

2 NOLU KDV BEYANI Vs. İSTİSNAİ KIYMETLE BEYAN



2 No.lu KDV Beyanı vs. İstisnai Kıymetle Beyan: Riskler ve Fırsatlar

Gelir İdaresi Başkanlığının 09.02.2022 tarihli duyurusunda 2 Nolu KDV Beyannamesinde Değişiklik yapıldığı belirtmişti. Bu değişikliğin gümrük tekniği açısından ne anlama geldiğini ve firmalar için ne tür riskler barındırdığını aşağıda detaylandırdım.

Kısaca hatırlamak gerekirse söz konusu değişikliğe göre “2 no.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesine, Vergi Bildirimi - Tam Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim - İşlem Türü seçmeli alanına "106-İthal Edilen Malın Bedelinde Sonradan Ortaya Çıkan Ödemeler" eklenmiştir. Ayrıca Ekler bölümünde, İthal Edilen Malın Bedelinde Sonradan Ortaya Çıkan Ödemeler ilgili bilgilerin ayrıntılarına ilişkin "Tam Tevkifat Kapsamında İthalat İşlemlerine İlişkin Bilgiler" tablosu oluşturulmuştur. Söz konusu değişiklikler için beyanname düzenleme programının güncellenmesi gerekmektedir.”

3065 sayılı KDV Kanununa göre ithalatta KDV’nin matrahını ithal edilen malın gümrük kıymeti oluşturmaktadır. Bununla birlikte ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar ile gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler de KDV matrahına dahil edilmektedir. Bu kapsamda oluşan KDV matrahı gümrük beyannamesinin tescili esnasında gümrük idaresine beyan edilmektedir.

Bu anlamda KDV Kanunu 46 ila 50. Maddesinde yer alan hükümlere göre gümrükte tarh edilen Katma Değer Vergisi tarh sırasında hazır bulunan mükellefe tebliğ edilir ve gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir. Hatta KDV Kanununa göre vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış Katma Değer Vergileri hakkında Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır. Diğer taraftan Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören her türlü madde ve kıymetlere ait Katma Değer Vergisi de aynı usule tabi tutulur. İthalat işlemlerine ilişkin KDV’ye dair açılacak davalar için Gümrük Vergisinin tabi olduğu usul ve esaslar uygulanır.

Dolayısıyla KDV Kanuna göre ithalatta KDV’ye ilişkin tüm işlemler Gümrük Kanunu’ndaki esaslara göre yürütülmektedir. Öte yandan 3065 sayılı KDV Kanunun 9. maddesi uyarınca Türkiye’de ikametgahı/kanuni iş merkezi olmayanlarla yapılan işlemlerde işlemin tarafı olan sorumlu sıfatıyla KDV’yi beyan edip ödemektedir. Buradaki beyan ve ödeme ise Gümrük

Kanununa göre değil KDV Kanununa göre 2 Nolu KDV beyannamesi çerçevesinde yapılmaktadır.

Bu durumda ikametgâhı/kanuni iş merkezi Türkiye’de olmayanlarla yapılan işlemlerin ithalata ilişkin olması durumunda ne olacağı sorunsalı ortaya çıkmaktadır. Bu soruya cevap verebilmek için KDV’nin konusunu oluşturan bu işlemim ne zaman meydana geldiğinin ve ithalatta KDV matrahının unsurlarından birisi olup olmadığının bilinmesi gerekmektedir. Bu anlamda yurtdışına yapılacak bir ödemeye ilişkin KDV’nin gümrük idaresine mi yoksa vergi dairesine mi beyan edilmesi gerektiği konusu bu soruya verilecek olan cevaba göre şekillenecektir.

Öncelikle ithalata ilişkin olan ve ithalatta KDV matrahının unsurlarından birisi olan işlemin ithalata ilişkin gümrük beyannamesinin tescili esnasında varlığı biliniyor ise buna ilişkin beyanın gümrük beyannamesinde yapılması ve KDV’nin gümrük vergileriyle birlikte ödenmesi gerekmektedir.

Ancak bazı durumlarda ithalatta KDV’nin matrahını oluşturan unsurların varlığını ve/veya tutarını gümrük beyannamesinin tescili esnasında tespit etmek mümkün olmayabiliyor. Bu durumda beyanın yapılabilmesini sağlamak üzere gümrük idaresince geliştirilen yönteme **İstisnai Kıymetle Beyan** denilmektedir. Buna göre ithal eşyasının gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken, ancak gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurları için, en geç söz konusu kıymet veya matrah unsurunun öğrenildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar beyanda bulunulur ve vergileri de aynı süre içinde ödenir.

Peki İstisnai Kıymetle Beyan hangi durumda ve hangi tür eşyanın ithalinde uygulanabilmekte midir? İstisnai Kıymetle Beyan beş durumdaki eşya için uygulanabilmektedir. 1) Konsinye şekilde teslim edilen çabuk bozulabilir eşya, 2) Gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği söz konusu kıymet unsurları gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak eşya, 3) Satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren eşya, 4) Boru hatları veya elektrik telleri ile taşınan ve depolama imkanı olmayan sürekli akış halinde olan eşya, 5) Deniz yolu ile sıvı halde Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ve gümrük gözetimi altında gaz haline dönüştürülerek limanda boru hattına verilen sıvılaştırılmış eşya (doğal gaz) -LNG).

Dolayısıyla ithalatta KDV’nin matrahını oluşturan unsurlardan birisinin gümrük beyannamesini tescilinden sonra ortaya çıkması durumunda bile KDV Kanunun yukarıda zikredilen 46 ila 50. Maddelerinde yer alan hükümler çerçevesinde vergi dairesine değil gümrük idaresine beyan edilmesi gerekmektedir. Bu durumda bu verginin takip ve tahsilinden de gümrük idaresi yetkili ve sorumludur.

Öte yandan 2 nolu KDV beyannamesinde Tam Tevkifat Uygulanan İşlemler başlığı altında İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi Ve İş Merkezi Türkiye’de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler yer almaktaydı. Bu şekilde yurtdışında yerleşik olanlarla yapılan işlemlerden doğan KDV beyan edilerek ödenmekteydi. KDV tekniği açısından yurtdışında yerleşiklerle yapılan işlemlerden doğan KDV’nin beyan edilip ödendiği tek alan burasıdır. Ancak bu beyan yurtdışında yerleşiklerle yapılan sadece ithalata ilişkin işlemleri değil, tüm ticari işlemlere ilişkin doğan KDV’nin beyan edilip ödenmesi için kullanılmaktaydı.

Yurtdışından satın alınan bir danışmanlık hizmeti, yurtdışındaki yerleşik bir mühendisin Türkiye’deki fabrikaya gelip tamir yapması durumunda ona öden ücret, yurtdışındaki atın alınıp

internet üzerinden indirilen bir yazılımın ücreti, yurtdışına ihraç edilen bir malın gittiği ülkede yapılan test ve kontrolü için ödenen ücret gibi ithalatla hiç ilgisi olmayan bir çok ödemeye ilişkin KDV bu şekilde beyan edilmekle birlikte; ithal edilen eşyaya ilişkin ödenen royalti ve lisans ödemeleri, kur farkı, fiyat farkı, debit notlara ilişkin ödemeler, demuraj ödemeleri gibi ithalatta gümrük kıymetinin yada KDV matrahının unsurlarını oluşturan ve gümrük idaresine beyan edilmesi gerektiği halde beyan edilmeyen bir çok ödeme de benzer şekilde 2 nolu KDV beyanında bu şekilde beyan edilmekteydi.

Gelir İdaresi Başkanlığınca yapılan son düzenlemeyle birlikte Tam Tevkifat Uygulanan İşlemler çerçevesinde yurtdışında yerleşiklerle yapılan işlemler aslında ikiye ayrılmıştır. Birinci durumda 101 kod numarası altında İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi Ve İş Merkezi Türkiye’de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler yer almaktadır. Bu kod altında yurtdışında yerleşiklerle yapılan ancak hiçbir şekilde ithalatta gümrük kıymetine veya KDV matrahına dahil olunmaması gereken işlemler çerçevesinde doğan KDV, sorumlu sıfatıyla beyan edilmeye devam olunacaktır.

İkinci durumda ise yeni oluşturulan 106 kod numarası altında **İthal Edilen Malın Bedelinde Sonradan Ortaya Çıkan Ödemeler** başlığı yer alacaktır. Bu kod altında yine yurtdışında yerleşiklerle yapılan ancak bu defa ithalatta gümrük kıymetinin veya KDV matrahının unsurlarından birisine ilişkin işlemlerden doğan KDV sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Bu durumda cevaplanması gereken asıl soru Gümrük İdaresine beyan edilmesi gereken ve KDV doğuran bir işlemin Vergi Dairesine beyan edilmesi durumunda ne olur? Bu soruya cevap vermek için yurtdışıyla yapılan işlemin KDV dışında gümrüklerce takip ve tahsil edilen gümrük vergisi, ilave gümrük vergisi, ÖTV, ek mali yükümlülük, anti damping vergisi gibi vergilerin de konusunu oluşturup oluşturmadığının bilinmesi gerekmektedir.

Eğer söz konusu işlem bazıları yukarıda sayılan diğer gümrük vergilerinin matrah unsurlarından birisi değil ve sadece ithalatta KDV’nin unsurlarından birisiyse; bu durumda söz konusu işlemin 2 nolu KDV beyannamesiyle vergi dairesine beyan edilmesi mümkündür. Bu durumun gümrük idaresince tespit edilmesi halinde ortada herhangi bir vergi kaybı söz konusu olmadığından sadece Gümrük Kanunun 241. Maddesi uyarınca usulsüzlük cezası düzenlenebilir.

Ancak yurtdışında yerleşiklerle yapılan işlem ithalatta KDV’nin matrah unsurlarının yanı sıra gümrüklerce takip ve tahsil edilen gümrük vergisi, ilave gümrük vergisi, ÖTV, ek mali yükümlülük, anti damping vergisi gibi gümrük vergilerinin de matrah unsurlarından birisini oluşturuyorsa bu durumda bu işlemin 2 nolu KDV beyannamesiyle vergi dairesine değil; istisnai kıymetle beyan şeklinde gümrük idaresine beyan edilmesi gerekmektedir. Zira bu durumda gümrük idaresine beyan yapılmazsa diğer gümrük vergileri açısından vergi kaybı ortaya çıkacaktır. Bu durumun gümrük idaresince tespit edilmesi halinde ise Gümrük Kanunun 234. Maddesi uyarınca eksik ödenen gümrük vergilerinin üç katı kadar para cezası uygulanmaktadır.

Bu durumda dikkat edilmesi gereken hususlardan birisi de yurtdışına yapılan ödemenin sadece KDV’nin yada sadece gümrük vergisinin matrah unsurlarından birisi olup olmadığı hususu değildir. Zira gümrüklerce ilave gümrük vergisi, ÖTV, ek mali yükümlülük, anti damping vergisi gibi yaklaşık 32 adet farklı vergi türü takip ve tahsil edilmektedir. Bu anlamda yurtdışına yapılan ödemenin bu 32 adet vergi türünden herhangi birinin veya birden fazlasının matrah

unsurları içerisinde yer alması kuvvetle muhtemeldir. Bu kadar çok çeşit verginin her birisinin matrah unsurlarının detayları konunun uzmanlarınca bilinip takip edilmektedir.

Gümrük idarelerince yapılan inceleme ve sonradan kontrollerde firmaların 2 nolu KDV beyanları mutlaka detaylıca irdelenmektedir. Bu doğrultuda 2 nolu KDV beyannamesinin 106 kod numarası altında **İthal Edilen Malın Bedelinde Sonradan Ortaya Çıkan Ödemeler** başlığı altında yapılacak olan beyanlarda konunun diğer gümrük vergileri yönüyle değerlendirilmek üzere mutlak suretle bir Gümrük Müşavirinden destek alınması önem arz etmektedir.