

İTHALAT İŞLEMLERİNİN FORM BA İLE BİLDİRİLMESİNDE HANGİ TUTAR DİKKATE ALINMALIDIR?

www.muhasibetr.com sitesinde
28.08.2012 günü yayınlanmıştır.

(Önemli Not: Makalemizin www.muhasibetr.com sitesinde 28.08.2012 tarihinde yayınlanmasından sonra, 08.09.2012 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 418 No.lu VUK Genel Tebliği ile 396 No.lu VUK Genel Tebliğinin 3.2.2 no.lu kısmında yapılan değişiklik neticesinde, ithalat işlemlerinin Form BA’da bildirilmesinde esas alınacak tutarın; Katma Değer Vergisi Kanununun 21’inci maddesi gereğince gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti olması gerektiği yönünde düzenleme yapılmış ve tartışmaya son verilmiştir.)

Ba-Bs formları hakkında son olarak 04.02.2010 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 396 numaralı VUK Genel Tebliği ile düzenleme yapılmıştır. Ba - Bs bildirimleri her ne kadar ilk bakışta çok basitmiş gibi görünse de meslek mensuplarının ciddi anlamda vakitlerini almakta ve kimi özellikli durumlar kafa karıştırıcı olabilmektedir.

İthalat işlemlerinin Form Ba ile beyan edilmesinde uygulamada halen farklı yaklaşımlar bulunmaktadır.

- 1- İthalat faturasının (yurt dışındaki satıcının faturasının) esas alınması,
- 2- İthal edilen malın toplam ithal maliyetinin (gümrük beyannamesinde yer alan KDV matrahına da esas olan gümrük kıymetinin) esas alınması.

Konu hakkında özelge örnekleri:

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 11.11.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32Mük.257-7930-712 sayılı özelgesinde ithalatların Ba formunda bildirilme şekli ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“Yasal düzenlemeler çerçevesinde; ithalatta vergiyi doğuran olay, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili aşamasında meydana gelmekte olup, ithalatta KDV matrahı, gümrük beyannamesinin açılışına kadar oluşan mal maliyeti, masraflar (nakliye, sigorta vs maliyet unsurları) ve ithalde alınan gümrük vergisi ile diğer vergi, resim, fon ve harçları da içeren toplam ithal maliyetinden oluşmaktadır.

Buna göre, ithalatta verginin matrahını oluşturan tutar 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 21’inci maddesi gereğince gümrük beyannamesinin açılışına kadar oluşan mal maliyeti, masraflar (nakliye, sigorta vs maliyet unsurları) ve ithalde alınan gümrük vergisi ile diğer vergi, resim, fon ve harçları da içeren toplam ithal maliyetinden oluştuğundan, Form Ba Bildirim formunun da buna paralel olarak, katma değer vergisi matrahını oluşturan katma değer vergisi hariç bedel dikkate alınarak düzenlenmesi gerekmektedir.”

Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 15.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.33.15.02-2010/720-14-31 sayılı özelgesinde de aynı görüşe yer verilmiştir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Başkanlığımız ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "3.2.2" bölümünde, ithalat işlemlerinde gümrük beyannamesi giriş tarihinin dikkate alınacağı belirtilmekle birlikte Gümrük Beyannamesi tarihi ile fiili ithalatın gerçekleştiği tarih arasında gümrük işlemlerinden kaynaklanan gecikmelerin olduğu, tarihsel olarak bazen aynı ay içinde bazen de ay sarkması olarak tarih farkları olduğu, firmanızın serbest bölgeden ve yurt dışından gerçekleştirdiği ithalat işlemlerinin form Ba ile bildirilmesinde, hangi tarihin (ilgili gümrük beyannamesine bağlı olarak gümrük vergisi, ithalatta ödenen KDV ve damga vergisinin Gümrük İdaresine ödendiği tarihte mi, yoksa ihracat işlemlerinde olduğu gibi fiili ithalatın gerçekleştiği tarihte mi, yoksa Gümrük Beyannamesi giriş tarihi olarak gümrük beyannamesinin sağ üst köşesinde yazılı tarihin) dikkate alınacağı hususu ile ithalat işlemlerinin form Ba ile bildirilmesinde, hesaplanan KDV'nin indirim konusu yapılması nedeniyle gümrük vergisinin form Ba'ya dahil edilip edilmeyeceği konusunda bilgi verilmesi istenilmektedir.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve Mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, 350 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmeleri yükümlülüğü getirilmiştir.

Söz konusu yükümlülük kapsamına giren mükellefler, bildirimlerin dönemi, verilme zamanı ve hadleri, bildirimlerin verilme şekli ile cezai yaptırımlarla ilgili gerekli açıklamalara 362, 381 ve 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir.

396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "3.2.2." numaralı alt bölümünde, ithalat işlemlerinin form Ba ile bildirilmesinde Gümrük Beyannamesi giriş tarihi, ihracat işlemlerinin form Bs ile bildirilmesinde ise, fiili ihracatın gerçekleştiği tarihin dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Bilindiği üzere; 4458 sayılı Gümrük Kanununun,

61. maddesi "...2. Aksine hüküm bulunmadıkça, eşyanın beyan edildiği gümrük rejimine ilişkin tüm hükümlerin uygulanmasında esas alınacak tarih, beyannamenin tescil edildiği tarihtir..."

74. maddesi ise, " Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşyanın serbest dolaşıma girişi, ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili ile mümkündür..." hükümlerini amirdir.

Bu çerçevede, eşyanın serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihi ile eşyanın fiilen serbest dolaşıma giriş tarihi arasında farklılık bulunabilmektedir.

Bununla birlikte, gümrük mevzuatında fiili ithalata yönelik bir düzenleme bulunmadığından, gümrük mevzuatı açısından esas alınması gereken tarih serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihi olup beyanname üzerinde eşyanın fiilen serbest dolaşıma girdiği tarihe ilişkin bir bilgi bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 21 inci maddesinde, "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 bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

c) (4369 sayılı Kanununun 81 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 1.8.1998) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan (4731 sayılı Kanununun 5/B maddesiyle değişen ibare) diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur parkı gibi ödemeler." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, ithalatta verginin matrahını oluşturan tutar 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 21 inci maddesi gereğince gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, malın gümrük vergisinden muaf olması durumunda ise sigorta ve navlun değerleri dahil (CIF) değeri olarak belirlendiğinden, Form Ba'nun gümrük beyannamesindeki her türlü masraflar (fatura bedeli, navlun ve sigorta bedeli dahil (CIF) değeri, yurtdışı ve yurtiçi masraflar ve gümrük vergisi) dahil, KDV matrahını oluşturan KDV hariç bedel dikkate alınarak düzenlenmesi gerekmektedir."

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-235 sayılı özalgede de aynı görüşe yer verilmiştir.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, Ba formu hazırlanırken fatura bedelinin mi yoksa fatura bedeline ilave edilen çeşitli vergilerin toplamı olan KDV matrahının mı yazılacağı konusunda görüş talep edilmektedir.

396 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin; "1.2. Bildirime Konu Alış/Satışlar ve Hadler" başlıklı bölümünde;

"1.2.1. Bildirim mecburiyeti bulunan mükelleflerce, belirlenen hadler çerçevesinde yapılan her türlü mal ve/veya hizmet alış ve satışları, bunlara ilişkin belgenin türüne (Fatura, irsaliyeli fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihaz fişi, sigorta komisyon gider belgesi ve yolcu bileti gibi) bakılmaksızın Ba-Bs bildirim formlarına dahil edilecektir.

1.2.2. Mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alışları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alışları, "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" nun Tablo II alanında bildirilecektir.

Söz konusu hadlerin uygulanmasında, özel matrah şekline tabi mal ve/veya hizmet alış/satıőlarında katma değer vergisi, özel tüketim vergisine tabi işlemlerde ise özel tüketim vergisine dahil tutarlar dikkate alınacaktır."

Açıklamaları yer almaktadır.

Bu açıklamalara göre, ithalatta verginin matrahını oluşturan tutar 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesi gereğince gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, malın gümrük vergisinden muaf olması durumunda ise sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri olarak belirlendiğinden, Form Ba'yı gümrük beyannamesindeki her türlü masraflar (fatura bedeli, navlun ve sigorta bedeli dahil (CIF) değeri, yurtdışı ve yurtiçi masraflar ve gümrük vergisi) dahil, katma değer vergisi matrahını oluşturan katma değer vergisi hariç bedeli dikkate alarak düzenlemeniz gerekmektedir."

396 No.lu VUK Genel Tebliğinin konuyla ilgili gördüğümüz düzenlemeleri aşağıdaki gibidir:

“1.2. Bildirime Konu Alış/Satışlar Ve Hadler

1.2.1. *Bildirim mecburiyeti bulunan mükelleflerce, belirlenen hadler çerçevesinde yapılan her türlü mal ve/veya hizmet alış ve satışları, bunlara ilişkin belgenin türüne (Fatura, irsaliyeli fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihaz fişi, sigorta komisyon gider belgesi ve yolcu bileti gibi) bakılmaksızın Ba-Bs bildirim formlarına dahil edilecektir.*

1.2.2. *Mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alışları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alışları, "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" nun Tablo II alanında bildirilecektir.*

Belgelerde gelir vergisi tevkifatına da yer verilen hallerde tevkifattan önceki brüt tutarlar dikkate alınacaktır.

Belirlenen hadlerin altında kalan alış ve satış bedellerinin bildirildiği, "Diğer Mal ve Hizmet Bedeli Toplamı" (Tablo III) bölümü Ba-Bs bildirim formlarından çıkartılmıştır.

3.2.2. *İthalat işlemlerinin form Ba ile bildirilmesinde Gümrük Beyannamesi giriş tarihi, ihracat işlemlerinin form Bs ile bildirilmesinde ise, fiili ihracatın gerçekleştiği tarih dikkate alınacaktır.*

Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin yurt içine yaptıkları satış işlemlerinin form Bs ile bildirilmesinde serbest bölge işlem formu tarihi ve tutarı dikkate alınacaktır.

Bildirim formlarında alıcı veya satıcının vergi kimlik numarası, ithalat işlemlerinde "1111111111", ihracat işlemlerinde ise "2222222222" olarak kodlanacaktır.”

Değerlendirmelerimiz:

Tebliğde Form Ba ve Form Bs’de yer verilecek mal veya hizmet alım veya satımları, bu işlemlerin yapıldığı kişiler ile ilgili aydaki işlem tutarının KDV hariç 5.000 TL’ni aşp aşmamasına bağlanmıştır. İthalat işlemlerinde ise bu tutarın nasıl tespit edileceğine dair ayrıca net ve açık bir düzenleme yapılmamıştır. Sadece ithalat işlemlerinin bildirilmesinde gümrük beyannamesi giriş tarihinin esas alınacağı düzenlenmiştir.

Vergi idaresi tarafından yayınlanan özelgelere ise ithalat işleminin ithalat faturasına tüm ithalat masraflarının eklenmesi suretiyle; bir diğer söyleyişle, Katma Değer Vergisi Kanununun 21'inci maddesi gereğince gümrük beyannamesinin açılışına kadar oluşan mal maliyeti, masraflar (nakliye, sigorta vs maliyet unsurları) ve ithalde alınan gümrük vergisi ile diğer vergi, resim, fon ve harçları da içeren toplam ithal maliyetinin dikkate alınarak Form Ba’nın düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bilindiği üzere, ithalat işlemleri sırasında ardiye, nakliye, depolama, gümrük komisyonu...v.b. çeşitli masraf faturaları oluşmaktadır. Bu faturaların hepsi de mükellef kurum (ithalatçı) adına düzenlenmektedir. İlk ödemeleri ithalatçının gümrük aracı (gümrük müşaviri) yapmakta, sonra kendi hizmet bedeli ile birlikte topluca ithalatçıdan bu masrafları ve hizmet bedelini tahsil etmektedir. Bu faturalardan herhangi birisinin tutarı KDV hariç 5.000 TL’den fazla olursa Form Ba’da nasıl beyan edilmesi gerekmektedir? Sonuçta bu faturayı düzenleyen

işletme Form Bs’de bunu ayrıca beyan etmek zorundadır ve vergi idaresi çapraz kontrollerinde bu faturanın ithalatçı tarafından Form Ba’da ayrıca bildirilmediğini tespit ederse ithalatçı için cezai işlem yapılacak mıdır yoksa özgelgeler kapsamında bildirim yapıldığı açıklanırsa bu açıklama kabul edilecek midir? 396 No.lu VUK Genel tebliği ile KDV hariç 5.000 TL’nin altındaki işlemlerin topluca bildirilmesi zorunluluğu dahi kaldırılmışken, bu tutarın altında işlemlerin ithalatın toplam maliyeti içinde değerlendirilip bildirim konularının edilmesinin mantığı ne olabilir? Netice itibariyle ithalatçı mükellef ithal ettiği mala ve faturasına ilişkin bildirim yapmaktadır. Vergi idaresi ithalata ilişkin güm beyannameleri ile Form Ba arasında ithalat yapılan yurt dışı firma bazında tutarsal karşılaştırma mı yapmaktadır ki, özgelgelerde bu şekilde görüş vermektedir? Özgelgelerde bu şekilde bir açıklama, neden, gerekçe görülmemektedir... Soruları bu şekilde arttırmak, uzatmak mümkündür.....

Özelgelerde ithal edilen malın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin ilgili yasal mevzuata atıf yapılarak, ithal edilen malın TL karşılığı tüm bunların toplamıdır, dolayısıyla Form Ba’da da ithalat bu tutar üzerinden bildirilmelidir anlayışı hakimdir. Oysa ki, söz konusu düzenlemeler ithal edilen malın gümrük vergisine ve KDV’ne esas değerinin tespit edilmesi amacıyla yapılan vergisel özel düzenlemelerdir ve ithal malının bedelini oluşturmamaktadır. Özelgelerdeki yaklaşım kendi içinde tutarlı ve mantıklı bir yaklaşım olarak kabul edilse dahi bu yaklaşım, bilhassa yukarıda yer verdiğimiz ve ithalatçı adına düzenlenen herhangi bir ithalat işlemindeki (ardiye, nakliye, depo, gümrük hizmet bedeli..v.s.) faturanın bedeli KDV hariç 5.000 TL’den fazla olursa bu işleme ait faturanın bildirim nasıl olacaktır sorusunu cevapsız hale getiren bir yaklaşım olmaktadır. Çünkü söz konusu tutar KDV hariç 5.000 TL’den fazla olursa hem gümrük kıymeti içinde yer aldığı için ithalat yapılan firma bazında ithalat işlemi bedeli olarak bildirilecektir hem de başlı başına yasal limiti aştığı için ilgili firma bazında ayrıca da bildirilecektir.

Diğer taraftan Ba-Bs formu uygulamasının temelinde kayıt dışılığı önlemek ve mükellefleri birçok safhada çapraz kontrole alabilmek niyeti yatmaktadır. Ba-Bs formlarının en önemli özelliklerinden biri, bu formların ekonomideki aktörler arasındaki mal ve hizmet hareketlerinin bağlantılarını ortaya çıkartabilmesidir. Bu yolla bir mükellefin mal ve hizmet alım/satım zinciri içerisindeki tüm mükellefler tespit edilebilmektedir. İthal edilen bir mal gümrük beyannamesine girmek suretiyle zaten kayıt altına girmektedir. Dolayısıyla ithalat yapılan yurt dışındaki şirkete endeksli olarak dizayn edilmiş Form Ba’da bu tutarın ithalat faturası ya da ithalat faturası dahil tüm ithalat masrafları dikkate alınarak bildirilmesi arasında bizce fark olmayıp, sadece bu usule yönelik farklılık nedeniyle mükelleflere cezai işlem yapılması bizce düzenlemenin maksadı aşan bir cezalandırma olacaktır.

Özelgelerdeki yaklaşım şu açıdan da sorun yaratmaktadır. Bazı ürünlerin ithalatı sırasında Gümrük İdaresi faturada yer alan bedeli değil, referans kıymet bedellerini gümrük kıymetine esas değer olarak kabul etmektedir. Anti dumping uygulamaları olarak adlandırılan bu işlemde ithal malının TL karşılığı 20.000 TL olsa, tüm masraflar dahil gümrük vergisine ve KDV’ne esas değeri 30.000 TL dahi olsa, ilgili mevzuat gereğince üzerinden vergi alınacak gümrük kıymeti 100.000 TL olarak tespit edildiyse gümrük beyannamesinde gümrük kıymeti 100.000 TL olarak gözükecektir. Oysa Form Ba’ya yazılması gereken gerçek mal alım bedelidir.¹ Bu gibi durumlarda özelgelerdeki yaklaşıma göre Form Ba doldurulması mantıksız olacaktır.

¹ Celal Çelik, “Ba ve Ba Formlarının Düzenlenmesi ve Bu Formların Maliye Bakanlığı Tarafından Kullanımı”, Vergi Dünyası, Mart 2009

Bilindiği üzere Ba-Bs formları vergi idaresi tarafından çeşitli şekillerde kontroller için kullanılmakla birlikte bilhassa KDV beyannameleri ile çapraz kontrole alınmaktadır. KDV beyannamelerin doldurulması sırasında “bu döneme ait indirim KDV tutarı” ve bu tutara ait alım tutarı vergi oranlarına göre “e-beyanname” programına girilmektedir. Bir aya ait KDV beyannamesinde yazılı bu döneme ait alım tutarları ile Ba formunda yer alan toplam alım bedeli tutarları ile; aynı şekilde KDV beyannamesinde matrah kısmında görünen rakamların da Bs formunda yer alan satış rakamları ile teorik olarak tutarlı olması gerekir. Bu açıdan bakılınca ithal edilen malın KDV Kanunu Madde 21 kapsamında tespit edilen vergiye esas matrahının Ba formunda esas alınması mantıklı olabilir. Ancak herhangi bir düzenlemede (kanun, tebliğ, sirküler, yönetmelik.v.b.) “B” formları ile KDV beyannamelerinin paralel, mutabık, aynı verileri içermesi gerektiğine dair yasal bir zorunluluk bulunmamaktadır. Bu sadece çapraz kontrol yöntemidir ve idare için bir veridir. Diğer taraftan herkes gayet iyi bilmektedir ki, piyasadaki uygulamada indirim KDV tutarlarına isabet eden oran bazındaki alım tutarları beyanname üzerinde tespit edilmektedir. Örneğin: %18 indirim KDV tutarı 1.800 TL yazıldıysa, ilgili satıra matrah tutarı 10.000 TL olarak girilmektedir. Hatta e-beyanname programında “bu döneme ait indirilecek KDV tutarının oranlara göre dağılımı” tablosunda KDV tutarını manuel olarak yazdığımızda “alınan ve mal ve hizmete ait bedel” satışı seçilen KDV oranına göre program tarafından otomatik olarak doldurulmaktadır. Buradan hareketle, KDV beyannamesinde bu şekilde bir veri olması nedeniyle Ba formunda ithal işleminin de (ithalata ilişkin mal bedelinin) ithal KDV matrahı olarak yazılması kendi içinde tutarlı ve pratik olmakla birlikte bizce yasal bir zorunluluk değildir ve buna uymayan bir mükellefe cezai işlem uygulanması yasaya aykırı olacaktır. Kaldı ki 396 No.lu tebliğ ile, belirlenen hadlerin altında kalan alış ve satış bedellerinin bildirildiği, "Diğer Mal ve Hizmet Bedeli Toplamı" (Tablo III) bölümü Ba-Bs bildirim formlarından çıkartılmıştır. Dolayısıyla indirim konulu mal ve/veya hizmet alış tutarları ile mal ve/veya hizmet satış tutarlarının Ba-Bs formu ile KDV beyannamesinde birebir aynı olması artık mümkün değildir. Bununla birlikte, Ba formunda bildirilen alış tutarı KDV beyannamesindeki indirim konulu alım tutarından fazla olursa ya da Bs formunda bildirilen satış tutarı KDV beyannamesindeki matrah tutarından fazla olursa; aynı şekilde, diğer mükelleflerin B formlarında gözüken satış veya alış tutarlarının toplamaları mükellefin bildirdiği tutarlardan fazla olursa sorun oluşacaktır. Bu kontroller çeşitlendirilebilir.

Tebliğin lafzi yorumu:

Ancak tebliğin (3.2.2) numaralı bölümünü lafzi olarak yorumlayacak olursak, söz konusu bölümde “*ithal edilen malın bedeli*” değil, “*ithalat işlemleri*” kavramına yer verilmiştir. “**3.2.2. İthalat işlemlerinin form Ba ile bildirilmesinde Gümrük Beyannamesi giriş tarihi, ihracat işlemlerinin form Bs ile bildirilmesinde ise, fiili ihracatın gerçekleştiği tarih dikkate alınacaktır.**” Bu durumda Form Ba’da bildirilmesi istenen sadece ithal edilen mal bedeli değil, ithalat “işlemi”dir. Bu açıdan yaklaşınca, söz konusu işleme dahil olan tüm alt işlemlerin de icmalde bildirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılabilir.

Diğer taraftan, tebliğe göre bir ay içinde ilgili kişi ya da şirketten yapılan mal veya hizmet alımlarının toplamı KDV hariç 5.000 TL’ni aşarsa Form Ba ile bildirilmelidir. Tebliğde mal veya hizmet alımlarının bildirilmesi gerektiği hüküm altına alınmış ve tutarsal had ise KDV hariç 5.000 TL olarak bildirilmiştir. Ayrıca vergi idaresi vermiş olduğu özetlerde, bir işlem KDV’den istisna edilmiş olsa veya KDV Kanununun konusuna girmese dahi Ba veya Bs formu ile beyan edilmesi gerektiği görüşü vermektedir; ve bu konu tebliğde de “her türlü mal ve/veya hizmet alışları ve satışları” şeklinde açıklanmıştır. Bu durumda mükellefin ilgili ayda yaptığı her türlü mal veya hizmet alış veya satışı kesinlikle B formlarının kapsamına

girmektedir; ancak bunların bildirilip bildirilmemesinde dikkate alınacak kıstas işlem bedellerinin toplamının KDV hariç 5.000 TL'ni aşıp aşmamasıdır. İşlem KDV'den istisna olsa veya KDV kanunu kapsamında girmese bile, girmiş olsaydı KDV matrahını teşkil edecek olan tutarın 5.000 TL'ni aşıp aşmaması kriter olacaktır. Bu durumda, tebliğde ifade edildiği şekilde "ithalat işlemlerinin" Ba formunda bildirilmesinde, sadece mal bedelinin değil, bu işleme dair KDV matrahını oluşturan tutarın esas alınması gerektiği kendi içinde tutarlı bir yaklaşım olabilir. (Ancak bu yaklaşım dahi yukarıda örnek verdiğimiz bilhassa anti dumping uygulamaları açısından mantıklı bir çözüm sunmamaktadır.)

Sonuc:

Ba-Bs formlarına dahil edilecek işlemlerin belirlenmesindeki kıstas, bu işlemleri yaptığımız kişiler ile bir ay içindeki KDV hariç işlem bedelinin (mal veya hizmet bedelinin) 5.000 TL'ndan fazla olup olmamasıdır. İthal edilen mal ile ilgili olarak Ba formundaki formata göre girilecek veriler ithalat yaptığımız firma bazındadır. Dolayısıyla bize göre mal bedeli faturasının dikkate alınması hatalı bir yaklaşım olmayacaktır. Ancak özetlerde verilen görüşler, mal bedeline ilaveten gümrük vergisi ve KDV hesaplanması için tespit edilen tutarın (tüm masraflar dahil edilerek bulunan gümrük kıymetinin) esas alınması gerektiği yönündedir. Oysa bu durumda bildirilen rakam içinde 5.000 TL altında kalmış işlemlerde bulunmaktadır. Ayrıca anti dumping uygulamaları nedeniyle mal bedelinin 2-3 katı gümrük kıymeti oluşabilmektedir. Diğer taraftan özetlerde bu yorumun gerekçesi yasal olarak net ve açık bir şekilde açıklanamamış olsa da bize göre yaklaşım, KDV beyannamesi ile Ba-Bs formlarının çapraz kontrollerinde farklılık çıkması gerektiği olabilir. Yukarıda bu yaklaşımın fiili durumlarda yol açabileceği aksaklıkları örneklere çalıştık. Bununla birlikte tebliğin (3.2.2.), (1.2.1) ve (1.2.2) no.lu bölümlerinin lafzi olarak ayrıntılı analiz edersek, Ba formunda bildirilmesi istenen ithal mal bedeli değil ithal "işlemi"dir. Bu açıdan bakıldığında ithalat işlemine dair tüm masrafların dahil edilmesi yorumu çok da haksız bir yorum olmayacak; hatta tebliğ lafzı ve genel sistemi içinde tutarlı bir yaklaşım olacaktır. Oysa özetlerde de bu şekilde mantıklı bir açıklama yapılırsa konu tereddüt yaratmayacak bir şekilde çözümlenebilir. Bununla birlikte, bu yaklaşım dahi bilhassa anti dumping uygulamaları sonucu ithal işlemleri sırasında yasal olarak artan vergi matrahının "Ba" formunda esas alınmasını mantıklı ve haklı çıkaracak bir yaklaşım olamayacaktır.

Tavsiyemiz, konu farklı yaklaşımlara ve tartışmaya açık birçok hususa müsait olmakla birlikte, ithalata dair "Ba" formunda bildirim yaparken sadece ithal faturasını değil, özetlerde açıklandığı şekilde gümrük beyannamesinde yer alan gümrük kıymetini esas almanızdır. Bu sayede idare ile zaman ve para maliyeti yaratacak şekilde gereksiz bir uyumsuzluk yaşamamış olursunuz. Bununla birlikte, Ba-Bs formlarının en önemli özelliklerinden biri, bu formların ekonomideki aktörler arasındaki mal ve hizmet hareketlerinin bağlantılarını ortaya çıkartabilmesidir. Bu yolla bir mükellefin mal ve hizmet alım/satım zinciri içerisindeki tüm mükellefler tespit edilebilmektedir. İthal edilen bir mal gümrük beyannamesine girmek suretiyle zaten kayıt altına girmektedir. Dolayısıyla ithalat yapılan yurt dışındaki şirkete endeksli olarak dizayn edilmiş Form Ba'da bu tutarın ithalat faturası ya da ithalat faturası dahil tüm ithalat masrafları dikkate alınarak bildirilmesi arasında bizce fark olmayıp, sadece bu usule yönelik farklılık nedeniyle mükelleflere cezai işlem yapılması bizce düzenlemenin maksadı aşan bir cezalandırma olacaktır.

GÜRAY ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE

Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür