

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
YEDİNCİ DAİRE	2001	1740	1999	3473	24/05/2001

#### KARAR METNİ

**AKREDİTİF YOLUYLA YAPILAN ÖDEMELERDE, FİNANSMAN ANLAŞMASININ DAVACI ŞİRKET İLE AMİR BANKA ARASINDA ARANMASI GEREKTİĞİ, ÖDENEN FAİZ ÜLKEDEKİ FAİZ ORANINI AŞMADIĞI SÜRECE MAHTAHA DAHİL EDİLEMEYECEĞİ HK.<**

**Temyiz İsteminde Bulunan: Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı adına**

**... Gümrük Müdürlüğü**

**Karşı Taraf : ... Anonim Şirketi**

**Vekili : Av. ... - Av. ...**

**İstem Özeti : ... Gümrük Müdürlüğünde tescilli 27.5.1996 gün ve 168 sayılı gümrük giriş beyannamesi kapsamında davacı Şirketçe gerçekleştirilen ithalata ilişkin olarak, ithalata aracılık eden banka kanalıyla yurt dışına transfer edilen akreditif kırdırma faizi ile komisyon masrafının gümrük vergisine esas kıymete ilave edilmesi, ayrıca banka komisyon masrafının katma değer vergisi matrahına ilavesi gerektiğinden bahisle yapılan ek tahakkuka vaki itirazın reddine dair işlemi; olayda, davacı şirketçe gerçekleştirilen ithalatta mal bedelinin vadeli akreditif yoluyla ödenmesinin kararlaştırıldığı ve akreditif bedelinin, amir banka ile muhabir banka arasındaki finansman anlaşması uyarınca açılan krediden karşılandığı hususlarının taraflar arasında ihtilafsız olduğu; akreditif tutarının ödenmesinde, bir başka deyişle ithalatın finansmanında kullanılan kredi karşılığında krediyi kullandıran kuruluş lehine tahakkuk eden bu faizin, mal bedeli ile irtibatlandırılmasının mümkün olmadığı; zira, ortada kabul kredili ithalatlarda görüldüğü üzere, satıcının mal bedelini kredilendirmesi söz konusu olmadığı gibi, kararlaştırılan mal bedeli dışında satıcıya vade farkı, faiz vb. adlarla yapılmış herhangi bir ödeme de bulunmadığı; bu itibarla, ithalatın finansmanında kullanılmak üzere amir banka kanalıyla yurt dışındaki muhabir bankadan kullanılan kredinin karşılığı olarak yurt dışına transfer edilen faiz tutarının, ithal eşyasının gerçekte ödenen veya ödenecek kıymetine ilave edilmesinin olanaklı bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden, ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararının; ortada yazılı bir finansman anlaşması bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.**

**Savunmanın Özeti: İstem reddi gerektiği yolundadır.**

**Tetkik Hakimi Muammer Topal'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı Kanunun 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan bozma nedenlerine uymadığından, temyiz istemi reddedilerek kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.**

**Danıştay Savcısı Emel Cengiz'in Düşüncesi: Gümrük Müdürlüğünde tescilli beyanname kapsamı eşya nedeniyle vadeli akreditif koşullarına göre alıcı tarafından ödenen akreditif kırdırma faizi ile banka komisyonu masrafının eşyanın kıymetine ilave edilmesi gerektiğinden bahisle yapılan ek gümrük ve katma değer vergisi tahakkukunun terkinine ilişkin vergi mahkemesi kararı temyiz edilmektedir.**

**Dosyanın incelenmesinden, davacı tarafından gerçekleştirilen ithalatta, mal bedelinin vadeli akreditif yoluyla ödenmesinin kararlaştırıldığı, akreditif tutarının akreditif işleminde amir banka kanalıyla yurt dışındaki muhabir bankadan sağlanan kredi ile ödendiği, vadeli akreditifin kırdırılması (bu yöntemle finansman sağlanmıştır) karşılığında muhabir banka lehine tahakkuk eden ve alıcı tarafından ödenen kırdırma faizinin ve banka komisyonu masrafının eşyanın kıymetine dahil edilmesi suretiyle dava konusu ek gümrük ve katma değer vergisi tahakkuklarının yapıldığı anlaşılmıştır.**

**1615 sayılı Gümrük Kanununun 12.2.1994 tarih ve 21847 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3968 sayılı Kanunun değişik 65'inci maddesinde; ithal eşyasının gümrük vergisine esas kıymetinin, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma hükümlerine göre tayin ve tespit olunacağı belirtilmiştir. Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmaya İlişkin Yönetmeliğin 13/e maddesinde; satış bedelinin peşin ödenmemesi nedeniyle satıcıya vade farkı, fiyat farkı, gecikme faizi veya kabul kredili ödemeler gibi adlar altında yapılan ödemeler ile yönetmeliğin 14'üncü maddesinin (c) bendinde belirtilen şartlara uymayan faiz ödemelerinin gümrük kıymetinin belirlenmesinde gerçekte ödenen veya ödenecek fiyata ilave edileceği, yönetmeliğin; gümrük kıymetine dahil edilmeyecek giderlerin düzenlendiği 14'üncü maddesinin (c) bendinde de; ithal eşyasının satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderlerinin (Bu gibi hallerde, finansmanın satıcı veya bir başka kişi tarafından sağlanmış olmasına bakılmaz. Ancak, finansman anlaşmasının yazılı olarak yapılmış olması ve gerektiğinde alıcının; eşyanın, gerçekte ödenen veya ödenecek fiyat olarak beyan edilen fiyattan satıldığı ve iddia edilen faiz oranının, finansmanın sağlandığı ülkede o tarihte bu tür bir işlem için geçerli olan faiz oranı seviyesini aşmadığını ispat etmesi gerekir) gümrük kıymetine dahil edilmeyeceği kurala bağlanmıştır.**

**Görüldüğü üzere; satıcıya ödenen vade farkı, faiz vs. ödemeler gümrük kıymetine dahil edildiği gibi, finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen ve finansmanın sağlandığı ülkede geçerli olan faiz oranı seviyesini aşan faiz de, gümrük kıymetine dahil olan unsurlar**

arasında sayılmıştır

Bu durumda, yukarıda sözü edilen yönetmeliğin 14 üncü maddesinin (c) bendine göre; ithal edilecek eşyanın gümrük vergisine esas kıymeti belirlenirken satıcıya ödenmeyip bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen, yazılı olarak yapılmış bir finansman anlaşmasına bağlanan ve finansmanın sağlandığı ülkede geçerli olan faiz oranını aşmayan faiz ödemeleri, eşyanın kıymetinde dikkate alınmayacağından, dava konusu gümrük vergisine esas eşya kıymetinin tespitinde; sözü edilen finansman anlaşmasının bulunup bulunmadığı, varsa amir banka kanalıyla yurt dışındaki muhabir bankaya ödenen akreditif kırdırma faizi seviyesinin yönetmelikte belirlenen ölçüler dahilinde olup olmadığı hakkında, mahkemece yapılacak araştırmadan sonra karar verilmesi gerekmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "İthalatta Matrah" başlıklı 21'nci maddesinde; ithalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır." denildikten sonra,(a) bendinde; "ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti" ithalatta katma değer vergisinin matrahını oluşturan unsurlardan biri olarak sayıldığından, katma değer vergisi hakkında verilen kararda da bu hususun gözönünde tutulması zorunludur.

Ayrıca, bankanın yaptığı hizmet karşılığında alıcı tarafından ödenmiş bulunan banka komisyon masrafının gümrük vergisine esas eşya kıymetine ilave edileceği yolunda Gümrük Kanununda herhangi bir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, 3065 sayılı Kanunun ithalatta matrahı düzenleyen 21'nci maddesine göre de; banka komisyon masrafının katma değer vergisine tabi olmadığı anlaşıldığından, idarece matraha dahil edilmesinde isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle,teyiz isteminin kabulü ile yukarıda belirtilen hususlarda araştırma yapıldıktan sonra karar verilmek üzere,mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

#### **TÜRK MİLLETİ ADINA**

**Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü:**

Dosyanın incelenmesinden; davacı Şirket tarafından ithali gerçekleştirilen eşya için satıcı firmaya iskonto edilebilir vadeli akreditif yoluyla yapılan ödeme için yurt dışındaki muhabir bankaya transfer edilen faiz miktarının, ortada yazılı bir finansman anlaşmasının bulunmadığından bahisle, eşyanın bedeline ilave edilmesi suretiyle, davacı Şirket adına ek katma değer vergisi tahakkuk ettirildiği; tahakkuk işlemine karşı, şirketleriyle Türkiye İş Bankası ... Şube Müdürlüğünün birlikte yurt dışındaki banka nezdinde yapılan pazarlık sonucu bir finansman anlaşması yapıldığı ve vade sonucunda bu anlaşmaya istinaden kırdırılma masraflarının transferinin bankalar arasında gerçekleştirildiği iddiasıyla itirazda bulunulduğu ve buna dair belgenin 26.11.1998 günlü itiraz dilekçesine (Ek 2) olarak eklendiği; ancak, anılan belgenin finansman anlaşması değil, alıcının bankası ile satıcının bankası arasındaki döviz transferine ilişkin yazı olduğundan bahisle itirazın idarece reddedildiği anlaşılmış olup; buna göre, uyuşmazlığın çözümü, 3065 sayılı Kanunun 21'inci maddesinin (a) bendi delaletiyle Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmaya İlişkin Yönetmeliğin 13'üncü maddesinin (e) bendinin göndermede bulunduğu 14'üncü maddesinin (c) bendinde öngörülen yazılı finansman anlaşmasının olayda mevcut olup olmadığının belirlenmesine bağlı bulunmaktadır.

Sözü geçen Yönetmeliğin 13'üncü maddesinin (e) bendinde, satış bedelinin peşin ödenmemesi nedeniyle satıcıya vade farkı, fiyat farkı, gecikme faizi veya kabul kredili ödemeler gibi adlar altında yapılan ödemelerle Yönetmeliğin 14'üncü maddesinin (c) bendinde belirtilen şartlara uymayan faiz ödemelerinin, gümrük kıymetinin belirlenmesinde, gerçekte ödenen veya ödenecek fiyata ilave edileceği öngörülmüş; düzenlemede geçen 14'üncü maddenin (c) bendinde ise, "ithal eşyasının satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderlerinin (Bu gibi hallerde, finansmanın satıcı veya bir başka kişi tarafından sağlanmış olmasına bakılmaz. Ancak, finansman anlaşmasının yazılı olarak yapılmış olması ve gerektiğinde alıcının; eşyanın gerçekte ödenen veya ödenecek fiyat olarak beyan edilen fiyattan satıldığı ve iddia edilen faiz oranının, finansmanın sağlandığı ülkede o tarihte bu tür işlem için geçerli olan faiz oranı seviyesini aşmadığını ispat etmesi gerekir.) gümrük kıymetine dahil edilmeyeceği" hükmü yer almıştır. Bu son bendin düzenlenmesinde parentez içi olarak yer alan "Bu gibi hallerde, finansmanın satıcı veya bir başka kişi tarafından sağlanmış olmasına bakılmaz." ibaresinden, bu bendin uygulanmasında, ithal eşyasının satışı ile ilgili finansmanın satıcı tarafından temin edilebileceği gibi üçüncü bir kişi tarafından da temininin olanaklı bulunduğu anlaşılmaktadır. Durum böyle olunca, alıcı tarafından üstlenilen faiz giderlerinin ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmemesini sağlayan finansman anlaşmasının, finansmanı temin edenle alıcı veya alıcı adına hareket edenler arasında yapılmış olması; başka deyişle, finansmanı satıcı temin etmişse satıcıyla, üçüncü kişi temin etmişse bu kişiyle gerçekleştirilmiş bulunması gerekmektedir.

Olayda, satıcı firmaya ödeme, iskonto edilebilir vadeli akreditif yoluyla yapılmıştır. Akreditif, müşterinin talimatları uyarınca ve talebi ile hareket eden bir bankanın (amir banka), belli koşullarla, üçüncü bir tarafa (lehtara) veya onun emrine ödeme yapılması konusunda diğer bir bankanın (muhabir banka) yetkili kılınması olduğuna göre, finansman anlaşmasının, davacı Şirket ile akreditif açan amir banka arasında aranması gerekmektedir. Olayda ise, bu iki taraf arasında böyle bir anlaşmanın bulunmadığı yolunda herhangi bir iddia mevcut değildir. Ayrıca,

ödenen faizin, finansmanın sağlandığı ülkede, o tarihte, bu tür işlemler için geçerli faiz oranı seviyesini aşmış aşmadığı konusunda taraflar arasında uyumsuzluk da bulunmamaktadır. Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "İthalatta Matrah" başlığını taşıyan 21'nci maddesinin c bendinde; fiili ithalata kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerin ithalatta verginin matrahına dahil olduğu belirtilmiştir.

Kabul kredili ithalatta alıcı (ithalatçı) tarafından ithal edilen mal bedelinin satıcıya (ihracatçı) ödenmesine aracılık eden bankaya bu hizmeti nedeniyle ödenen komisyonun, Katma Değer Vergisi Kanununun ithalatta matrahı düzenleyen 21'inci maddesinin c bendinde sayılan gider ya da ödeme olduğunun kabulü mümkün değildir. Zira; söz konusu komisyon masrafı, ithal edilen mal bedeli ile ilgili olmadığı gibi, yukarıda da belirtildiği üzere satıcıya değil bankaya ödenmektedir. Bu itibarla, dava konusu ek tahakkukun bankaya ödenen komisyon masrafı üzerinden hesaplanan katma değer vergisine ilişkin kısmında da isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz dilekçesinde ileri sürülen hususlar mahkeme kararının bozulmasını gerektirecek netelikte bulunmadığından, istemin reddine, mahkeme kararının onanmasına, 24.5.2001 gününde oybirliği ile karar verildi.

**BŞ/ŞGK**