

İHRACATTA TESLİM VE ÖDEME ŞEKİLLERİ İLE İHRACAT MASRAFLARININ DURUMU

Haydar ÇAMALAN*

Ülkeye döviz kazandırıcı işlemlerin başlıcalarından biri olan ihracat, özellikle 1980'li yıllarda uygulamaya konan çeşitli istisna, muafiyet ve teşviklerle özendirilmiş ve büyük bir atılım yaparak 2-3 milyar dolar/yıl seviyelerinden 15-20 milyar dolar/yıl seviyelerine yükselmiştir.

İhracat; kişi ve kuruluşlarca üretilen mal ve hizmetlerin yurt dışındaki kişi ve kuruluşlara satılmasıdır. Özel bir satış şekli olan ihracatın, ulusal ve uluslararası kurallarla belli bir disiplin altında yapılması gerekmektedir. Bu nedenle geçerli ulusal ve uluslararası kuralların çok iyi bilinmesine gerek vardır. İhracatın yapılacağı sözleşme kuralları ile uluslararası tanımlara yüklenen anlamlar, bu bakımdan özellik arz etmektedir.

İhracat sözleşmesi taraflar arasında tam bir serbestlik ile oluşturulmakla birlikte, ihtilaf çıkması durumunda uluslararası kural ve tanımlar ihtilafın çözümleninde çok önemli bir konuma gelmektedir.

Bu yazımızın konusunu ihracat nedeniyle, ihracatçı tarafından üstlenilecek giderler oluşturmaktadır. Ancak konuya geçmeden önce MTO (Milletler arası Ticaret Odası - International Chamber Of Commerce - ICC) tarafından 1 Temmuz 1990 tarihinde yürürlüğe konan 460 sayılı broşür ile tanımlanan 13 adet ihracat teslim şeklinden belli başlı olanları ile belli ödeme şekillerinin tanımlarını hatırlatmakta fayda umuyoruz.

Çünkü, bahsedeceğimiz uluslararası tanımlar ihraç edilen malın nerede teslim edileceğini, risklerin kim tarafından üstlenileceğini, ihracat/ithalat masraflarına hangi tarafın ne kadar katlanacağını belirlemektedir.

A- İHRACAT TESLİM ŞEKİLLERİ

1- EX WORKS, EX WAREHOUSE (EXW)

Belirtilen yerde, işyerinde, mağazada v.s. teslim

(*) Vergi Denetmeni

2- FREE CARRIER (FCA)

Belirtilen yerde taşıyıcıya teslim

3- FREE ALONGSIDE SHIP (FAS)

Belirtilen yükleme limanında gemi yanında teslim

4- FREE ON BOARD (FOB)

Belirtilen yükleme limanında gemi güvertesinde teslim

5- COST AND FREIGHT (CFR)

Belirtilen varış limanında mal bedeli ve navlun ödenmiş olarak teslim

6- COST, INSURANCE AND FREIGHT (CIF)

Belirtilen varış limanında mal bedeli, sigorta ve navlun ödenmiş olarak teslim

7- CARRIAGE PAID TO (GPT)

Belirtilen varış yerine kadar navlunu ödenmiş olarak teslim

8- CARRIAGE AND INSURANCE PAID TO .. (CIP)

Belirtilen varış yerine kadar navlun ve sigorta primi ödenmiş olarak teslim

9- DELIVERED AT FRONTER (DAF)

Belirtilen sınırdan teslim

10- DELIVERED EX SHIP (DES)

Belirtilen varış limanında gemide teslim

11- DELIVERED EX QUAY (DEQ)

Belirtilen varış limanında rıhtımda teslim

12- DELIVERED DUTY UNPAID (DDU)

Belirtilen varış yerinde gümrük vergisi ödenmeksizin teslim

13- DELIVERED DUTY PAID (DDP)

Belirtilen varış yerinde gümrük vergisi ödenmiş olarak teslim

En yaygın olarak kullanılan teslim şekilleri olan FOB ve CIF teslim ile DDP teslim şekli hakkındaki genel bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

FOB (Free on Board)

En sık kullanılan teslim şekillerinden biri olan FOB'dan sonra yükleme limanının adının da belirtilmesi gerekir. Örneğin: FOB Mersin gibi. Bu teslim şeklinde ihracatçı sözleşmede belirtilen tarihte, alıcı tarafından belirtilen limanda, geminin güvertesine mal teslim ederek o andan itibaren oluşacak masraf ve rizikoları ithalatacuya devreder.

Ihracatçı, ihracat ile ilgili formaliteleri yerine getirerek liman ve yükleme masraflarını da karşılamak zorundadır. Satıcı malların gemide yerleştirilmesinden sorumlu değildir. Güvertede teslimden sonra malın tasarruf hakkı ve o andan itibaren yapılacak her türlü harcama alıcıya aittir. FOB teslimde malın fiyatı, malın maliyeti ile güverteye yükleninceye kadar yapılan masrafları kapsar.

FOB terimi deniz taşımacılığı ile birlikte hav, a kara ve demiryolu taşımacılığında da kullanılmaktadır.

CIF (Cost, Insurance and Freight)

Bu teslim şeklinde, ihracatçı, navlun ve sigorta primlerini de ödeyerek masraflarını -malın fiyatına yansıtmaktadır. CIF teslimde, mal, yükleme limanında geminin küpeştesini geçtikten sonra kaza ve ziyandan alıcı sorumlu tutulmaktadır.

CIF satışlarda satıcı, sigorta ve navlundan kaynaklanan maliyetlere katlanır. Bu uygulamada malı alanın belirleyeceği yere kadar götürme sorumluluğu satıcıya aittir.

CIF teslim şekli deniz yolu taşımacılığı ile birlikte kara, hava ve demir yolu taşımacılığında da kullanılmaktadır.

DDP (Delivered Duty Paid)

Bu teslim şeklinde ihracatçı, ithalatçının ülkesinde ve adı belirtilen yerde malları gümrük vergisi de dahil olmak üzere o ana kadar ki tüm riskoları ve masrafları üstlenerek teslim eder.

Görüldüğü üzere DDP teslim şeklinde çoğu riskoları ihracatçı üstlenmiş durumdadır. İthalatçı iyi korunmuştur. Bu teslim şekli arzın talepten fazla olduğu yani arz fazlasının bulunduğu alıcı piyasa koşullarında gündeme gelmektedir.

B- İHRACATTA ÖDEME ŞEKİLLERİ

İhracatta ödeme şekilleri başlıca dört grupta toplanabilir.

- 1- Peşin ödeme ve prefinansman
- 2- Mal mukabili ödeme
- 3- Vesaik mukabili ödeme

4- Akreditifli ödeme

Bu ödeme şekillerini çok kısa olarak açıklamakta yarar görüyoruz.

1- Peşin Ödeme ve Prefinansman

Bu ödeme şeklinde alıcı, parayı önce göndermekte, daha sonra mal gitmektedir. Burada alıcının ihracatçıya güveni söz konusudur. Peşin ödeme kambiyo mevzuatı gereğince ülkemize açılan bir kredi olduğundan bir yıl içinde ya mal olarak yada para olarak hesabın kapatılması gerekir.

2- Mal Mukabili Ödeme

Ticarette açık hesap veya serbest yükleme olarak da anılan mal mukabili ödeme şeklinde, peşin ödemenin aksine, ihracatçı bedelini almadan malı alıcıya göndermekte, bu bakımdan ithalatçıya güven duymaktadır. Bu şekilde ödemelerde ihracat bedelinin 180 gün içinde yurda getirilmesi gerekmektedir.

Aslında mal mukabili ödeme çok riskolu bir ödeme şeklidir. Zamanında veya hiç para almamak, malda hata var diye reklamasyona uğramak vb. nedenlerle iflas eden ihracatçılar bu ödeme şeklinde yoğunlaşmaktadır. Malı alan ithalatçı malın kıymetini bilmemekte, başka alanlardaki sorunlarını yada hatalarını ihracatçıya yüklemektedir.

3- Vesaik Mukabili Ödeme

Bu ödeme şeklinde, mal ithalatçıya gönderilirken orijinal evrak ihracatçının bankasına verilmekte,

banka ihracatçıdan aldığı talimata dayanarak, orijinal evrakı ithalatçının bankasına göndermekte, bedel ödendikten sonra evrakın ithalatçıya verilmesi talimatını vermektedir. Böylece ithalatçı mal bedelini ödemediği orijinal evrakı bankadan alamayacağı için gümrükten malları çekemeyecektir. Burada ihracatçı açısından tahsilat garantisi bulunmaktadır.

4- Akreditifli Ödeme

Akreditif bir bankanın belirli bir miktar ve belirli bir süre için üçüncü kişi lehine, nezdinde kredi açılması için yabancı ülkedeki muhabir bankaya gönderdiği bir tür mektuptur.

Akreditif uygulamasında ticarete konu mal bedelinin ödenmesi bir bankanın güvencesi altına alınmakta ilgili malı alan ve satan kişi ticari itibarları yerine akreditif işlemine aracı olarak katılan bankanın bir tür kefaleti geçmektedir. Bu nedenle ülkeler arası ticari faaliyetlerde akreditif güvenli bir ödeme biçimi olmaktadır.

Akreditifli ödemenin birçok şekli bulunmaktadır. Konumuz bu ayrıntıyla ilgili olmadığından bunlara değinmiyoruz.

Buraya kadar anlattıklarımızın yanında 14.2.1992 tarihinde Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından yayınlanan İhracat Yönetmeliği'nde ihracat tanımları yapılmış ve şartları açıklanmıştır.

Bunlar arasında yer alan konsinye ihracat tanımını buraya alıyoruz.

Konsinye İhracat

Kesin satışı daha sonra yapılmak üzere dış alıcı, komisyoncu veya ihracatçının temsilciliklerine mal gönderilmesidir. Konsinye ihracatta malın 1 yıl içinde satılması veya malın geri getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca GÇB üzerine Konsinye Satış ibaresinin ihracatçı birlikleri tarafından konulması gerekmektedir.

C- İHRACAT NEDENİYLE İHRACATÇININ KATLANMASI GEREKEN MASRAFLAR

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunumuzun (GVK) ticari kazancın tesbitini düzenleyen hükümleri arasında 40. maddede ticari kazançtan indirilecek giderler tek tek sayılmıştır. Kurumlar Vergisi mükellefleri ise bunlardan başka Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesi kapsamındaki giderleri de kurum kazancından indirilebilecektir.

GVK'nun 40/1. maddesinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin ticari kazançtan indirilebileceği belirtilmiştir. Ayrıca ihracat yapan mükelleflerin bu giderlere ilave olarak bu faaliyetten döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurtdışındaki işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleride indirebilirler.

Genel giderlerin ticari kazançtan indirilmesi için aşağıdaki özellikleri taşıması gerekir.

1- İlliyyet bağı

2- Harcama niteliğinde olması ve mecburilik unsuru taşıması

3- Harcama karşılığında gayri maddi bir iktisadi kıymet iktisap edilmemesi

4- Harcamanın yapıldığı gelir doğurucu olayın vergiye tabi olması

Genel olarak aşağıda adları verilen giderler genel gider mahiyetindedir.

- Banka faizleri
- Aydınlatma, ısıtma giderleri
- Kırtasiye, büro giderleri
- Temsil, ağırlama giderleri
- Büro personeli ücretleri
- Mesleki teşekkül aidatları
- Kira giderleri
- Kıdem tazminatlarının kanuni haddi aşan kısmı
- Muhabere giderleri
- Reklam giderleri

İhracatçı firma yukarıda sayılan giderlerin bütün mükellefler gibi genel gider olarak ticari kazancından indirecektir. Bunların yanında ihracatla ilgisi nedeniyle, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığının, Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki 32 sayılı karara ilişkin 91-32/5 nolu tebliğin 19. maddesinde konsinyasyon veya müşterek hesap yoluyla yapılan ihracatta satış bedeli yanında depolama, bakım, fümügasyon, muhafaza ve satış masrafları ile satışa ait diğer masrafları ve satış komisyonlarının konsinyatörler

tarafından düzenlenen kesin satış faturalarında gösterilerek kambiyo hesaplarının kapatılmasını zorunlu kılmaktadır.

91-32/5 nolu tebliği dayanılarak TCMB tarafından yayınlanan I-M sayılı genelgenin B bölümünde ise dış ticarete hangi harcamalara döviz tahsisi yapılacağı belirtilmiş olup B-4 maddesinde. ihracatçıların, gümrükten çekme, ardiye, fümügasyon, rafa (manipülasyon), satış ve benzeri giderleri, vezin (tartı), veya kalite farkı ile ekspertiz ve tahkim ücretleri (harıçteki gözetme şirketi ücretleri dahil) ne döviz tahsisi yapılacağı belirtilmiştir.

Ancak yukarıda belirtilen giderlerin evraklarının Vergi Usul Kanununun 215-227. maddeleri uyarınca yurtdışı temsilciliklerde veya yurt içinde noterlerde Türkçeye tercüm ettirildikten sonra vesika olarak kabulü mümkündür.

İhracatçılar ödeme yaptıkları bu harcamaları da giderlerine intikal ettirmektedirler. Burada tartışılması gereken konu: 91-32/5 sayılı tebliğ ile buna bağlı olarak çıkarılan I-M sayılı genelgedeki harcamaların nerede yapılması halinde geçerli kabul edilecektir.

Bu harcamalar ihracatta malın yurt dışı edilişi sırasında gümrüklerde, çıkış kapılarında, limanlarda yapılmaktadır. Bu harcamaların geçerli olacağı açıktır. Ancak, ihraç edilen aynı mal için varış ülkesinde de benzer işlemlere tabi tutularak ithalatçı tarafından ithal edilmektedir.

İthalatçı ülkede yapılan bu harcamaları hangi taraf üstlenecektir.

Kanımızca bu sorunun yanıtı başlangıçta açıklamaya çalıştığımız teslim şekillerinde aranmalıdır. Yapılan sözleşmede teslimin hangi şekilde yapılacağı belirlenmişse, MTO'nun bu terime yüklediği anlama bağlı kalınmalıdır.

Örneğin: FOB tesliminde malın yükleme limanında geminin güvertesine kadarki masraf ve sorumluluk satıcıya sonrası için alıcıya aittir. Dolayısıyla satıcının varış limanındaki masraflara katlanması anlamsızdır.

Bu açıklamalarımıza karşılık sözleşmeler ile teslim şekillerinde bazı değişiklikler yapmak mümkündür.

Örneğin: CIF tesliminde sigorta primi, navlun, ayrıca yükleme limanında gemiye yükleme masrafları

satıcıya ait iken boşaltma limanındaki boşaltma masrafları alıcıya aittir. Eğer boşaltma masraflarının da satıcı tarafından karşılanması isteniyorsa "CIF landad" şeklinde sözleşme düzenlemek ve evraklara bu şerhi koymak gerekmektedir.

Bu bakımdan, sözleşmelerin dikkatle oluşturulması ve sözleşmelere bağlı kalınması ihtilafların oluşmasını ve tahkim yerlerinde sorunun çözümünde kolaylık sağlayacaktır.

Kaynaklar

1. Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri, Atilla BAĞRIAÇIK
2. KDV Uygulaması, Mehmet MAÇ
3. Açıklamalı ve İçtihatlı Gelir Vergisi Kanunu, A. UYSAL - N. EROĞLU
4. Danıştay Kararları ve Özelgeler, Şükrü KIZILOĞLU
5. Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü, M. AKYÜZ - N. ERTEL