MAL ve HİZMET İTHALATINDA KDV

Fidan BİLİR (*) Muhammed Emin YEMENOĞLU (**)
Neslihan TATLISOY (***)

1 - GİRİŞ

Katma Değer Vergisi, mal ve hizmetin üretim ve dağıtım aşamalarının her safhasında yaratılan değerler üzerinden alınan bir tür yayılı muamele vergisidir. Bu vergi, harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türüdür. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin diğer türlerinde görülen (perakende satış vergisi hariç) vergi piramidinin bulunmaması ve üretim ve tüketim zincirinde satıcılarla alıcılar arasında hazine yararına sonuçlanan çıkar çatışmasının olması, bu vergiyi üstün kılan başlıca özelliklerdir. Katma değer vergisinde üretim, dağıtım ve hizmet sektörleri her el değiştirme aşamasında vergilendirilmekte, işletme girdileri için yüklenilen vergiler hazineye borçlanılan vergilerden indirilmektedir. Böylece üretim ve dağıtım sürecinin her aşamasında ürüne eklenen değer üzerinden vergi alınmaktadır.[1]

Bu vergiyi geliri elde eden değil, gelirin elde edilmesine yol açan, yani harcamayı yapan ödemektedir. Diğer bir anlatımla, katma değer vergisinde geliri elde eden vergi taşıyıcısı, harcamayı yapan ise vergi mükellefi durumundadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)' nun 1. maddesinde, ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye' de yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisine tabi olacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca aynı maddede katma değer vergisine tabi diğer teslim ve hizmetler de Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)' nun 1. maddesinde tek tek sayılmak suretiyle belirlenmiştir. Aynı maddenin son fıkrası uyarınca, ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye etki etmemektedir.

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı
(**) Vergi Denetmen Yardımcısı
(***) Vergi Denetmen Yardımcısı

[1] Mualla ÖNCEL-Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Ankara 1999, s. 401.

Bu çalışmada mal ve hizmet ithalatı, hizmet ithalatında sorumluluk halleri ve ithalat istisnası açıklanmaya çalışılmıştır.

2- MAL İTHALİ

Yurtdışından mal satın alındığında, alıma konu malın Türkiye'ye getirilmesi ile ithalat işlemi gerçekleşmektedir. Mal ithali olarak tanımladığımız bu işlemle ilgili gümrük vergisi, KDV ve diğer malî mükellefiyetler, gümrük beyannamesi düzenlenmek suretiyle ve gümrük mevzuatı uyarınca gümrük idaresine ödenmektedir. İthalata konu malın maliyeti; mal alış bedelinin fiilî ithal tarihindeki TL karşılığı, ayrıca ödenmişse nakliyesi (iç nakliye dâhil), sigorta primi, KDV haricindeki gümrük vergileri ve ithal masrafları toplamından ibarettir. Ayrıca indirim hakkı varsa ithalde ödenen KDV indirilmektedir.

Türkiye'ye mal ihraç eden yurt dışında mukim ihracatçının bu ihracattan elde ettiği para, Türkiye'de elde edilmiş sayılmadığı için Türkiye'de herhangi bir vergilendirmeye veya stopaja konu edilmemektedir. Ayrıca yurt dışından getirilen malın KDV'sinin gümrük idaresine ödenmesi nedeniyle sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesine de gerek kalmamaktadır.

Gümrük Birliği Ülkeleri dışındaki ülkelerden yapılan mal ithalatında ise mal Türkiye'ye getirilmekte ve ithalat işlemlerine tabi olmaktadır. Mal ithali olarak tanımlanan bu işlemle ilgili gümrük vergisi, KDV ve diğer malî yükümlülükler, gümrük beyannamesi düzenlenmek suretiyle yerine getirilmektedir.

3- HİZMET İTHALİ

Hizmetler nitelikleri gereği ithalat ve ihracata konu olamazlar. Çünkü mallardan farklı olarak hizmetlerin fiziki varlıkları söz konusu olmadığından, hizmetin ülke sınırlarını geçerek başka bir ülkeye ulaştığını fiilen tespit edebilmemiz mümkün değildir. Fiilen mümkün olmamakla birlikte hukuken bu tespitin yapılması mümkündür ve aynı zamanda gereklidir. Aksi takdirde uluslararası hizmetlerin vergilendirilmesinde çok büyük karışıklıklar çıkar.[2]

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre verginin konusunu teşkil eden işlemlerden biri olan hizmet Kanunun 4. maddesinde "teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler." şeklinde tanımlanmış ve bu işlemlerin, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği belirtilmiştir. Hizmet ithalatı ile kastedilen işlemde, doğrudan doğruya işlemlerin Türkiye'de yapılması söz konusudur.

Hizmet ithali; yurt dışında yerleşik kişi veya kuruluşların Türkiye'ye bizzat gelerek veya çalışanlarını göndererek Türkiye' de bir hizmeti icra etmesi veya hizmet yurt dışında yapılmakla beraber, bu hizmetten Türkiye' de faydalanılmasıdır. Örneğin; yurt dışından borç para alınması, yabancı firmalara nakliye yaptırılması, Türkiye' deki bir proje ile ilgili olarak yurt dışından mühendislik veya montaj hizmeti alınması, yurt dışından know-how, marka kullanım hakkı yahut sigorta, eğitim, sağlık, danışmanlık, haberleşme, yazılım hizmeti alınması, yurt dışında fason iş, tamir, bakım yaptırılması, mal veya personel kiralanması gibi hizmetlerden Türkiye'de yararlanılmışsa hizmet ithal edilmiş sayılmaktadır.

Hizmet ithalinde mükellef, ithalatçı gibi görünen yurt içindeki alıcı değil, hizmeti yapan yurt dışındaki kişi ve/veya kurumdur. Ayrıca vergiyi

[2] Mahmut ŞEKDUR-Danıştay Tetkik Hakimi.

doğuran olay, mal ithalatında olduğu gibi gümrük beyannamesinin tescili değil, hizmetin ifasıdır ve vergilendirme dönemi, mal ithalatında olduğu gibi gümrük hattından geçildiği an değil, hizmetin ifa edildiği aydır. Hizmet ithalinde matrah, mal ithalatında olduğu gibi gümrük kıymeti ve diğer ilgili masraflar yardımıyla hesaplanmaz, hizmetin bedelidir. Katma değer vergisi, mal ithalatında olduğu gibi gümrük makbuzunda değil, sorumlu sıfatıyla verilen 2 nolu KDV Beyannamesinde gösterilir. Hizmet ithalinde katma değer vergisi, mal ithalatında olduğu gibi gümrük vergisi ile birlikte değil, sorumlu sıfatıyla verilen 2 nolu KDV Beyannamesinin verildiği ayın 1–26. günlerinde ödenir. Hizmet ithali olarak adlandırılan işlem, katma değer vergisi, mal ithalatında olduğu gibi gümrük idaresince değil, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince tarh edilir.[3]

Yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlardan hizmet alınması, gümrükleme işlemine tabi olmayıp, hizmeti alan Türkiye' deki mukim kişilere, KDV ve Stopaj sorumluluğu getirmektedir.

3.1- Hizmet İthalinde KDV Kanunundan Kaynaklanan Sorumluluk

Katma Değer Vergisi Kanununun 8/1.b. maddesine göre "ithalatla mal ve hizmet ithal edenler" KDV ödemekle mükelleftirler. Ancak vergileme yapılabilmesi için öncelikle işlemin KDV Kanunu kapsamına girip girmediğine, kanun kapsamına alınıp alınmadığına dikkat edilmelidir.

KDV kanununun 6/b maddesi hizmet ithalatını;

- hizmetin Türkiye'de ifa edildiği,
- veya hizmetin yurt dışında yapılması ile beraber hizmetten Türkiye'de faydalanıldığı,

takdirde gerçekleşeceğini hüküm altına almıştır. Yukarıda belirtilen kanun metninden anlaşılacağı üzere bir işlemin hizmet ithalatı kabul edilmesi için iki şartında bir arada olmasına gerek olmayıp gerçekleştirilen işlem, belirtilen şartlardan herhangi birini taşıması durumunda KDV' ye tabi olacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunun 9. maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilecektir.

Bu maddede belirtilen "işlemlere taraf olanlar"; mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili her hangi bir şahıs veya kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişilerdir. Bu şahıslar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

15 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nde bu husus; "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye' de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmaların Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve işyeri bulunmaması halinde vergi, sözü edilen kanunun 9. maddesi gereğince hizmetten yararlanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir."

[3] Zihni Kartal - Baş Hesap Uzmanı - Vergi Dünyası, Şubat 2008, Sayı 318, Sayfa72-76

şeklinde açıklamış olup, tebliğdeki bu açıklamasıyla Maliye Bakanlığı yetkisini kullanarak KDV sorumluluğu getirmiştir.

Belirtilen tebliğ hükmünden ve açıklamalardan anlaşılacağı üzere Türkiye'de ikametgâhı ve işyeri bulunmayan yurt dışındaki kişilerden sağlanan hizmetlere ilişkin KDV, yurt içinde hizmetten yararlanan muhatap tarafından beyan edilip ödenir. Hizmetten yararlananın Türkiye' de KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmaması sorumluluk ödevini ortadan kaldırmaz. Bu nedenle hiçbir vergi mükellefi bulunmayan nihai tüketiciler de yurt dışından sağladıkları hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla KDV beyanında bulunmaları gerekmektedir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yurt dışından bir hizmet ithal edildiğinde, hizmeti ithal eden tarafından hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanması ve bu KDV'nin 2 nolu KDV beyannamesiyle beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Ancak bunun için ithal edilen hizmetin KDV'nin konusuna girmesi ve vergiden istisna edilmemiş olması gerekmektedir.

Hizmeti ithal eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri sorumlu sıfatıyla 2 no.lu beyannameyle beyan ettikleri KDV'yi 1 nolu KDV beyannamelerinde indirime konu edebilirler. Ancak beyan etmiş oldukları verginin KDV Kanununun 30. maddesini sayılan indirilmeyecek KDV arasında yer almaması gerekir.

49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin B bölümünde; "Sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re'sen tarh edilmesi halinde de tarh edilen verginin aslı indirim konusu yapılabilecektir. İndirim, ikmalen veya re'sen tarh edilen vergi aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla kanuni defterlere kaydedildiği dönemde, 1 nolu katma değer vergisi beyannamesiyle yapılacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen hükümden anlaşılacağı üzere, sorumlu sıfatıyla verilen KDV beyanı üzerine tarh edilen verginin indirim konusu yapılabilmesi için ödeme şartı aranmazken, idare tarafından ikmalen veya re'sen gerçekleştirilen tarhiyatların mükellefler tarafından indirim konusu yapılabilmesi için söz konusu tebliğ ile ödeme şartı getirmiştir.

Hizmet ithalatı işlemini gerçek ve tüzel kişiler her zaman kendileri tek başlarına gerçekleştirmeyip yabancı veya yerli kuruluşlardan aracılık hizmeti almaktadırlar ve bu kuruluşlara "ithalat komisyonu" adı verilen ödemeler yapmaktadırlar. İşte bu noktada söz konusu hizmetin KDV tabi olup olmadığı sorunu ayrıca karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda;

1- Yabancı kişi ve kuruluşların Türkiye' de mal satmasına aracılık eden Türkiye' de yerleşik kişi ve kuruluşlar bulunmakta olup, bu aracılık hizmetinden yararlanan yabancı kişi ve kuruluşların ilgili hizmetten Türkiye' de yararlanmaları nedeniyle söz konusu hizmet, KDV' ye tabidir.

2- Buna karşılık Türkiye' de yerleşik kişi ve kuruluşların, yurt dışından ithal işlemlerine aracılık eden yurt dışında yerleşik aracılara da ödeme yapılırken hizmetten faydalanan Türkiye' de yerleşik kişi ve kuruluşlar bu aracılık hizmetlerinden, Türkiye'de faydalanıldığı için, bu hizmetler KDV' ye tabidir. Dolayısıyla söz konusu KDV hizmetten yararlanan tarafından, sorumlu sıfatıyla 2 nolu beyannameyle beyan edilip, 1 nolu KDV ile indirim konusu yapılmalıdır.

3.2- Hizmet İthalatında Stopaj Sorumluluğu

Yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlar, Türkiye' deki yerleşiklere hizmet sunmak suretiyle el-

de ettikleri gelirler nedeniyle vergi anlaşmalarında aksine hüküm olmaması şartıyla, Türkiye' de gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Bu durum ile ilgili yasal düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi ile Kurumlar Vergi Kanunu'nun 30. maddesinde gerçekleştirilmiştir.

Vergileme; hizmeti veren yurt dışında yerleşik bir kuruluş ise yıllık beyanname, özel beyanname ve genellikle stopaj yoluyla, hizmeti veren yurt dışında yerleşik gerçek kişi ise yıllık beyanname, münferit beyanname ve yine genellikle stopaj yoluyla gerçekleştirilmektedir.

3.3- Hizmet İthalatında KDV ve Stopaj Sorumluluklarında Matrah

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 30. maddesinde yapılacak vergi tevkifatında üzerine vergi oranı uygulanacak kazanç ve iratların gayri safi miktarları üzerinden nazara alınacağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu' nun 96. maddesinde de vergi tevkifatının, ücretler dışında kalan ödemelerde gayri safi tutarlar üzerinden yapılacağı, kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktarlar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir. Hemen belirtilmelidir ki yapılacak KDV kesintisi de stopaj hesaplanırken dikkate alınan gayri safi tutar üzerinden hesaplanacaktır.

4- ULUSLARARASI TİCARETTE MAL ve HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN PRENSİPLER ve ÜLKEMİZDEKİ UYGULAMA

Bilindiği gibi uluslararası ticarete konu olan malların iki prensipten birine göre vergilenmeleri mümkündür. Eğer bir mal üretildiği ülkede vergilenirse, vergilemenin üretimin yapıldığı yer esasında yapıldığı söylenir ve seçilen bu uygulamaya çıkış ülkesi ya da kaynak ülke (origin) prensibi denir. Buna karşılık dış ticaret konusu mal tüketildiği ülkede vergilenirse, vergileme malın tüketildiği yer esasında yapılıyor demektir ve seçilen bu uygulamaya varış ülkesi (destination) prensibi denir. KDV bakımından kaynak ülke prensibinin uygulanması, ülke dâhilinde üretilen malların tümüne < bu mallara ihraç edilenler de dâhildir > eklenen katma değerin vergilenmesi anlamına gelir. Yani sadece ülke dâhilinde yaratılan katma değer, verginin konusudur ve bu nedenle yurt dışından alınmış ülke dâhilinde satışı yapılan (tüketilen) mallarda var olan katma değer, vergiye tabi değildir. Bu durumda ihraç edilen mallar KDV' ye tabi, ithal edilen mallar değildir. Varış ülkesi prensibinde ise bu uygulamanın tersi söz konusudur. İster ülke dâhilinde, ister ülke haricinde yaratılsın, ülke dâhilinde satışı yapılan (tüketilen) tüm mallarda var olan katma değer, vergi konusudur. Yani katma değerin kaynağı neresi olursa olsun, verginin konusu yurt içinde tüketilen mallarda ekli olan katma değerdir. Bu durumda ithal edilen mallar vergiye tabi, ihraç edilen mallar değildir. Varış ülkesi (destination) prensibinde KDV'nin amacı, yurt içi tüketimi kavramaktır. Böyle olunca dış ticarete konu olan malın vergilendiği yer malın teslim edildiği yer değil, malı satın alan müşterinin (tüketenin) oturduğu yer olmaktadır.

Katma değer vergisi uygulayan bütün ülkeler (Türkiye dâhil), varış ülkesi prensibini uygulamaktadırlar. Bu uygulama GATT kurallarına da uygundur.[4]

[4] GATT (General Agreement on Tarifs And Trade); 1947'de 23 devlet arasında İsviçre'de akdedilen Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması; Amacı; karşılıklı ortak çıkar içinde gümrük resimlerinin ve uluslararası ticari mübadeleleri daraltan diğer engellerin kaldırılması ve uluslararası ayrıcalıklı davranış ve işlemlerin giderilmesidir.Türkiye bu anlaşmayı 21.12.1953 tarihinde onaylamıştır.)

Varış ülkesi prensibinin uygulanması mallar bakımından sorun olmamakla beraber, yurt içinde üretilen hizmetin uluslararası ticarete konu olması halinde, dış ticaret konusu hizmetin nasıl vergileneceği çeşitli problemler doğurmaktadır. Bu güçlüklerin kaynağı mallardan farklı olarak üretilen hizmetlerin fiziki varlıklarının olmamasında yatmaktadır. Aksi takdirde mallar gibi, hizmet biçimindeki ürünleri de sınırlardan girip çıkarken tespit etmek ve seçtiğimiz prensibe göre vergilemek ya da vergilememek mümkün olurdu. Sorunun çözümü bir yandan seçilen varış ülkesi prensibinin esaslarına uymakla (aksi takdirde uluslararası alanda çifte vergilemeye neden olunacaktır) bir yandan da pratik olarak uygulanabilir bir yöntem bulmakla mümkündür.[5]

5- İTHALAT İSTİSNASI

Katma Değer Vergisi Kanununun 16'ncı maddesinde ithalatla ilgili bazı istisnalara yer verilmiştir. Ancak bunlar anılan madde açıklamasında ayrıca belirteceğimiz üzere son derece sınırlıdır. Başlıcasını yurtiçindeki teslimleri katma değer vergisinden istisna edilen mal ve hizmet ithali teşkil etmektedir. Vergileme eşitliğinin sağlanması bakımından, bu tür mal ve hizmetlerin ithalinde de vergi alınmayacaktır.

İthalatın gümrük vergisi muafiyetinden yararlanmasının katma değer vergisi istisnasından da yararlanması için yeterli değildir. Gerek Gümrük Kanunu hükümleri uyarınca gerekse gümrük vergisi muafiyeti uygulanacak olsa bile, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda özel bir istisna hükmü yoksa, katma değer vergisi alınacaktır. Bu takdirde katma değer vergisinin matrahı, gümrük vergisini ihtiva etmeyen CİF bedelden oluşacaktır.

MADDE 16-1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,

b) **(4503 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen bent)** 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167' nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali, (Bu Kanunun 11' inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170' nci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşyayla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.)

c) **(5035 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişen bent)** Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar,

2. **(4503 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen fıkra)** Gümrük Kanununa göre geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması veya asli kısmına bir ilave yapılması halinde eşyanın kazandığı değer farkı istisnaya dahil değildir."

Katma değer vergisindeki ithalat istisnası aşağıdaki şekildedir:

1) Yurt İçinde Teslim ve İfası Katma Değer Vergisine Tabi Bulunmayan Mal veya Hizmet İthali:

16' ncı maddenin 1/a bendi hükmüne göre, yurt içinde teslim veya ifası katma değer vergisine

[5] Deniz M. KİRAZCI; KDV'nde Uluslararası Ticaret Konusu Hizmetlerin Vergilenmesi, Vergi Dünyası-Sayı 81.

tabi tutulmamış olan mal ve hizmetlerin, ithalinde de katma değer vergisi alınmayacaktır. Bu vergideki genellik ilkesinin bir gereğidir. Örneğin, yurt içindeki gemi teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır.

Dikkat edilmesi gereken husus, 16/1-a maddesi uyarınca, ithalat istisnasının geçerli olması için, ilgili mal ve hizmetin yurt içi teslim veya ifaları ile ilgili istisnanın, mal yahut hizmete bağlı olarak düzenlenmiş olması gerektiğidir.

2) Gümrük Vergisi Kanununa Yapılan Atıfla İstisna Edilen İthalat:

16' ncı maddenin 1/b bendinde 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167' nci madde hükmü, geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Gümrük Kanununun 167' nci maddesinin 5 numaralı fıkrasının (a) bendi ile 7 numaralı fıkrasında yazılı ithalat katma değer vergisi istisnası kapsamının dışında bırakılmıştır. 167' nci maddenin 5/a numaralı fıkrasında, "kanuni ikametgâhlarını Türkiye Gümrük Bölgesine nakleden gerçek kişilere ait alındığı tarihte üç yaşından büyük olmayan kullanılmış motorlu veya motorsuz özel kara nakil vasıtaları"; 7 numaralı fıkrasında ise "kamu kurum ve kuruluşları ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar tarafından ticari gaye güdülmemek ve kuruluş amaçları doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen eşyalardan" bir kısmı yer almakta, 5 ayrı alt bent halinde belirleme yapılmaktadır. Bunlar gümrük vergisi istisnasından yararlanacak olmakla beraber, katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

3) Kullanılmış Ev Eşyası:

4458 sayılı Kanun öncesinde, 1615 sayılı Kanunun 10' uncu maddesinin 7 ve 8 nolu fıkralarında yabancı memleketlerde sürekli görevlendirilen Türk uyruklu memurlarla sair amaçlarla yabancı memleketlerde yerleşip iki yıl ikametten sonra dönen Türklere ait kullanılmış ev eşyası veya yeni olup da hareketlerinden en az altı ay önce alınmış olunduğu tevsik edilen ev eşyası için gümrük vergisi istisnası kabul edilmiştir. Aynı istisnanın Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-b madde hükmü kapsamında uygulaması bakımından ise 4108 sayılı Kanunla ayrıca özel düzenleme yapılmıştır. Buna göre, katma değer vergisi istisnası, ev eşyasının naklihane suretiyle gelmiş olması, her bir cinsten bir adet olması, ithal hakkının yurt içi gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarından alınması suretiyle kullanılması halinde, bu eşyanın satın alındığı tarihten itibaren bir yıl içinde ticarete konu edilmemesi şartlarına bağlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 16'ncı maddesinde 4503 sayılı Kanunla yapılan değişiklikte, belirtilen ilave şartlara yer verilmiş değildir. Katma Değer Vergisi istisnası, 4458 sayılı Kanunun 167'nci maddesinin 5 numaralı fıkrasının (f) bendi uyarınca, Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak çıkan gerçek kişilerin getirdiği kullanılmış ev eşyası için geçerli gümrük vergisi istisnasına paralel olarak uygulanacaktır. Gümrük vergisi istisnası bakımından da 1615 sayılı Kanunda yer almış olan sınırlamalara yer verilmemiştir. Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ayrılanlar itibariye düzenlenen hüküm, geniş çerçevede yorumlanmaya müsaittir. Ancak ev eşyasının "kullanılmış" olmasının belirleyici unsuru teşkil edeceği anlaşılmaktadır. Katma değer vergisi istisnası bakımından önemli olan, gümrük vergisinde esas alınacak kabuldür.

4) Türkiye'ye Geçici Olarak Giren Eşyada Durum:

Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-b maddesinde geçici ithalat katma değer vergisinden istisna edilmiştir. 4503 sayılı Kanun öncesinde aynı istisna, 1615 sayılı Kanuna yapılan atıf çerçevesinde uygulanmıştır. 4503 sayılı Kanun değişikliğinde, geçici ithalat madde metninde özel olarak belirtilmiştir. Ancak, gümrük vergisi istisnası bulunması şartıyla uygulanacaktır. 4458 sayılı Kanunda ise geçici ithalat rejimi 128–134 madde hükümleri ile düzenlenmiştir. 128 inci maddede, "geçici ithalat rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, Türkiye Gümrük bölgesi içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı rejimdir." şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre, 4458 sayılı Kanun kapsamında istisna tam veya kısmi olarak uygulanabilecektir.

Bu paralelde katma değer vergisi istisnasının da tam veya kısmi olarak uygulanması gerekecektir. 16'ncı maddede, geçici ithalat özel olarak belirtilmiş bulunmakla beraber, katma değer vergisi istisnasındaki temel şart, ithalatın gümrük vergisi muafiyet veya istisnasından yararlanmasıdır. 4458 sayılı Kanun uygulamasında istisna kısmi olarak uygulanınca, katma değer vergisi istisnasının da bu kısım itibariyle geçerli olması gerekmektedir.

5) Dâhilde İşleme Rejimi İçindeki Geçici İthalat:

4458 sayılı Kanunun 108 ve izleyen madde hükümleri ile düzenleşmiş olan dâhilde işleme rejimi kapsamında yeniden ihraç edilmek üzere ithal edilecek eşyadan teminata bağlanmak suretiyle gümrük vergileri alınmamaktadır. Katma değer vergisi bakımından da aynı işlem geçerlidir.

Dâhilde işleme rejiminde, dahili teslimlerle ile ilgili düzenleme ise Katma Değer Vergisi Kanununa 4369 sayılı Kanunla eklenen geçici 17'nci madde hükmü ile yapılmıştır.

6) Geri Gelen Eşya:

Geri gelen eşyanın, ithal suretiyle Türkiye Gümrük Bölgesine ilk defa giren eşyadan farkı yoktur. Geri geldikten sonra yurt içi teslimleri genel rejim uyarınca vergiye tabidir. Özelliği sadece, ithalatında gümrük vergisi ve katma değer vergisi alınmamış olmasına bağlıdır. Bu açıdan da ihracı sırasında yararlanılmış istisnaların da geri alınması gerekir.

- Geri gelen eşyanın <u>dışarıda</u> kazandığı değer farkı, navlun ve sigorta bedelinin durumu:

Katma Değer Vergisi Kanununun 16'ncı maddesinin 4503 sayılı Kanunla değişik 2 nolu fıkrasında "Gümrük Kanununa göre geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması veya asli kısmına bir ilave yapılması halinde eşyanın kazandığı değer farkının istisnaya dâhil olmadığı" belirtilmiştir. Aynı hüküm 4503 sayılı Kanun öncesinde de 4458 sayılı Kanun öncesindeki 1615 sayılı Gümrük Kanununun 132'nci maddesine atıf yapılmak suretiyle düzenlenmiş şekli ile mevcuttur. Bu dönemde, eşyanın bir işleme tabi tutulması veya asli kısmına bir ilave yapılması halinde eşyanın kazandığı değer farkının istisnaya dâhil olmadığı hükmü, 1615 sayılı Gümrük Kanununun 132'nci maddesinde de yer almıştır. 4458 sayılı Kanunun 168 inci maddede ayrıca "aynen ihraç edildiği durumda olması hali hariç, hariçte işleme rejimi çerçevesinde Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edilen eşya" istisna uygulanmayacağı hükmü yer almaktadır. Buna göre, dışarıda ihraç sırasındaki ayniyeti değişecek şekilde değer kazanmış eşyanın 4458 sayılı Kanunun 168' inci

madde hükmü dâhilinde ithal vergilerinden müstesna olarak geri gelmesinin hariçte işleme rejimi içinde değerlendirileceği anlaşılmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanununun 16/2. madde hükmü de bu hallerde uygulanmak durumundadır. Buna göre katma değer vergisi dahil ithalde alınacak vergilerle ilgili istisna, eşyanın ihracı sırasındaki durumu itibari ile belirlenecek değeri üzerinden uygulanacak,ilave değer genel rejim uyarınca vergilenecektir.

7) Gümrük Kanunundaki Transit ve Gümrük Antrepo Rejimleri ile Geçici Depolama ve Serbest Bölge Hükümlerinin Uygulandığı Mallar:

Katma değer vergisi bakımından vergiyi doğuran olay, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlerde gümrük beyannamesinin tescil edilmesidir. Gümrük vergisi ödeme mükellefiyeti de , fiili ithal şartı ile doğduğu için, gümrüklemeden önceki rejimleri ifade eden antrepo vb. rejimine tabi mallar yönünden esasen katma değer vergisi mükellefiyetinin doğması söz konusu değildir.

Bu açıdan Katma Değer Vergisi Kanununun ithalat istisnasını düzenleyen 16' ncı maddesinin 1/c bendinde, antrepo vb. gibi gümrükleme öncesi ile ilgili rejimlere tabi eşya için katma değer vergisi istisnası konmasını izah edebilmek bir bakıma güçleştirmektedir. Tek yorum hükmün, ithal suretiyle Türkiye' de gümrük sahasına gelmiş fakat henüz fiili gümrüklemesi yapılmamış malların, fiili gümrüklemeden önce el değiştirmesine bağlı vergileme yapılmasını önleyecek bir istisna hükmü olduğudur. Bu açıdan ithalat istisnası olarak düzenlenmesi bir zaaf olarak görülebilirse de mal henüz ülke içi ekonomik sirkülasyona girmemiş olduğu için, belirtilen el değiştirmelerin ithalat istisnası şeklinde düzenlenmiş olması normal de karşılanabilir.

6- SONUÇ

KDV Kanunu madde 1/1-2'ye göre Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ve her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV' ye tabidir. Mal ithalatında vergiyi doğuran olay, gümrük beyannamesinin tescili iken, hizmet ithalatında, hizmetin ifasıdır. KDVK madde 16/1-a' ya göre de yurtiçinde teslimi istisna edilen mal veya hizmetin ithali KDV' den müstesnadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, uluslararası ticaret işlemlerinin vergilendirilmesinde "varış ülkesi prensibi" başka bir ifadeyle "destinasyon" ilkesini benimsemiş, bu ilke çerçevesinde kanunun 11. maddesi ile mal ve hizmet ihracatı işlemleri KDV' den istisna edilmiştir. Gerçekleştirilen ithalat işlemlerinin KDV' ye tabi olabilmesi için ithalatı gerçekleştirilen mal ve hizmetin, KDV'nin konusuna girmesi ve vergiden istisna edilmemiş olması gerekmektedir.

Hizmet ithalatı, gümrükleme işlemine tabi olmayıp, ithalat işlemini gerçekleştiren Türkiye' de yerleşik kişi ve kuruluşlara KDV ve stopaj sorumluluğu getirmektedir.

Yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere hizmet ithalatında KDV konusunda belirsizlikler bulunmaktadır. Bu belirsizlikleri ortadan kaldırmak için vergi mevzuatında düzenlemelere ihtiyaç vardır.

Kaynaklar:

1- M. İhsan ÜNLÜSAN - Kerim KUŞ (234 SAYILI VERGİ SORUNLARI DERGİSİ)

2- GERÇEK Adnan, Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 54, Sayı 3, 2005, s.157-193

3- Katma Değer Vergisi 6. Madde

4- ÖZDEMİR, Halil İbrahim, Gelir ve Kurum-

lar Vergisi Mükelleflerince Yapılan Hizmet İthalinde Stopaj ve KDV Sorumluluğu, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2003, Sayı:15

5- FERHATOĞLU, Emrah, "Avrupa Birliği Ortak Katma Değer Vergisi Sisteminde Elektronik Ticaret", Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 2, Aralık 2006, s. 47-65

6- MAÇ, Mehmet, K.D.V. Uygulaması, 2007, İstanbul, s.16

7- TUĞLU, Ali, "Dar Mükellef Kurumlardan Sağlanan Mal Teslimi ve Hizmet İfalarında KDV Sorumluluğu – 1" Yaklaşım, Sayı:98, Şubat 2001, s.106

8- PEHLİVAN, Osman, "Vergi Hukuku", Derya Kitap Evi, Trabzon, 2004, s.356

9- ARAS, Coşkun, "İthalat Komisyonlarının KDV Karşısındaki Durumu", Yaklaşım Dergisi, Mart 2007, Sayı:171

10- ARAS, Coşkun, "İthalat Komisyonlarının KDV Karşısındaki Durumu", Yaklaşım Dergisi, Mart 2007, Sayı:171

11- ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, Mualla, Ahmet, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitapevi, 13. Baskı, Ankara, 2005, s.11

12- GÜNDÜZ, Zeki, Hizmet Faturası, Erişim 10.10.2007

13- ÖZBALCI, Oluş Yayıncılık,Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Nisan 2007, s.465-478