



İTHAL EŞYASI İÇİN YAPILAN GİDER VE ÖDEMELER

Sezai KAYA*

Arif AYLUÇTARHAN**

Bu çalışmada, mal ve malzeme benzeri somut eşyaların ithal edilmesine ortaya çıkan harcamaların, gümrük kıymetinin belirlenmesi ve ithalde alınan katma değer vergisi karşısındaki durumu incelenmiş ve bu konuda bu çalışmanın hazırlandığı 2007 yılı sonu itibariyle bir mevzuat evanteri yapılmıştır. Dolayısıyla bu çalışmada yer alan hususlar, bu çalışmanın yapıldığı an itibariyle geçerlidir. Bu çalışmanın hazırlanmasından sonra, bu çalışmada yer alan hususlarda değişiklik yapılmış olabilir. Bu nedenle, okuyucuların, iş yaşamlarındaki uygulamaları etkilemesi açısından uygulamaya geçmeden önce geçerli mevzuat hükümlerini yeniden gözden geçirmesinde yarar vardır.

İthal eşyasının gümrük kıymeti; ithal eşyası üzerinden advalorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek değerdir. Bu değer, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, Gümrük Yönetmeliği'nde sayılan satış bedeli, aynı eşyanın satış bedeli, benzer eşyanın satış bedeli, indirgeme, hesaplanmış kıymet yöntemlerinin sırasıyla uygulanması yoluyla tayin ve tespit olunur. Sayılan yöntemlerle belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti; Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII nci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII nci maddesinin, Gümrük Yönetmeliği'nin gümrük kıymeti ile ilgili bölüm hükümlerinin esaslarına ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak belirlenir.

Gümrük Yönetmeliği'nde sayılan kıymet belirleme yöntemlerinden ilk sırada

* Stj. Gümrük Kontrolörü

** Vergi Denetmeni

uygulanmak zorunda olanı satış bedeli yöntemidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacı ile yapılan satışta, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Fiilen ödenen ve ya ödenecek fiyata, Gümrük Yönetmeliği'nin 43. maddesinde sayılan unsurlar ilave edilir, 44. maddesinde sayılan unsurlar, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla ilave edilmez. Aşağıdaki tabloda; Gümrük Yönetmeliği'nin 43 ve 44. maddelerinde sayılan ödemeler ve giderlerle, ithalatçılar tarafından yapılan diğer giderler ve ödemelerin, gümrük beyannamesinin tescili anında, gümrük kıymetine ve ithalde alınan KDV matrahına girip girmeyeceği incelenmiş, ayrıca söz konusu ödeme ya da giderlerin, Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve dahilde alınan KDV karşısındaki durumu ele alınmış ve bazılarının muhasebeleştirilmesi gösterilmiştir.

Aşağıdaki Tabloyu incelemeye geçmeden önce, yapılan harcamaların doğrudan gider yazılması ile malın maliyet bedeline girmesi arasındaki farka değinmekte yarar vardır. Harcama malın maliyetine girerse bilanço aktif kalemi olarak değerlendirilir ve mal satıldığında yansıtılarak gelir tablosunda giderleştirilir. Diğer bir ifadeyle, iktisadi işletmelere dahil kıymetlerden maliyet bedeli ile değerle-

nen kıymetlerde, vergi matrahına etki ancak, malın satıldığı dönem yahut stok değerlendirme yöntemlerinde fiili maliyet esasının dışındaki yöntemlerde satıldığı varsayıldığı dönemde ortaya çıkacaktır. Ayrıca VUK 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri amortisman yolu ile vergi matrahına etki edebileceklerdir. VUK madde 262'ye göre, maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder. Bu giderler toplamı ya da malın maliyet bedelini oluşturan başlıca unsurlar aşağıdadır. (Kirazcı, 34)

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.

Harcama, malın maliyetine girmeyip doğrudan gider yazılıyorsa gelir tablosu kalemidir ve ticari kazancın tes-

pitinde harcamanın yapıldığı dönemde gider olarak kardan düşürülür. Malın maliyetine girmesiyle arasındaki fark budur. Başka bir deyişle, malın maliyetine giren harcama, mal satıldığı dönemde giderleştirilebilirken, doğrudan gider yazılan harcama, ticari kazancın tespitinde harcamanın yapıldığı dönemde giderleştirilmiş olur.

Bu durum, muhasebede dönemsellik ilkesinin bir gereğidir. Malın maliyetine giren bir harcama doğrudan giderleştirilirse vergi ertelemesine neden olur ki, bu da dönemsellik ilkesine aykırıdır. Yukarıda bahsedilen, ithal edilen mal ile ilgili yapılan muhtelif ödeme ve harcamaları gösteren tablo aşağıdaki gibidir.

Alıcı tarafından sağlanmış ithal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler	Evet	Evet	<p>–İthal eşyasının üretiminde ve ihracat amacıyla satışında kullanılmak üzere alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak bedelsiz veya düşük bedelle sağlananlar GY. 43/b-2 uyarınca gümrük kıymetine ve dolayısıyla KDVK 21/a uyarınca KDV matrahına girer.</p> <p>–Bu tür araç, gereç, kalıp ve benzeri aletlerde maliyet bedeli ile ayrıca aktifleştirilecek bunlar satış halinde maliyet olarak ve amortisman yolu ile itfa şeklinde matraha eksi edecektir. V.U.K.262,273,313-321</p>
Alıcı tarafından sağlanmış ithal eşyasının üretimi sırasında tüketilen maddeler	Evet	Evet	<p>–İthal eşyasının üretiminde ve ihracat amacıyla satışında kullanılmak üzere alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak bedelsiz veya düşük bedelle sağlananlar GY. 43/b-3 uyarınca gümrük kıymetine ve dolayısıyla KDVK 21/a uyarınca KDV matrahına girer.</p> <p>–Emitanın maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerektiğinden bu tür maddeler için yapılan ödemelerde maliyet bedeline dahil edilecektir. Emitanın satışı yahut stok değerleme yöntemleri gereği (FIFO,Ağırlıklı Ortalama stok yöntemi v.s.) satıldığı varsayıldığı dönemde matraha etki oluşacaktır. V.U.K.262,274,275</p>
Antrepo giderleri	Hayır	Evet	<p>–Eğer satıcı üstlenmişse ve fiilen ödenen fiyattan ayrılabiliyorsa antrepo giderleri GK. 104/1 uyarınca gümrük kıymetine girmez.</p> <p>–Satıcı üstlenerek fiilen ödenen fiyatın içine gömülüşse GK.104/1 uyarınca gümrük kıymetine girer. Bu durumda KDV matrahına da dahil edilmiş olacaktır.</p> <p>–Alıcı üstlenmişse gümrük kıymetine girmez. KDVK 17/4-o gereği antrepoda verilen hizmetler vergiden istisnadır. KDVK 21/c debletiyle KDV matrahına dahil edilmelidir.</p> <p>–Eşya serbest dolaşma girdikten sonra yapılan antrepo masrafları beyannamenin tescil tarihinden sonra olduğu için KDVK 21/c kapsamında değerlendirilmez ve KDVK 17/4-o gereği KDV den istisnadır.</p> <p>–Eşya, beyannamenin tescilinden önce antrepoya konular, beyannamenin tescilinden sonra da antrepoda kalmaya devam ederse tescil tarihine kadar olan kısım hesaplamaya KDV matrahına eklenmez. Ticari kazanç tespitinde gelir ve gider hesaplamaya tahakkuk esaslı geçerlidir. Tahakkuk esaslı bir karşılığa dayanan iş veya işlemlerde bunun karşılığı teşkil eden bedelin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir. Yani mahiyet ve tutarı itibarı ile, hukuken o gelirin sahibi tarafından talep edilebilir olmasıdır. Netice olarak beyannamenin tesciline kadar yararlanılan antrepo hizmeti için gider tahakkuk etmiş olur ve o gider doğmuş olur. Doğan bu gider KDV matrahına eklenmelidir.</p> <p>–Bu giderler ithal edilen kıymetin maliyet bedeline dahil edilecek gibilerdir.VUK 262</p>

Damga vergisi (beyanname için ödenen)	Hayır	Evet	<p>-KDVK 21/b uyarınca KDV matrahına girer.</p> <p>-Damga vergisi doğrudan gider yazılabilir giderler nevindedir. K.V.K 6 G.V.K 40/6 maddeleri gereği doğrudan gider yazılabilecektir. Örnek muhasebe kaydı alacaklı ve borçlu kalemleri aşağıdaki gibi verilebilir.</p> <p>100 ; Kasa, 101 ; Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri, 102 ; Bankalar</p> <p>770 GEN. YÖN.GİD. / _____ xxxx 100/101/102 / _____ xxxx</p>
Elleçleme giderleri	Hayır	Evet	<p>-Antrepoda elleçleme işlemi yapılırsa; mal elleçleme işlemine tabi tutulmamış gibi sayılacağından elleçleme nedeniyle yapılan masraflar Gümrük Kanunu (GK.) 104/2 uyarınca gümrük kıymetine girmez.</p> <p>-Serbest bölgede elleçleme işlemi yapılırsa, eşyanın dikkate alınacak niteliği, gümrük kıymeti ve miktarı, GK.161/2 ve GY. 535/2 uyarınca elleçlemelere tabi tutulmamış gibi dikkate alınacak niteliği, gümrük kıymeti ve miktarıdır.</p> <p>-Elleçleme giderleri KDVK 21/e gereği KDV matrahına dâhil edilmelidir.</p> <p>-Elleçleme giderleri malın iktisabı ile ilgili ödeme yahut buna müteferri (bağlı) gider nevinden olduğundan emtiaın maliyet bedeline dâhil edilmelidir. V.U.K 262</p>
Eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyeti	Evet	Evet	<p>-Fiten ödenen fiyata dâhil edilmemiş ancak alıcı tarafından üstlenilen kap ve ambalaj bedelleri GY. 43/a-2 ye göre gümrük kıymetine, KDVK 21/a uyarınca KDV matrahına girer.</p> <p>-İthal eşyanın taşınmasında kullanılan ip örtü,mukavva gibi sonradan kullanılmamış hale gelen ambalaj maddeleri 2000/53 sayılı kararın 100. maddesi uyarınca muafur.</p> <p>-Yurt dışına iade edilecek kap ve ambalajlar 2000/69 sayılı kararın 8. maddesi uyarınca 6 ay süreyle geçici ithal edilebilir. Bunlar için kapların sahibine bir bedel ödenirse nakliye gideri olduğundan gümrük kıymetine ve KDV matrahına girer.</p> <p>-Kap ve ambalajlar sonradan kullanılmamış nitelikte iseler malın maliyet bedeline dâhil edilecektir. V.U.K 262 Yurtdışına iade edilecek iseler aktifleştirilerek iade zamanında aktiften aynı bedelle çıkarılarak vergi matrahına eksi etmeyecektir.</p> <p>-Kap ve ambalajlar bedellerinin fiyata dâhil edilip edilmediğine bakılmaksızın sonradan kullanılmamış niteliğe gelecek iseler malın maliyet bedeline dâhil edilecektir. V.U.K 262</p>

			<p>-Bu durumda muhasebe kaydının alacak ve borçlu kalemleri örnek olarak aşağıdaki gibi olabilecektir.</p> <p>159/259/ / / xxxx 191 ind. kdV xx 100/101/102/320/321 / / xxx 150/153/253/254/255 / / xxx 159/259 / / xxx</p> <p>-Alınan kap ve ambalajlar yurtdışına iade edilecek işler "Verilen depozito ve teminatlar" hesabında izlenecek ve vergi matrahına etki etmeyecektir. Bu durumda muhasebe kaydının alacak ve borçlu kalemleri örnek olarak aşağıdaki gibi olabilecektir.</p> <p>126 Ver. Dep.ve Tem. XXX / / 100/102/320 xxx</p>
<p>Faiz giderleri (ithal eşyasının satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilenler)</p>	Hayır	Hayır	<p>-İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla G.Y. 44/c uyarınca gümrük kıymetine girmez.</p> <p>-Finansman anlaşmasının yazılı olarak yapılmış olması ve eşyanın, fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olarak beyan edilen fiyattan satıldığını, söz konusu faiz oranının, finansmanın sağlandığı ülkede o tarihte bu tür bir işlem için geçerli olan faiz oranı seviyesini aşmadığını, gerekliğinde alıcının kamudaması şartlarıyla gümrük kıymetine girmez.</p> <p>-Bankaya ödenen söz konusu faizler "BSMV"ye tabidir yani vergilendirilmiş olacaktır, bu yüzden KDV'ye tabi değildir.</p> <p>-Vade farkı altında satıcıya ödenen faizler G.Y 37/h uyarınca gümrük kıymetine dolayısıyla KDVK 21/a uyarınca KDV matrahına girer.</p> <p>-Faiz giderleri V.U.K 262,274 V.U.K. 238 G.T. gereği işletmenin stoklarına girme tarihine kadarki kısmı emtiaının maliyet bedeline dahil edilecek veya doğrudan gider yazılabilecektir. 187 G.V.K. G.T. , 163 V.U.K. G.T. gereği, ayrıca 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisap edildiği dönemin sonuna kadarki kısmının kıymetinin maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir. Daha sonraki dönemlere ait faiz giderlerinin ise maliyet bedeline intikal ettirilerek amortisman ayrılması veya doğrudan gider yazılması mümkündür.</p>

			<p>–Vaade farkı olarak ödenen faizler malın maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Ancak malın aktiften çıkmış olmasından sonra ödenen bu tür giderler doğrudan gider yazılabilecektir.</p> <p>–G.K. 221 uyarınca alınan mesaf paraları KDVK 21/c gereği KDV matrahına dâhil edilmelidir.</p> <p>–Fazla çalışma ücreti de malın maliyetine intikal ettirilmesi gereken giderlerdir. V.U.K. 262</p> <p>–Malın fiyatında beklenmedik değişimler sonucu alıcıya yansıtılan bu giderlerden KDVK 21/c uyarınca beyanamenin tescil tarihine kadar olanları KDV matrahına girer.</p> <p>–GY. 377/h uyarınca fiilen ödenen bedel içerisinde olacağından gümrük kıymetne girer.</p> <p>–Fiyat farkları maliyet bedeline dâhil edilmesi gereken giderlerdir. V.U.K. 262</p> <p>–Gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanma tabii tutulana kadar geçici depolama statüsünde bekletilen eşya için ardiye, depolama, terminal hizmetleridir.</p> <p>–KDVK 21/c uyarınca beyanamenin tescil tarihine kadar yapılan gider olduğundan KDV matrahına girer.</p> <p>–Geçici depolama giderleri malın maliyet bedeline dâhil edilmesi gereken giderlerdir. V.U.K. 262</p> <p>–Maliyet bedeline dâhil edildikten sonra amortismanına tabii olan kıymetlerde amortisman yolu ve satılması halinde maliyet yolu ile matraha eksi edecektir.</p> <p>–KDVK 21/h uyarınca KDV matrahına girer.</p> <p>–Gümrük vergisi emtânın maliyet bedeline girmesi gereken giderlerdir. Makine ve tesisatlar için kanun hükümlü gümrük vergilerini malın maliyetine zorunlu olarak dâhil edilmesi gereken giderler arasında açıkça saymıştır. V.U.K. 262, 269</p> <p>–KDVK 21/h uyarınca KDV matrahına girer.</p> <p>–Gümrük vergisine eş etkili vergileri gümrük vergisi ile aynı şekilde değerlendirmek gerekir. Bundan dolayı malın maliyet bedeline dâhil edilmelidir. V.U.K. 262</p> <p>–Gümrüklü sahalarda ardiye depolama ve terminal hizmetleri verilir. Bu hizmetler KDVK 17/4-o gereği KDV den istisnadır. KDVK 21/c gereği beyanamenin tescil tarihine kadar olan vergilendirilmemiş giderlerden olduğundan KDV matrahına girer.</p> <p>–Bu tür hizmetler malın maliyet bedeline dâhil edilir. V.U.K. 262</p> <p>–Akreditif açan banka muhabir bankaya kuşat mektubunu düzenler ve gönderir, muhabir banka akreditifin açıldığını leh tara bildirir ve ihbar komisyonu alır. İhbar komisyonunu amir banka muhabir bankaya öder. İhbar komisyonu tahsil eder.</p> <p>–İhracatçının ülkesindeki bankaya ödenen ihbar komisyonları BSMV den istisnadır. Bu sebeple KDVK 21/c kapsamında KDV matrahına girer.</p> <p>–İhracatçı tarafından üstlenilip fatura içinde alıcıya yansıtılmışsa zaten kıymet içindedir.</p> <p>–İhbar komisyonları emtânın iktisabı için yapılan gider nevindedir. Maliyet bedeline dâhil edilmelidir. V.U.K. 262</p>
Fazla çalışma ücretleri (gümrük emurlarına ödenen)	Hayır	Evet	
Fiyat farkları	Evet	Evet	
Geçici depolama giderleri	Hayır	Evet	
Gümrük Vergisi	Hayır	Evet	
Gümrük vergisine eş etkili vergiler	Hayır	Evet	
Gümrüklü sahalardaki hizmetlerin alımı için yapılan giderler	Hayır	Evet	
İhbar komisyonları	Hayır	Evet	

İskontolar	Hayır	Hayır	<p>–Peşin ödeme iskontoları, miktar iskontoları gibi fiilen ödenen fiyatı azaltıcı unsurlardır.</p> <p>–Peşin ödeme iskontoları ithal malın gümrüğe beyanından önce olursa, mal bedeli beyandan önce ödenirse, iskonto oranı mutad ise, iskonto alıcı ile satıcı arasındaki özel ilişkiyle kaynağın kaynağına ilişkin gümrük kıymetine dahil edilmez. Bu durumda KDVK 21/a uyarınca KDV matrahına da girmez.</p> <p>–Miktar iskontoları, iskonto oranı mutad olursa, aynı miktarda mal alan bütün alıcılara uygulanırsa, iskonto alıcı ile satıcı arasındaki özel ilişkiyle kaynağın kaynağına ilişkin gümrük kıymetine ve KDVK 21/a uyarınca KDV matrahına girmez.</p> <p>–26 seri notlu KDV genel tebliği uyarınca, dönem sonlarında ye da belli bir ciro aşılığında yapılan iskontolar (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi) doğrudan mala ilgili olmadığından, sözleşme hükümlerine göre ek bir çaba sonucu doğrudan ithalatçının satıcıya verdiği bir hizmettir. KDVK 1/1 maddesi uyarınca hizmetler KDV ye tabi olduğundan ithalatçı fatura düzenleyerek bu hizmet satışını gelir olarak kar-zarar hesaplarına kaydedecektir.</p> <p>–Bu işleme dair muhasebe kaydının aktif ve pasif kalemleri aşağıdaki şekilde olabilecektir.</p> <p>321/320 Satıcılar/borç senetleri xxx 649 Diğer Olağan Gelirler xxx 391 Hes. KDV / xxx</p>
İşçilik ve malzeme giderleri dahil ambalaj bedeli	Evet	Evet	<p>–Fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına dahil edilmemiş ancak alıcı tarafından istenilen bölümü, G. Y. 43/a-3 uyarınca gümrük kıymetine ve dolayısıyla KDVK 21/a uyarınca KDV matrahına girer.</p> <p>–Bu tür giderler üretilen malın maliyet bedeline dahil edilecektir. V. U.K. 262,271, 274,275</p>
İthal eşyasının tekrar satışı veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması ya da kullanımı sonucu doğan hasılamın doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmı	Evet	Evet	<p>–Satıcı malın üretim maliyeti üzerinden satmış olabilir. Distribütörlük gibi anlaşmalarda rastlanan bu gibi durumlarda hasılamın satıcıya aktarılması G. Y. 43/d, G.K. 271/1-c uyarınca gümrük kıymetine ve dolayısıyla KDVK 21/a uyarınca KDV matrahına girer.</p> <p>–Bu tür ödemeler iki şekilde değerlendirilebilir. Birincisi eşyanın tekrar satışı, elden çıkarılması ve kullanımı durumlarında satıcıya intikal eden hasıla miktarının ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili gider olarak doğrudan giderleştirilmesi.</p> <p>–İkinci değerlendirme şekli eşyanın tekrar satışı, elden çıkarılması durumlarında ithal edilmiş eşyanın maliyet bedelini arttıran giderler olarak değerlendirilerek maliyet bedeline eklenebilir. V. U.K. 262</p> <p>–Bu durumda ödeme dönemi sonunda yapılırsa dahi dönem içinde satışlar gerçekleştirildiği için tahakkuk esaslı gereği olarak tahakkuk eden giderin satılan malın maliyetine ek olarak geçici vergi matrahlarına ekli etmesi kabul edilmelidir.</p>

İthal eşyasının Türkiye'de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler	Hayır	<p>–İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla G.Y. 44/d ve G.K.28/d uyarınca gümrük kıymetine girmez.</p> <p>–KDVK 21 uyarınca KDV matrahına girmez fakat hizmet ithali olduğundan KDVK 1/1 uyarınca KDV'ye tabidir ve sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmesi gerekir.</p> <p>–Çoğaltma hakkı için bir defada satın alma karşılığı ödeme söz konusu ise, satın alınan çoğaltma hakkının değerlendirilmesi V.U.K. 269. maddeye göre maliyet bedeli ile yapılacaktır. Bu durumda hak maliyet bedeli ile aktarılabilecek ve V.U.K. 313 ve izleyen maddeler gereği amortisman yolu ile ifa edilecektir.</p> <p>–İthal eşyasının çoğaltılması için yapılan ödemeler ürün başına ise, diğer olağan gider olarak muhasebeleştirilebilecek ve ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili gider olarak doğrudan gider yazılabilecektir. GYK 40/1 KVK 6. Ayrıca geliri elde eden dar mükellef kurumun gelirinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmalıdır. KVK 30</p> <p>–Örnek muhasebe kaydı alacaklı ve borçlu kalemleri aşağıdaki gibidir.</p> <p style="text-align: center;">_____ / _____ 100 ; Kasa, 101 ; Verilen Çekler ve 659 Diğ.Ol.Gid. _____ Ödeme Emirleri,102 ; Bankalar, 320 ; 191 İnd. KDV _____ satıcılar, 100/101/102/320/321 _____ 321 ; Borç senetleri 360 Öden. Ver.ve fon./ _____ xxxxx</p>
İthal eşyasının üretimi için gereken ve ithal ülkesi dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri	Evet	<p>–İthal eşyasının üretiminde ve ihraç amacıyla satışında kullanılmak üzere alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak bedelsiz veya düşük bedelle sağlananlar G.Y. 43/b-4 uyarınca gümrük kıymetine ve KDV matrahına girer.</p> <p>–Bu tür çalışma ve hizmetler ithal eşyasının üretimi için kullanılacağından maliyet bedeline dahil edilmelidir. VUK 275</p>
İthalat vergileri	Hayır	<p>–Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye'de ödenen vergileridir.</p> <p>–İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla G.Y. 44/f uyarınca gümrük kıymetine girmez.</p> <p>–Bu vergiler; gümrük vergileri, eş ekli vergiler, tarım politikası ya da işlenmiş tamm ürünleri çerçevesinde alınan ithalat vergileri dir</p> <p>–KDVK 21/b uyarınca KDV matrahına girer.</p> <p>–Bu tür vergiler için yapılan ödemeler kıymetin maliyet bedeline dahil edilecektir. V.U.K. 262</p>

Kilit ve bağ çözme giderleri	Hayır	Evet	<p>-Yüklerin birbirine ve gemiye bağlanmalarını sağlayan bağlama ve sabitleme malzemelerinin çözülmesi hizmetleri için yapılan giderdir.</p> <p>-Beyannamenin tescil tarihine kadar yapılan giderdir. KDV matrahına girer. KDVK 21/c Kilit ve bağ çözme giderleri de kıymetin maliyet bedeline dahil edilmelidir. V.U.K. 262</p>
Kiralanan konteynerlerin kira bedelleri	Evet	Evet	<p>-Nakliye gideri olduğundan gümrük kıymetine girer.</p> <p>-KDVK 21/c uyarınca beyannamenin tescil tarihine kadar yapılan gider olduğundan KDV matrahına girer.</p> <p>-Bu tür bedellerde maliyet bedeline dahil edilmesi gereken giderlerdir. V.U.K. 262</p>
KKDF	Hayır	Evet	<p>-Kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerinde %3 oranında tahsil edilir. İhracatı teşvik belgesi, dahilde işleme izin belgesi kapsamında yapılan ve bu ödeme şekilleri kullanılan ithalatlarda KKDF alınmaz.</p> <p>-KDVK 21 de fonlar sayılmasa da 1 seri no'lu KDV tebliğinde fonlar diğer ödemeler olarak nitelendirilmiştir. Bu yüzden KDV matrahına girer.</p>
Komisyonlar ve teliflariye (satın alma komisyonları dışındaki)	Evet	Evet	<p>-Tarafları bir araya getirerek sözleşmeye olanak hazırlayan tatlala verilen bedeldir.</p> <p>-Filen ödenen veya ödenecek fiyatına dahil edilmiş ancak alıcı tarafından üstlenilen bölümü G.Y. 43/a-1 gereği gümrük kıymetine girer.</p> <p>-Satıcı üstlenir alıcıya fatura içinde yansıtırsa zaten gümrük kıymeti ve KDV matrahına girer.</p> <p>-Alıcı öderse G.Y. 43/a-1 gereği gümrük kıymetine ve KDV matrahına dahil edilmelidir.</p> <p>-Komisyon ve teliflariye giderleri gayrimenkul için maliyet bedeline ithal emekte veya genel giderler arasında gösterilmekte serbesti tanıyan giderlerdir. V.U.K. 270.Emtia da ise maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir. V.U.K. 262</p>
Kur farkları	Hayır	Evet	<p>-KDVK 21/c ve 1 seri no'lu KDV Genel Tebliği uyarınca beyannamenin tescil tarihine kadar olanlar KDV matrahına girer.</p> <p>-Kur farklarının -emtiada- emtia'nın stoklara girdiği tarihe kadarki kısmı zorunlu olarak maliyet bedeline dahil edilmelidir. Daha sonraki dönemlere ait kur farkları maliyet bedeline dahil edilebilir veya doğrudan gider yazılabilir. VUK 262, VUK. GT. 238</p> <p>Amortisman tabii kıymetlerde kıymetin aktifte alındığı dönemin sonuna kadar oluşan kur farklarının maliyet bedeline ithali zorunludur. Daha sonra ortaya çıkacak farklar için ihtiyariyet söz konusudur. V.U.K.262, 163 V.U.K.G.T.187 G.V.K. G.T.</p> <p>-Lehte olan kur farkları da yukarıda yazılanlar paralelinde değerlendirilecektir. VUK. GT. 334</p>

Muhabere masrafları için alınan paralar	Hayır	Hayır	<p>–Taraflar arasında yapılan haberleşme masrafları için ithalatçıdan amir banka tarafından kendilerine kalacak şekilde alınan paralardır.</p> <p>–BSMV'ye tabidir. KDVK 17/4-e gereği KDV den istisnadır.</p> <p>–Muhabere masrafları da kıymetin maliyet bedeline dâhil edilmesi gerekir. V.U.K 262</p>
Nakliye ve sigorta giderleri	Evet	Evet	<p>–İthal eşyası için Türkiye'deki giriş liman veya mahalline kadar yapılmış olanlar G.Y. 43/e uyarınca gümrük kıymetine ve KDV matrahına girer.</p> <p>–Nakliye ve sigorta giderleri kıymetin maliyet bedeline dâhil edilmelidir. V.U.K 262</p>
Nakliye ve sigorta giderleri (Türkiye gümrük bölgesine giriş yerne varışından sonra yapılan)	Hayır	Hayır	<p>–İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla G. Y. 44/a uyarınca gümrük kıymetine girmez.</p> <p>–KDVK 21/c gereği beyanamenin tescil tarihine kadar olanları KDV matrahına girer.</p> <p>–Satıcının işyerinden alıcının işyerine kadar transit taşımacılık kapsamında yapılan ve KDVK 14 kapsamında istisna olan taşımacılık hizmeti KDVK 21/c kapsamında KDV matrahına girer.</p> <p>–Nakliye ve sigorta giderleri kıymetin maliyet bedeline dâhil edilmelidir. V.U.K 262</p>
Nakliye ve sigorta giderleri (Gümrük birliği gümrük bölgesine girişten sonra yapılan)	Hayır	Hayır	<p>–G.K. maddede 28 uyarınca ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla gümrük kıymetine girmez.</p> <p>–KDVK 21/c uyarınca KDV matrahına girer.</p> <p>–Nakliye ve sigorta giderleri kıymetin maliyet bedeline dâhil edilmelidir. V.U.K 262</p>
ÖTV	Hayır	Hayır	<p>–KDVK 21/b uyarınca KDV matrahına girer.</p> <p>–Ödenen Özel Tüketim Vergileri gayrimenkullar için maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında gösterilmekte serbest tanımlanmışlardır. V.U.K 270</p> <p>Emtada ise maliyet bedeline dâhil edilmesi gerekmektedir. V.U.K 262</p>
Royaltili ve lisans ücretleri	Evet	Evet	<p>–Bu tür ödemelerin gümrük kıymetine eklenebilmesi için ödeme; GY. 43/c ve GY. 49/1-a uyarınca, kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olmalı, kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği olmalı, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dâhil edilmemiş olmalıdır.</p> <p>–Türkiye'de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler ve Türkiye'ye ihrac amaçıyla satışında bir satış koşulu olmaması kaydıyla, dağıtım veya tekrar satış hakları için alıcının yaptığı ödemeler, bu kapsamda değerlendirilmez ve fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilemez.</p>

<p>–Eşyanın ithalinden sonra yapılan royalti lisans ödemelerine isabet eden gümrük vergisi ve KDV, GY 45 uyarınca tamamlayıcı beyanla gümrük idaresine beyan edilmelidir.</p> <p>–Koşullara uymayıp gümrük kıymetine girmeyen royalti ödemelerinden (başta toplu olarak ödenenler veya eşya ile ilgili olmayanlar) ödeyici sorumlu sıfatıyla KDV keser ve 2 no'lu KDV beyanıyla vergi dairesine beyan eder.</p>	<p>–Kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili hasılatın pay şeklinde yapılan royalti ödemeleri emtia aktiften çıkmış olduğundan ticari kazancın tespitinde doğrudan giderleştirilebilir.</p>	<p>–Örnek Muhasebe kaydı: Alacaklı ve Borçlu Kalemleri aşağıdaki gibidir:</p>	<p>760 PAZ.SAT.ve DAĞ.GİD. / _____ xxxx 191 İND.KDV. xxx</p> <p>360 ÖDC. VERGİ. ve FON xx -Dar Mükellef KV. Tevkifatı</p> <p>391 HESAPLANAN KDV XX - Sorumlu Sıfatı ile Hes.KDV</p> <p>100/101/102. / _____ xxx</p>	<p>–Başta toplu olarak ödenenler, hak olarak ayrıca aktifte maliyet bedeli ile kaydedilip amortisman yolu ile ifa yoluna gidilmelidir.</p> <p>–Hak satışından dolayı dar mükellef kurumlardan kurumlara vergisi tevkifatı yapılmaktadır. KVK30</p> <p>–Örnek Muhasebe kaydı: Alacaklı ve Borçlu Kalemleri aşağıdaki gibidir:</p>	<p>260 HAKLAR / _____ xxxx 191 İND.KDV. xxx</p> <p>360 ÖDC. VERGİ. ve FON xx -Dar Mükellef KV. Tevkifatı</p> <p>391 HESAPLANAN KDV xx - Sorumlu Sıfatı ile Hes.KDV</p> <p>100/101/102. / _____ xxx</p>	<p>–İhaleçimin eşyayı satın almasına aracılık eden yurtdışındaki temsilcisine verdiği bedeldir.</p> <p>–İhale eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla G.Y.44/e uyarınca gümrük kıymetine girmez.</p> <p>–Malın maliyeti ile ilgili alınan bir hizmet olduğundan KDVK 21/c uyarınca KDV matrahına girer. Hizmet ithalata değil.</p> <p>–Bu tür komisyonlar da kıymetin maliyet bedeline dahil edilecek giderlerdendir. V.U.K. 262</p>
						Evet
						Hayır
						Satın alma komisyonları

Satış Komisyonları	Evet Hayır	Evet	<ul style="list-style-type: none"> -Satıcı hesabına alm satım işlerine aracılık eden komisyoncuya yapılan ödemelerdir. -Fatura içine gömülerek satıcı hesabına, alıcıya ödetilmişse gümrük kıymetine ve KDV matrahına girer. -Satış koşulu gereği alıcı tarafından komisyoncuya ödenirse GK. 24/3-a ve 27/1-a-i uyarınca gümrük kıymetine ve KDV matrahına girer. -Satıcı tarafından ödenir alıcıya yansıtılmazsa gümrük kıymetine ve KDV matrahına girmez. -Bu tür komisyonlar ancak fiyata yansıtılmadıkça malın maliyet bedelini belirleyici olur. Aksi halde satıcı adına ödenen ondan tahsil edilecek ödemeler matrahı etkilemeyecek alacak nevindedir.
Serbest bölgede eşyadan alınan ücretler	Hayır	Evet	<ul style="list-style-type: none"> -Serbest bölgeye konulan eşyadan %0,5 oranında alınan bu ücret KDVK 21/c uyarınca KDV matrahına girer. -Bu tür ücretler alınan emtiyanın maliyet bedeline dahil edilmelidir. V.U.K.262
Serbest bölgede yapılan giderler	Hayır	Evet	<ul style="list-style-type: none"> -Filen ödenen fiyattan ayrılabildiği takdirde gümrük kıymetine girmez. -KDVK 17/1 gereği serbest bölgede verilen hizmetler vergiden istisnadır. KDVK 21/c gereği KDV matrahına dahil edilmelidir. -Bu tür giderler alınan kıymetin maliyet bedeline dahil edilmelidir. V.U.K.262
Sınai tesis, makine veya teçhizat gibi ithal eşyası için ithalattan sonra yapılan inşaa, kurma, montaj, bakım veya teknik yardıma ilişkin giderler	Hayır	Evet	<ul style="list-style-type: none"> -İthal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla G.Y.44/b uyarınca gümrük kıymetine girmez. -Hizmet ithali olduğundan KDVK 9 ve 15 seri no'lu KDV Genel Tebliği uyarınca sorumlu sıfatıyla KDV stopajı yapılacak ve 2 no'lu KDV beyanı ile vergi dairesine beyan edilecek. -Ekseniyle makine ve tesisatta ortaya çıkabilecek bu tür giderler maliyet bedeline ithali zorunlu giderlerdendir. V.U.K.262, V.U.K.270 -Ayrıca satıcı serbest meslek kazancı elde ettiğinden, dar mükellef kurum ise kurumlar vergisi tevkifatı, dar mükellef gerçek kişi ise gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. K.V.K.30, G.V.K.94 -Akredittüfe değişimlikler yapılmıca amir bankanın ithalataçından aldığı komisyonudur. Amir banka muhabir bankaya gönderir. -İhracatçının ülkesindeki bankaya ödenen tadilat komisyonları BSMV den istisnadır. Bu sebeple KDVK 21/c kapsamında KDV matrahına girer. -Emtiyanın iktisabı için yapılan gider veya buna bağlı ödemeler ve maliyet bedeline dahil edilmelidir V.U.K.262
Tadilat komisyonları	Hayır	Evet	<ul style="list-style-type: none"> -Ayrıca serbest meslek kazancı elde ettiğinden, dar mükellef kurum ise kurumlar vergisi tevkifatı, dar mükellef gerçek kişi ise gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. K.V.K.30, G.V.K.94 -Akredittüfe değişimlikler yapılmıca amir bankanın ithalataçından aldığı komisyonudur. Amir banka muhabir bankaya gönderir. -İhracatçının ülkesindeki bankaya ödenen tadilat komisyonları BSMV den istisnadır. Bu sebeple KDVK 21/c kapsamında KDV matrahına girer. -Emtiyanın iktisabı için yapılan gider veya buna bağlı ödemeler ve maliyet bedeline dahil edilmelidir V.U.K.262
Tahmil tahliye giderleri	Hayır	Evet	<ul style="list-style-type: none"> -Araçın ambarından, güverteden limana hava alanına alınması için yapılan yükleme ve boşaltma gideridir. -KDVK 21/c uyarınca beyannamenin tesciline kadar yapılan giderdir. KDV matrahına girer. -Tahmil tahliye giderleri emtiyanın maliyet bedeline dahil edilmelidir. V.U.K.262,270

Tahsil komisyonları	Evet	Evet	<p>-Vesaik mukabili ödemelerde alıcının bankasının, muhabirin talimatına uymak ve tahsil işlemine aracılık yapmak dolayısıyla hak kazandığı komisyonudur. Mal bedelinden mahsup edilir. Bu sebeple zaten gümrük kıymetinin içindedir.</p> <p>-Tahsil komisyonları emtianın maliyet bedeli içindedir. V.U.K.262</p>
Temdit komisyonları	Hayır	Evet	<p>-İthalatçının isteğiyle akreditif vadeli uzatılınca amir banka ihalatçıdan bu komisyonu alır muhabir bankaya gönderir.</p> <p>-İhracatçının ülkesindeki bankaya ödenen temdit komisyonları BSMV den istisnadır. Bu sebeple KDVK 21/c kapsamında KDY matrahına girer.</p> <p>-Temdit komisyonları emtianın maliyet bedeline dahil edilecek giderler nevindedir. Y.U.K. 262</p>
Teminat komisyonları	Hayır	Hayır	<p>-Eşya teminatı bir işleme tabi tutularak teminat mektubu verilmiş ise bu komisyonlar ödenir.</p> <p>-BSMV'ye tabidir, KDVK 17/4-e gereği KDY den istisnadır.</p> <p>-Teminat komisyonları emtianın maliyet bedeline dahil edilmelidir. V.U.K.262</p>
Teyit komisyonları	Hayır Evet	Evet	<p>-Akreditifli ithalatta akreditifin açıldığı bankanın, ihracatçının ülkesinde yeterince tanınmaması durumunda, ihracatçı ülkedeki bir bankadan ödemenin yapılmasına garanti vermesi şeklinde hizmet satın alır ve teyit komisyonu öder.</p> <p>-Dünya Ticaret Örgütü Kıymet Anlaşması (GAIT) kıymet anlaşması olarak ta bilinir</p> <p>-Hükümlerine göre gümrük kıymetine girip girmeyeceği tartışmalıdır.</p> <p>-Satıcı öder faturaya yansıtırsa zaten gümrük kıymetinin içindedir. Alıcı tarafından satıcıya ya da satıcı tarafından 3. kişiye satış koşulu gereği ödenirse fiilen ödenen fiyata dahil edilmelidir.</p> <p>-Alıcı tarafından kendi inisiyatifleriyle sözleşmeyi garanti altına almak için bankalara ödenirse satıcının herhangi bir yararı olmadığından fiyatın parçası değildir.</p> <p>-İhracatçının ülkesindeki bankaya ödenen teyit komisyonları BSMV den istisnadır. Bu sebeple KDVK 21/c kapsamında KDY matrahına girer.</p> <p>-Teyit komisyonu da emtianın maliyet bedeline ithal edilecek giderlerdendir. V.U.K.262</p>
Toplu konut fonu	Hayır	Evet	<p>-Toplu konut fonu KDVK 21/b de sayılması da gümrük vergisine eş etkili vergi olduğundan KDY matrahına girer. 1. seri no'lu KDY genel tebliğinde KDVK 21/b ye açıklık getirmek amacıyla, DHF ve Toplu konut fonu gibi ödemeler denilerek KDY matrahına dahil edilmiştir.</p> <p>-Toplu konut fonu da emtianın maliyet bedeline dahil edilmelidir.</p>
Vade farkları	Evet	Evet	<p>-GY.3/7h. uyarınca fiilen ödenen fiyatın içindedir, gümrük kıymetine KDY matrahına girer.</p> <p>-Vade farkları malın maliyet bedeline dahil edilecek ödemelerdendir. Mal aktiften çıktıkten sonra ödenen vade farkları ise doğrudan gider yazılabilecektir. V.U.K.262, G.V.K.40/1</p>
Yurtdışında ihracat sırasında ödenen vergiler	Hayır	Evet	<p>-Alıcı tarafından ödenen (ex-works yani fabrika çıkışında teslim şeklinde olduğu gibi) vergiler KDVK 21/c uyarınca KDY matrahına girer.</p> <p>-Bu tür vergilerde emtianın maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir V.U.K.262</p>

KAYNAKÇA

Akyol M. Emin, Muzaffer Küçük (Güncel) **Vergi Yönüyle Birlikte Açıklamalı ve Yorumlu tekdüzen hesap planı ve mali tablolar.** Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Ataman, Ümit, Haluk Sümer (1988). **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi.** 6.bs. İstanbul: Alfa Basım Dağıtım Ltd.Şti.

Kirazcı, Emrullah, (Aralık 2004). **Vergi Denetmen Yardımcısı Adayları Eğitim Semineri Revizyon ve Rapor Yazma Teknikleri Ders Notları.** [y.y.]: [yayl.y.]

Nural, Ali, Remzi Akçin (Ekim 2000), **Açıklamalı Gümrük Kanunu.** Ankara: Gümrük Kontrolörleri Derneği, İsmat Ltd. Şti.

Özbalcı, Yılmaz (2006) **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları.** Ankara: Oluş Yayıncılık.

Özyer, Mehmet Ali (2003) **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması.** 2. bs. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Şimşek Alper, Servet Özkök(2005) **Tablolar, Grafikler, Monografi ve Örneklerle Vergi Muhasebesi.**Ankara: Oluş Yayıncılık

Yerci, Cahit, (2005) **Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV.** Ankara: Yaklaşım Yayıncılık

Yılmaz, Kazım (1997) **VUK, GVK; KVK ve KDVK açısından DEĞERLEME Teorik Açıklamalar Tartışmalar Pratik Örnekler.** İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.