

İTHALATTA GÖZETİM BEDELİNİN VERGİ ve MUHASEBE UYGULAMASI

TAX AND ACCOUNTING APPLICATION OF INSPECTION COST ON IMPORTS



Fatih AKTEMUR*

ÖZ

İthalata kısıtlama getirilmesi çeşitli sebeplerle olabilir. Bu sebeplerden en önemlilerini şu şekilde belirtebiliriz: Kamu ahlakı, kamu düzeni veya kamu güvenliği, insan, hayvan ve bitki sağlığı, sanatsal, tarihi veya arkeolojik değer taşıyan ulusal hazinelerin veya fikri, sınai ve ticari mülkiyetin korunması, kambiyo ile ilgili işlemler, uluslararası anlaşmalardan doğan yükümlülükler, çeşitli ekonomik sebepler (damping ve sübvansiyon), vb. Dünyada olduğu gibi ülkemizde de bazı ithalatların ülke ekonomisini bozacağı, yerli üreticiyi zor durumda bırakacağı gerekçesiyle bu ithalatlardan korunma gereksinimi ortaya çıkmıştır. Başlıca ithalattan korunma yöntemleri; gümrük vergisinin fazla alınması, ithal edilen miktara, ithal edilen değere kota koyulmasıdır. Bu çalışmamızda korunma yöntemi olarak ithalatta gözetim uygulaması irdelenmiş, gözetim uygulamasının vergisel yönü ve muhasebe ka-

ABSTRACT

Restrictions on imports may occur due to various reasons. Therefore, we can explain the most important parts as follows: Public morality, public order or public safety, human, animal and plant health, protection of national treasures with artistic, historical and archaeological value, protection of intellectual, industrial and commercial property, foreign exchange transactions, obligations under international treaties, various economic reasons (damping and subsidy) etc. As in the world, some imports in our country will damage the country's economy, will leave the domestic producer in a difficult situation because of the need to protect these imports has emerged. Major import protection methods are high customs duty, quota for imported amount and quota for imported value. In this study, as a method of protection, the inspection practice in imports is examined, the

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, fatih.aktemur@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-7504-0670.
Aktemur, F. (Temmuz 2019). İthalatta Gözetim Bedelinin Vergi ve Muhasebe Uygulaması, *Vergi Raporu*, 238, (93-102).

yıtlarında dikkat edilmesi gereken hususlar açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İthalatta Gözetim Uygulaması, İthalatta Gözetim Uygulaması Muhasebe Kaydı, Gözetim Uygulaması ve Vergi, İthalatta Yurtdışı Giderler.

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, H29.

GİRİŞ

İthalatın zararlı durumlarından yerli üreticiyi koruma amacıyla bazı eşyalara sınırlamalar, ek mali yükümlülükler getirilebilir. Bu çalışmamızda; gözetim bedelinin tanımı ve gözetim bedelinin gümrük beyannamesinde nasıl gözüktüğü, gözetim bedelinin muhasebe kaydı ve muhasebe kaydının yanlış yapılması durumunda olabilecek durumlar açıklanmaya çalışılmıştır.

1-İTHALATTA GEÇİCİ KORUNMA YÖNTEMLERİ

İthalatta korunma önlemleri hakkındaki kararda; kararın amacının şu olduğu belirtilmiştir.¹

'Amaç ve kapsam

Madde 1- Bu Karar bir malın benzer veya doğrudan rakip mallar üreten yerli üreticiler üzerinde ciddi zarar veya ciddi zarar tehdidi oluşturacak şekilde artan miktar ve şartlarda ithal edilmesi halinde, bu zarar veya zarar tehdidini ortadan kaldırmak üzere, söz konusu zarar veya zarar tehdidiyle sınırlı ve geçici olmak kaydıyla, uluslararası yükümlülükler ve ülke yararı göz önüne alınarak korunma önlemleri alınmasına ilişkin usul ve esasları kapsar.'

İthalatta korunma önlemi alınıp alınmamasına, önlem alınması halinde önlemin türüne, büyüklüğüne ve süresine karar vermek görevi "İthalatta Korunma Önlemlerini Değerlendirme Kurulu"na aittir. Kurul; İthalat Genel Müdürü

tax aspect of the inspection practice and the issues to be considered in the accounting records have been tried to be explained.

Keywords: Imports monitoring, accounting of imports monitoring, monitoring and tax, overseas expenses in imports

JEL Classification Codes: K34, H29.

veya görevlendireceği Genel Müdür Yardımcısının başkanlığında, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Gümrük Müsteşarlığı, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği'nin yanı sıra, Müsteşarlığın İhracat, Avrupa Birliği ile Anlaşmalar Genel Müdürlükleri'nin yetkili birer temsilcisi ve Genel Müdürlüğün ilgili Daire Başkanı'ndan oluşur. Kurul Başkanı, konunun niteliğine göre danışma mahiyetinde ilgili uzmanları Kurul toplantılarına çağırabilir.

İthalatta geçici korunma önlemi;

- 1- Gümrük vergisinde artış yapılması,
- 2- Ek mali mükellefiyet getirilmesi,
- 3- Miktar/değer kısıtlaması,
- 4- Tarife kontenjanı uygulaması
- 5- Veya yukarıda sayılanların birlikte uygulanması şeklinde olabilir.²

2- İTHALATTA GÖZETİM UYGULAMASI

2.1- Gözetime Tabi Olmak Ne Demektir?

Gözetimin amacı, yerli üreticinin korunmasıdır ve ithalatta aranacak vergilerin aşındırılmasının önlenmesidir. Gözetim uygulaması; ithal edilen emtiaların üzerinden hesaplanacak vergilerin devletçe belirlenen emtiaların asgari tutarın altında kalması halinde uygulanan bir durumdur.

Bir malın ithalatında gözetim uygulanmasına ilişkin karar, başvuru üzerine veya re'sen yapılacak bir değerlendirme sonucunda Müsteşarlık

¹ İthalatta Korunma Önlemleri Hakkında Karar 2004/7305

² İthalatta Korunma Önlemleri Hakkında Karar 2004/7305

(İthalat Genel Müdürlüğü) tarafından verilir. Yapılacak değerlendirmede ithalatın gelişimi, ithal şartları ve ithalatın yerli üreticiler üzerindeki etkisi dikkate alınır.³

Gözetim kararı 2 şekilde uygulanabilir.

- 1- Gözetim Belgesi düzenlenmesi yoluyla ileriye yönelik olarak
- 2- Gerçekleşen ithalatı değerlendirmek üzere geçmişe dönük olarak

Gözetim uygulamasına tabi tutulacak eşyalar çalışmamızın devam eden bölümlerinde belirtileceği **üzere** tebliğlerle belirlenmektedir. Örneğin 16.09.2018 tarihli 30537 sayılı resmi gazetede yayımlanan İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğin (Tebliğ No: 2018/8) ikinci maddesinde şu hususlar belirtilmektedir:

“Gözetim uygulaması:

MADDE 2 – (1) *Bu Tebliğin 1 inci maddesinde belirtilen eşya ancak Ticaret Bakanlığınca (İthalat Genel Müdürlüğü) düzenlenecek Gözetim Belgesi ile ithal edilir. Gözetim Belgesi gümrük beyannamesinin tescilinde ilgili gümrük idaresince aranır.”⁴*

Kısaca firmaların ithal edecekleri bazı emtialarla ilgili olarak gümrük idaresince aranacak belgeler arasında Gözetim Belgesi de yer almalıdır.

Gözetim Belgesi ise gözetime tabi malların ithali için Genel Müdürlükçe verilen veya onaylanan belgeyi ifade eder.

2.2- Hangi Emtialar Gözetime Tabidir?

Ticaret Bakanlığı tarafından gümrük tarife pozisyonu (G.T.P.) veya gümrük tarife istatistik pozisyonu (G.T.İ.P.) belirlenen bazı eşyaların ithalatı sırasında bunlar gözetime tabi tutulur. Gözetime tabi tutulacak eşyalar Resmi Gazete’de yayımlanır. Örneğin 31.12.2018 tarihli 30642 sayılı (4. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de “İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” (Tebliğ No:

2019/1) yayınlanmıştır. Söz konusu Tebliğin ekindeki eşyaların ithal edilmesi halinde bunların gözetime tabi tutulacağı belirtilmektedir.⁵ Bu şekilde farklı tarihlerde farklı eşyalar için yayımlanmış Resmi Gazeteler bulunmaktadır.

2.3- Gözetim Belgesi Olmaması Halinde İthalat Nasıl Yapılır?

Uygulamada ülkemizde birçok firma gözetime tabi eşyaları gözetim belgesi olmadan ithal etmektedir. Konu ile ilgili T.C. Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 29.11.2016 tarihli 85593407-045.02[HYS27896] sayılı “*Kıymet Kriterli Gözetim Uygulaması*” konulu Genelgesinde şu hususlar belirtilmiştir:

*“Gümrük Yönetmeliği’nin 180 inci maddesi kapsamında yapılan kontrolde, gözetim belgesi olmadığı halde beyan edilen kıymetin ilgili tebliğde belirtilen kıymete ulaşmaması durumunda, yükümlü **ek beyanı ile ithal eşyasının kıymetinin ilgili tebliğde belirtilen kıymete ulaşmasını sağlarsa** eşyanın serbest dolaşıma girişinde **gözetim belgesi aranılmayacaktır**. Söz konusu ek beyan, BİLGE programında usulüne uygun olarak “Yurt Dışı Diğer Giderler” altında yapılabilecektir. Mükellefin ek kıymet beyanı sonucu oluşan kıymet, eşyanın nihai kıymeti olarak değerlendirilerek, başka bir işleme gerek kalmaksızın, serbest dolaşıma giriş rejimi işlemleri tamamlanacaktır.*

Ancak; daha önce yukarıda belirtildiği şekilde işlem yapmasına karşın kıymet artırımına karşı dava açtığı tespit edilen yükümlüler, tekrar yukarıda izah edilen uygulamadan faydalanamayacaktır. Bu durumda, yükümlüler, 2004/7304 sayılı İthalatta Gözetim Uygulanması Hakkında Karar’ın 4 üncü maddesinde yer alan “İleriye yönelik gözetime tabi bir malın ithalatında gümrük mevzuatının gerektirdiği belgelerin yanı sıra ‘Gözetim

³ İthalatta Gözetim Uygulanması Hakkında Karar 2004/7304 (Tebliğ No: 2019/1)

⁴ 16.09.2018 Tarihli 30537 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2018/8)

⁵ 31.12.2018 tarihli 30642 sayılı (4. Mükerrer) Sayılı “İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ”

Belgesi' de aranır." hükmü gereğince Ekonomi Bakanlığından ilgili eşya için alacakları Gözetim Belgesini ibraz etmek zorundadır. Gözetim Belgesi ibraz edilmemesi halinde ise eşyanın serbest dolaşıma girmesine izin verilmeyecektir.⁶

Yukarıda belirtildiği üzere kısaca; firma, ithal eşyanın kıymetini tebliğlerde belirlenen kıymete ulaşmasını sağlarsa ve kıymet artırımına karşı dava açmazsa, eşya serbest dolaşıma gözetim belgesi olmadan girebilecektir.

3- ARTIRILAN VERGİLER GÜMRÜK BEYANINDA NASIL GÖZÜKÜR ve MUHASEBELEŞTİRİLİR ?

Bir önceki başlıkta bahsedildiği üzere; T.C. Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 29.11.2016 tarihli 85593407-045.02[HYS27896] sayılı "*Kıymet Kriterli Gözetim Uygulaması*" konulu Genelgesinde ek beyanların "**Yurt Dışı Diğer Giderler**" altında yapılabileceği belirtilmektedir.

Söz konusu yurtdışı giderler karşılığında esasen Vergi Kanunları kapsamında bahsedilen bir gider yapılmamıştır. Söz konusu kalem gümrük giriş beyannamesinde (ithalata ait beyanname) itibari olarak gözükmemekte, bu kalem üzerinden ilave gümrük vergisi alınmaktadır.

Konuyu gümrük giriş beyannamesi (İthalata ait beyanname) üzerinden bir örnekle şu şekilde açıklayalım.

Örnek: Teslim şekli F.O.B. olarak Çin'den adedi 1,00-TL olmak üzere 800.000 adet kazak ithal eden A firmasının gümrük beyannamesi aşağıdaki gibi görülecektir. Gümrük Vergisi'nin %10 ve "Gözetim Bedelinin" karşılığı olarak Yurt Dışı Giderler için 600.000,00-TL olarak gümrük idaresince bedelin belirlendiği varsayılmıştır. (Not: Örneği açıklamak açısından kur farkı ihmal edilmiş ve vergilerle ilgili oranlar basit şekilde hesaplanmıştır.) A firmasının söz konusu gümrük giriş beyannamesindeki hesaplamaların aşağıdaki gibi olduğu görülmüştür:

(A) Mal Bedeli	800.000,00
(B)Sigorta	1.000,00
(C)Navlun	20.000,00
(D)=(A+B+C) Ara Toplam	821.000,00
(E) Yurt Dışı Giderler	600.000,00
(F)=(D+E) Gümrük Vergisi Matrahı	1.421.000,00
(G)=(F x %10) Gümrük Vergisi	142.100,00
(H)Damga Vergisi	200,00-TL
(I)İlave Gümrük Vergisi	200.000,00
(J)Depo Giderleri	10.000,00
(K)Banka Masrafları	5.000,00
(L)Liman Giderleri	5.000,00
(F+G+H+I+J+K+L) Katma Değer Vergisi Matrahı	1.783.300,00

Yukarıdaki hesaplamalardan görüleceği üzere (E) satırında yer alan "**Yurt Dışı Giderler**" gümrük vergisi matrahına eklenip gümrük vergisi bu şekilde hesaplanmıştır.

⁶ T.C. Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 29.11.2016 tarihli 85593407-045.02[HYS27896] Sayılı "Kıymet Kriterli Gözetim Uygulaması" Konulu Genelgesi

Söz konusu işlemlerin muhasebe kayıtları ise şu şekilde olacaktır.

1- Mal Bedelinin Bankaya Yatırılması Kaydı:

159	Verilen Sipariş Avansları-800.000,00	
159.01.	Verilen Yurtdışı Sipariş Avansları	
	-Mal Bedeli	
102	Banka-800.000,00	
102.01.	B Bankası	
	İthal Edilecek Mal Bedelinin Bankaya Yatırılması	

2-İthal Edilecek Mala Ait Diğer Giderlerin Ödenmesi:

159	Verilen Sipariş Avansları	
159.01.	Verilen Yurtdışı Sipariş Avansları 383.300,00	
	- Sigorta 1.000,00	
	- Navlun 20.000,00	
	- Gümrük Vergisi 142.100,00	
	- Damga Vergisi 200,00	
	- İlave Gümrük Vergisi 200.000,00	
	- Depo Giderleri 10.000,00	
	- Banka Masrafları 5.000,00	
	- Liman Giderleri 5.000,00	
102-	Bankalar 383.300,00	
102.01.	A Bankası	
	İthal Edilecek Mala Ait Diğer Giderler	

3-Malın İşletme Stoklarına Girmesi Kaydı:

153-	Ticari Mallar 1.183.300,00	
153.01.	Kazak	
159-	Verilen Sipariş Avansları 1.183.300,00	
159.01-	Verilen Yurtdışı Sipariş Avansları	

4-Katma Değer Vergisi Kaydı:

191	İndirilecek Katma Değer Vergisi: 142.664,00	
102	Bankalar 142.664,00	
	Katma Değer Vergisi Matrahı (1.783.300,00 X 0,08)=142.664,00	

**4- GELİR VERGİSİ/KURUMLAR VERGİSİ
AÇISINDAN YURTDIŞI GİDERLERİN
(GÖZETİM BEDELİ İÇİN) MALIN
MALİYETİNE GİRMEMESİ DURUMU**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 274. maddesinde emtianın maliyet bedeliyle değerlendirileceği

belirtilmektedir. Yine aynı kanunun 262. Maddesinde maliyet bedeli şu şekilde tanımlanmıştır: “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.”

İktisadi kıymetin Edinilmesi İçin Yapılan Ödemeler (1)	+	İktisadi Kıymetin Değerinin Artırılması İçin Yapılan Ödemeler (2)	+	Bunlara (1,2) Mütferri Bilimum Giderler (3)	=	Maliyet Bedeli
---	---	--	---	--	---	----------------

İktisadi bir kıymetin iktisabı için yapılan ödemeler; eğer iktisadi kıymet satın alınmış ise satın alma bedeli, iktisadi kıymetin satın alınması esnasında ortaya çıkan vergiler ile diğer satın alma giderlerinden (nakliye komisyon vb.) oluşmaktadır. İktisadi kıymet imal edilmişse imalat sırasında kullanılan hammaddeler ile yardımcı maddelerin alımı için ödenen bedeller ile diğer imalat giderlerinden oluşmaktadır. Bir başka deyişle bir iktisadi kıymetin iktisabı için yapılan ödemeler, söz konusu kıymetin edinilmesi için yapılan zorunlu olan giderlerin tamamından oluşur. Ayrıca, VUK'un 271'inci maddesinde inşa edilen bina ve gemiler ile imal edilen makine ve tesisatta bunların imal ve inşa giderlerinin, satın alma bedeli yerine geçeceği belirtilmiştir. Bu gibi durumlarda satın alma bedeli söz konusu olmayacağından, bunun yerine imal veya inşa için yapılan harcamaların dikkate alınacağı tabiidir.

Bunlara mütferri (bağlı) olarak yapılan ödemeler; iktisadi kıymetin satın alma bedeline veya iktisadi kıymetin değerinin artırılması için yapılan harcamalara bağlı olarak yapılan ödemelerdir. Madde hükümde yer alan mütferri gider kavramı önem arz etmekte olup, "mütferri" kelime anlamı olarak "bir kökle ilgili, aynı kökten gelen" anlamına gelmektedir. Buradan hareketle mütferri gider; asıl gider olarak yapılan iktisadi kıymetin edinimi ve değerinin artırılması maksadıyla yapılan giderler ile aynı amaca hizmet eden, bu giderler yapılmaması idi iktisadi kıymetin ediniminin veya kendisinden beklenen yararın gerçekleşmeyeceği kabul edilen gider olarak tanımlanabilir.⁷

Bir önceki başlıkta belirtilen örnekte; gümrük giriş beyannamesinde belirtilen, gümrük vergisinin artırılması için hesaplamaya dahil edilen gözetim bedeli ("Yurtdışı Giderler" başlığıyla 600.000,00-TL) malın satın alınması için ödenmiş bir meblağ değildir. Söz konusu tutar gümrük vergisi matrahını artırmak için gümrük idaresince hesaplamaya dahil edilen itibari bir tutardır. Dolayısıyla söz konusu tutarın malın maliyetine dahil edilmemesi gerekmektedir. Söz konusu tutarın malın maliyetine dahil edilmesi ve söz konusu malların satılması durumunda mükellefin 621- Satılan Ticari Mal Maliyeti 600.000,00-TL kadar artacak, söz konusu tutar 690-Dönem Kar Veya Zararını 600.000,00-TL kadar azaltacak ve nihayetinde mükellefin Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi Matrahı 600.000,00-TL tutar kadar eksik çıkacaktır.

5- KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN YURTDIŞI GİDERLER (GÖZETİM BEDELİ)

3065 sayılı Katma Değer Vergisinin 21. maddesi şu şekildedir:

"İthalatta Matrah:

Madde 21 – 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,

⁷ 2019 Beyanname Düzenleme Rehberi. Cilt 3 Vergi Usul Kanunu Rehberi. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara. Şubat 2019. 181,182

- b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
- c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.”

3065 sayılı Katma Değer Vergisinin 29. maddesinde: “Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:” denilmiş olup aynı kanun maddesinin 29/b kısmında; “ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi” nin indiriminin yapılabileceği belirtilmiştir.

Yine 3065 sayılı Katma Değer Vergisinin 34/1. Maddesinde; “yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.” şeklinde belirtilmiştir.

Çalışmamızın 3. kısmında belirtilen örnekte katma değer vergisi matrahını oluşturan kalemler verilmiştir. Söz konusu kalemler incelendiğinde; “(E) Yurt Dışı Giderler” başlığıyla gözetim bedeli olarak belirtilen 600.000,00-TL’nin de katma değer vergisi matrahına dahil olduğu belirtilmiştir. Ayrıca bu 600.000,00-TL gümrük vergisi matrahına da dahil olup söz konusu tutar üzerinden gümrük vergisi hesaplanıp, gümrük vergisinin de katma değer vergisi matrahına dahil olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla; “(E) Yurt Dışı Giderler” başlığıyla gözetim bedeli olarak belirtilen 600.000,00-TL’nin katma değer vergisi matrahına iki şekilde etki ettiği ve bu yolla katma değer vergisinin arttığı söylenebilir.

Örneğimizde giyim sektörü seçilerek açıklamalar yapılmıştır. Her sektör için gözetim uygu-

lamasının aynı olmayacağı tabiidir. Örneğimizde ise A firmasının ithal ettiği malları satarken yapacağı fiyatlandırmada malın maliyet bedeli, ödenen gümrük ve diğer vergileri dikkate alıp üzerine kar marjı koyarak satış yapacağı düşünüldüğünde eğer kar marjı %35-%45 civarı veya daha düşük olursa bu defa mükellefin indirilecek katma değer vergisinin birikmesi sorunu gündeme gelecektir. Çünkü mükellefin gözetim bedeli nedeniyle ödediği katma değer vergisi matrahı satış nedeniyle hesaplayacağı katma değer vergisine nispetle yüksek seviyelerde olacaktır.

Bilindiği üzere; “Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği” nde katma değer vergisini doğuran konular bazında iade alabilmek için gerekli olan listelerin neler olduğu açıklanmıştır. Bu listelerden birisi ‘İndirilecek K.D.V. Listesi’ dir.⁸ A firmasının katma değer vergisi iadesi alan bir firma olması halinde indirilecek k.d.v. listesinde “Alınan Mal Veya Hizmetin K.D.V. Hariç Tutarı” yazan kısmına gümrük giriş beyannamesinde belirtilen ve gözetim bedeli dahil olarak hesaplanan katma değer vergisi matrahının yazılması gerekmektedir. (Çalışmamızın 3. kısmında belirtilen örnekte 1.783.300,00-TL)

6- GÖZETİM BEDELİYLE ALAKALI BAZI ÖZELGELER

6.1- Gözetim Bedeli Nedeniyle Artan Katma Değer Vergisinin Maliyete İntikal Ettirilip Ettirilmeyeceği

Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Kdv Ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü’nün vermiş olduğu 17/08/2012 tarihli 4.35.17.01-35-02-789 sayılı özelgede;

İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ kapsamında ithal ettiği mallar için gümrükte hesaplanan katma değer vergisinin (KDV), ma-

⁸ Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği

lın satışından doğan KDV den çok fazla olduğu, ürünlerinizin satışının genel oranda (%18) KDV ye tabi olduğu ve müşterilerinizden bu oranın üzerinde KDV tahsil etme imkanınız bulunmadığı belirtilerek, indirim yoluyla telafi edemediğiniz ve indirilecek KDV nin %18 in üzerinde kalan kısmının malın maliyetine eklenip eklenemeyeceği sorulmaktadır.

Katma Değer Vergisi Açısından

.....
Buna göre, firmanız tarafından ithal edilen mallar için ödenen KDV, KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesi kapsamında indirim konusu yapılabilecek olup, indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Kurumlar Vergisi Açısından

.....
Bu hüküm ve açıklamalara göre; firmanızın ithalatta ödediği KDV'nin, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunları'nda gider unsuru olarak değerlendirilebileceği hususunda herhangi bir hüküm yer almadığından, söz konusu KDV'nin kurumlar vergisi matrahının tespitinde doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.⁹

6.2- Gözetim Bedeli Nedeniyle Artan Katma Değer Vergisinin Satış Yapılan Firmaya Yansıtılıp Yansıtılmayacağı

Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün vermiş olduğu 19/01/2012 tarihli B.07.1.Gİ-B.4.34.17.01-KDV.29-212 sayılı özeldge:

... A.Ş. tarafından gözetime tabi olan ve ek KDV ödenmek suretiyle ithali yapılan lavabo,

banyo, evye bataryalarının Şirketinize teslimine ilişkin faturada, gümrük idaresine ödenen KDV nin bedelden ayrı göstermek suretiyle Şirketinize yansıtıldığı belirtilerek, bu şekilde yansıtılan KDV nin indirim konusu yapıp yapılmayacağı konusunda bilgi istenilmektedir.

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 20'nci maddesinin 1 inci fıkrasında, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu; 2'nci fıkrasında ise bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanun'un 24/b maddesine göre; ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların KDV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

Bu hükümlere göre, KDV nin matrahı, satıcı tarafından yapılan teslim ve hizmet karşılığında alıcıdan her ne suretle olursa olsun alınan değerlerin toplamıdır. Bu itibarla, ... A.Ş. nin şirketinize yaptığı lavabo, banyo, evye bataryası teslimine ilişkin KDV matrahı, teslim edilen mal bedeli (115.209,00 TL) ile gümrük idaresine yapılan ve şirketinize yansıtılan (13.819,96 TL) ek ödeme toplamından oluşacaktır.

Diğer taraftan, ... A.Ş.'nin Gümrük idaresine ödediği ve Şirketiniz adına düzenlediği faturada teslim ettiği mal bedeline ilişkin Hesaplanan KDV ye ilave ederek gösterdiği (13.819,96 TL) nin, KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre Şirketiniz tarafından indirim konusu yapılması mümkün değildir.¹⁰

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Kdv Ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün Vermiş Olduğu 17/08/2012 Tarihli 4.35.17.01-35-02-789 Sayılı Özeldge

¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün Vermiş Olduğu 19/01/2012 Tarihli B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-212 Sayılı Özeldge

Yine aynı konu ile alakalı Gelir İdaresi Başkanlığı, Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün vermiş olduğu 23/11/2015 tarihli 50426076-130[29-2014/20-1158]-176 sayılı özelgede:

İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ kapsamında ithal ettiğiniz mallar için gümrükte hesaplanan katma değer vergisinin (KDV), satılan firmaya yansıtılmasının mümkün olup olmadığı, yansıtılan firmanın KDV'yi indirim konusu yapıp yapamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

.....

.....

Buna göre, İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ kapsamında ithal ettiğiniz mallar için ödenen KDV, KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesi kapsamında indirim konusu yapılabileceğinden, indirim yoluyla giderilemeyen KDV nin ise sonraki döneme devredilmesi gerekmekte olup, başka bir firmaya yansıtılması mümkün bulunmamaktadır.¹¹

SONUÇ

Mükellefler gözetim bedeline tabi olan bir eşyayı gümrük vergilerini artırarak ithal ettiklerinde, malın maliyetini, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerine uygun değerlendirip yasal defterlerine kaydetmelidirler. Malın maliyeti belirlenirken, gümrük giriş beyannamesinde belirtilen '*yurtdışı giderler*' kalemi fiilen ödenmiş bir gider olmadığından bu tutarların malın maliyetine dahil edilmemesi gerekmektedir. Ancak gümrük giriş beyannamesinde '*yurtdışı giderler*' olarak belirtilen tutarların üzerinden ödenen gümrük vergisi ise fiilen ödenmiş olduğundan bu tutarlar malın maliyetine dahil edilmelidir. Malın maliyetinin yanlış belirlenmesi durumunda ve

şartların oluşması halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesinin 4. numaralı bendi ile tarhiyat yapılabileceği ve söz konusu tarhiyat tutarları üzerinden aynı kanunun 341 ve 344. maddeleri uyarınca 1 kat vergi ziyai cezasının kesilebileceğini mükellefler dikkate almalıdır. Ayrıca mükelleflerin, gözetim bedeli nedeniyle ithalatta ödedikleri katma değer vergisi, bu eşyaların satışı dolayısıyla tahsil edecekleri katma değer vergisinden fazla olabileceğinden mükellefler devreden katma değer vergisi sorunuyla karşı karşıya kalabileceklerdir. Bu katma değer vergileri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamamaktadır. Bu sorunun aşılması için kanaatimizce, yapılacak kanuni düzenlemelerle, gümrük beyannamesinde "*Yurtdışı Giderler*" olarak görülen kalemin gümrük vergisi ve katma değer vergisi matrahına eklenmeden ayrı bir kalem olarak mükelleflerden tahsil edilmesi durumunda devreden katma değer vergisi sorunu aşılabilecek ve mükellefler bu tutarlar üzerinden ödediği tutarları malın maliyetine intikal ettirerek giderleştirebilecektir.

KAYNAKÇA

- T.C. Yasalar (10.01.1961). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10705 sayılı)
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği
- İthalatta Korunma Önlemleri Hakkında Karar 2004/7305
- İthalatta Gözetim Uygulanması Hakkında Karar 2004/7304
- 31.12.2018 tarihli 30642 sayılı (4. Mükerrer) Sayılı İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün Vermiş Olduğu 23/11/2015 Tarihli 50426076-130[29-2014/20-1158]-176 Sayılı Özelge

- 16.09.2018 Tarihli 30537 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ
- T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 29.11.2016 tarihli 85593407-045.02[HYS27896] Sayılı "Kıymet Kriterli Gözetim Uygulaması" konulu Genelgesi
- 2019 Beyanname Düzenleme Rehberi. Cilt 3 Vergi Usul Kanunu Rehberi. Vergi Muffetifleri Derneği. Ankara. Şubat 2019. 181,182
- Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Kdv Ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün Vermifş Olduğu 17/08/2012 Tarihli 4.35.17.01-35-02-789 Sayılı Özelge
- Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün Vermifş Olduğu 19/01/2012 Tarihli B.07.1.Gİ-B.4.34.17.01-KDV.29-212 Sayılı Özelge
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün Vermifş Olduğu 23/11/2015 Tarihli 50426076-130[29-2014/20-1158]-176 Sayılı Özelge