



Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 01
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Denet Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Tic. Sicil Numarası : 285492
Mersis Numarası : 0291001087000019
Şirket Merkezi : Eski Büyükdere Cad. No:14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

İstanbul, 24.09.2021
Ref: MH_GY_816_MM_921

MERSİN GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİ DERNEĞİ
Mahmudiye Mah. 121. Cd. Metropol Mertim Gökdelen İş Merkezi
Kat:14 Akdeniz / MERSİN

Sayın Hüseyin SARIDAĞ dikkatlerine,

İthal eşyasının gümrük kıymetine eklenmesi gereken ROYALTİ ve LİSANS ücretlerinin (Gümrük Kanunu madde 27/c) STOPAJA TABİ OLMADIĞI hakkında açıklamalar içeren ilişikteki makalemizden üyelerinizi haberdar etmenizi rica ediyoruz.

Saygılarımızla,

DENET Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

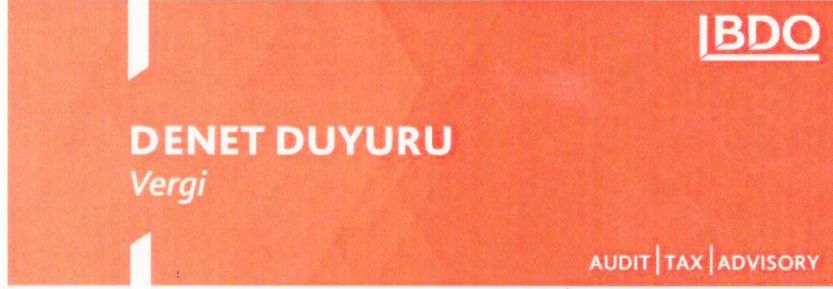
Mehmet MAÇ

Yeminli Mali Müşavir

EK:

Lebib Yalkın Dergisinin Eylül 2021 sayısında yayımlanan “İTHAL EŞYASININ GÜMRÜK KİYMETİNE DAHİL EDİLMESİ GEREKEN GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİNİN STOPAJA TABİ OLMADIĞI GÖRÜŞÜNDEYİZ” başlıklı duyurumuzun metni.

M G M D Gelen Evrak	
TARİH:	27.09.2021
SAYI:	1144
TESLİM ALAN:	Y. GÜLER



For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 02.09.2021
Duyuru No : 2021/120
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -
Eylül 2021 Sayı : 213

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

İTHAL EŞYASININ GÜMRÜK KIYMETİNE DAHİL EDİLMESİ GEREKEN GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİNİN STOPAJA TABİ OLMADIĞI GÖRÜŞÜNDEYİZ

ÖZET :

Yurtdışı firmalara ödenen gayrimaddi hak şeklindeki hizmet bedelleri stopaja tabidir. Ayrıca söz konusu stopaj matrahı üzerinden %18 oranda sorumlu sıfatıyla hesaplanan KDV'nin, 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyanı gerekmektedir.¹

Ancak bazı gayrimaddi hak bedellerinin ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekmekte, böylelikle bu bedeller, hizmet bedeli olmaktan çıkıp ithal mal değerinin bir unsuru haline gelmektedir.

Bahsi geçen gayrimaddi hak bedellerine ait KDV'nin mevzuat uyarınca gümrük idaresi tarafından tahakkuk ettirilmesi gerektiği ve 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan gereğinin ortadan kalktığı

İel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

¹ Yurtdışından hizmet ithal edilmesi konusunda geniş bilgi için Lebib Yalkın Dergisi'nin Ocak 2009 sayısında yayınlanan "HİZMET İTHALLERİNDE KDV ve STOPAJ SORUMLULUĞU ve BU SORUMLULUĞUN GECİKTİRİLMİŞ SAYILAMAYACAĞI DURUMLAR" başlıklı yazımıza bakınız. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/MehmetMac/2009)

konusunda Gümrük İdaresi ve Gelir İdaresi, yıllar sonra görüş birliği sağlamışlardır.

Bu durumda gayrimaddi hak bedeli, ithal mal bedelinin bir parçası olduğu (hizmet bedeli niteliğini kaybettiği) ve gümrük vergilerine tabi tutulduğu için, vergi dairesine stopaj beyan edilmesi gereğinin de ortadan kalkacağını düşünüyoruz.

İthal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken gayrimaddi hak bedellerinin durumu KDV açısından net olmakla beraber, bunların stopaja tabi olmadığı yönünde yeterli açıklık bulunmaması ve stopaj gereğinin ortadan kalkmadığı şeklindeki katılmadığımız görüşlere rastlanması nedeniyle bu yazının hazırlanmasına ihtiyaç duymuş bulunuyoruz.

ANAHTAR KELİMELEER :

İthal eşyası, gümrük kıymeti, satış koşulu, royalti, lisans, gümrük kanunu 27/c, ilgililik, marka, gayrimaddi hak , stopaj

1. İTHAL EŞYASININ GÜMRÜK KIYMETİNE DAHİL EDİLMESİ GEREKEN GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ NELERDİR ?

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 27/1-c maddesi uyarınca ;

“c) Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan ROYALTİ ve LİSANS ücretleri;”

İTHAL EDİLEN MALIN GÜMRÜK KIYMETİNİN BİR UNSURUDUR.

Başka bir anlatımla, bu madde kapsamındaki royalti ve lisans bedelleri, yasa gereği HİZMET BEDELİ DEĞİL, MAL BEDELİ (ithal mal bedelinin bir parçası) durumundadır.

İthalat işlemi muhasebeleştirilirken yine bu madde uyarınca, royalti ve lisans ve bedelleri doğrudan gider yazılmayıp ithal mal maliyetine eklenmesi gerekir.

Yukarıdaki maddede belirtilen ROYALTİ ve LİSANS ücretleri, 2 no.lu Gümrük Kıymeti Genel Tebliği'nde² şöyle tanımlanmıştır (Madde 3/a):

“a) Royalti veya lisans ücreti; ithal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı ya da yeniden satışı ile ilgili hakların kullanımı nedeniyle patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi adlar adı altında yapılan ödemeleri,”

Hangi gayrimaddi hak bedellerinin 4458 sayılı Kanun'un 27/1-c maddesi uyarınca ithal malın gümrük kıymetine dahil edilmesi gerektiği konusundaki ayrıntılı hükümler, Gümrük Yönetmeliği'nin aşağıda metni bulunan 56. Maddesinde yer almaktadır :

“Royalti ve lisans ücretleri

² 2 no.lu Gümrük Kıymeti Genel Tebliği 28.06.2014 tarih ve 29044 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Bu Tebliğe ilişkin açıklamalarımız, 2014/56 sayılı DENET sirkülerindedir. (www.denet.com.tr/ yayınlarımız / vergi sirkülerleri / 2014)

MADDE 56 - (1) Kanunun 27 nci maddesinin beşinci fıkrası hükmü saklı kalmak kaydıyla, ithal eşyasının gümrük kıymeti satış bedeli yöntemine göre belirlenirken, royalti veya lisans ücreti ödemeleri fiilen ödenen veya ödenecek fiyata aşağıdaki koşullarla ilave edilir.

a) Ödeme kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olmalıdır.

b) Ödeme bu eşyanın satış koşulu olarak yapılmalıdır.

(2) İthal eşyasının sadece Türkiye'de imal edilen eşyanın karışımındaki maddelerden biri veya bir parçası olması durumunda, ithal edilen eşya için fiilen ödenen veya ödenecek fiyatta düzeltme sadece royalti veya lisans ücreti bu eşya ile ilgili ise yapılabilir. Eşyanın monte edilmemiş bir şekilde ithal edilmesi ya da yeniden satılmadan önce sulandırma ya da paketlenme gibi önemsiz işlemlerden geçmesi durumunda, bu, bir royalti veya lisans ücretinin ithal edilen eşya ile ilgili kabul edilmesini engellemez. Eğer royalti veya lisans ücretleri kısmen ithal edilen eşya ile kısmen de ithal edilmelerinden sonra eşyaya eklenen unsur ya da parçalarla veya ithalat sonrası faaliyetler veya hizmetler ile ilgiliyse, uygun bir paylaştırma sadece nesnel ve ölçülebilir verilere dayalı olarak ve ek-8'de yer alan açıklayıcı notlar çerçevesinde yapılır.

(3) Bir markanın kullanılmasına ilişkin bir royalti veya lisans hakkı, ithal edilen eşya için fiilen ödenen veya ödenecek fiyata sadece aşağıdaki durumlarda ilave edilir.

a) Royalti veya lisans ücreti, aynı durumda yeniden satılan veya ithal edildikten sonra sadece önemsiz işlemde geçen eşyaya ilişkin ise,

b) Eşya, ithalattan önce veya sonra yapıştırılan ve royalti veya lisans ücretinin ödendiği marka altında pazarlanıyorsa,

c) Alıcı, bu tür eşyayı satıcı ile ilişkisi olmayan diğer satıcılardan temin etme özgürlüğüne sahip değilse.

(4) Alıcının bir üçüncü kişiye royalti veya lisans ücreti ödemesi durumunda, birinci fıkra da öngörülen koşullar, satıcı veya satıcı ile ilişkili olan bir kişinin alıcıdan bu ödemeyi yapmasını istememesi durumunda yerine getirilmiş sayılmaz.

(5) Bir royalti veya lisans ücretinin miktarı ithal edilen eşyanın fiyatına bağlı olarak belirleniyor ise, aksi yönde bir kanıt bulunmadığı sürece, bu royalti veya lisans ücretinin ödenmesinin kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olduğu varsayılır. Ancak, bir royalti veya lisans ücretinin miktarı ithal edilen eşyanın fiyatına bakılmaksızın belirleniyor ise, bu royalti veya lisans ücreti ödenmesinin de kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olduğu kabul edilebilir.

(6) Kanunun 27 nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinin uygulanmasında, royalti ve lisans ücretini alacak olan kişinin yerleşik olduğu ülke dikkate alınmaz."

İthal eşyası ile İLGİLİLİK ve SATIŞ KOŞULU faktörleri hakkında 2 no.lu Gümrük Kıymeti Genel Tebliği'nde şu açıklamalar yapılmıştır (Madde 7/3) :

"(3) Royalti veya lisans ödemesinin satış koşulu olup olmadığının tespitinde;

a) Satış sözleşmesi veya ilgili dökümanlarda royalti veya lisans ödemesine bir atıfta bulunulması,

b) Royalti veya lisans sözleşmesinde eşyaların satışına ilişkin bir atıfta bulunulması,

c) Satış sözleşmesi veya royalti veya lisans sözleşmesi şartlarına göre; satış sözleşmesinin, royalti veya lisans ücretinin lisans verene ödenmemesi sebebiyle söz konusu sözleşmeye aykırı davranıştan dolayı sona ereceği şeklinde bir hüküm içerip içermediği,

ç) Royalti veya lisans sözleşmesinde royalti veya lisans ücretinin ödenmemesi durumunda imalatçının lisans verenin hakları ile ilişkili eşyayı imal etmesini veya satmasını yasaklayan bir hüküm bulunması,

d) Royalti veya lisans sözleşmesinin, kalite kontrolünü aşan, lisans verenin imalatçı ve ithalatçı arasındaki üretim veya satış kontrol edebilmesine imkan veren hükümler içermesi,

hususları dikkate alınır. Söz konusu şartlardan en az birinin bulunması halinde royalti veya lisans ödemesi eşyanın satış koşuludur.”

Bir gayrimaddi hak bedelinin hangi hallerde ithal mal bedeline dahil olduğu (MAL BEDELİ OLDUĞU), hangi hallerde ithal edilen malın gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekmeyişi (HİZMET NİTELİĞİNİ KORUDUĞU) yukarıdaki mevzuata göre belirlenmekte ise de, uygulamada tereddütlü durumlar veya ihtilaflar ortaya çıkabilmektedir. Nitekim, bazı anlaşmazlıklar vergi yargısına intikal etmiş ve Danıştay kararlarına konu olmuştur.³

Gerek ihtisasımızın, gerekse konumuzun dışında kalması nedeniyle hangi gayrimaddi hak bedellerinin hizmet bedeli olmaktan çıkıp ithal edilen malın kıymetine dahil olarak gümrük vergilerine tabi hale geldiği konusunda yukarıdaki kısa izahatla ve ilgili mevzuatı işaret etmekle yetiniyoruz.

- Yukarıda belirttiğimiz mevzuat uyarınca ithal eşyasının gümrük kıymetine girmesi gereken ve BEDELİ İTHALAT ESNASINDA BİLİNEREN royalti, lisans veya sair şekilde isimlendirilmiş gayrimaddi hakların GÜMRÜK BEYANNAMESİNDE BEYAN EDİLMESİ, ithal vergilerine ve malın tabi olduğu oran üzerinden KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.⁴
- İthal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken fakat TUTARI İTHALATTAN SONRA BELLİ OLACAK royalti, lisans ve sair gayrimaddi hak bedelleri, Gümrük İdaresi'nin onayı alınmak suretiyle TUTARIN ÖĞRENİLDİĞİ AYI TAKİP EDEN AYIN 26 NCI GÜNÜ AKŞAMINA KADAR (istisnai beyan yoluyla) İLGİLİ GÜMRÜK İDARESİ'NE BEYAN OLUNURSA ve gerektirdiği gümrük vergileri ve KDV bu süre içinde ödenirse

³ Danıştay 7. Dairesi'nin ;

- 09.04.1990 tarih ve E:1989/1969; K:1990/940 sayılı ve
- 25.09.2001 tarih ve E:2000/4004; K:2001/3023 sayılı Kararları,

gayrimaddi hak bedellerinin ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilip edilmeyeceği şeklindeki ihtilaflarla ilgilidir.

⁴ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 12.11.2018 tarih ve 23948 sayılı özelgede ;

“.... royalty ve lisans bedelleri Gümrük Kanunu hükümleri uyarınca gümrük kıymetine dahil olduğundan , KDV kanununun 21inci maddesi gereğince bu bedeller üzerinden ithal edilen ürünün tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir...”

denilmiştir. (Gümrük İdareleri de bu şekilde işlem yapmaktadır.)

ceza ve faiz ortaya çıkmaz. ⁵ KDV oranı ise, ithal malı için ithal günü itibariyle geçerli olan orandır.

2. İTHAL EŞYASININ GÜMRÜK KIYMETİNE DAHİL EDİLMESİ GEREKEN GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİNİN HANGİ İŞLEME TABİ TUTULMASI GEREKTİĞİ :

2.1. KDV Açısından Bunlara Mal Bedeli Muamelesi Yapılmaktadır :

Şayet bir gayrimaddi hak bedeli Gümrük Kanunu'nun 27/1-c ve Gümrük Yönetmeliği'nin 56. Maddesi uyarınca ithal eşyasının gümrük kıymetine eklenmesi gerekiyorsa, bu ekleme sonucunda söz konusu gayrimaddi hak bedeli, ithal malın navlunu, sigortası ve diğer maliyetleri ile toplanıp gümrük vergilerine ve bu meyanda malın tabi olduğu KDV oranı üzerinden Gümrük İdaresi'nce KDV tahakkukuna konu edilmesi gerekmektedir.

Geçmişte bu konu uzun süre netlik kazanmadığı için ithalatçılar hem Gümrük İdaresi'ne hem de vergi dairesine mükerrer KDV ödemek zorunda kalmış, tek yönlü ödeme yapanlar cezalı ve faizli tarhiyatlara maruz bırakılmıştır.

Günümüzde ise, söz konusu gayrimaddi hak bedeli için 2 no.lu KDV beyannamesi verilmesinin gerekmediği mevzuat ile sabittir. ⁶

İthal malın gümrük kıymetine eklenmesi gereken gayrimaddi hak bedeli Gümrük İdaresi'ne beyan edilmemişse, fakat bu bedele ilişkin olarak yanlışlıkla 2 no.lu KDV beyannamesi verilmişse (veya 1 nolu KDV beyannamesindeki ödenecek KDV tutarı bu eksikliği karşılayacak seviyede ise), Gümrük İdaresi'ne tekrar KDV ödenmemekle beraber, yanlış yere ödeme nedeniyle Gümrük İdaresi usulsüzlük cezası (2021 yılı için beyanname başına 173 TL) tahakkuk ettirmektedir.

⁵ Gümrük Yönetmeliği'nin 53 üncü maddesi.

⁶ 2011/48 sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğü genelgesinde bu hususlar açıklanmış olup, söz konusu genelge metni ve konuya ilişkin diğer izahatımız, KDV 6 isimli e-kitabımızın 48. Maddeye ilişkin bölümündedir. (<http://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-48.pdf>)

İthal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken gayrimaddi hak bedelleri için 2 no.lu KDV beyannamesi verilmesi gerekmeyişi hususu, Maliye İdaresi tarafından da özelgelerle kabul edilmiş bulunmaktadır.^{7 8 9}

2.2. Stopaj Açısından da Mal Bedeli Muamelesi Yapılması Yani Stopaj Beyan Edilmeyip Sadece İthal Malın Gümrük Kıymetine Ekleme Yapılarak İthal Vergileri Tahakkuk Ettirilmesi Konusundaki Görüşler :

2.2.1. Bizim Görüşümüz Bu Durumda Stopaj Gerekmeyişi Yönündedir :

Yurtdışı kişi ve kuruluşlara yapılan gayrimaddi hak (HİZMET BEDELİ) ödemelerinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesi uyarınca stopaj yapılması gerektiği bilinen bir husustur.

Bu stopajın oranı %20 olmakla beraber, çifte vergilendirmeyi önleme amaçlarının etkisiyle daha düşük oranda stopaj yapılabilir. Bedel yurtdışına net olarak ödenmişse, bu net tutarın stopaj oranı dikkate alınarak brüte götürülmesi ve bu brüt üzerinden stopaj beyanı ve aynı brüt üzerinden %18 oranında sorumlu sıfatıyla KDV beyanı gerekmektedir.

GÜMRÜK KANUNU'NUN 27/1-c MADDESİ UYARINCA İTHAL EŞYASININ GÜMRÜK KİYMETİNE DAHİL EDİLMESİ GEREKEN GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ İÇİN STOPAJ GEREĞİ BULUNMADIĞI GÖRÜŞÜNDEYİZ.

Bu görüşümüzün dayanaklarını şöyle sıralayabiliriz :

⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29.03.2017 tarih ve 86754 sayılı özelgede şöyle denilmiştir :

"Buna göre, şirketiniz tarafından ithal edilen ürünlere ilişkin satış koşulu olarak ithalattan sonra ödenen royalti bedelleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin Gümrük Kanunundaki esaslar çerçevesinde ilgili gümrük idaresine ödenmesi ve bu ödemenin gümrük makbuzu ile tevsik edilmesi halinde, bağlı olduğunuz vergi dairesine ayrıca sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır."

NOT :

Bu özelgede, Gümrük İdaresi'ne beyan durumunda ayrıca sorumlu sıfatıyla KDV beyanına gerek bulunmadığı ifadesi yanıltıcı olmaya müsaittir. Çünkü bu ifadenin, Gümrük İdaresi'ne beyan edilmeme halinde 2 no.lu KDV beyannamesi verilmesi gerektiği şeklinde anlaşılması mümkündür. Halbuki bir gayrimaddi hak bedelinin, ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesinin gerekli olduğu tüm hallerde beyan yeri sadece Gümrük İdaresi'dir. Gümrük İdaresi'ne beyan etmeme hali sorumlu sıfatıyla vergi dairesine KDV beyanını gerektirmez. Bu beyan eksikliği, Gümrük İdaresi tarafından ve gümrük mevzuatı uyarınca işleme tabi tutulur.

⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın verdiği 17.02.2016 tarih ve 13147 sayılı özelgede şöyle denilmiştir :

".....firmanızca, yurtdışındaki marka hakkı sahibi firmaya ait girdilerin ithali sırasında girdinin bedeline ek olarak ayrıca bir royalty bedelinin gümrük idaresine ödenmesi halinde, 2 no.lu KDV beyannamesi ile sorumluluk kapsamında beyan edilecek tutar, gümrük idaresine beyan edilerek ödenen tutar düşüldükten sonra kalan tutar olacaktır."

⁹ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 12.11.2018 tarih ve 23948 sayılı özelgede, Gümrük İdaresine beyan edilen royalti ve lisans bedelleri için ayrıca 2 nolu KDV beyannamesi verilmesine gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

- Stopaj gereğinden söz edilebilmesi için ödenen bedelin gayrimaddi hak (HİZMET) bedeli olması gerekir. Halbuki Gümrük Kanunu'nun 27/1-c maddesi kapsamına giren gayrimaddi hak bedelleri, ayrı bir hizmet faturasına bağlanmış olsa bile, KANUN GEREĞİ OLARAK MAL BEDELİDİR. (İthal malının gümrük kıymetinin bir parçasıdır)
- Mal bedelleri üzerinden stopaj yapılamaz. (Stopaj sadece yurtdışına yapılan ve stopaj kapsamına alınmış hizmet türleri için geçerlidir.)
- Bir hizmet bedeli kanunla mal bedeli sayıldığı durumda bu bedel HEM MAL BEDELİ HEM DE HİZMET BEDELİ OLAMAYACAĞI İÇİN, sadece ithalat işleminin gereklerinin yerine getirilmesi yeterlidir.
- Yasa ile mal bedeli olarak kabul edilmiş bir meblağ, aynı zamanda hizmet bedeli de sayılmak suretiyle stopaj aranamaz.
- Lisanslı teknoloji kullanılarak veya markalı şekilde imal edilmiş mallar ile ilgili ayrı bir royalti, lisans veya marka bedeli faturası mevcut değilse bu unsurlar malın bedeli içinde gizlenmiş durumdadır. İthal mal bedelinin içine gömülmüş gayrimaddi hak unsurları ayrıca gösterilmediği için mal muamelesi gördüğüne ve böylelikle stopaj dışında kaldığına göre, aynı gayrimaddi hak bedellerinin müstakilen faturaya bağlandığı ve bu faturaların Gümrük Kanunu'nun 27/1-c maddesine göre mal bedeline dahil edilmesinin gerektiği hallerde de stopaj dışında kalmalıdır.
- Uygulamada Gümrük İdareleri, gümrük beyannamesine dahil edilen veya ek beyan konusu yapılan gayrimaddi hak bedellerinin stopajı konusunda herhangi bir sorgulama yapmamaktadır.
- Bir gayrimaddi hak bedeli, ithal malın gümrük kıymetine dahil edilmesi gerektiğinde, hizmet bedeli değil, mal bedeli sayılmasına bağlı olarak KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesindeki KDV sorumluluğu ortadan kalktığına göre, bazı hizmet türlerinde aranan stopaj sorumluluğunun da ortadan kalkması gerekir.
- Gayrimaddi hak bedeli üzerinden mal ithali ile ilgili vergilerin alınmasıyla yetinilmeyip, aynı zamanda hizmet ithali ile ilgili vergilerin de aranması VERGİ MÜKERRERLİĞİ yaratır. (BİR KOYUNDAN İKİ POST ÇIKMAZ.)¹⁰

2.2.2. Maliye İdaresi'nin Görüşü :

Gümrük Kanunu'nun 27/1-c maddesi uyarınca ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken (dolayısıyla mal bedeli sayılarak üzerinden gümrük vergileri alınan) gayrimaddi hak bedellerinin, aynı zamanda hizmet bedeli sayılıp stopaja konu edilmesi veya edilmemesi yönünde görüş içeren açık bir özelgeye rastlanmamıştır.

¹⁰ Bu görüşlerimiz yaklaşık 30 yıl önce hazırladığımız "KURUMLAR VERGİSİ" isimli kitabımızın 3 üncü baskısında da (811 inci sayfede) belirtilmişti.

Ancak, Maliye İdaresi görüşünün böyle bir durumda stopaj aranacağı yönünde olduğu izlenimini veren bir özge mevcuttur.¹¹

2.2.3. Yazar Görüşleri :

- Sayın Bumin DOĞRUSÖZ, Dünya Gazetesi'nin 25.05.2021 tarihli sayısında yer alan "HUKUKA GÖRE" başlıklı köşesinde ;

".....Kanaatimizce bu gibi hallerde kurumlar vergisi stopajının ayrıca yapılması olanağı yoktur....."

".....ASIL HUKUK DALININ MAL BEDELİ OLARAK NİTELENDİRİĞİ bir bedeli, başka bir mevzuatın kısmen de olsa başka bir şekle (hizmet bedeline) dönüştürmesi olanağı yoktur....."

demek suretiyle, yukarıdaki görüşümüz doğrultusunda kanaat beyan etmiştir.

- Sayın Bumin DOĞRUSÖZ yukarıdaki yazısında ;

"Gürol ÜREL, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması, 2. Baskı, İstanbul 2014, sf:834"

dipnotunu koymak suretiyle Eski Hesap Uzmanı ve YMM Sayın Gürol ÜREL'in de bu görüşü paylaştığını belirtmiştir.

- Yetkilendirilmiş Gümrük Müşaviri Sayın Kerim ÇOBAN, Gümrük Müşaviri Dergisi'nde yayınlattığı 06.11.2020 tarihli ve "Royalti-Lisans Ücretlerinin Vergisel Boyutu" başlıklı yazısında, ithal eşyasının gümrük kıymetine girmesi gereken gayrimaddi hak bedellerinin de stopaj gerektirdiği, ödemenin net yapılması halinde hesaplanan stopaj brütünün gümrük beyannamesinde veya ek beyanda gösterilmesinin icap ettiği görüşünü ileri sürmüş olup, bu görüşe yukarıda belirttiğimiz nedenlerle katılmıyoruz.

3. SONUÇ :

Yurtdışındaki kişi ve kuruluşlara yapılan gayrimaddi hak ödemeleri, KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi uyarınca KDV sorumluluğuna tabi olmakla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri Gümrük Kanunu'nun 27/1-c maddesi uyarınca, ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekiyorsa, KDV sorumluluğu ortadan kalkmakta bu bedelin KDV'si Gümrük İdaresi'nce ve ithal malının KDV oranı üzerinden tahakkuk ettirilmektedir. Bu hususta Gümrük İdaresi ile Gelir İdaresi geç de olsa görüş birliği sağlamışlardır.

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 20.08.2014 tarih ve 70903105-165.01.03(197)-84802 sayılı özge, ithal malının gümrük kıymetine girmesi gereken gayrimaddi hak bedeli ile ilgili sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken stopaj vergisinden söz edilmektedir.

Gayrimaddi hak bedelinin aynı madde uyarınca ithal eşyasının gümrük kıymetine eklenmesi gereken hallerde söz konusu bedel yasa gereği hizmet bedeli olmaktan çıkıp mal bedeline dönüştüğü için, KDV sorumluluğunun ortadan kalkmasına paralel olarak stopaj sorumluluğunun da ortadan kalkması gerektiği görüşündeyiz.

Farklı görüşlere rastlanıyor olması ve bu konuda net bir mevzuat bulunmaması nedeniyle, ithal eşyasının gümrük kıymetine eklenmesi gereken gayrimaddi hak bedellerinin stopaj gerektirmediği yönünde resmi açıklama yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.