

## Gümrük işlemlerinde öne çıkan 5 temel inceleme konusu Sercan Bahadır

27.10.2008 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan "Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği" ile Gümrük Müsteşarlığında yeni bir denetim yaklaşımına geçilmiş ve gümrük işlemlerinin incelenmesinin "düzenli", "planlı" ve "sistematiik" olarak "firmalara ait yerlerde" yapılmasına karar verilmiştir.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığının 2009 ilâ 2013 yılı faaliyet raporlarına göre bu kapsamda 1.898 adet şirket gümrük incelemesine tabi tutulmuştur.

	2009	2010	2011	2012	2013
Sonradan kontrol kapsamındaki firma sayısı	370	277	350	400	350
Plan dışı sonradan kontrole alınan firma sayısı	27	27	15	53	29
<b>Toplam</b>	<b>397</b>	<b>304</b>	<b>365</b>	<b>453</b>	<b>379</b>

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, 2009 ilâ 2013 yıllarında sonradan kontrole tabi tutulan şirketlerin bir kısmı "riskli" olarak değerlendirildiği için, bir kısmı ise herhangi bir risk kriteri gözetmeksizin (rastgele) seçilmiştir. Ayrıca, her ne kadar sonradan kontrol incelemelerinin her yıl planlı ve sistematiik olarak yapılacağı yönetmelik ile ilan edilmiş olsa da, o yılın sonradan kontrol programında yer almayan şirketler de denetim elemanının talebi üzerine "plan dışı" olarak sonradan kontrol programına ilave edilmiştir. 2014 ve 2015 yıllarında ise yaklaşık 300'er şirketin sonradan kontrol kapsamında incelemeye konu edildiği tahmin edilmektedir (Bu yıllara ait faaliyet raporu yayınlanmadığı için şirket sayısı tahmini olarak belirtilmiştir).

Diğer taraftan, sonradan kontrole tabi tutulan şirketlerin tekrar bu kapsamda bir incelemeye tabi tutulmayacağına veya hangi sıklıkta inceleme kapsamına alınacağına yönelik herhangi bir yasal veya idari düzenleme mevcut değildir. Bu nedenle, aynı şirketlerin tekrar bu denetim programına alınma ihtimali bulunmaktadır.

"Sonradan Kontrol" olarak adlandırılan bu yeni denetim yaklaşımında, ithalat işlemlerine ilişkin gümrük beyannameleri ve beyannameye ekli belgeler ile şirket bünyesinde bulunan gümrük işlemlerine ilişkin diğer kayıtların (muhasabe kayıtları, sözleşme, yazışma vb.) karşılaştırılarak incelenmesi planlanmaktadır. Bu uygulama ile ithalat işlemlerine ilişkin sadece gümrük beyannameleri değil, bu işlemlerine ilişkin tüm bilgi ve belgelerin gümrük ve uluslararası ticaret mevzuatı ile uyumluluğu kontrol edilebilmektedir.

Sonradan kontrol yaklaşımı ile yapılan denetimlerde öne çıkması muhtemel konulara aşağıda yer verilmiştir:

### 1. Royalti ve lisans ödemeleri

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun yönetmelikle düzenlenmesini öngördüğü konuları düzenlemek ve uygulamaya yön verecek hususlara açıklık getirmek amacıyla yayımlanan Gümrük Yönetmeliği'nin 43'üncü maddesinde "royalti ve lisans ücreti" deyimi; "ithal eşyasının imalatı, ihraç edilmek üzere satışı veya kullanımı ya da yeniden satışı ile ilgili olarak patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi adlar altında yapılan ödemeler" olarak tanımlanmıştır.

Yönetmelik'in 56'ncı maddesinde de royalti bedellerinin hangi koşullarda satış bedeline ekleneceği, başka bir ifadeyle ithal eşyanın gümrük kıymetine dahil edileceği belirtilmiştir.

Bu bağlamda iki koşul söz konudur:

- Royalti ödemesi kıymeti belirlenecek eşya ile ilgili olmalıdır.
- Royalti ödemesi bu eşyanın satış koşulu olarak yapılmalıdır.

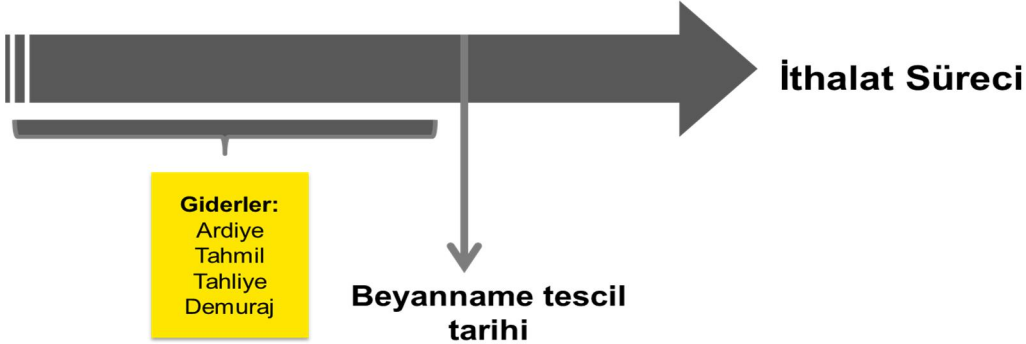
Diğer taraftan, 28 Haziran 2014 günlü Resmi Gazete'de Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından 2 seri nolu Gümrük Genel Tebliğ yayınlanmıştır. Tebliğin amacı, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24'üncü maddesi çerçevesinde yapılacak kıymet tespitlerine ilişkin olarak yine aynı Kanun'un 27'nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde yer alan royalti veya lisans ücretlerinin gümrük kıymetine ilavesinin usul ve esaslarının belirlenmesidir.

Bu itibarla, ithal eşyası ile ilgili ve satış koşulu olan royalti ve lisans ücretlerinin gümrük kıymetine eklenmesi gerekmektedir. Özellikle gümrük idaresi tarafından patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım, telif hakkı ve imalat prosesleri gibi adlar altında tanzim edilmiş sözleşmeler kontrol edilmektedir. Yukarıda belirtilen koşulları sağladığı düşünülen bir ödeme var ise bu ödemelerin ilgili ithalat eşyasının gümrük kıymetine eklenmesi yönünde eleştiriler yapılmaktadır. Bunun sonucu olarak, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesi uyarınca eksik alınan ithalat vergileri (gümrük vergisi; KDV, KKDF ve KKDF'ye tekabül eden KDV) ve bu vergilerin 3 katı oranında cezai işlem tatbik edilmektedir.

## 2. İthalatta KDV matrahı

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 21/c fıkrası uyarınca, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan giderlerden (ardiye, antrepo, tahmil, tahliye, vb.) vergilendirilmeyenlerin, ithalatta KDV matrahına konu edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 25.05.2011 tarihli ve 12639 sayılı tasarruflı yazısında, alınan hizmete ilişkin fatura tarihinin gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonraki bir tarih olması halinde dahi gümrük işlemlerine konu eşya için beyannamenin tescil tarihine kadar yapılan ödemelerin (ardiye, antrepo, tahmil, tahliye, demuraj vb.) belgelendirilerek ithalatta KDV matrahına dahil edilmesi gerektiği belirtilmektedir.



Gümrük Yönetmeliği'nin 112'nci maddesinde yazılı beyanın Yönetmelik eki Ek:14'te bir örneği yer alan gümrük beyannamesi ile yapılacağı belirtilmiştir. Anılan 14 no.lu ek uyarınca, beyannamenin "Hesap Detayları" bölümüne KDV matrahını oluşturan unsurların kaydedilmesi gerekmektedir. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 11.12.2013 tarihli ve 2013/19 sayılı Genelgesi'nde, KDV matrahının doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için "Yurt İçi Diğer Masraflar" adı altında toplu olarak beyan edilen "Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF)", "Kültür Bakanlığı Hesabına Yatırılan Kesinti", "Tahmil-Tahliye", "Liman Giderleri" "Depolama Giderleri" ve "Banka Masrafları" gibi ödemelerin ayrı ayrı beyan edilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Sonradan kontrol kapsamındaki gümrük incelemelerinde, beyan edilen ithalatta KDV matrahı ile fiilen gerçekleşen gider kalemleri karşılaştırılmakta ve eksik KDV matrahı beyanı edilip edilmediği kontrol edilmektedir. Özellikle ithalata KDV unsurlarını oluşturan gider kalemleri gümrük beyannamesi tescil edilirken bilinemediğinden ve bu nedenle tahmini olarak beyan edildiğinden fiilen gerçekleşen giderlerin daha yüksek olma ihtimali bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde de tahmini beyan, fiilen gerçekleşen tutarlar ile karşılaştırılmaktadır.

Bu kapsamda bir eksiklik tespit edildiğinde KDV Kanunu'nun 51'inci maddesi hükmü çerçevesinde, gümrük idaresine beyan edilmeyen KDV matrahı unsurları hakkında 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre işlem tesis edilmektedir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda ithalatta alınan vergilerin matrahlarının noksan beyan edilmesine ilişkin olarak tesis edilecek işlemler, bu Kanun'un 234'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, noksan beyan edilen tutarlara tekabül eden katma değer vergisi ve bu vergi miktarının 3 katı oranında para cezası Gümrük İdaresi tarafından tatbik edilmektedir.

### 3. İthalat İşleminde sonra ortaya çıkan ödemeler

Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre, ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Eşyanın satış bedeli ise Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta Kanun'un 27 ve 28'inci maddelerine göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, alıcının satıcı yararına doğrudan veya dolaylı olarak yaptığı veya yapacağı bütün ödemelerin dikkate alınmasıyla belirlenmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 24 ve 27'inci maddesinde belirtilen ödeme ve/veya gider kalemlerinin gümrük kıymetine eklenmesi gerekmektedir:

- Satıcıya ithal edilen eşyası için yapılan her türlü ödeme (Fiyat farkı, debit note vb. gibi),
- Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri ile eşyanın giriş liman veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme ve elleçleme giderleri;
- İthal eşyasının üretimi için alıcı tarafından üstlenilen dizayn ve kalıp bedelleri, işçilik ve malzeme giderleri dahil ambalaj bedelleri,
- Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri;
- İthal eşyasının tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu doğan hâsılanın, doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmı.

Özellikle sonradan kontrol denetimlerinde satıcı veya satıcı yararına ithal eşyası için yapılan tüm ödemeler muhasebe kayıtları üzerinden ("102 Bankalar", "159 Verilen Sipariş Avansları" veya "320 Satıcılar" gibi) kontrol edilmektedir. Bu kontroller sırasında, ithal eşyası ile ilgili olan ve gümrük kıymetine dahil edilmemiş olan yukarıda belirtilen bir matrah unsuru olup olmadığı araştırılmaktadır.

Bu kapsamda olan ve ithal edilen eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmediği tespit edilen durumlarda 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesi uyarınca eksik alınan ithalat vergileri (gümrük vergisi; KDV, KKDF ve KKDF'ye tekabül eden KDV) ve bu vergilerin 3 katı oranında cezai işlem tatbik edilmektedir.

### 4. Bedelsiz ithalat işlemleri

Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre, ithal eşyasının gümrük kıymeti, kural olarak eşyanın satış bedelidir. Eşyanın satış bedeli ise alıcının satıcı yararına doğrudan veya dolaylı olarak yaptığı veya yapacağı bütün ödemeler toplamıdır.

Diğer taraftan, ticari hayatta ithal edilen ürün bedelleri ödenmeden yani bir karşılığı olmadan ithalat işlemleri gerçekleştirilebilmektedir. İthalat bedeli satıcıya veya satıcı adına hareket eden üçüncü bir kişiye ödenmeden gerçekleştirilen ithalat işlemlerine bedelsiz ithalat işlemi denmektedir. Ancak, bir eşyanın bedelsiz olması ithalat işlemlerinde herhangi ithalat vergisi ödenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Bedelsiz ithal edilen eşyanın olması gereken (bedelli ithal edilse idi) bedeli üzerinden yani emsal bedel üzerinden ithalat vergilerin ödenmesi gerekmektedir.

Sonradan kontrol kapsamında yapılan denetimlerde, bedelsiz ithalat işlemlerinde gümrük beyannamesinde beyan edilen gümrük kıymeti ile eşyanın emsal bedeli karşılaştırılmaktadır. Bedelsiz ithal edilen eşyanın gümrük kıymeti emsal bedelden daha düşük olduğu zaman, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesi kapsamında işlem tesis edilmektedir.

Öte yandan, bedelsiz işlemler ile gerçekleşen ithalattan sonra işlemin bedelli hale dönüşmesi durumu da bir sorun olarak karşımıza çıkmakta ve zaman zaman bu konu gümrük idaresi tarafından KKDF mevzuatı açısından eleştiri konusu yapılmaktadır. Çünkü ithalat işlemi gerçekleştirildikten sonra mal bedeli satıcıya ödendiği için % 6 KKDF(muafiyet yok ise) ve bu KKDF tutarına tekabül eden KDV ve bu tutarların 3 katı oranında cezai işlem tesis edilmektedir.

## 5. Dahilde işleme rejimi

Dahilde işleme rejimi, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 108 ila 122'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Buna göre, rejim serbest dolaşımda olmayan maddenin, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesi'nden yeniden ihraç edilmesi amacıyla, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve vergileri teminata bağlanmak suretiyle geçici olarak ithal edilebilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Bu nedenle de ithal maddenin ihraç eşyasının içerisinde yer alması önem arz etmektedir.

Son dönemde gerçekleşen sonradan kontrol denetimlerinde, dahilde işleme rejimine ilişkin yararlanılan muafiyetin şartlara uygun olup olmadığı kontrol edilmektedir. Bu kapsamda aşağıdaki belirtilen konulara bakılmaktadır:

- Kapasite raporunun gerçek durumu yansıtmadığının kontrol edilmesi ve gerçek duruma göre dahilde işleme rejimi kapsamında muafiyet haklarının oluşturulup oluşturulmadığının (özellikle ithalat eşya hak edişi) kontrol edilmesi
- Eşdeğer eşya kullanımının yasal uygunluğunun kontrolü (aynı ticari kalite ve nitelikte olup olmadığı)
- İkincil işlem görmüş beyanının usulüne uygun yapılıp yapılmadığı (Fire olup olmadığını karşılaştırarak).

Dahilde işleme rejiminin ihlal edilmesi durumunda, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 238'inci maddesi tatbik edilmektedir. Buna göre, dâhilde işleme rejimi hükümlerin ihlali halinde eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı oranında para cezası verilmektedir. Ancak, dâhilde işleme rejimi kapsamı ithal eşyasının, işleme faaliyetindeki hali veya işlem görmüş ürün hali de dahil olmak üzere rejim çerçevesinde izin verilen yerlerde tespiti halinde, ithal eşyasının gümrük vergileri tutarının iki katı oranında para cezası verilmektedir. Bu cezanın ödeme süresi içinde eşyanın gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması halinde eşyanın gümrük vergileri tutarında para cezası tahsil edilmektedir.



*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. 'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*