İSTANBUL
SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİRLER ODASI

İSMMMO

TESMER
TEMEL EĞİTİM VE STAJ MERKEZİ
İSTANBUL ŞUBESİ

VERGİ VE GÜMRÜK MEVZUATI DAHİL

DIŞ TİCARET MUHASEBESİ

Dr. Arif AYLUÇTARHAN
Maliye Bakanlığı Vergi Müfettişi

Sezai KAYA
Gümrük Müşaviri - Gümrük ve Ticaret Eski Müfettişi



İstanbul, 2018

İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
İSMMMO
TESMER TEMEL EĞİTİM VE STAJ MERKEZİ İSTANBUL ŞUBESİ

VERGİ VE GÜMRÜK MEVZUATI DAHİL

DIŞ TİCARET MUHASEBESİ

Dr. Arif AYLUÇTARHAN
Maliye Bakanlığı Vergi Müfettişi

Sezai KAYA
Gümrük Müşaviri - Gümrük ve Ticaret Eski Müfettişi

İstanbul, 2018

VERGİ VE GÜMRÜK MEVZUATI DAHİL
DIŞ TİCARET MUHASEBESİ

Grafik ve Uygulama: Alican Sezer
Baskı ve Cilt:
MATSİS MATBAA
Tevfikbey Mahallesi
Dr. Ali Demir Caddesi No: 51
34290 Sefaköy / İSTANBUL
Tel: 0212 624 21 11
Fax: 0212 624 21 17
E-mail: info@matbaasistemleri.com

(Yayında Kataloglama Bilgisi)

Ayluçtarhan, Arif
Vergi ve Gümrük Mevzuatı Dahil Dış Ticaret Muhasebesi./
Arif Ayluçtarhan ve Sezai Kaya
İstanbul : İSMMMO, 2018
198 s.;24 sm.-- (İSMMMO Yayınları; 172)
ISBN: 978-975-555-247-7
I. Sezai Kaya 1. Dış Ticaret 2. Muhasebe

657.86

SUNUŞ

Doktora derecesini aldığım yıllara rastlamıştı. İstanbul Hilton Hotel Balo Salonunda Harvard Üniversitesi Öğretim Üyelerinden Prof. Jeffrey David Sachs tarafından verilen konferansta dinleyici olarak bulunuyordum. Çok etkili ve verimli bir konferans olduğunu hep hatırlamışımdır. Asıl hatırladığım ise bu sunuş yazısına konu olan bir anıdır.

Konferans bitmiş, soru ve cevap bölümüne geçilmişti. Dinleyicilerden biri elinde bulunan bir dergideki Prof. Jeffrey David Sachs tarafından yaklaşık üç yıl önce kaleme alınan bir yazıya referans vererek, "o zaman böyle yazmışsınız, şimdi tam tersini söylüyorsunuz, bu bir çelişki değil mi?" diye sordu. Prof. Sachs gayet sakin bir dille "yazmanın en riskli ve tehlikeli yanını" anlattı. Yazmak, bu denli riskli ve tehlikeli idi. Çünkü yazdığınız konudaki görüş ve düşünceniz, gelişmelerden etkilenerek değişebiliyor. Söz konusu dünyaca ünlü Prof. Sachs'in başına da bu gelmişti. Ne zaman bir şeyler yazmaya başlasam, ne zaman yazılmış bir şeyleri okusam, bu "anı" hep gözümde canlanıyor. Nitekim bu çalışma için benden bir sunuş yazısı istendiğinde ilk aklıma gelen bunu yazmak oldu. Bunu yazmak istedim ve yazdım. Çünkü bu çalışmayı ortaya koyan değerli yazarları cesaretlerinden dolayı kutluyorum. Böyle bir çalışmayı ortaya koymak cesaret ister, her yiğidin yiyebileceği bir yoğurt değildir.

Bu çalışmayı ortaya koyan değerli yazarları bir başka açıdan da tekrar kutlamak istiyorum. Böyle teknik ve hukuki yönü ağır basan bir konuyu yazmayı düşünmek, bunu amaç edinmek, yazmak için yöntem geliştirmek, konuyu ince ince işlemek, örnekler geliştirmek, yaşanmış örnekleri derlemek, hatta tevsik etmek kolay bir iş değildir.

Bu çalışmada ele alınan konunun çok hassas bir durumu var. Bu çalışmada ele alınan konu her an değişebilir bir nitelik arz eder. Okuyucu, gerek kişisel yaşamında gerekse iş yaşamında bu çalışmada ele alınan bir konuda bir karar alacak olursa eğer, konunun hukuki yanının en güncel olanını arayıp bulması, gerekirse bu çalışmada olan ile karşılaştırması yararlı olacaktır.

Bu çalışmaya bir sunuş yazısı yazmak beni çok onurlandırdı. Bu nedenle bu çalışmayı ortaya koyan değerli yazarlara teşekkür ederim.

Bu çalışmayı ortaya koyan yazarları tekrar kutluyor ve çalışmanın okuyucusuna yararlı olmasını temenni ediyorum.

Prof. Dr. Recep Pekdemir
İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi
Dekan

1 - GİRİŞ **11**
2 - DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE KULLANILAN HESAPLAR **15**
3 - İTHALAT VE İHRACAT SÜRECİ **25**
3.1 İthalat Süreci **25**
4 - SERBEST DOLAŞIMA GİRİŞ REJİMİ MUHASEBE KAYITLARI **27**
4.1 Ödeme Şekillerine İlişkin Kayıtlar **27**
4.1.1 Akreditifli Ödeme: **28**
4.1.2 Peşin Ödeme **30**
4.1.2.1 Cari Hesap İşleyişi **30**
4.1.2.2 Cari Hesap Bakiyesinin KKDF Yönüyle Önemi **31**
4.1.3 Mal Mukabili Ödeme **32**
4.1.4 Vesaik Mukabili Ödeme **33**
4.1.5 Kabul Kredili Ödeme **35**
4.1.6 Bağlı Muamele **36**
4.1.7 Özel Takas **37**
4.2 İthalat İçin Yapılan Masraflar **38**
4.3 Malın Stoklara Alınması **39**
4.4 İthal Edilen Malın Maliyeti **41**
4.5 Gümrükte Ödenen Vergiler **43**
4.6 Bedelsiz İthalat **46**
4.7 Royalti ve Lisans Bedeli **47**
4.8 İthal Edilen Makine İçin Kurulum Masrafları **48**
4.9 İthal Edilen Eşyanın Üretimine Alıcının Sağladığı Katkılar **49**
4.9.1 Hammadde Gönderilmesi **50**
4.9.2 Mühendislik, Tasarım, Yazılım **52**
4.9.3 Kalıp Bedelleri **53**
4.10 Kırdırma Bedeli Ödenmesi **54**
4.11 İskontolar **54**
4.11.1 Miktar İskontosu **54**
4.11.2 Peşin Ödeme İskontosu **55**
4.11.3 Bedelsiz Mal Gönderilmesi **55**
4.12 Gözetim veya Nezaret Giderleri **56**

4.13 Tellâliye Ödemesi **57**
4.14 Satış Komisyonları **59**
4.15 Satın Alma Komisyonu **60**
4.16 Elleçleme Giderleri **61**
4.17 Faiz Giderleri **62**
4.18 Fiyat Farkı Ödemeleri **64**
4.19 Vade Farkı Ödemeleri **65**
4.19.1 Mal Alış Sırasında Belli Olan Vade Farkları **65**
4.19.2 Zamanında Ödeme Yapılmaması Nedeniyle Oluşan Vade Farkları **65**
4.20 Kalite Farkı Ödemeleri **66**
4.21 Hâsılat Payı İntikali **68**
4.22 Çoğaltma Hakkı Ödemeleri **70**
4.23 Kur Farkları **71**
4.24 Dağıtım ve Tekrar Satış Hakları İçin Yapılan Ödemeleri **72**
4.25 Credit-Debit Note (Alacak-Borç Notu) Uygulamaları **73**
4.26 Veri ya da Komut Yüklü Taşıyıcı Ortam İthalleri **75**
4.26.1 Ticari Mal Olarak Program İthali **76**
4.26.2 Amortismana Tabi İktisadi Kıymet Olarak Program İthali **77**
4.26.3 Aktivasyon Şifresi Ödemesi **78**
4.26.4 Güncelleme Ödemesi **79**
4.27 Boru Hattı ve Elektrik Telleri İle İthal Edilen Mallar **79**
4.28 Gözetim Fiyatına Tabi Mallar **81**
5 - DAHİLDE İŞLEME REJİMİ MUHASEBE KAYITLARI **83**
5.1 Şartlı Muafiyet Sistemine Örnek Muhasebe Kaydı **83**
5.1.1 Eşyanın Mülkiyetinin Geçtiği Durumlar **84**
5.1.1.1 Eşdeğer Eşya Alımı **85**
5.1.1.2 Yurtiçi Alımların Kaydı **87**
5.1.1.2.1 Alım Yapan Firmanın Kayıtları **88**
5.1.1.2.2 Satış Yapan Firmanın Kayıtları **88**
5.1.1.3 İthal Edilen Hammaddelerin İşletmenin Kendi Tesisinde İşlenmesi **89**
5.1.1.4 İşleme Faaliyetinin Fason/Yan Sanayiciye Yaptırılması **90**

5.1.1.5 Fason İşlem Yapan İşletmenin/Yan Sanayicinin Kayıtları 92
5.1.1.6 İhracatın Kaydı 93
5.1.1.7 Telafi Edici Vergi Ödenmesi 94
5.1.1.8 Teminatın Geri Alınması 95
5.1.1.9 İkincil İşlem Görmüş Ürün Kayıtları 96
5.1.2 Eşyanın Mülkiyetinin Geçmediği Durumlar 97
5.2 Geri Ödeme Sistemine Örnek Muhasebe Kaydı 99
6 - GEÇİCİ İTHALAT REJİMİ MUHASEBE KAYITLARI 100
6.1 Tam Muafiyet Kapsamı İthalat ve Teminat Verilmesi 101
6.2 Kısmı Muafiyet Kapsamında Vergi Ödenmesi 102
6.3 Kira Ödenmesi 102
6.4 İhracat ve Teminatın Geri Alınması 103
6.5 Leasing Kapsamı Geçici İthalat 104
7 - ANTREPO REJİMİ MUHASEBE KAYITLARI 104
7.1 Eşyanın Antrepoya Konması 105
7.2 Eşyanın Antrepoda Devredilmesi 105
7.3 Antrepo Faturasının Durumu 106
7.4 Antrepo İşleticisinin Kayıtları 107
7.5 Antrepo Kuruluş ve Açılış Masrafları 108
8 - HARİÇTE İŞLEME REJİMİ MUHASEBE KAYITLARI 109
8.1 İşleme Amaçlı Hariçte İşleme 109
8.2 Tamirat veya Yenileme Amaçlı Hariçte İşleme 110
9 - İHRACAT REJİMİ MUHASEBE KAYITLARI 111
9.1 Normal İhracat 112
9.2 Ödeme Şekillerine Göre İhracat Kayıtları 113
9.2.1 Peşin Ödeme 114
9.2.2 Mal Mukabili Ödeme: 115
9.2.3 Vesaik Mukabili Ödeme: 115
9.2.4 Akreditifli Ödeme: 116
9.2.5 Kabul Kredili İhracat 117
9.2.6 Bağlı Muamele 117
9.2.7 Özel Takas 118
9.3 İhraç Kayıtlı Satış 118

9.4 İhraç Kayıtlı Alış **121**
9.5 İhraç Kayıtlı Satışlarda Kur Farkları **122**
9.5.1 İmalatçı Aleyhine Kur Farkları **122**
9.5.2 İmalatçı Lehine Kur Farkları **123**
9.6 Bedelsiz İhracat **124**
9.7 Kısım Kısım İhracat **125**
9.8 Konsinye İhracat **126**
9.9 Geçici İhracat **129**
9.10 İhracat İçin Yapılan Masraflar **130**
9.11 Reklamasyon Giderleri **131**
9.12 Geri Gelen Eşya **132**
9.13 İhracat Komisyonları **134**
10 - TRANSİT REJİMİ MUHASEBE KAYITLARI **134**
10.1 İthal Edilecek Eşyada Transit Rejimi **135**
10.2 İhraç Edilecek Eşyada Transit Rejimi **136**
11 - GÜMRÜK KONTROLÜ ALTINDA İŞLEME REJİMİ **137**
11.1 Hammadde Getirilmesi **138**
11.2 İşleme Faaliyeti **138**
11.3 İthalat ve İkincil Ürünlerin Satışı **139**
12 - KDV İLE İLGİLİ MUHASEBE KAYITLARI **140**
12.1 İndirim Mekanizması **140**
12.2 Nakden KDV İadesi **141**
12.3 Mahsuben KDV İadesi **142**
13 - ÖTV İLE İLGİLİ MUHASEBE KAYITLARI **144**
13.1 ÖTV'ye Tabi Mal İthalatı **144**
13.1.1 ÖTV'nin Gümrüğe Ödenmesi **144**
13.1.2 ÖTV'nin Vergi Dairesine Ödenmesi **145**
13.2 İndirim Mekanizması **146**
13.2.1 İç Piyasadan Tedarik Halinde İndirim Mekanizması **146**
13.2.2 İthalat Halinde İndirim Mekanizması **148**
13.3 ÖTV Tecil-Terkin Kapsamında İthalat **149**
13.4 İhracat İstisnası **152**

13.5 İhraç Kayıtlı Satış 153
13.6 İhraç Kayıtlı Alış 154
14 - ULUSLARARASI TESLİM ŞEKİLLERİ VE MUHASEBE KAYITLARI 155
14.1 Uluslararası Teslim Şekillerinin Tarihçesi 155
14.2 Teslim Şekilleri Tablosu 156
14.3 Ex Works Teslim 157
14.4 FCA Teslim 158
14.5 FAS Teslim 160
14.6 FOB Teslim 161
14.7 CFR Teslim 163
14.8 CPT Teslim 164
14.9 CIF Teslim 166
14.10 CIP Teslim 167
14.11 DAT Teslim 168
14.12 DAP Teslim 169
14.13 DDP Teslim 170
15 - GERİ VERME VEYA KALDIRMA MUHASEBE KAYITLARI 171
15.1 Vergilerin Kaldırılması 172
15.2 Vergilerin Geri Alınması 172
16 - MAHRECE İADE İŞLEMLERİNİN MUHASEBE KAYITLARI 173
17 - TRANSİT TİCARET MUHASEBE KAYITLARI 174
17.1 Türkiye'ye Gelmeden Transit Ticaret 175
17.2 Türkiye'ye Getirilen Malda Transit Ticaret 175
18 - SERBESTBÖLGELER VE MUHASEBE KAYITLARI 176
18.1 Serbest Bölgelere Türkiye'den Mal Teslimi 176
18.2 Serbest Bölgelere Yurtdışından Mal Getirilmesi 177
18.3 Serbest Bölgelerden Mal İthali 177
18.4 Serbest Bölgelerden Yurtdışına Mal Gönderilmesi 177
18.5 Serbest Bölge Giriş – Çıkış Fonları 177
19 - GÜMRÜK İDARESİNCE YAPILAN EK TAHAKKUK VE CEZALARIN MUHASEBE KAYITLARI 178
19.1 Beyanname Kapanmadan Uygulanan Ek Tahakkuk ve Cezalar 178

19.2 Beyannamenin Kapanmasının Ardından Uygulanan Ek Tahakkuk ve Cezalar 179
19.2.1 Aynı Hesap Dönemi İçinde Gelen Ek Tahakkuk ve Cezalar 179
19.2.2 Sonraki Hesap Dönemleri İçinde Gelen Ek Tahakkuk ve Cezalar 179
20 - TASFİYELİK HALE GELEN MALLARIN MUHASEBE KAYITLARI 181
21 - GÜMRÜKTE ZAYİ OLAN MALLARIN MUHASEBE KAYITLARI 183
21.1 İthale Konu Mallar 184
21.2 İhracata Konu Mallar 185
21.2.1 Türkiye'den Çıkış Yapmış Mallar 185
21.2.2 Türkiye'den Çıkış Yapmamış Mallar 187
22 - YATIRIM TEŞVİK BELGESİ VE MUHASEBE KAYITLARI 187
23 - HİZMET İTHALİ VE MUHASEBE KAYITLARI 189
24 - HİZMET İHRACI VE MUHASEBE KAYITLARI 190
25 - SONUÇ 192

1 - GİRİŞ

2015 yılı sonunda ülkemiz ithalatı yaklaşık olarak 207 Milyar $, ihracatı143 Milyar $, dış ticaret hacmi 351 Milyar $'a ulaşmış durumdadır. Toplam veriler gerilemekle birlikte, 2016 yılında ithalat toplamı yaklaşık 198 Milyar $, ihracat toplamı 142 Milyar $, dış ticaret hacmi ise 341 Milyar $'dır. Bu rakamlara ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.

DIŞ TİCARET					
					Bin Dolar
	2012	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
İHRACAT (FOB)	152.461.737	151.802.637	157.610.158	143.838.871	142.606.247
İTHALAT (CIF)	236.545.141	251.661.250	242.177.117	207.234.359	198.601.934
DIŞ TİCARET HACMİ	**389.006.877**	**403.463.887**	**399.787.275**	**351.073.230**	**341.208.181**

Kaynak: www.tuik.gov.tr

Bu rakamların büyüklüğü Türkiye'nin diğer ülkelere eklemlenme düzeyini göstermekle birlikte belirli bir bilanço büyüklüğüne ulaşmış şirketlerin büyük çoğunluğunun ithalat veya ihracat yaptığı anlamını da taşımaktadır.

Dış ticaret hacmi arttıkça şirketlerin iç piyasaya bağımlılığı azalmakta ve şirketler alternatif piyasalara açılmış olmanın sonucunda ülke içi konjonktürel dalgalanmalardan minimum düzeyde etkilenmektedir. Yaşanan bu duruma ekonomi biliminde bileşik kaplar teorisi adı verilmektedir. Bir ülkenin dış piyasalara açılmışlık düzeyi üretim, tüketim, istihdam vs düzeyini etkilemekle kalmayıp, dış rekabet; teknolojik yeniliklere adaptasyon ve yüksek ürün kalitesini beraberinde getirmektedir. Teknolojik sermayenin artması, aynı zamanda beşeri sermayenin de zenginleşmesi sonucunu doğurmaktadır. Kısacası; dışa açılma seviyesi ülkede bütün anlamda değişim yaratmaktadır.

Gelinen noktada, dış piyasalara açılmış olmak şirket bünyesinde de dış ticaret işlemlerini yürütecek eleman ihtiyacını ve muhasebe departmanının dış ticarette karşılaşılan her durumun kayıt ve raporlanması noktasında bilgi sahibi olması gerekliliğini doğurmaktadır. Bu ihtiyaca katkıda bulunmak üzere, çalışma dış ticaret işlemlerinde karşılaşılan durumların muhasebe ve raporlaması ile ilgili nitelikli örnekler sunmaktadır. Çalışmada gümrük rejimleri ve gümrükçe onaylanmış diğer işlem veya kullanımlara dair sistematik bilgi verilerek muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin ayrıntılı örnekler verilmiştir.

Dış ticarette karşılaşılabilecek her duruma, gümrük mevzuatında gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım denilmekte ve buna göre ilgili hükümler değişmektedir.

Buna göre, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun;

3/14. maddesine göre, "eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması" deyimi, eşyanın

a) Bir gümrük rejimine tabi tutulmasını,

b) Bir serbest bölgeye girmesini,

c) Türkiye Gümrük Bölgesi dışına yeniden ihracını,

d) İmhasını,

e) Gümrüğe terk edilmesini;

3/15. maddesine göre "Gümrük rejimi" deyimi,

a) Serbest dolaşıma giriş rejimini,

b) Transit rejimini,

c) Gümrük antrepo rejimini,

d) Dahilde işleme rejimini,

e) Gümrük kontrolü altında işleme rejimini,

f) Geçici ithalat rejimini,

g) Hariçte işleme rejimini,

h) İhracat rejimini;

İfade etmektedir.

Yukarıda gözden kaçırılmaması gereken husus, gümrük rejimlerinin gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım şekillerinden sadece birisi olduğudur. Bu ifadeler bağlamında dış ticaret yapan şirketlerin muhasebe kayıtları gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım şekillerine göre değişiklik göstermektedir.

İzleyen bölümlerde önce ikinci bölümde dış ticaret işlemlerinde kullanılan hesaplar hakkında kısa açıklamalara yer verilmiştir. Bu bölümde dış ticaret işlemlerini ayrıntılı olarak incelemeye geçmeden önce bu türden işlemlerin muhasebeleştirilmesi esnasında kullanılan ana hesapların fonksiyonları ve nasıl çalıştıkları izah edilmiştir.

Üçüncü bölümde, ithalat ve ihracat süreçleri örnek ithalat ve ihracat işlemi akışı üzerinden anlatılmıştır. Bu bölümde ödeme şekilleri, aracı banka prose-

dürleri, gönderici firmanın şartları gibi değişkenler işlemleri çok farklılaştırabilecek olsa dahi konunun toplu bir süreç olarak ortaya konmasını sağlamak üzere işlem süreç adımları genel çerçevesi ile ifade edilmiştir.

Dördüncü bölümde, serbest dolaşıma giriş rejimi (eşyanın Türkiye'ye ithali) muhasebe kayıtları; ödeme şekilleri, ithalat sürecinde yapılan çeşitli ödemeler, maliyet, vergi matrahları ve ithalat işlem süreçleri kapsamında ayrıntılı olarak örneklerle anlatılmıştır.

Beşinci bölümde, dahilde işleme rejimi muhasebe kayıtları temel olarak şartlı muafiyet sistemi ve geri ödeme sistemleri kapsamında taraflar ve işleyen işlem süreci üzerinden ayrıntılı olarak örneklerle anlatılmıştır.

Altıncı bölümde ise, geçici ithalat rejimi muhasebe kayıtları temel olarak tam ve kısmi muafiyet sistemleri alt başlıkları ile anlatılmıştır. Bu kapsamda ödenen kira bedelleri, teminatların geri alınması ve leasing (finansal kiralama) işlemleri de örneklerle anlatılmıştır.

Yedinci bölümde, diğer bir gümrük rejimi olarak antrepo rejimi muhasebe kayıtları gerek antrepo işleticisi kayıtları gerekse mallarını antrepoya koyan diğer işletmeler açısından işlem süreçleri dikkate alınarak örneklerle anlatılmıştır.

Sekizinci bölümde, hariçte işleme rejimi muhasebe kayıtları işleme amaçlı hariçte işleme ve tamirat-yenileme amaçlı hariçte işleme formları dikkate alınarak örneklerle anlatılmıştır.

Dokuzuncu bölümde, ihracat rejimi muhasebe kayıtları; ihracat şekilleri, ödeme şekilleri, yapılan bir kısım ödemeler ve diğer durumlar dikkate alınarak örneklerle anlatılmıştır.

Onuncu bölümde, transit rejimi muhasebe kayıtları, ithal edilecek eşya ve ihraç edilecek eşya durumları dikkate alınarak örneklerle anlatılmıştır.

On birinci bölümde, gümrük kontrolü altında işleme rejimi muhasebe kayıtları yine işlem süreçleri aşamaları dikkate alınarak örneklerle anlatılmıştır.

On ikinci ve on üçüncü bölümlerde, sırası ile KDV (Katma Değer Vergisi) ve ÖTV (Özel Tüketim Vergisi) ile ilgili muhasebe kayıtları yine örnek işlemler dikkate alınarak örneklerle anlatılmıştır.

On dördüncü bölümde, Uluslararası Ticaret Odası'nın belirlediği ve zaman içinde revize ettiği uluslararası teslim şekilleri muhasebe kayıtları örneklerle anlatılmıştır.

On beşinci bölümde, yüklenilen vergilerin geri verilmesi ve kaldırılması hususları izah edilmiştir.

On altı, on yedi ve on sekizinci bölümlerde, sırası ile mahrece iade işlemleri, transit ticaret ve serbest bölge işlemleri muhasebe kayıtları örneklerle anlatılmıştır.

On dokuzuncu bölümde, gümrükte ek tahakkuk ve cezaların muhasebe kayıtları örneklerle anlatılmıştır.

Yirminci ve yirmi birinci bölümlerde, tasfiyelik hale gelen malların ve gümrükte zayi olan malların muhasebe kayıtları örneklerle anlatılmıştır.

Yirmi ikinci bölümde, yatırım teşvik belgesi ve muhasebe kayıtları örneklerle anlatılmıştır.

Son olarak yirmi üçüncü ve yirmi dördüncü bölümlerde, sırası ile hizmet ithali ve hizmet ihracı muhasebe kayıtları örneklerle anlatılmıştır.

Çalışmanın her ne kadar kapsamı geniş tutulmaya çalışılsa da kapsanmamış farklı konular ve işlemlerin olacağı mevzuat ve uygulamanın doğası gereğidir. Bununla birlikte kitabın sonraki baskılarında olası değerlendirmeler de dikkate alınarak çalışmanın kapsamı genişletilebilecektir.

Çalışmanın bütünü dikkate alındığında çalışmanın bu alandaki uygulamacılar (Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler, denetçiler, dış ticaret şirketleri), teorik ve pratik eğitim veren kurumlar ve nihayet literatüre katkı sağlayanlar tarafından kullanılabileceği düşünülmektedir. Çalışmanın içeriği itibari ile zamanla yenilenmeye ihtiyaç duyacağı ve ilgili mevzuatın değişkenlik arz ettiği kullanıcı tarafından göz ardı edilmesi gereken bir husustur. Çalışmanın tüm kullanıcılara faydalı olması dileklerimizle…

2 - DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE KULLANILAN HESAPLAR

Dış ticaret işlemlerini konu konu incelemeye geçmeden evvel bu türden işlemlerin muhasebeleştirilmesi esnasında kullanılan hesapların neler olduğuna değinmekte fayda bulunmaktadır. Aşağıda hesap bazında kısa kısa açıklamalara değinilecektir.

100 Kasa

Bu hesap, işletmenin elinde bulunan ulusal ve yabancı paraların TL. karşılığının izlenmesi için kullanılır.

Tahsil olunan para tutarları borç, ödemeler ve bankaya yatırılan para tutarları alacak kaydedilir. Hesap daima borç bakiyesi verir veya sıfır olur. Hiçbir şekilde alacak bakiyesi vermez.

Dış ticaret ile uğraşan firmalar, döviz ve TL, döviz türü bazında alt hesaplar açmak suretiyle bu hesabı detaylandırabilmektedirler.

101 Alınan Çekler

Bu hesap gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilmiş olup, henüz tahsil için bankaya verilmemiş veya ciro edilmemiş olan çeklerin izlenmesini sağlar.

Alınan çeklerin yazılı değerleri ile borç, bankadan tahsil veya ciro edildiğinde alacak kaydedilir.

Bu hesabı özellikle ihracat ve/veya ihraç kayıtlı satış yapan bir firmanın kullanma olasılığı yüksektir. Bu hesabın, yabancı paralı çekler, TL cinsinden çekler, portföydeki çekler, tahsildeki çekler, teminattaki çekler gibi alt hesaplar bazında detaylandırılması mümkündür.

102 Bankalar

Bu hesap, işletmece yurt içi ve yurt dışı banka ve benzeri finans kurumlarına yatırılan ve çekilen paraların izlenmesini kapsar.

Bankalara para olarak veya hesaben yatırılan değerler borç, çekilen tutarlar ile üçüncü kişilerce tahsil edildiği anlaşılan çek ve ödeme emirleri alacak kaydedilir.

İlerleyen bölümlerde görüleceği üzere dış ticaret işlemlerinde en çok kullanılacak hesaptır. İthalat veya ihracat bedellerinin elden ödenmesi gibi bir durum son derece nadir rastlandığından bu hesabın kullanımı oldukça yaygındır.

Dış ticaret ile uğraşan firmalar, döviz ve TL, döviz türü, banka şubesi bazında alt hesaplar açmak suretiyle bu hesabı detaylandırabilmektedirler.

120 Alıcılar

Bu hesap, işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senetsiz alacaklarının izlenmesi için kullanılır.

Senetsiz alacağın doğması ile bu hesaba borç, tahsil edilmesi halinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dahil) alacak kaydedilir.

Özellikle ihracat yapan firmaların kullandığı bir hesaptır. Dış ticaret ile uğraşan firmalar bu hesabı alıcı adı bazında alt hesaplar açarak detaylandırabilmektedir.

121 Alacak Senetleri

Bu hesap, işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senede bağlanmış alacaklarını kapsar.

Alınan senet tutarları bu hesaba borç, tahsilinde ise alacak kaydedilir.

Özellikle ihracat veya ihraç kayıtlı satış yapan firmaların mal bedeli karşılığında senet aldığı (örneğin kabul kredili ödemelerde poliçe alınması) durumlarda kullanılan bir hesaptır.

Dış ticaret ile uğraşan firmalar bu hesabı yabancı paralı senetler, TL cinsinden senetler, portföydeki senetler, tahsildeki senetler, protestolu senetler, teminattaki senetler bazında alt hesaplar açarak detaylandırabilmektedir.

150 İlk Madde ve Malzeme

Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulan hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.

Satın alındıkları ya da üretildikleri maliyet bedelleri ile bu hesabın borcuna, üretime verildiğinde, tüketildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde ise hesabın alacağına kaydedilir.

Dış ticaret ile uğraşan firmalar, mal cinsi bazında ve gümrük rejimi (dahilde işleme, serbest kullanım) bazında alt hesaplar kullanabilmektedir.

151 Yarı Mamuller – Üretim

Henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin izlendiği hesaptır.

Maliyet dönemi sonunda direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri tutarları kadar bu hesap borçlandırılır. Üretimi tamamlananların maliyet tutarı bu hesabın alacağı karşılığında ilgili stok hesaplarına aktarılır. Hesabın kalanı yarı mamulleri vermektedir. Böylelikle hesabın adı

dönem içindeki üretim fonksiyonu ile dönem sonu yarı mamul bakiyesini yansıtmak üzere "yarı mamuller-üretim" şeklindedir.

Özellikle dahilde işleme, hariçte işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında üretim yapan firmalar gümrük rejimi ve ürün bazında alt hesaplar kullanarak bu hesabı detaylandırılabilmektedir.

152 Mamuller

Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamullerin izlendiği hesaptır.

Bu hesap, üretimi tamamlanan mamullerin ambarlara alınmasıyla borçlandırılır. Satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesi ile alacaklandırılır.

Özellikle dahilde işleme, hariçte işleme rejimi ve gümrük kontrolü altında işleme rejimi kapsamında üretim yapan firmalar, gümrük rejimi ve ürün bazında alt hesaplar kullanarak bu hesabı detaylandırılabilmektedir.

153 Ticari Mallar

Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacı ile işletmeye alınan ticari mallar (emtia) ve benzeri kalemler bu hesapta yer alır.

Satın alınan ticari mallar (emtia) maliyet bedeli ile bu hesaba borç, satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesinde ise maliyet bedeli ile alacak kaydedilir.

İthal ettiği malı doğrudan satan veya iç piyasada tedarik ettiği malı doğrudan ihraç eden firmalar, mal cinsi bazında ve ihraç kayıtlı olup olmaması bazında alt hesaplar kullanarak bu hesabı detaylandırılabilmektedir.

157 Diğer Stoklar

Yukarıdaki stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi kalemler bu hesap grubunda yer alır.

Elde edilen bu stoklar maliyet bedeli ile hesaba borç, satıldığında, devredildiğinde veya kullanıldığında alacak kaydedilir.

Konsinye olarak ihraç edilen mallar, antrepo rejiminde bulunan mallar, geçici depolama statüsünde bulunan mallar, yolda nakliye aracında bulunan mallar, gümrük kontrolü altında işleme rejiminde bulunan mallar, bedelsiz ithal edilen mallar, ithal veya ihraç edilirken zayi olan veya zarar gören mallar, dâhilde işleme rejimi altında ortaya çıkan ikincil ürünler bu hesapta izlenebilmektedir.

Dış ticaret yapan firmalar bu hesabı ürün veya gümrük rejimi bazında alt hesaplar şeklinde detaylandırabilmektedir.

159 Verilen Sipariş Avansları

Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

Yapılan ödemeler bu hesaba borç, malın teslimi üzerine alacak kaydedilir.

İthal edilecek olan mal dolayısıyla katlanılan nakliye, sigorta, yükleme, boşaltma, banka, ardiye, liman, antrepo, banka ve gümrük müşaviri gibi malın maliyetine yansıtılacak masrafların ve mal bedeli olarak peşin yapılan ödemelerin takip edildiği hesaptır.

Bu hesap her bir ithalat dosyası/sipariş numarası, masraf türü, satıcı bazında alt hesaplar açmak suretiyle detaylandırılabilmektedir.

191 İndirilecek KDV

Her türlü mal ve hizmetin satın alınması sırasında satıcılara ödenen katma değer vergisinin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

Mal ve hizmet alımlarında indirilecek katma değer vergisi bu hesaba borç, mevzuat gereği yapılabilecek indirimler ve hesaba yapılan düzeltmeler alacak kaydedilir.

İthal edilen emtia için gümrük idaresine yatırılan KDV bu hesabın borcuna kaydedilerek indirime konu edilmektedir.

192 Diğer KDV

Ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip, fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenen katma değer vergisinin, ertelemenin bir yıl içinde olması halinde kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

Ertelenen KDV bu hesabın borcuna kaydedilir.

Teşvikli yatırım mallarında ve ihraç kayıtlı satışlarda kullanılan bir hesap olup teşvik ve ihraç kayıtlı satış durumuna göre alt hesaplar kullanılabilmektedir.

253 Tesis Makine Ve Cihazlar

Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (Konveyör, Forklift vb) izlendiği hesaptır. Bu hesap kullanım amaçlarına ve makine çeşitlerine göre bölümlenebilir.

İthal edilen tesis makine ve cihazların kaydedildiği hesaptır. Envanterde bulunan tesis makine cihazın yurtdışına satıldığı durumlarda bu hesaptan çıkış yapılacaktır.

254 Taşıtlar

İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtların izlendiği hesaptır. Ulaştırma sektöründe hizmet üretimi amacıyla kullanımda olan tüm taşıt araçları da bu hesapta izlenir. Ancak ulaştırma sektöründe ana üretimde kullanılan taşıt araçlarının toplam tutarı bilanço dipnotlarında gösterilir.

İthal edilen taşıtların kaydedildiği hesaptır. Envanterde bulunan taşıtların yurtdışına satıldığı durumlarda bu hesaptan çıkış yapılacaktır.

255 Demirbaşlar

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi varlıkların izlendiği hesaptır.

İthal edilen demirbaşların kaydedildiği hesaptır. Envanterde bulunan demirbaşların yurtdışına satıldığı durumlarda bu hesaptan çıkış yapılacaktır.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar

İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlendiği hesaptır.

Yapılmakta olan yatırım projelerine direkt ve endirekt şekilde gelen harcamalar bu hesaba borç: tamamlanan yatırım bedelleri ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilerek, bu hesaba alacak kaydedilir.

İthal edilen yatırım mallarının takip edildiği hesaptır. Özellikle, yatırım teşvik kapsamında tesis kuran, parçalar halinde büyük makine, vinç gibi duran varlık ithal eden işletmeler tarafından kullanılmaktadır.

259 Verilen Sipariş Avansları

Yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Sipariş avansıyla ilgili giderleri de kapsar.

Ödeme yapıldığında hesaba borç, sipariş edilen malzeme teslim alındığında ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

260 Haklar

İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar.

Edinilen haklar, maliyet bedelleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda, 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir.

İthalatçılar tarafından edinilen çoğaltma ve distribütörlük hakkı gibi varlıkların izlendiği hesaptır.

300 Banka Kredileri

Bu hesap, banka ve diğer finans kuruluşlarından sağlanan kısa vadeli kredilere ilişkin tutarları içeren hesap kalemidir.

Alınan kısa vadeli krediler bu hesaba alacak, ödenmeleri halinde borç kaydedilir. İthalat bedellerinin banka kredisi vasıtasıyla ödendiği durumlarda kullanılan bir hesaptır.

320 Satıcılar

İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senetsiz borçların izlendiği hesaptır. Ortaklar, ana kuruluş, iştirakler ve bağlı ortaklıklara olan senetsiz ticari borçların bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekir.

Senetsiz borcun doğması ile bu hesaba alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir.

Öte yandan, tek düzen hesap planı 159 Verilen Sipariş Avanslarının borçlandırılması gerektiğini ifade etse de peşin ödeme yapıldığında 320 Satıcılar hesabının borçlandırılması suretiyle kayıt atıldığı da olabilmektedir. Zira şirketler mal alımı yapılan her bir firma ile olan alacak borç dengesini takip edebilmek adına 320 Satıcılar hesabında cari hesap şeklinde alt hesaplar çalıştırabilmektedir.

Ancak, 320 Satıcılar hesabı pasif karakterli bir hesap olduğundan, bilanço dönemlerinde (üçer aylık ve yıllık) hesabın borç bakiyesi 159 Verilen Sipariş Avansları hesabının borcuna atılarak hesabın borç bakiyesi vermesinin önüne geçilmekte, dönem başında ters kayıt yapılarak hesap yeniden borç bakiyesi verir hale getirilmektedir.

321 Borç Senetleri

İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senede bağlanmış ticari borçlarının izlendiği hesaptır. Ortaklar ana kuruluş, iştirakler ve bağlı ortaklıklara olan senetli ticari borçların bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekir.

Borç senetleri tutarları bu hesaba alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir. Kabul kredili ödeme şekline göre ithalat yapan şirketlerin poliçeyi imzalamasıyla bu hesabın çalıştırılması gerekmektedir.

340 Alınan Sipariş Avansları

İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesaptır.

Alıcılardan alınan avanslar bu hesabın alacağına, malın teslim edilmesi, hizmetin görülmesi halinde borcuna yazılır.

Özellikle peşin ödeme şeklinde ihracat yapan firmaların kullandığı bir hesaptır.

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar

İşletmenin ekonomik faaliyetlerde bulunmasının sonucu ilgili mali mevzuat uyarınca mükellef veya sorumlu sıfatıyla işletmenin kendisine, personeline ve üçüncü kişilere ilişkin olarak ödenmesi gereken vergi, resim, harç ve fonların izlendiği hesaptır.

Vergi, resim, harçların tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça anılan hesaplar alacaklanır, ödemeler yapıldıkça borçlanır. Bir yıldan daha uzun sürede ödenecek ertelenmiş veya takside bağlanmış vergiler varsa, bunlar "438. Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı" na aktarılır.

Royalti ve lisans ödemesi, ithal edilen eşya için yurtdışında yapılan muhtelif masraflar, ithal edilen makinenin kurulumunun yurtdışından gelen yabancı mühendislerce yapılması gibi durumlarda tevkif edilen KDV ve gelir/kurumlar vergisi bu hesapta alt hesaplar açılmak suretiyle takip edilmektedir. Ayrıca ödenecek Özel Tüketim Vergisi de bu hesapta izlenecektir.

391 Hesaplanan KDV

Bu hesap; teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetler üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile işlemi gerçekleşmeyen ya da işlemden vazgeçilen mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin izlendiği hesaptır.

Hesaplanan Katma Değer Vergisi bu hesaba alacak kaydedilir. Düzeltmeler bu hesaba borç kaydedilir. Vergilendirme dönemi itibariyle bu hesabın bakiyesi "191. İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı" ile karşılaştırılır. Yapılan karşılaştırmada bu hesabın bakiyesi 191. No.lu hesabın bakiyesinden fazla olduğu takdirde vadesinde ödenmek üzere "360. Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabına" aktarılarak kapatılır.

İthal edilen eşyanın iç piyasaya satışında ve ihraç kayıtlı satışlarda kullanılmaktadır.

392 Diğer KDV

Bu hesap; teşvikli yatırım mallarının ithalinden doğan, ertelenen Katma Değer Vergisi ve ihraç kaydıyla satış nedeniyle ertelenen ve terkin edilecek Katma Değer Vergisi gibi ihtiyaca göre bölümlenir.

Yatırım teşvik belgelerinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde ertelenen katma değer vergisi bu hesaba borç, ödenmek üzere pasifteki tahakkuk hesabına alacak kaydedilir.

Vergi dairesince tecil olunan katma değer vergisi "391. Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı"nın borcu mukabili bu hesaba alacak, mevzuat gereği yapılacak terkin sonucunda borçlusunun alacağı mukabili bu hesaba borç kaydedilir.

İhracatın gerçekleşmemesi halinde ise, tecil olunan katma değer vergisi «391. Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı»nın alacağı mukabili bu hesaba borç kaydedilir.

600 Yurtiçi Satışlar

Yurt içindeki gerçek ve tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerlerin izlendiği hesaptır. Gereksinime göre bölümlenebilir.

Satış gerçekleştiğinde hâsılat tutarı bu hesaba alacak kaydedilir.

İthal edilen eşyanın iç piyasaya satışında ve ihraç kayıtlı satışlarda kullanılmaktadır.

601 Yurtdışı Satışlar

Yurt dışında satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da alınacak olan toplam değerlerin izlendiği hesaptır.

Satış gerçekleştiğinde hâsılat tutarı bu hesaba alacak kaydedilir.

610 Satıştan İadeler (-)

Satılan malların iade edilen bölümünün fatura tutarlarını kapsar.

Daha önce yapılan satışlar ile ilgili olarak ilgili hesaplara borç, Brüt Satışlardan ilgili hesaplara alacak kaydedilmiş bulunan malın fatura tutarı, malın kısmen ya da tamamen iade edilmesi durumuna göre, "610. Satıştan İadeler Hesabı"nın borcuna, buna karşılık ilgili hesaba alacak kaydedilir.

İhraç edilen eşyanın geri geldiği durumlarda kullanılan bir hesaptır.

611 Satış İskontoları (-)

Satışla ilgili faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra yapılan her türlü kasa ve miktar iskontoları bu hesapta yer alır.

Kasa iskontosu, kredili satışlarda alıcının mal bedelini vadesinden önce ödemesi dolayısıyla, bu peşin ödeme karşılığında alıcıya belirli oranlarda indirim yapılmasıdır.

Miktar iskontosu ise alıcının belli tutarlar üzerinde alışlarda bulunarak satıcının mal sürümüne katkıda bulunmasından dolayı kendisine belli oran ya da tutarlarda yapılan indirimdir.

Uygulanan iskonto ilgili "Alacaklar" hesabına alacak kaydedilirken, "611. Satış İskontoları Hesabı"na borç kaydedilir.

İhraç edilen eşya için gelen reklamasyon faturaları bu hesapta takip edilir.

612 Diğer İndirimler (-)

Satıcı tarafından, alıcı hesabına, malın sevki sırasında ödenen giderleri ifade eden ve satılan mallara ait olan sevk giderleri, satılan malların hatalı ve noksan olması ya da taşıma sırasında hasara uğramış olması nedeniyle yapılması zorunlu indirimler ile satış vergileri, fonlar (KDV hariç) ve benzerleri bu kalemde gösterilir.

Bu hesap ihtiyaca göre bölümlenir.

Satılan mal ya da hizmet bedelinden yapılan indirim, hâsılatla ilişkilendirilmeden "612. Diğer İndirimler Hesabı"na borç, ilgili hesaplara ise alacak kaydedilir.

Özellikle ihraç kayıtlı satışlarda, imalatçı aleyhine oluşan kur farkı için ihracatçının düzenlediği fatura, imalatçı tarafından bu hesapta takip edilir.

620 Satılan Mamuller Maliyeti

Satılan mamullerin maliyet tutarı 152 no'lu hesaba (Mamuller Hs.) alacak, bu hesaba ise borç kaydedilir.

Özellikle imalatçılar tarafından ihraç edilen ürünler ile dahilde işleme rejimi sonucunda üretilen ürünler dolayısıyla bu hesap kullanılır.

621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti

Herhangi bir değişikliğe tabi olmadan satılmak amacıyla alınan ticari mallar (emtia) ve benzeri kalemlerin maliyetini kapsar.

Satılan ticari malların maliyet tutarı "153. Ticari Mallar Hesabı"na alacak, bu hesaba borç kaydedilir.

Hazır mal alıp ihraç edenler ve ithal ettiği ticari malı satanlar tarafından kullanılan bir hesaptır.

622 Satılan Hizmet Maliyeti

Üretilen hizmetlerle ilgili olarak yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır.

Üretilen hizmetle ilgili giderler niteliklerine göre, eş zamanlı kayıt sistemine tabi olan ve 7/A seçeneğini uygulayan hizmet işletmeleri «741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı» alacağı ile 7/B seçeneğini uygulayan küçük işletmelerde "799. Üretim Maliyeti Hesabı" alacağı ile bu hesaba borç kaydedilir.

Dahilde işleme rejimi kapsamında fason işlemlerde kullanılan bir hesaptır.

631 – 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

Mal ve hizmetlerin pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlar, amortismanlar ve tükenme paylarından oluşur. Pazarlama fonksiyonu ile ilgili giderler 7 inci grupta izlenir ve dönem sonlarında "761- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile 7/B seçeneğinde ise "798- Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile bu fonksiyona ait giderler bu hesaba devredilir.

İhraç edilen eşya için yapılan nakliye, sigorta, liman, komisyon gibi masraflar ile ithal edilen eşya için yapılan royalti ve lisans ödemeleri bu hesapta takip edilmektedir.

646 Kambiyo Karları

Yabancı paralarla bir işlem yapılması nedeniyle ortaya çıkan kur yükselişi ile döviz tevdiat hesapları ve yabancı paralı borç ve alacaklarının dönem sonunda değerlemesinin yapılmasıyla ortaya çıkan kur farkları bu hesabın alacağına kaydedilmektedir.

Peşin ödemeli ithalatlarda transfer tarihinden sonra kurun yükselmesi, mal mukabili ödeme şekliyle ithal edilen malın bedelinin ödendiği gün kurun düşmesi, bedelin döviz üzerinden hesaplandığı ihraç kaydıyla teslim alınan malın ödeme tarihinde kur düşmesi hallerinde kullanılan bir hesaptır.

649 Diğer Olağan Gelir Ve Karlar

Yukarıdaki hesaplar kapsamına girmeyen diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelir ve kârların izlendiği hesaptır. Bu hesapta kambiyo kârları, menkul kıymet satış kârları ve benzerleri izlenir.

Satılmış olması dolayısıyla işletme stoklarından çıkarılmış bir mal için ithalatçı lehine oluşan fiyat farkları, credit note, geri alınan vergiler ile imalatçı firmaya fatura edilen reklamasyon giderleri bu hesapta takip edilmektedir.

656 Kambiyo Zararları

Yabancı para üzerinden yapılan işlemlerde ortaya çıkan kur farkları bu hesaba kaydedilir.

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar

Yukarıdaki hesaplar kapsamına girmeyen diğer olağan faaliyetlerle ilgili kambiyo zararları, menkul kıymet satış zararları ve benzeri gider ve zararların izlendiği hesaptır.

Satılmış olması dolayısıyla işletme stoklarından çıkarılmış bir mal için gelen fiyat farkı, vade farkı debit note, kalite farkı faturaları ile bu faturaların gümrüğe beyan edilmesi nedeniyle ödenen vergiler ile satış hâsılatından ödenen paylar ve dahilde işleme rejiminde ödenen telafi edici vergiler bu hesapta takip edilir.

780 Finansman Giderleri

İşletme faaliyetlerinin aksamadan yürütülebilmesi amacıyla borçlanılan tutarlarla ilgili faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderler bu hesaba borç kaydedilir.

Mal mukabili, kabul kredili ödeme şeklinde kur artışları, vade farkı faturaları, satılmış olması dolayısıyla işletme stoklarından çıkarılmış bir mal için ödenen kırdırma bedelleri, sonraki hesap dönemlerinde ödenen faiz giderleri bu hesapta takip edilir.

3 - İTHALAT VE İHRACAT SÜRECİ

İthalat veya ihracat işlemleri, firmadan firmaya ve aynı firma içerisinde zamana göre değişiklik göstermektedir. Zira ödeme şekilleri, aracı banka prosedürleri, gönderici firmanın şartları, gümrük idaresinin coğrafyaya göre değişen fiziki koşulları, alıcının mala olan ihtiyacının aciliyeti, alıcının finansal durumu ve pazarlık gücü, nakliyeci kuruluşların şartları gibi değişkenler konunun etkenleridir. Bu nedenle konu hakkında genel bir iş akışı yapmak zor görünmektedir. Ancak yine de ana hatlarıyla yol haritası çizmek yerinde olacaktır.

3.1 İthalat Süreci

Yukarıda da bahsedildiği gibi ithalat süreci firmadan firmaya ve aynı firma içerisinde zamana göre değişkenlik göstermektedir. Bu nedenle örnek yardımıyla konu açıklanmaya çalışılacaktır[1].

Örnek:

1) Zirai ilaç üreten İzmit-Gebze'de yerleşik firmanın üretim departmanı Almanya'dan gelen bir sipariş üzerine gelecek ay üretilecek ürünler için boş tüp alınması yönünde talepte bulunmuştur.

1 GÜRSOY, Yaser, ***Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi***, Ekin Kitabevi, 2006, s.250-251

2) - Satın alma departmanı yurtiçi ve yurtdışından tedarikçi taraması yapmış ve malın Çin Halk Cumhuriyeti'nden alıma karar vermiştir.

- Bu kararı verirken malın fiyatı ve kalitesi, ödeme şekli ve nakliyesi, banka şartları ve tedarik zamanı yönünden değerlendirme yapmış ve optimum kararı vermiştir.

- Ödeme şekli akreditif, teslim şekli CIF olarak anlaşılmıştır.

- Alıcı ve satıcı arasında sözleşme yapılması ihtiyaridir.

3) Bankalardan teklif alınmış ve en düşük akreditif masrafı alacak olan bankaya akreditif açılması yönünde talimat gönderilmiştir. Banka akreditif tutarını şirket hesabından tahsil etmiştir.

4) Gönderici malı yüklemiş ve belgeleri kendi ülkesindeki muhabir bankaya teslim etmiştir.

5) Banka transferi gerçekleştirmiştir.

6) Evraklar bankadan teslim alınmıştır.

7) Mal, Derince Limanına gelmiş ve nakliye şirketinden ordino teslim alınmıştır.

8) Mal gümrüğe beyan edildikten sonra gerekli belgeler (kontrol belgesi, uygunluk yazısı, TSE vs) tekemmül ettirilerek ithalat yapılmış ve vergiler ödenmiştir.

9) Derince Limanından firma deposuna mal taşınmış ve firmanın deposuna girişi yapılmıştır.

10) Gümrük müşaviri dekont ekinde ithalat dosyasını ve faturasını göndermiştir.

Not: Bu noktada; ödeme şekline göre iş akışında küçük değişiklikler olacağını, teslim şekline göre de sigorta ve nakliye şirketi ile de anlaşılacağını ve ithal edilen mal için gereken belgelerin değişebileceğini belirtmek yerinde olacaktır.

3.2 İhracat Süreci

Yine aynı şekilde ihracat sürecinin de duruma göre değişiklik göstereceğini belirtelim ve aynı örneğe devam edelim[2].

Örnek:

1) Sipariş üzerine üretim yapıldığından ayrıntılar daha önceden görüşülmüştür. Buna göre, üretilen mamullerin teslim şekli CIF, ödeme şekli akreditif olacaktır.

2 GÜRSOY, a.g.e. s.237-238

2) İhracatçının bankasından akreditifin geldiğine dair bilgi gelmiştir.

3) Taşıma ve sigorta şirketi ile anlaşma yapılmıştır.

4) Kesin satış faturası, çeki listesi ve ATR Dolaşım Belgesi düzenlenmiştir.

5) İhracat beyannamesi açılmış, ihracatçı birliğinden kayıt numarası alınmış ve nispi aidat yatırılmıştır.

6) Mallar tırlara yüklenmiş, taşıma senedi düzenlenmiş ve gümrük muayenesine sevk edilmiştir.

7) - Gümrük işlemleri tamamlandıktan sonra belgeler nakliyeciye teslim edilmiş ve ilgili belgeler gümrük müşavirinden teslim alınmıştır.

- Gümrük müşaviri faturasının karşılığı ödenmiştir.

- Ayrıca taşıma senedi nakliyeciden alınmıştır.

8) Belgeler bankaya teslim edilmiş ve para şirketin hesabına geçmiştir.

9) Belgelerin muhasebe kaydı yapılmıştır.

Not: Bu noktada; ödeme şekline göre iş akışında küçük değişiklikler olacağını, teslim şekline göre de sigorta ve nakliye şirketi ile anlaşılmayabileceğini ve ihraç edilen mal için gereken belgelerin değişebileceğini belirtmek yerinde olacaktır.

4 - SERBEST DOLAŞIMA GİRİŞ REJİMİ MUHASEBE KAYITLARI

Serbest dolaşıma giriş rejimi 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 74 ila 78. maddelerinde hüküm altına alınmaktadır. Kanun'un 74. maddesine göre, 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. Bu tanımlamadan, serbest dolaşıma giriş rejiminden eşyanın Türkiye'ye ithali anlaşılmaktadır.

4.1 Ödeme Şekillerine İlişkin Kayıtlar

Dış ticarette;

- Akreditifli ödeme,

- Peşin ödeme,

- Mal mukabili ödeme,

- Vesaik mukabili ödeme,

- Kabul kredili ödeme,

Şeklinde ödeme yöntemleri kullanılmaktadır. Her ne kadar uluslararası ödeme şekilleri arasında sayılmasa da,

- Özel takas,
- Bağlı muamele

Yöntemlerine de uluslararası ticarette karşılaşılmaktadır.

4.1.1 Akreditifli Ödeme:

Akreditif; malı alacak olan kişinin direktifine binaen bir bankanın (amir banka), satın alınacak olan malın bedelini, belirli bir vade içinde, akreditifte belirlenen koşullara uygun belgelerin ibraz edilmesi halinde satıcıya ödeyeceğini taahhüt etmesidir. Akreditif ile ödemeyi yapan kişi açısından satın alınan malın belgeleri gelmeden ödemenin yapılmaması, malı satan kişi açısından gönderilen malın parasının ödenmesi güvenceye alınmış olmaktadır.

Akreditifli ödeme şeklinde işlem akışı aşağıdaki şekildedir.

1- İhracatçı ve ithalatçı (alıcı ile satıcı) arasında akreditifle ödeme şekline göre sözleşmenin yapılması

2- İthalatçının, bankasına (amir banka) ihracatçı lehine kredi açması için talimat vermesi.

3- Amir bankanın ihracatçının ülkesindeki bir bankadan krediyi ihracatçıya ihbar etmesini veya teyit etmesini istemesi.

4- Muhabir bankanın, ihracatçıya akreditifin açıldığını ve ödeme için gerekli olan belgeleri bildirmesi

5- Muhabir bankanın ihracatçıya krediyi ihbar ve teyit etmesi,

6- İhracatçının malları sevk etmesi ve yükleme belgelerini bankaya sunması.

7-Belgeler sözleşme koşullarına uygun bulunursa akreditif bedelinin (mal bedeli) ihracatçıya ödenmesi.

Örnek;

- İthal edilecek eşya için bankalardan teklif alınarak akreditif masrafını en az alacak olan bankaya akreditif açılması yönünde talimat gönderilmiştir.
- Gönderici malı yüklemiş ve belgeleri kendi ülkesindeki muhabir bankaya teslim etmiştir.
- Banka transferi gerçekleştirmiştir. Mal bedeli 45.000 USD.
- Transfer tarihinde 1 USD: 2 TL, malın stoklara alındığı tarihte 1 USD: 2,1 TL[3]

3 "Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır." 238 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, R.G. No: 22218, tarih 02/03/1995.

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 120

159.50 İthalat Giderleri 120

102 BANKALAR 120

(Akreditif giderlerinin kaydı)

---------- ... /.. /..----------

982 BORÇLU NAZIM HESAPLAR 90.000

982.01 ABC malı akreditifinden borçlular 90.000

982 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR 90.000

982.02 ABC malı akreditifinden alacaklar 90.000

(Nazım hesapların açılışı)

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 90.000

159.10.Mal bedeli 90.000

102 BANKALAR 90.000

(Mal bedeli transferi)

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 94.620

191 İNDİRİLECEK KDV 17.010

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 90.120

159.10 Mal bedeli 90.000

159.50 İthalat giderleri 120

646 KAMBİYO KARLARI 4.500

102 BANKALAR . 17.010

(İthalat, kur artışı ve vergilerin ödeme kaydı)

---------- ... /.. /..----------

982 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR 90.000

982.02 ABC malı akreditifinden alacaklar 90.000

982 BORÇLU NAZIM HESAPLAR 90.000

982.01 ABC malı akreditifinden borçlular 90.000

(Nazım hesapların kapanışı)

---------- ... /.. /..----------

Görüleceği üzere yukarıda akreditifli ödeme iş akış sıralamasında yer alan işlemler muhasebe kayıtlarına da yansımaktadır. Akreditif açılış talimatı ve nazım hesaplar, belgeler gelince paranın yollanması ve malların ithaliyle birlikte nazım hesapların kapatılması şeklinde kayıtlar yapılmıştır.

4.1.2 Peşin Ödeme

Peşin ödeme şeklinde satın alınan malın bedelinin, mallar henüz sevk edilmeden önce ödenmesi söz konusudur.

Söz konusu ödeme şekli kapsamında yapılan ithalat işlemlerin muhasebeleştirilmesi akreditifli ödeme şeklindeki muhasebe kayıtları ile aynı olup bu ödeme şeklinde ödemeler peşin yapıldığı için sadece nazım hesaplara gerek kalmamaktadır.

Peşin ödeme biçiminde işlem sıralaması aşağıdaki şekildedir.

1- Mal bedelinin satıcının bankasına gönderilmesi

2- İhracatçının malları ve mallarla birlikte sevkiyat belgelerini göndermesi.

Öte yandan peşin ödeme ile ilgili anlatılması gereken bir başka husus cari hesabın işleyiş biçimidir.

4.1.2.1 Cari Hesap İşleyişi

Tek düzen hesap planı 159 Verilen Sipariş Avanslarının borçlandırılması gerektiğini ifade etse de peşin ödeme yapıldığında 320 Satıcılar hesabının borçlandırılması suretiyle kayıt atıldığı da olabilmektedir. Zira şirketler mal alımı yapılan her bir firma ile olan alacak borç dengesini takip edebilmek adına 320 Satıcılar hesabında cari hesap şeklinde alt hesaplar çalıştırabilmektedir.

Bahse konu fiili durumda, mal henüz gelmeden bedeli peşin ödendiğinde aşağıdaki hesaplar çalışmaktadır.

---------- ... /.. /..----------

320 SATICILAR		90.000
320.20.01 Black Eagle Co.	90.000	
102 BANKALAR		90.000

(Mal bedeli transferi)

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 90.000

191 İNDİRİLECEK KDV 16.200

320 SATICILAR 90.000

320.20.01 Black Eagle Co. 90.000

102 BANKALAR 16.200

(İthalat ve vergilerin ödeme kaydı)

---------- ... /.. /..----------

Ancak, 320 Satıcılar hesabı pasif karakterli bir hesap olduğundan, bilanço dönemlerinde (üçer aylık ve yıllık) 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına atılarak hesabın borç bakiyesi vermesinin önüne geçilmekte, dönem başında ters kayıt yapılarak hesap yeniden borç bakiyesi verir hale getirilmektedir. Bu durum aşağıdaki şekilde olmaktadır.

---------- 31 /12 /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 90.000

320 SATICILAR 90.000

320.20.01 Black Eagle Co. 90.000

(Dönem sonunda 320 no'lu hesabın 159 no'lu hesaba devri)

---------- 01 /01 /..----------

320 SATICILAR 90.000

320.20.01 Black Eagle Co. 90.000

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 90.000

(Dönem başında 159 no'lu hesabın 320 no'lu hesaba devri)

---------- ... /.. /..----------

4.1.2.2 Cari Hesap Bakiyesinin KKDF Yönüyle Önemi

12/05/1988 tarihli ve 88/12944 sayılı Kararnameye İlişkin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında 6 Sıra No.lu Tebliğe göre, ithal edilen mal için KKDF yükümlülüğünün doğmaması için mal bedelinin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce (bu tarih dahil) ilgili bankaya yatırılması ve ilgili banka tarafından da bu bedelin ihracatçıya transferinin en geç iki iş günü içinde tamamlamış olması gerekmektedir.

Bu durumda, gümrük beyannamesinin tescil tarihinde cari hesap ekstresinin borç bakiyesinin mal bedeline eşit veya bundan yüksek olması gerekmektedir.

Bu duruma aşağıdaki örnek ekstreden hareketle açıklık getirelim.

Cari Hesap Adı : Shenzhen Eagle GMBH
Hesap Kodu : 320.02.016

Tarih	Fiş No.	Açıklama	Döviz	Döviz Borç	Döviz Alacak	Döviz Bakiye
01.01.2014	0000000001	2014 AÇILIŞBİLANÇOSU	USD	4.500,00		4.500,00
24.06.2014	0000007816	Virman	USD	32.866,00		37.366,00
30.06.2014	0000005902	Satın alma faturası	USD		34.866,00	2.500,00
02.09.2014	0000010124	Virman	USD	39.078,00		41.578,00
15.09.2014	0000009566	Satın alma faturası	USD		39.078,00	2.500,00
17.12.2014	0000014036	Virman	USD	72.561,60		75.061,60
29.12.2014	0000014860	Satın alma faturası	USD		33.501,60	41.560,00
29.12.2014	0000014864	Satın alma faturası	USD		39.060,00	2.500,00
31.12.2014	0000015505	159 HSVİRMAN	USD		2.500,00	0,00

Yukarıdaki cari hesap ekstresinin incelenmesinden; 2014 yılı dönem başında şirketin Shenzen Eagle GMBH'de 4.500,00 USD parasının bulunduğu ve her bir satın alma işleminden önce para transferi yaptığı ve döviz bakiyesinin negatif duruma hiçbir zaman düşmediği görülmektedir. Bu tür bir durumun varlığı şirketin peşin ödeme beyanlarını doğrular nitelikte olmaktadır. Yukarıdaki örnekte 31.12.2014 tarihi itibariyle borç bakiyesi olarak kalan 2.500,00 USD'nin 159 no.lu hesaba virman yapıldığı gözlerden kaçmamalıdır. Bu durum yukarıda açıklandığı gibi, 320 satıcılar hesabının borç bakiyesi vermemesinden kaynaklanmaktadır.

Ne var ki, aşağıda yer alan örnekteki durumun varlığı halinde gümrük beyannamelerine eklenen transfer bildirim formları/banka yazılarının önemi kalmayacak ve KKDF doğması söz konusu olacaktır.

Cari Hesap Adı : Shenzhen Eagle GMBH
Hesap Kodu : 320.02.016

Tarih	Fiş No.	Açıklama	Döviz	Döviz Borç	Döviz Alacak	Döviz Bakiye
01.01.2014	0000000001	2014 AÇILIŞBİLANÇOSU	USD	4.500,00		4.500,00
24.06.2014	0000007816	Virman	USD	12.866,00		17.366,00
30.06.2014	0000005902	Satın alma faturası	USD		34.866,00	-17.500,00
02.09.2014	0000010124	Virman	USD	39.078,00		21.578,00
15.09.2014	0000009566	Satın alma faturası	USD		39.078,00	-17.500,00
17.12.2014	0000014036	Virman	USD	90.061,60		72.561,60
29.12.2014	0000014860	Satın alma faturası	USD		33.501,60	39.060,00
29.12.2014	0000014864	Satın alma faturası	USD		39.060,00	0,00

Yukarıdaki örnekte, 30.06.2014 tarihli satın alma işleminde 17.500,00 USD tutarında karşı tarafa borçlanıldığı görülmekte ve bu matrah üzerinden KKDF doğması söz konusu olmaktadır. Bu durum, peşin ödeme beyan edilmesi nedeniyle gümrük beyannamesine eklenen banka transfer yazısının sıhhati konusunda şüphe hâsıl olmasına da neden olacaktır.

4.1.3 Mal Mukabili Ödeme

Bu ödeme şeklinde ithalatçı, mal bedelini malın sözleşmede belirtilen yere gelmesinden sonra ödemektedir. Bu ödeme şeklinde ihracatçı malları sevk et-

tikten sonra gerekli belgeleri ithalatçıya gönderir. İthalatçı ise malın bedelini malları gümrükten çektikten sonra öder.

Mal mukabili ödeme şeklinde işlem akışı aşağıdaki şekildedir.

1- Malların belgeleriyle birlikte alıcıya ulaştırılması

2- Vade gelince ithalatçının bankasının ihracatçının bankasına dövizi göndermesi

Örnek;

- İthal edilen mal gümrükten çekilmiştir.

- Mal mukabili ödeme şekline göre anlaşma sağlandığından mal bedeli ithalattan 30 gün sonra ödenmiştir.

- Mal bedeli 45.000 USD.

- Malın stoklara alındığı tarihte 1 USD: 2 TL, transfer tarihinde 1 USD: 2,1 TL

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR		90.000	
153.10 İthal edilen ABC malı	90.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		16.200	
320 SATICILAR			90.000
102 BANKALAR			16.200

(İthalatın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

320 SATICILAR		90.000	
656 KAMBİYO ZARARLARI		4.500	
656.01 Kur Farkları	4.500		
102 BANKALAR			94.500

(Ödemenin kaydı)

---------- ... /.. /..----------

Bu ödeme şeklinde görüldüğü gibi, önce mal gelmiş ve daha sonradan ödeme yapılmıştır. Ödeme esnasında kur farkından kaynaklanan zararların ortaya çıktığı anlaşılmaktadır.

4.1.4 Vesaik Mukabili Ödeme

İhracatçı sözleşmeye konu malları taşıyıcıya teslim ettikten sonra, genellikle bir banka aracılığıyla, sevk belgelerini ithalatçının ülkesindeki bankaya gönderir. Bu ödeme şeklinde ihracatçı mal bedelinin ödenmesinden veya gön-

derdiği poliçenin ithalatçı tarafından kabul edilmesinin ardından ithalatçıya teslim edilmesini şart koşar. Ödeme yapıldıktan, poliçeli işlemlerde poliçe kabul edildikten sonra malın gümrükten çekilebilmesi için gerekli evraklar (sevk belgesi, fatura vb) ithalatçıya teslim edilir.

Vesaik mukabili ödeme şeklinde işlem akışı aşağıdaki şekildedir.

1- Malların yüklenmesi

2- Yükleme belgelerinin ihracatçının bankasına sunulması

3- İhracatçının bankasının yükleme belgelerini garanti mektubu ile ithalatçının bankasına göndermesi

4-İthalatçının bankasının ithalatçıya bildirimde bulunması

5-İthalatçının ödemeyi yapması ve belgeleri alması

6-Mal bedelinin ihracatçının bankasına transferi

Örnek;

- İhracatçının bankasından vesaikler gelmiş ve ödeme yapılmıştır.
- İthal edilen mal gümrükten çekilmiştir.
- Mal bedeli 45.000 USD.
-1 USD: 2 TL

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		90.000	
159.10 Mal bedeli	90.000		
	102 BANKALAR		90.000

(Ödeme kaydı)

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR		90.000	
153.10 İthal edilen ABC malı	90.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		16.200	
	159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		90.000
	102 BANKALAR		16.200

(İthalatın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

Bu ödeme şeklinde bankadan vesaikler alınınca ödemeler yapıldığı ve daha sonra bu vesaikler ile ithalat yapıldığı için bu iş akışına uygun kayıtlar yapılmıştır.

4.1.5 **Kabul Kredili Ödeme**

Bu ödeme şeklinde, ödeme aracı olarak poliçe kullanılmaktadır. Mal bedeli belirli bir vadeyi içeren poliçenin ithalatçı ve/veya ithalatçının bankası tarafından kabul edilmesi suretiyle ödenmektedir.

Kabul kredili ödeme şeklinde işlem akışı aşağıdaki şekildedir.

1- Malların yüklenmesi

2- Yükleme belgeleri ile poliçenin ihracatçının bankasına sunulması

3- Bu belgeleri ihracatçının bankasının garanti mektubu ile birlikte ithalatçının bankasına göndermesi

4- İthalatçının bankasının ithalatçıya bildirimde bulunması

5- İthalatçının poliçeyi imzalaması ve belgeleri alması

6- Poliçenin ihracatçının bankasına gönderilmesi

7- Poliçenin ihracatçıya verilmesi

Örnek;

- Banka ihracatçının bankasının gönderdiği sevkiyat belgelerinin geldiğini haber vermiş, bankaya gidilerek poliçe imzalanmıştır.

- Mallar ithal edilmiştir.

- Vade gelince ödeme yapılmıştır.

- Mal bedeli 45.000 USD.

- Transfer tarihinde 1 USD : 2,1 TL, poliçenin kabul tarihinde 1 USD : 2 TL

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 90.000

159.10 İthal Edilecek X Malı 90.000

321 BORÇ SENETLERİ 90.000

(Poliçenin kabulü)

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 90.000

153.10 İthal edilen ABC malı 90.000

191 İNDİRİLECEK KDV 16.200

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 90.000

102 BANKALAR 16.200

(İthalatın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

321 BORÇ SENETLERİ		90.000	
656 KAMBİYO ZARARLARI		4.500	
656.01 Kur farkları	4.500		
102 BANKALAR			94.500

(Ödeme kaydı)

---------- ... /.. /..----------

Bu ödeme şeklinde bankadan vesaikler poliçenin kabulü ile alındığı, daha sonra ithalat ve ödeme yapıldığı için bu işlem sırasına uygun kayıtlar yapılmıştır.

4.1.6 Bağlı Muamele

İhracat Yönetmeliği'nin 4/a maddesinde bağlı muamelenin ikiden fazla taraf arasında yapılan takas işlemini ifade ettiği belirtilmektedir.

Bir başka tanımlamaya göre bağlı muamele; dış ticarete taraf ülkeler ve/veya firmalar arasında varılan anlaşma uyarınca, ihracat bedelinin mal, hizmet ve teknoloji ithalatıyla karşılanması, aradaki artı veya eksi farkların döviz transferi ile ödenmesidir.

Örnek;

- Firma ürettiği pantolonları Çin Halk Cumhuriyetinde yerleşik XYZ Textile Co firmasına 45.000 USD bedelle vadeli bir şekilde satmıştır. 1 USD = 2 TL

- Firma Black Eagle Co firmasından vadeli ödeme şekliyle 45.000 USD'lik kumaş ithal etmiştir.1 USD = 2 TL

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR		90.000	
102.01 XYZ Textile Co.	90.000		
601 YURTDIŞI SATIŞLAR			90.000

(Pantolonların ihraç edilmesi)

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME		90.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		7.200	
320 SATICILAR			90.000
320.01 Black Eagle Co.	90.000		
102 BANKALAR			7.200

(Kumaş alımı)

---------- ... /.. /..----------

320 SATICILAR 90.000

320.01 Black Eagle Co. 90.000

120 ALICILAR 90.000

102.01 XYZ Textile Co. 90.000

(Borç ve alacağın birbirine mahsubu)

---------- ... /.. /..----------

Burada görüldüğü gibi, XYZ Textile firmasına ihracat yapılmış, Black Eagle firmasından ithalat yapılmış ve anlaşma gereği XYZ Textile firmasından olan alacak Black Eagle firmasına olan borç ile mahsup edilerek kapatma kayıtları yapılmıştır.

4.1.7 Özel Takas

İhracat Yönetmeliği'nin 4/l maddesinde takasın ihraç veya ithal edilen mal veya hizmet bedelinin, kısmen veya tamamen mal, hizmet veya döviz ile karşılanması işlemini ifade ettiği belirtilmektedir.

Örnek;

- Firma Black Eagle Co firmasından vadeli ödeme şekliyle 45.000 USD'lik kumaş ithal etmiştir. 1 USD = 2 TL

- Firma ürettiği pantolonları 60.000 USD bedelle aynı firmaya satmıştır. 1 USD = 2 TL

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME 90.000

191 İNDİRİLECEK KDV 7.200

320 SATICILAR 90.000

320.01 Black Eagle Co. 90.000

102 BANKALAR 7.200

(Kumaş alımı)

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR 120.000

120.01 Black Eagle Co. 120.000

601 YURTDIŞI SATIŞLAR 120.000

(Pantolonların ihraç edilmesi)

---------- ... /.. /..----------

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR		30.000	
320 SATICILAR		90.000	
320.01 Black Eagle Co.	90.000		
120 ALICILAR			120.000
102.01 Black Eagle Co.	90.000		

(Borç ve alacağın birbirine mahsubu)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıtta görüldüğü gibi, Black Eagle firmasından ithalat yapılmış ve aynı firmaya ihracat yapılmıştır. Bu işlemler sonucunda borç ve alacak mahsup edilerek kapatma kayıtları yapılmıştır. Kalan bakiyenin ise şirketin 102 BANKALAR hesabına ödendiği görülmektedir.

4.2 İthalat İçin Yapılan Masraflar

Normal bir iş akışında, gümrük müşavirleri gümrükte işlemleri biten beyannameleri tüm ekleriyle (eşya faturası, nakliye faturası, sigorta poliçesi, antrepo ve liman faturaları, vergi ödeme belgeleri, ATR dolaşım belgesi, EUR 1 dolaşım sertifikası vs) birlikte bir dekonta bağlayarak kendisine ait hizmet faturası ile birlikte ithalatçı firmaya gönderir. Gümrük müşavirleri tarafından gönderilen bu dosyada bulunan antrepo, tahmil tahliye, ardiye gibi masraf faturaları muhasebe servisi tarafından işlenerek arşive kaldırılır.

Örnek;

- Gümrük müşavirinden dekont ve fatura ekinde ithalat dosyası gelmiştir.

- Dosyadan liman tahmil tahliye, antrepo, yurtdışı nakliye ve sigorta, gümrük müşaviri, antrepodan firmaya nakliye masraflarının oluştuğu anlaşılmıştır.

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		8.250	
159.10.01 Yurtdışı navlun	5.000		
159.10.02 Yurtdışı sigorta	500		
159.10.03 Antrepo gideri	300		
159.10.04 Liman masrafları	1.200		
159.10.05 Gümrük müşaviri faturası	250		
159.10.06 Yurtiçi nakliye	1.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		225	
191.01 Yurtiçi nakliye KDV	180		
191.92 Gümrük müşavirliği KDV	45		

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR		8.475

(Masrafların kaydı)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıttan, şirketin söz konusu ithalat dosyası için yapılan tüm masrafları 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI hesabı altında toparladığı ve buradan ithal edilen malın maliyetine yansıttığı anlaşılmaktadır.

4.3 Malın Stoklara Alınması

Serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil, onay ve muayene işlemleri bittikten sonra muayene memurları tarafından sistem üzerinde bloke kaldırılır ve beyannamenin vergileri ödenebilir aşamaya gelir.

Vergilerin ödenmesinin ardından beyanname kapanır. Kapanan beyanname konusu eşya eğer geçici depolama yerinde ise çıkış kontrol fişi alınır ve bu fişe istinaden çıkış işlemleri gerçekleştirilir ve firmanın deposuna gider. Söz konusu eşya antrepoda ise, vergi ödeme belgesi ve beyanname antrepoya getirilir. Beyannamenin kapanmış statüde olup olmadığı yetkilendirilmiş gümrük müşaviri personeli tarafından kontrol edildikten sonra eşyanın antrepodan araca yüklenerek çıkışına izin verilir.

Örnek;

- Firma ithal ettiği eşyaları gümrükten çekmiş ve stoklarına almıştır.

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR		90.000	
153.10 İthal edilen ABC malı	90.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		16.200	
320 SATICILAR			90.000
102 BANKALAR			16.200

(Ticari mal ithali)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıt örneğinde, ticari mal ithalinin söz konusu olduğu ve vadeli ödeme şeklinde ithal edilen mal için vergilerin banka kanalıyla ödendiği görülmektedir.

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME		90.000	
153.10 İthal edilen ABC malzemesi	90.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		16.200	
	320 SATICILAR		90.000
	102 BANKALAR		16.200

(İlk madde malzeme ithali)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıt örneğinde ise, ilk madde malzeme ithalinin söz konusu olduğu ve vadeli ödeme şeklinde ithal edilen ilk madde malzeme için vergilerin banka kanalıyla ödendiği görülmektedir.

---------- ... /.. /..----------

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		90.000	
253.10 XYZ Makine	90.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		16.200	
	320 SATICILAR		90.000
	102 BANKALAR		16.200

(Makine ithali)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıt örneğinde, makine ithalinin söz konusu olduğu ve vadeli ödeme şeklinde ithal edilen makine için vergilerin banka kanalıyla ödendiği görülmektedir.

---------- ... /.. /..----------

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		90.000	
258.10 İthal Yatırım Malı	90.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		16.200	
	320 SATICILAR		90.000
	102 BANKALAR		16.200

(Devam eden yatırıma ait mal ithali)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıt örneğinde, devam eden yatırıma ait mal ithalinin söz konusu olduğu ve vadeli ödeme şeklinde ithal edilen yatırım malı için vergilerin banka kanalıyla ödendiği görülmektedir.

4.4 İthal Edilen Malın Maliyeti

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesine göre, maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder. Bu giderler toplamı ya da malın maliyet bedelini oluşturan başlıca unsurlar aşağıdadır[4].

1) Satın alma bedeli, ithal edilen mallarda fob bedeli,

2) İşyerine gelinceye kadar ödenen nakliye, hamaliye, sigorta giderleri,

3) İthal edilen malla ilgili ödenen gümrük vergileri, komisyonlar ve diğer giderler,

4) Vade farkları, (mal satıldıktan sonra o mala ilişkin olanlar doğrudan gider yazılır)

5) Malların işletme stokuna girene kadar oluşan kur farkları.

Malın maliyet bedelini mali mevzuat yönünden bu şekilde inceledikten sonra, sorunun cevabını aşağıdaki şekilde formüle ederek cevaplayalım.

(=) **FOB Bedel**

(+) Yurtdışı nakliye

(+) Sigorta

(+) Yurtdışı yükleme ve elleçleme giderleri

(=) **CIF Bedel (Gümrük Kıymeti = K.D.V.K. 21/a maddesi)**

(+) Vergi, resim, harç, fon

(+) Yurtiçi giderler (Tescil öncesi ardiye, tahmil, tahliye, giderleri vs.)

(=) **KDV Matrahı**

(+) Yurtiçi nakliye

(+) Gümrük müşaviri ödemesi,

(+) Beyannamenin tescil tarihinden sonra yapılan yurtiçi giderler

(+) Mal işletme stokuna girene kadar oluşan kur farkları

(=) **Malın Maliyet Bedeli**

Hemen belirtmek gerekir ki, burada ithal edilen eşyanın teslim şeklinin FOB (free on board-gemi bordasında teslim) olduğu varsayılmış, gider veya ödemelerden genellikle karşılaşılanları formüle dahil edilmiştir

4 KİRAZCI, Emrullah, ***Vergi Denetmen Yardımcısı Adayları Eğitim Semineri Revizyon ve Rapor Yazma Teknikleri Ders Notları***, s:34

Örnek;

- İthal edilen malın maliyet kayıtları yapılmıştır.

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		18.313,80	
159.10.01 Yurtdışı navlun	5.000		
159.10.02 Yurtdışı sigorta	500		
159.10.03 Antrepo gideri	300		
159.10.04 Liman masrafları	1.200		
159.10.05 Gümrük müşaviri faturası	250		
159.10.06 Yurtiçi nakliye	1.000		
159.10.07 Gümrük Vergisi	10.000		
159.10.08 Damga Vergisi	63,80		
191 İNDİRİLECEK KDV		225	
191.01 Yurtiçi nakliye KDV	180		
191.92 Gümrük müşavirliği KDV	45		
102 BANKALAR			18.538,80

(Masrafların kaydı)

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR		108.313,80	
191 İNDİRİLECEK KDV		19.271,40	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI			18.313,80
159.10.01 Yurtdışı navlun	5.000		
159.10.02 Yurtdışı sigorta	500		
159.10.03 Antrepo gideri	300		
159.10.04 Liman masrafları	1.200		
159.10.05 Gümrük müşaviri faturası	250		
159.10.06 Yurtiçi nakliye	1.000		
159.10.07 Gümrük Vergisi	10.000		
159.10.08 Damga Vergisi	63,80		
320 SATICILAR			90.000
102 BANKALAR			19.271,40

(Masrafların ve vergilerin malın maliyetine yansıtılması)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıt örneğinden, ithal edilen mal için yapılan tüm masrafların 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI hesabında toparlandığı ve 153 TİCARİ MALLAR hesabına yansıtıldığı anlaşılmaktadır.

Öte yandan, 159 no'lu hesabın altında biriken giderlerden gümrük müşavirliği ve yurt içi nakliye giderleri serbest dolaşıma giriş beyannamesi üzerinde KDV matrahına dahil edilmemiştir. Malın maliyeti 108.313,80 TL iken gümrük beyannamesinde beyan edilen KDV matrahı 107.063,80 TL'dir.

4.5 Gümrükte Ödenen Vergiler

27.08.2011 tarihli ve 28038 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 1 no'lu ekinde gümrük idarelerince tahsil edilen vergiler bulunmaktadır. Buna göre aşağıdaki vergiler gümrük idaresince tahsil edilen vergilerdir.

- Gümrük Vergisi
- İlave Gümrük Vergisi
- Tek ve Maktu Vergi
- Dampinge Karşı Vergi
- Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi
- Katma Değer Vergisi
- Özel Tüketim Vergisi
- Ek Mali Yükümlülük
- Toplu Konut Fonu
- Tütün Fonu
- Ek Fon
- Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
- Çevre Katkı Payı
- Telafi Edici Vergi (İhracat)
- TRT Bandrol Ücreti (Ticari olmayan eşya için)

Bu çerçevede yukarıda bahsedildiği gibi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesi hükmünce ithal edilen mal için ödenen KDV hariç diğer vergiler malın maliyetine girmesi gereken vergilerdir.

Örnek;

- İthalat gerçekleşmiş ve vergiler ödenmiştir.

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		5.000
159.01.02. Gümrük Vergisi	500	
159.01.03. İlave Gümrük Vergisi	500	
159.01.04. Dampinge Karşı Vergi	1.000	
159.01.05. Özel Tüketim Vergisi	2.000	
159.01.06. Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu	500	
159.01.07. Çevre Katkı Payı	500	
102 BANKALAR		5.000

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR		105.000
191 İNDİRİLECEK KDV		18.900
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		5.000
159.01.02. Gümrük Vergisi	500	
159.01.03. İlave Gümrük Vergisi	500	
159.01.04. Dampinge Karşı Vergi	1000	
159.01.05. Özel Tüketim Vergisi	2000	
159.01.06. Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu	500	
159.01.07. Çevre Katkı Payı	500	
320 SATICILAR		100.000
102 BANKALAR		18.900

(Vergilerin malın maliyetine yansıtılması)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıt örneğinden, ithal edilen mal için ödenen tüm vergilerin 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI hesabında toparlandığı ve 153 TİCARİ MALLAR hesabına yansıtıldığı anlaşılmaktadır.

Yukarıdaki kayıtta görüldüğü gibi ithal edilen mal için ödenen vergiler KDV matrahına dahil olmuş ve bu vergiler üzerinden KDV hesaplanmıştır. Zira 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21/b maddesine göre ithal edilen mal için ödenen vergi, resim, harç ve fonlar serbest dolaşıma giriş beyannamesi üzerinde KDV matrahına dahil edilmek zorundadır.

4.6 **Bedelsiz İthalat**

Karşılığında herhangi bir ödeme yapılmaması nedeniyle ülkeden döviz çıkışına neden olmayan ithalat türüdür.

Bedelsiz ithalat; 2000/1260 sayılı Bazı Ticari Mahiyette Eşyanın Bedelsiz İthaline İlişkin Karar"ın Yürürlüğe Konulması Hakkında Karar ile düzenlenmekteydi. Bu Karar kapsamında ticari mahiyette ithal edilebilecek eşya aşağıda şekilde idi.

a) Miktarı ticari teamüllere uygun numune ve/veya maddeler, hediyeler, reklam eşyası,

b) Daha önce usulüne uygun olarak yurda ithal edilmiş maddelerin ticari teamüller gereğince gönderilen parçaları ile imalatçının veya ihracatçının verdiği garanti icabı garanti süresi içinde yenilenmesi gereken parçaları,

c) Sanayiciler tarafından imalat veya montaj için denemelerde kullanılmak üzere veya örnek olarak getirilecek sanayi mamulleri,

d) Genel ve katma bütçeli dairelere, özel idarelere, belediyelere, kamu iktisadi teşebbüslerine ve sermayesinin yarısı veya yarısından fazlası bu idare ve teşebbüslere ait kuruluşlara, özel kanunla kurulmuş banka ve kuruluşlara bedelsiz olarak gönderilen mallar,

e) Daha önce usulüne uygun olarak ithal edilmiş bulunan mallarda tespit edilen hasar, ağırlık ve miktar noksanlığının giderilmesi amacıyla gönderilen aynı cins ve evsaftaki mallar,

f) Yabancı firma, kurum ve kuruluşların, Türkiye'de bulunan şube ve irtibat bürolarına, büro faaliyetlerinde kullanılmak üzere, yurt dışındaki merkezlerinden bedelsiz olarak gönderilen ticari teamüle uygun malzemeler,

g) Çeşitli sebeplerle yurt dışına geçici olarak çıkarılan vasıtaların değiştirilen motorları.

Ne var ki mezkûr Karar; 2006/10392 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun sonucunda da günümüz itibariyle bedelsiz ithalata ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak yine de mülga Kararda sayılan eşya türleri nelerin bedelsiz olarak uluslararası ticaretinin yapıldığına ilişkin fikir vermektedir.

Örnek;

- Şirketin yüklü miktarda alım yapması nedeniyle gönderici firma yıl sonunda hediye olarak bedelsiz kumaş göndermiştir.

---------- ... /.. /..----------

157 DİĞER STOKLAR		90.000	
157.01 Kumaş emsal bedeli	90.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		7.200	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		90.000
	102 BANKALAR		7.200

(Bedelsiz ithalat)

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR		108.000	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR		100.000
	391 HESAPLANAN KDV		8.000

(Bedelsiz ithal edilen malın satışı)

---------- ... /.. /..----------

623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ		90.000	
	157 DİĞER STOKLAR		90.000

(Emsal bedel üzerinden maliyetin giderleştirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

Yukarıdaki kayıt örneğinden, bedelsiz alınan malın emsal bedel üzerinden muhasebeleştirildiği, bedelsiz mal alımının şirket açısından gelir olarak kaydedildiği ve satış sonucunda elde edilen gelirden emsal bedel üzerinden hesaplanan maliyet bedelinin düşüldüğü anlaşılmaktadır.

4.7 Royalti ve Lisans Bedeli

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na bağlı Gümrük Yönetmeliği'nin 43/ğ maddesine göre royalti ve lisans ücreti ithale konu eşyanın 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 ifade etmektedir.

Gümrük Yönetmeliği EK-8'de yer alan Gümrük Kıymeti Yorum Notları'na göre royalti ve lisans ücretleri; patent, ticari marka ve telif hakları için yapılan ödemeleri de kapsamaktadır.

Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dâhil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 27/1-c maddesi uyarınca ithale konu eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına (gümrük kıymetine) ilave edilmek zorundadır.

Örnek;

- Firma uluslararası bir markaya ait malları ithal etmiştir.

- Firma ithal ettiği ayakkabıların yurtiçi brüt satış hâsılatı üzerinden %10 oranında royalti ve lisans ödemesi yapmıştır.

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR		90.000	
153.10 İthal edilen ABC malı	90.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		16.200	
	320 SATICILAR		90.000
	102 BANKALAR		16.200

(Malın ithali)

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR		177.000	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR		150.000
	391 HESAPLANAN KDV		27.000

(Malın satılması)

---------- ... /.. /..----------

621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ		90.000	
	153 TİCARİ MALLAR		90.000
	153.10 İthal edilen ABC malı	90.000	

(Maliyetin giderleştirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ		18.000	
	320 SATICILAR		15.000
	320.02.10 Black Eagle Co	15.000	
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		3.000
	360.01.01 GMSİ Tevkifatı[5]	3.000	

(Royalti ve lisans bedelinin tahakkuku, vergi tevkifatı)

---------- ... /.. /..----------

5 Gayrimenkul sermaye iradı tevkifatı %20 olarak kabul edilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

320 SATICILAR		15.000	
320.02.10 Black Eagle Co	15.000		
	102 BANKALAR		15.000

(Royalti ve lisans bedelinin ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ		1.200	
760.01.01 Gümrük Vergisi	500		
760.01.02 Özel Tüketim Vergisi	700		
191 İNDİRİLECEK KDV[6]		3.060	
	102 BANKALAR		4.260

(Royalti ve lisans bedelinin gümrüğe beyanı ve vergilerin ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıt örneğinde görüldüğü gibi, royalti ve lisans bedeli ile ödenen vergiler 760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ hesabına kaydedilmiştir. Bunun nedeni, şirketin royalti ve lisans ödemesi yaptığı marka sayesinde pazarlama avantajı yarattığı düşüncesidir.

4.8 İthal Edilen Makine İçin Kurulum Masrafları

Alıcı ile satıcı arasında yapılan anlaşma gereği, makine, tesis gibi eşyaların ithalinden sonra satıcı, söz konusu eşyalar için kurma, montaj, belirli aralıklarla bakım ve teknik yardım hizmeti verebilir. Alıcı da bu hizmetin karşılığı olarak bir bedel ödemeyi taahhüt edebilir.

Örnek;

- İthal edilen makinenin kurulumu için tedarikçi firmadan gelen mühendislere ödeme yapılmıştır.

- Ödeme üzerinden serbest meslek kazancı ve KDV tevkifatı yapılmıştır.

---------- ... /.. /..----------

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		12.000	
253.10 XYZ Makine	12.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		2.160	
	102 BANKALAR		10.000

6 KDV, tevkifat uygulanarak 2 no'lu KDV beyannamesi ile vergi dairesine beyan edilmiş ise gümrüğe bir kez daha vergi ödenmesine gerek bulunmamaktadır. Detaylı bilgi için Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2011/48 sayılı Genelgesini inceleyiniz.

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 4.160

360.01 Serbest meslek kazancı tevkifatı[7] 2.000

360.02 KDV tevkifatı 2.160

(Makine kurulum masrafı)

---------- ... /.. /..----------

Yukarıdaki kayıt örneğinden, ithal edilen makinenin fabrikaya kurulumu için yapılan masrafların makinenin maliyetine kaydedildiği, gelen mühendislere yapılan ödemeden serbest meslek kazancı ve KDV tevkifatı yapıldığı anlaşılmaktadır.

4.9 İthal Edilen Eşyanın Üretimine Alıcının Sağladığı Katkılar

İthal edilen eşyanın üretimi esnasında alıcı tarafından bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan,

- Malzeme, aksam, parça ve benzerleri,
- Araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler,
- Üretimde tüketilen maddeler,
- Üretim için gereken ve ithal ülkesi (Türkiye) dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri şeklindeki katkılarıdır.

Etiket, künye, kullanım el kitapları, ambalajlar, deri ve kumaş, motorlu araçların tekerlekleri ve motor parçaları, katalizör ve elektronik eşyalar için değerli madenler, silikon levhalar, kalıplar, katalizör ve miyorlar, cilalar, yağlar, ambalajlar için basım ve dizayn işleri, plan çizim ve tasarımlar alıcı tarafından sağlanan mal ve hizmetlere örnek olarak verilebilir.

İthal edilecek olan eşyanın üretimi esnasında alıcının sağladığı bu neviden katkılar 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 27/1-b maddesi hükmünce gümrük kıymetine girmektedir.

7 Serbest meslek kazancı tevkifatı %20 olarak ele alınmıştır.

4.9.1 **Hammadde Gönderilmesi**

Örnek;

- Bangladeş'ten ithal edilecek olan pantolonların üretimi için Çin Halk Cumhuriyeti'nden kumaş alınıp gönderilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME 90.000

150.01 Yurtdışı kumaşlar 90.000

320 SATICILAR 90.000

320.02.10 Black Eagle Co 90.000

(Kumaşın alımı)

---------- ... /.. /..----------

710 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ 90.000

150 İLK MADDE MALZEME 90.000

(Üretime sevk)

---------- ... /.. /..----------

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 20.000

102 BANKALAR 20.000

(Üreticiden gelen faturanın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

151 YARI MAMULLER ÜRETİM 110.000

151.01 Yurtdışı yarı mamuller 110.000

711 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİD. YANS. 90.000

731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA 20.000

(Yarı mamullere yansıtma)

---------- ... /.. /..----------

711 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİD. YANS. 90.000

731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA 20.000

710 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ 90.000

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 20.000

(Yansıtma hesabının kapatılması)

---------- ... /.. /..----------

---------- ... /.. /..----------

152 MAMULLER 110.000

152.01 Yurtdışı mamuller 110.000

151 YARI MAMULLER ÜRETİM 110.000

151.01 Yurtdışı yarı mamuller 110.000

(Mamul hesabına yansıtma)

---------- ... /.. /..----------

152 MAMULLER 110.000

152 Stoktaki mamuller 110.000

191 İNDİRİLECEK KDV 8.800

152 MAMULLER 110.000

152.01 Yurtdışı mamuller 110.000

102 BANKALAR 8.800

(İthalatın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

Kayıt örneğinde görüldüğü gibi, üretim süreci firmanın kontrolünde olduğu için normal bir üretim sürecinde yapılan kayıtlar yapılmıştır. Yurtiçinde kendi tesisinde yaptığı üretimden farkı ise hesapların alt kırılımlarında yurtdışında yaptırılan üretimin takip edilmesidir.

Örnek;

- Bangladeş'ten ithal edilecek olan pantolonların üretimi için Çin Halk Cumhuriyeti'nden kumaş alınıp üreticiye satılmış ve üreticiden pantolon faturası gelmiştir.

---------- ... /.. /..----------

157 DİĞER STOKLAR 90.000

157.01 Yurtdışı kumaşlar 90.000

320 SATICILAR 90.000

(Kumaşın alımı)

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR 90.000

601 YURTDIŞI SATIŞLAR 90.000

(Kumaşın satışı)

---------- ... /.. /..----------

---------- ... /.. /..----------

623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ 90.000

157 DİĞER STOKLAR 90.000

157.01 Yurtdışı kumaşlar 90.000

(Maliyetin giderleştirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 110.000

191 İNDİRİLECEK KDV 8.800

320 SATICILAR 110.000

102 BANKALAR 8.800

(İthalatın kaydı ve vergilerin ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

Burada görüldüğü gibi, üretim sürecine ilişkin kayıtlar yerine mal alım ve satım işlemlerine ilişkin kayıtlar söz konusudur.

4.9.2 Mühendislik, Tasarım, Yazılım

Örnek;

- Çin Halk Cumhuriyetinden ithal edilecek multi medya sistemleri için Japonya'da bir şirketten yazılım satın alınarak üreticiye gönderilmiş ve üretilecek olan ürünlere yüklemesi istenmiştir.

---------- ... /.. /..----------

260 HAKLAR 24.000

260.01 Yazılım 24.000

102 BANKALAR 20.000

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 4.000

360.02 Hak temliki Tevkifatı [8] 4.000

(Yazılımın alınması)

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 160.050

153.01 Multi medya sistemleri 150.000

153.01.01 ÖTV (%6,7) 10.050

191 İNDİRİLECEK KDV 28.809

260 HAKLAR 24.000

8 KVK 30/2. Maddesine göre Dar Mükellef kurumlardan hak temliki durumunda %20 tevkifat yapılır.

260.01 Yazılım 24.000

320 SATICILAR 126.000

102 BANKALAR 38.859

(Multi medya sisteminin ithali)

---------- ... /.. /..----------

Yukarıdaki kayıt örneğinden, ithal edilecek olan multi medya sistemi için alınan yazılımın daha sonradan malın maliyetine kaydedildiği anlaşılmaktadır.

Öte yandan kayıtta görüldüğü gibi, KDV tevkifatına ilişkin kayıt yapılmamıştır. Zira ithal edilen eşya için alıcının sağladığı katkılar gümrüğe beyan edilmek ve gümrükte KDV ödenmek zorundadır. Örnek kayıtta görüldüğü gibi yazılımlar multi medya sistemlerinin maliyetine eklenmiş ve toplam bedel 150.000 TL olmuştur. 150.000 TL üzerinden %6,7 ÖTV hesaplanmış ve ÖTV ile birlikte mal bedeli KDV matrahını oluşturmuştur.

4.9.3 Kalıp Bedelleri

Örnek;

Japonya'dan 5 yıl boyunca ithal edilecek olan otomobil bagaj kapaklarının üretiminde kullanılmak üzere başka bir firmadan alınan kalıp üreticiye gönderilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 30.000

253.08 Yurtdışı kalıplar 30.000

102 BANKALAR 30.000

(İthal edilecek eşyanın üretimi için kalıp alınması)

---------- ... /.. /..----------

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 10.000

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 10.000

253.08 Yurtdışı kalıplar 10.000

(Kalıplara her yıl amortisman ayrılması)

---------- ... /.. /..----------

Kayıt örneğinden, üreticiye gönderilen kalıpların 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR hesabının alt kırılımında yurtdışı kalıplar olarak takip edildiği ve her yıl amortisman ayrıldığı anlaşılmaktadır.

Amortisman oranı 333 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Tebliği uyarınca %33,33 olarak esas alınmıştır. Kalıbın Tebliğ eki "34.1." sırada kayıtlı motorlu araç imalatında kullanılan özel kalıp olduğu kabul edilmiştir.

4.10 Kırdırma Bedeli Ödenmesi

Vadeli akreditiflerde, ihracatçının bankası veya teyit bankası ihracatçının talebi ile parayı vadesinden önce ödeyebilir. Banka, bu ödemeyi, iskontolu bir şekilde kırarak yapar.

İhracatçı ile ithalatçı arasındaki sözleşme gereği kırdırma bedellerinin ithalatçı tarafından üstlenildiği durumlar olabilir.

Örnek;

- İhracatçı firma vadeli akreditif bedelinin vade tarihinden önce ödenmesini istemiştir.

-İhracatçı ile ithalatçı arasındaki sözleşme gereği kırdırma bedelleri ithalatçı tarafından üstlenileceğinden şirketin bankasından kırdırma bedelinin ödenmesi için yazı gelmiştir.

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 2.000

153.08 Kırdırma bedeli 2.000

102 BANKALAR 2.000

(Kırdırma bedelinin ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

Burada ithal edilen malın işletmenin henüz işletme stoklarına girmediği ve finansman giderlerinin maliyet bedeline dahil edilmesinin tercih edildiği varsayılmıştır[9]. Şayet satılmış olması dolayısıyla işletme stoklarından çıkarılmış bir mal için kırdırma bedeli ödenmiş olsaydı 780 FİNANSMAN GİDERLERİ hesabının uygun olacağı değerlendirilmektedir. Zira bu durum bir nevi finansman işleminden kaynaklanan giderdir.

4.11 İskontolar

Peşin ödeme iskontosu ve miktar iskontosu olmak üzere iki tip iskonto bulunmaktadır.

4.11.1 Miktar İskontosu

Miktar iskontosu, satıcının alıcıya, belli bir dönem içinde satın aldığı miktara göre fiyattan yaptığı indirimdir. Miktar iskontosu yalnızca satıcının satılan eşya miktarına bağlı olarak önceden belirlenen bir ödeme planına göre fiyat uygulandığı durumlarda söz konusudur[10].

9 238 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ gereğince emtianın stoklara girdiği tarihe kadar tahakkuk eden finansman giderlerinin malın maliyetine dahil edilmesi veya doğrudan gider olarak kabul edilmesi ihtiyaridir.

10 Detaylı bilgi için bkz: Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2001/38 sayılı Genelgesi ve GİK Gümrük Kıymeti İçtihatları 15.1 no.lu tavsiye kararı

Örnek;

- İşletme metresi 1 USD olan kumaştan 45.000 metre aldığı için satıcı tarafından %10 iskonto uygulanmıştır.

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME		90.000	
150.01 Kumaşlar	90.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		6.480	
150 İLK MADDE MALZEME			9.000
150.09 Alış iskontosu	9.000		
320 SATICILAR			81.000
320.01 Black Eagle Co.	8.1000		
102 BANKALAR			6.480

(İskontolu mal ithali, KDV'nin ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

Burada miktar iskontosu serbest dolaşıma giriş beyannamesi üzerinde gümrük kıymetine ve dolayısıyla KDV matrahına dahil edilmemiştir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, bu noktada farklı yorumlamalar mevcuttur.

4.11.2 Peşin Ödeme İskontosu

İthale konu eşyanın satıcı tarafından sevk edilmesinden önce alıcı tarafından eşya bedelinin ödenmesi uluslararası ticarette "peşin ödeme" olarak tanımlanmaktadır[11]. "Peşin ödeme iskontosu" ise mal bedelinin peşin ödenmesi nedeniyle alıcıya tanınan bir fiyat indirimidir.

Yukarıda miktar iskontosu için yapılan örnek kayıt, peşin ödeme iskontosu için de geçerlidir. 320 SATICILAR hesabı haricinde diğer hesapların çalıştırılması söz konusu olacaktır.

4.11.3 Bedelsiz Mal Gönderilmesi

Bazı durumlarda, ithalatçı ile satıcı firma arasındaki sözleşme gereği yıllık belirli bir miktar ve bedelin üzerinde alım yapılması halinde iskonto uygulanmaktadır. Uygulamada, iskonto tutarının geri ödenmesi yerine, iskonto tutarının belli olduğu tarihten sonraki ilk sevkiyatta bedelsiz mal gönderildiği durumlar söz konusu olabilmektedir.

Bedelsiz ithalat başlığı altında verilen olay ve muhasebe kaydı örneği bu tipteki bir iskonto tutarı için de geçerlidir. Tekrardan kaçınmak adına burada yeniden kayıt yapılmayacaktır.

11 DURUKANOĞLU, Nihayet, (2006) Dış Ticaret Dünyası Örnek Olaylar ve Tablolar, Beta Basım AŞ. İstanbul, s:62

4.12 Gözetim veya Nezaret Giderleri

Gözetim hizmeti bir başkasına ait mal veya işlemin gözlem altında tutulmasıdır. Ticarette, gözetim hizmeti alım-satıma konu malların miktar ve kalitesinin siparişe uyup uymadığının tespiti, bu malların sandık, konteynır gibi kaplara konulması ve nakliyesi için yüklenmesi ve indirilmesi gibi işlemlerin yapıldığı mahalde bulunularak işleme eşlik edilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır[12]. Bu hizmetler karşılığında yapılan ödemeler gözetim veya nezaret hizmeti gideridir.

Bir diğer tanımlama şekline göre, gözetim, ticarete konu olan bir malın alıcıya tesliminin satış sözleşmesinde öngörülen,

-Miktar,

-Kalite,

-Ambalajlama,

-Etiketleme,

-Yükleme,

-Taşıma,

-Teslim zamanı vb. koşullara uygun olarak gerçekleştirildiğinin bir "Gözetim Şirketi " aracılığıyla tespit ettirilmesidir.

Gözetim hizmetlerine örnek olarak marine survey, miktar tespiti, yükleme öncesi gözetim, yük gözetimi, numune alımı, numunelerin hazırlanması ve saklanması verilebilir[13]. Gözetim hizmetleri Türkiye'de veya Türkiye dışında gerçekleştirilebilmektedir.

Örnek;

- Şirket, Çin Halk Cumhuriyeti'nden ithal edilecek olan kumaşların gemiye yüklenmesinden önce bir gözetim şirketinden kalite kontrolü hizmeti satın almıştır.

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	8.400	
159.08 Gözetim hizmeti	7.000	
102 BANKALAR		7.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		1.400
360.01 Serbest Meslek Kazancı Tevkifatı		1.400

(Gözetim hizmeti alımı)

---------- ... /.. /..----------

12 MAÇ, Mehmet,(Kasım 2007), Gözetim veya Nezaret Hizmetlerinin KDV Karşısındaki Durumu, ***Vergi Sorunları Dergisi,*** Gelirler Kontrolörleri Derneği, s:43

13 Detaylı bilgi için bkz: MAÇ, a.g.m. s:44

Yurtdışında verilen gözetim hizmetlerinden, eşyanın Türkiye'ye ithal ediliyor olması nedeniyle Türkiye'de yararlanıldığı, bu nedenle KDV ve kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerektiği yönünde görüşler vardır. Bu konu tartışmalı olduğu için bu örnek kayıtta 191 İNDİRİLECEK KDV hesabı çalıştırılmamıştır.

Bununla beraber biz, gözetim hizmetinden KDV tevkifatı yapılmaması gerektiği, bunun yerine gözetim bedelinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21/c maddesi çerçevesinde ithal anında serbest dolaşıma giriş beyannamesi üzerinde KDV matrahına dahil edilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Bu görüş daha önce malla bitişik hizmet (malın maliyeti/bünyesinde yer bulan hizmet) olarak tarafımızca kavramsallaştırılan duruma da uymaktadır[14]. Alınan gözetim hizmeti malın ithali için katlanılan malın maliyetine/bünyesine dahil olan bir hizmettir.

Son olarak, örnek kayıtta da görüldüğü üzere günlük uygulamada bu tür giderlerin 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI hesabı altında toparlanarak malın maliyetine aktarıldığı ancak 156 YOLDAKİ MALLAR veya 157 DİĞER STOKLAR hesabına kayıt yapılması halinde tek düzen hesap planına daha uyumlu hareket edilmiş olacağı ifade edilebilecektir.

4.13 Tellâliye Ödemesi

Mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 100. maddesine göre tellal; taraflardan hiçbirine ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya müstahdem yahut acente gibi bir sıfatla daimi bir surette bağlı olmaksızın, ücret karşılığında, ticari işlere müteallik mukavelelerin akdi hususunda taraflar arasında aracılık yapmayı meslek edinen kimseye denir. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nu yürürlükten kaldıran 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda tellalın tanımlaması yapılmamıştır.

Görüldüğü gibi tellal ne alıcıya veya satıcıya bağlı olarak çalışmakta ne de tellal ile taraflar arasındaki ilişki süreklilik arz etmektedir.

Tellâliye; tarafları bir araya getirerek sözleşmeye olanak hazırlayan tellala, verdiği hizmet karşılığında ödenen bedeldir.

Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi"nin "Anlaşmanın 8. Maddesi Kapsamında Komisyon ve Tellâliye" başlıklı 2.1 sayılı İzah Notunda, bu konuyla ilgili açıklamalar bulunmaktadır. Bu İzah Notu'nda[15];

- Komisyon ve tellâliyenin, bir satış sözleşmesinin tamamlanmasına katkıda bulunan aracılara yapılan ödemeler olduğu,

14 KAYA, Sezai, Arif AYLUÇTARHAN (2011), 250 SORUDA İTHALATTA KDV, İstanbul Ticaret Odası Yayınlar, s.355.
15 Detaylı bilgi için bkz: Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 03.12.2002 tarihli 2002/36 sayılı Genelgesi

- Kendi adına fakat temsil ettiği kişi hesabına eşya alım satımı yapan komisyoncunun (aracı olarak da nitelenebilir), satıcıyı veya alıcıyı temsilen sözleşmenin tamamlanmasına katkıda bulunduğu,

- Komisyoncunun ücretinin "komisyon" olarak adlandırıldığı ve genellikle eşyanın fiyatının belli bir oranı olarak hesaplandığı, belirtilmektedir.

Örnek;

- Şirket, Çin Halk Cumhuriyeti'nden ithal edilecek olan kumaşların alınması sürecinde aracılık eden tellala ödeme yapmıştır.

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	8.400	
159.07 Tellâliye	7.000	
102 BANKALAR		7.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		1.400
360.01 Serbest Meslek Kazancı Tevkifatı		1.400

(Tellâliye hizmeti alımı)

---------- ... /.. /..----------

Yurtdışında verilen tellâliye hizmetlerinden, eşyanın Türkiye'ye ithal ediliyor olması nedeniyle Türkiye'de yararlanıldığını, KDV ve kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerektiği yönünde görüşler vardır. Bu konu tartışmalı olduğu için bu örnek kayıtta 191 İNDİRİLECEK KDV hesabı çalıştırılmamıştır.

Bununla beraber, tellâliye ödemesinin, alıcı tarafından üstlenilen ve fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan bölümü 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 27/1-a maddesinin (i) alt bendi uyarınca gümrük kıymetine girmektedir. Bunun sonucunda tellaliye ödemeleri 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21/a maddesi uyarınca ithalatta KDV matrahına matraha dahil olacaktır.

Bu nedenle tellaliye hizmetinden KDV tevkifatı yapılmaması gerektiği, bunun yerine tellâliye bedelinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21/a maddesi çerçevesinde ithal anında serbest dolaşıma giriş beyannamesi üzerinde KDV matrahına dahil edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Son olarak, örnek kayıtta da görüldüğü üzere günlük uygulamada bu tür giderlerin 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI hesabı altında toparlanarak malın maliyetine aktarıldığı ancak 156 YOLDAKİ MALLAR veya 157 DİĞER STOKLAR hesabına kayıt yapılması halinde tek düzen hesap planına daha uyumlu hareket edilmiş olacağı ifade edilebilecektir.

4.14 Satış Komisyonları

Satış komisyoncusu ihracatçı hesabına alım satım işine aracılık eden kimsedir. Aracılık eden bu kimseye verdiği hizmet karşılığında satıcının yaptığı ödemeler satış komisyonudur.

Burada dikkat edilmesi gereken husus satış komisyoncusunun ihracatçının hesabına hareket ettiğidir.

Satış komisyonu satıcı tarafından ödenerek alıcıya fatura içerisinde yansıtılırsa herhangi bir işleme gerek kalmadan gümrük kıymetinin içinde yer bulacaktır. Sözleşme gereği ithalatçı tarafından ödenirse satıcı yararına yapılmış bir ödeme olduğundan 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 24/3-a maddesi mucibince gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekmektedir.

Satış komisyonunun satıcı tarafından ödendiği fakat alıcıya yansıtılmadığı durumlarda yapılan ödemenin gümrük kıymetiyle bir ilgisi bulunmamaktadır.

Örnek;

- Satıcı ile yapılan anlaşma gereği satış komisyonlarını şirket ödeyecektir.
- Şirket, Çin Halk Cumhuriyeti'nden ithal edilecek olan kumaşların alınması sürecinde aracılık eden satış komisyoncusuna ödeme yapmıştır.

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	8.400	
159.06 Satış komisyonu	7.000	
102 BANKALAR		7.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		1.400
360.01 Serbest Meslek Kazancı Tevkifatı		1.400

(Satış komisyonu ödemesi)

---------- ... /.. /..----------

Yurtdışında verilen satış komisyonu hizmetlerinden, eşyanın Türkiye'ye ithal ediliyor olması nedeniyle Türkiye'de yararlanıldığını, KDV ve kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerektiği yönünde görüşler vardır. Bu konu tartışmalı olduğu için bu örnek kayıtta 191 İNDİRİLECEK KDV hesabı çalıştırılmamıştır.

Bununla beraber, satış komisyonu ödemesinin, alıcı tarafından üstlenilen ve fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan bölümü 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 24/3-a maddesi uyarınca gümrük kıymetine girmektedir. Bunun sonucunda tellaliye ödemeleri 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21/a maddesi uyarınca ithalatta KDV matrahına matraha dahil olacaktır.

Bu nedenle satış komisyonu hizmetinden KDV tevkifatı yapılmaması gerektiği, bunun yerine satış komisyonu bedelinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21/a maddesi çerçevesinde ithal anında serbest dolaşıma giriş beyannamesi üzerinde KDV matrahına dahil edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Son olarak, örnek kayıtta da görüldüğü üzere günlük uygulamada bu tür giderlerin 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI hesabı altında toparlanarak malın maliyetine aktarıldığı ancak 156 YOLDAKİ MALLAR veya 157 DİĞER STOKLAR hesabına kayıt yapılması halinde tek düzen hesap planına daha uyumlu hareket edilmiş olacağı ifade edilebilecektir.

4.15 Satın Alma Komisyonu

GATT'ın 7. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın EK-1 Yorum Notlarına göre satın alma komisyonu ithalatçının temsilcisine, kıymeti belirlenecek eşyanın satın alınmasında yurt dışında verilen temsil hizmeti karşılığında ödediği ücrettir.

Komisyonun ödendiği kişi ile ithalatçı arasında temsil ilişkisi bulunmaktadır. Komisyoncunun eşya üzerinde herhangi bir mülkiyet hakkı bulunmamaktadır[16]. Komisyoncunun kendi hesabına hareket etmesi ve/veya eşya üzerinde mülkiyete ilişkin ayni bir hakkının olması durumunda satın alma komisyoncusundan söz edilemez[17].

Satın alma komisyonunu satış komisyonundan ayıran en önemli fark, satış komisyonu hizmeti veren komisyoncunun satıcı hesabına, satın alma komisyonu hizmeti veren komisyoncunun alıcı hesabına hareket ettiğidir.

Satın alma komisyonunu tellâliyeden ayıran en önemli farklılık ise satın alma komisyoncusu ile ithalatçının arasında temsil ilişkisinin olması, aralarındaki ilişkinin bir temsil sözleşmesine dayanarak süreklilik arz etmesi, tellal ile ithalatçı arasındaki ilişkinin süreklilik arz etmemesi ve tellalın, tarafları bir araya getirdikten sonra aradan çekilmesidir.

Örnek;

- Şirket, Çin Halk Cumhuriyeti'nden ithal edilecek olan kumaşların alınması sürecinde aracılık eden satın alma komisyoncusuna ödeme yapmıştır.

16 Detaylı bilgi için bkz: KIRDAR, Ayhan, Gümrük Kıymeti Açısından Satın Alma Komisyonu, ***Gümrük Dünyası Dergisi,*** 53. sayı, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını. www.gumrukkontrolor.org.tr ,(Erişim Tarihi:08.04.2008)

17 BALCI, Beyazıt, (Mayıs 1993), ***Gümrük Kıymeti Kontrolü***, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı Yayını ,s:62

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 8.400

159.05 Satın alma komisyonu 7.000

102 BANKALAR 7.000

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 1.400

360.01 Serbest Meslek Kazancı Tevkifatı 1.400

(Satın alma komisyonu ödemesi)

---------- ... /.. /..----------

Yurtdışında verilen satın alma komisyonu hizmetlerinden, eşyanın Türkiye'ye ithal ediliyor olması nedeniyle Türkiye'de yararlanıldığını, KDV ve kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerektiği yönünde görüşler vardır. Bu konu tartışmalı olduğu için bu örnek kayıtta 191 İNDİRİLECEK KDV hesabı çalıştırılmamıştır.

Bununla beraber, satın alma komisyonu hizmetinden KDV tevkifatı yapılmaması gerektiği, bunun yerine satın alma komisyonu bedelinin vergilendirilmemiş bir gider olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21/c maddesi çerçevesinde ithal anında serbest dolaşıma giriş beyannamesi üzerinde KDV matrahına dahil edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Son olarak, örnek kayıtta da görüldüğü üzere günlük uygulamada bu tür giderlerin 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI hesabı altında toparlanarak malın maliyetine aktarıldığı ancak 156 YOLDAKİ MALLAR veya 157 DİĞER STOKLAR hesabına kayıt yapılması halinde tek düzen hesap planına daha uyumlu hareket edilmiş olacağı ifade edilebilecektir.

4.16 Elleçleme Giderleri

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 3/22. maddesine göre elleçleme, gümrük gözetimi altındaki eşyanın asli niteliklerini değiştirmeden istiflenmesi, yerinin değiştirilmesi, büyük kaplardan küçük kaplara aktarılması, kapların yenilenmesi veya tamiri, havalandırılması, kalburlanması, karıştırılması gibi işlemlerdir. Elleçleme işlemi eşyanın daha iyi muhafaza edilmesini, görünüşünün geliştirilmesini sağlamak gibi amaçlarla yapılmakta ve bunun sonucunda da pazarlama avantajı yaratılmaktır.

Buradaki önemli husus, elleçleme kapsamındaki işlemler yapılırken eşyanın asli niteliklerinin değişmemesi ve elleçleme işleminin gümrük gözetimi altındaki eşyalar için öngörülmüş olmasıdır Diğer yandan gümrük gözetimi altında bulunmayan eşyanın elleçleme işlemine tabi tutulmasının gümrük idaresi açısından bir önemi bulunmamaktadır.

Örnek;

- Şirketin antrepoda bulunan malları için elleçleme işlemi yapılmıştır. Bu nedenle, antrepo firması işçilik faturası kesmiş, işletme stokunda bulunan ambalaj malzemesi ve etiketlerden bir kısmı tüketilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 2.000

153.02 Antrepodaki mallar 2.000

153.02.01 Etiket ve ambalaj masrafı 2.000

150 İLK MADDE MALZEME 2.000

150.01 Ambalaj, etiket 2.000

(Ambalaj ve etiket masrafı)

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 1.000

153.02 Antrepodaki mallar 1.000

153.02.02 Elleçleme işçilik gideri 1.000

102 BANKALAR 1.000

(Antrepo işçilik faturası)

---------- ... /.. /..----------

Yukarıda elleçlemenin tanımı yapılırken eşyanın asli niteliklerini değiştirmemesi gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda üretim faaliyetinden söz edilemeyeceğinden 710 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ ile 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ gibi hesapların çalıştırılmasına gerek yoktur. Bu nedenle ambalaj, etiket ve işçilik giderleri doğrudan malın maliyetine kaydedilmiştir.

Öte yandan, Maliye Bakanlığı'nın 16700543-130-41 sayılı 18/07/2013 tarihli özelgesine göre: antrepo veya geçici depolama alanlarındaki elleçleme işçilik bedelleri 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-o maddesine göre KDV'den istisna olduğundan 191 İNDİRİLECEK KDV hesabı çalıştırılmamıştır.

4.17 Faiz Giderleri

İthal edilen eşyanın satın alınması ile ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleridir.

Bu bağlamda ABD'nin tarım ve hayvansal ürünler ihracatının artmasına yönelik olarak, Commodity Credit Corporation (CCC) garantisi altında ve

ABD'deki ticari bankalar tarafından ithalatçının ülkesindeki bankalara borçlu sıfatıyla kullandırılan ve bu bankalar aracılığıyla kredi programı konusu malları almak isteyen ithalatçılara verilen GSM kredileri bu konuya örnek verilebilecektir.[18]

Keza Japon Kalkınma Bankası tarafından verilen JBIC kredileri de bir başka örnek olarak verilebilecektir.

Örnek;

- İşletme, şantiyede kullanılmak üzere iş makinesi almak için Japon Kalkınma Bankasının JBIC kredisini kullanmaya karar vermiştir.

- İşletme gerekli evrakları kendi bankasına teslim etmiş, banka Japon Kalkınma Bankasına evrakları yollamıştır.

- Japon Kalkınma Bankası iş makinesi satıcısına ödemeyi yapmıştır.

- İş makinesi satıcısı makineyi yollamıştır. İş makinesi ithal edilmiştir.

-Ayda bir ana para ve faiz ödenecek ve tüm kredi 6 ay içinde ödenmiş olacaktır.

---------- ... /.. /..----------

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		300.000	
253.01 İş makinesi	300.000		
	300 BANKA KREDİLERİ		300.000

(JBIC kredisi ile makine alımı)

---------- ... /.. /..----------

300 BANKA KREDİLERİ		50.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		5.000	
253.01 İş makinesi	5.000		
253.01.01 Faiz gideri	5.000		
	102 BANKALAR		55.000

(JBIC kredisi taksit ve faiz ödemesi)

---------- ... /.. /..----------

Dikkat edilecek olursa, faiz gideri iş makinesinin maliyetine atılmıştır. Zira 163 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 187 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 68-1020 sayılı 20/07/2011 tarihli Özelge'ye göre envantere dâhil edilen aktifin satın alınması için bankalardan alınan ticari kredi için ödenen faizlerin, bu iktisadi kıymetin

18 Türkiye Finans, https://www.turkiyefinans.com.tr/tr-tr/ticari/dis-ticaret-ve-finansmani/sayfalar/gsm-kredileri.aspx, (Erişim Tarihi: 14.15.2017)

iktisap tarihinden ilgili hesap döneminin sonuna kadar olan kısmının maliyete eklenmesi zorunludur. Bu tarihten sonra tahakkuk eden kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi suretiyle amortismana tabi tutulması veya doğrudan gider olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, sonraki hesap dönemlerinde ödenen faiz giderleri için 780 FİNANSMAN GİDERLERİ hesabı işletilebilecektir.

4.18 Fiyat Farkı Ödemeleri

Sözleşmeden sonra eşyanın tesliminden önce malın fiyatında beklenmedik değişmeler sonucu alıcıya yansıtılan farklardır[19].

Örnek;

- Sözleşme sonrası Dünya çelik fiyatlarında meydana gelen oynamalar nedeniyle debit note gelmiştir.

- Bu fark bedel Gümrük Yönetmeliği'nin 56. maddesi çerçevesinde gümrüğe beyan edilmiş tahakkuk eden vergiler ödenmiştir.

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 2.500

320 SATICILAR 2.500

320.01 Black Eagle Co Debit Note 2.500

(Fiyat farkı faturası gelmesi)

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 100

153.01 Gümrük vergisi 100

191 İNDİRİLECEK KDV 468

102 BANKALAR 568

(Gümrüğe tamamlayıcı beyanı)

---------- ... /.. /..----------

Burada yapılan kayıt, malın işletme stoklarına henüz girmediği varsayımına dayanmaktadır. Zira yukarıda belirtildiği üzere fiyat farkı ödemelerinin sözleşmeden sonra ancak eşyanın tesliminden önce malın fiyatında beklenmedik değişmeler sonucu alıcıya yansıtılan farklar olduğu belirtilmiştir.

19 YERCİ, a.g.e. s:107

4.19 Vade Farkı Ödemeleri

Vadeli alımlarda, malın geliş tarihi ile bedelin ödenmesi arasında geçen süre nedeniyle ödenen farklardır. Paranın zaman maliyetinin satıcı tarafından alıcıya yansıtılmasıdır.

4.19.1 Mal Alış Sırasında Belli Olan Vade Farkları

Bazı durumlarda vade farkı malın alımı esnasında bellidir. Satıcı ile alıcı arasındaki anlaşmaya göre paranın ödeneceği tarih belli olduğundan bu tarihe kadar vade farkı fatura üzerinde gösterilebilmektedir.

Örnek;

- Şirket 2 ay vadeli mal alımı yapmıştır. Bu nedenle satıcı mal bedelini %3 yükseltmiş ve faturada vade farkını belirtmiştir.

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME		92.700	
150.01 Kumaş	90.000		
150.02 Vade farkı	2.700		
191 İNDİRİLECEK KDV		7.416	
320 SATICILAR			92.700
320.01 Black Eagle Co	92.700		

(Vadeli mal ithali)

---------- ... /.. /..----------

İthal anında belirli olan vade farklarının gümrüğe beyan edilmesi ve isabet eden vergilerin ödenmesi, muhasebeleştirme esnasında malın maliyetine kaydedilmesi gerekir.

4.19.2 Zamanında Ödeme Yapılmaması Nedeniyle Oluşan Vade Farkları

Bazı durumlarda da, belirlenen vadede mal bedelinin ödenememesi söz konusu olabilir. Bu nedenle satıcı tarafından mal bedeline ilave bir vade farkı faturası/debit note gönderilebilir.

Örnek;

Şirket, mal bedelini vadesinde ödeyemediği için satıcı vade farkı faturası göndermiştir.

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME 90.000

150.01 Kumaş 90.000

191 İNDİRİLECEK KDV 7.200

320 SATICILAR 90.000

320.01 Black Eagle Co 90.000

102 BANKALAR 7.200

(Vadeli mal ithali)

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME 2.700

320 SATICILAR 2.700

320.01 Black Eagle Co 2.700

(Vade farkı faturası[20])

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME 100

150.01 Gümrük vergisi 100

191 İNDİRİLECEK KDV 224

102 BANKALAR 324

(Vade farkı faturası için gümrüğe tamamlayıcı beyan)

---------- ... /.. /..----------

Zamanında ödeme yapılmaması nedeniyle ortaya çıkan vade farklarının il beyanname ile ilişkilendirme yaparak tamamlayıcı beyan ile gümrüğe beyan edilmesi ve isabet eden vergilerin ödenmesi gerekir.

4.20 Kalite Farkı Ödemeleri

İthal edilen eşyanın sözleşmede belirtilenden daha yüksek kaliteye sahip olduğu durumlarda alıcının satıcıya ödeme yapmasıdır.

Tersi bir durumda, yani malın kalitesinin düşük oranda çıkması halinde satıcının aldığı paranın bir kısmını iade etmesi söz konusu olabilmektedir.

20 Kredi şeklinde alınan finansman durumunda daha önce verilmiş aleyhe yargı kararları dolayısı ile 238 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde faiz ödemeleri için maliyet bedeline dahil etmede veya doğrudan gider yazmada ihtiyarilik tanınmıştır. Ancak idarenin vade farkları için sonradan oluşsa dahi bu ihtiyariliği tanıyacağı değerlendirilmemektedir.

Örneğin, 12.06 tarife pozisyonundan "ayçiçeği tohumu" ithalatlarında, eşya ithal edildikten sonra laboratuvarlarda test yapılması ve çıkan yağ oranına göre ilave ödeme yapılmasında veya yapılan ödemelerin bir kısmının geri alınmasında olduğu gibi.

Örnek;

- İthal edilen ayçekirdeğinin yağ oranın anlaşmada belirtilenden daha yüksek olduğu anlaşılınca satıcından ilave fatura gelmiştir.

- Bu fatura Gümrük Yönetmeliği'nin 56. maddesi çerçevesinde gümrüğe beyan edilmiş tahakkuk eden vergiler ödenmiştir.

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 2.000

320 SATICILAR 2.000

320.01 Black Eagle Co Kalite Farkı Faturası 2.000

(Kalite farkı faturası gelmesi)

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 100

153.01 Gümrük vergisi 100

191 İNDİRİLECEK KDV (%1 21

102 BANKALAR 121

(Gümrüğe tamamlayıcı beyanı)

---------- ... /.. /..----------

Burada ithal edilen malın işletmenin stoklarında olduğu varsayılmıştır. Şayet satılmış olması dolayısıyla işletme stoklarından çıkarılmış bir mal için kalite farkı faturası gelirse, bu durumda dönem sona ermediği sürece yapılan ödemenin satılan mal maliyeti ile doğrudan ilişkilendirilmesi doğru olacaktır.

Örnek;

- İthal edilen ayçekirdeğinin yağ oranın anlaşmada belirtilenden daha düşük olduğu anlaşılınca satıcıya fatura kesilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

320 SATICILAR 2.000

320.01 Black Eagle Co 2.000

153 TİCARİ MALLAR 2.000

(Satıcıya fatura kesilmesi)

---------- ... /.. /..----------

Burada ithal edilen malın işletmenin stoklarında olduğu varsayılmıştır. Şayet satılmış olması dolayısıyla işletme stoklarından çıkarılmış bir mal için fiyat farkı faturası kesilmiş olsaydı, bu durumda 649 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR hesabının çalıştırılması uygun olacaktır.

4.21 Hâsılat Payı İntikali

İthal edilen eşyanın, ithalatçı tarafından satışı veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması ya da kullanımı sonucu doğan hâsılanın doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmıdır.

Satıcı eşyayı, üretim maliyeti üzerinden satmış olabilir. Bu gibi durumlar genellikle tek yetkili acentelik, tek yetkili distribütörlük ve tek yetkili imtiyaz sahipliği gibi sözleşmelerde görülmektedir. Sözleşmelerde eşyanın maliyet bedeli üzerinden satılacağı, tekrar satışından doğan hâsılanın belli bir oranının satıcıya intikal edeceği öngörülebilir.

Bu tür ödemeler 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 27/1-d maddesi çerçevesinde gümrüğe beyan edilmek zorundadır.

Hâsılattan pay intikaline doğrudan satış yönteminde sıklıkla karşılaşılmaktadır. Herhangi bir doğrudan satış şirketi tarafından istihdam edilsin ya da edilmesin satış temsilcisi, dağıtıcı, distribütör ve benzeri adlarla hareket edenlerin bir mal veya hizmeti kendi evlerinde ya da perakende satış yerleri kullanılmaksızın tüketicinin ev veya iş yaşantısını sürdürdüğü mekânlar gibi iş yeri dışında, tek veya çok katmanlı satış yöntemleriyle tüketicilere sunulmasını öngören pazarlama sistemine "doğrudan satış" denilmektedir[21].

Doğrudan satışa konu eşyalar arasında; ev aletleri, kozmetik ürünleri, kişisel bakım ürünleri, ev bakım ürünleri ve sağlıklı yaşam ürünleri sayılabilir.

Doğrudan satış yönteminde, toplam satış hâsılatının bir bölümü sistem gereği olarak satıcıya veya yurt dışındaki satıcıyla bağlantılı kişilere aktarılmakta, alıcının ithal ettiği eşyaların satış hâsılatının bir bölümünün belirlenen şartlara göre yurtdışına gideceği bilinmekte ve ithalat birim fiyatları da buna göre belirlenmektedir. Bu ödemeler, hem satışın gerçekleştirildiği ülkedeki kişilere hem de başka ülkelerdeki kişilere yapılabilmektedir.

Bu itibarla, doğrudan satış yöntemiyle satılmak üzere ithal edilen eşyanın tekrar satışı dolayısıyla elde edilen hâsılat üzerinden "bonus" veya benzer adlarla yurt dışına transfer edilen ve doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden ödemelerin yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri çerçevesinde ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekmektedir

21 Detaylı bilgi için Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2015/17 sayılı 09.07.2015 tarihli genelgesini inceleyiniz.

Örnek;

- Yapılan anlaşma gereği ithal edilen eşyanın satış hâsılatının %10'u satıcıya ödenecektir.

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 93.750

153.01 Mal bedeli 90.000

153.02 Gümrük vergisi 3.750

191 İNDİRİLECEK KDV 16.875

320 SATICILAR 90.000

102 BANKALAR 20.625

(Malın ithali)

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR 141.600

600 YURTİÇİ SATIŞLAR 120.000

391 HESAPLANAN KDV 21.600

(Malın satılması)

---------- ... /.. /..----------

621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ 93.750

153 TİCARİ MALLAR 93.750

(Maliyetin giderleştirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR 12.000

320 SATICILAR 12.000

320.02.10 Black Eagle Co 12.000

(Hasılat payının tahakkuku)

---------- ... /.. /..----------

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR 500

659.01.01 Gümrük Vergisi 500

191 İNDİRİLECEK KDV 2.250

102 BANKALAR 2.750

(Hasılat payının gümrüğe beyanı ve vergilerin ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

Burada, satış hâsılatı üzerinden ödenen payların 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR hesabına kaydedilmiştir. Diğer taraftan bu tür giderlerin duruma göre malın maliyeti veya pazarlama giderleri ile ilişkilendirilmesi de mümkündür.

Öte yandan, satış hâsılatı üzerinden yapılan bu tür ödemeler, serbest meslek kazancı veya herhangi bir hakkın kiralanması kapsamında olmadığından vergi tevkifatına ilişkin kayıtlar yapılmamıştır.

4.22 Çoğaltma Hakkı Ödemeleri

İthal edilen eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde çoğaltılarak satılması için yapılan hak bedeli ödemesidir.

Çoğaltma işlemi, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 22. maddesinin I. Fıkrasında; bir eserin aslının veya kopyalarının herhangi bir şekil veya yöntemle, tamamen veya kısmen, doğrudan veya dolaylı, geçici veya sürekli olarak çoğaltılması olarak tanımlanmıştır.

Genellikle fikir ve sanatsal eserlerin somutlaştırıldığı kitap, dergi, sinema ve program içeren taşıyıcı ortam alımlarında söz konusu olan çoğaltma işlemine aşağıdaki örnekler verilebilir .

- Bir numune kalem ithal edilmesi ve ithal edilen orijinal kalemin tam kopyalarının imalatında kullanılmak üzere bir kalıp üretilmesi,

- Elektronik devre kartlarına işlenecek yeni geliştirilmiş bir devre düzenini gösteren bir şematik diyagramın alımı,

- Tekrar satış için minyatür versiyonlarının çoğaltılması amacıyla heykel satın alınması,

- Tebrik kartları halinde çoğaltılmak üzere bir çizgi film kahramanının çizimini içeren bir asetat baskının alınması,

- Bir aşının üretimi için çoğaltılmak üzere yeni bir bakteri suşunun alımı,

- Kitap halinde çoğaltılmak amacıyla bir elyazmasının alınması,

- Diğer benzer modeller halinde çoğaltılmak üzere yeni bir otomobil tipinin küçük ölçekli bir modelinin alımı,

- Yeni bir oyuncağın tam kopyalarının çoğaltılması amacıyla bir prototip alımı,

- Orijinal türlerin yok olmasını önlemek için çoğaltılmak üzere genetik değişikliğe uğratılmış bir böcek ithali,

- Çoğaltarak Türkiye'de dağıtımını yapmak üzere CD içerisinde bir program alımı.

Örnek;

- Şirket bir bilgisayar programının çoğaltma hakkını satın almıştır.

---------- ... /.. /..----------

260 HAKLAR		24.000	
260.01 Program çoğaltma hakkı	24.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		4.320	
	320 SATICILAR		20.000
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		8.320
	360.01 Gayrimaddi Hak Ödemesi	4.000	
	360.02 KDV tevkifatı	4.320	

(Çoğaltma hakkı alımı)

---------- ... /.. /..----------

Maliye Bakanlığı'nın 11395140-105[229-2012/VUK-1]-227 sayılı 10/02/2015 tarihli özelgesinde copyright kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinde, gayri maddi hak elde edilecek olup, yurtdışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi çerçevesinde vergi kesintisi yapılmak zorundadır. Aynı şekilde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi çerçevesinde de KDV tevkifatı yapılmak gerekmektedir.

4.23 Kur Farkları

Döviz kuru, yabancı para biriminin değiştirilebildiği ulusal para birimidir. Bir adet yabancı para birimi ile alınabilecek ulusal para birimi miktarını gösteren bu tanımlama şekline dolaysız kotasyon da denir. Keza; döviz kuru, bir birim ulusal para ile değiştirilebilen yabancı para miktarı olarak ta tanımlanır. Ters bir mantığın çalıştığı bu tanımlamaya dolaylı kotasyon denir[22].

Ticaret döngüsünde birbirinin karşılığı şeklinde cereyan eden iki akım vardır. Bunlar mal/hizmet ve para akımıdır. Mal/hizmet satılır, karşılığında para alınır. Karşılıklı çalışan bu iki akım bazı durumlarda eşzamanlı olmamaktadır. Kimi zaman mal/hizmet akımı gerçekleşmeden önce para akımı gerçekleşmekte, kimi zaman da mal/hizmet akımı gerçekleştikten bir süre sonra para akımı gerçekleşmektedir. Bu noktada, özellikle; serbest değişken kur sisteminin uygulandığı ekonomilerde, iki akımın eşzamanlı gerçekleşmediği durumlarda kurlardaki değişmelerden kaynaklanan giderler oluşabilmektedir. Söz konusu giderler kur farkı giderleridir.

22 SEYİDOĞLU, Halil, (İstanbul 1999), ***Uluslararası İktisat Teori Politika ve Uygulama***, Kurtiş Matbaası, s:295

Örnek;

Mal mukabili ödeme şekliyle ithal edilen malın bedelinin ödendiği gün kur artışı söz konusudur.

---------- ... /.. /..----------

320 SATICILAR	90.000	
656 KAMBİYO ZARARLARI	4.000	
656.01 Kur Farkları	4.000	
102 BANKALAR		94.000

(Vadeli mal bedelinin ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

Kayıt örneğinde ödeme anında kurun yükselmiş olması nedeniyle ortaya çıkan farkların 656 KAMBİYO ZARARLARI hesabına kaydedildiği görülmektedir. (Mal stoklara girmiştir.)

Örnek;

Mal mukabili ödeme şekliyle ithal edilen malın bedelinin ödendiği gün kurun düşmesi söz konusudur.

---------- ... /.. /..----------

320 SATICILAR	90.000	
102 BANKALAR		86.000
646 KAMBİYO KARLARI		4.000

(Vadeli mal bedelinin ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

Kayıt örneğinde ödeme anında kurun düşmüş olması nedeniyle ortaya çıkan farkların 646 KAMBİYO KARLARI hesabına kaydedildiği görülmektedir.

4.24 Dağıtım ve Tekrar Satış Hakları İçin Yapılan Ödemeleri

İthale konu eşyanın Türkiye'de dağıtımının yapılması veya tekrar elden çıkartılabilmesi için yapılan ödemelerdir.

Yurtdışında mukim bir firmanın kendi markasını taşıyan eşyaların Türkiye'de dağıtım ve tekrar satış haklarını distribütörlük anlaşması çevresinde bir firmaya vermesi ve karşılığında hak bedeli tahsil etmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilecektir.

Örnek;

- Şirket bir fotokopi makinesi markasının distribütörlük hakkını almıştır.

---------- ... /.. /..----------

260 HAKLAR 24.000

260.Distribütörlük hakkı 24.000

191 İNDİRİLECEK KDV 4.320

320 SATICILAR 20.000

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 8.320

360.01 Gayrimaddi Hak Ödemesi Kesintisi 4.000

360.02 KDV tevkifatı 4.320

(Distribütörlük hakkı alımı)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıt örneğinde, distribütörlük hakkı ödemelerin 260 HAKLAR hesabında takip edildiği görülmektedir. Açıktır ki, yıl sonlarında söz konusu haklar amortismana tabi tutularak giderleştirilecektir.

4.25 Credit-Debit Note (Alacak-Borç Notu) Uygulamaları

Alacak ve borç notu alım-satım işlerinde öngörülemeyen şekilde ortaya çıkan maliyetlerin karşılıklı dengelenmesi amacıyla kullanılmaktadır.

Satıcı tarafından alıcıya gönderilen borç notu, alıcının ithal etmiş olduğu mala ilişkin ödemesi gereken ek bir bedelin olduğunu gösterir. Bu bedelin gümrük idaresine beyanı konusu 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23 ila 27. maddeleri çerçevesinde değerlendirilmesi gereken bir konudur.

Satıcı tarafından düzenlenen alacak notu ise reklamasyon olarak da nitelendirilen indirimler dolayısıyla alıcının satıcıdan alacaklı olduğunun göstergesidir. Alacak notu borç notunda olduğunun aksine satılan mal veya hizmetin istenilen kalite standartlarına uygun olmaması veya fiyat farklılığı gibi nedenlerle düzenlenmektedir.[23]

23 ATEŞ, Duygu, (2007), Alacak Ve Borç Notu (Credıt-Debıt Note)'Nun Gümrük Vergileri Açısından İncelenmesi, ***Gümrük Dünyası Dergisi,*** 56. Sayı, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını

Örnek;

- İthal edilen mal ile ilgili olarak ithalattan sonra debit note gelmiştir.

- Bu debit note Gümrük Yönetmeliği'nin 56. maddesi çerçevesinde gümrüğe beyan edilmiş tahakkuk eden vergiler ödenmiştir.

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 4.000

320 SATICILAR 4.000

320.01 Black Eagle Co Debit Note 4.000

(Debit note gelmesi)

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 500

153.08 Gümrük vergisi 500

191 İNDİRİLECEK KDV 810

102 BANKALAR 1.310

(Gümrüğe tamamlayıcı beyanı)

---------- ... /.. /..----------

Burada ithal edilen malın işletmenin stoklarında olduğu varsayılmıştır. Şayet satılmış olması dolayısıyla işletme stoklarından çıkarılmış bir mal için debit note gelmiş olsaydı, bu durumda 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR hesabının çalıştırılması uygun olacaktır.

Örnek;

- İthal edilen malın istenilen evsafta olmadığı anlaşıldığından satıcıdan credit note gelmiştir.

---------- ... /.. /..----------

320 SATICILAR 4.000

320.01 Black Eagle Co Credit Note 4.000

153 TİCARİ MALLAR 4.000

153.01 Credit Note 4.000

(Credit note gelmesi)

---------- ... /.. /..----------

Burada ithal edilen malın işletmenin stoklarında olduğu varsayılmıştır. Şayet satılmış olması dolayısıyla işletme stoklarından çıkarılmış bir mal için credit note gelmiş olsaydı, dönem değişmediği sürece malın maliyetinin azaltımına gidilmelidir.

4.26 Veri ya da Komut Yüklü Taşıyıcı Ortam İthalleri

Bilgisayar programlarının CD içerisinde ithal edilmesinin örnek olarak gösterilebileceği taşıyıcı ortam ithallerinin önemi günümüz ticari yaşamında giderek artmaktadır. Öneminin ve ticaretinin giderek artması gümrük idareleri nezdinde bu tür ithalatların nasıl değerlendirileceği sorununu beraberinde getirmiştir. Zira taşıyıcı ortamın kendisinin mi yoksa içerisindeki veri veya komut ile birlikte mi vergilendirileceği yönündeki tartışmalar duraksamalar yaşanmasına neden olmuştur.

Konunun cevabını 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na bağlı Gümrük Yönetmeliği'nin 54. maddesin de bulunan hükümler içermektedir. Yönetmeliğin bahsi geçen maddesine göre;

(1) Bilgisayarlarda kullanılmak üzere ithal edilen veri ya da komutlar yüklü bilgi taşıyıcılarının gümrük kıymetinin belirlenmesinde, sadece taşıyıcı ortamın kendisinin maliyeti veya kıymeti esas alınır. Bu nedenle, taşıyıcı ortamın maliyet veya kıymetinden ayırt edilebilmesi koşuluyla, gümrük kıymeti, veri veya komutların maliyet veya kıymetini içermez.

(2) Burada geçen;

a) Taşıyıcı ortam deyimi, entegre devreler, yarı iletkenler ve bu tür devre veya cihazlarla bütünlük oluşturan benzeri araç ve aletleri,

b) Veri veya komutlar deyimi, ses, sinematografik veya video kayıtlarını,

kapsamaz." [24]

Gümrük vergisine esas alınacak kıymet belirlendikten sonra KDV matrahı olarak neyin esas alınacağını belirleyelim. Bu konuya, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 13.05.2002 tarihli 10211 sayılı Tasarruflu yazısının ekinde yer alan Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 26.04.2002 tarihli 18720 sayılı yazısından alıntı yaparak açıklık getirmek yerinde olacaktır.

"Katma Değer Vergisi Kanununun 21. maddesi hükmü uyarınca değeri veya maliyeti, ithal edilen taşıyıcı ortamdan ayrılabilen verilerin kıymetinin, katma değer vergisi matrahına dahil edilerek işlem yapılması gerekmektedir.

Ancak, değeri veya maliyetinin ayrıca tespit edilmesine imkân bulunmayan dolayısıyla taşıyıcı ortamda bir bütün olarak ticarete konu edilen ve maliyeti eşyanın gümrük kıymetine dahil olan veri yada komut yüklü bilgi taşıyıcıların gümrük vergisi tarhına esas kıymetinin katma değer vergisi matrahının teşkil edeceği tabiidir."

24 Yönetmeliğin bu maddesi Gümrük Kıymeti Teknik Komitesinin 24.09.1984 tarihinde yapılan 10. Toplantısında aldığı 4.1 sayılı Karar ile aynıdır. Komite bu Karar'ında gümrük tarifesine göre vergiye tabi tutulacak olan veri ortamının, yani manyetik teyp veya manyetik diskin kendisinin olduğunu ifade etmiştir.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görüşüne göre, taşıyıcı ortamın kıymetinden veri ya da komutun kıymetinin ayrılamadığı durumlarda gümrük kıymeti olarak taşıyıcı ortamın ve veri ya da komutların toplam kıymetinin esas alınması gerekmektedir. Bunun sonucunda, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21/a maddesi uyarınca KDV matrahı olarak ta toplam kıymet esas alınacaktır. Taşıyıcı ortamın kıymetinden veri ya da komutun kıymetinin ayrılabildiği durumlarda gümrük kıymetine girmeyen veri veya komut kıymetleri KDV matrahına dahil olacaktır.

Gümrük idaresinde yaşanan bu sıkıntı muhasebeciler açısından da yaşanabilecektir. Bu çerçevede, taşıyıcı ortamın ve içerisindeki programın alınıp doğrudan satıldığı veya şirketin işlerinde kullanılacak olan bir programın ithal edildiği durumlar olabilecektir.

4.26.1 Ticari Mal Olarak Program İthali

Örnek;

- Yurtiçinde satılmak üzere 1000 adet CD içerisinde program ithal edilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR		90.000	
153.01 Programlar	90.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		16.200	
	102 BANKALAR		16.200
	320 SATICILAR		90.000

(Program ithali)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıttan görüldüğü gibi, program ithali ticari mallar hesabına kaydedilmiştir.

Öte yandan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11395140-105[229-2012/VUK-1-. . .]--227 sayılı 10/02/2015 tarihli özelgesi çerçevesinde; yurtdışında mukim firmalardan ithal edilen bilgisayar programları üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde yurtdışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmamıştır.

4.26.2 **Amortismana Tabi İktisadi Kıymet Olarak Program İthali**

Örnek;

- Şirket CD içerisinde anti virüs programı ithal etmiştir.

---------- ... /.. /..----------

267 DİĞER MADDİ OLM. DURAN VARLIKLAR 90.000

267.01 Anti virüs Programı 90.000

191 İNDİRİLECEK KDV 16.200

102 BANKALAR 16.200

320 SATICILAR 90.000

(Program ithali)

---------- ... /.. /..----------

Burada görüldüğü gibi, vergi tevkifatlarına ilişkin kayıtlar yapılmamıştır. Zira, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]--227 sayılı 10/02/2015 tarihli özelgesinde; yurtdışında mukim firmalardan ithal edilen bilgisayar programları üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde yurtdışında mukim firma tarafından elde edilen kazancın ticari kazanç niteliği taşıyacağı, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı ifade edilmektedir.

Yine aynı özelgede; yurtdışında mukim firmalardan işletmede kullanmak ve/veya müşterilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlatılması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı niteliği taşıdığından bu kapsamdaki ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacağı ifade edildiğinden alınan programın bu kapsamda olup olmadığının değerlendirilmesi gerekir.

Öte yandan muhasebe kaydında KDV tevkifatına ilişkin kayıt yapılmamıştır. Mezkûr özelgede KDV tevkifatı yapılacağı ifade edilse de, ithalat esnasında CD ve program bedeli üzerinden gümrükte KDV ödendiği için burada bir kez daha KDV tevkifatı yapılmaması gerektiği kanaatindeyiz.

4.26.3 **Aktivasyon Şifresi Ödemesi**

Örnek;

- Şirket ithal ettiği anti virüs programını aktive etmek için şifre ödemesi yapmıştır.

---------- ... /.. /..----------

267 DİĞER MADDİ OLM. DURAN VARLIKLAR 5.000

267.01 Anti virüs Programı 6.000

191 İNDİRİLECEK KDV 900

320 SATICILAR 5.000

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 900

360.01 KDV Tevkifatı 900

(Şifre ödemesi)

---------- ... /.. /..----------

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]--227 sayılı 10/02/2015 tarihli özelgesinde;

- Yurtdışında mukim firmalardan ithal edilen bilgisayar programları üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde yurtdışında mukim firma tarafından elde edilen kazancın ticari kazanç niteliği taşıyacağı, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı,

- Öte yandan, bilgisayar yazılım ürünlerinin, CD, disket vb. taşıyıcı medya içerisinde gümrükten ithal edildikten sonra internet üzerinden indirilen şifre ile aktive edilerek iktisap edilmiş olması ya da bilgisayar programının doğrudan doğruya internet üzerinden şifre ile indirilerek iktisap edilmiş olması durumunun yurtdışına yapılacak ödemelerin vergilendirilmesinde herhangi bir değişikliğe yol açmayacağı

İfade edilmektedir.

Bu nedenle gayrı maddi hak ödemesi üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmamıştır. Söz konusu özelgede KDV tevkifatı yapılacağı belirtildiğinden örnek kayıtta buna ilişkin kayıt görülmektedir.

4.26.4 Güncelleme Ödemesi

Örnek;

- Şirket ithal ettiği anti virüs programını güncellemiş ve ödeme yapmıştır.

---------- ... /.. /..----------

267 DİĞER MADDİ OLM. DURAN VARLIKLAR 10.000

267.01 Anti virüs Programı 10.000

191 İNDİRİLECEK KDV 1.800

320 SATICILAR 10.000

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 1.800

360.01 KDV Tevkifatı 1.800

(Program güncelleme)

---------- ... /.. /..----------

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]--227 sayılı 10/02/2015 tarihli özelgesinde;

- Yurtdışında mukim firmalardan ithal edilen bilgisayar programları üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde yurtdışında mukim firma tarafından elde edilen kazancın ticari kazanç niteliği taşıyacağı, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı,

- Ancak söz konusu hizmetten Türkiye'de yararlanıldığı için KDV tevkifatı yapılması gerektiği,

İfade edildiğinden buna uygun kayıtlar yapılmıştır.

4.27 Boru Hattı ve Elektrik Telleri İle İthal Edilen Mallar

Boru hatları veya elektrik telleri ile taşınan ve depolama imkanı olmayan sürekli akış halinde Türkiye gümrük bölgesine getirilen eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulmasına ilişkin usul ve esaslar 20.09.2016 tarihli 29833 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 15 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği (Serbest Dolaşıma Giriş) tarafından düzenlenmektedir.

Bu gibi eşyalar 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 40. maddesi çerçevesinde gümrüğe sunulmaksızın ithal edilebileceklerdir.

Boru hatları veya elektrik telleri ile taşınan sürekli akış halinde Türkiye Gümrük Bölgesine bir ay içinde getirilmesi öngörülen eşyaya ilişkin serbest dolaşıma giriş beyannamesi o ayın ilk on günü içinde tescil edilir. Beyana

esas miktarın tek seferde veya kısım kısım gelmesi halinde serbest dolaşıma giriş beyannamesi en geç eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine geldiği günü takip eden ilk iş günü içinde tescil edilir. Bu süreler içinde tescil edilen serbest dolaşıma giriş beyannamesinde vergi hesaplaması, aşağıda belirtilen mevcut belgelerde kayıtlı miktar ve kıymet esas alınarak yapılır.

Yükümlüler tarafından serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescili sırasında, miktara ilişkin rapor/belge/tutanak ile kıymet unsurlarını kapsayan sözleşmenin örneği, onaylı çevirisi veya eşyaya ilişkin fatura gümrük idaresine sunulur. Sermayesinin tamamı devlete ait kamu iktisadi teşebbüslerinden sözleşme istenmeyebilir. Eşyanın kıymeti, ay içinde teslim edilmesi öngörülen miktar ve alım-satım sözleşmesinde yer alan birim kıymet esas alınarak beyan edilir. Gümrük idaresince gerek görülmesi halinde uluslararası gözetim şirketinden alınacak ölçüm raporu istenebilir.

Ay içinde sürekli akış halinde, kısım kısım veya tek seferde gelen ve serbest dolaşıma giriş beyannamesi tescil edilen eşyaya ilişkin fatura veya diğer belgeler, beyannamenin tescil anında beyan edilememesi halinde, en geç eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine geldiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı gününe (yirmi altıncı gün dahil) kadar gümrük idaresine ibraz edilir. Bu çerçevede ibraz edilen fatura ve diğer belgeler esas alınarak beyannamede düzeltme yapılır, tahakkuk ettirilen gümrük vergileri aynı süre içinde ödenir.

Örnek;

- Boru hattı ile ham petrol ithal eden firma, önümüzdeki ay günde 2 bin ton üzerinden 60 bin ton ithalat yapmayı planlamaktadır (1 ton= 1000 TL).
- 60 bin tonluk fatura gümrüğe beyan edilmiştir.
- 30 gün boyunca her gün 3 bin ton ham petrol gelmiştir.
- Gerçekleşen miktar 90 bin tondur ve fatura gelmiştir.

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	60.000.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	10.800.000	
102 BANKALAR		60.000.000
320 SATICILAR		10.800.000

(İthal edilecek petrolün gümrüğe beyan edilmesi ve vergilerin ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 3.000.000

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 2.000.000

320 SATICILAR 1.000.000

(Gün gün gelen miktarın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

191 İNDİRİLECEK KDV 5.400.000

102 BANKALAR 5.400.000

(Faturanın gelmesi, beyannamede düzeltme yapılarak fark vergilerin ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

Burada görüldüğü gibi, ay başında ithal edilecek miktara ait fatura gümrüğe beyan edildiğinde henüz ürünler de ithal edilmediğinden 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI hesabına kayıt yapılmıştır. Gün gün ithalat gerçekleştikçe de 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI hesabından 153 TİCARİ MALLAR HESABINA yansıtmalar yapılmış, günlük hesap edilenden fazla gelen miktar ise 320 SATICILAR hesabına kaydedilmiştir.

4.28 Gözetim Fiyatına Tabi Mallar

2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, Bakanlar Kuruluna dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması, bu yükümlülüklere ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılması hususunda düzenlemeler yapmaya yetki vermiştir.

Bakanlar Kurulu, Kanun'dan aldığı yetkiye dayanarak, 2004/7304 sayılı İthalatta Gözetim Uygulaması Hakkında Kararı 29.05.2004 tarihli, 25476 sayılı Resmi Gazete'de yayımlamıştır. Bu Karar'a dayanan Yönetmelik ve Tebliğlerle ithalatta gözetim uygulaması yürütülmektedir.

Gözetim uygulaması bir malın ithalatının yerli üreticilere zarar verecek veya zarar tehdidi yaratacak miktar/veya şartlarda artması halinde, ithalatın, Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca düzenlenecek "Gözetim Belgesi" ile izlenmesine yönelik bir uygulamadır. Bu uygulama ile

- Bazı eşyaların ithali esnasında gözetim fiyatının altında beyan yapılması halinde gözetim belgesi aranmakta, (ki bu durumlarda genellikle beyan sahipleri eşyanın bedelini gözetim fiyatına çıkartmayı gözetim belgesi almaya yeğlemektedir)

- Bazı eşyaların ithali esnasında ülke ayrımı yapılmaksızın hangi fiyattan beyan yapılırsa yapılsın gözetim belgesi aranmaktadır.

Bu bağlamda, ithali gözetim fiyatına tabi malların maliyet kayıtları, gümrük idaresine beyan edilen kıymetler üzerinden değil de gerçekte ödenen fiyatlar üzerinden yapılmalıdır. Bir başka ifadeyle, gümrükte ödenen vergiler her ne kadar gözetim fiyatı üzerinden ödense de maliyet kayıtları yapılırken malın satış faturası esas alınmalıdır.

Örneğin; 1.000 USD/ton fiyatından alınan 6911.10.00.00.11 GTİP'li porselenden sofra mutfak eşyası (beyaz olanlar) İthalatta Gözetim ve Korunma Önlemlerine İlişkin Tebliğ (No: 2004/2) uyarınca 2.500 USD/ton CIF kıymetten beyan edilmiştir. 1 USD = 2 TL.

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR		2.600	
153.01 Mal Bedeli	2.000		
153.02 Gümrük Vergisi	600		
191 İNDİRİLECEK KDV		1.008	
102 BANKALAR			1.608
320 SATICILAR			2.000

(Gözetim fiyatına tabi mal ithali)

---------- ... /.. /..----------

Burada görüldüğü gibi, mal bedeli gümrüğe 2.500 USD olarak beyan edilmek ve bu rakam üzerinden vergiler ödenmek durumunda kalınsa da, muhasebe kayıtlarına gerçekte ödenen rakamlar üzerinde kayıt yapılmıştır. Gümrükte ödenen vergilerin hesaplaması aşağıdaki şekildedir.

Gümrük vergisi hesaplaması	2.500 x 2 = 5.000 TL gümrük kıymeti
	5.000 x 0,12= 600 TL gümrük vergisi
KDV hesaplaması	5.000 + 600= 5.600 TL KDV matrahı
	5.600 x 0,18 = 1.008 TL KDV

5 - DAHİLDE İŞLEME REJİMİ MUHASEBE KAYITLARI

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 108. maddesine göre dahilde işleme rejimi; serbest dolaşımda olmayan eşyanın, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesi'nden yeniden ihraç edilmesi amacıyla, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın geçici olarak ithal edilmesidir.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na bağlı Gümrük Yönetmeliği'nin 349. maddesine göre de dahilde işleme rejimi, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesi'nden yeniden ihraç edilmesi amacıyla, serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın vergileri teminata bağlanmak suretiyle geçici ithal edildiği veya serbest dolaşıma girişinin yapıldığı ve ihracatın gerçekleşmesi halinde teminatın veya alınan vergilerin geri verildiği bir rejimdir.

Bu tanımlamalardan hareketle dahilde işleme rejiminin ana özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilecektir.

1) Dahilde işleme rejimi kapsamında eşya geçici olarak ithal edilmektedir.
2) Geçici ithal edilen eşya serbest dolaşımda değildir.
3) Ortada bir işleme faaliyeti söz konusudur ve bu durum dahilde işleme rejimini geçici ithalat rejiminden ayıran en önemli hususdur.
4) İşlenmek üzere geçici olarak ithal edilen eşyanın vergileri ya teminata alınmakta ya da geri verilmek üzere tahsil edilmektedir.
5) İşlem görmüş ürünlerin ihraç edildiğinde teminat çözülmekte veya tahsil edilen vergiler geri verilmektedir.

5.1 Şartlı Muafiyet Sistemine Örnek Muhasebe Kaydı

2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejim Tebliği'nin 5. maddesine göre şartlı muafiyet sistemi; dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan (belge/izin sahibi firma ve/veya yan sanayici firma tarafından) ve serbest dolaşımda bulunmayan hammadde, yardımcı madde (katalizör olarak kullanılanlar dahil), yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemesinin, Türkiye Gümrük Bölgesi'nde (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmalarca, ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, vergisi teminata bağlanmak suretiyle bedelli ve/veya bedelsiz ithal edilmesi ve ihracat taahhüdünün gerçekleşmesini müteakip, alınan teminatın iade edilmesidir.

5.1.1 Eşyanın Mülkiyetinin Geçtiği Durumlar

Dahilde işleme rejiminde kimi durumlarda, geçici olarak ithal edilen eşya belge/izin sahibi firmanın mülkiyetine geçmekte kimi durumlarda yurtdışında başka bir firmanın mülkiyetinde kalmaktadır. Mülkiyetin geçmediği durumlarda eşya Türkiye'ye işçilik için gönderilmekte, Türkiye'deki firma bir bakıma fason imalat yapmaktadır.

- Dahilde işleme izin belgesi kapsamında kumaş ithal edilmiştir.
- Rejim kapsamında gerekli teminatlar verilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME 90.000

320 SATICILAR 90.000

320.02.10 Black Eagle Co 90.000

(Hammadde ithali)

---------- ... /.. /..----------

900 NAZIM HESAPLAR 21.600

900.01 Teminat Mektubundan Borçlular 21.600

902 NAZIM HESAPLAR 21.600

902.01 Teminat Mektubundan Alacaklılar 21.600

(Teminat mektubu verilmesi[25])

---------- ... /.. /..----------

Teminat mektubu yerine nakdi teminat da verilebilecektir.

---------- ... /.. /..----------

126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR 21.600

102 BANKALAR 21.600

(Nakdi teminat verilmesi)

---------- ... /.. /..----------

Gümrük vergisinin 10.000 TL, KDV'nin 8.000 TL hesaplandığı kabul edilmiş ve bu rakamların %20 fazlası üzerinden teminatlar verilmiştir. Zira, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 202. maddesi uyarınca teminatlar %20 fazla alınmaktadır.

25 ATAMAN, Ümit- Haluk SUMER, ***Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi,*** Türkmen Kitabevi, 8. Baskı, İstanbul, 2003, s:377

5.1.1.1 Eşdeğer Eşya Alımı

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 108/7. maddesine göre, eşdeğer eşya deyimi, işlem görmüş ürünlerin imali için ithal eşyasının yerine kullanılan serbest dolaşımda bulunan eşya anlamına gelmektedir.

2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 6. maddesinde eşdeğer eşya kullanımı ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler yer almaktadır. Tebliğin mezkûr maddesine göre;

- Şartlı muafiyet sistemi çerçevesinde dahilde işleme izin belgesi kapsamında işlem görmüş ürünün elde edilmesi için ithal eşyasının yerine eşdeğer eşya olarak, asgari 8 (sekiz)'li bazda gümrük tarife istatistik pozisyonu, ticari kalite ve teknik özellikleri itibarıyla aynı kalite ve nitelikleri taşıyan serbest dolaşımdaki eşya kullanılabilir. Ancak, eşdeğer eşya olarak kullanılan tarım ürünlerinin ithal eşyası ile ticari kalite, teknik özellik ve niteliği itibariyle aynı olduğuna yönelik tespit, münhasıran 12 (oniki)'li bazda gümrük tarife istatistik pozisyonuna göre yapılır.

- İşlem görmüş ürünün eşdeğer eşyadan elde edildiği durumlarda, gümrük işlemlerinde ithal eşyası eşdeğer eşya, eşdeğer eşya ise ithal eşyası olarak değerlendirilir.

Buraya kadar anlatılanlardan, ithal edilecek girdinin yerine serbest dolaşımda bulunan asgari 8 (sekiz)'li (tarım ürünlerinde 12'li) bazda gümrük tarife istatistik pozisyonu, ticari kalite ve teknik özellikleri itibarıyla aynı kalite ve nitelikleri taşıyan serbest dolaşımdaki eşyanın kullanılabileceği ve ithal edilen eşyanın serbest dolaşımdaki eşya olarak kabul edileceği anlaşılmaktadır.

Örnek;

- Dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilecek hammadde geciktiğinden yurtiçinden eşdeğer eşya alınmıştır.

- Daha sonra eşdeğer eşya yerine ithalat gerçekleşmiştir.

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME	90.000	
102 BANKALAR		90.000

(Yurtiçinden eşdeğer eşya alımı)

---------- ... /.. /..----------

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME	90.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	7.200	
320 SATICILAR		90.000
102 BANKALAR		7.200

(Eşdeğer eşya yerine ithalat)

---------- ... /.. /..----------

Yukarıdaki kayıtta ithalat esnasında KDV ödendiği görülmektedir. Aksi takdirde eşdeğer eşyanın yurtiçinden tecil-terkin kapsamında alındığı ve bu eşyadan elde edilen işlem görmüş ürünün ihraç edildiği işlemlerde, eşdeğer eşya yerine ithal edilen eşyalardan KDV alınması gerekmektedir. Zira işlem görmüş ürünün eşdeğer eşyadan elde edildiği durumlarda, gümrük işlemlerinde ithal eşyası eşdeğer eşya, eşdeğer eşya ise ithal eşyası olarak değerlendirilmektedir.

Aksi halde, (KDV alınmaması gerektiği yönünde düşünce hakim olursa) başlangıçta elinde hiç stoku olmayan bir firmanın dahilde işleme rejimi sona erdiğinde, üzerinden KDV tahsil edilmemiş bir stoku kalacaktır.

Konuyu, 1001 tarife pozisyonundan Kazakistan menşeli buğday ithal edilerek 1101 tarife pozisyonundan un ihracatının taahhüt edildiği örnekle netleştirelim. Belge sahibi firmanın başlangıçta elinde hiç buğday stokunun olmadığını, yurtiçinden tecil-terkin kapsamında buğday aldığını ve elde ettiği unu ihraç ettiğini kabul edelim. İthal eşyası eşdeğer eşya, eşdeğer eşya ise ithal eşyası olarak değerlendirildiğine göre, Kazakistan buğdayı Türkiye Gümrük Bölgesi'ne ithal edildiğinde firma üzerinden KDV alınmamış buğday stokuna sahip olacaktır. Bu nedenle tecil terkin kapsamında yurtiçinden alım yapıldığı takdirde KDV'nin ithalat anında gümrükte tahsil edilmesi gerektiği mütalaa edilmektedir.

Konuya, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 30.09.2002 tarihli, 7327 sayılı Tasarruflu Yazısından[26] alıntı yaparak daha da açıklık kazandıralım. Tasarruflu yazıda; dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilen işlem görmüş ürünlerde kullanılan serbest dolaşımdaki eşdeğer eşya karşılığı ithalatta KDV'nin ithal tarihi itibariyle 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da belirtilen 5 yıllık tahsil zaman aşımı dikkate alınarak tahsil edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Öte yandan bu düşünce şekline paralel olarak, 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejim Tebliği'nin 7/8. maddesine göre belge kapsamında katma değer

26 Tasarruflu yazılar, 2009/4 sayılı Genelge ile yürürlükten kaldırılmış olsa da bahsi geçen Tasarruflu Yazı barındırdığı düşünce şekli dolayısıyla yol gösterici olması mahiyetinde burada ele alınmıştır.

vergisinde tecil-terkin sistemi çerçevesindeki alımlar, bu Tebliğ ile 26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği hükümlerine istinaden yapılır. Bu kapsamda, katma değer vergisinde tecil-terkin sistemine istinaden yurt içinden eşya alımından önce eşdeğer eşyadan elde edilen işlem görmüş ürünün ihracı halinde, buna tekabül eden eşya belge süresi sonuna kadar katma değer vergisinde tecil-terkin sistemi çerçevesinde yurt içinden temin edilebilir.

Buradaki kritik nokta, belge sahibi firmanın elindeki eşdeğer eşyadan ürettiği işlem görmüş ürünü ihraç ettikten sonra KDV tecil terkin sisteminden yararlanılmasıdır. Buna göre daha önceden KDV yüklenildiği için tekrar KDV yüklenilmemesi hedeflenmektedir.

Yukarıdaki kayıt örneğinde de bir kez KDV yüklenildiği görülmektedir.

5.1.1.2 Yurtiçi Alımların Kaydı

2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 7. maddesinde dahilde işleme izin belgesi kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul, değişmemiş eşya ve ambalaj malzemelerinin ithal edilebileceği gibi yurt içinden de temin edilebileceği belirtilmektedir.

Bu hüküm çerçevesinde, belge kapsamında katma değer vergisinde tecil-terkin sistemine istinaden eşya alımı ve T.C. Şeker Kurumunca tespit edilen şeker fabrikalarından alım yapılabilir.

Belge kapsamında ihraç edilmek üzere yurt içinden temin edilen eşya, rejimin uygulanması bakımından (3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla) ithal eşyası gibi değerlendirilir.

5.1.1.2.1 Alım Yapan Firmanın Kayıtları[27]

Örnek;

- Dahilde işleme rejimi kapsamında KDV tecil-terkin müessesesi kullanılarak yurtiçinde fermuar alımı yapılmıştır.

- Alımı yapılan fermuarlar pantolonlara dikilerek ihraç edilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME	90.000	
192 DİĞER KDV	7.200	
102 BANKALAR		90.000
320 SATICILAR		7.200

(Alımın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

320 SATICILAR	7.200	
192 DİĞER KDV		7.200

(İhracat gerçekleştikten sonra yapılacak olan kayıt)

---------- ... /.. /..----------

191 İNDİRİLECEK KDV	7.200	
192 DİĞER KDV		7.200

(İhracat gerçekleştirilmezse yapılacak olan kayıt)

---------- ... /.. /..----------

Yukarıdaki kayıt örneğinde görüldüğü gibi 191 İNDİRİLECEK KDV olarak kayıt yapılması gereken tutar 192 DİĞER KDV kanalıyla tecil ve terkin edilmiştir.

5.1.1.2.2 Satış Yapan Firmanın Kayıtları[28]

Örnek;

- Yurtiçinde dahilde işleme izin belgesi sahibi bir firmaya KDV tecil-terkin müessesesi kullanılarak fermuar satılmıştır.

- Satılan fermuarların pantolonlara dikilerek ihraç edildiği bilgisi edinilmiş, gerekli belgeler gelmiştir.

27 ERCAN, Yıldırım, İhraç Kayıtlı Satışlar Muhasebe Kaydı**,** www.huseyinust.com,24.04.2010, (Erişim Tarihi:06.06.2010)

28 SEVİLENGÜL, Orhan, ***Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe***, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2000, s:350-351

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR	90.000	
120 ALICILAR	7.200	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		90.000
391 HESAPLANAN KDV		7.200

(Satışın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

391 HESAPLANAN KDV	7.200	
192 DİĞER KDV	7.200	
392 DİĞER KDV		7.200

(Verginin ertelenmesi)

---------- ... /.. /..----------

392 DİĞER KDV	7.200	
192 DİĞER KDV		7.200

(İhracatın gerçekleştirilmesi halinde KDV'nin terkini)

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR	7.200	
392 DİĞER KDV	7.200	
391 HESAPLANAN KDV		7.200
192 DİĞER KDV		7.200

(İhracat gerçekleşmezse yapılan kayıt)

---------- ... /.. /..----------

Yukarıdaki kayıt örneğinde görüldüğü gibi 391 HESAPLANAN KDV olarak kayıt yapılması gereken tutar 392 DİĞER KDV ve 192 DİĞER KDV kanalıyla tecil ve terkin edilmiştir.

5.1.1.3 İthal Edilen Hammaddelerin İşletmenin Kendi Tesisinde İşlenmesi

2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 17/6. maddesine göre Dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni sahibi imalatçı-ihracatçılar, belge/izin ihraç taahhüdündeki işlem görmüş ürünün üretiminin bir kısmını veya bir aşamasını, yan sanayiciye yaptırabilirler. Burada işletmenin kendi tesislerinde işleme faaliyetine ilişkin örnek ele alınmıştır.

Örnek;

- İthal edilen kumaş ve yurtiçinden alınan fermuar pantolon yapılmak üzere işlenmeye gönderilmiştir[29].

---------- ... /.. /..----------

710 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ	90.000	
150 İLK MADDE MALZEME		90.000
150.01 Kumaş	75.000	
150.02 Fermuar	15.000	

(Üretime sevk)

---------- ... /.. /..----------

151 YARI MAMULLER ÜRETİM	140.000	
711 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD. YANS. HS.		90.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS. HS.		30.000
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS. HS.		20.000

(Yarı mamullere devir)

---------- ... /.. /..----------

711 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD. YANS. HS.	90.000	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS. HS.	30.000	
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS. HS.	20.000	
710 *DİR*EKT İLK MADDE MALZ GİD		90.000
720 *DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ*		30.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		20.000

(Yarı mamullere yansıtmaların kapatılması)

---------- ... /.. /..----------

Burada işletmenin kendi tesislerinde yaptığı işleme faaliyeti için klasik maliyet muhasebesi kayıtları yapılıştır.

5.1.1.4 İşleme Faaliyetinin Fason/Yan Sanayiciye Yaptırılması

2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 17/6. maddesine göre Dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni sahibi imalatçı-ihracatçılar, belge/izin ihraç taahhüdündeki işlem görmüş ürünün üretiminin bir kısmını veya bir aşamasını, yan sanayiciye yaptırabilirler. Burada işleme faaliyetinin yan sanayiciye/fasoncuya yaptırılmasına ilişkin örnek ele alınmıştır.

29 BÜYÜKMİRZA, Kamil, ***Maliyet ve Yönetim Muhasebesi,*** Gazi Kitabevi, 14. Baskı, Ankara, 2009, s:90-91, 220-221

Örnek;

- İthal edilen kumaş ve fermuar pantolon yapılmak üzere yan sanayiciye/ fasoncuya gönderilmiştir.

- Gönderilen eşyaların mülkiyeti dahilde işleme izin belgesi sahibi firmada kalmıştır.

- Yan sanayici firma hizmet faturasını göndermiştir.

---------- ... /.. /..----------

710 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ 90.000

150 İLK MADDE MALZEME 90.000

150.01 Kumaş 75.000

150.02 Fermuar 15.000

(Üretime sevk)

---------- ... /.. /..----------

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 50.000

191 İNDİRİLECEK KDV 9.000

102 BANKALAR 54.500

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 4.500

(Yan sanayici faturası ve 1/2 KDV tevkifatı)

---------- ... /.. /..----------

151 YARI MAMULLER ÜRETİM 140.000

711 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD. YANS. HS. 90.000

731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS. HS. 50.000

(Yarı mamullere devir)

---------- ... /.. /..----------

711 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD. YANS. HS. 90.000

731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS. HS. 50.000

710 *Dİ*REKT İLK MADDE MALZ. GİD. 90.000

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 50.000

(Yarı mamullere yansıtmaların kapatılması)

---------- ... /.. /..----------

Bu noktada değinmekte yarar gördüğümüz bir başka husus bulunmaktadır. Dahilde işleme rejimi kapsamında yurda getirilen hammaddenin işlenmek üzere yan sanayiciye gönderildiği ve yan sanayicinin işleme hizmeti verdiği

durumlarda, imalatçı/yan sanayici faturasında KDV hesaplanacaktır. Nitekim muhasebe kaydında da bu durum gösterilmiştir. Çünkü 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 17. maddesi, KDV Genel Uygulama Tebliğinde, dahilde işleme rejimi kapsamında yapılan fason işlemlerin KDV tecil-terkin sisteminden yararlanacağına dair bir ifade bulunmamaktadır.

Tecil-terkin sisteminin olmayışı nedeniyle hesaplanan KDV, muhasebe kaydında da görüldüğü gibi KDV Genel Uygulama Tebliği uyarınca 5/10 oranında tevkifata tabi tutularak fasoncu/yan sanayici firmaya ödenmiştir.

5.1.1.5 Fason İşlem Yapan İşletmenin/Yan Sanayicinin Kayıtları

Örnek;

- Yan sanayici anlaşması bulunan işletmeye dahilde işleme izin belgesi sahibi firmadan kumaş ve fermuar gelmiştir.

- İşleme faaliyeti sonucunda fasoncu/yan sanayicinin işçilik, elektrik giderinin oluştuğu anlaşılmıştır.

- Yan sanayici firma dahilde işleme belgesi sahibi firmaya faturasını göndermiştir.

---------- ... /.. /..----------

930 NAZIM HESAPLAR	90.000	
930.01 Fason İşlem İçin Gelen Maddeler	90.000	
932 NAZIM HESAPLAR		90.000
932.01 Fason İşlemden Alacaklar 90.000		

(Malın geliş kaydı)

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR	54.500	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		50.000
391 HESAPLANAN KDV		4.500

(Fason imalat faturası ve ½ KDV tevkifatı[30])

---------- ... /.. /..----------

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	40.000	
741 *HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS*		40.000

(Hizmet maliyetinin yansıtılması)

---------- ... /.. /..----------

30 USLU, Ozan, ***Konfeksiyon Ve Tekstil Sektöründe Tevkifat Uygulaması,*** www.alomaliye.com, 05. Ağustos 2003, (Erişim Tarihi: 11.06.2010)

---------- ... /.. /..----------

741 HİZMET *ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.* 40.000

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 40.000

740.01 İşçilik 35.000

740.02 Elektrik 5.000

(Hesapların kapatılması)

---------- ... /.. /..----------

932 NAZIM HESAPLAR 90.000

932.01 Fason İşlemden Alacaklar 90.000

930 NAZIM HESAPLAR 90.000

930.01 Fason İşlem İçin Gelen Maddeler 90.000

(Nazım hesapların kapatılması)

---------- ... /.. /..----------

Buradaki kayıt örneğinden de, 391 HESAPLANAN KDV'nin 1/2 oranında tevkif edilerek yan sanayiciye ödendiği görülmektedir.

5.1.1.6 İhracatın Kaydı

2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejim Tebliği'nin 28. maddesine göre ihracatın gerçekleştirilmesi, dahilde işleme izin belgesinde/dahilde işleme izninde ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün, ihracat rejimi ve gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde Türkiye Gümrük Bölgesi dışına veya serbest bölgelere ihraç edilmesidir.

Tebliğin 29. maddesine göre, dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında işlem görmüş ürünün ihracatı, belge/izin sahibi firma tarafından yapılabileceği gibi, başka bir ihracatçı aracılığı ile de yapılabilir.

Örnek;

- Üretilen pantolonlar Almanya'ya satılmış ve ihraç edilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR 200.000

601 YURTDIŞI SATIŞLAR 200.000

(İhracatın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 140.000

152 MAMULLER 140.000

(Maliyet kaydı)

---------- ... /.. /..----------

- Üretilen pantolonlar aracı ihracatçıya satılmıştır.

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR	200.000	
120 ALICILAR	16.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		200.000
391 HESAPLANAN KDV		16.000

(Satışın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	140.000	
152 MAMULLER		140.000

(Maliyet kaydı)

---------- ... /.. /..----------

391 HESAPLANAN KDV	16.000	
192 DİĞER KDV	16.000	
392 DİĞER KDV		16.000
120 ALICILAR		16.000

(Verginin ertelenmesi)

---------- ... /.. /..----------

392 DİĞER KDV	16.000	
192 DİĞER KDV		16.000

(İhracatın gerçekleştirilmesi halinde KDV'nin terkini)

---------- ... /.. /..----------

Aracı ihracatçıya yapılan teslimlerin de 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun11/1-c maddesi uyarınca tecil terkin sistemi kapsamında yapıldığı varsayılmıştır.

5.1.1.7 Telafi Edici Vergi Ödenmesi

Dahilde işleme rejimi kapsamında elde edilen işlem görmüş ürünün ihracı esnasında vergi alınması gereken durumlar söz konusu olabilecektir.

Nitekim 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 194/1. maddesinde Türkiye'nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dahilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinde, tercihli tarife uygulamasından yararlanmasının, bunların bünyelerine giren serbest dolaşımda olmayan eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi ve buna ilişkin belgelerin

onaylanması koşuluna bağlı olması halinde, ithalata ilişkin bir gümrük yükümlülüğünün doğacağı, ancak, geri ödeme sisteminden yararlanan eşya için gümrük yükümlüğü doğmayacağı ve bu durumda ödenmiş ithalat vergilerinin geri verilmeyeceği hükmedilmektedir.

Örnek;

- İhraç edilen pantolonlar için A.TR dolaşım belgesi düzenlendiği için telafi edici vergi ödenmiştir.

---------- ... /.. /..----------

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR 5.000

102 BANKALAR 5.000

(Telafi edici verginin ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

Burada ödenen telafi edici verginin, satış esnasında pazarlama amaçlı bir gider olduğu, bu yüzden 760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ hesabına kaydedilmesi gerektiği yönünde görüşlerle de karşılaşılabilmektedir.

5.1.1.8 Teminatın Geri Alınması

Dahilde işleme rejimi şartlı muafiyet sisteminde ihracat gerçekleştikten ve rejim sonlandırıldıktan sonra teminatın iadesi söz konusudur.

Öte yandan rejim kapsamında verilen teminatların ilgili firmaya maliyeti söz konusudur. Örneğin nakdi teminatta paranın zaman maliyeti, teminat mektuplarında banka masrafları söz konusu olabilmekte ve zaman geçtikçe maliyetler artmaktadır. Bunun için, ilgili firmaların belge/izin süresi içerisinde teminatın bir kısmını geri alma talebinde bulunmaları kaçınılmazdır.

2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejim Tebliği'nin 35 ve 36. maddelerinin verdiği cevazla; dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni sahibi firmalar belge/izin süresi içerisinde ihraç ettikleri işlem görmüş ürünlerin elde edilmesinde kullanılan hammadde için verdikleri teminatın iadesini isteme hakkına sahiptirler.

Örnek;

- İhracat gerçekleştirilmiş ve dahilde işleme izin belgesi kapatılarak gümrüğe verilen teminat mektubu geri alınmıştır.

---------- ... /.. /..----------

902 NAZIM HESAPLAR 21.600

902.01 Teminat Mektubundan Alacaklılar 21.600

900 NAZIM HESAPLAR 21.600

900.01 Teminat Mektubundan Borçlular 21.600

(Teminat mektubunun geri alınması)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıt örneğinde görüldüğü gibi verilen teminatın alınmasıyla birlikte nazım hesapların kapatılması söz konusudur[31].

5.1.1.9 İkincil İşlem Görmüş Ürün Kayıtları

2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 3. maddesine göre ikincil işlem görmüş ürün işleme faaliyetleri sonucunda elde edilen asıl işlem görmüş ürün dışındaki ürünü ifade etmektedir.

İkincil işlem görmüş ürün 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na bağlı Gümrük Yönetmeliği'nin 308/1-d maddesinde de rejim kapsamında işleme faaliyetleri sonucunda elde edilen işlem görmüş asıl ürün dışında zorunlu olarak elde edilen ürünler olarak tanımlanmıştır.

Dahilde işleme rejimi kapsamında geçici olarak ithal edilen eşyanın işlenmesi sonucunda ortaya çıkan ikincil işlem görmüş ürünler de serbest dolaşımda bulunmamaktadır. Bu nedenle belge/izin sahibi firmanın serbest kullanımında değildir.

2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejim Tebliği'nin 38. maddesine göre; dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında ithal edilen eşyadan elde edilen ikincil işlem görmüş ürün, belge/izin ihracat taahhüdünün kapatılmasından önce, gümrük idaresi gözetiminde imha, gümrüğe terk, çıkış hükmünde gümrüğe teslim veya serbest dolaşıma giriş rejimi hükümlerine göre ithal edilebilecektir. Bu gibi hallerde, bu ürünün ihracatının gerçekleştirilmesi aranmamaktadır.

Ayrıca, ikincil işlem görmüş ürünün serbest dolaşıma giriş rejimine göre ithali halinde, bu ürünün gümrük idaresine teslimi de gerekmemektedir.

31 Teminat mektuplarından dolayı bankaya ödenen teminat mektubu komisyon ve masraflarının finansman gideri olarak muhasebeleştirileceği tabidir.

Örnek;

- Dahilde işleme izin belgesi kapsamında kumaş ithal eden firma pantolon üretimini tamamlamıştır.

- Bu işlem sonucunda kumaş kırpıntısı ortaya çıkmıştır[32].

- Söz konusu kırpıntılar için serbest dolaşıma giriş beyannamesi verilerek ithal işlemi gerçekleştirilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

157 DİĞER STOKLAR[33] 9.000

151 YARI MAMULLER ÜRETİM 9.000

(Çelik döküntüsünün kaydı)

---------- ... /.. /..----------

157 DİĞER STOKLAR 1.000

157.01 Gümrük vergisi 1.000

191 İNDİRİLECEK KDV 800

102 BANKALAR 1.800

(İthalatın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

İkincil işlem görmüş ürünlerin de üretim sonucunda elde edilen bir mamul olduğu ve bu yüzden 152 MAMULLER hesabının altında başka bir alt hesapta takip edilmesi gerektiği yönünde görüşler de vardır.

5.1.2 Eşyanın Mülkiyetinin Geçmediği Durumlar

Dahilde işleme rejiminde kimi durumlarda, geçici olarak ithal edilen eşya belge/izin sahibi firmanın mülkiyetine geçmekte kimi durumlarda yurtdışında başka bir firmanın mülkiyetinde kalmaktadır. Mülkiyetin geçmediği durumlarda eşya Türkiye'ye işçilik için gönderilmekte, Türkiye'deki firma bir bakıma fason imalat yapmaktadır.

Örnek;

- Almanya'da yerleşik firmaya ait pantolonlar dahilde işleme izni kapsamında fermuar dikilmek ve ütülenmek üzere Adana'ya gelmiştir

- Daha önceden örnek kayıtlar yapıldığı için teminat verilmesine ve teminatın geri alınmasına ilişkin kayıtlar göz ardı edilecektir.

32 ÖZTÜRK, Veli, Üretim İşletmelerinde Ortak ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, ***Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi***, 2. Sayı, 2002, s:162,163

33 Tüm bu kayıtların haricinde, ikincil işlem görmüş ürünler yarı mamul hesabından diğer stoklar hesabına devredilmeden de izlenebilir. Bu durumda sadece satış kaydı yapılacak ve yapılan satışın maliyeti mamul maliyeti hesabında izlenecektir.

- Pantolonlara fermuarlar dikilmiş ve ütüleme işlemleri tamamlanmıştır.
- Bunun sonucunda fermuar, işçilik, elektrik gideri yapılmıştır.
- Pantolonlar geri ihraç edilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

930 NAZIM HESAPLAR[34] 90.000

930.01 D.İ.İ. Kapsamında Gelen Maddeler 90.000

932 NAZIM HESAPLAR 90.000

932.01 D.İ.İ.'den Alacaklar 90.000

(Pantolonların ithali)

---------- ... /.. /..----------

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 3.500

150 İLK MADDE MALZEME 3.500

150.01 Fermuar 3.500

(Yansıtma kaydı)

---------- ... /.. /..----------

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 20.000

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS 20.000

(Hizmet maliyetinin yansıtılması)

---------- ... /.. /..----------

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS 20.000

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 20.000

740.01 Fermuar 3.500

740.02 İşçilik 15.000

740.03 Elektrik 1.500

(Karşılıklı hesapların kapatılması)

---------- ... /.. /..----------

932 NAZIM HESAPLAR 90.000

932.01 D.İ.İ.'den Alacaklar 90.000

930 NAZIM HESAPLAR 90.000

930.01 D.İ.İ. Kapsamında Gelen Maddeler 90.000

(Nazım hesaplardan yükümlülüğün düşülmesi)

---------- ... /.. /..----------

34 İthalat esnasında yapılan giderler (gümrük müşaviri ödemesi, nakliye vs) hizmet üretim maliyeti hesabına kaydedilecektir.

Burada görüldüğü gibi, eşyanın mülkiyetinin geçmediği durumlarda Türkiye'de dahilde işleme rejimi kapsamında işleme faaliyeti yapan firma yurtdışındaki firmanın yan sanayicisi/fasoncusu olmaktadır. Bu gibi durumlarda, Türkiye'deki firma yurtdışındaki firmaya hizmet verdiğinden 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabına kayıt yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmiştir.

5.2 Geri Ödeme Sistemine Örnek Muhasebe Kaydı

2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejim Tebliği'nin 11. maddesine göre, geri ödeme sistemi; dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında serbest dolaşıma giren hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemesinden elde edilen işlem görmüş ürünün ihracı halinde, ithalat esnasında alınan verginin (işletme malzemesine ilişkin katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi hariç) geri ödenmesidir.

Örnek;

- Dahilde işleme rejimi geri ödeme sistemi kapsamında kumaş ithal edilmiştir.

- İhracat gerçekleştirilip dahilde işleme izin belgesi taahhüdü kapatıldıktan sonra vergiler geri alınmıştır.

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME 90.000

320 SATICILAR 90.000

(İthalatın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 18.000

102 BANKALAR 18.000

(Vergilerin ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR 18.000

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 18.000

(Vergilerin geri tahsil edilmesi)

---------- ... /.. /..----------

Burada ödenen vergilerin ileride ihracat gerçekleştikten sonra geri alınacak olması nedeniyle ithal edilen ilk madde malzemenin maliyetine kaydedilmesinin doğru olmayacağı düşünülmektedir.

Gümrük vergisinin 10.000 TL, KDV'nin 8.000 TL hesaplandığı kabul edilmiştir.

6 - GEÇİCİ İTHALAT REJİMİ MUHASEBE KAYITLARI

Geçici ithalat rejimi, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği, 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı (Sayı:2009/15481) ve Milletlerarası Geçici İthalat Sözleşmesi (Karar Sayısı:2004/7905) tarafından düzenlenmektedir.

2004/7905 Karar Sayılı Milletlerarası Geçici İthalat Sözleşmesi'nin 1/a ve 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 128. maddesinde, geçici ithalat rejimi; serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki olağan yıpranma dışında, herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı rejim olarak tanımlanmıştır. Burada önemli olan husus, geçici ithal edilen eşyanın kullanılması ve olağan yıpranma dışında herhangi bir değişikliğe uğramamasıdır.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 131. maddesinde, 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Bakanlar Kurulu Kararında (Sayı:2009/15481) belirtilen şartları taşıyan eşyaların tam muafiyet suretiyle, 132. maddesinde de, 131. madde uyarınca konulmuş hükümlere tabi olmayan veya söz konusu hükümlere tabi olmakla birlikte, tam muafiyet suretiyle geçici ithalat iznine ilişkin hükümlerde öngörülen koşulları taşımayan eşyanın, kısmi muafiyet uygulanması suretiyle geçici ithalat rejiminden yararlanmasının mümkün olacağı ifade edilmektedir.

Tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejiminde isminden de anlaşıldığı gibi eşya ithalat vergilerinden tamamen muaf bir şekilde Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapmaktadır. Bu durumda, eşya gümrükte tahsil edilen KDV ve ÖTV'den de istisna bir şekilde ithal edilecektir[35].

Kısmi muafiyet sisteminde ise vergiler kısmen tahsil edilmektedir. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 133. maddesine göre, kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyadan her ay için alınacak ithalat vergileri, geçici ithalat rejimine ilişkin beyannamenin tescil tarihinde, söz konusu eşyanın serbest dolaşıma girmiş olması halinde alınacak vergiler tutarının %3'ü olarak tespit edilmektedir. Bu hesaplamanın içine KDV ve ÖTV'de dahildir.

Söz konusu vergiler eşyanın bu rejimden yararlandığı her ay için alınmakta ve bir aydan daha az süreler tam ay olarak değerlendirilmektedir. Alınacak ithalat vergileri tutarı, söz konusu eşyanın geçici ithalat rejimine tabi tutulduğu tarihte serbest dolaşıma girmesi halinde alınacak vergileri aşmaması gerekmektedir.

35 KDV Mad. 16, ÖTV Mad.7.

6.1 Tam Muafiyet Kapsamı İthalat ve Teminat Verilmesi

Örnek;

- Üretilen pantolonların taşınmasında kullanılacak paletler geçici ithalat rejimi tam muafiyet sistemi kapsamında gelmiştir.

---------- ... /.. /..----------

940 NAZIM HESAPLAR 90.000

940.01 Geçici ithalattan borçlar 90.000

950 NAZIM HESAPLAR 90.000

950.01 Geçici ithalattan Alacaklar 90.000

(Paletlerin ithali)

---------- ... /.. /..----------

900 NAZIM HESAPLAR 22.880,40

900.01 Teminat Mektubundan Borçlular 22.880,40

902 NAZIM HESAPLAR 22.880,40

902.01 Teminat Mektubundan Alacaklılar 22.880,40

(Teminat mektubu verilmesi[36])

---------- ... /.. /..----------

126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR 22.880,40

102 BANKALAR 22.880,40

(Nakdi teminat verilmesi)

---------- ... /.. /..----------

Burada geçici olarak ithal edilen eşyaların mülkiyeti geçmediğinden, başkalarına ait eşyalara ilişkin sorumluluğu takip etmek ve teminat verilmesine ilişkin olmak üzere nazım hesaplara kayıtlar yapılmıştır. Nakdi teminat verilmesi halinde ise 126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR hesabına kayıt yapılmıştır.

Muhasebe kayıtlarından da anlaşılacağı üzere 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 202. maddesi uyarınca teminatlar %20 fazlasıyla alınmıştır.

6.2 Kısmı Muafiyet Kapsamında Vergi Ödenmesi

Örnek;

- Üretim atölyesinde kullanılmak üzere Rusya'dan kiralanan forkliftler geçici ithalat kısmi muafiyet sistemi kapsamında 6 aylığına ithal edilmiştir.

36 ATAMAN, Ümit- Haluk SUMER, ***Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi,*** Türkmen Kitabevi, 8. Baskı, İstanbul, 2003, s:377

- Kısmi muafiyet sistemi nedeniyle toplamda 1.000 TL hesaplanan gümrük vergisi ve 9.180 TL hesaplanan KDV'nin her ay için %3'ü peşin ödenmiştir.

---------- ... /.. /..----------

940 NAZIM HESAPLAR 50.000

940.01 Geçici ithalattan borçlar 50.000

950 NAZIM HESAPLAR 50.000

950.01 Geçici ithalattan Alacaklar 50.000

(Forkliftlerin ithali)

---------- ... /.. /..----------

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 180

30.01 Gümrük vergisi 180

191 İNDİRİLECEK KDV 1.652,4

102 BANKALAR 1.832,4

(6 aylık gümrük vergisi ve KDV'nin ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

900 NAZIM HESAPLAR 10.017,12

900.01 Teminat Mektubundan Borçlular 10.017,12

902 NAZIM HESAPLAR 10.017,12

902.01 Teminat Mektubundan Alacaklılar 10.017,12

(Kalan vergiler için teminat mektubu verilmesi[37])

---------- ... /.. /..----------

Kısmı muafiyet sisteminde eşyanın Türkiye'de kaldığı her ay için %3 olarak vergilerin tahsil edilmesi ve kalan kısım için teminat verilmesine ilişkin kayıtlar yapılmıştır. İthal edilen forkliftler üretim için kullanıldığı için ödenen gümrük vergisi 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ hesabına kayıt yapılmıştır.

Muhasebe kayıtlarından da görüldüğü üzere, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 202. maddesi uyarınca teminatlar %20 fazlasıyla alınmıştır.

6.3 Kira Ödenmesi

Yurtdışından geçici olarak ithal edilen eşyalar kullanılarak geri gönderileceğinden, eşyanın sahibine kira ödenmesi durumu söz konusu olabilecektir.

37 ATAMAN, Ümit- Haluk SUMER, ***Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi,*** Türkmen Kitabevi, 8. Baskı, İstanbul, 2003, s:377

Örnek;

- Kiralanan forkliftler için kira bedeli ödemesi yapılmıştır.

---------- ... /.. /..----------

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 6.000

730.01 Forklift kirası 5.000

730.02 Gayrımenkul Sermaye İradı Tevkifatı 1.000

191 İNDİRİLECEK KDV 1.080

102 BANKALAR 5.000

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 2.080

360.01 KDV tevkifatı 1.080

360.02 Gayrımenkul Sermaye İradı Tevkifatı 1.000

(Kira ödemesi ve vergi tevkifatları)

---------- ... /.. /..----------

Geçici olarak ithal edilen forkliftin kullanılması karşılığından ödenen kira bedeli üzerinde KDV ve Gayrımenkul sermaye iradı tevkifatı (kurumlar vergisi tevkifatı) yapılmıştır. Kira bedelleri ile gayrı menkul sermaye iradı tevkifatı 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ hesabına kayıt yapılmıştır.

6.4 İhracat ve Teminatın Geri Alınması

Örnek;

---------- ... /.. /..----------

950 NAZIM HESAPLAR 50.000

950.01 Geçici ithalattan Alacaklar 50.000

940 NAZIM HESAPLAR 50.000

940.01 Geçici ithalattan borçlar 50.000

(Forkliftlerin ihracı)

---------- ... /.. /..----------

902 NAZIM HESAPLAR 10.017,12

902.01 Teminat Mektubundan Alacaklılar §10.017,12

900 NAZIM HESAPLAR 10.017,12

900.01 Teminat Mektubundan Borçlular 10.017,12

(Teminat mektubunun geri alınması)

---------- ... /.. /..----------

İhracatla birlikte başkasına ait mallar dolayısıyla sorumluluğun takip edildiği nazım hesaplar ve teminat nedeniyle kayıt yapılan nazım hesaplar ters kayıtla kapatılmıştır.

6.5 Leasing Kapsamı Geçici İthalat

Finansal Kiralama Kanunu'nun 29. maddesine göre satın alma hakkı bulunmayan bir sözleşmeye dayanarak veya bu hak bulunsa dahi teşvik belgesinde gümrük muafiyetinden yararlanması öngörülmemiş malların Türkiye'ye girişinde, gümrük mevzuatının süre kısıtlaması hariç, sözleşme süresine bağlı olarak, geçici muafiyet rejimine dair hükümler uygulanır.

Bu şekilde Türkiye'ye getirilen mallar için ileride doğabilecek vergileri karşılayacak miktarda teminat alınır. Şu kadar ki, sözleşme süresi sonunda kesin ithalatın yapılmaması ve finansal kiralama konusu malların kiralayana iade edilmek üzere yurt dışına çıkarılmak istenmesi halinde daha önce yapılan teminata bağlama işlemi genel hükümlere göre çözülür.

Dolayısıyla geçici ithalat rejimi çerçevesinde bundan önce anlatılanlar çerçevesinde kayıtlar yapılacaktır. Burada tekrardan kaçınmak adına yeniden kayıtlar yapılmamıştır.

Öte yandan, sözleşme sonucunda kiralama kapsamı eşyanın mülkiyeti Türkiye'deki firmada kalacak ise geçici ithalat beyannamesine bağlantı kurularak kat'i ithalat beyannamesi (4053 rejim kodundan) verilerek ilgili hesaba kayıt yapılır.

7 - ANTREPO REJİMİ MUHASEBE KAYITLARI

Fransızca'dan dilimize geçmiş bir kelime olan antrepo, gümrükte getirilen eşyanın konulduğu yere denilmektedir. Antrepolar gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın konulması amacıyla kurulmuş yerlerdir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 93/1 maddesine göre gümrük antrepo rejimi;

a) İthalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş eşyanın,

b) Gümrük antreposuna alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek serbest dolaşımda bulunan eşyanın,

Bir gümrük antreposuna konulmasına ilişkin hükümleri belirler.

Gümrük antreposu, genel antrepo veya özel antrepo olabilir.

a) Genel Antrepolar, eşyanın konulması için herkes tarafından kullanılabilen;

b) Özel Antrepolar, yalnız antrepo işleticisine ait eşyanın konulması amacıyla kurulan;

Gümrük antrepolarıdır. Uygulamadaki özellikleri sebebiyle, genel antrepoların, A, B ve F tipleri; özel antrepoların, C, D ve E tipleri bulunur.

7.1 Eşyanın Antrepoya Konması

Örnek;

- Yurtdışından gelen kumaş Halkalı Gümrük Müdürlüğü'ne bağlı antrepoya alınmıştır.

---------- ... /.. /..----------

157 DİĞER STOKLAR	90.000	
157.02 Antrepodaki mallar	90.000	
157 DİĞER STOKLAR		90.000
157.01 Yoldaki mallar		90.000

(Kumaşların antrepoya alınması)

---------- ... /.. /..----------

Burada 156 YOLDAKİ MALLAR hesabının altında bir alt hesap açmak suretiyle antrepodaki malların muhasebeleştirilmesi gerektiği, 157 DİĞER STOKLAR hesabından daha çok 156 YOLDAKİ MALLAR hesabının daha uygun olduğu yönünde görüşler de vardır.

7.2 Eşyanın Antrepoda Devredilmesi

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na bağlı Gümrük Yönetmeliği'nin 333. maddesine göre, gümrük antrepolarında depolanan eşya satış suretiyle başkasına da devredilebilir.

Eşyanın mülkiyeti ile ilgili olarak devri önleyici haciz ya da ihtiyati tedbir kararı gibi hukuki bir engelin varlığı halinde bu durum açıklığa kavuşturulmadan işlem yapılamaz.

Eşyanın devri ile birlikte gümrük vergileri ile para cezaları da dâhil eşya ile ilgili hukuki sorumluluklar devralana geçer ve antrepo stok kayıtlarında gerekli değişiklikler yapılır. Eşyanın beş iş günü içerisinde gümrükçe onaylanmış yeni bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması durumunda devre konu eşya için devralan tarafından yeni bir antrepo beyannamesi verilir. Devir işlemine ilişkin belgeler, eşyanın gümrükçe onaylanmış yeni bir işlem veya kullanıma tabi tutulması ya da yeni antrepo beyannamesi verilmesi sırasında gümrük idaresine ibraz edilir.

Örnek;

- Yurtdışından gelen kumaş Halkalı Gümrük Müdürlüğü'ne bağlı antrepoda bir Türk firmasına satılmıştır.

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR 100.000

600 YURTİÇİ SATIŞLAR 100.000

(Kumaşların antrepoda satılması)

---------- ... /.. /..----------

623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ 90.000

157 DİĞER STOKLAR 90.000

157.02 Antrepodaki mallar 90.000

(Maliyetin giderleştirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

Burada görüldüğü gibi KDV hesaplanmamıştır. Zira Maliye Bakanlığı'nın B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-10-90-261 sayılı 18/11/2011 sayılı özelgesinde de belirtildiği üzere yurt dışından satın alınan gümrük antreposundaki henüz millileştirilmemiş malların devri/teslimi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16/1-c maddesi uyarınca KDV den müstesnadır.

7.3 Antrepo Faturasının Durumu

Antrepo işleticisi kuruluş da ticari bir işletme olduğu için verdiği hizmet karşılığında fatura düzenleyecektir.

Örnek;

- Antrepoda bulunan kumaşlar için antrepo işleticisi kuruluştan fatura gelmiştir.

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 2.000

159.10.03 Antrepo gideri 2.000

102 BANKALAR 2.000

(Antrepo masrafının kaydı)

---------- ... /.. /..----------

Burada, 156 YOLDAKİ MALLAR hesabının altında bir alt hesap açmak suretiyle antrepodaki mallar için yapılan masrafların muhasebeleştirilmesi gerektiği, 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI hesabından daha çok 156 YOLDAKİ MALLAR hesabının daha uygun olduğu yönünde görüşler de vardır.

7.4 Antrepo İşleticisinin Kayıtları

Gümrük idareleri, gümrük antreposu işleticileri ve kullanıcılarından, tahakkuk edebilecek gümrük vergilerini karşılayacak miktarda teminat ister.

Teminat, antrepoya alınan her parti mal için ayrı ayrı verilebileceği gibi toplu teminat şeklinde de verilebilir. Her iki durumda da kullanıcı veya işletici tarafından teminat verilebilir. Kullanıcı, söz konusu teminatı antrepo işleticisi adına verebileceği gibi kendi adına da verebilir. Ancak uygulamada işletici tarafından teminatın verildiği görüldüğünden teminat vermeye ilişkin kayıtlar bu başlık altında ele alınmıştır.

Örnek;

- Müşteriye ait kumaşlar antrepoya alınmıştır.
- Mallar antrepodan çıkınca faturası kesilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

940 NAZIM HESAPLAR 90.000

940.01 Antrepoya alınan mallardan borçlar 90.000

950 NAZIM HESAPLAR 90.000

950.01 Antrepoya alınan mallardan alacaklar 90.000

(Kumaşların antrepoya alınması)

---------- ... /.. /..----------

900 NAZIM HESAPLAR 25.920

900.01 Teminat Mektubundan Borçlular 25.920

902 NAZIM HESAPLAR 25.920

902.01 Teminat Mektubundan Alacaklılar 25.920

(Teminat verilmesi)

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR 2.000

600 YURTİÇİ SATIŞLAR 2.000

(Antrepo faturasının kesilmesi)

---------- ... /.. /..----------

Malların antrepodan çıkışının ardından teminat için yapılan nazım hesap kayıtları ters kayıtla kapatılmalıdır.

Muhasebe kayıtlarından da görüldüğü üzere, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 202. maddesi uyarınca teminatlar %20 fazlasıyla alınmıştır.

7.5 **Antrepo Kuruluş ve Açılış Masrafları**

Antrepo açmak isteyen kişiler Gümrük Yönetmeliği'nin 518 ila 559. maddelerinde belirtilen şartları sağlaması gerekmektedir. Yönetmeliğin mezkûr maddelerine göre antrepo açmak ve işletmek isteyen kişiler açılış iznini alabilmek için, kamera, yangın söndürme tertibatı, eşya yükleme ve boşaltma için gerekli makine ve teçhizat, görevli memurların çalışması için ofis, antreponun etrafına duvar, dikenli tel gibi kuruluş ve örgütlenme giderleri yapmak zorundadır.

Örnek;

- A tipi antrepo açılmasına karar verilmiştir. Bunun gerekli başvurular yapılmış, Gümrük Yönetmeliğinde aranan şartlar sağlanmıştır.

- Bu kapsamda, kamera sistemi, yangın söndürme tertibatı, antreponun çevresi dikenli tellerle çevrilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ		380.000	
262.01 Kamera sistemi	300.000		
262.02 Yangın söndürme tertibatı	50.000		
262.03 Dikenli tel	30.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		68.400	
102 BANKALAR			448.400

(Antrepo açılış masrafları)

---------- ... /.. /..----------

252 BİNALAR		380.000	
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ			380.000
262.01 Kamera sistemi	300.000		
262.02 Yangın söndürme tertibatı	50.000		
262.03 Dikenli tel	30.000		

(Kuruluş masraflarının binalar hesabına yansıtılması)

---------- ... /.. /..----------

Antrepo işleticisinin kuruluş aşamasındaki giderler yukarıdaki kayıt örneğindeki gibi 262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ hesabında toparlanarak 252 BİNALAR hesabına aktarılacaktır.

8 - HARİÇTE İŞLEME REJİMİ MUHASEBE KAYITLARI

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 135. maddesine ve 2007/11864 sayılı Hariçte İşleme Rejim Kararının 4. maddesine göre hariçte işleme rejimi; serbest dolaşımda bulunan eşyanın daha ileri safhada işlenmek, tamir edilmek veya yenilenmek üzere geçici olarak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına veya serbest bölgelere ihraç edilmesi ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin, gümrük vergilerinden tam veya kısmi muafiyet uygulanmak suretiyle yeniden serbest dolaşıma girmesi ile ilgili faaliyetleri kapsayan rejimdir.

Görüldüğü gibi, bir eşya iki amaçla hariçte işlenmek üzere Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihraç edilmektedir. Buna göre;

1) İşleme faaliyeti,

2) Tamirat veya yenileme

Amacıyla hariçte rejiminden yararlanması söz konusudur.

8.1 İşleme Amaçlı Hariçte İşleme

İşleme amaçlı gönderilerek hariçte işlendikten sonra geri getirilen işlem görmüş ürünlere ait ithalat vergileri, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 141/1. maddesi çerçevesinde hesaplanmaktadır.

Buna göre, işlem görmüş ürünlere ait ithalat vergileri tutarından, geçici ihracat eşyasına en son işleme faaliyetine tabi tutulduğu ülkeden aynı tarihte ithal edilse idi uygulanacak olan ithalat vergileri tutarının indirilmesi suretiyle hesaplama yapılmaktadır.

Örnek;

- Firmada bulunan kumaş işlenmek üzere Azerbaycan'a gönderilmiştir.

- İşleme faaliyeti için Azerbaycan'daki firmaya ödeme yapılmıştır.

- İşleme faaliyeti nedeniyle nakliye ve sigorta gideri yapılmış, işleme sonucunda elde edilen pantolonun ithal edilmesi esnasında düşüm işlemi sonucunda ortaya çıkan gümrük vergisi ve KDV ödenmiştir.

---------- ... /.. /..----------

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		8.000
730.01 Nakliye	1.500	
730.02 Sigorta	100	
730.03 İşleme faaliyeti ödemesi	6.400	
320 SATICILAR		8.000

(Hariçte işlenen pantolonlar için giderlerin kaydı)

---------- ... /.. /..----------

730 Genel Üretim Giderleri Hesabında toplanan masraflar 151 Yarı Mamuller ve 152 Mamuller Hesabına yansıtılacaktır.

---------- ... /.. /..----------

152 MAMULLER	3.000	
152.01 Gümrük vergisi 3.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	8.000	
102 BANKALAR		11.000

(Hariçte işlenen pantolonların ithali ve vergilerin ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

Ayrıca yurtdışına işleme faaliyeti için gönderilen kumaşlar nazım hesaplarda izlenmelidir.

8.2 Tamirat veya Yenileme Amaçlı Hariçte İşleme

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 142. maddesine göre, tamir amacıyla geçici ihraç edilen eşya, tamiratın garanti nedeniyle sözleşmeye bağlı olarak veya kanuni bir yükümlülüğe dayanarak ya da bir imalat hatası nedeniyle, bedelsiz yapıldığının kanıtlanması halinde, serbest dolaşıma ithalat vergilerinden tam muaf olarak girer.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 143. maddesi uyarınca, eşyanın tamir amacıyla geçici ihraç edildiği ve tamiratın bedel karşılığında yapıldığı hallerde, gümrük kıymeti olarak tamir masraflarına eşit bir tutar dikkate alınarak, işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihte, bu ürünlere uygulanacak vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına istinaden ithalat vergileri belirlenir.

Örnek;

- Pantolon imal eden firmanın aktifinde kayıtlı kumaş kesme makinesi bozulmuştur. Bu makine tamir amacıyla Amerika Birleşik Devletlerine gönderilmiştir.

- Tamirat işlemi için ödeme yapılmıştır.

- Tamirat işlemi dolayısıyla nakliye ve sigorta masrafı oluşmuş, tamirat bedeli esas alınarak hesaplanan matrah üzerinden gümrük vergisi ve KDV ödenmiştir.

---------- ... /.. /..----------

253-TESİS MAKİNA ve CİHAZLAR		10.300	
253.01 Nakliye	1.000		
253.02 Sigorta	300		
253.03 Tamirat bedeli ödemesi	9.000		
102 BANKALAR			10.300

(Tamire gönderilen makine için giderlerin kaydı)

---------- ... /.. /..----------

253-TESİS MAKİNA ve CİHAZLAR		700	
253.01 Gümrük vergisi	700		
191 İNDİRİLECEK KDV		1.980	
102 BANKALAR			2.680

(Hariçte işlenen makinenin ithali ve vergilerin ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

Ayrıca yurtdışına işleme işlemi için gönderilen makine nazım hesaplarda izlenmelidir.

9 - İHRACAT REJİMİ MUHASEBE KAYITLARI

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 150. maddesine göre, ihracat rejimi, serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışına ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir.

İhracat, ticaret politikası önlemleri ve gerektiği takdirde ihracat vergileri de dâhil olmak üzere çıkış işlemlerine ilişkin hükümlerin uygulanmasıyla gerçekleştirilebilir. Türkiye Gümrük Bölgesi'nden ihraç edilecek eşya, ihracata ilişkin gümrük beyannamesi ile yetkili gümrük idaresine beyan edilir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 151. maddesine göre, ihraç eşyası, buna ilişkin gümrük beyannamesinin tescili sırasında bulunduğu durum ve niteliğini gümrük kontrolünden çıktığı sırada da aynen muhafaza etmesi ve bu haliyle Türkiye Gümrük Bölgesi'ni terk etmesi koşuluyla fiilen ihraç edilmiş sayılmaktadır. Başka bir ifadeyle, eşya Türkiye Gümrük Bölgesi'ni terk etmiş sayılmaktadır.

Gümrük Yönetmeliği'nin 416. maddesine göre de, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'ni terk ettiği tarih;

a) Kara ve demir yoluyla çıkışlarda, gümrük idaresince çıkış işlemleri tamamlanıp kara sınırından yabancı bir ülkeye fiilen çıktığı veya serbest bölgeye fiilen girdiği,

b) Deniz ve hava yoluyla çıkışlarda, eşyanın yüklendiği deniz veya hava taşıtının hareket ettiği,

Tarih olarak kabul edilmektedir.

Görüldüğü gibi; bir ihracat beyannamesi kapsamı eşyanın ihraç edilmiş sayılabilmesi için eşyanın kara veya deniz sınırından yabancı bir ülkeye fiilen çıkmış olması gerekmektedir. Bu durum aşağıdaki örnek iş akış şeması ile de anlatılabilir.

İhracat Beyannamesi Aşaması

1) İhracat beyannamesinin tescili (gümrük müşaviri ofisinden yapar)

2) Eşyanın muayene için gümrüğe sunulması

3) Beyanname ve eki belgelerin gümrükçe onaylanması

4) Eşyanın muayenesi (sarı, kırmızı, beyaz, mavi hatlar)

5) Muayene sonucunun olumlu çıkması neticesinde, beyannamenin sistem üzerinde çıkabilir statüye gelmesi.

Taşıyıcı Aşaması (Karayolu)

1) Sistem üzerinde çıkabilir statüye gelmiş beyanname için özet beyan tescil edilmesi (taşıyıcı yapar, transit refakat belgesi, TIR karnesi vs)

2) Özet beyanın gümrük tarafından onaylanması

3) Çıkış gümrüğüne sevk ve taşıtın hareket etmesi

4) Taşıtın çıkış gümrüğünden (Gürbulak, Habur, Kapıkule vs) yurtdışına vasıl olması sonucu çıkış gümrüğündeki memur tarafından ilgili program (NCTS, ulusal transit, TIR sistemi) üzerinden özet beyanın kapatılması ve buna bağlı ihracat beyannamesinin otomatik kapanması.

Taşıyıcı Aşaması (Denizyolu)

1) Sistem üzerinde çıkabilir statüye gelmiş beyanname kapsamı konteynırların gemiye yüklenmesi

2) Nakliyeci tarafından çıkış bildirimi verilmesi

3) Çıkış bildirimi sonucu ihracat beyannamesinin otomatik kapanması

9.1 Normal İhracat

Yukarıdaki iş akış mantığı çerçevesinde normal bir ihracata ilişkin kayıtlar aşağıdaki şekilde olacaktır.

Örnek;

-İstanbul'da faaliyet gösteren firma ürettiği pantolonları Irak'a satmıştır.

- 23.12.2016 tarihinde faturanın düzenlendiği, aynı gün ihracat beyanna-

mesinin tescil edildiği, 07.01.2016 tarihinde araca yüklenen pantolonların gümrüğe sunulduğu ve gümrükte muayene işlemleri tamamlanan araçların 09.01.2017 tarihinde Habur Sınır Kapısı'ndan çıktığı varsayılsın.

---------- ... /.. /..----------

900 NAZIM HESAPLAR 50.000

900.01 İhracat işleminden alacaklar 50.000

901 NAZIM HESAPLAR 50.000

901.01 İhracat işleminden tahakkuk edecek gelirler 50.000

(İhracat faturasının düzenlenmesi)

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR 50.000

601 YURTDIŞI SATIŞLAR 50.000

(İhracat beyannamesinin bir sonraki yıl kapanması-fiili ihracat)

---------- ... /.. /..----------

901 NAZIM HESAPLAR 50.000

901.01 İhracat işleminden tahakkuk edecek gelirler 50.000

900 NAZIM HESAPLAR 50.000

900.01 İhracat işleminden alacaklar 50.000

(İhracat beyannamesinin kapanması-fiili ihracat)

---------- ... /.. /..----------

Böyle bir kayıt şekli fatura kesildiğinde gelirin doğmadığı aksine malın yurtdışı edildiği anda gelirin tahakkuk ettiği anlamına gelmektedir. Maliye Bakanlığı'nın da B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-17-175 sayılı 22/08/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2:2010-14011-08-769 sayılı 21/12/2010 tarihli özelgeleri de gelirin ihracat beyannamesinin kapanması ile doğduğu yönünde ifadeleri içermektedir. Yapılan kayıt da gerçekleştirilen ihracat faaliyetlerine ilişkin elde edilen gelirin fiili ihraç tarihi itibarıyla tahakkuk ettiği ve bu tarihin içinde bulunduğu takvim yılının kurum kazancı olarak değerlendirilmesi gerektiği düşüncesine uygun olmaktadır.

9.2 Ödeme Şekillerine Göre İhracat Kayıtları

Serbest dolaşıma giriş rejiminde ödeme şekilleri tanımlandığı, işlem akış sırası anlatıldığı için bu konular tekrar anlatılmamıştır. Şu kadar ki, ihracat rejiminde işlem akış şemasının serbest dolaşıma giriş rejimin tersine işlediği bilinmelidir.

9.2.1 **Peşin Ödeme**

Örnek;

- İhraç edilecek mamullerin parası peşinen tahsil edilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR 50.000

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI 50.000

340.02 Yurtdışı Avanslar 50.000

(İhraç Edilecek Mal Bedelinin Tahsili)

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR 5.000

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI H 50.000

340.02 Yurtdışı Avansları 50.000

601 YURTDIŞI SATIŞLAR 55.000

601.01 Mal satışı geliri 50.000

601.02 Kur artışı gelirleri 5.000

(İhraç edilecek malların gönderilmesi)

---------- ... /.. /..----------

620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ 40.000

620.02 Yurtdışı S.M.M. 40.000

152 MAMULLER 40.000

152.12 İhraç Edilecek Mamuller 40.000

(Maliyetin giderleştirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

İhracat bedelinin peşin tahsil edilmesiyle birlikte 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLAR hesabı alacaklandırılmış, malların gönderilmesiyle birlikte mezkûr hesap borçlandırılmıştır. Bu esnada döviz kurunda meydana gelen artış nedeniyle oluşan fark 601 YURTDIŞI SATIŞLAR hesabına kaydedilmiştir.

9.2.2 **Mal Mukabili Ödeme:**

Örnek;

- Mal mukabili ödeme şekline göre ihracat gerçekleştirilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR 50.000

120.50 Yurt Dışı Alıcılar 50.000

601 YURTDIŞI SATIŞLAR 50.000

(İhraç edilecek malın gönderilmesi)

---------- ... /.. /..----------

620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ H. 40.000

152 MAMULLER 40.000

(Maliyetin giderleştirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

102.BANKALAR 55.000

601YURTDIŞI SATIŞLAR 5.000

601.20 İhracat kur farkı gelirleri 5.000

120 ALICILAR 50.000

120.50 Yurtdışı alıcılar 50.000

(Tahsilatın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıt örneğinde de görüldüğü gibi ödemenin kaydının yapıldığı gün kur artışı nedeniyle oluşan fark 601 YURTDIŞI SATIŞLAR hesabına kaydedilerek kurum kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

9.2.3 **Vesaik Mukabili Ödeme:**

Mal mukabili ödeme şekli ile muhasebe kayıtları aynıdır.

9.2.4 **Akreditifli Ödeme:**

Örnek;

- Akreditifli ödeme şeklinde ihracat yapılmıştır.

---------- ... /.. /..----------

900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR 50.000

900.01 İhracat Siparişinden Borçlular 50.000

950 ALACAK NAZIM HESAPLAR 50.000

950.01 İhracat Siparişinden Alacaklılar 50.000

(İhracatçı lehine açılan akreditifin bildirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR 50.000

120.50 Yurt Dışı Alıcılar 50.000

601 YURTDIŞI SATIŞLAR 50.000

(Malın gönderilmesi)

---------- ... /.. /..----------

620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ HESABI. 40.000

152 MAMULLER 40.000

(Maliyetin giderleştirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

102.BANKALAR 55.000

601 YURTDIŞI SATIŞLAR 5.000

601.10 İhracat Kur farkı Gelirleri 5.000

120 ALICILAR 50.000

120.50 Yurtdışı alıcılar 5.000

(Mal bedelinin tahsili)

---------- ... /.. /..----------

950 ALACAK NAZIM HESAPLAR 50.000

950.01 İhracat Siparişinden Alacaklılar 50.000

900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR 50.000

900.01 İhracat Siparişinden Borçlular 50.000

(Nazım hesapların kapatılması)

---------- ... /.. /..----------

Akreditifli ödeme şekli ile yapılan ihracatta malların yükleme belgeleri bankaya sunulduktan sonra ihracat bedeli tahsil edilebileceğinden sorumluluk kaydı nazım hesaplarda takip edilmektedir. İhracatın gerçekleşmesiyle birlikte nazım hesaplar kapatılmıştır. Öte yandan tahsilât esnasında döviz kurunun artışından kaynaklanan fark 601 YURTDIŞI SATIŞLAR hesabına kaydedilmiştir.

9.2.5 Kabul Kredili İhracat

Örnek;

- İhraç edilen mallar karşılığında senet alınmıştır.
- Senet bankada kırdırılmıştır.

---------- ... /.. /..----------

121 ALACAK SENETLERİ 50.000

121.50 Yabancı Senetler 50.000

601 YURTDIŞI SATIŞLAR 50.000

(Malların gönderilmesi ve senet alınması)

---------- ... /.. /..----------

620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ HS 40.000

152 MAMULLER 40.000

(Maliyetin giderleştirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR 48.000

780 FİNANSMAN GİDERLERİ 2.000

780.01.10 Senet iskonto giderleri 2.000

121 ALACAK SENETLERİ 50.000

121.50 Yabancı Senetler 50.000

(Senetlerin iskonto ettirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

Burada, finansman ihtiyacı nedeniyle senedin kırdırılması sonucunda 780 FİNANSMAN GİDERLERİ hesabına kayıt yapılmıştır.

9.2.6 Bağlı Muamele

Bağlı muameleye ilişkin tanımlama ve örnek kayıtlar daha önceden serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin muhasebe kayıtları kısmında anlatılmıştır. Bahsi geçen muhasebe kayıtlarından da görüleceği üzere bağlı muamele işlemi içerisinde ihracatın kayıtları da yapılmıştır.

9.2.7 Özel Takas

Özel takasa ilişkin tanımlama ve örnek kayıtlar daha önceden serbest dolaşıma giriş rejimine ilişkin muhasebe kayıtları kısmında anlatılmıştır. Bahsi geçen muhasebe kayıtlarından da görüleceği üzere özel takas işlemi içerisinde ihracatın kayıtları da yapılmıştır.

9.3 İhraç Kayıtlı Satış[38]

İhracatçılar, ihraç edecekleri eşyayı doğrudan kendileri ihraç edebilecekleri gibi aracı ihracatçı kanalıyla da ihraç edebilirler. Aracı ihracatçıya yapılan satışlar 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi çerçevesinde ihraç kaydıyla yapılır ve faturada hesaplanan KDV önce tecil edilir, ihracat gerçekleştikten sonra da terkin edilir. Aynı uygulama 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8/2. maddesinde de söz konusudur.

Örnek;

- Üretilen pantolonlar dış ticaret sermaye şirketine ihraç kayıtlı satılmıştır.

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR	50.000	
120 ALICILAR	4.500	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		50.000
391 HESAPLANAN KDV		4.500

(Satışın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

391 HESAPLANAN KDV	4.500	
192 DİĞER KDV	4.500	
392 DİĞER KDV		4.500
120 ALICILAR		4.500

(Verginin ertelenmesi)

---------- ... /.. /..----------

392 DİĞER KDV	4.500	
192 DİĞER KDV		4.500

(İhracatın gerçekleştirilmesi halinde KDV'nin terkini)

---------- ... /.. /..----------

38 SEVİLENGÜL, Orhan, ***Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe***, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2000, s:350-351

120 ALICILAR	4.500	
392 DİĞER KDV	4.500	
391 HESAPLANAN KDV		4.500
192 DİĞER KDV		4.500

(İhracat gerçekleşmezse yapılan kayıt)

---------- ... /.. /..----------

Yukarıdaki kayıt örneğinde görüldüğü gibi 391 HESAPLANAN KDV olarak kayıt yapılması gereken tutar 392 DİĞER KDV ve 192 DİĞER KDV kanalıyla tecil ve terkin edilmiştir.

Diğer bir kayıt şekli olarak ihracatın sonraki aylarda yapılması halinde diğer işlemlerden kaynaklanan KDV'lerde dikkate alınarak HESAPLANAN KDV tutarının İNDİRİLECEK KDV ve DEVREDEN KDV tutarları toplamını geçmesi halinde 360- ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR hesabının alacaklandırılması ve ihracatın gerçekleştiği dönem bu hesabın 120-ALICILAR hesabı ile borçlandırılmak sureti ile kapatılması şeklinde olabilir.

Bu husus aşağıda örneklendirilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR	50.000	
120 ALICILAR	4.500	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		50.000
391 HESAPLANAN KDV		4.500

(Satışın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

391 HESAPLANAN KDV	14.500	
191 İNDİRİLECEK KDV		2.000
190 DEVREDEN KDV		8.000
360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR		4.500

(KDV tahakkuku)

---------- ... /.. /..----------

192 DİĞER KDV	4.500	
392 DİĞER KDV		4.500

(Verginin tecili-ertelenmesi-)

---------- ... /.. /..----------

392 DİĞER KDV 4.500

192 DİĞER KDV 4.500

(İhracatın gerçekleştirilmesi halinde KDV'nin terkini)

---------- ... /.. /..----------

360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR 4.500

120 ALICILAR 4.500

(Terkin kaydı)

---------- ... /.. /..----------

Bunun aksi cenahında HESAPLANAN KDV tutarının İNDİRİLECEK KDV ve DEVREDEN KDV tutarları toplamını geçmemesi halinde, ihracatın gerçekleştiği 120-ALICILAR hesabı 136- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR hesabı ile kapatılarak tecil ve terkin edilemeyen KDV tutarının iadesi sağlanır.

Bu husus aşağıda örneklendirilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR 50.000

120 ALICILAR 4.500

600 YURTİÇİ SATIŞLAR 50.000

391 HESAPLANAN KDV 4.500

(Satışın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

391 HESAPLANAN KDV 4.500

190 DEVREDEN KDV 5.500

191 İNDİRİLECEK KDV 2.000

190 DEVREDEN KDV 8.000

(KDV tahakkuku)

---------- ... /.. /..----------

192 DİĞER KDV 4.500

392 DİĞER KDV 4.500

(İhracat gerçekleşince iade alınacak KDV)

---------- ... /.. /..----------

392 DİĞER KDV 4.500

192 DİĞER KDV 4.500

(İhracatın gerçekleştirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 4.500

120 ALICILAR 4.500

(İade Alacağı)

---------- ... /.. /..----------

9.4 İhraç Kayıtlı Alış

Yukarıda ihraç kaydıyla satışa ilişkin açıklamalar burası için de geçerlidir.

Örnek;

- Dış ticaret sermaye şirketi iç piyasadan ihraç kayıtlı pantolon satın almıştır.

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 50.000

192 DİĞER KDV 4.500

102 BANKALAR 50.000

320 SATICILAR 4.500

(Alımın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

320 SATICILAR 4.500

192 DİĞER KDV 4.500

(İhracat gerçekleştikten sonra yapılacak olan kayıt)

---------- ... /.. /..----------

191 İNDİRİLECEK KDV 4.500

192 DİĞER KDV 4.500

(İhracat gerçekleştirilmezse yapılacak olan kayıt)

---------- ... /.. /..----------

Yukarıdaki kayıt örneğinde görüldüğü gibi 191 İNDİRİLECEK KDV olarak kayıt yapılması gereken tutar 192 DİĞER KDV kanalıyla tecil ve terkin edilmiştir.

9.5 İhraç Kayıtlı Satışlarda Kur Farkları

9.5.1 İmalatçı Aleyhine Kur Farkları

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nin "8.9 İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik" başlıklı kısmına göre 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesine göre tecil-terkin kapsamında teslim edilen mal bedellerinin ödenmesi esnasında imalatçı aleyhine bir kur düşüşü meydana gelmiş ise ihracatçının imalatçıya fatura kesmesi ancak bu faturada KDV hesaplamaması gerekmektedir.

Bu kapsamda düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla yapılan teslimlerde imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin olduğundan KDV hesaplanmamıştır." ifadesi yazılır. Ayrıca söz konusu faturada, imalatçı tarafından düzenlenen faturanın tarih ve sayısına yer verilir.

İmalatçılara ihraç kayıtlı teslim nedeniyle iade edilecek KDV hesabında, imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarından doğanlar da dahil olmak üzere, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin (imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ihraç kayıtlı teslim edilen malın tabi olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir. Bu durum 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesinde yer alan, ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek katma değer vergisinin, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı hükmünden kaynaklanmaktadır.

Örnek;

- Bedelin döviz üzerinden hesaplandığı ihraç kaydıyla teslim alınan malın ödeme tarihinde kur düşmüştür.

---------- ... /.. /..----------

320 SATICILAR	50.000	
102 BANKALAR		45.000
646 KAMBİYO KARLARI		5.000

(İhracatçının imalatçıya ödeme yapması ve kur düşüşü kaynaklı fatura)

---------- ... /.. /..----------

Burada belirtmek istediğimiz bir husus bulunmaktadır. Ödeme anında hesap dönemi değişmemişse 646 KAMBİYOR KARLARI hesabı yerine 153 TİCARİ MALLAR hesabı çalıştırılarak malın maliyeti azaltılmalıdır.

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR	45.000	
612 DİĞER İNDİRİMLER	5.000	
120 ALICILAR		50.000

(İmalatçının tahsilât esnasındaki kayıtları)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıt örneğinde de, imalatçı tarafından daha önceden gelir hesabına kaydedilen miktarın 612 DİĞER İNDİRİMLER hesabı ile kurum kazancından çıkarıldığı görülmektedir.

9.5.2 İmalatçı Lehine Kur Farkları

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nin "8.8. İmalatçı Lehine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik" başlıklı kısmına göre 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesine göre tecil-terkin kapsamında teslim edilen mal bedellerinin ödenmesi esnasında imalatçı lehine bir kur artışı meydana gelmiş ise imalatçının ihracatçıya fatura kesmesi ve bu faturada asıl fatura ve ihracat beyannamesine atıfta bulunmak suretiyle tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılması gerekmektedir.

Örnek;

- Bedelin döviz üzerinden hesaplandığı ihraç kaydıyla teslim alınan malın ödeme tarihinde kur yükselmiştir.

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR	55.000	
120 ALICILAR	400	
120 ALICILAR		50.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		5.000
391 HESAPLANAN KDV		400

(Kur farkı faturası ve tüm alacağın tahsili)

---------- ... /.. /..----------

391 HESAPLANAN KDV	400	
192 DİĞER KDV	400	
392 DİĞER KDV		400
120 ALICILAR		400

(Verginin ertelenmesi)

---------- ... /.. /..----------

392 DİĞER KDV		400	
	192 DİĞER KDV		400

(KDV'nin terkini)

---------- ... /.. /..----------

İmalatçı lehine oluşan kur farkı nedeniyle imalatçının fatura düzenlediği, kur farkına isabet eden KDV'nin 192 – 392 DİĞER KDV hesapları ile tecil ve terkin edildiği görülmektedir.

9.6 Bedelsiz İhracat

Karşılığında yurt dışından bir ödeme yapılmaksızın yurt dışına mal çıkarılmasına ilişkin ayrıntılı usul ve esaslar 12.07.2008 tarihli ve 26934 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 2008/12 Sayılı Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ ile düzenlenmiştir.

Söz konusu tebliğde bedelsiz olarak ihraç edilebilecek mallar aşağıda şekilde belirtilmiştir.

a) Gerçek veya tüzel kişiler tarafından götürülen veya gönderilen hediyeler, miktarı ticari teamüllere uygun numuneler ile reklam ve tanıtım malları, yeniden kullanıma veya geri dönüşüme konu ithal edilmiş mal ve ambalaj malzemeleri,

b) Daha önce usulüne uygun olarak ihraç edilmiş malların bedelsiz gönderilmesi ticari örf ve adetlere uygun parçaları, fireleri ile garantili olarak ihraç edilen malların garanti süresi içinde yenilenmesi gereken parçaları,

c) Yabancı misyon mensuplarının, Türkiye'de çalışan yabancıların, yurt dışına hane nakli suretiyle gidecek Türk vatandaşlarının, daimî veya geçici görevle yurt dışına giden kamu görevlilerinin, bu durumlarının ilgili mercilerce belgelenmesi şartıyla, beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,

ç) Yurt dışında yerleşik tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,

d) Kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler ve üniversitelerin; görevleri veya anlaşmalar gereği gönderecekleri mal ve taşıtlar,

e) Savaş, deprem, sel, salgın hastalık, kıtlık ve benzeri afet durumlarında; kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler, üniversiteler, Kızılay ile kamu yararına çalışan dernek ve vakıfların gönderecekleri insani yardım malzemeleri.

Örnek;

Yurtdışındaki müşteriye yeni üretilen pantolonlardan bedelsiz bir şekilde numune gönderilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 100

152 MAMULLER 100

(Bedelsiz numunenin gönderilmesi)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıt örneğinde, ileride mal satın alma ihtimali bulunan müşteriye numune gönderilmesi ve bu yüzden söz konusu numuneye ait maliyet bedelinin 760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIMI GİDERLERİ hesabı kanalıyla giderleştirildiği görülmektedir. Burada numune olarak gönderilen mal bedelinin satış bedeli üzerinden 152 MAMULLER yerine 601 YURDIŞI SATIŞLAR hesabına kaydı da alternatif bir görüş olarak ileri sürülebilir.

9.7 Kısım Kısım İhracat

Bir fatura düzenlendiği ve bu fatura kapsamında farklı günlerde sevkiyatların yapıldığı durumlar olabilmektedir. Örneğin, büyük hacimli makinenin satışı, yüklü miktarda yapılan satışlar ve parça parça sevkiyat yapılması.

Örnek;

- Şirket 10.000 ton çimentoyu İran'da bir şirkete satmış ve tek bir fatura düzenlenmiştir.

- Günde 500 ton olmak üzere çimentolar 20 gün içerisinde sevk edilecek

- İlerleyen günlerde çimentolar üretildikçe farklı araçlara yüklenerek ihraç edilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

900 NAZIM HESAPLAR 500.000

900.01 İhracat işleminden alacaklar 500.000

901 NAZIM HESAPLAR 500.000

901.01 İhracat işleminden tahakkuk edecek gelirler 500.000

(İhracat faturasının düzenlenmesi)

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR 25.000

601 YURTDIŞI SATIŞLAR 25.000

(Gün başına ihraç edilen kısımlar için gelir tahakkuku)

---------- ... /.. /..----------

901 NAZIM HESAPLAR 25.000

901.01 İhracat işleminden tahakkuk edecek gelirler 25.000

900 NAZIM HESAPLAR 25.000

900.01 İhracat işleminden alacaklar 25.000

(İhracat gerçekleştikçe nazım hesapların kapatılması)

---------- ... /.. /..----------

Böyle bir kayıt şekli fatura kesildiğinde gelirin doğmadığı aksine malın yurtdışı edildiği anda gelirin tahakkuk ettiği anlamına gelmektedir. Maliye Bakanlığı'nın da B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-17-175 sayılı 22/08/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2:2010-14011-08-769 sayılı 21/12/2010 tarihli özelgeleri de gelirin ihracat beyannamesinin kapanması ile doğduğu yönünde ifadeleri içermektedir. Yapılan kayıt da gün gün gerçekleştirilen ihracata ilişkin elde edilen gelirin fiili ihraç tarihi itibarıyla tahakkuk ettiği ve bu tarihin içinde bulunduğu takvim yılının kurum kazancı olarak değerlendirilmesi gerektiği düşüncesine uygun olmaktadır.

9.8 Konsinye İhracat

06/06/2006tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış İhracat Yönetmeliğinin 4/h maddesinde konsinye ihracat; kesin satışı daha sonra yapılmak üzere yurt dışındaki alıcılara, komisyonculara, ihracatçının yurt dışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesi olarak tanımlanmaktadır.

Bu bağlamda, ilk gönderme anında mülkiyet devri yapılmaksızın malın mülkiyeti ihracatçı firmada kalmakta, yurtdışındaki firma ise emanetçi olduğundan malın mülkiyetini ele geçirememekte, sadece zilyedi olabilmektedir. Mülkiyetin geçmemesi, malın gönderilmesinin satış sözleşmesine dayanmamasından kaynaklanmaktadır[39].

Konsinye ticarette malı gönderen kişiye konsinyör (consignor), malı kabul eden kişiye ise konsinye (consignee) denilmektedir. Konsinye satışta mallar, konsinyörün tayin ettiği fiyatlardan satılır veya satılmadığı taktirde iade edilir[40].

39 APAK, Talha,(06.09.2003), ***Konsinye Suretiyle (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku Ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu***, İstanbul, www.alomaliye.com

40 SEVİĞ, Veysi, (05.11.2004), ***Konsinye işlemlerin belgelendirilmesi,*** Dünya Gazetesi, http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/05-11-2004.htm

Konsinye ihracat yapmak isteyen ihracatçıların, söz konusu taleplerini ilgili ihracatçı birliklerine yapması ve bu taleplerin de ilgili ihracatçı birliklerince sonuçlandırılması gerekmektedir.

Konsinye ihracat kapsamında gönderilen malların fiili ihraç tarihinden itibaren 1 (bir) yıl içinde kesin satışı yapılmalıdır.

Konsinye ihracat kapsamında yurtdışına gönderilen eşya normal şekilde ihracı yapılır. Fakat; BİLGE sisteminde beyanname tescil edildiğinde, "mal mukabili" ödeme şeklinin işaretlenmesi ve ihracat beyannamesinin 44 no'lu sütununa "Konsinye ihracattır" ibaresinin konulması suretiyle işlem yapılması gerekmektedir. Gümrük Yönetmeliği'nin 449. maddesi uyarınca konsinye satış suretiyle ihraç edilen eşyanın çıkışında, gönderildiği yerde satılmayıp geri gelmesi ihtimali göz önünde bulundurularak ayniyet tespitine ilişkin tüm destekleyici bilgilerin gümrük beyannamesine eklenmesi gerekmektedir.

Konsinye olarak ihraç edilmiş malların satılamaması halinde malların Gümrük Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekir. **Gümrük Yönetmeliği'nin 448**. maddesine göre, bu şekilde geri getirilen eşyanın beyanı, muayenesi ve diğer işlemler normal usullere göre yapılır ve eşya sahibi, gümrük idaresine eşyanın ihracına ilişkin gümrük beyannamesi ve ayniyet tespitine ilişkin diğer belgeleri serbest dolaşıma giriş beyannamesine eklemek zorundadır.

Konsinye satışta mallar başka bir işletmeye satılmak üzere gönderildiğinde nihai satış işlemi gerçekleşinceye kadar malın mülkiyeti gönderen işletmeye ait olduğundan konsinye malların işletmenin aktifinde özel bir hesapta takip edilmesi gereklidir. Bu bağlamda; mallar konsinye olarak gönderildiğinde 153 Ticari Mallar hesabından 157 Diğer Stoklar hesabına alınmalıdır. Buna ilave olarak; malı gönderen işletmenin, başka bir firmanın stoklarında bulunan mallar ile ilgili sorumluluğu devam edeceğinden bu sorumluluğun Nazım Hesaplarda takip edilmesi gerekmektedir. Mallar satıldığında, mal satışından doğan gelir 601 Yurtdışı Satışlar hesabı aracılığıyla gelir tablosuna yansıtılarak dönem kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır.

Örnek;

- Şirket ürettiği pantolonları Azerbaycan'da bulunan şubesine konsinye olarak göndermiştir.

---------- ... /.. /..----------

157 DİĞER STOKLAR 40.000

157.01 Konsinye Mallar 40.000

153 TİCARİ MALLAR 40.000

(Konsinye malların gönderilmesi)

---------- ... /.. /..----------

900BORÇLU NAZIM HESAPLAR 40.000

900.02 Konsinye Mal Teslim Alanlar 40.000

901 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR 40.000

901.02 Konsinye Mallar 40.000

(Konsinye malın teslim edilmesiyle ilgili sorumluluk kaydı)

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR 50.000

120.02 Yurtdışı Alıcılar 50.000

601YURTDIŞI SATIŞLAR 50.000

(Konsinye mal satışının kaydı)

---------- ... /.. /..----------

901ALACAKLI NAZIM HESAPLAR 40.000

901.02 Konsinye Mallar 40.000

900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR 40.000

900.02 Konsinye Mal Teslim Alanlar 40.000

(Sorumluluğun düşülmesi)

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR 50.000

120 ALICILAR 50.000

120.02 Yurtdışı Alıcılar 50.000

(Yapılan tahsilatın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıt örneğinde yurtdışına konsinye olarak gönderilen malların 157 DİĞER STOKLAR hesabına alındığı, malın kesin satışının ardından 601 YURTDIŞI SATIŞLAR hesabı kanalıyla gelirin tahakkuk ettiği görülmektedir.

9.9 Geçici İhracat

Bazı durumlarda, ihraç edilen eşyanın bir süre sonra geri gelmesi söz konusu olabilmektedir.

Yurtdışına bir süreliğine kiralanan makine, geri gelecek olan taşıtlar, yurtdışı fuarlarda sergilenmek üzere gönderilen ve daha sonra geri getirilecek olan numuneler, yurtdışı müteahhitlik kapsamında geçici ihraç edilecek olan eşya, ticari veya finansal kiralama kapsamında gönderilen eşyalar bu duruma örnek olarak verilebilmektedir.

Geçici ihracata ilişkin düzenlemeler 1 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliğinde (Hariçte İşleme-Geçici İhracat) yer almaktadır.

Örnek;

- Şirket envanterinde bulunan vinç 1 yıllığına Irak'ta bir firmaya kiralanmıştır.

---------- ... /.. /..----------

253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR 400.000

253. 02 Yurtdışına kiralananlar 400.000

253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR 400.000

253. 01 Şirketin kullanımında olanlar 400.000

(Vincin yurtdışına kiralanması)

---------- ... /.. /..----------

900BORÇLU NAZIM HESAPLAR 400.000

900.02 Kiralanan Vinci Teslim Alanlar 400.000

901 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR 400.000

901.02 Kiradaki aktifler 400.000

(Kiralanan vincin teslim edilmesiyle ilgili sorumluluk kaydı)

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR 50.000

120.02 Yurtdışı Alıcılar 50.000

601YURTDIŞI SATIŞLAR 50.000

(Kira geliri)

---------- ... /.. /..----------

253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR 400.000

253. 01 Şirketin kullanımında olanlar 400.000

253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR 400.000

253. 02 Yurtdışına kiralananlar 400.000

(Vincin geri gelmesi)

---------- ... /.. /..----------

901 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR 400.000

901.02 Kiradaki aktifler 400.000

900BORÇLU NAZIM HESAPLAR 400.000

900.02 Kiralanan Vinci Teslim Alanlar 400.000

(Sorumluluğun düşülmesi)

---------- ... /.. /..----------

Vinç kiralaması örneğinde olduğu gibi mülkiyet sahibinde kalacağından gümrük amaçlı bir fatura kesmek gerekmektedir. Bu faturanın üstüne de kiralama amaçlı geçici çıkış meşruhatı düşülmelidir. Gümrük beyannamesi geçici ihracat 2300 rejim kodundan olmalı ve bu beyanname vinç geri geldiğinde giriş beyannamesine eklenmelidir.

Kayıt örneğinde görüldüğü gibi, vincin 253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR hesabının alt hesabındaki yeri değiştirilmiş ve sorumluluğun takibi nazım hesaplarda yapılmıştır.lacağından gümrük amaçlı bir fatura kesmek gerekli. Üstüne de kiralama amaçlı geçici çıkış meşruhatı düşülmelidir.2) Gümrük beyannamesi geçici ihracat 2300 rejim kodundan olmalıdır. Bu beyanname vinç geri geldiğinde giriş beyannamesine eklenmelidir

9.10 İhracat İçin Yapılan Masraflar

İhraç edilecek olan eşyalar için teslim şekline, ödeme şekline göre değişen nakliye ve sigorta, banka masrafları ile gümrük müşavirliği, liman ve gümrüklü sahalarda konteynır ve araç için muhtelif giderler doğabilir.

Örnek;

- Üretilen pantolonlar ihraç edilmiştir.

- Bu esnada, yurtiçi ve yurtdışı nakliye, sigorta, limanda tahmil tahliye ve banka masrafları oluşmuş, gümrük müşavirine ödeme yapılmıştır.

- Yurtdışında pazar araştırması yapan ve müşteri bulan firmaya komisyon ödenmiştir.

---------- ... /.. /..----------

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 1.600

760.01 Nakliye	1.000	
760.02 Sigorta	200	
760.03 Liman masrafları	100	
760.04 Gümrük müşavirliği	250	
760.05 Banka masrafı	50	
191 İNDİRİLECEK KDV	45	
191.01 Gümrük müşavirliği	45	
102 BANKALAR		1.645

(İhracat masrafları)

---------- ... /.. /..----------

İhraç edilecek eşya için ihracatçının katlandığı, nakliye, sigorta, liman masrafı gibi giderler 760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ hesabı kanalıyla kurum kazancından düşülmektedir.

9.11 Reklamasyon Giderleri

Satışı yapılan malların; evsafına uygun olmaması, kusurlu olmaları, zamanında teslim edilmemeleri gibi nedenlerle alıcının kaybının telafi edilmesi adına fiyatta yapılan indirimlere reklamasyon denmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-746 sayılı, 11/08/2012 tarihli özelgesine göre; reklamasyonun ihracı gerçekleştirilen mallarla ilgili olarak ortaya çıkması halinde, ihraç edilen mallar 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (11/1-a) maddesi gereğince katma değer vergisinden istisna olduğundan, yurt dışındaki alıcı tarafından düzenlenecek fatura veya ilgili ülke mevzuatına göre fatura yerine geçen belgelerdeki reklamasyon bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Ancak, yurt dışındaki alıcıdan bu tür bir belgenin alınamadığı durumda ihracatçı firmanın, yeni bir belge düzenleyerek önceki faturayı iptal etmesi ve reklamasyon bedeline isabet eden kısmın iade edildiğini gösterir bir belgeyi de ispat vesikası olarak kullanması mümkündür.

Söz konusu reklamasyon bedelinin ihracatçı tarafından imalatçıya yansıtılmasında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 35 inci maddesine göre işlem yapılacağından, ihracatçı tarafından reklamasyon bedeline ilişkin olarak düzenlenecek faturalarda, reklamasyonun ilgili olduğu teslim veya hizmet ifasının tabi olduğu oranda katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Örnek;

- Yurtdışına ihraç edilen pantolonların istenilen evsaflarda olmadığı anlaşıldığından alıcı tarafından reklamasyon faturası gönderilmiştir.

- Reklamasyon gideri imalatçı firmaya fatura edilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

611 SATIŞ İSKONTOLARI 5.000

611.01 Reklamasyon gideri 5.000

102 BANKALAR 5.000

(Reklamasyon faturasının kaydı)

---------- ... /.. /..----------

320 SATICILAR 5.400

320.01 ZXC Tekstil İmalat Ltd. 5.000

649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR 5.000

649.01 Alış iskontoları 5.000

391 HESAPLANAN KDV 400

(Reklamasyon giderinin imalatçıya yansıtılması)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıt örneğinde görüldüğü gibi, reklamasyon gideri iskonto olarak değerlendirilmiş ve bu iskontolar imalatçıya yansıtılmıştır. Reklamasyon giderinin imalatçıya yansıtılması esnasında 391 HESAPLANAN KDV hesabının çalıştırıldığı dikkatlerden kaçmamalıdır.

9.12 Geri Gelen Eşya

Gümrük Yönetmeliği'nin 446. maddesine göre ihraç edilen eşya;

a) Gönderildiği ülkede yürürlükte olan mevzuat nedeniyle serbest dolaşıma girememesi veya kullanıma arz edilmemesi,

b) Kusurlu olması veya sözleşme hükümlerine uygun olmaması nedenleriyle alıcısı tarafından kabul edilmemesi,

c) İhracatçının elinde olmayan sebeplerle amaçlanan kullanıma girememesi nedenleriyle geri gelebilir.

İhracatçının elinde olmayan sebepler Yönetmeliğin bahse konu maddesinde aşağıdaki şekilde ele alınmıştır.

1- Gönderilen kişiye teslim edilmeden önce, eşyanın tabiatından ileri gelen veya nakliye sırasında meydana gelen hasarlar yüzünden Türkiye Gümrük Bölgesi'ne geri gönderilmesi,

2- Tüketilmek veya satılmak amacıyla yurt dışındaki sergi ve fuarlara gönderilen ancak, tüketilmeden veya satılmadan eşyanın geri gelmesi,

3- Alıcının fiziksel bir engeli veya yasal bir engel nedeniyle eşyanın alıcısına teslim edilememesi,

4- Tabii afetler, tehlikeli ve salgın hastalıklar, büyük yangınlar, radyasyon ve hava kirliliği gibi önemli nitelikteki kimyasal ve teknolojik olaylar ile büyük nüfus hareketleri gibi kriz halleri veya siyasi ya da sosyal durumlarda meydana gelen ani ve beklenmeyen değişiklikler yüzünden eşyanın alıcısına teslim edilememesi veya ihracına ilişkin sözleşmede belirtilen tarihten sonra teslim edilmesi,

5- Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki ülkelere gönderilen sebze ve meyvelerin piyasa kuralları gereği gönderildiği ülkede satılamaması.

İhraç edilen eşyaların bu gibi haller nedeniyle geri gelmesi halinde durumun, Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki alıcıdan veya Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki yetkili kurumlardan alınacak belgelerle gümrük idaresine ispatı gerekir.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 168. maddesinde serbest dolaşımda bulunan eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesi'nden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildikten sonra üç yıl içinde yeniden serbest dolaşıma girmesi halinde, beyan sahibinin talebi üzerine ithalat vergilerinden muaf tutulacağı belirtilmektedir.

Örnek;

- İhraç edilen pantolonlar geri iade edilmiştir.

- Bu ihracat dolayısıyla vergi dairesinden iade alınan KDV gümrük idaresine ödenmiştir.

---------- ... /.. /..----------

610 SATIŞTAN İADELER	10.000	
120 ALICILAR		10.000
120.01 Yurtdışı alıcılar	10.000	

(İhracatın iade kaydı)

---------- ... /.. /..----------

152 MAMULLER	8.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	640	
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ		8.000
102 BANKALAR		640

(İade edilen mamul ürünün ithali)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıt örneğinde görüldüğü gibi 191 İNDİRİLECEK KDV hesabı boçlandırılmıştır. Burada KDV döneminin geçtiği varsayılmıştır.

9.13 İhracat Komisyonları

İhraç edilecek olan mal için yurt dışında müşteri bulunması gibi durumlar için alınan aracılık hizmeti karşılığında ödenen bedellerdir.

Örnek;

İhraç edilen ürünler için yurtdışında müşteri bulan firmaya komisyon ödenmiştir.

---------- ... /.. /..----------

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 1.000

760.01 Komisyon 1.000

102 BANKALAR 1.000

(İhracat komisyonu)

---------- ... /.. /..----------

Maliye Bakanlığının, 45404237-130[I.13.189]-79 sayılı 31/03/2014 tarihli özelgesinde, yurt dışındaki firmalardan alınan ihracat işlemlerine aracılık hizmeti, Kanunun 6/b maddesi uyarınca KDV'nin konusuna girmediğinden, komisyon faturası üzerinden KDV tevkifatı yapılması gerek bulunmadığı, ihraç kayıtlı satışlarda komisyon masrafının aracı ihracatçı tarafından imalatçıya yansıtıldığı durumlarda komisyon bedeli üzerinden KDV hesaplanmaması gerektiği ifade edilmektedir.

10 - TRANSİT REJİMİ MUHASEBE KAYITLARI

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 84. maddesine göre transit rejimi;

a) İthalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş,

b) İhracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmış,

Eşyanın, gümrük gözetimi altında Türkiye Gümrük Bölgesi içindeki bir noktadan diğerine taşınmasına uygulanır.

Gümrük idareleri, transit rejimine tabi tutulan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi içinde;

a) Yabancı bir ülkeden yabancı bir ülkeye,

b) Yabancı bir ülkeden Türkiye'ye,

c) Türkiye'den yabancı bir ülkeye,

d) Bir iç gümrük idaresinden diğer bir iç gümrük idaresine,

Taşınmasına izin verir.

Transit rejimine tabi eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde taşınması;

a) Transit rejimi beyanı kapsamında,

b) TIR karnesi kapsamında,

c) Transit belgesi olarak kullanılan ATA karnesi kapsamında,

d) Kuvvetlerin Statüsüne Dair Kuzey Atlantik Anlaşmasına Taraf Devletler Arasındaki Sözleşme ile öngörülen form 302 kapsamında,

e) Posta kolileri dâhil olmak üzere posta yoluyla,

f) Yönetmelik ile belirlenecek hallerde, demiryolu ile taşımada CIM Taşıma Belgesi, büyük konteynırlar ile taşımada TR Transfer Notu, havayolu ve denizyolu ile taşımada eşya manifestosu kapsamında,

Yapılır.

Transit rejimine tabi tutulan eşya ve gerekli belgeler, rejimi düzenleyen hükümlere uygun olarak varış gümrük idaresine sunulduğunda, transit rejimi sona erer. Hareket gümrük idaresindeki bilgi ve belgeler ile varış gümrük idaresindeki bilgi ve belgelerin karşılaştırılması sonucunda, transit rejiminin usulüne uygun olarak sonlandırıldığının belirlenmesi halinde rejim ibra edilir.

10.1 İthal Edilecek Eşyada Transit Rejimi

İthal edilecek eşyanın yurtiçinde transit rejimi altında taşınması esnasında yapılması gereken alt hesap bazındadır.

Örnek;

- Çin Halk Cumhuriyeti menşeli kumaş önce Ambarlı Gümrük Müdürlüğü'ne gemi ile gelmiş, ihtisas gümrüğü uygulaması nedeniyle Halkalı Gümrük Müdürlüğü'ne bağlı antrepoya transit edilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

157 DİĞER STOKLAR 90.000

157.01 Yoldaki mallar (Yurtiçi) 90.000

157 DİĞER STOKLAR 90.000

157.02 Yoldaki mallar (Yurtdışı) 90.000

(Transit rejimi altında taşınan mallar)

---------- ... /.. /..----------

157 DİĞER STOKLAR 90.000

157.03 Antrepodaki mallar 90.000

157 DİĞER STOKLAR 90.000

157.02 Yoldaki mallar (Yurtiçi) 90.000

(Malların antrepoya alınması)

---------- ... /.. /..----------

157 DİĞER STOKLAR 500

157.03 Antrepodaki mallar 500

191 İNDİRİLECEK KDV 90

102 BANKALAR 590

(Nakliyeci faturasının kaydı)

---------- ... /.. /..----------

Burada, 157 DİĞER STOKLAR hesabı yerine 156 YOLDAKİ MALLAR hesabının daha uygun olacağı yönünde görüşler de vardır.

Öte yandan, Ambarlı Gümrük Müdürlüğü'nden Halkalı Gümrük Müdürlüğü'ne yapılan taşıma işlemi dâhili nakliye olduğundan KDV hesaplanmıştır.

10.2 İhraç Edilecek Eşyada Transit Rejimi

İhraç edilecek eşyanın yurtiçinde transit rejimi altında taşınması esnasında eşyanın izlenmesi için yapılması gereken kayıt alt hesap bazındadır.

Örnek;

- Polonya'ya ihraç edilecek pantolonlar için fatura kesilmiş ve ihracat beyannamesi açılmıştır.

- Pantolonlar tıra yüklenerek Halkalı Gümrük Müdürlüğü'ne sevk edilmiştir.

- Gümrük işlemleri tamamlanan eşya için transit refakat belgesi düzenlenerek Kapıkule sınır kapısından yurtdışı edilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

900 NAZIM HESAPLAR 50.000

900.01 İhracat işleminden alacaklar 50.000

901 NAZIM HESAPLAR 50.000

901.01 İhracat işleminden tahakkuk edecek gelirler 50.000

(İhracat faturasının düzenlenmesi ve ihracat)

---------- ... /.. /..----------

152 MAMULLER 40.000

152.01 Yoldaki ihracat mamulleri 40.000

152 MAMULLER 40.000

152.02 İhraç edilecek mamuller 40.000

(Transit rejimi altında taşınan mallar)

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR 50.000

601 YURTDIŞI SATIŞLAR 50.000

(İhracat beyannamesinin kapanması-fiili ihracat-çıkış)

---------- ... /.. /..----------

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 1.000

102 BANKALAR 1.000

(Nakliyeci faturasının kaydı)

---------- ... /.. /..----------

İşlemlerin bitmesinin ardından nazım hesaplar ters kayıtla kapatılmalıdır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14. maddesi hükmünce transit refakat belgesi uluslararası taşımacılık istisnasında kanıtlayıcı belge olarak kabul edildiği için nakliyeci faturasında KDV hesaplanmamıştır.

11 - GÜMRÜK KONTROLÜ ALTINDA İŞLEME REJİMİ

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 123/1. maddesine göre, gümrük kontrolü altında işleme rejimi; serbest dolaşıma girmemiş eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde, ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulmaları ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmelerine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir. Gümrük kontrolü altında işleme rejimi sonucunda elde edilen bu tür ürünler, işlenmiş ürün olarak adlandırılır.

Görüldüğü gibi, burada işleme faaliyeti sonucunda elde edilen işlenmiş ürün serbest dolaşıma sokulmaktadır. Bu durum gümrük kontrolü altında işleme rejimini dahilde işleme ve geçici ithalat rejiminden ayıran yönüdür.

11.1 Hammadde Getirilmesi

Örnek;

- Türkiye'ye getirilen ham tütün için gümrük kontrolü altında işleme rejimi talebinde bulunulmuş ve teminatlar verilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME 50.000

320 SATICILAR 50.000

(Hammaddenin getirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

900 NAZIM HESAPLAR 25.920

900.01 Teminat Mektubundan Borçlular 25.920

902 NAZIM HESAPLAR 25.920

902.01 Teminat Mektubundan Alacaklılar 25.920

(Teminat mektubu verilmesi[41])

---------- ... /.. /..----------

Muhasebe kayıtlarından da görüldüğü üzere, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 202. maddesi uyarınca teminatlar %20 fazlasıyla alınmıştır.

11.2 İşleme Faaliyeti

Örnek;

- Getirilen tütünden tamamen veya kısmen sapları koparılmış, damarı çıkarılmış tütün ile tütün döküntüsü elde edilmiş

---------- ... /.. /..----------

152 MAMULLER 55.000

152.01 GKAİ Rejimindeki mallar 55.000

152.01.01 Tütün 55.000

157 DİĞER STOKLAR 5.000

157.01 GKAİ Rejimindeki mallar 5.000

157.01.01 Tütün Döküntüleri 5.000

151 YARI MAMULLER 60.000

(İşleme faaliyetinin sonlanması)

---------- ... /.. /..----------

Üretim sürecine ve yansıtmalara ilişkin kayıtlar yapılmamıştır.

41 ATAMAN, Ümit- Haluk SUMER, ***Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi,*** Türkmen Kitabevi, 8. Baskı, İstanbul, 2003, s:377

11.3 İthalat ve İkincil Ürünlerin Satışı

Örnek**;**

- İşleme faaliyeti sonucunda elde edilen tütün ithal edilmiştir.

- İşleme faaliyeti sonucunda elde edilen tütün döküntüleri yurtdışına satılmıştır.

- Teminat geri alınmıştır.

---------- ... /.. /..----------

152 MAMULLER		65.000	
152.01 Serbest stoklar	65.000		
152.01.01 Tütün	55.000		
152.01.01.01 Gümrük vergisi, tütün fonu vs	10.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		11.700	
	152 MAMULLER		55.000
	152.01 GKAİ Rejimindeki mallar	55.000	
	152.01.01 Tütün	55.000	
	102 BANKALAR		21.700

(İthalat kaydı)

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR		7.500	
	601 YURTDIŞI SATIŞLAR		7.500

---------- ... /.. /..----------

621 SATILAN MAMUL MALİYETİ		5.000	
	157 DİĞER STOKLAR		5.000
	157.01 GKAİ Rejimindeki mallar	5.000	
	157.01.01 Tütün Döküntüleri	5.000	

(İkincil işlem görmüş ürünün satış kaydı)

---------- ... /.. /..----------

902 NAZIM HESAPLAR		25.920	
902.01 Teminat Mektubundan Alacaklılar	25.920		
	900 NAZIM HESAPLAR		25.920
	900.01 Teminat Mektubundan Borçlular	25.920	

(Teminat mektubunun geri alınması)

---------- ... /.. /..----------

12 - KDV İLE İLGİLİ MUHASEBE KAYITLARI

Bundan önceki bölümlerde rejimlere ilişkin muhasebe kayıtları yapılırken KDV'nin de muhasebe kayıtlarına değinilmiştir. Şöyle ki;

- İthal edilen eşya için 191 İndirilecek KDV,

- Royalti ve lisans ödemesi ve ithal edilen makinenin kurulumunun yurtdışından gelen yabancı mühendislerce yapılmasında KDV tevkifatı ve 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar,

- Yurtiçinden ihraç kayıtlı alışlarda alıcı ve satıcı yönüyle 192 Diğer KDV ve 392 Diğer KDV,

- Dahilde işleme rejimi kapsamı üretimin yan sanayiciye yaptırılması halinde KDV tevkifatı ve 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar

Konularına değinilmiş ve bunlara ilişkin örnek kayıtlar yapılmıştır. Tekrardan kaçınmak adına aynı konulara ilişkin kayıtlar bir kez daha anlatılmamıştır. Bununla beraber, indirim mekanizması ile ihraç edilen eşya için yüklenilen KDV'nin iadesine ilişkin muhasebe kayıtları aşağıda ele alınacaktır.

12.1 İndirim Mekanizması

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde, mükelleflerin ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri katma değer vergisini, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirebilecekleri hükmedilmektedir.

Bu durum şu şekilde olmaktadır. İthal edilen mallar nedeniyle gümrüğe ödenen KDV, 191 İndirilecek KDV, mal satışı nedeniyle tahsil edilen KDV'ler ise, 391 Hesaplanan KDV hesabına kaydedilmektedir. Ay sonlarında 191 no. lu hesap ile 391 no.lu hesap ters kayıt yapılmak suretiyle birbirinden mahsup edilmektedir. Bu sayede ithalatta ödenen KDV vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmiş olmaktadır. Hesaplanan KDV'nin yüksek olması halinde 360 Ödenecek KDV, indirilecek KDV'nin yüksek olması halinde 190 Devreden KDV hesabı ortaya çıkmaktadır.

Örnek;

İthalat bedeli	: 100.000 TL
Gümrüğe ödenen KDV	: 18.000 TL
İç piyasaya satış fiyatı	: 150.000 TL
Tahsil edilen KDV	: 27.000 TL

---------- ... /.. /..----------

391 HESAPLANAN KDV	27.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		18.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		9.000

(Ay sonunda KDV tahakkuk kaydı)

---------- ... /.. /..----------

Bu durumda gümrüğe ödenen 18.000 TL KDV, satış sonucu tahsil edilen 27.000 TL KDV'den indirilecek ve vergi dairesine 9.000 TL KDV ödenecektir.

Örnek;

İthalat bedeli : 100.000 TL

Gümrüğe ödenen KDV : 18.000 TL

İç piyasaya satış fiyatı : 50.000 TL

Tahsil edilen KDV : 9.000 TL

---------- ... /.. /..----------

190 DEVREDEN KDV	9.000	
391 HESAPLANAN KDV	9.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		18.000

(Ay sonunda KDV tahakkuk kaydı)

---------- ... /.. /..----------

Bu durumda gümrüğe ödenen 18.000 TL KDV, satış sonucu tahsil edilen 9.000 TL KDV'den tamamen indirilemediği için 9.000 TL KDV sonraki aylarda indirilmek üzere devredilecektir.

12.2 Nakden KDV İadesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde; Kanunun 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisinin, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümden hareketle ihraç edilen mal için yüklenilen KDV'nin iadesi mümkün olabilmektedir.

Örnek;

İhracat yapan bir firmanın

- İndirilecek KDV toplamı 15.000 TL (bunun 2.000 TL'si ihraç edilen mala ait)
- Hesaplanan KDV'si 8.000 TL
- Önceki dönemden devir KDV'si 5.000 TL

---------- ... /.. /..----------

190 DEVREDEN KDV	10.000	
391 HESAPLANAN KDV	8.000	
192 DİĞER KDV	2.000	
192.01 İade Edilecek KDV	2.000	
190 DEVREDEN KDV		5.000
191 İNDİRİLECEK KDV		15.000

(Ay sonunda KDV tahakkuk kaydı)

---------- ... /.. /..----------

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	2.000	
192 DİĞER KDV		2.000
192.01 İade Edilecek KDV	2.000	

(KDV iadesine ilişkin raporun sunulması)

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR	2.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		2.000

(KDV iadesinin banka hesabına yatırılması)

---------- ... /.. /..----------

Görüldüğü gibi ihraç edilen mal için yüklenilen KDV miktarı olan 2000 TL'nin iadesi raporun vergi dairesine sunulmasıyla birlikte alınmıştır.

12.3 Mahsuben KDV İadesi

KDV iade alacağı mükellefin kendisinin veya ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların),

- Vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına,
- İthalat sırasında uygulanan vergilere,
- Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına,

mahsuben iade edilebilmektedir. Burada 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu uyarınca doğan vergi borçlarının hariç tutulduğunu belirtmek gerekmektedir.

Konuyla ilgili usul ve esaslar Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nin IV-A-2 Kısmında yer alan düzenlemelerde bulunmaktadır.

Örnek;

Bir önceki örnekte nakden iade alan şirketin bu kez ithal ettiği mal için doğan vergileri vergi dairesinden olan KDV iadesi alacağı ile mahsuben iade aldığını varsayalım.

---------- ... /.. /..----------

190 DEVREDEN KDV 10.000

391 HESAPLANAN KDV 8.000

192 DİĞER KDV 2.000

192.01 İade Edilecek KDV 2.000

190 DEVREDEN KDV 5.000

191 İNDİRİLECEK KDV 15.000

(Ay sonunda KDV tahakkuk kaydı)

---------- ... /.. /..----------

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 2.000

192 DİĞER KDV 2.000

192.01 İade Edilecek KDV 2.000

(KDV iadesine ilişkin raporun sunulması)

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 200

153.01 Gümrük Vergisi 200

191 İNDİRİLECEK KDV 1.800

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 2.000

(KDV'nin mahsuben iadesi)

---------- ... /.. /..----------

Burada gümrükte ithal edilen mal için doğan vergiler ile mahsuben iade yöntemine örnek verilmiştir. Şayet, vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına veya SGK prim borçlarına mahsuben iade yöntemi kullanılmış olsaydı, 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR hesabı borçlandırılacak 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR hesabı alacaklandırılacaktır.

13 - ÖTV İLE İLGİLİ MUHASEBE KAYITLARI

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre;

Kanuna ekli;

a) (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dâhil imal edenler tarafından teslimi,

b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı,

c) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,

d) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı,

Bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabidir.

Bu bağlamda ithalat amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli,

- (I) sayılı listedeki akaryakıt ve türevlerinin özel tüketim vergisi vergi dairesine,

- (II) sayılı listedeki motorlu taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olanların özel tüketim vergisi vergi dairesine,

- (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar ile (III) sayılı listedeki tütün ve tütün mamulleri, kolalı ve alkollü içecekler ve (IV) sayılı listelerdeki lüks tüketim mallarının özel tüketim vergisi gümrüğe,

Ödenmektedir.

13.1 ÖTV'ye Tabi Mal İthalatı

13.1.1 ÖTV'nin Gümrüğe Ödenmesi

Örnek;

- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli IV sayılı listede bulunan ve %6,7 oranında ÖTV'ye tabi olan 8510.10.00.00.00 GTİP' inden elektrikli traş makinesi ithal edilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 3.350

159.10.07 Özel Tüketim Vergisi 3.350

102 BANKALAR 3.350

(ÖTV'nin Ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 53.350

191 İNDİRİLECEK KDV 9.603

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 3.350

159.10.07 Özel Tüketim Vergisi 3.350

320 SATICILAR 50.000

102 BANKALAR 9.603

(159 no'lu hesabın malın maliyetine yansıtılması)

---------- ... /.. /..----------

13.1.2 ÖTV'nin Vergi Dairesine Ödenmesi

Örnek;

- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı liste A cetvelinde bulunan 2710.19.41.00.11 GTİP'inde motorin ithal edilmiş ve ÖTV vergi dairesine ödenmiştir.

---------- ... /.. /..----------

900 NAZIM HESAPLAR 20.000

900.01 Teminat Mektubundan Borçlular 20.000

902 NAZIM HESAPLAR 20.000

902.01 Teminat Mektubundan Alacaklılar 20.000

(ÖTV için gümrüğe teminat mektubu verilmesi[42])

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR 50.000

153.01 Motorin 50.000

191 İNDİRİLECEK KDV 9.000

102 BANKALAR 9.000

320 SATICILAR 50.000

(İthalatın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

42 ATAMAN, Ümit- Haluk SUMER, ***Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi,*** Türkmen Kitabevi, 8. Baskı, İstanbul, 2003, s:377

102 BANKALAR		94.400	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR		60.000
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		20.000
	360.01 Özel Tüketim Vergisi	20.000	
	391 HESAPLANAN KDV		14.400

(Yurtiçine satış)

---------- ... /.. /..----------

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		50.000	
	153 TİCARİ MALLAR		50.000
	153.01 Motorin	50.000	

(Maliyetin giderleştirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

902 NAZIM HESAPLAR		20.000	
902.01 Teminat Mektubundan Alacaklılar		20.000	
	900 NAZIM HESAPLAR		20.000
	900.01 Teminat Mektubundan Borçlular	20.000	

(Teminat mektubunun geri alınması)

---------- ... /.. /..----------

Kitabımızın daha önceki bölümlerinde yer alan muhasebe kayıtlarından da görüldüğü üzere, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 202. maddesi uyarınca teminatlar %20 fazlasıyla alınmaktadır. Ancak Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 28.01.2014 tarihli 01855 yazısında 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı listede yer alan eşyalar için bu hükmün geçerli olmadığı, bu listede yer alan eşyalar için alınan teminatın 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca değil 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre alındığı belirtildiğinden teminat miktarı hesaplanan ÖTV miktarı ile eşittir.

13.2 İndirim Mekanizması

ÖTV Kanununun 9. maddesine göre; ÖTV'ye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen verginin, ödenecek vergiden indirilmesi mümkündür.

13.2.1 İç Piyasadan Tedarik Halinde İndirim Mekanizması

Örnek;

- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı liste B cetvelinde bulunan2710.19.99.00.21 GTİP'li spindle oil iç piyasadan alınmıştır.

- Alınan spindle oilden yine I sayılı liste B cetvelinde bulunan 3403.11.00.00.00 GTİP'li yağlama müstahzarı üretilmiş ve iç piyasaya satılmıştır.

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME 50.000
191 İNDİRİLECEK KDV 14.400
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR 20.000
193.01 Özel Tüketim Vergisi 20.000
102 BANKALAR 84.400

(Spindle oil alımı)

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR 96.760
600 YURTİÇİ SATIŞLAR 60.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 22.000
360.01 Özel Tüketim Vergisi 22.000
391 HESAPLANAN KDV 14.760

(Yurtiçine satış)

---------- ... /.. /..----------

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 55.000
152 MAMULLER 55.000
152.01 Yağlama müstahzarı 55.000

(Maliyetin giderleştirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 22.000
360.01 Özel Tüketim Vergisi 22.000
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR 20.000
193.01 Özel Tüketim Vergisi 20.000
102 BANKALAR 2.000

(Vergi dairesine ÖTV'nin beyanı ve ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR hesabının 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR hesabından yüksek olması halinde indirilemeyen ÖTV'nin iadesi mümkündür.

13.2.2 İthalat Halinde İndirim Mekanizması

Yukarıda, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı listede yer alan eşyaların vergisinin ithalatçıları veya imalatçıları tarafından teslimi anında doğduğu ve doğan verginin vergi dairesine ödendiği belirtilmiştir. Bu çerçevede gümrükte ödenen bir ÖTV'nin kaydı olmayacak, sadece teminatın kayıtları olacaktır.

Örnek;

- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı liste B cetvelinde bulunan 2710.19.99.00.21 GTİP'li spindle oil ithal edilmiştir.

- Alınan spindle oilden yine I sayılı liste B cetvelinde bulunan 3403.11.00.00.00 GTİP'li yağlama müstahzarı üretilmiş ve iç piyasaya satılmıştır.

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME	50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	9.000	
102 BANKALAR		9.000
320 SATICILAR		50.000

(Spindle oil alımı)

---------- ... /.. /..----------

900 NAZIM HESAPLAR	22.000	
900.01 Teminat Mektubundan Borçlular 22.000		
902 NAZIM HESAPLAR		22.000
902.01 Teminat Mektubundan Alacaklılar 22.000		

(ÖTV için gümrüğe teminat mektubu verilmesi[43])

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR	96.760	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		60.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		22.000
360.01 Özel Tüketim Vergisi 22.000		
391 HESAPLANAN KDV		14.760

(Yurtiçine satış)

---------- ... /.. /..----------

43 ATAMAN, Ümit- Haluk SUMER, ***Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi,*** Türkmen Kitabevi, 8. Baskı, İstanbul, 2003, s:377

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 55.000

152 MAMULLER 55.000

152.01 Yağlama müstahzarı 55.000

(Maliyetin giderleştirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 22.000

360.01 Özel Tüketim Vergisi 22.000

102 BANKALAR 22.000

(Vergi dairesine ÖTV'nin beyanı ve ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

902 NAZIM HESAPLAR 22.000

902.01 Teminat Mektubundan Alacaklılar 22.000

900 NAZIM HESAPLAR 22.000

900.01 Teminat Mektubundan Borçlular 22.000

(Teminat mektubunun geri alınması)

---------- ... /.. /..----------

Örnek kayıttan görüldüğü gibi, I sayılı liste B cetvelinde bulunan malların gümrükte ithali anında ÖTV doğmadığından sadece teminat verilmiştir. Bu durumda, 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR olmayacağından 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR hesabından indirim yapılması söz konusu olmamıştır.

Kitabımızın daha önceki bölümlerinde yer alan muhasebe kayıtlarından da görüldüğü üzere, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 202. maddesi uyarınca teminatlar %20 fazlasıyla alınmaktadır. Ancak Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 28.01.2014 tarihli 01855 yazısında 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı listede yer alan eşyalar için bu hükmün geçerli olmadığı, bu listede yer alan eşyalar için alınan teminatın 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca değil 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre alındığı belirtildiğinden teminat miktarı hesaplanan ÖTV miktarı ile eşittir.

13.3 ÖTV Tecil-Terkin Kapsamında İthalat

Kanunun 8/1 maddesine göre, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler (27.04.2005 tarihli, 25798 sayılı R.G. – 5335 s.k. ile değişik.) tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmı, teminat alınmak suretiyle tecil olunur. Söz

konusu malların tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren on iki ay içinde (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde tecil olunan vergi terkin edilir. Bu hükümlere uyulmaması halinde, bu malların tecil-terkin işlemi dışındaki amaçlarla tesliminde tarh edilmesi gereken vergi tutarından, daha önce tahsil edilen verginin mahsubundan sonra kalan tutar, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesinde belirlenen gecikme zammı ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.

Kanun düzenlemesi bu şekilde olmakla beraber 8/10/2012 tarihli ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 4. Maddesi gereği kanunun 8/1 maddesi çerçevesinde tarh ve tahakkuk ettirilen verginin tecil edilecek kısmı sıfır olarak uygulanır. Bu hüküm ile kanun hükmü etkisiz hale getirilmiştir. Tecil ve terkin edilecek ÖTV sıfır olunca verginin tarh ve tahakkuku sonrası belirlenen yöntem ve oran ile hesaplanan kısmının iadesi imkanı getirilmiştir. Buna göre Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1. maddesi ile (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların (ÖTV'ye tabi olmayan) imalinde kullanılması halinde kararda belirlenen oranların ödenen vergilere uygulanması sonucu bulunan vergiden farkı şeklinde hesaplanan tutarlar için iade öngörülmüştür. Bu minvalde, ithal ettikleri malları ÖTV'ye tabi olmayan malların imalinde kullanan ithalatçı imalatçılar, bu mallar için yurt içindeki ÖTV mükelleflerinin teslimlerinde olduğu gibi birimi itibariyle (B) cetvelinde yer alan yürürlükteki vergi tutarları üzerinden vergi beyan ederek öderler. İthal edilen malların Özel Tüketim Vergisi Kanunundaki istisna hükümleri kapsamında teslim edilmesi ve söz konusu teslimlerin beyan edilmesi üzerine, vergi dairesince GİB sistemi kullanılmak suretiyle beyana konu teslim miktarına isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilir.

Örnek;

-4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı listenin B cetvelinde bulunan 2710.12.21.00.00 GTİP'li white sprit ithal edilmiştir. (white sprit vergi tutarı 2,4985 TL/kg. mükellef kararname eki Kararın 1 inci maddesinde gösterilen oran olan % 0,75 ile çarpılması sonucu hesaplanan 0,0172 TL/Kg. vergi tutarı arasındaki farkı (2,2985-0,0172=2,2813 TL/Kg.) iade talep edebilir)

- 2710.12.21.00.00 GTİP'li white sprit için yürürlükte olan ÖTV miktarı kadar teminat verilmiştir.

- Alımı yapılan white sprit boya hammaddesi olarak kullanılmıştır.

---------- ... /.. /..----------

900 NAZIM HESAPLAR	20.000	
900.01 Teminat Mektubundan Borçlular	20.000	
902 NAZIM HESAPLAR		20.000
902.01 Teminat Mektubundan Alacaklılar	20.000	

(ÖTV için gümrüğe teminat mektubu verilmesi[44])

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME	50.000	
153.01 White sprit	50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	9.000	
102 BANKALAR		9.000
320 SATICILAR		50.000

(İthalatın Kaydı)

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME	150	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	19.850	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		20. 000

(ÖTV Listelerinde belirlenen tutarlar dikkate alınarak verginin hesabı ve vergi dairesine beyanı)

---------- ... /.. /..----------

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	20. 000	
102 BANKALAR		20. 000

(Vergi dairesine beyan edilen verginin ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

902 NAZIM HESAPLAR	20.000	
902.01 Teminat Mektubundan Alacaklılar	20.000	
900 NAZIM HESAPLAR		20.000
900.01 Teminat Mektubundan Borçlular	20.000	

(Verginin Ödenmesi ile Teminatın çözülmesi)

---------- ... /.. /..----------

44 ATAMAN, Ümit- Haluk SUMER, ***Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi,*** Türkmen Kitabevi, 8. Baskı, İstanbul, 2003, s:377

151 YARI MAMUL ÜRETİM 50.000

711 İLK MADDE VE MALZEME Y. H. 50.000

(Hammaddenin Üretimde Kullanılması)

---------- ... /.. /..----------

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 19.850

150 İLK MADDE MALZEME 19.850

Beyan edilen vergi tutarının kararın 1 inci maddesinde gösterilen oran olan % 0,75 ile çarpılması sonucu hesaplanan vergi tutarı arasındaki fark ÖTV'nin iade talebi)

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR 19.850

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 19.850

(Beyan edilen vergi tutarının kararın 1 inci maddesinde gösterilen oran olan % 0,75 ile çarpılması sonucu hesaplanan vergi tutarı arasındaki fark ÖTV'nin iade alınması)

---------- ... /.. /..----------

Kitabımızın daha önceki bölümlerinde yer alan muhasebe kayıtlarından da görüldüğü üzere, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 202. maddesi uyarınca teminatlar %20 fazlasıyla alınmaktadır. Ancak Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 28.01.2014 tarihli 01855 yazısında 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı listede yer alan eşyalar için bu hükmün geçerli olmadığı, bu listede yer alan eşyalar için alınan teminatın 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca değil 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre alındığı belirtildiğinden teminat miktarı hesaplanan ÖTV miktarı ile eşittir.

13.4 İhracat İstisnası

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri aşağıdaki şartlarla vergiden müstesnadır.

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

b) Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır. Malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere yurt içinde teslimi ihracat sayılmaz.

Örnek;

- İmal edilen ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun eki IV sayılı listede bulunan 3305.30.00.00.00 GTİP'li saç spreyleri ihraç edilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR	50.000	
601 YURDIŞI SATIŞLAR		50.000

(Satışın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

Bu kayıt, ihracat beyannamesinin kapandığı anda (malların yurtdışı edildiği zaman) yapılması gereken kayıttır.

13.5 İhraç Kayıtlı Satış

İhraç kayıtlı satışın tanımlaması daha önceden yapıldığı için burada tekrardan kaçınılmıştır.

- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun I sayılı listesinin B cetvelinde yer alan bulunan 3403.11.00.00.00 GTİP'li yağlama müstahzarı ihraç kayıtlı olarak satılmıştır.

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR	50.000	
120 ALICILAR	20.800	
- KDV	10.800	
- ÖTV	10.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		50.000
391 HESAPLANAN KDV		10.800
360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR -ÖTV		10.000

(Satışın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

192 DİĞER KDV	10.800	
392 DİĞER KDV		10.800

(İade Edilecek KDV-KDV tahakkuku sonrası yeterince indirilecek KDV halinde)

---------- ... /.. /..----------

---------- ... /.. /..----------

392 DİĞER KDV	10.800	
192 DİĞER KDV		10.800

(İhracatın gerçekleştirilmesi halinde)

---------- ... /.. /..----------

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	10.800	
(Vergi Dairesinden İade Alacağı)		
360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR	10.000	
-ÖTV		
120 ALICILAR		20.800
- KDV		10.800
- ÖTV		10.000

---------- ... /.. /..----------

Yapılan bu kayıtta görüldüğü gibi, hem ÖTV hem de KDV tecil terkin kapsamında satılmıştır.

13.6 İhraç Kayıtlı Alış

İhraç kayıtlı alışın tanımlaması daha önceden yapıldığı için burada tekrardan kaçınılmıştır.

Örnek;

- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun I sayılı listesinin B cetvelinde yer alan bulunan 3403.11.00.00.00 GTİP'li yağlama müstahzarı ihraç kayıtlı olarak satın alınmıştır.

---------- ... /.. /..----------

153 TİCARİ MALLAR	50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	10.800	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER ve FONLAR	10.000	
320 SATICILAR		70.800

(Alımın kaydı)

---------- ... /.. /..----------

192 DİĞER KDV	10.800	
191 İNDİRİLECEK KDV		10.800

(KDV tahakkuku kaydı sonrası)

---------- ... /.. /..----------

---------- ... /.. /..----------

320 SATICILAR	20.800	
192 DİĞER KDV		10.800
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER ve FONLAR		10.000

(İhracatın gerçekleştirilmesi halinde KDV ve ÖTV'nin terkini)

---------- ... /.. /..----------

Yapılan bu kayıtta görüldüğü gibi, hem ÖTV hem de KDV tecil terkin satın alınmıştır.

14 - ULUSLARARASI TESLİM ŞEKİLLERİ VE MUHASEBE KAYITLARI

14.1 Uluslararası Teslim Şekillerinin Tarihçesi

Uluslararası teslim şekillerinin tarihçesi aşağıdaki şekildedir[45].

- Birinci Dünya Savaşının ardından uluslararası ticaret ile uğraşan kesimler bir takım kuralların getirilmesi ve işlemlerin standarda kavuşturulması gerektiğini düşünmeye başladılar.
- Uluslararası Ticaret Odası'nın (ICC) 1919 yılında kuruluşunun ardından, uluslararası ticaret yapan tüccarların kullandığı bazı terimler toparlanmıştır. 1923 yılında yayınlanan bu terimler sadece 13 ülkede kullanılan sadece 6 terimden ibaretti.
- 1928 yılında ilk çalışmada saptanan tutarsızlıkları incelemek için ikinci bir çalışma yapılmıştır. Bu sefer 30'dan fazla ülkede kullanılan ticaret terimleri yorumlandı.
- 1936 yılında çalışmaların bulgularına dayanarak Incoterms® kurallarının ilk uyarlaması yayınlandı. İlk kurallar arasında FAS, FOB, C & F, CIF, Ex Ship ve Ex Quay yer alıyordu.
- İkinci Dünya Savaşı'na bağlı olarak Incoterms® kurallarının tamamlayıcı revizyonları askıya alındı ve 1950 yılına kadar yeniden başlamadı.
- 1953 yılında Incoterms® kurallarının ilk revizyonu çıkarıldı. Deniz dışı taşımacılık için üç yeni ticaret kuralı başlatıldı. Yeni kurallar DCP, FOR ve FOT idi.
- 1967 yılında DAF ve DDP teslim şekilleri eklendi.
-

45 ICC - International Chamber of Commerce, https://iccwbo.org/resources-for-business/incoterms-rules/incoterms-rules-history/, Erişim Tarihi: 07.05.2017

- 1974 yılına gelindiğinde havayolu taşımacılığında yaşanan yanlış yorumlamaları engellemek için FOB Airport teslim şekli eklendi.
- 1980 yılında ise, konteyner taşımacılığının ve yeni dokümantasyonlar sayesinde FRC teslim şekli ilave edildi.
- 1990 yılında 5. Revizyon yapılarak FOR, FOT ve FOB Airport teslim şekilleri silinerek Free teslim şekilleri sadeleştirildi. Bunların yerine FCA teslim şeklinin kullanılması yeterli görüldü.
- 2000 yılında FAS ve DEQ teslim şekilleri ithalatçı ve ihracatçılarının sistemine uygun hale getirildi.
- 2010 yılında uluslararası teslim şekillerinin en güncel hali yayınlandı. Bu versiyonda D tipi teslim şekillerinden DAF, DES, DEQ ve DDU teslim şekilleri kaldırıldı ve DAT ve DAP teslim şekli eklendi. Bu versiyon 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

14.2 Teslim Şekilleri Tablosu

Uluslararası teslim şekillerine (Incoterms) göre alıcı ve satıcının farklı farklı yükümlülükleri bulunmaktadır. İthalat ve ihracatta genel hatlarıyla aşağıdaki giderler/masraflar yapılmaktadır.

- İhracat Limanına Taşıma
- İhracat Limanında Boşaltma
- İhracat Limanında Yükleme
- İthalat Limanına Taşıma
- Sigorta
- İthalat Limanında Boşaltma
- İthalat Limanında Araca Yükleme
- İthalat Gümrük Vergileri
- Varış Noktasına Taşıma

Bu giderler teslim şekline göre alıcı veya satıcı tarafından karşılanmaktadır. Aşağıdaki tablo teslim şekillerine göre alıcı ve satıcının yükümlülüklerini göstermektedir.

	İhracat Limanına Taşıma	İhracat Limanında Boşaltma	İhracat Limanında Yükleme	İthalat Limanına Taşıma	İthalat Limanına Sigorta	İthalat Limanında Boşaltma	İthalat Limanında Araca Yükleme	İthalat Gümrük Vergileri	Varış Noktasına Taşıma
EXW	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
FCA	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
FAS	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
FOB	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
CFR	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
CPT	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
CIF	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
CIP	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
DAT	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı
DAP	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Satıcı
DDP	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı

Alıcı ve satıcının muhasebe kayıtları da bu tablo temelinde değişecektir.

14.3 Ex Works Teslim

Ticari İşletmede Teslim - İsmi Belirtilen İşyerinde Teslim

İş yerinde teslim" terimi, satıcının malları, kendi yerinde veya ismen belirlenmiş başkaca bir yerde (fabrika, depo, işyeri gibi) alıcının tasarrufuna bırakarak teslim etmesini ifade eder. EXW, satıcı açısından asgari yükümlülüğü temsil eder. FCA (Free Carrier - Taşıyıcıya masrafsız) uluslararası ticaret için daha uygunken, bu kural iç ticaret için uygundur.

Örnek;

İthalatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		2.900	
159.01 İhraç ülkesi iç nakliye masrafı	500		
159.02 İhraç ülkesi liman boşaltma	50		
159.03 İhraç ülkesi liman yükleme	50		
159.04Uluslararası nakliye	400		
159.05 Uluslararası sigorta	100		
159.06 İthalat ülkesi liman boşaltma	200		
159.07 İthalat ülkesi liman araca yükleme	100		
159.08 İthalat ülkesi vergileri	1.000		
159.09 İthalat ülkesi dâhili taşıma	500		
191 İNDİRİLECEK KDV		90	
191.01 İthalat ülkesi dâhili taşıma KDV	90		
102 BANKALAR			2.990

(Exworks teslim ithalat)

---------- ... /.. /..----------

İhracatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR		50.000	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR			50.000

(Exworks teslim ihracat)

---------- ... /.. /..----------

Exworks teslimde ihracatçının katlandığı bir masraf bulunmamaktadır.

14.4 FCA Teslim

Taşıyıcıya Teslim / Free Carrier (FCA) - Adı Belirtilen Yerde Taşımacıya Teslim

Taşıyıcıya Masrafsız kuralı, satıcının malları, satıcının işyerinde veya belirlenen başka bir yerde, alıcı tarafından tayin edilen taşıyıcıya veya başka bir kişiye teslim etmesini ifade eder.

Örnek;

İthalatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		2.400	
159.02 İhraç ülkesi liman boşaltma	50		
159.03 İhraç ülkesi liman yükleme	50		
159.04 Uluslararası nakliye	400		
159.05 Uluslararası sigorta	100		
159.06 İthalat ülkesi liman boşaltma	200		
159.07 İthalat ülkesi liman araca yükleme	100		
159.08 İthalat ülkesi vergileri	1.000		
159.09 İthalat ülkesi dahili taşıma	500		
191 İNDİRİLECEK KDV		90	
191.01 İthalat ülkesi dahili taşıma KDV	90		
102 BANKALAR			2.490

(FCA teslim ithalat)

---------- ... /.. /..----------

İhracatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR		50.000	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR			50.000

(FCA teslim ihracat)

---------- ... /.. /..----------

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	500		
760.01 İhracat limanına taşıma	500		
191 İNDİRİLECEK KDV		90	
191.01 İhracat ülkesi dâhili taşıma KDV	90		
102 BANKALAR		590	

(FCA teslim ihracat masrafı)

---------- ... /.. /..----------

14.5 **FAS Teslim**

Gemi Doğrultusunda Teslim/Free Alongside Ship (FAS) - İsmi Belirtilen Yükleme Limanında Gemi Yanında Teslim

Bu terim ile satıcının teslim yükümlülüğü, belirlenen limanda malların gemi doğrultusunda rıhtım veya mavnaya konmasıyla sona erer. Bu da, bu andan itibaren, malla ilgili tüm gider, yitik veya hasar rizikolarının alıcı tarafından üstlenilmesi anlamındadır. Malın yükleme, boşaltma, nakliye ve sigorta masrafları alıcı tarafından ödenir. FAS'da sözleşmede belirtilen satış bedeline hem mal bedeli, hem de rıhtıma kadar yapılan nakliye ücreti dâhildir.

Bu terim, alıcının ihraç için malları gümrükten çekmesi gerektiğini belirtir. Alıcı doğrudan ya da dolaylı olarak ihraç işlemlerini yerine getirmeyecekse kullanılmamalıdır.

Bu terim yalnızca deniz veya iç su taşımacılığında kullanılır.

Örnek;

İthalatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

159VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		2.350	
159.03 İhraç ülkesi liman yükleme	50		
159.04 Uluslararası nakliye	400		
159.05 Uluslararası sigorta	100		
159.06 İthalat ülkesi liman boşaltma	200		
159.07 İthalat ülkesi liman araca yükleme	100		
159.08 İthalat ülkesi vergileri	1.000		
159.09 İthalat ülkesi dahili taşıma	500		
191 İNDİRİLECEK KDV		90	
191.01 İthalat ülkesi dahili taşıma KDV		90	
102 BANKALAR			2.440

(FAS teslim ithalat)

---------- ... /.. /..----------

İhracatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR		50.000	
	601 YURTDIŞI SATIŞLAR		50.000

(FAS teslim ihracat)

---------- ... /.. /..----------

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ		550	
760.01 İhracat limanına taşıma	500		
760.02 İhraç ülkesi liman boşaltma	50		
191 İNDİRİLECEK KDV		90	
191.01 İhracat ülkesi dahili taşıma KDV		90	
102 BANKALAR		640	

(FAS teslim ihracat masrafı)

---------- ... /.. /..----------

14.6 FOB Teslim

Gemi Bordasında Teslim/Free On Board (FOB) - İsmi Belirtilen Gemi Güvertesinde Teslim- Yalnız Uluslararası Limanlar İçin

Bu terim ile satıcının teslim yükümlülüğü belirlenen yükleme limanında mallar gemi küpeştesini aştığı andan itibaren yerine getirilmiş olur. Mallarla ilgili tüm gider yitik veya hasar rizikoları bu noktadan itibaren alıcı tarafından üstlenilir. Eğer gemi küpeştesi pratikte bir şey ifade etmiyorsa (örneğin roll-on/roll-off veya konteynır taşımacılığında olduğu gibi) FCA teriminin kullanılması daha doğru olur.

Örnek;

İthalatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		2.300	
159.04 Uluslararası nakliye	400		
159.05 Uluslararası sigorta	100		
159.06 İthalat ülkesi liman boşaltma	200		
159.07 İthalat ülkesi liman araca yükleme	100		
159.08 İthalat ülkesi vergileri	1.000		
159.09 İthalat ülkesi dahili taşıma	500		
191 İNDİRİLECEK KDV		90	
191.01 İthalat ülkesi dahili taşıma KDV	90		
102 BANKALAR			2.390

(FOB teslim ithalat)

---------- ... /.. /..----------

İhracatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR		50.000	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR			50.000

(FOB teslim ihracat)

---------- ... /.. /..----------

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ		600	
760.01 İhracat limanına taşıma	500		
760.02 İhraç ülkesi liman boşaltma	50		
760.03 İhraç ülkesi liman yükleme	50		
191 İNDİRİLECEK KDV		90	
191.01 İhracat ülkesi dahili taşıma KDV	90		
102 BANKALAR			690

(FOB teslim ihracat masrafı)

---------- ... /.. /..----------

14.7 **CFR Teslim**

Mal Bedeli veya Navlun / Cost And Freight (CFR) - Adı Belirtilen Varış Limanında Navlun Ödenmiş Olarak Teslim (Mal + Navlun)

Bu terim ile satıcı belirlenen varış limanına malı gönderebilmek için gerekli tüm giderleri ve navlunu ödemek zorundadır. Ancak malla ilgili yitik bir hasar rizikoları ile giderlerde görülebilecek artış, yükleme limanında malların gemi küpeştesini geçmesi anından itibaren satıcıdan alıcıya devredilmiş olur.

CFR terimi satıcının ihraç için malları gümrükten geçirmesi gerektiğini belirtir.

Örnek;

İthalatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		1.900	
159.05 Uluslararası sigorta	100		
159.06 İthalat ülkesi liman boşaltma	200		
159.07 İthalat ülkesi liman araca yükleme	100		
159.08 İthalat ülkesi vergileri	1.000		
159.09 İthalat ülkesi dahili taşıma	500		
191 İNDİRİLECEK KDV		90	
191.01 İthalat ülkesi dahili taşıma KDV	90		
102 BANKALAR			1.990

(CFR teslim ithalat)

---------- ... /.. /..----------

İhracatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

120ALICILAR		50.000	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR			50.000

(CFR teslim ihracat)

---------- ... /.. /..----------

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 1.000

760.01 İhracat limanına taşıma 500

760.02 İhraç ülkesi liman boşaltma 50

760.03 İhraç ülkesi liman yükleme 50

760.04 Uluslararası nakliye 400

191 İNDİRİLECEK KDV 90

191.01 İhracat ülkesi dahili taşıma KDV 90

102 BANKALAR 1.090

(CFR teslim ihracat masrafı)

---------- ... /.. /..----------

14.8 CPT Teslim

Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim / Carriage Paid To (CPT) - Adı Belirtilen Varış Yerine Kadar Navlunu Ödenmiş Olarak Teslim

Bu terim satıcının, malın kararlaştırılan varış yerine kadar taşınması için gerekli navlunu ödediği anlamına gelir. Malın yitik ve hasarına ait rizikolarla birlikte taşıyıcıya teslimden itibaren doğabilecek ek masraflar, malların taşıyıcının nezaretine verilmesinden itibaren satıcıdan alıcıya geçer.

Taşıyıcı bir taşıma sözleşmesinde demir, kara, deniz, hava, iç su taşımacılığı yada bunların birleşmesi sonucu ortaya çıkan taşımacılık işlemini üstlenen kimsedir.

Örnek;

İthalatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

159VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		1.900	
159.05 Uluslararası sigorta	100		
159.06 İthalat ülkesi liman boşaltma	200		
159.07 İthalat ülkesi liman araca yükleme	100		
159.08 İthalat ülkesi vergileri	1.000		
159.09 İthalat ülkesi dahili taşıma	500		
191 İNDİRİLECEK KDV		90	
191.01 İthalat ülkesi dahili taşıma KDV	90		
102 BANKALAR			1.990

(CPT teslim ithalat)

---------- ... /.. /..----------

İhracatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR		50.000	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR			50.000

(CPT teslim ihracat)

---------- ... /.. /..----------

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ		1.000	
760.01 İhracat limanına taşıma	500		
760.02 İhraç ülkesi liman boşaltma	50		
760.03 İhraç ülkesi liman yükleme	50		
760.04 Uluslararası nakliye	400		
191 İNDİRİLECEK KDV		90	
191.01 İhracat ülkesi dahili taşıma KDV	90		
102 BANKALAR			1.090

(CPT teslim ihracat masrafı)

---------- ... /.. /..----------

14.9 **CIF Teslim**

Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun/Cost, Insurance And Freıght (CIF) - Adı Belirtilen Varış Limanında Navlun ve Sigorta Primi Ödenmiş Olarak Teslim

Bu terim ile satıcı CFR'deki yükümlülüklerine aynen sahiptir. Ancak ek olarak, malların taşınması sırasında yitik veya hasar rizikosuna karşı deniz sigortası temin etmek durumundadır. Satıcı sigorta sözleşmesini yapar ve sigorta primini öder. Alıcı bu terim ile satıcının sigortada sadece minimum kuvertür temin etme yükümlülüğü bulunduğunu bilmelidir.

Bu terim satıcının ihraç için malları gümrükten geçirmesi gerektiğini belirtir. Bu terim sadece deniz ve iç su taşımacılığında kullanılır. Eğer gemi küpeştesi pratikte bir şey ifade etmiyorsa CIP terimini kullanmak daha uygun olur.

Örnek;

İthalatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	1.800	
159.06 İthalat ülkesi liman boşaltma	200	
159.07 İthalat ülkesi liman araca yükleme	100	
159.08 İthalat ülkesi vergileri	1.000	
159.09 İthalat ülkesi dahili taşıma	500	
191 İNDİRİLECEK KDV	90	
191.01 İthalat ülkesi dahili taşıma KDV	90	
102 BANKALAR		1.890

(CIF teslim ithalat)

---------- ... /.. /..----------

İhracatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR	50.000	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR		50.000

(CIF teslim ihracat)

---------- ... /.. /..----------

---------- ... /.. /..----------

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 1.100

760.01 İhracat limanına taşıma 500

760.02 İhraç ülkesi liman boşaltma 50

760.03 İhraç ülkesi liman yükleme 50

760.04 Uluslararası nakliye 400

760.05 Uluslararası sigorta 100

191 İNDİRİLECEK KDV 90

191.01 İhracat ülkesi dahili taşıma KDV 90

102 BANKALAR 1.190

(CIF teslim ihracat masrafı)

---------- ... /.. /..----------

14.10 CIP Teslim

Taşıma Ücreti Ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim / Carrıage And Insurance Paıd To (CIP) - Adı Belirtilen Varış Yerine Kadar Navlun Ve Sigorta Primi Ödenmiş Olarak Teslim

Bu terim ile satıcı CPT'deki yükümlülüklerine aynen sahiptir. Ancak ek olarak malların taşınması sırasında yitik veya hasar rizikosuna arşı kargo sigortası temin etmek durumundadır.

Satıcı sigorta sözleşmesini yapar ve sigorta primini öder

Örnek;

İthalatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 1.800

159.06 İthalat ülkesi liman boşaltma 200

159.07 İthalat ülkesi liman araca yükleme 100

159.08 İthalat ülkesi vergileri 1.000

159.09 İthalat ülkesi dahili taşıma 500

191 İNDİRİLECEK KDV 90

191.01 İthalat ülkesi dahili taşıma KDV 90

102 BANKALAR 1.890

(CIP teslim ithalat)

---------- ... /.. /..----------

İhracatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR		50.000	
	601 YURTDIŞI SATIŞLAR		50.000

(CIP teslim ihracat)

---------- ... /.. /..----------

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ		1.100	
760.01 İhracat limanına taşıma	500		
760.02 İhraç ülkesi liman boşaltma	50		
760.03 İhraç ülkesi liman yükleme	50		
760.04 Uluslararası nakliye	400		
760.05 Uluslararası sigorta	100		
191 İNDİRİLECEK KDV		90	
191.01 İhracat ülkesi dahili taşıma KDV	90		
102 BANKALAR			1.190

(CIP teslim ihracat masrafı)

---------- ... /.. /..----------

14.11 DAT Teslim

Terminalde Teslim / Delivered At Terminal (Dat)

Terminalde Teslim şeklinde, satıcı malları belirlenen yerde veya limanında kararlaştırılan terminalde taşıma aracından indirilmiş bir şekilde alıcının tasarrufuna bırakmak suretiyle malları teslim etmiş sayılmaktadır.

Örnek;

İthalatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		500	
159.09 İthalat ülkesi dahili taşıma	500		
191 İNDİRİLECEK KDV		90	
191.01 İthalat ülkesi dahili taşıma KDV	90		
102 BANKALAR			590

(DAT teslim ithalat)

---------- ... /.. /..----------

İhracatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR		50.000	
	601 YURTDIŞI SATIŞLAR		50.000

(DAT teslim ihracat)

---------- ... /.. /..----------

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ		2.400	
760.01 İhracat limanına taşıma	500		
760.02 İhraç ülkesi liman boşaltma	50		
760.03 İhraç ülkesi liman yükleme	50		
760.04 Uluslararası nakliye	400		
760.05 Uluslararası sigorta	100		
760.06 İthalat ülkesi liman boşaltma	200		
760.07 İthalat ülkesi liman araca yükleme	100		
760.08 İthalat ülkesi vergileri	1.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		90	
191.01 İhracat ülkesi dahili taşıma KDV	90		
102 BANKALAR			2.490

(DAT teslim ihracat masrafı)

---------- ... /.. /..----------

14.12 DAP TESLİM

Belirlenen Yerde Teslim / Delivered At Place (Dap)

"*Belirlenen Yerde Teslim*" şeklinde, satıcı malları karar verilen yerde taşıma aracından eşyayı indirmeden alıcının tasarrufuna bıraktığında yükümlülüklerini yerine getirmiş olmaktadır.

Örnek;

İthalatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		1.000	
159.08 İthalat ülkesi vergileri	1.000		
102 BANKALAR			1.000

(DAP teslim ithalat)

---------- ... /.. /..----------

İhracatçının kayıtları

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR		50.000	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR			50.000

(DAP teslim ihracat)

---------- ... /.. /..----------

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	1.990		
760.01 İhracat limanına taşıma	500		
760.02 İhraç ülkesi liman boşaltma	50		
760.03 İhraç ülkesi liman yükleme	50		
760.04 Uluslararası nakliye	400		
760.05 Uluslararası sigorta	100		
760.06 İthalat ülkesi liman boşaltma	200		
760.07 İthalat ülkesi liman araca yükleme	100		
760.09 İthalat ülkesi dahili taşıma	590		
191 İNDİRİLECEK KDV		90	
191.01 İhracat ülkesi dahili taşıma KDV	90		
102 BANKALAR			2.080

(DAP teslim ihracat masrafı)

---------- ... /.. /..----------

14.13 DDP Teslim

Bu terim ile satıcının teslim yükümlülüğü, malların ithal ülkesinde, belirlenen yerde emre hazır tutulması ile sona erer. Satıcı, malların o noktaya kadar taşınması ve gümrük formalitelerinin yerine getirilmesi ile ilgili riziko ve giderleri üstlenmek durumundadır (İthalat için ödenmesi gereken vergi resim ve harçlar dahil).

Örnek;

İthalat için yapılacak bir masraf kaydı olmamakla beraber ihracatçı yönüyle yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR		50.000	
	601 YURTDIŞI SATIŞLAR		50.000

(DDP teslim ihracat)

---------- ... /.. /..----------

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ		2.990	
760.01 İhracat limanına taşıma	500		
760.02 İhraç ülkesi liman boşaltma	50		
760.03 İhraç ülkesi liman yükleme	50		
760.04 Uluslararası nakliye	400		
760.05 Uluslararası sigorta	100		
159.08 İthalat ülkesi vergileri	1.000		
760.06 İthalatçı ülke liman boşaltma	200		
159.07 İthalatçı ülke liman araca yükleme	100		
159.09 İthalatçı ülke dahili taşıma	590		
191 İNDİRİLECEK KDV		90	
191.01 İhracat ülkesi dahili taşıma KDV	90		
102 BANKALAR			3.080

(DDP teslim ihracat masrafı)

---------- ... /.. /..----------

15 - GERİ VERME VEYA KALDIRMA MUHASEBE KAYITLARI

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 210. maddesine göre;

a) "Geri verme" deyimi, ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesi,

b) "Kaldırma" deyimi, henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesi,

Anlamına gelir.

Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin hükümler mezkur Kanun kapsamında tatbik edilen para cezaları için de uygulanır.

15.1 Vergilerin Kaldırılması

Kaldırma işlemi konusu vergilerin, kaldırma işlemi gerçekleştirilmeden önce ödenmemesi nedeniyle muhasebe kayıtlarına intikali söz konusu değildir.

15.2 Vergilerin Geri Alınması

Geri alma durumunda ödenmiş bir verginin tekrar işletme hesaplarına geri intikali söz konusudur. Bu nedenle daha önceden maliyet veya gidere atılmış bir kaydın oradan geri alınması söz konusu olacaktır.

Örnek;

- Satılmış olması dolayısıyla stoklarda bulunmayan eşyanın GTİP'inin yanlış beyan edildiği anlaşılmış ve fazla ödenen gümrük vergisi ile %8 oran üzerinden ödenmesi gerektiği halde %18 oran üzerinden ödenen KDV'nin geri verilmesi için başvurulmuş ve daha sonra vergiler tahsil edilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	10.000	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		1.000
391 HESAPLANAN KDV		9.000

(Başvuru sonucu alacağın tahakkuku)

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR	10.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		10.000

(Alacağın tahsili)

---------- ... /.. /..----------

KDV'nin geri verilmesi işlemi aynı KDV dönemi içerisinde gerçekleşmişse "391 Hesaplanan KDV" hesabı yerine "191 İndirilecek KDV" hesabı alacaklandırılacaktır. Yine "679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar" hesabı alacaklandırılmak suretiyle, daha önce malın maliyetine girmiş bulunan gümrük vergileri tutarı kadar gelir hesapları çalıştırılarak gider-maliyet hesaplarıyla gelir hesapları dengelenmiştir. Ancak hemen belirtelim ki, burada dönemin değiştiği varsayılmıştır. Şayet hesap dönemi değişmemiş ise 621 SATILAN MALIN MALİYETİ hesabı alacaklandırılmak suretiyle kayıt yapılmalıdır.

ÖTV Genel Tebliğlerinde, ithalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan ÖTV'nin, Gümrük Kanununa göre bu vergiye muhatap olana iade edilmesi öngörülmüştür. Mükellefince fazla ve yersiz ödenen ÖTV'nin geri alındığı durumda daha önce malın maliyetine giren ÖTV'nin oradan ayrıştırılması gerekmektedir. Satılmış olması dolayısıyla stoklarda bulunmayan malın ma-

liyetinden, ayrıştırma işlemi gerçekleştirilemeyecek olursa 649 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR hesabı alacaklandırılarak gider-maliyet hesapları ile gelir hesapları dengelenmelidir.

16 - MAHRECE İADE İŞLEMLERİNİN MUHASEBE KAYITLARI

Mahreç kelimesi sözlükte çıkış yeri olarak tanımlanmaktadır. Buna göre mahrece iade alınan malın geri iade edilmesi anlamına gelmektedir. Gümrük mevzuatında mahrece iade işlemleri : 30.06.2002 tarih ve 24801 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış 2 seri no'lu Gümrük Genel Tebliği (Mahrece İade) çerçevesinde yürütülmektedir. Bu tebliğe göre,

- Gümrüğe sunulmuş ve henüz rejim beyanında bulunulmamış eşyanın geri gönderilmesi

- Antrepo beyannamesi tescil edilmiş eşyanın geri gönderilmesi

- Gümrük beyannamesi tescil edilmiş, ancak serbest dolaşıma girmemiş eşyanın geri gönderilmesi

- Serbest dolaşıma girmiş eşya ile serbest dolaşıma giriş işlemleri yapılmasına karşın geçici depolama yerinden veya antrepodan çekilmemiş eşyanın geri gönderilmesi

Mümkündür.

Yukarıdaki durumların hepsinde de aynı kayıtlar atılacak olup sadece alt kırılımlar değişecektir. Örneğin, antrepodaki bir malın iade edilmesinde 150.02 Antrepodaki Mallar, işletmenin deposundaki mallar iade edildiğinde 150.01 Serbest Stoklar gibi alt kırılımların kayıtları değişecektir.

Örnek;

- Sözleşme şartlarına uygun olmadığı için ithal edilen kumaşlar iade edilmiştir.

- Gümrükte ödenen vergiler geri talep edilmiş ve tahsil edilmiştir.

---------- ... /.. /..----------

320 SATICILAR 50.000

320.01 Black Eagle Co. 50.000

150 İLK MADDE MALZEME 50.000

150.01 Serbest stoklar 50.000

(Malların iade kaydı)

---------- ... /.. /..----------

---------- ... /.. /..----------

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	10.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME		1.000
391 HESAPLANAN KDV		9.000

(Vergilerin geri verilmesi için başvuru sonucu alacağın tahakkuku)

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR	10.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		10.000

(Alacağın tahsili)

---------- ... /.. /..----------

Geçici depolama yerinde, antrepoda bulunan ya da serbest dolaşıma giriş beyannamesi tescil edilmiş ancak henüz vergileri ödenmemiş eşyalar için 150 İLK MADDE MALZEME hesabının farklı alt kırılımları çalıştırılacaktır. Bu durumdaki eşyalar için ödenen bir vergi olmadığından vergilerin geri verilmesine ilişkin kayıtlar da olmayacaktır.

Son olarak, vergiler geri tahsil edildiğinde hesap dönemi geçmiş ise 150 İLK MADDE VE MALZEME hesabını borçlandırmak yerine 679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR hesabı borçlandırılmalıdır.

17 - TRANSİT TİCARET MUHASEBE KAYITLARI

Transit ticaret, 06/06/2006tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış İhracat Yönetmeliği'nin 4. maddesinin "n" fıkrasına göre; yurt dışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmadan ya da antrepodan satın alınan malın, ülkemiz üzerinden transit olarak veya doğrudan doğruya yurt dışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmaya ya da antrepoya satılmasını ifade etmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde transit ticaret konusu malın ;

- yurtdışındaki bir ülkeden, serbest bölgeden veya antrepodan satın alınması,
- bu malın başka bir ülkeye, serbest bölgeye veya antrepoya satılması

Söz konusudur. Bu mal Türkiye'ye getirilerek satılabileceği gibi, ülkemize getirilmeden de satılabilecektir.

17.1 Türkiye'ye Gelmeden Transit Ticaret

Örnek;

- Çin Halk Cumhuriyetinden alınan kumaş Mısır'a satılmıştır.

---------- ... /.. /..----------

157 DİĞER STOKLAR 50.000

157.02 Yurtdışı mallar 50.000

320 SATICILAR 50.000

(Malların alınması)

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR 60.000

601 YURTDIŞI SATIŞLAR 60.000

(Malların satılması)

---------- ... /.. /..----------

623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ 50.000

157 DİĞER STOKLAR 50.000

157.02 Yurtdışı mallar 50.000

(Maliyetin giderleştirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

Nakliye, gümrük müşavirliği, banka komisyonu gibi masraflar malın maliyeti vasıtasıyla giderleştirilmelidir.

17.2 Türkiye'ye Getirilen Malda Transit Ticaret

Örnek;

- Antrepodaki mallar Gürcistan'a satılmıştır.

---------- ... /.. /..----------

157 DİĞER STOKLAR 50.000

157.02 Antrepodaki mallar 50.000

157 DİĞER STOKLAR 50.000

157.01 Yoldaki mallar 50.000

(Kumaşların antrepoya alınması)

---------- ... /.. /..----------

102 BANKALAR 60.000

601 YURTDIŞI SATIŞLAR 60.000

(Kumaşların satılması)

---------- ... /.. /..----------

---------- ... /.. /..----------

623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ 50.000

157 DİĞER STOKLAR 50.000

157.02 Antrepodaki mallar 50.000

(Maliyetin giderleştirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

Malların Türkiye'ye getirilmesi esnasında katlanılan giderler malın maliyetine, satış sonrası yapılan giderler de 760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİNE kaydedilmelidir.

18 - SERBESTBÖLGELER VE MUHASEBE KAYITLARI

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 152. maddesine göre, serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber;

a) Serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen;

b) Serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı;

Yerlerdir.

Serbest bölgeler, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde de hemen hemen aynı şekilde tanımlanmıştır. Her iki tanım arasındaki tek fark Gümrük Kanunu'ndaki tanımdan, kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından da Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olması ifadesinin 07.07.2009 tarihli 27281 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5911 sayılı Kanun ile çıkartılmış olmasıdır.

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16/1-c maddesine göre de serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar KDV'den müstesnadır.

Bu hükümler çerçevesinde serbest bölgelere konulan eşyaların ithalat vergilerine ve KDV'ye tabi olmayacağı ifade edilebilecektir. Öyle ki, bu hükümlerin değerlendirilmesinden serbest bölgede bulunan eşyaların devrinin de ithalat vergilerine ve KDV'ye tabi olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

18.1 Serbest Bölgelere Türkiye'den Mal Teslimi

Serbest bölgelere Türkiye'den mal teslimi ihracat hükmünde olduğundan ihracata ilişkin kayıtlardan bir farkı bulunmamaktadır. Tekrardan kaçınmak adına burada kayıtlar bir kez daha ele alınmayacaktır.

Öte yandan, serbest bölgelere Türkiye'den mal gönderilmesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12. maddesine göre ihracat olarak kabul edilmekle beraber 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 5. maddesine göre ihracat sayılmamaktadır. Bu nedenle düzenlenen faturada KDV hesaplanmayacak ancak ÖTV hesaplanacaktır.

18.2 Serbest Bölgelere Yurtdışından Mal Getirilmesi

Serbest bölgelere mal getirilmesinin muhasebe tekniği açısından özel bir durumu bulunmamaktadır. Buralara mal getirilmesi henüz ithalat sayılmayacağından serbest dolaşıma giriş beyannamesi tescil edilmesi ve ödenmesi gereken bir vergi söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, serbest bölgelere getirilen mal, işletmenin serbest bölgedeki deposuna konuluyor ise ilgili mal hesabının alt hesabında "serbest bölgedeki mallar" şeklinde ayrım yapılarak takip edilmesi uygun olacaktır.

18.3 Serbest Bölgelerden Mal İthali

Serbest bölgede bulunan malın ithal edilmesinin de muhasebe tekniği açısından bir özelliği bulunmamaktadır. Normal bir ithalatta yapılan kayıtlar gibi, ödenen vergiler ve yapılan diğer masrafların (depolama, nakliye vs.) malın maliyetine kaydedilmesi gerekmektedir.

18.4 Serbest Bölgelerden Yurtdışına Mal Gönderilmesi

Serbest bölgelerden yurtdışına mal gönderilmesi transit rejimi altında yapılmaktadır Örneğin, Kayseri Serbest Bölgesinde bulunan bir mal (serbest dolaşımda olmayan veya daha önce serbest bölgeye ihracat hükmünde teslim edilmiş bulunan) Mersin Limanına götürülebilmesi için transit rejimin işletilmesi gerekmektedir.

Transit rejimine ilişkin daha önceden örnek kayıtlar yapıldığı için burada bir kez daha konu ele alınmayacaktır.

18.5 Serbest Bölge Giriş – Çıkış Fonları

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 7/1-b maddesine göre, yurtdışından serbest bölgeye getirilen malların CIF değeri üzerinden binde 1 ve bölgeden Türkiye'ye çıkarılan malların FOB değeri üzerinden binde 9 oranında ücret alınmaktadır.

Bu ücretler normal bir ithalatta malın maliyetine girmesi gereken ödemeler olduğundan muhasebe tekniği açısından bir özellik arz etmemektedir. Bu nedenle muhasebe kayıtları tekrar ele alınmayacaktır.

Öte yandan, daha önceden serbest bölgeye ihraç edilen ancak oradan tekrar Türkiye'ye çıkarılan malların FOB değeri üzerinde binde 9 oranında ödenen

ücretlerin 760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ hesabına kaydedilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

19 - GÜMRÜK İDARESİNCE YAPILAN EK TAHAKKUK VE CEZALARIN MUHASEBE KAYITLARI

İthal edilen eşyanın ordinosu taşıyıcı firmadan teslim alındıktan sonra, gümrük müşaviri serbest dolaşıma giriş beyannamesini tescil eder. Tescil edilen beyanname ekleriyle birlikte gümrüğe götürülür. Gümrük idaresi beyannameyi onaylar ve muayene hattı (sarı, kırmızı, mavi) belli olur. Muayene memurlarınca beyanname konusu eşya muayene edildikten sonra bloke kaldırılır ve vergiler ödenebilir aşamaya gelir. Vergilerin ödenmesiyle birlikte beyanname kapanır ve eşyanın çıkış işlemleri yapılır.

Bu bağlamda, gümrük idaresi tarafından ek tahakkuk ve ceza kararları ya beyanname kapanmadan önce muayene kontrol esnasında ya da beyannamenin kapanmasının ardından yapılan denetim ve incelemeler sonucunda düzenlenir.

19.1 Beyanname Kapanmadan Uygulanan Ek Tahakkuk ve Cezalar

Yukarıda bahsedildiği gibi muayene kontrol esnasında muayene memurlarınca, eşyanın GTİP'i değiştirilebilir, menşe kurallarının ihlal edildiği tespit edilebilir veya gümrük kıymetine, KDV/ÖTV matrahına girmesi gerektiği halde beyan edilmeyen bir unsurun varlığı belirlenebilir. Bu durumda muayene memurlarınca müzekkere yazılır ve müzekkerenin idare amirince onaylanmasının ardından ek tahakkuk ve ceza kararları düzenlenir. Bu işleme karşı da her idari işlemde olduğu gibi idari itiraz ve yargı yolu açıktır.

Örnek;

- İthal edilecek olan eşyanın GTİP'i muayene memurunca değiştirilmiştir.
- Yeni GTİP'te gümrük vergisi oranı %5 ten %10 a çıkmıştır.
- Düzenlenen ek tahakkuk ve cezalar ödenmiştir.

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME		55.000	
150.01 Kumaşlar	50.000		
150.02 Gümrük vergisi	5.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		4.400	
320 SATICILAR			50.000
102 BANKALAR			9.400

(Kumaş ithali ve vergilerin ek tahakkuk dahil ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

---------- ... /.. /..----------

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR 8.100

(Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)

102 BANKALAR 8.100

(Cezaların ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

Görüldüğü gibi, ithal edilen eşya için yapılan ek gümrük vergisi tahakkuku malın maliyetine, ek KDV tahakkuku 191 İNDİRİLECEK KDV hesabına kaydedilmiştir. Ödenen cezalar ise kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır. Zira, Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) bendinde, para cezaları, vergi cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen cezalara karşı 15 gün içinde; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 241. maddesi çerçevesinde itiraz etme ya da 244. maddesi çerçevesinde uzlaşma talebinde bulunma veyahut 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17/6. maddesi çerçevesinde 1/4 indirimle ödeme yapabilme hakları mevcuttur. Bu haklardan yararlanılması halinde gerçekleşen ödeme miktarına göre muhasebe kayıtları değişecektir.

19.2 Beyannamenin Kapanmasının Ardından Uygulanan Ek Tahakkuk ve Cezalar

İthal edilen eşyanın beyannamesi kapandıktan sonra da ek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenebilmektedir. Zira, idarenin kapanmış beyannameler ile ilgili olarak beyannamenin tescil tarihinden itibaren 3 yıl içerisinde ek tahakkuk ve ceza düzenleme yetkisi bulunmaktadır. Bu 3 yıllık süre, fiilin 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na temas etmesi halinde 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda belirtilen zamanaşımı sürelerine kadar uzamaktadır.

19.2.1 Aynı Hesap Dönemi İçinde Gelen Ek Tahakkuk ve Cezalar

Örnek;

- 2017 yılında ithal edilen eşya için aynı yıl içerisinde GTİP değişikliği gerekçesiyle ek gümrük vergisi ve KDV tahakkukuna ilişkin karar gelmiştir.

- Bunlara ilişkin ceza kararı da firmaya ulaşmıştır.

- Ceza ve ek tahakkuk uzlaşmaya götürülmüş ve uzlaşma sonucunda indirimli bir şekilde ödenmiştir.

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME		1.000	
150.01 Kumaşlar	1.000		
150.01.01 Gümrük vergisi	1.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		180	
102 BANKALAR			1.180

(Ek tahakkukun ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		3.900	
689.01 Gümrük vergisi cezası	3.000		
689.02 KDV cezası	540		
689.03 Gecikme faizi	360		
(Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)			
102 BANKALAR			3.900

(Cezaların ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

Burada ithal edilen kumaşın hala işletme stoklarında olduğu varsayımıyla ek tahakkuklar ilk madde ve malzemenin maliyetine dahil edilmiştir. Şayet söz konusu kumaş, üretime sevk edilmiş ve üretilen mamul ürün satılmış olsaydı, doğrudan gider yazmak gerekirdi.

Yine dikkat edilmesi gereken bir husus da gecikme faizidir. Kayıtta görüldüğü gibi, gecikme faizi de kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmıştır.

19.2.2 Sonraki Hesap Dönemleri İçinde Gelen Ek Tahakkuk ve Cezalar

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.41.15.01-KDV-2010/47-215 sayılı, 27/12/2011 tarihli özelgesine göre, geçmiş hesap dönemlerine ait olup gümrük idaresince ek tahakkuku yapılan KDV yıl geçtiği için indirim konusu yapılamaz, gider veya maliyet olarak dikkate alınır. Gümrük vergisi, ÖTV duruma göre gider veya maliyet unsuru, ceza, gecikme zammı, faizler kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmak zorundadır.

Örnek;

- 2016 yılında ithal edilen eşya için 2017 yılı içerisinde GTİP değişikliği gerekçesiyle ek gümrük vergisi ve KDV tahakkukuna ilişkin karar gelmiştir.

- Bunlara ilişkin ceza kararı da firmaya ulaşmıştır.

- Ceza ve ek tahakkuk uzlaşmaya götürülmüş ve uzlaşma sonucunda indirimli bir şekilde ödenmiştir.

---------- ... /.. /..----------

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR 1.180

689.01 Gümrük vergisi 1.000

689.02 KDV 180

102 BANKALAR 1.180

(Ek tahakkukun ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR 4.200

689.01 Gümrük vergisi cezası 3.000

689.02 KDV cezası 540

689.03 Gecikme faizi 660

102 BANKALAR 4.200

(Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)

(Cezaların ödenmesi)

---------- ... /.. /..----------

Burada ithal edilen kumaşın işletme stoklarında bulunmadığı varsayımıyla ek tahakkuklar doğrudan giderleştirilmiştir. Şayet söz konusu kumaş, işletme stoklarında olsaydı ek tahakkukların ilk madde ve malzemenin maliyetine dahil edilmesi gerekirdi.

20 - TASFİYELİK HALE GELEN MALLARIN MUHASEBE KAYITLARI

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 177. maddesine göre tasfiye edilecek eşyalar aşağıdaki gibidir.

a) Yolcu eşyasına mahsus gümrük ambarlarına konulan ve buralarda bekleme süresi dolan yolculara ait eşya,

b) Denizyolu ile gelen fakat özet beyan verildiği tarihten itibaren kırk beş gün, diğer bir yolla gelen fakat özet beyanın verildiği tarihten itibaren yirmi gün içinde kendilerine gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım tayini için gerekli işlemlere başlanmamış eşya,

c) Fikri ve sınaî haklar mevzuatına göre korunması gereken haklar ile ilgili olarak hak sahibinin yetkilerine tecavüz eder mahiyette olması nedeniyle gümrük idaresince gümrük işlemleri durdurulan veya alıkonulan ve yetkili mahkemece tasfiyesine hükmedilen eşya,

d) Tahlilden arta kalan ve ilgilisi tarafından bir ay içerisinde alınmayan numunelik eşya,

e) Tescil edilmiş beyanname kapsamı olan ve beyan sahibinden kaynaklanan sebeplerle 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 46. maddesinde belirtilen süreler (20 ve 45 gün) içerisinde,

-Muayenesine başlanmayan veya devam edilemeyen,

-Beyan edildiği gümrük rejimine tabi tutulması için verilmesi gereken belgeleri verilmeyen,

-İthalat veya ihracat vergileri ödenmeyen veya teminatı verilmeyen eşya,

f) Gümrük antrepolarında bulunan eşya için, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım tayin edilmesine ilişkin beyanname verilmesine karşın, beyannamenin tescil tarihinden itibaren otuz gün içinde gümrük işlemleri bitirilmeyen eşya,

g) Antrepoda gümrükçe onaylanmış yeni bir işlem veya kullanım tayin edilmesi için bir süre tayin edilmesine karşın süreleri dolan eşya,

h) Gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan sayım sonucunda fazla çıkan eşya,

ı) Gümrüğe terk edilen eşya ile gümrüğe terk edilmiş sayılan eşya,

j) Posta gönderileri ile gelen ve tasfiye edilebilecek duruma gelen eşya,

k) İlgili kanun hükümlerine göre kanuni bekleme süreleri bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, çabuk bozulma ve telef olma tehlikesine maruz bulunan veya saklanması masraflı ve külfetli olan eşya,

l) Gümrük idaresine verilen özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre fazla çıkan ve süresi içerisinde mahrecinden yanlışlıkla fazla olarak yüklenmiş olduğu kanıtlanamayıp el konulan eşya,

m) Diğer mevzuatla bu Kanuna göre tasfiyesi öngörülen eşya,

n) Genel düzenleyici idari işlemlerle ithali yasaklanmış eşya,

o)İthali, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edilen eşya,

ö) Yolcuların, gümrük mevzuatına göre kişisel ve hediyelik eşya kapsamı dışında olup beyanlarına aykırı olarak üzerlerinde, eşyası arasında veya taşıma araçlarında çıkan ya da başkasına ait olduğu halde kendi eşyasıymış gibi gösterdikleri eşya, (Bu eşyanın gümrük vergileri iki kat olarak alınır ve eşya

sahibine teslim edilir. Gümrük vergileri ödenmediği takdirde, eşya gümrüğe terk edilmiş sayılır.)

Örnek;

- Yapılan tahlil sonucunda ithale konu eşyanın insan sağlığına zararlı olduğu anlaşıldığından gümrük idaresince ithalata izin verilmemiştir.

- Mallar gümrüğe terk edilmiştir.

- Gümrük idaresi malları imha etmek suretiyle tasfiye etmiştir.

---------- ... /.. /..----------

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		92.250
320 SATICILAR		90.000
320.01 Black Eagle Co.	90.000	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		2.250
159.01 Nakliye, Sigorta	1.500	
159.02 Ardiye	500	
159.03 Gümrük müşaviri faturası	250	

(Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)

(Tasfiyelik hale gelen malların muhasebeleştirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

İthaline izin verilmeyen malların doğrudan gider yazılması ancak bunun kanunen kabul edilmeyen gider olması gerekir.

21 - GÜMRÜKTE ZAYİ OLAN MALLARIN MUHASEBE KAYITLARI

Vergi Usul Kanunun 278. maddesine göre yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutat olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlenir.

Bu madde hükmünden;

- Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden

- Bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde

Mallar zayi olabilir.

Bu gibi durumlarda zarara uğrayan mükelleflerin vergi daireleri aracılığıyla takdir komisyonlarına zarar gören malların değerini tespit ettirmek için mü-

racaat etmeleri gerekir. B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-687 sayılı 09/06/2011 tarihli özelgeye göre de gümrük gözetimi altındayken zayi olan malların değerinin, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde tespiti için bağlı bulunulan vergi dairesine başvurulması ve zarar gören malların bedellerinin Vergi Usul Kanununun 74 üncü maddesine istinaden takdir komisyonu vasıtası ile belirlenmesi kaydıyla, safi kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Takdir komisyonu zarar gören malların emsal bedelini takdir eder. Takdir komisyonunun kararı malların tamamen zarar gördüğü yönünde ise bu stoklar öncelikle diğer stoklara alınarak karşılık ayırmak yoluyla gider yazılır.

21.1 İthale Konu Mallar

Örnek;

- Daha önce Ambarlı Gümrük Müdürlüğü'nden Halkalı Gümrük Müdürlüğü'ne nakledilerek antrepoya alınan ithale konu mallar istiflenme esnasında düşmesi nedeniyle zarar görmüştür.

- Takdir komisyonuna başvurulmuş, takdir komisyonu malların emsal bedelini sıfır olarak belirlemiştir.

---------- ... /.. /..----------

157 DİĞER STOKLAR		93.180	
	320 SATICILAR		90.000
	320.01 Black Eagle Co.	90.000	
	159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		3.000
	159.01 Nakliye, Sigorta	1.500	
	159.02 Ardiye	500	
	159.03 Gümrük müşaviri faturası	250	
	159.04 Yurtiçi Nakliye	750	
	191 İNDİRİLECEK KDV		180

(Zayi olan malların diğer stoklara alınması)

---------- ... /.. /..----------

654 KARŞILIK GİDERLERİ	93.180	
	158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	93.180

(Zarar gören stoklar için karşılık ayrılması)

---------- ... /.. /..----------

Bu noktada belirtmekte fayda gördüğümüz husus, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre, zayi olan mallara ilişkin harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'ler; indirime konu edilemeyeceğinden kurum kazancının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Bu örnek muhasebe kaydında da daha önceden kaydedilen gümrük müşavirliği ve yurtiçi nakliye faturalarından yüklenilmiş olan ve 191 İNDİRİLECEK KDV hesabına kaydedilen KDV diğer stokların maliyetine atılmıştır.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/c maddesine göre deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olan mallar için yüklenilen KDV'ler indirilebilecektir. Şayet örnek muhasebe kaydında mallar sel felaketi sonucunda zayi olsaydı bu durumda yüklenilen KDV'nin 157 DİĞER STOKLAR hesabının maliyetine yansıtılmasına gerek bulunmamaktadır.

21.2 İhracata Konu Mallar

21.2.1 Türkiye'den Çıkış Yapmış Mallar

Maliye Bakanlığının B.07.1.GİB.0.01.55/5511-2510-1051 sayılı 08/01/2007 tarihli özelgesinde, yurt dışındaki müşteriye teslim edilmek üzere gönderilen ve gümrük çıkış belgesiyle Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıktığı tevsik olunan malların alıcıya tesliminden önce nakli sırasında zayi olmasının, söz konusu işlemin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesine engel teşkil etmediği ifade edilmektedir.

Örnek;

- Erenköy Gümrük Müdürlüğü'nden ihracat beyannamesi açılan ve araca yüklenerek sevk edilen malların Yunanistan'da dorseden kayarak düştüğü için zayi olduğu anlaşılmıştır.

- Takdir komisyonuna başvurulmuş, takdir komisyonu malların emsal bedelini sıfır olarak belirlemiştir.

---------- ... /.. /..----------

120 ALICILAR 50.000

601 YURTDIŞI SATIŞLAR 50.000

(İhraç edilen mal için gelir tahakkuku)

---------- ... /.. /..----------

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 40.000

152 MAMULLER 40.000

(İhracat gerçekleştiğinde maliyetin giderleştirilmesi)

---------- ... /.. /..----------

689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR 50.000

120 ALICILAR 50.000

(İhraç edilen malın zayi olması sonucu teslim edilememesi)

---------- ... /.. /..----------

152 MAMULLER 40.000

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 40.000

(Zayi olan malların tekrar stoklara alınması)

---------- ... /.. /..----------

157 DİĞER STOKLAR 40.000

152 MAMULLER 40.000

(Zayi olan malların diğer stoklara alınması)

---------- ... /.. /..----------

654 KARŞILIK GİDERLERİ 40.000

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 40.000

(Zarar gören stoklar için karşılık ayrılması)

---------- ... /.. /..----------

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 7.200

192 DİĞER KDV 7.200

192.01 İade Edilecek KDV 7.200

(KDV iadesine ilişkin raporun sunulması)

---------- ... /.. /..----------

21.2.2 Türkiye'den Çıkış Yapmamış Mallar

Maliye Bakanlığının B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2666 sayılı 22/08/2012 tarihli özelgesinde, yurtdışı edilmeden önce (ihracat beyannamesi kapanmadan) kaza nedeniyle zayi olan mallar için KDV iadesinin mümkün olmadığı, zayi olan mallara ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin kazanın meydana geldiği dönemde "indirilecek katma değer vergisi" hesabından çıkarılarak "ilave edilecek KDV" hesabına dâhil edilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Örnek;

- Erenköy Gümrük Müdürlüğü'nden ihracat beyannamesi açılan ve araca yüklenerek sevk edilen mallar Tekirdağ'da meydana gelen trafik kazası sonucunda zayi olmuştur.

- Takdir komisyonuna başvurulmuş, takdir komisyonu malların emsal bedelini sıfır olarak belirlemiştir.

---------- ... /.. /..----------

157 DİĞER STOKLAR	47.200	
152 MAMULLER		40.000
391 HESAPLANAN KDV		7.200

(Zayi olan malların diğer stoklara alınması)

---------- ... /.. /..----------

654 KARŞILIK GİDERLERİ	47.200	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		47.200

(Zarar gören stoklar için karşılık ayrılması)

---------- ... /.. /..----------

İhracat beyannamesi kapandığında gelir tahakkuku ve gider kayıtları yapılacağı dikkate alındığında, henüz yurtdışı edilmemiş bir mal için yurtdışı edilmiş mallarda olduğu gibi gelir tahakkuku ile bunun ters kaydı, gider tahakkuku ile bunun ters kaydı yapılmamıştır.

22 - YATIRIM TEŞVİK BELGESİ VE MUHASEBE KAYITLARI

2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'ın 4. maddesine göre; yatırım teşvik belgesi kapsamında ithalatlarda gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası desteği bulunmaktadır.

Bunun yanı sıra, bölgesinesektörüne ve yatırımın büyüklüğüne göre değişmekle birlikte, gelir vergisi stopajı, sigorta primi, yatırım yeri tahsisi, faiz gibi alanlarda da destekler bulunmaktadır.

Yatırım teşvik belgesi için başvurular ve belge süreci sonunda gerekli denetimler Ekonomi Bakanlığı'nın yetki ve görev alanındadır.

Örnek;

- Antalya'da yapılacak otel inşaatı için kapı, pencere gibi malzemeler ithal edilmiştir.

- Ödemeler peşin yapılmıştır.

- İnşaat bitirilmiş ve yatırım teşvik belgesi işlemleri tamamlanmıştır.

---------- ... /.. /..----------

259 VERİLEN AVANSLAR 20.000

102 BANKALAR 20.000

(Para transferi)

---------- ... /.. /..----------

259 VERİLEN AVANSLAR 2.000

259.01 Nakliye ve sigorta 1.500

259.02 Liman ardiye antrepo 500

102 BANKALAR 2.000

(İthalat masrafları)

---------- ... /.. /..----------

150 İLK MADDE MALZEME 22.000

259 VERİLEN AVANSLAR 22.000

(İthalatın yapılması, mal bedeli ve masrafların yansıtılması)

---------- ... /.. /..----------

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 22.000

150 İLK MADDE MALZEME 22.000

(Otel inşaatı için ilk madde malzeme tüketimi)

---------- ... /.. /..----------

252 BİNALAR 200.000

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 200.000

(Yatırımın tamamlanması)

---------- ... /.. /..----------

Muhasebe kayıtlarında görüldüğü gibi ithalat esnasında ödenen bir gümrük vergisi ve KDV söz konusu değildir. Zira yukarıda söylendiği gibi yatırım

teşvik belgesi kapsamı ithalatlarda gümrük vergisi muafiyeti ve KDV istisnası desteği bulunmaktadır.

23 - HİZMET İTHALİ VE MUHASEBE KAYITLARI

Türkiye'de mukim kişi ve kurumlar, yurtdışından mal ithal edebildikleri gibi hizmet de ithal edebilirler.

Hizmetin tanımına 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4/1. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre "1. Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.

Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir."

Hizmet ithali hizmetin Türkiye'de yapılması hali ile çoğu zaman aynı sonucu doğurabilmesine rağmen, bu işlemler 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/2. maddesinde ayrı olarak sayılmıştır. Nitekim Kanun'un 1. maddesinde Türkiye'de ticari, sınai, mesleki ve zirai faaliyet çerçevesinde yapılan hizmetlerin Kanunun konusuna gireceği belirtilmiş ve 6. maddesinde ise hizmetin Türkiye'de yapılmasından maksadın hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir. Bu durum genel olarak hizmet ithali ile eşdeğer bir durum yaratmaktadır. Denilebilir ki hizmet ithali, mal ile beraber ithali halinde hizmetin gümrük idaresi tarafından eşyanın ithali ile birlikte vergilendirilmesini sağlamaya yönelik bir düzenlemedir. Diğer bir ifade ile mal ile birlikte yurtdışındaki satıcıdan hizmet alımı halinde bu hizmet bedeli de malın kıymetine eklenerek beyan edilecektir.

Öte yandan işlemin Türkiye'de yapılması ve hizmet sunanın ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmaması halinde KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir[46].

Bu tür hizmet ifası türlerine aşağıda yer alan örnekler verilebilecektir[47].

- Türkiye'de inşa edilecek bir alış-veriş merkezi için yurt dışında çizilip Türkiye'ye gönderilen mimari proje hizmeti,

- Türkiye'de faaliyette bulunan enerji santralinin işletilmesine ilişkin olarak yurt dışından verilen danışmanlık hizmeti,

46 MAÇ, Mehmet, ***Hizmet İthalinde KDV ve Stopaj Sorumluluğu*****,** http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/HIZMET-ITHALINDE-KDV-VE-STOPAJ-SORUMLULUGU/4841f94d-8013-4d23-93b3-759dd7508b08,15.02.2017, (Erişim Tarihi:15.02.2017).

47 Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nin 2.1.2.1.bölüm (Resmi Gazete Tarihi: 26.04.2014 Resmi Gazete Sayısı: 28983).

- KDV mükellefiyeti olmayan genel bütçeli bir idareye yurt dışından verilen bilgisayar yazılım hizmeti,

- KDV mükellefiyeti olmayan bir sivil toplum kuruluşuna konusuyla ilgili olarak dünyadaki hukuki gelişmeler hakkında yurt dışından bilgi gönderilmesi hizmeti.

Son olarak hizmet sunanın ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmaması halinde gerçek kişi veya kurum olmasına göre yapılacak ödeme üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. veya 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi gereği tevkifat yapılacaktır. Dikkat edilmesi gereken iki durumdan birincisinde gerekli tevkifatın brüt tutar üzerinden yapılacağı, ikincisi ise ilgili ülke ile imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmasına göre davranılması gereğidir.

Örnek;

Türkiye'de inşa edilecek özel nitelikli bir yapının statik ve mimari projesi İspanya merkezli bir şirkete çizdirilmiştir. Proje çizimi İspanya'da yapılmış ve Türkiye'ye gönderilmiştir. Düzenlenen fatura da Türkiye'deki alıcıya gönderilmiştir.

Fatura tutarının 800.000 EURO, hizmet faturasının gönderildiği tarihteki EURO kurunun 4 TL olduğunu varsayarsak yapılacak muhasebe kaydı şöyledir.

---------- ... /.. /..----------

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	3.200.000	
1258.05 Mimari ve statik proje		
191 İNDİRİLECEK KDV	576.000	
102 BANKALAR		2.880.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		896.000
360.01 Kurumlar vergisi tevkifatı	320.000	
360.01 KDV tevkifatı	576.000	

---------- ... /.. /..----------

24 - HİZMET İHRACI VE MUHASEBE KAYITLARI

Hizmetin ithalinin mukabili olarak Türkiye'deki bir şahsın yurtdışına hizmet ihracı da mümkündür. Hizmet ihracı mal ihracında olduğu üzere bazı şartların sağlanması halinde KDV'den istisnadır.

Kanunun (11/1-a) maddesi ile yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Kanunun (12/2) maddesine göre bir işlemin hizmet ihracı olarak değerlendirilebilmesi için;

- Hizmetlerin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,

- Hizmetten yurtdışında faydalanılması

Gerekmektedir.

Aynı hükme göre yurtdışındaki müşteri; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan firmanın yurtdışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleridir.

İstisnanın uygulanabilmesi için hizmetten, yurtdışında faydalanılmalıdır. Diğer bir deyişle, yurtdışındaki müşteri için Türkiye'de yapılan hizmet, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olmalı; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamalıdır.

Ayrıca, hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığını tevsik eden fatura ve benzeri belgenin, hizmetin alıcısı olan yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesi gereklidir.

Örnek;

Hollanda'da yerleşik bir firma Türkiye'den maden cevheri ithal etmektedir. Türkiye'de yerleşik (A) firması da söz konusu maden cevherinin sağlanması, kalite kontrolü, malın ihraç limanına kadar taşınması ve gemilere yüklenmesi gibi işleri yabancı firma adına yapmaktadır.

(A) firması, bu hizmetleri ile ilgili olarak yaptığı üç aylık harcamaları ve komisyon ücreti karşılığı 600.000 EURO yabancı firmaya fatura etmekte ve karşılığını döviz olarak Türkiye' ye getirmektedir.

Hizmet faturasının gönderildiği tarihteki EURO kurunun 3 TL olduğunu varsayarsak yapılacak muhasebe kaydı şöyledir.

102 BANKALAR	1.800.000	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR		1.800.000

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'den ithal edecekleri mallar ile ilgili olarak, Türkiye'den aldıkları hizmetlerden yurtdışında yararlanılmaktadır. Bu nedenle, KDV Uygulama Genel Tebliği'nin Hizmet İhracatı kısmında belirtilen düzenlemelere göre, (A) firmasının yaptığı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında mütalaa edilecektir.

Öte yandan; Türkiye'de serbest bölgeye mal ihracı halinde ihracat istisnasından yararlanmak mümkünken, Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.

25 - SONUÇ

Bu çalışmada gümrük mevzuatı gereği, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım olarak ifade edilen dış ticarette karşılaşılabilecek durumlar ve bu dahilde gümrük rejimlerine dair izahatlara yer verilerek örnekler vasıtası ile muhasebe kayıtları açıklamaları yapılmıştır.

Gümrük Kanunu'nda; "eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması" deyimi, eşyanın

a) Bir gümrük rejimine tabi tutulmasını,

b) Bir serbest bölgeye girmesini,

c) Türkiye Gümrük Bölgesi dışına yeniden ihracını,

d) İmhasını,

e) Gümrüğe terk edilmesini;

"Gümrük rejimi" deyimi ise,

a) Serbest dolaşıma giriş rejimini,

b) Transit rejimini,

c) Gümrük antrepo rejimini,

d) Dahilde işleme rejimini,

e) Gümrük kontrolü altında işleme rejimini,

f) Geçici ithalat rejimini,

g) Hariçte işleme rejimini,

h) İhracat rejimini;

İfade etmektedir.

Bahse konu işlem ve gümrük rejimlerine ilişkin gerek mevzuat açıklamaları gerekse örnekler verilirken bazı hallerde tekrardan kaçınmak üzere önceki açıklamalara işaret edilerek uygulamanın ve ilgili açıklamaların aynı minvalde geçerli olduğu açıklamasına yer verilmiştir. Konu kapsamında başlıca tüm durumlar ve uygulama da ortaya çıkabilecek farklı durumlar da değerlendirilmeye çalışılmıştır. Buna karşın işlemlerin çok farklı şekillerde gerçekleşebilme esnekliği ve farklı durumların ortaya çıkması da muhtemeldir.

Dış ticaret işlemlerinde ortaya çıkan durumların ve gümrük rejimleri kapsamında ortaya çıkan işlemlerin mali mevzuat (diğer vergi mevzuatı) ile ilişkisi kapsamında yer yer konu daha geniş kapsamda ele alınmıştır. Bu doğrultuda dış ticaret muhasebesi uygulamaları ile diğer finansal muhasebe uygulamalarının birlikte ele alındığı başka çalışmalara da ihtiyaç olduğu mülahaza edilmektedir.

KAYNAKÇA

APAK, Talha, (2003), ***Konsinye Suretiyle (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku Ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu***, İstanbul, www.alomaliye.com

ATAMAN, Ümit- Haluk SUMER, ***Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi,*** Türkmen Kitabevi, 8. Baskı, İstanbul, 2003,

ATEŞ, Duygu, (2007), Alacak Ve Borç Notu (Credıt-Debıt Note)'nun Gümrük Vergileri Açısından İncelenmesi, ***Gümrük Dünyası Dergisi,*** 56. Sayı, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını

BALCI, Beyazıt, (1993), ***Gümrük Kıymeti Kontrolü***, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı Yayını

BÜYÜKMİRZA, Kamil, (2009), ***Maliyet ve Yönetim Muhasebesi,*** Gazi Kitabevi, 14. Baskı, Ankara,

DURUKANOĞLU, Nihayet, (2006) ***Dış Ticaret Dünyası Örnek Olaylar ve Tablolar,*** Beta Basım AŞ. İstanbul

ERCAN, Yıldırım, (2010) İhraç Kayıtlı Satışlar Muhasebe Kaydı**,** www.huseyinust.com*,* (Erişim Tarihi:06.06.2010)

GÜRSOY, Yaser, (2006) ***Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi***, Ekin Kitabevi,

KIRDAR, Ayhan, (2008) Gümrük Kıymeti Açısından Satın Alma Komisyonu, ***Gümrük Dünyası Dergisi,*** 53. sayı, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını.

KİRAZCI, Emrullah, (2004), ***Vergi Denetmen Yardımcısı Adayları Eğitim Semineri Revizyon ve Rapor Yazma Teknikleri Ders Notları***

MAÇ, Mehmet, (2017), ***Hizmet İthalinde KDV ve Stopaj Sorumluluğu,*** http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/HIZMET-ITHALINDE-KDV-VE-STOPAJ-SORUMLULUGU/4841f94d-8013-4d23-93b3-759dd7508b08 (Erişim Tarihi:15.02.2017).

MAÇ, Mehmet, (2007), Gözetim veya Nezaret Hizmetlerinin KDV Karşısındaki Durumu, ***Vergi Sorunları Dergisi,*** Gelirler Kontrolörleri Derneği

ÖZTÜRK, Veli, (2002), Üretim İşletmelerinde Ortak ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, ***Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi***, 2. Sayı

SEVİĞ, Veysi, (2004), ***Konsinye işlemlerin belgelendirilmesi,*** Dünya Gazetesi, http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Kurumsal/Turmob/BasinOdasi/BasinDetay.aspx?param=u64Ak/EdCO1SBlECWjUyi2xbPfbnjgCzFAgS-

D9tm6mYhNa9u7DKQRw== (Erişim Tarihi : 26.02.2017)

SEVİLENGÜL, Orhan, (2000) ***Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe***, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara

SEYİDOĞLU, Halil, (1999), ***Uluslararası İktisat Teori Politika ve Uygulama***, Kurtiş Matbaası

USLU, Ozan, (2002) ***Konfeksiyon Ve Tekstil Sektöründe Tevkifat Uygulaması,*** www.alomaliye.com, (Erişim Tarihi: 11.06.2010)

Türkiye Finans Katılım Bankası A.Ş, (2017), https://www.turkiyefinans.com.tr/tr-tr/ticari/dis-ticaret-ve-finansmani/sayfalar/gsm-kredileri.aspx