



İTHAL MALIN ALIŞ BEDELİ Mİ İSTATİSTİKİ KIYMETİ Mİ?

Ahmet GÜZEL (*)

1 - GİRİŞ

Dış ticaretin önemli bir unsuru olan ithalat işlemlerinde gümrük mevzuatı ile diğer vergi mevzuatının paralel olmamasından kaynaklanan sıkıntılar yaşanabilmektedir. Bu sıkıntılardan birini de; gümrük vergisine esas teşkil eden tutar ile alış bedeli arasında uyumsuzluk olması hali oluşturmaktadır:

“Emtia ile ilgili ithalat işlemlerinde yasal defterlere maliyet bedeli olarak, ithal edilen malın alış bedelinin mi yoksa gümrük idaresince tespit edilen istatistiki kıymetinin mi kaydedileceği; malın istatistiki kıymetinin alış bedelinden yüksek olması nedeniyle gümrükte ödenen KDV'nin tamamının mı yoksa alış bedeline isabet eden kısmının mı indirim konusu yapılacağı” hususu, uygulamada tereddüt yaşanan konulardan biridir.

Bu şekilde ortaya çıkan uyumsuzluk sebebiyle yüklü miktarda “sonraki döneme devreden

KDV” sonucu husule gelebilmektedir. Bu durumda vergi inceleme verileri açısından mükellefler aleyhine olumsuzluklar ortaya çıkmakta ve ödenmek istenen KDV'nin veya “sonraki döneme devreden KDV'nin” daha düşük olabilmesi durumunun önüne geçmektedir.

Bu yazıda; belirtilen olumsuzluğun giderilebilmesi açısından vergi mevzuatı ışığında çözüm yolu irdelenmiş ve tartışılmıştır.

2- VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MALİYET BEDEL

213 sayılı VUK'nun¹ 261.maddesinde iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesinde maliyet bedeli, bir değerlendirme kriteri olarak belirlenmiştir.

Aynı Kanunun 262.maddesinde maliyet bedeli şu şekilde tanımlanmıştır: *“Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri **bilumum (tüm)** giderlerin toplamını ifade eder.”* Yine anılan Kanunun

* Vergi Denetmeni

¹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

274.maddesinde emtianın (malların) maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu maddeler ile iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerin tesbitinde, fiili maliyetin esas alınması öngörülmüş ve gerçek değerler ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. (VUK GT:176)

2.1- Satın Alınan Malların Değerlemesi

Yukarıda da açıklandığı üzere VUK'nun 274.maddesinde satın alınan emtianın maliyet bedeliyle değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir. Ancak anılan madde hükmünde malların maliyet bedelinin hangi unsurlardan meydana geleceğine ilişkin olarak bir düzenleme yapılmamış sadece genel bir ifade kullanılmıştır. Dolayısıyla satın alınan malların maliyet bedelinin tespitinde; 262. maddede yapılan maliyet bedeli tanımı doğrultusunda bu değerlendirme ölçüsünde dikkate alınması gereken unsurların belirlenmesi gerekir.

Bu tanıma göre, malların maliyet bedeli, satın alma nedeniyle yapılan ödemelere bu ödemelere ilişkin olarak yapılan bilumum giderlerin toplamıdır.

Yurtiçinden veya yurt dışından satın alınan emtiada maliyet bedeline giren unsurlar esas itibarıyla aşağıdaki gibi belirlenebilir:

1. Satın alma bedeli,
2. Yapılan nakliye ve hamaliye giderleri,
3. Emtia ile ilgili finansman giderleri,
4. Emtianın işletmeye getirilmesine kadar yapılan depolama giderleri,
5. Emtia alımı ile ilgili ödenen sigorta giderleri,
6. Alış komisyonları.

Diğer taraftan emtianın satın alınması için yapılan seyahat ve ikamet giderlerinin maliyet bedeline dahil edilmesi mümkün değildir. Bu tür harcamaların 193 sayılı GVK'nun² 40.maddesi

uyarınca genel yönetim giderleri kapsamında olduğu ve doğrudan gider yazılabileceği şüphesizdir.

2.2- İthal Edilen Emtiada Maliyet Unsurları

Emtianın yurtdışından ithal edilmesi halinde yurtiçinde yapılan mal alımından farklı olarak gümrük mevzuatının da gereği ayrıca bazı gider unsurlarının doğması kaçınılmaz hale gelmektedir. Söz konusu farklı maliyet unsurları genellikle yurtiçi alımları durumunda katlanılan unsurlara ek olarak ortaya çıkmaktadır.

Bunlar;

- 1.Emtianın FOB bedeli ya da emtianın yurtiçine getirilmesine kadar yapılan nakliye giderleri ile sigorta giderleri ve emtianın CIF bedeli,
- 2.Emtianın ithalinde ödenen gümrük vergisi, diğer vergiler, resim ve harçlar,
- 3.Gümrük komisyonu, ekspertiz giderleri ve malın gümrükten çekilmesinde yapılan sair giderler,
- 4.Malın ithali için alınan kredilerin faizleri, komisyon ve diğer finansman giderleri,
- 5.Akreditifler için finans kurumlarına (banka ve diğer kurumlara) ödenen faiz, kar payı, komisyon ve diğer giderler,
- 6.İthalat teminatı için yapılan giderler.

Yukarıdaki giderlerin yanı sıra ithal edilen malın özelliğinden kaynaklanan giderlerin de maliyet bedeline dahil edilmesi gerektiği açıktır. Bu bağlamda emtianın sipariş ve yüklenmesi sırasında yapılan giderler, antrepo giderleri, limanda yapılan giderler sayılabilir.

Buna göre ithal edilen malın maliyet bedeli şu şekilde formüle edilebilir:

İthal edilen malın maliyet bedeli = CIF Bedel + Gümrükte Ödenen Vergiler + Emtianın Gümrük ve İşyeri Arasındaki Taşıma, Nakliye, Komis-

² 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

yon Vb Giderleri + İthalat Teminatları İçin Ödenen Faiz ve Komisyonlar + İthalat Süresinin Uzatımı Sebebiyle İrat Kaydedilen Teminatlar + Akreditif Uygulanıyorsa, Mal Bedelinin Finansmanı ile ilgili Giderler + Vesaik Mukabili veya Mal Mukabili İthalat Yapılıyorsa, Mal Bedeli Ve Gümrük Vergisinin Ödenmesi İle İlgili Finansman Giderlerinden Maliyete Verilmesi Gereken Paylar + Malın İşletme Stokuna Girdiği Tarihe Kadar Olan Kur Farkları(+ veya -) (VUK Genel Tebliğine göre malların stoklara girdiği tarihten sonraki kur farkları, nakliye vb giderler isteğe bağlı olarak doğrudan gider yazılabilir veya maliyete ilave edilebilir)

Buna göre, ithalatçı mükellef veya kurumların malın maliyet bedeli olarak VUK'nun 262.maddesi uyarınca gümrük idaresince tespit edilen istatistiki kıymeti değil, alış bedeli ve bu bedelle ilgili vergi ve giderleri esas almak zorundadırlar.

Ancak yazının başında da ifade edildiği üzere malın alış bedeli ile gümrük vergisine esas teşkil eden tutar arasındaki fark sebebiyle mükellefler tarafından yüklenen KDV çok daha fazla olabilmektedir.

Kanaatimizce bu durumda şu şekilde bir uygulamaya gidilmesi daha uygun olacaktır:

Bilindiği üzere 3065 sayılı KDVK'nun³ 29.maddesi ile indirim konusu düzenlenmiş ve aynı maddenin 1.bendinde vergi indirimi, bir seçimlik hak olarak düzenlenmiştir. Yani KDVK'nunda düzenlenen haliyle mükellefler, isterlerse vergi indirim hakkından yararlanmak istemeyebilir. Ancak burada şu sıkıntı bulunmaktadır: bütün indirim şartları sağlanmış olmasına rağmen indirim konusu yapılamayan KDV, gider veya maliyete intikal ettirilebilir mi?

KDVK'nun 58.maddesine göre "mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe **indirilebilecek** Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez." Madde metnindeki "gider" ifadesinin kapsamı net olarak belirlenmiş değildir. Diğer bir ifade ile bu kavramın hasıllattan tenzil edilebilecek tüm unsurları (gider, maliyet, zarar gibi) kapsayıp kapsamadığı tayin edilmemiştir.

Bu hususa ilişkin olarak 1 seri no'lu KDVK'nun XI/B bölümünde; "Madde hükmünün düzenleniş amacı, mükellefin üstünde yük olarak kalmayacak verginin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tesbitinde gider olarak kabulünün önlenmesidir." İfadesine yer verilmiştir.

Kanaatimizce; gümrük idaresince tespit edilen istatistiki kıymetin, ithal malın gerçek alış bedelinin üstünde olması halinde fark tutara teka-bül eden fark KDV, mükellefin üstünde yük olarak kalan vergi mahiyetindedir.

Dolayısıyla ithalat yapan mükelleflerin seçimlik bir hak olan fark KDV tutarını, indirim konusu yapma veya malın maliyetine dahil etme imkanlarının bulunması gerekir.

Konuyu aşağıda verilen örneklerle biraz daha açıklamakta fayda bulunmaktadır:

1.DURUM: Malın CIF Bedeli + Gümrük Vergileri + Giderler Yöntemi ile Gümrükte Ödenen KDV'nin Tamamının İndirim Konusu Yapılması:

Örnek:

Sadece ayakkabı ithal işiyle uğraşan (A) AŞ'nin Aralık/2009 dönemi bazı işlemleri şöyledir:

1.Ay içinde CIF bedeli toplam 1.000.000,00 TL olan ayakkabı ithal edilmiştir.

³ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

2.Söz konusu ayakkabıların Gümrük İdaresince tespit edilen istatistiki kıymeti 2.000.000,00 TL'dir.

3.Gümrükte ödenen KDV 160.000,00 TL'dir.

4.Söz konusu ayakkabılar (KDV Hariç) 1.230.000,00 TL'ye satılmıştır.

Buna göre, muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

No	AÇIKLAMA	BORÇLAR	ALACAKLAR
1	159 Verilen Sipariş Avansları 102 Bankalar	1.160.000,00	1.160.000,00
2	153 Ticari Mallar 191 İnd.KDV 159 Verilen Sipariş Avansları	1.000.000,00 160.000,00	1.160.000,00
3	102 Bankalar 600 Yurtiçi Satışlar 391 Hes KDV	1.328.400,00	1.230.000,00 98.400,00

Yevmiye kayıtlarından anlaşılacağı üzere gümrük idaresince tespit edilen istatistiki kıymet üzerinden hesaplanmış olup ithalatçı firma tarafından gümrük idaresine 160.000,00 TL KDV ödenmesine rağmen, alıcılardan 98.400,00 TL KDV tahsil edilmiş, dolayısıyla aradaki fark olan 61.600,00 TL KDV şirket tarafından fazladan yüklenilmiş olmaktadır.

Buna göre sadece ithalatçı firmaların, bu şekilde işlem yapmaları halinde "Sonraki Döneme Devreden KDV"leri devamlı olarak artacak, dolayısıyla bu KDV'nin telafisi hiçbir zaman mümkün olmayacaktır.

Görüleceği üzere; bu yöntem mevzuata uygun **olmakla** beraber iktisadi gerçeklere ve ticari teamüllere pek uygun olmamaktadır.

2.DURUM: Malın İstatistik Kıymetinin Esas Alınması Yöntemi ile Gümrükte Ödenen KDV'nin Tamamının İndirim Konusu Yapılması:

Yukarıda yer alan örneğin devam ettirilmesinden hareketle bu durumda yevmiye kayıtları şu şekilde yapılacaktır:

No	AÇIKLAMA	BORÇLAR	ALACAKLAR
1	159 Verilen Sipariş Avansları 102 Bankalar	1.160.000,00	1.160.000,00
2	153 Ticari Mallar 191 İnd.KDV 159 Verilen Sipariş Avansları 330 İstatistiki Kıymet Farkları	2.000.000,00 160.000,00	1.160.000,00 1.000.000,00
3	102 Bankalar 600 Yurtiçi Satışlar 391 Hes KDV	1.328.400,00	1.230.000,00 98.400,00

Gümrük idaresinin istatistiki kıymet hükümlerine göre işlem yapıldığı takdirde, ithalatçı şirket gümrük idaresine 160.000,00 TL KDV ödemesine rağmen, alıcılarından yine 98.400,00 TL KDV tahsil etmiş, dolayısıyla aradaki fark olan 61.600,00 TL KDV firma tarafından yüklenilmiştir. Bu çerçevede; önceki örnek durumda açıklandığı gibi, ithalatçı kimselerin, bu şekilde işlem yapmaları halinde "Sonraki Döneme Devreden KDV"leri devamlı olarak yine artacak, dolayısıyla bu KDV'nin telafisi hiçbir zaman mümkün olmayacaktır.

Diğer taraftan; maliyet olarak gümrük idaresinin istatistiki kıymeti dikkate alınmak suretiyle 153 no'lu hesabın bu şekilde borçlandırılarak maliyet oluşturulması hiç bir şekilde mevzuata uygun **olmamakla** birlikte iktisadi gerçeklere ve ticari teamüllere de uygun değildir.

Ayrıca böyle bir durumda boş olan "330-İSTATİSTİKİ KIYMET FARKLARI" hesabı da kapanmayacak, devamlı olarak bilançoda görülecektir.

3.DURUM: Malın CIF Bedeli + Gümrük Vergileri + Giderler Yöntemi ile Gümrükte Ödenen KDV'nin CIF Bedeline İlişkin Kısmının İndirim Konusu Yapılması, İstatistiki Kıymete Ait Geri Kalanının Malın Maliyetine Yansıtılması:

Yine verilen aynı örnekten hareketle; yevmiye kayıtları şu şekilde yapılacaktır:

No	AÇIKLAMA	BORÇLAR	ALACAKLAR
1	159 Verilen Sipariş Avansları 102 Bankalar	1.160.000,00	1.160.000,00
2	153 Ticari Mallar 191 Ind.KDV 159 Verilen Sipariş Avansları	1.080.000,00 80.000,00	1.160.000,00
3	102 Bankalar 600 Yurtiçi Satışlar 391 Hes KDV	1.328.400,00	1.230.000,00 98.400,00

yetlendirilmesi ve bu bedele ait KDV'nin indirim konusu yapılması, gümrük idaresince hesaplanan istatistiki kıymetin malın alış bedelinden yüksek olması halinde, fark istatistiki tutara ait KDV'nin mükellefin tercihine göre indirim konusu yapılması veya malın maliyetine intikal ettirilebilmesi gerekir.

KAYNAKÇA:

- VUK ve Genel Tebliği,
- KDVK ve Genel Tebliği,
- GVK ve Genel Tebliği,
- Ahmet GÜZEL, Katma Değer Vergisi (esasla-ri-iade işlemleri-istisnalar), Gazi Kitabevi, Ekim 2009,
- Ahmet GÜZEL, Katma Değer Vergisi Beyanname Düzenleme Esasları, Nobel Kitabevi, 2005

Yevmiye kayıtlarından anlaşıldığı üzere; gümrük idaresinin istatistiki kıymet hükümlerine ödenen 160.000,00 L'lik KDV'nin 80.000,00 TL'si malın maliyetine yansıtılmıştır. Kanaatimizce; Vergi Usul Kanunu'nun 262.Maddesi uyarınca gümrükte ödenen istatistiki kıymete ait katma değer vergisi maliyete intikal ettirilebilir. Zira malın CIF bedeline oranla fazla ödenen 80.000,00 TL'lik vergi, aslında Gümrük Mevzuatından kaynaklanan bir vergidir. Dolayısıyla, Gümrük mevzuatından kaynaklanan fazla KDV'nin indirim yerine maliyete intikal ettirilmesinde kanaatimizce bir engel olmaması gerekir.

Bu sebeple; bu yöntemin mevzuata, ticari teâmül ve gerçeklere daha uygun olduğunu düşünüyoruz.

3- SONUÇ

Bu yazımızda; ticari hayatta ve özellikle sadece ithalat yapan kimseler açısından önemli olan ve sık görülen aynı zamanda mühim bir sorun teşkil eden gümrük idaresince belirlenen istatistiki kıymet satılan ticari mal maliyeti ile beraber katma değer vergisi bakımından tartışıldı.

Kanaatimizce; yazının II.bölümünde açıklanan mevzuat hükümleri ve KDV'nin indirim konusu yapılmasında mükelleflere tanınan seçimlik hak hususlarından hareketle;

İthal mallarında malın alış bedelinin (CIF bedeli) 153 Ticari Mallar Hesabına aktarılak mali-