

MADDE 48 : DÜZELTME İŞLEMLERİ

MADDE 48 : DÜZELTME İŞLEMLERİ

MADDE METNİ :

"Düzeltilme İşlemleri :

Madde 48 -

Bu Kanuna göre vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış Katma Değer Vergileri hakkında Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır. (5228 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle eklenen cümle. Yürürlük 31.7.2004) Ancak, indirim hakkı tanınan işlemlere konu eşyanın serbest dolaşıma girdiği tarihin içinde bulunduğu veya sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi dairesine verilen beyannamelere göre ödenen katma değer vergisi (sorumlu sıfatıyla ödenenler hariç), ithalde hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi nedeniyle tahsili gereken katma değer vergisinden düşülür.

(3297 sayılı kanunun 14 üncü maddesiyle eklenen fıkra) İthal edilen eşya ile ilgili olarak; katma değer vergisinden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan katma değer vergisi indirim hakkına sahip olmayan mükelleflere, Gümrük Kanununa göre iade olunur."

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. İTHALDE KDV EKSİKLİĞİ :

1.1. İthalde KDV Eksikliğine İlişkin Görüşlerimiz :

KDV si ödenmeksizin veya eksik ödenerek yurda sokulan mallara ilişkin hiç alınmamış veya eksik alınmış KDV hakkında Gümrük Kanunu hükümleri uygulanır. Başka bir anlatımla, diğer gümrük vergilerindeki eksiklikler hakkındaki usul ve esaslar, ithalde alınan KDV açısından da geçerlidir.

KDV ödenmeksizin mal ithali, yanlışlıkla istisna uygulanması (Md. 16/1-a) veya kaçak ithalatta karşılaşılan bir olaydır. KDV eksikliği ise daha çok tarife uyumsuzluklarından ve KDV oranının yanlış uygulanmasından kaynaklanmaktadır.

Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödemedi veya eksik ödenerek yapılan ithalatta, fiili ithalden itibaren üç yıl içinde durum yazı ile ithalatçıya bildirilerek talepte bulunulabilir (KDV noksanlıkları da üç yıllık zaman aşımına tabidir.).

İthalatta KDV ziyayı meydana gelmesi konusunda yapılacak işlemler esas itibariyle gümrük mevzuatını ilgilendirmekte olup, bu mevzuat ihtisasımız dışında bulunmaktadır. Konu hakkında,

MADDE 48 : DÜZELTME İŞLEMLERİ

Sayın M. Mete USLU'nun "İthalatta KDV Ziyai" başlıklı yazısına bakınız. (Vergi Dünyası Dergisinin Nisan 2009 sayısı)

1.2. İthaldeki KDV Eksikliği Hakkında İşlem Yapılırken KDV Kanunu'nun 48 inci Maddesinin Dikkate Alınması Gereği :

Eksikliği sonradan anlaşılan KDV için gecikme faizi hesaplanırken bu verginin indirilebilme özelliği göz önünde tutulmalı ve faiz tutarının 1990/5 sayılı KDV İç Genelgesindeki anlayışa uygun olarak tesbit edilmelidir. Öteden beri savunduğumuz bu görüş nihayet yasaya aksetmiş bulunmaktadır.

5228 sayılı Kanunla 48 inci maddeye eklenen hüküm, ithalde eksik ödenen KDV nin aslını ve gecikme faizini hesaplarırken ithalatçı mükellefin 1 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edip ödediği vergilerin göz önünde tutulması imkânı getirilmiştir.

Aslında bu hüküm KDV Kanunu yürürlüğe girdiği andan itibaren uygulanması gereken bir hükümdür. Çünkü bir KDV mükellefi yaptığı ithalatta eksik KDV ödemiş ise, buna paralel olarak eksik KDV indirecektir. Eksik KDV indirimi ise 1 no.lu KDV beyannamesi ile Hazineye intikal ettirilecek KDV artması demektir. Yani mükellef gümrükte ödemediği KDV yi vergi dairesine ödemişse, gümrükteki KDV eksikliği sorgulanırken bu hususun göz önünde tutulması hakkaniyet gereğidir.

5228 sayılı Kanunla getirilen bu değişikliğin yürürlük tarihi 01.01.2004 dür.

Örnek :

Bir KDV mükellefi ithal ettiği %18 orana tabi mal için Gümrük İdaresine yanlışlıkla %1 oranda (18 milyon yerine 1 milyon) KDV ödemiştir. Bu mükellefin, ithalatın yapıldığı aya ait 1 no.lu KDV beyannamesinde 22 milyon ödenecek KDV görülmektedir. Yeni hükme göre ithaldeki KDV eksikliği nedeniyle bu mükelleften hiçbir vergi cezası veya gecikme faizi istenmemesi gerekir. Çünkü bu mükellef gümrük idaresine 1 milyon yerine 18 milyon KDV ödeseydi bunu indirecek, vergi dairesine o aya ait olarak ödeyeceği KDV (22-17=) 5 milyon liraya düşecek, yani Hazine'ye intikal eden toplam KDV tutarı değişmeyecekti.

KDV Kanunu'nun 48 inci maddesi isabetli olmakla beraber eksiktir. Zira bu mukayesenin sadece 1 no.lu KDV beyannamesi ile ödenen KDV sınırlı kalmaması, İADE HAKKININ veya DEVROLAN KDV TUTARIN KÜÇÜLMESİNİN de ÖDENECEK KDV ÇIKMASI HALİ GİBİ YORUMLANARAK dikkate alınması gerekir.

Örnek :

Bir mükellef, Kasım 2011 ayında ithal ettiği mal için %8 hesabı ile (8 milyon lira) KDV ödemiş, söz konusu mal %18 orana tabi olduğu için bu KDV (10 milyon lira) eksik kalmıştır. Aynı mükellefin Kasım 2011 ayında devrolan KDV si Aralık 2011 ayında ise iade KDV si vardır. Ancak bu mükellef, indirimle giderilemeyen KDV si yetersiz olduğu için iade hakkının 32 milyon liralık kısmını kullanamamış, aldığı iade 19 milyon liradan ibaret olmuştur. Şayet bu mükellef, gümrükte 10 milyon lira eksik KDV ödemeseydi iade potansiyeli 19 milyon değil 29 milyon olacaktı. Başka bir anlatımla bu mükellef, gümrükte eksik ödediği KDV yi 20 Ocak 2012 de, 10 milyon eksik KDV iadesi almak suretiyle telafi etmiştir. O halde bu mükelleften KDV ve CEZA ARANMAMALIDIR.

Ancak, bu örneğimizdeki doğru yaklaşımı destekleyen bir yasa hükmü yoktur.

İthalde KDV Eksikliği Bulunduğunun Tespiti Halinde Nasıl İşlem Yapılması Gerektiği Hakkındaki Görüşlerimizi Yansıtan Makalemiz Lebib Yalkın Mevzuat Dergisinin Ekim 2009 sayısında yayınlanmış olup, bu makalemizin metni aşağıda sunulmuştur :

**"Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir**

MADDE 48 : DÜZELTME İŞLEMLERİ

İTHALATTA ÖDENMESİ GEREKEN KDV'NİN EKSİKLİĞİ NEDENİYLE YAPILMASI GEREKEN İŞLEMDE, İTHALATÇININ 1 VE 2 NO.LU KDV BEYANNAMELERİNİN NASIL DİKKATE ALINMASI GEREKTİĞİ

1. GENEL AÇIKLAMA :

İthalat işlemlerinde, KDV oranının yanlış (%18 yerine %8 veya %1, %8 yerine %1 gibi) uygulanması (G.T.İ.P. numarasında hata), gümrük kıymetine eklenmesi gereken unsurlardan bazılarının eklenmemesi (matrah farkı) gibi nedenlerle, Gümrük İdaresi'ne eksik KDV ödenmesi durumu ortaya çıkabilmektedir.

Eskiden KDV mükelleflerince Gümrük İdaresi'ne eksik KDV ödendiği tespit edildiğinde bu KDV hakkında, KDV Kanunu'nun 51'inci maddesinin delaletiyle Gümrük Kanunu uyarınca işlem yapılmakta yani eksik KDV tutarı ile birlikte üç kat ceza veya usulsüzlük cezası ithalatçıdan alınmakta, bu uygulamada ithalatçının 1 ve 2 no.lu KDV beyannamesi ile yaptığı ödemeler dikkate alınmamaktaydı.

Halbuki, KDV mükellefleri tarafından yapılan ithalatlarda gümrük idarelerine ödenen KDV'ler aynı mükelleflerin 1 no.lu KDV beyannameleri ile irtibatlıdır.

Çünkü ithalatı yapan KDV mükellefi Gümrük İdaresi'ne ödediği KDV'yi, 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim olarak gösterme hakkına sahiptir.

Dolayısıyla Gümrük İdaresi'ne ödenen KDV, 1 no.lu KDV beyannamesiyle ödenecek KDV tutarını azaltır.

Buna mukabil Gümrük İdaresi'ne ödenmesi gerektiği halde ödenmeyen KDV, indirim konusu da yapılamayacağından 1 no.lu KDV beyannamesi ile yapılacak KDV ödemesini arttırır.

Görüldüğü gibi, KDV mükelleflerince yapılan ithalatlarda ödenen KDV ile aynı mükelleflerin 1 no.lu KDV beyannamesiyle yaptıkları KDV ödemesi birbiri ile irtibatlıdır.

Bu irtibatı geç de olsa fark eden kanun koyucu KDV Kanunu'nun 48 inci maddesine 5228 sayılı Kanun'un 18 inci maddesiyle hüküm ekleyerek, **gümrükte eksik KDV ödemekle birlikte 1 no.lu KDV beyannamesindeki ödemesi bu eksikliği telafi eden ithalatçılardan eksik olan gümrükteki KDV'nin alınmaması esasını getirmiştir.**

Öte yandan, gümrük kıymetine eklenmesi gereken ve eklenmeyen bir bedel üzerinden 2 no.lu KDV beyannamesi ile vergi dairesine KDV ödenmişse, genel hükümler uyarınca ve vergi mükerrerliğine sebebiyet verilmemesi için, gümrük idaresince KDV ve ceza aranmaması gerekir.

Bu yazımızda gümrükte eksik ödenen KDV hakkında yapılması gereken işlemin 1 ve 2 no.lu KDV beyannamesiyle ödenen KDV'den nasıl etkilenmesi gerektiği hakkındaki idari görüş ve şahsi görüşümüz ortaya konulmuştur :

2. KDV KANUNU'NUN 48 İNCİ MADDESİ :

KDV Kanunu'nun 48 inci maddesinin ilk fıkrası şöyledir :

"Bu kanuna göre vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış Katma Değer Vergileri hakkında Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır. (5228 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle eklenen cümle. Yürürlük: 1.1.2004) Ancak, indirim hakkı tanınan işlemlere konu eşyanın serbest dolaşıma girdiği tarihin içinde bulunduğu veya sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi dairesine verilen beyannamelere göre ödenen katma değer vergisi (sorumlu sıfatıyla ödenenler hariç), ithalde hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi nedeniyle tahsil edilen katma değer vergisinden düşülür."

Görüldüğü gibi bir KDV mükellefi, indirim hakkına konu olan ve gümrükte ödenmesi gereken KDV'yi, herhangi bir nedenle hiç ödemişse veya eksik ödemişse, buna mukabil ithalatı yaptığı aya veya daha sonraki aylara ait 1 no.lu KDV beyannamesi ile ödediği KDV'ler bu eksikliği telafi ediyorsa, Gümrük İdaresi'nce söz konusu eksik KDV talep edilemez.

MADDE 48 : DÜZELTME İŞLEMLERİ

Bu hükmün dayandığı mantık çok net ve haklıdır. Çünkü söz konusu ithalatçı gümrükte ödemesi gereken KDV'yi tam olarak ödese idi, 1 no.lu KDV beyannamesinde daha yüksek KDV indirimini yapacaktı ve dolayısıyla 1 no.lu KDV beyannamesinde ödeyeceği tutar aynı miktarda az olacaktı. Başka bir anlatımla, ithalatçı gümrükte eksik KDV ödemekle beraber bu eksikliği 1 no.lu KDV beyannamesi ile yaptığı ödeme ile telafi etmiş olduğundan, Gümrük İdaresi'ne tekrar KDV ödemesine gerek kalmamıştır.

Aşağıdaki bölümlerde açıkladığımız üzere Gümrük İdaresi KDV'yi tekrar istememekle beraber, belli bazı haller dışında eksik KDV'nin üç katı kadar ceza almak şeklinde uygulama yapmaktadır. **bizim görüşümüz ise KDV'nin alınmadığı durumda cezalandırmanın da yapılmaması gerektiği yönündedir.**

3. GÜMRÜKTE KDV EKSİKLİĞİ KONUSUNDAKİ GÜMRÜK İDARESİ GÖRÜŞÜ :

Gümrük İdaresi 10.2.2006 tarih ve 03175 sayılı Tasarruflu yazısı ile ithalatta ödenmesi gereken KDV'nin hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi hallerinde yapılacak işlem hakkındaki görüşünü ortaya koymuştur.

Söz konusu Gümrük İdaresi görüşü şöyledir :

"T.C.
BAŞBAKANLIK
Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü
Sayı : B.02.1.GÜM.0.06.00.13-405-220
Konu :

10.02.2006 / 03175
GÜMRÜK VE MUHAFAZA BAŞMÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bilindiği üzere, vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyanın hiç alınmamış veya eksik alınmış katma değer vergisi hakkında Gümrük Kanunu'ndaki esaslara göre işlem yapılmaktadır.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 5228 sayılı Kanunun 18 inci maddesi ile değişik 48 inci maddesinde; indirim hakkı tanınan işlemlere konu eşyanın serbest dolaşıma girdiği tarihin içinde bulunduğu veya sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi dairesine verilen beyannamelere göre ödenen katma değer vergisinin (sorumlu sıfatıyla ödenenler hariç), ithalde hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi nedeniyle tahsili gereken katma değer vergisinden düşüleceği de hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyanın hiç alınmamış veya eksik alınmış Katma Değer Vergisi hakkında 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda belirtilen esaslara göre işlem yapılacak ancak, indirim hakkı tanınan işlemlere konu eşyanın serbest dolaşıma girdiği tarihin içinde bulunduğu veya sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi dairesine verilen **1 No.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesi ile beyan edip ödediği katma değer vergisi ithalde hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi nedeniyle tahsili gereken katma değer vergisinden düşülecektir.**

Bu nedenle, gümrük idarelerince eşyanın ithalinde eksik alınan KDV'ye ilişkin çıkarılan ek tahakkuklardan 3065 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında dahilde ödenen KDV'nin düşülmesi işleminin ;

1. Yükümlülerin gümrük idaresince çıkarılan ek tahakkuka ilişkin bilgi ve belgelerle bağlı buldukları vergi dairelerine başvurusu,
2. Vergi Dairesince yapılan inceleme sonucunda söz konusu ek tahakkukun dahilde verilen KDV beyannamesine istinaden indirim işlemine tabi tutulduğuna dair (ilgili ithalat ve KDV beyannamesi bilgilerini de içeren) ilgili gümrük müdürlüğüne muhatap bir yazı yazılması,
3. Söz konusu yazının doğrudan ilgili gümrük idaresine gönderilmesi,
4. İlgili gümrük idaresince ek tahakkuktan DÜŞÜM YAPILMASI,

Suretiyle yerine getirilmesi uygun bulunmuştur.

Diğer taraftan, yukarıda bahsi geçen uygulama ithalde hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi nedeniyle tahsili gereken KDV'ye ilişkin olup bu vergi dolayısıyla ödenmesi gereken CEZA, GECİKME ZAMMI VE FAİZLERİ KAPSAMAMAKTADIR.

Bilgi ve gereğini rica ederim."

MADDE 48 : DÜZELTME İŞLEMLERİ

Her ne kadar Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2009/4 no.lu Genelgesi ile yukarıdaki ve diğer tasarruflu yazılar 1.5.2009 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmış ve üçüncü kişileri ilgilendiren konuların Genelge veya Tebliğ şeklinde düzenleneceği belirtilmiş ise de, Gümrükteki KDV eksikliklerinin KDV Kanunu'nun 48'inci maddesi kapsamında nasıl değerlendirileceği konusunda henüz bir genelge veya tebliğ yayımlanmadığı için yukarıda metni verilen tasarruflu yazıdaki görüş doğrultusundaki uygulama devam etmektedir.

Gümrük İdaresi'nin bu görüşünün, KDV Kanunu'nun 48 inci maddesindeki anlayışa uymadığını düşünüyoruz ve bu katı görüşü benimsemiyoruz.

KDV Kanunu'na eklenen söz konusu hükmün nasıl anlaşılması ve uygulanması gerektiği hakkındaki görüşümüz aşağıdaki bölümlerde ifade edilmiştir.

4. GÜMRÜKTE KDV EKSİKLİĞİNİN TESPİTİ HALİNDE NE YAPILMASI GEREKTİĞİ KONUSUNDAKİ YORUMUMUZ :

4.1. 1 No.lu KDV Beyannamesi İle Yapılan Ödemenin Gümrükteki Eksik KDV'yi Karşılıdığı Durumda Gümrük İdaresi İthalatçı Hakkında Hiçbir İşlem Yapmamalıdır :

KDV Kanunu'nun 48 inci maddesine 5228 sayılı Kanunla eklenen hükmün gerekçesi şöyledir :

"Bu madde ile, **KDV sisteminin işleyişi dikkate alınarak**, ithalat sırasında vergisi ödenmeyen veya eksik ödenen vergilerin tahsili konusunda yapılacak işlemler düzenlenmektedir. "

Görüldüğü gibi, kanun koyucu, çok geç (ondokuz yıl sonra) da olsa, gümrükte eksik KDV ödemekle beraber bu eksikliği 1 no.lu KDV beyannamesi ile ödediği KDV ile telafi eden mükelleften, "KDV sisteminin işleyişini dikkate alarak" gümrükte eksik olan KDV'nin alınmaması gerektiğini anlamış ve bunu yasa metnine dahil etmiştir.

KDV Kanunu'nun 48 inci maddesi uyarınca, 1 no.lu KDV beyannamesi ile yapılan ödemenin düşülmesiyle gümrükte eksik ödenen KDV'nin ödeme gereği kalmadığına göre, **EKSİK KDV YOK DEMEKTİR. EKSİK KDV YOK OLUNCA, YOK OLAN VERGİNİN ÜÇ KATI OLARAK HESAPLANAN CEZANIN DA YOK OLMASI GEREKİR.**

BU, ÇOK BASİT BİR MATEMATİK GERÇEKTİR :

SIFIR X 3 = SIFIR

Gümrük İdaresi'nin bize göre hatalı görüşü ;

Gümrükte ödemesi gereken KDV'yi nihai olarak kaçırarak bir ithalatçı ile,

Gümrükteki KDV eksikliğini vergi dairesine ödediği KDV ile telafi eden, dolayısıyla kaçakçılık niyetinde olmadığı gibi, sonradan da olsa yaptığı ödeme ile kendiliğinden eksikliğini tamamlayan iyi niyetli bir ithalatçının aynı kefeye konmasına, başka bir anlatımla, **hiçbir kötü niyeti olmayan ithalatçıya kaçakçı muamelesi yapılmasına sebebiyet vermektedir.**

Gümrük İdaresi görüşünü benimseyerek cezalandırmadan yana olan bazı yazarlar (Örnek olarak Gümrük Kontrolörü Sezai KAYA ve Vergi Denetmeni Arif AYLUÇTARHAN'ın www.muhasibetr.com sitesindeki "İTHALATTA KDV MATRAH FARKI BULUNMASI" başlıklı yazı) sonradan 1 no.lu beyanname ile telafi edilmiş olsa da, gümrükte KDV tahakkuku eksikliği bulunduğunu, bu eksiklik nedeniyle üç kat ceza kesilmesinin yerinde olduğunu ifade etmektedirler.

Cezadan bahsedebilmek için suçun mevcut olması gerekir. Suçta ise, asli unsur kasıttır.

İTHALATÇI 1 NO.LU BEYANNAME İLE YAPTIĞI ÖDEME SONUCU, GÜMRÜKTEKİ KDV EKSİKLİĞİNİ KENDİLİĞİNDEN TAMAMLADIĞINA GÖRE KASITSIZDIR, SUÇSUZDUR, 3 KAT CEZAYA MÜSTEHAK DEĞİLDİR.

Bu durumdaki ithalatçılar için üç kat ceza uygulanması fahiştir, fiilin mahiyetine uygun değildir.

Bu durumdaki ithalatçılara verilebilecek ceza, ancak ve sadece usulsüzlük cezası olabilir.

KDV Kanunu'nun 48 inci maddesine 5228 sayılı Kanun'la eklenen cümlelerin kısıtlı şartlar altında kaleme alındığı anlaşılmaktadır. Buna isabetsiz idari yorum da eklenince iyi niyetli insanlarımıza kötü muamele yapılması, başka bir anlatımla "BAĞCININ DÖVÜLMESİ" şeklinde bir uygulama ortaya çıkmaktadır.

MADDE 48 : DÜZELTME İŞLEMLERİ

NOT : Gümrükte ödenmesi gereken KDV matrahının veya miktarının eksikliği halinde yapılacak işlemler (2004/26),(2008/01),(2008/01) ve (2008/21) sayılı Genelgelere açıklanmıştır. Bu genelgelere göre söz konusu eksiklik hallerinde olayın niteliğine göre Gümrük Kanunu'nun 234/1-a maddesi uyarınca üç kat ceza uygulanmakta veya aynı Kanun'un 241/1'inci maddesi uyarınca usulsüzlük cezası kesilmektedir. Usulsüzlük cezasının halen geçerli olan miktarı 221 TL olup, bu ceza 5911 sayılı Kanun uyarınca 7.10.2009'dan itibaren 60 TL olarak uygulanmaya başlayacaktır. Konumuzun ve ihtisasımızın dışında olması nedeniyle söz konusu Genelgeleri işaret etmekle yetiniyoruz.

4.2. KDV Kanunu'nun 48'inci Maddesindeki "Ödenen Katma Değer Vergisi" Tabirinden Ne Anlaşılması Gerektiği :

KDV Kanunu'nun 48'inci maddesine göre, gümrükte eksik KDV tahakkukuna sebebiyet verilmiş olmakla beraber, 1 no.lu KDV beyannamesi ile ".....ödenen katma değer vergisi...." gümrükteki KDV eksikliğini karşılayacak miktarda ise, bu ödeme gümrükçe tahakkuk ettirilen ek KDV'den düşülmektedir.

Bu şekilde düşünme konu olacak "... ödenen katma değer vergisi...." tabirinden anlaşılması gereken rakam, mükellefin ithalat ayına ve izleyen aylara ait KDV beyannamesindeki KDV matrahlarının % 18 ile çarpılması ve bulunan rakamdan KDV indirimlerinin tenzili suretiyle bulunan meblağ olmalıdır.

Bu tespitite sadece mükellefçe ödenen KDV'lerin dikkate alınması hatalı sonuç verir.

Çünkü istisna kapsamında işlem yapılmış veya düşük oran uygulanmış olması halleri mükellefin aleyhine etki yapmaktadır.

Örnek vermek gerekirse, sadece ihracat yapan bir KDV mükellefinin hiçbir zaman ödenecek KDV'si çıkmaz. Buna mukabil ihracatçı Gümrük İdaresi'nce tespit edilen ek KDV yi vaktinde ödemiş olsaydı bu KDV'yi de indirecek ve söz konusu fark kadar daha fazla iade hakkı doğacaktı. İhracatçı gümrükte eksik ödediği KDV kadar az iade hakkı elde etmiş olmak yoluyla gümrükteki KDV eksikliğini telafi etmiş bulunmaktadır.

Böyle bir telafi olmasa bile ihracatçının KDV beyanı, ihraç tutarları üzerinden de % 18 KDV hesaplandığı varsayımına göre yeniden düzenlendiğinde, gümrükteki KDV eksikliğini tamamlayacak miktarda ödenecek KDV çıkıyorsa, 48'inci maddenin bu miktarda KDV ödenmiş gibi işlemleri gerekir.

KDV istisnaları Kanun'dan kaynaklandığına ve bazı işlemlere ait KDV oranları Bakanlar Kurulu'nca indirildiğine göre, mevzuat ile engellenmiş olan KDV hesaplamalarının mükellef aleyhine sonuç vermemesi gerekir. Bu nedenle gümrükteki KDV eksikliği işleme tabi tutulurken, sadece mükellefin ödediği KDV değil, yasal düzenleme sonucu hesaplama dışı tutulan KDV'ler de dikkate alınmalı buna mukabil, alınan KDV iadeleri indirilmelidir.

KDV Kanunu'nun 46/6'nci ve 49'uncu maddesi uyarınca gümrük idarelerine verilen teminatların çözümünde, bu mantıkla uygulama yapılmıştır. Aynı mantığın 48'inci madde uygulamasında da dikkate alınması gerekir.

KDV Kanunu'nun 48'inci maddesi olumlu bir yaklaşım içermekle beraber, yetersizdir. Çünkü gümrükteki KDV eksikliğini tespit edilmesi geciktikçe mükellefin 1 no.lu KDV beyannamesi ile ödeyeceği katma değer vergisinin ortaya çıkma şansı artmaktadır. Başka bir anlatımla gümrükte eksik KDV ödeyen KDV mükellefi erken yakalanınca dezavantajlı olmakta, eksikliğin tespiti geciktikçe avantaj sağlamaktadır.

Bizim anlayışımıza göre 48'inci maddede değişiklik yapılarak,

- Gümrükte eksik KDV ödeyen KDV mükellefleri hakkında hiçbir zaman ceza uygulanmamasını,
- Gümrükte eksik ödedikleri KDV'yi, 1 no.lu KDV beyannamesi ile veya aşağıdaki bölümde izah ettiğimiz şekilde tahsis olarak 2 no.lu KDV beyannamesi ile vergi dairesine ödedikleri KDV ile telafi eden mükelleflere, telafi tarihine kadar veya eksik KDV'yi Gümrük İdaresine yatırdıkları tarihe kadar gecikme faizi uygulanması şeklinde yapılmasını,
- Telafiye konu KDV ödemesi tanımının, 1 no.lu KDV beyannamesindeki KDV matrahlarının genel KDV oranı ile çarpılması sonucu bulunacak tutardan, KDV indirimi ve KDV iade tutarlarının tenzili suretiyle bulunacak tutarı ifade ettiğini,

sağlayacak hükümler getirilmelidir.

MADDE 48 : DÜZELTME İŞLEMLERİ

5. **KDV KANUNU'NUN 48 İNCİ MADDESİNDEKİ “(sorumlu sıfatıyla ödenenler hariç)” ŞEKLİNDEKİ PARANTEZ İÇİ HÜKMÜN YORUMU :**

Yukarıda metni verilen 48 inci maddenin ilk paragrafında yer alan “(sorumlu sıfatıyla ödenenler hariç)” hükmü, gümrükte ödenmeyen veya eksik ödenen KDV'den ithalatçının sorumlu sıfatıyla ödediği KDV'nin düşülmeyeceğini ifade etmektedir.

Burada kast edilen sorumlu sıfatıyla ödenen KDV, ithal işlemi ile ilgisi bulunmayan ödemelerdir. Örnek vermek gerekirse, ithalatçı hatalı oran nedeniyle gümrükte eksik KDV ödemiş, buna mukabil alakasız bir KDV kesintisine tabi işlem nedeniyle, vergi dairesine (sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile) ödeme yapmışsa, bu ödemesi gümrükte eksik ödediği KDV ile irtibatsız olduğu için mahsuba konu edilmemesi doğaldır.

Ancak sorumlu sıfatıyla ödenen KDV, gümrük kıymetine eklenmesi gereken bir hizmet bedelinin, gümrük kıymetine eklenmeyerek, yanlışlıkla da olsa sorumlu sıfatıyla vergi dairesine beyan edilmesinden kaynaklanıyorsa, beyana konu bu KDV, gümrükte tekrar KDV istenmesini önleyebilmelidir. Aksi halde aynı bedel üzerinden hem vergi dairesi hem de Gümrük İdaresi mükerrer KDV tahsil etmiş olurlar. Her iki KDV'de indirim konusu yapılabilir olmakla beraber, ithalatçının devrolan KDV sorunu varsa bu mükerrerlik ithalatçıya haksız yere zarar vermek anlamına gelir.

Örnek vermek gerekirse, Gümrük Kanunu'nun 27/1-c maddesine göre ;

“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**”

ithalde KDV matrahına eklenmesi gereken bir unsurdur.

Böyle bir ekleme yapılabilmesi için ithal işlemi ile royalti veya lisans ödemesi arasında direkt irtibat bulunmalıdır. Yani ihracatçının bu royalti veya lisans ücretinin ödenmesini, malın ihraç bedeline ilaveten ve ihraç bedelinin bir eklentisi olmak üzere talep ediyor olması gerekir.

Royalti veya lisans ücreti ithal edilen malın bedeli ile bağlantısız (müstakil bir hizmetin bedeli) olarak ödenmişse, böyle bir royalti veya lisans ücreti gümrük kıymetine eklenemez ve fark KDV (ve varsa gümrük vergisi) talep edilemez.

Şayet, ithalatçı gümrük kıymetine eklenmesi gerekli nitelikte bir royalti veya lisans ücreti ödemekle ve bunu gümrük kıymetine eklememekle beraber, aynı ücret üzerinden sorumlu sıfatıyla vergi dairesine KDV ödemişse, gümrükte eksik ödenen KDV, tahsisi olarak vergi dairesine ödenmiş ve telafi olmuştur.

Böyle durumlarda, 48 inci maddedeki parantez içi hükme takılmadan ve vergi mükerrerliğine sebebiyet verilmemesi şeklindeki genel vergileme ilkesine dayanılarak, sorumlu sıfatıyla ödenen bu irtibatlı KDV'nin, gümrükte eksik kalan KDV'ye mahsuplanması, ithalatçıdan ne KDV ne de ceza alınmaması veya usulsüzlük cezası ile yetinilmesi gerekir.

Maliye İdaresi yukarıdaki görüşlerimizi aynen benimsemektedir.

21.1.2009 tarih ve 6334 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Muktezasında, bedeli ithal edilen taşıyıcı ortamdan ayrılabilen filmlerin ve bunların gösterim hakkının eşyanın ithalat KDV matrahına dahil edilerek Gümrük İdarelerince tahsil edilmekte olduğu, bu bedellere ait KDV'lerin ithalatçı tarafından ayrıca 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesine gerek bulunmadığı belirtildikten sonra, **gösterim hakkı bedelinin gümrük kıymetine dahil edilmeyerek bunlara ait KDV'nin 2 no.lu KDV beyannamesi ile ödenmesi halinde, bu ödemenin Gümrük İdaresi tarafından istenen KDV'den düşülmesi gerektiği**, gösterim hakkı bedeli ile ilgisi olmayan ve 2 no.lu KDV beyannamesi ile ödenen KDV'lerin gümrükte eksik ödenen KDV ile ilişkilendirilmeyeceği belirtilmiştir.

MADDE 48 : DÜZELTME İŞLEMLERİ

6. SONUÇ :

Gümrükte eksik KDV ödenmesine sebebiyet veren ithalatçı, bu eksikliği, gerek ilgili aya veya sonraki aylara ait 1 no.lu KDV beyannamesi ile yaptığı ödemelerle, gerekse gümrük kıymetine eklenmesi gereken KDV üzerinden sorumlu sıfatıyla vergi dairesine yaptığı ödemeyle telafi etmişse, KDV Kanunu'nun 48 inci maddesi uyarınca Gümrük İdaresi'nin bu ithalatçı hakkında hiçbir işlem yapmaması veya usulsüzlük cezası ile yetinilmesi gerekir.

Gümrükteki KDV eksikliğini bu şekilde telafi etmiş olanlara da gümrük kaçakçılarına yapıldığı gibi üç kat ceza verilmesi, fiili ile mütenasip olmayan ağır ve üstelik yasaya aykırı bir cezalandırmadır.

Gümrük kıymetine eklenmesi gereken bedel üzerinden vergi dairesine sorumlu sıfatıyla yapılmış KDV ödemelerinin de Gümrük İdaresi'nce tahakkuk ettirilen ek KDV'den indirilebilmesi yani üç kat cezaya ve tekrar KDV talebine konu edilmemesi gerekir.

Esasen KDV Kanunu'nun 48'inci maddesinin yukarıdaki 4.2. no.lu bölümde yer alan önerilerimiz doğrultusunda yeniden düzenlenmesine ihtiyaç vardır. "

Yukarıda metnini sunduğumuz yazımızda belirttiğimiz gibi, KDV MÜKELLEFİ GÜMRÜK İDARESİNE EKSİK ÖDEDİĞİ KDV'Yİ AYNI AYDA VEYA İZLEYEN AYLARDA VERGİ DAİRESİNE KDV ÖDEMEK VEYA EKSİK KDV İADESİ ALMAK SURETİYLE TELAFLI ETMİŞ İŞE, KDV KANUNU'NUN 48. MADDESİ UYARINCA GÜMRÜK İDARESİNİN BU KDV MÜKELLEFİ HAKKINDA HİÇBİR İŞLEM YAPMAMASI GEREKTİĞİ GÖRÜŞÜNDEYİZ.

Aşağıda metnini verdiğimiz 2011/48 sayılı gümrük genelgesi bu görüşümüzü doğrular niteliktedir.

Çünkü 2011/48 sayılı genelgeye göre, Gümrük İdaresine ödenmesi gereken royalti ve lisans KDV'leri 2 no.lu KDV beyannamesi ile vergi dairesine ödendiği takdirde "KDV TAHAKKUKU YAPILMAMASI" gerekmektedir.

Gümrük İdaresine ödenmeyen KDV'yi karşılayacak kadar vergi dairesine KDV ödemesi yapmış olmak bu konuda kurtarıcı nitelik taşıyorsa, söz konusu ödemelerin 1 no.lu KDV beyannamesi ile mi, 2 no.lu KDV beyannamesi ile mi yahut eksik KDV iadesi olarak mı yapıldığının önemi yoktur.

Gümrük İdaresinin yukarıda metnini verdiğimiz 10.02.2006/03175 tasarruflu yazısı ile aşağıda metnini verdiğimiz 2011/48 sayılı genelgesi çelişki arz etmektedir.

1.3. Gümrük Kıymetine Dahil Olması Gereken Royalti ve Lisans Bedellerinin Beyan Dışı Birakılması Suretiyle Gümrük İdaresine Eksik KDV Ödenmesi :

Yukarıdaki yazımızın yayınlanmasından yaklaşık 1 yıl sonra Gümrük İdaresi aşağıda metni bulunan 2010/40 sayılı Genelgeyi yürürlüğe koymuştur. Daha sonra bu genelge yürürlükten kaldırılarak yerine aşağıda metnini sunduğumuz 2011/48 sayılı genelge yürürlüğe konulmuştur.

"T.C.
GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI
Gümrükler Genel Müdürlüğü

Sayı : B.21.0.GGM.0.04.00.00-10.06.01 15/12/2011

Konu : Gümrük Kıymeti ve Katma Değer Vergisi

GENELGE

(2011/48)

Gümrük idaresine beyan edilmesi gerekirken, 2 nolu KDV beyannamesi ile vergi dairesine beyan edilerek KDV'si ödenen bazı gümrük kıymeti unsurları ile ilgili olarak yapılacak işlemler aşağıdabelirtilmiştir.

Royalti ve lisans ücretleri

MADDE 48 : DÜZELTME İŞLEMLERİ

1- 4458 sayılı Gümrük Kanununun 27/1-c ve Gümrük Yönetmeliğinin 56 ncı maddeleri uyarınca ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği miktarı gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak ROYALTİ VE LİSANS ÜCRETLERİNİN GÜMRÜK İDARESİNE BEYAN EDİLMEMESİ 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,

2- GÜMRÜKTE ÖDENMEYEN royalti bedeline ilişkin KDV'nin 1 veya 2 nolu KDV Beyannamesi ile VERGİ DAİRESİNE ÖDENMESİ DURUMUNDA, bu tutara ilişkin **KDV EK TAHAKKUKU YAPILMAMASI**, Royalti bedeliyle ilgisi olmayan ve 2 nolu KDV beyannamesiyle ödenen KDV'nin göz önünde bulundurulmaması,

3- Royalti bedeline ilişkin KDV'nin hem gümrükte beyan edilmesi hem de 2 nolu KDV beyannamesi ile MÜKERRER OLARAK ÖDENMESİ HALİNDE, fazla ödenen vergi, 2 nolu KDV beyannamesi ile ödenen vergiden kaynaklandığından gümrük idaresince iade yapılmaması, (bu durumda vergi dairesince yapılacak işlem KDV mevzuatında düzenlenmektedir),

4- Royalti bedelinin gümrük kıymetine dahil edilmemesi durumunda, KDV'nin yanı sıra Gümrük Vergisi ve ÖTV açısından da vergi farkı ortaya çıkabileceğinden, vergilerin hesaplanmasında bu hususun da göz önünde bulundurulması, gerekmektedir.

Gümrük kıymetine giren sair unsurlar

5- Sonradan kontrol denetimleri neticesinde tespit edilen, Gümrük Yönetmeliğinin 53 üncü maddesinin birinci fıkrası kapsamında beyan edilmesi mümkün olduğu halde bu şekilde beyan edilmeyen gümrük kıymeti unsurları ile ilgili KDV'nin 2 Nolu KDV beyannamesi ile vergi dairesine yatırıldığı tespit edildiği durumlarda da KDV farkının yukarıda 2 nolu bentte açıklanan şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.

Aynı unsura ilişkin olarak Vergi Dairesine ödenen KDV'nin tevsiği

6- 2 ve 5 inci bentler çerçevesinde 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 anlaşılabiliriyorsa bu belgelere göre veya yeminli mali müşavir tarafından hazırlanmış, söz konusu hususları açıkça belirten bir rapor sunulmuş ise bu rapora göre işlem yapılır.

Ceza ve faiz uygulaması

7- Tespit edilecek KDV farkı ile ilgili olarak KDV Kanununun 51 inci maddesi delaletiyle Gümrük Kanununun 234 üncü maddesinin uygulanması, ayrıca söz konusu vergi farkı ile ilgili olarak Gümrük Yönetmeliğinin 150 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında belirtilen tarihten itibaren Gümrük Kanununun 193 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası uyarınca faiz uygulanması gerekmektedir.

Gümrük Vergisi ve ÖTV ile ilgili olarak da durumuna göre aynı şekilde Gümrük Kanununun 234, ÖTV Kanununun 16 ncı ve Gümrük Kanununun 193 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasına göre işlem yapılır.

Yürürlükten kaldırılan hükümler

8- 13/8/2010 tarihli ve 2010/40 sayılı Genelge YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILMIŞTIR.

Bilgi ve gereğini rica ederim."

MADDE 48 : DÜZELTME İŞLEMLERİ

Yürürlükten kaldırılmış olan 2010/40 sayılı Genelgede “.....KDV'nin 2 no.lu KDV beyannamesiyle ödenmesi halinde bu tutarın gümrükte ödenecek olan KDV tutarından düşülmesi,” ibaresi vardı. Yeni genelgedeki “KDV ek tahakkuku yapılmaması” ibaresi daha belirleyici olmuş ve yukarıdaki görüşlerimizi teyit etmiş bulunmaktadır.

2. İTHALDE FAZLADAN ALINAN KDV’NİN İNDİRİLMESİ ve İADESİ :

KDV Kanunu'nun 48 inci maddesine, 3297 sayılı Kanunla eklenen ikinci fıkra hükmüne göre ;

“İthal edilen eşya ile ilgili olarak, katma değer vergisinden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan katma değer vergisi, indirim hakkına sahip olmayan mükelleflere, Gümrük Kanununa göre iade olunur.”

İthalatçı KDV indirim hakkına sahip olmayan bir kimse ise, fazladan alınan KDV nin Gümrük Kanunu hükümlerine göre iadesi gerekir. İthalatçının KDV indirim hakkı olup olmadığı, malın niteliğine ve ithalatçının statüsüne göre belirlenebilir. Mesela ithalatı yapan bir banka ise fazladan alınan KDV nin bankaya gümrük idaresi tarafından iadesi icabeder.

İthalde gereksiz KDV ödeyen, KDV mükellefi ise bu gereksiz KDV yi 23 nolu KDV Genel Tebliği (B bölümü) uyarınca indirim konusu yapabiliyor, isterse 91 nolu KDV Genel Tebliği (I bölümü) uyarınca geri alabiliyordu.

116 nolu KDV Genel Tebliği ile, yukarıdaki Tebliğ bölümleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu Tebliğin yürürlüğe girdiği 19.01.2012 tarihinden sonra ithalatta gereksiz KDV ödeyen KDV mükellefleri bu gereksiz KDV yi indiremeyecek, 116 nolu Tebliğin aşağıdaki 4.6. nolu bölümündeki formaliteleri yerine getirerek geri almaya çalışacaktır.

“4.6. İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan vergiler KDV Kanununun 48 inci maddesi hükmüne göre, indirim hakkına sahip olmayanlara Gümrük Kanununa göre iade olunacaktır. İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan verginin indirim hakkına sahip mükelleflere iadesi ise mükellefin beyanlarının düzeltilmesi üzerine bağlı olduğu vergi dairesince gerçekleştirilecektir. Bunun için, indirim hakkına sahip mükellef gümrük idaresine bir dilekçe ile başvuracak, gümrük idaresi fazla veya yersiz tahsil ettiği vergi tutarını mükellefin vergi dairesine doğrudan göndereceği bir yazı ile bildirecektir. Vergi dairesi bu yazı üzerine iade talebini sonuçlandıracaktır.”

Not : Bu hükümler KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-/1.1.2. no.lu bölümünde aynen tekrarlanmıştır.

İthalatta fazla veya yersiz olarak ödenen KDV'nin indirilebilmesi pratik bir çözüm idi. Bu indirimin yasaklanmasını ve KDV mükelleflerinin iade formalitelerine zorlanmasını doğru bulmuyoruz.

3. İTHALDEKİ KDV EKSİKLİĞİNİN SONRADAN TAMAMLANMASI KAPSAMINDA GÜMRÜK İDARESİNE ÖDENEN KDV’NİN İNDİRİLMESİ ve BU İNDİRİMİN, TAKVİM YILI AŞILMAMASI GEREKTİĞİ HÜKMÜ KARŞISINDAKİ DURUMU :

İthaldeki KDV eksikliğinin, ithalatçı tarafından fark edilmek suretiyle veya idarece tespit edilerek ithalatçıdan tahsil edilmesi halinde, bu ek KDV ödemesinin de prensip olarak indirim konusu yapılması gerekir.

Ancak KDV Kanunu'nun 29 uncu maddesinde, KDV indiriminin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmaksızın yapılması gerektiği hükmü, fark ödemesinin yıl geçtikten sonra gerçekleşmesi halinde indirim imkanı olup olmayacağı sorusunu akla getirmektedir.

Maliye İdaresi özellikle son yıllarda KDV indiriminde takvim yılı aşılması konusunda daha hassas ve katı davranmaya başlamıştır.

MADDE 48 : DÜZELTME İŞLEMLERİ

Örnek vermek gerekirse, 100.000 liralık malı 8.000 lira (%8) KDV ödeyerek 2015 yılında ithal eden firma, 2016 yılında bu malın %18 KDV gerektirdiğini fark ederek, gümrük idaresine ek beyanname ile 10.000 TL KDV ödemesinde bulunursa, Maliye İdaresi bu ek KDV ödemesinin indirimini, takvim yılı geçtiği gerekçesiyle kabul etmeyecektir.

Bizim anlayışımıza göre, fark ödeme ihracatın gerçekleştiği yıldan sonra yapılmış ise, vergiyi doğuran olay ithal işlem olarak değil, farkın ödenmesi olarak algılanmalı ve takvim yılı aşılmamak şartı farkın ödendiği yıl itibarıyla değerlendirilmelidir. (Esasen KDV indiriminde takvim yılı sınırı konulmasını anlamsız buluyoruz.)

KDV indiriminde takvim yılı sınırlaması ile ilgili detaylı görüşlerimiz, 29 uncu maddeye ilişkin 3.9.1. ve 3.9.2. no.lu bölümlerde açıklanmıştır.