çıkıyor karşımıza;*

*Giderler eğer ithalattan sonra yapılıyorsa; ithal eşyasının gerçekte ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmesi koşuluyla, Gümrük Kanunu'nun 28/1-a maddesi hükmü gereği gümrük kıymetine ilave edilmiyor. Ambar giderlerinin, gümrük kıymeti karşısındaki durumunu sağlıklı bir şekilde değerlendirebilmek için öncelikle ambar giderlerinin; “nerede yapıldığı”, “kim tarafından yapıldığı” ve “ne zaman yapıldığı” sorularının cevaplandırılması gerekiyor.*

*Eşyanın alıcısı tarafından satın alındıktan sonra, ithal ülkesinde kendi hesabına yapmış olduğu ambar ya da depolama giderleri, gümrük kıymetine ilave edilmiyor.*

*Ambar giderlerin ihraç ülkesinde yapılması, bu giderlerinin tek başına gümrük kıymetine ilave edilmesi gerektiği anlamına da gelmiyor. Bu giderlerin, ihraç ülkesinde satın alma işleminden önce satıcı tarafından yapılması halinde, Gümrük Kanunu'nun 24/3-a maddesi hükmü gereği gümrük kıymetine ilave edilmesi gerekiyor. Önemli olan bu durumdur. Gümrük idaresi bunu bilme şansına sahipse, yada denetim sonucunda bu durum ortaya çıkıyorsa gümrük idaresi bunu vergilendirme matrahına ilave ediyor.*

*Alıcının, eşyanın satın alınmasından sonra ihraç ülkesinde yapmış olduğu ambar giderleri satıcı veya satıcı yararına doğrudan veya dolaylı olarak yapılmış bir ödeme olarak nitelenemeyeceği için, gerçekte ödenen ya da ödenecek fiyatın bir parçasını oluşturmuyor.*

*Eşyanın, ihraç amacı ile ithal ülkesine gönderilmesi işlemlerinde, ihraç ülkesinde eşyanın gümrük işlemlerinin belli bir süre alması nedeni ile gümrük kontrolü altında bir antrepo ya da depoda muhafaza altına alınması durumunda ise, doğan depolama masrafları, eşyanın nakliyesi ile ilgili giderler olarak kabul ediliyor ve bu tür giderlerin de Gümrük Kanunu'nun 27/1-e maddesi hükmüne göre gümrük kıymetine ilave edilmesi gerekiyor.*

## MADDE 21 : İTHALATTA MATRAH

*Doğal olarak gümrük kıymeti yükselince vergiye esas olan matrah da artmış oluyor. Dış ticaretle iştigal eden şirketlerimizin bu durumu bilmesi icap ediyor. Aksi takdirde geriye dönük fark değerler için cezalarla karşılaşmaları gündeme gelebiliyor.”*

### **3. İTHALATTA EKSİK ÖDENEN VEYA HİÇ ÖDENMEYEN KDV İLE FUZULEN ÖDENEN KDV HAKKINDA YAPILACAK İŞLEMLER :**

KDV si hiç ödenmeden veya eksik ödenmek suretiyle yurda mal sokulması hallerinde, söz konusu KDV eksikliği hakkında ne işlem yapılacağı, KDV Kanununun 48 ve 51 inci maddelerinde belirtilmiştir.

48 inci maddeye göre söz konusu KDV eksiklikleri hakkında Gümrük Kanunu uyarınca işlem yapılır. 48 inci maddeye ilişkin bölümde detayları açıklandığı üzere ithalde ödenmesi gereken KDV nin eksikliğinin tespiti halinde, bu eksiklik giderilirken ithalatçının 1 no.lu KDV beyannamesindeki durumun (ve ithaldeki KDV eksikliği ile ilgili olmak şartıyla 2 nolu KDV beyannamesi ile yapılan ödemelerin) dikkate alınması gerekmektedir.

Şayet ithal olunan mal için gümrükte ödenmiş olan KDV olması gerekenden fazla ise, haksız olarak alınan tutar indirim hakkına sahip olmayan mükelleflere Gümrük Kanunu'na göre iade edilmektedir. (KDV Kanununun Md. 48)

### **4. VADELİ İTHALAT NEDENİYLE ORTAYA ÇIKAN KUR FARKLARI, VADE FARKLARI VE FAİZLERİN DURUMU :**

#### **4.1. Kur Farklarının Durumu :**

Fiili ithalden sonra (mal bedelinin daha sonra ödenmesi nedeniyle) ortaya çıkan kur farkları, gümrük vergilerini ve gümrükte ödenecek KDV yi etkilemez.

#### **4.2. Vade Farklarının Durumu :**

Bilindiği üzere bir kısım ithal işlemleri, mal bedeli sonradan ödenmek şartıyla yapılmaktadır. Anlaşmaya göre kimi zaman ithal malının bedeli vade farkını da içerecek şekilde belirlenmekte, bu takdirde bedel içine gizlenmiş olan vade farkı (faiz), gümrük vergilerine ve KDV ye tabi olmaktadır.

Kimi zaman ise, malın faturası peşin fiyat üzerinden düzenlenmekte, ödemenin geç yapılmış olması nedeniyle, mali gönderen yurt dışındaki satıcı, ayrıca vade farkı (faiz) faturası düzenleyip göndermektedir.

Bu şekilde ortaya çıkan vade farkı ;

- İlgili mal maliyetine dahil bir unsur ise, malın ithali esnasında veya sonradan, malın tabi olduğu oranlardaki gümrük vergilerine baz teşkil edecek, böylelikle stopaj dışı kalacak ve KDV si de Gümrük İdaresine ödenecektir.
- Şayet vade farkı ithal mal bedeline dahil bir unsur olarak değil, müstakil bir finansman hizmeti bedeli olarak kabul edilirse, söz konusu vade farkı, duruma göre sıfır veya %10 oranda KV stopajına konu olacak, buna ilişkin KDV ise sorumlu sıfatı ile (2 no.lu KDV beyannamesi ile) vergi dairesine yatacaktır.

Bu konuda Gümrük İdaresi ve Maliye İdaresi arasında uzun süre görüş ayrılığı yaşanmıştır. Bu görüş ayrılığı yüzünden ithal mala ilişkin vade farkı için mükellefler hem Gümrük İdaresine ve hem de vergi dairesine KDV ödemek zorunda kalmış veya bunlardan biri ödenmediği gerekçesi ile cezalı işleme maruz bırakılmıştır.

Bu konuda doğan ihtilaflarda Danıştay Kararlarının ekseriyeti söz konusu vade farklarına ilişkin KDV nin Gümrük İdaresine ödenmesinin doğru olduğu, bu KDV nin vergi dairesince istenmesinin uygun olmadığı yönündedir. (Danıştay 7 nci Dairesininin 15.4.1996 tarih ve E:1996/474, K:1996/1498; 4.3.1998 tarih ve E:1997/1867, K:1998/805 sayılı Kararları)

## MADDE 21 : İTHALATTA MATRAH

İthal mal bedelinin ithalatta vergi doğuran olayın meydana geldiği tarihten önce ödenmiş olduğu durumda, ödeme tarihindeki kur ne olursa olsun ithalde ödenecek KDV matrahının tesbitinde, gümrük beyannamesinin tescil edildiği gündeki kur dikkate alınacaktır. Bu konudaki Gümrük İdaresi talimatı şöyledir:

"Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü

SAYI: B.02.1.GÜM.0.06.12.00.663.01.V16-13897  
KONU: Negatif Kur Farkı

23.06.2010/ 13897

GÜMRÜK VE MUHAFAZA BAŞMÜDÜRLÜĞÜNE

*Müsteşarlığımız Denetim Elemanlarınınca düzenlenen bir kısım cevaplı raporlardan, eşya bedelinin transfer edildiği tarih ile beyannamenin tescil edildiği tarih arasında kur farkı olduğu durumlarda bu farkın 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21/c maddesi hükmü uyarınca matraha dahil edilip edilemeyeceği hususunda tereddüt hasıl olduğu anlaşılmıştır.*

*Maliye Bakanlığında (Gelir İdaresi Başkanlığı) alınan 01/12/2007 tarihli, 974493 sayılı yazıda özette, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/ı maddesinde ithalatta vergiyi doğuran olayın, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili anında meydana geleceğinin; 26 ncı maddesinde ise; bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceğinin hüküm altına alındığından bahisle, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar ortaya çıkan negatif kur farklarının ithalatta KDV matrahına dahil edilmemesi gerektiği belirtilmiştir.*

*Bu itibarla 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 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."*

Gümrük İdaresi, ithal olunan mala ilişkin olarak doğacak vade farkı tutarı ithal esnasında belli ise, gümrük beyannamesi üzerinde gümrük vergisine ve dolayısıyla KDV matrahına esas mal değer ile birlikte vade farkının da gösterilmesi gerektiği, şayet ithal esnasında vade farkının ne kadar olacağı bilinmiyorsa, sonradan vade farkı belli olduğunda bu farkın ek bedel olarak ayrıca beyana konu edilip buna ait vergilerin ödenmesi gerektiği görüşündedir.

Gümrükler Genel Müdürlüğünün, teşkilata yayınladığı 4.3.2003 tarih ve 4985 sayılı yazıda şu açıklamalara yer verilmiştir.

*" 27/02/2003 gün ve 25033 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılması Hakkında Yönetmelik" in, 3 ve 4 üncü maddeleriyle, Gümrük Yönetmeliğinin 45 ve 146 ıncı maddelerinde değişiklik yapılarak "istisnai kıymetle beyan" adı altında yeni bir düzenleme yapılmıştır.*

*Bu düzenleme ile, gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği söz konusu kıymet unsurlar ithalattan sonra belli olacak eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde, beyan sahibinin talebi üzerine, gümrük idaresince basitleştirilmiş usullerin uygulanacağı, bu durumda **tamamlayıcı beyanın** eksik kıymet unsurunun mahiyet ve tutar itibarıyla **tahakkuk ettiği ayı takip eden ayın ilk 3 günü içinde** verileceği ve vergilerin de aynı süre içinde ödeneceği hükmüne bağlanmıştır."*

Gümrükler Genel Müdürlüğü Maliye İdaresi ile yaşanan görüş ayrılığını gidermek ve uygulama birliği sağlamak için, Maliye Bakanlığında 16.2.1998 tarih ve 38906 sayılı yazıyı göndererek, kabul kredili ithalat işlemlerinde ortaya çıkan vade farklarına ilişkin KDV tutarlarının ithalat aşamasında tahsil edilmesinin uygun olacağı yolundaki görüşünü ifade etmiş ve Maliye Bakanlığı 20.5.1999 tarih ve 20074 sayılı Genel Yazısı ile bu tatbikatı kabul ettiğini teşkilatına duyurmuştur.

### 4.3. İthalat İçin Kullanılan Kredi Faizlerinin Durumu :

İthalatın vadeli olarak yapılması nedeniyle yurt dışındaki satıcının vade farkı uygulaması halinde, bu farka ilişkin KDV nin durumu yukarıdaki bölümde açıklanmıştır.

## MADDE 21 : İTHALATTA MATRAH

İthalatçının ithal bedelini peşin olarak ödeyebilmek için borç alması veya banka kredisi kullanması hallerinde, malın vade farkı ödenerek vadeli şekilde alınmasından farklı bir durum vardır. Çünkü bu halde mal peşin fiyatla ithal edilmekte ve ithal bedeli kesinleşmekte, borç alınması ise ithal işleminden bağımsız bir finansman ilişkisi niteliği taşımaktadır. Başka bir anlatımla, alınan borç para veya kredi doğrudan ve sadece bir ithal bedelin ödenmesinde kullanılmış olsa bile, bu borç veya kredinin ortaya çıkardığı veya çıkaracağı faiz yahut kur farkı ayrı bir işlem (finansman ilişkisi) ile ilgili olup, ithal edilen mal maliyeti ile ve bu mala ilişkin gümrük vergisine veya KDV ye matrah teşkil eden tutarlarla ilişkilendirilmez.

Nitekim İstanbul Defterdarlığına verilen 20.09.2001 tarih ve 4495 sayılı muktezada "... *Fiili ithalattan sonra bankaya ödenmiş olan ithalat akreditif kredisi faiz ve komisyonu ithalde alınacak KDV nin matrahına dahil olmayacaktır.*" denilmiştir.

Borç veya kredi faiz ve kur farklarına ilişkin KDV nin doğup doğmayacağı ise son derece karmaşık bir konudur. Özetlemek gerekirse;

- Türkiye'deki bankalardan veya diğer BSMV mükellefi fon sağlayıcılardan alınan kredilerin faizleri, BSMV nin konusuna girdiği ve BSMV kapsamındaki işlemler KDV den müstesna olduğu için (KDV Md. 17/4 – e) bu faizlerde KDV söz konusu olmaz.
- Buna paralel olarak yurt dışından sağlanan kredilerde de KDV sorumluluğu doğmamaktadır. (KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/F-4.5.1. no.lu bölümü)
- Yurt içindeki firmalardan alınan borçlar ile ilgili olarak doğan faizler ise, finansman hizmeti bedeli olarak kabul edilmekte ve bu faizler KDV ye tabi tutulmaktadır.

### 5. İTHALDE KDV MATRAHININ TESBİTİNE İLİŞKİN BİR ÖRNEK :

Bir ithalat dosyasında yer alan gerçek ve fiili bilgilere göre KDV matrahının oluşum şekli şöyledir :

İthal olunan mal bir makine olup, malın faturasında yazılı bedel, FOB esasa göre 34.949,98 EURO'dur. Bu bedel gümrük beyannamesinin açıldığı tarih itibariyle geçerli olan resmi EURO döviz satış kuru (1,62450) ile çarpılmak suretiyle FOB değer 56.776,24 TL. olarak bulunmuştur. Buna ithalatçının yüklediği 61 TL. sigorta 435 TL. navlun, 16,25 TL. navlun farkı eklenmek suretiyle 57.288,49 TL. tutarındaki CIF bedele ulaşılmıştır. Bu mal gümrük vergisine tabi olmadığı için CIF tutara gümrük vergisi veya fon ilave edilmesi gerekmemiştir. CIF tutara, 24 TL. damga vergisi, 300 TL. tutarındaki ordino, ardiye gibi ithal masrafları eklenmek suretiyle KDV matrahı 57.612,49 TL. olarak hesaplanmıştır ve bunun üzerinden % 18 hesabı ile 10.370,25 TL. KDV tahakkuk ettirilmiştir.

### 6. GÜMRÜKTE İTHAL FATURA BEDELİ DÜŞÜK BULUNARAK BUNUN YERİNE İSTATİSTİKİ DEĞER ÜZERİNDEN (fazla şekilde) ALINAN KDV'NİN TABİ TUTULACAĞI İŞLEM :

Gümrük İdareleri bazı ithalatlarda ithal faturasında yazılı mal fiyatını düşük bularak bunun yerine kendi belirlediği istatistiki değeri dikkate almak suretiyle, mevzuata göre bu ithalde alınması gereken KDV'yi yükseltmektedir.

Malın ithal faturasında yazılı değerle mütenasip olmayan bu yüksek KDV, indirilebilmekte, gerektiğinde iade alınabilmektedir.

İade imkanının olmadığı durumlarda, fazladan ödenen bu KDV, devir KDV oluşmasına veya varolan devir KDV'nin büyümesine yol açmaktadır.

Bu idari uygulama yargı denetimine açık olmakla beraber, ithalattaki aciliyet, ticari icaplar ve yargı kararının gecikmesi nedeniyle söz konusu imkan kullanılamamaktadır.

Maliye İdaresi, Kilis Defterdarlığı kanalıyla verdiği 27.09.2011 tarih ve 79.10-1 sayılı Özelge ile, Gümrük İdaresi'nin fazladan tahsil ettiği KDV'ler hakkında şu açıklamaları yapmıştır.

## MADDE 21 : İTHALATTA MATRAH

“ İlgide kayıtlı dilekçenizde; ithalat sırasında fatura bedeli dikkate alınmaksızın gümrük idaresi tarafından belirlenen istatistiki değer üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin (KDV) indirim yoluyla giderilemediği durumlarda, malın maliyetine dahil edilerek muhasebeleştirilip muhasebeleştirilemeyeceği ile mahsup veya iadesinin mümkün olup olmadığı konusunda görüş talep edilmektedir.

Buna göre KDV Kanununun "İthalatta matrah" başlıklı 21 inci maddesinde belirtilen unsurlardan oluşan matrah üzerinden hesaplanan KDV, aynı Kanunun 29 uncu maddesi hükmü çerçevesinde **indirim konusu yapılabilecektir.**

Dolayısıyla, ithal edilen mal için ödenen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV nin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde **gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.**”

Bir KDV'nin indirilebilir olması bunun aynı zamanda KDV iade hesabına dahil edilmesini sağlayabilmektedir.

Örnek vermek gerekirse, bir firma gümrükte olması gerekenden daha yüksek tutarda KDV ödeyerek ithal ettiği malı işleyip ihraç ettiğinde, ithalde ödediği KDV'nin tamamını diğer yüklenimleriyle birlikte bu ihraç malına ait KDV yüklenim listesine dahil edebilir. Şayet bu yüksek KDV yüzünden iadesi istenen KDV tutarı ihraç bedelinin %18'ini geçerse aradaki farkı ancak vergi incelemesi ile alabilir. Bu incelemede, Gümrük İdaresi'nin uygulaması iade tutarının yüksekliği için yeterli izah teşkil edecektir.

Yukarıda açıkladığımız konu ile ilgili detaylı görüşlerimiz Lebib Yalkın Dergisi'nin Haziran 2016 sayısında yayınlanan "İTHALATTA FAZLADAN ALINAN KDV'NİN TABİ TUTULACAĞI İŞLEM" başlıklı yazımızda yer almaktadır.

### 7. İTHALATTA KDV UYGULAMASINA İLİŞKİN DETAYLI BİLGİLER :

İthalatta uygulanan KDV ye ilişkin olarak KDV Kanununda yukarıdaki 1 no.lu bölümde belirtilen çok sayıda hüküm bulunmakla beraber, ithalde alınan KDV gümrük mevzuatı hükümlerine tabidir ve gümrük mevzuatı ihtisasımızın dışında kalmaktadır.

Bu nedenle KDV Kanununun ithalde alınan KDV ye ilişkin hükümleri konusunda özet bilgiler vermekle yetinilmiştir.

İthalatta KDV konusunda detaylı bilgi için Gelirler Başkontrolörü Sayın Cahit YERCI'nin, 2005 yılında Yaklaşım Yayıncılık tarafından basılan "GÜMRÜK MEVZUATI DAHİL TÜM YÖNLERİYLE İTHALATTA KDV" isimli kitabı kaynak teşkil edebilir.