

# GÜMRÜK İŞLEMLERİNDE

# CREDİT VE DEBİT NOTE

Mehmet ÖZKOÇ\*

## Özet

Credit ve debit note; uluslararası ticarete oluşan fiyat farklılıkları nedeniyle kullanılan araçlardır.

Credit note; çeşitli nedenlerle ortaya çıkan fiyat indirimleri sebebiyle, alıcının satıcıdan alacaklı olduğunu gösteren ve fatura yerine kullanılan bir belgedir. Alıcıdan/müşteriden alacak miktarını azaltan bir işlemdir.

Debit note; satıcının alıcıdan alacaklı olduğunu göstermek amacıyla satıcı tarafından düzenlenen ve fatura yerine kullanılan bir belgedir. Alıcının ithal etmiş olduğu eşyaya ilişkin olarak ödemesi gereken ek bir gider veya maliyettir. İthalatçı firmanın yurt dışına olan borcunu arttıran ilave bir yüküdür.

Bu çalışmada; credit ve debit note gümrük mevzuatı açısından değerlendirilmiş ve bazı öneriler getirilmiştir.

## Giriş

Credit ve debit note; son yıllarda başta maliye ve gümrük idarelerinde olmak üzere giderek artan oranda karşılaşılan/kullanılan belgelerdendir. Uluslararası ticarete ortaya çıkan bazı fiyat indirimleri veya maliyetlerde fatura düzenlenemediği gerekçesiyle, credit ve debit note yani alacak / alacaklandırma ve borç / borçlandırma belgeleri / dekontları düzenlenmektedir. Bunlar uluslararası ticaret yapan şirketlerce ticarete öngörüle-meyecek bir şekilde ortaya çıkan bazı durumlarda, fatura düzenlenemediği için fatura yerine kullanılan belgelerdir. Tüm ticari iş veya işlemlerin fatura ile belgelendirilmesinin dışındaki bir durumdur.

Gümrük işlemleri açısından ise; gümrük mevzuatında konuya ilişkin olarak çok fazla düzenleme olmamakla birlikte, öncelikle; credit ve/veya debit note'larının tanımlarının yapılması ve gümrük işlemleri açısından kullanılabilirliği ve/veya bunların kabul edilebilir bir belge veya geçerli olup olmadığının ortaya konulması ve ayrıca ithal edilen eşyanın gümrük kıymetine etkilerinin açıklanması gerekir.

## 1. Credit Note

Credit note yani alacak/alacaklandırma notu; satılan mal veya hizmetin istenilen kalite ve standartlarına uygun olmaması sonucu ortaya çıkan indirimler veya fiyat farklılığı gibi nedenlerle, alıcının satıcıdan alacaklı olduğunu göstermek amacıyla satıcı tarafından fatura yerine düzenlenen bir belgedir. İthal edilen malların fiyatlarında daha sonra satıcı tarafından ilave bir indirim veya fiyat düzeltmesi yapıldığında, fatura düzenlenmesi yerine satıcının alacaklandırma notu yani credit note düzenlemesidir. Credit note; alıcının satıcıdan parasal iade alması şeklinde olabileceği gibi mal alımı şeklinde de olabilir.

Bir mal veya hizmetin fiyatı düşmüş veya mal kısmen veya tamamen iade edilmişse, yurt dışındaki firmanın fatura düzenleme imkânı yoksa bunun yerine credit note düzenlenir ve ispat edici bir belge veya vesika olarak da kabul edilir. Satıcının çeşitli gerekçelerle yapmış olduğu bir çeşit indirimdir. İskontodan daha geniş bir kavram olmakla birlikte, iskontolar gibi gümrük mevzuatında ayrıntılı bir biçimde düzenlenmemiştir. Credit note'da ithalat maliyeti azaldığı için ithalatçı firma açısından gelir doğurucu bir işlemdir. Bu durumda, credit note'a isabet eden miktar kadar alınan mal ve hizmetin fiyatı düştüğünden dolayı, alıcıların yurt dışındaki satıcılara olan borçları da azalarak gelirleri artmış olmaktadır. Alacak notlarının yani credit notlarının; ilgili olduğu ithalata konu eşyanın gümrük ve katma değer vergisini, Gümrük Yönetmeliğinin 53'ncü maddesindeki "istisnai kıymetle beyan" a ilişkin şartların varlığı halinde, azaltıcı bir etkisi söz konusudur.

## 2. Debit Note

Debit note yani borç/borçlandırma notu ise; alıcının ithal etmiş olduğu eşyaya ilişkin olarak ödemesi gereken ek bir gider/maliyet veya yükümlülüktür. Satıcının alıcıdan alacaklı olduğunu göstermek amacıyla satıcı tarafından düzenlenen bir belgedir. İthalatçı firmanın yurt dışına olan borcunu arttıran ilave bir maliyettir. Debit note, ithalatın maliyetini arttırdığı için ilgili olduğu ithalata konu eşyanın gümrük ve katma değer vergisini artırıcı bir etkisi var. Bu durumda; 2 nolu katma değer vergisi beyannamesi ile vergi dairelerine ve/veya istisnai kıymetle beyan usulü ile de gümrük idarelerine bir beyan söz konusudur. Ayrıca, borç notları Gümrük Yönetmeliğinin 53'ncü maddesinde belirtilen süreler içerisinde ödenmez veya beyan edilmez ise kaynak kullanımını destekleme fonu ödemesine de konu olabilirler.

Türkiye'deki bir firmanın da aynı şekilde bu notları düzenlemesi mümkündür. Ülkemizdeki bir firmanın ihraç ettiği malın fiyatını alıcı firmanın talebi üzerine herhangi bir nedenle indirdiği durumda, bizdeki satıcı firma alacak notu/credit note düzenleyebilir. Benzer durum debit note için de geçerlidir. Yani bu notlar hem ithalatta hem de ihracatta söz konusu olabilmektedir.

Bu belgelerin veya notların; Vergi Usul Kanunu açısından da tevsik edici bir belge niteliğinde olduğu kabul edilmiştir. Maliye Bakanlığınca bu konuda verilmiş çeşitli görüşler veya mukteza ve özelgeler de mevcuttur.

## 3. Konuyla İlgili Düzenlemeler/Mevzuat

Bilindiği üzere; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24/1'nci maddesinde; "İthal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28 inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır..."

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24/3-a maddesinde; "Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, ithal eşyası için alıcının, satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamıdır. Bu fiyat, ithal eşyasının satış koşulu olarak, alıcının satıcıya veya satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak üzere üçüncü bir kişiye yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsar. Ödemeler, para transferi şeklinde olabileceği gibi, akreditif veya ciro edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı yapılabilir."

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 193/1'nci maddesinde; "Bu Kanunla konulmuş aksine hükümler ve 2 nci fıkraya hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bir eşyaya uygulanacak ithalat veya ihracat vergileri tutarı, bu eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre belirlenir."

### 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 181/1'nci maddesinde; "İthalatta gümrük yükümlülüğü;

- İthalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi,
- İthalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali, için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlar." hükümleri yer almaktadır.

Gümrük mevzuatına göre; ithal edilen eşyanın gümrük kıymeti eşyanın satış bedelidir ve ithal edildiği anda belirlenmektedir. Satış bedeli ise eşya için fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat ise; ithal edilen eşyaya ilişkin ve bu eşyanın satış koşulu olarak alıcının satıcıya yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsar.

Dolayısıyla; serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihten sonra bile olsa, ithal işlemi ile ilgili olarak satıcıya yapılan bir ödeme veya debit note var ise bu ödemenin eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmesi ve fark gümrük vergileri ve/veya cezalarının da tahsil edilmesi gerekmektedir.

Debit ve credit note nedeniyle eşyanın gümrük kıymetinde değişiklikler olmaktadır. Örneğin, yurt dışındaki satıcı bir firmadan alınan debit note, ithalatçı firmanın satıcıya olan borcunu ve dolayısıyla da ithal edilen eşyanın gümrük kıymetini arttırmaktadır.

Debit note nedeniyle eşyanın gümrük kıymeti değiştiği halde, uygulamada genellikle bu durum ithalatçı firmalarca gümrük idarelerine hemen beyan edilmemektedir. Bu duruma, firmalarla ilgili olarak yapılan; planlı veya plan dışı sonradan kontrol programları kapsamında, firma incelemesi/denetimi/kontrolü sonucu muhasebe kayıtlarından ulaşılmaktadır. Debit note nedeniyle, ithal eşyasının gümrük kıymeti değiştiği halde bu durum zamanında gümrük idarelerine beyan edilmez veya bildirilmez ise ayrıca Gümrük Kanunu'nun 234'ncü maddesi kapsamında cezai işlemler de uygulanabilir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211'nci maddesinde; "Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergileri geri verilir. Kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergileri kaldırılır." hükmü,

Gümrük Yönetmeliğinin 45/1-ç maddesinde; "Eşyanın serbest dolaşıma girmesinden sonra fiilen ödenen veya ödenecek fiyatta satıcı tarafından alıcı lehine bir düzeltme yapılması durumunda; eşyanın serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescilli tarihinde kusurlu olduğunun, satıcı tarafından fiyatta yapılan düzeltmenin beyannamenin tescilinden önce yapılmış satış sözleşmesinde yer alan garantiye ilişkin bir yükümlülüğünden kaynaklandığının, eşyada mevcut kusurun satış sırasında satış fiyatının belirlenmesinde dikkate alınmamış olduğunun, gümrük idaresine tevsi ve idarece uygun bulunması şartıyla, fiyatta yapılan düzeltme satış bedeli yöntemine göre gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınır ve Kanunun 211 inci maddesi çerçevesinde işlem yapılır. Söz konusu düzeltmenin dikkate alınabilmesi için, beyannamenin tescilinden itibaren bir yıl içinde yapılmış olması gerekir." hükmü,

Gümrük Yönetmeliğinin 53/3 maddesinde; "Birinci fıkrada belirtilen hallerde, vergi tahakkuku mevcut belgelerde belirtilen kıymet esas alınarak yapılır. Tamamlayıcı beyana göre gözden geçirilmiş kıymetin daha yüksek olması halinde ek vergi tahakkuku yapılır. Daha düşük olması ise; farka isabet eden kıymetin iade alındığının tevsi ve satış sözleşmesine göre kıymetin yeniden belirlenmesini gerektiren işleme ait tahlil raporu gibi bir bel-

genin onaylı örneğinin sunulması koşullarıyla ve gümrük idaresince yapılacak inceleme sonucunda söz konusu hususların tespiti üzerine Kanunun 211 inci maddesi çerçevesinde işlem yapılır." hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan bu hükümlere bakıldığında; alacak/credit notunun kullanılması, diğer bir deyişle satıcının alıcıya belli oranda bir indirim yapması durumunda geçerli olan bir husus görülmektedir. İthal edilen eşyanın daha sonra credit veya alacak notu ile kıymetinde yapılan düşüş veya meydana gelen değişiklik nedeniyle, bu durumun gümrük idaresine ispatı ve ibrazı koşuluyla, fazla tahsil edilen gümrük vergilerinin kanundaki süreler içerisinde mükellefe/yükümlüye iade edilmesi veya vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması gerekmektedir.

Bu kapsamda; iade faturası düzenlenememesi durumunda maliyetlerde yapılacak düzeltme işlemlerinin düzenlenecek credit note veya alacak notu ile yapılması mümkün bulunmaktadır. Yurt dışındaki firmaların göndereceği credit note belgesine istinaden bir fiyat indirimi yapılması durumunda, yapılan bu indirimlere paralel olarak vergide bir düzeltme işleminin yapılması mümkündür.

Konuya ilişkin olarak, Gümrükler Genel Müdürlüğünün "Credit Note ve Gümrük Kıymeti" konulu ve 85593407/165.01 sayılı veya 02/07/2015 tarihli ve 9021634 sayılı tasarruflu yazısında özetle; credit note belgelerinin ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesinde ne şekilde işleme tabi tutulacağı hususunda tereddüt hasıl olduğu; credit note'nin; ithal eşyası ile ilgili olarak; fiyat farklılığı veya eşyanın öngörülen evsafı olmaması gibi gerekçelerle yapılan fiyat indirimleri nedeniyle, alıcının satıcıdan alacaklı olduğunu ve alacak tutarını göstermek üzere düzenlenen bir belge olduğu, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce credit note ile yapılan indirimlerin gümrük mevzuatı yani yukarıda yer alan düzenlemeler çerçevesinde ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesinde dikkate alınacağı, gerekli koşulların sağlanması halinde, credit note uygulamasının Gümrük Yönetmeliğinin 53'ncü maddesi çerçevesinde istisnai kıymetle beyana konu edilmesinin mümkün olduğu, geri verme ve kaldırma ile istisnai kıymetle beyan hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ithalat işlemlerinin tamamlanmasından sonra sunulan credit note belgelerinin ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespitinde dikkate alınmayacağı; credit note belgesinde, satıcı ve alıcı, tarih ve sayı, ilgili sözleşmenin ve faturanın tarih ve

sayısı, eşyaya ilişkin bilgiler ile indirimin hangi gerekçelerle yapıldığının bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Gümrük Yönetmeliğinin “İstisnai kıymetle beyan” başlıklı 53’ncü maddesinde; (1) Kanununun 24 üncü maddesine göre kıymet tespitinin yapıldığı hallerde beyan sahibinin talebi üzerine;

- a. Konsinye şekilde teslim edilen çabuk bozulabilir eşyanın,
- b. Gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği söz konusu kıymet unsurları gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak eşyanın,
- c. Satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren eşyanın,
- d. Boru hatları veya elektrik telleri ile taşınan ve depolama imkanı olmayan sürekli akış halinde olan eşyanın,

Gümrük kıymetinin tespitinde, beyan sahibinin talebi üzerine, gümrük idaresince basitleştirilmiş usuller uygulanır.”

(2) Birinci fıkra uygulamasında, 22 ila 24 üncü maddelerdeki genel ve özel koşullar aranmaz. Ancak bu genel ve özel koşulların aranmaması bu kişiye basitleştirilmiş usulle sağlanan diğer hakların kullanım hakkını vermez. Birinci fıkranın (b), (c) ve (ç) bentlerinde belirtilen durumlarda yükümlülerin, anılan kıymet unsurlarının mevcudiyetini gösteren sözleşmelerin örneği ve onaylı çevirisini gümrük idarelerine sunmaları gerekir.

(3) Birinci fıkrada belirtilen hallerde, vergi tahakkuku mevcut belgelerde belirtilen kıymet esas alınarak yapılır. Tamamlayıcı beyana göre gözden geçirilmiş kıymetin daha yüksek olması halinde ek vergi tahakkuku yapılır. Daha düşük olması halinde ise; farka isabet eden kıymetin iade alındığının tevsiki ve satış sözleşmesine göre kıymetin yeniden belirlenmesini gerektiren işleme ait tahlil raporu gibi bir belgenin onaylı örneğinin sunulması koşullarıyla ve gümrük idaresince yapılacak inceleme sonucunda söz konusu hususların tespiti üzerine Kanununun 211 inci maddesi çerçevesinde işlem yapılır.” hükümleri yer almaktadır.

Gümrük Yönetmeliğinin bu hükümlerine göre; yükümlülerin, kıymet unsurlarının mevcudiyetini gösteren sözleşmelerin örnek ve onaylı çevirilerini gümrük idarelerine sunmaları gerektiği, vergi tahakkukunun mevcut belgelerde belirtilen kıymetin esas alınarak yapılacağı, ta-

mamlayıcı beyana göre gözden geçirilmiş kıymetin daha yüksek olması halinde ek vergi tahakkukunun yapılacağı, daha düşük olması halinde ise farka isabet eden kıymetin iade alındığının tevsiki ve satış sözleşmesine göre kıymetin yeniden belirlenmesini gerektiren işleme ait tahlil raporu gibi bir belgenin onaylı örneğinin sunulması koşullarıyla ve gümrük idaresince yapılacak inceleme sonucunda söz konusu hususların tespiti üzerine 4458 sayılı Gümrük Kanununun 211’nci maddesi hükümleri çerçevesinde işlem yapılacağı belirtilmiştir.

Gümrük Yönetmeliğinin 53/5’nci maddesinde ise; “İthal eşyasının gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken, ancak gümrük beyannamesinin tescilli anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurları için, en geç söz konusu kıymet veya matrah unsurunun öğrenildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar beyanda bulunulur ve vergileri de aynı süre içinde ödenir.” hükmü yer almaktadır.

Gümrük Yönetmeliğinin bu hükmüne göre ise; serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği anda mevcudiyeti bilinmeyen kıymet farklılıklarının, örneğin debit notlarının; öğrenildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı gününe kadar gümrük idarelerine beyan edilerek gümrük vergilerinin bu süre içinde ödenmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri çerçevesinde; yükümlülerin credit ve debit notlarını gümrük idarelerine beyanlarının mümkün olduğu ve duruma göre gümrük vergilerini ödeme veya geri alma haklarına sahip oldukları görülmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “Matrah ve indirim miktarlarının değişmesi” başlıklı 35’nci maddesindeki; “Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.” hükmü; vergi matrahının değişebileceğini ve/veya düzeltilebileceğini göstermektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “İthalatta matrah” başlıklı 21’nci maddesinde; “İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:

- İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,
- İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
- Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.” hükümleri yer almaktadır.

Bu kapsamda; credit ve debit note’ları katma değer vergisi açısından değerlendirildiğinde;

Alacak/credit note; yurt dışından ithal edilen mal veya hizmetler için fiili ithal tarihinden sonra satıcı tarafından alıcının lehine bir indirim yapılması durumunda kullanılmaktadır ve firmanın yurt dışına olan borcunu azaltmaktadır. Söz konusu bu işlem sonucunda, credit note de yer alan tutarın daha önce ithal edilmiş olan mal veya hizmete ilişkin olduğu açıkça belirlenebiliyorsa veya ilişkilendiriliyorsa, mükellefin daha önceden ödediği verginin alacak notu tutarına isabet eden kısmının gümrük idarelerince iade edilmesi gerekmektedir.

Debit/borç notu alındığında ise; bu borç notu gümrük mevzuatı kapsamında ilgili gümrük idarelerine beyan edilmeli ve bu matrah farkına isabet eden katma değer vergisinin ise yükümlü veya mükellef tarafından ödenmesi gerekir. Debit/borç notu nedeniyle, ithal edilen malın değeri veya kıymeti arttığı için ilave katma değer vergisinin ise Kanunun 21’nci maddesi gereğince alınması gerekir.

#### 4. Değerlendirme

Genel olarak alacak notu; bir firmanın yurt dışındaki bir firmaya olan borcunun azalması; debit note ise bir firmanın yurt dışındaki bir firmaya olan borcunun artmasını ifade eder. Gümrük mevzuatı ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde; credit/alacak notunun kullanılması durumunda bir vergi iadesi söz konusu iken; debit/borç notu kullanımında ise ek bir vergi veya tahakkuk durumu söz konusu olmaktadır. Alacak notların kullanımında bir vergi kaybı varken; debit notunun kullanımında ise ilave bir vergi söz konusu olmaktadır.

#### Sonuç

Alacak ve debit notlarının gümrük idarelerine sunulabileceği ve sonucunda ise; yükümlülerin duruma göre gümrük vergilerini ödeme veya geri alma/iade haklarına sahip oldukları görülmektedir.

Alacak notunun kullanılması durumunda bir vergi iadesi söz konusu olduğu için katma değer vergisi ve gümrük vergisinde bir kayıp durumu varken; debit note’nin kullanılması durumunda ise firma açısından ek bir vergi tahakkuku oluşacağından katma değer vergisi ve gümrük vergisinde ise bir artış söz konusu olmaktadır.

Sonuç olarak; Debit note veya borç notlarının süresi içerisinde beyan edilmemesi ve/veya ödenmemesi halinde kaynak kullanımı destekleme fonu tahsilatına konu edilmesi gerektiği,

Gümrük kıymetine dâhil edilmesi gereken debit veya borç notlarının gümrük idarelerine beyan edilmemesi durumunda, Gümrük Kanununun ilgili hükümleri kapsamında cezai işlemlerin uygulanması gerektiği,

Credit note sonucunda oluşan indirimin yurt dışına transfer edildiğinin ortaya konulması veya bunun belgelendirilmesi gerekmektedir,

Alacak/credit notlarının; ithalatta peşin ödeme olarak kabul edilip edilemeyeceği veya peşin ödeme belgesi ve aracı olarak kullanılıp kullanılmaması konusunda ve bu belgelerde oluşan kıymet azalışı veya fiyat indirimi nedeniyle, daha önce alınan vergilerin iadeleri hususunda ışıktutabilecek ve/veya yükümlülere yol gösterecek nitelikteki ayrıntılı düzenlemelerin de bir an evvel yapılmasının gerekli olduğu düşünülmektedir.

#### Kaynakça

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu.
- 4458 sayılı Gümrük Kanununun Uygulanmasına İlişkin Gümrük Yönetmeliği.
- Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün “Credit Note ve Gümrük Kıymeti” konulu ve 85593407/165.01 sayılı veya 02/07/2015 tarihli ve 9021634 sayılı tasarruflı yazısı.
- Maliye Bakanlığının konuya ilişkin muhtelif özelgeleri.
- UZUN, Fatih, İthalat İşlemleri ile İlgili Credit Note’lar (Alacak Notları) İthalatta Peşin Ödeme Belgesi Olarak Kullanılabilir mi? Maliye Postası Dergisi, Temmuz 2015.
- UZUN, Fatih, İthalat İşlemlerinde Alacak-Borç Dekontlarının (Credit-Debit Note) Gümrük Kıymeti Karşısındaki Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 2010, Sayı:265.