

MAL İHRACATINDA KDV İSTİSNASI

Abdullah TOLU*

A- Giriş

Ihracat Yönetmeliğinde yapılan tanıma göre ihracat; bir malın veya değerlin yürürlükteki ihracat mevzuatı ile kambiyo mevzuatına uygun şekilde fiili ihracatının yapılması ve kambiyo mevzuatına göre bedelinin (bedelsiz ihracat hariç) yurda getirilmesi veyahut Dış Ticaret Müsteşarlığınca ihracat olarak kabul edilen sair çıkışlardır.

Gelişmekte olan ülkemizin döviz girdisi sağladığı kaynakların başında ihracat gelmektedir. Ülkemiz gelişmesinde taşıdığı önem nedeniyle ihracat, yürürlükte bulunan mevzuatlarda yapılan birtakım düzenlemelerle teşvik edilmektedir. Bu teşviklerden biriside, ihracatta KDV istisnası ve iade uygulamasıdır.

KDV ihracat istisnası, KDV Kanunun 11 ve 12. maddelerinde düzenlenmiş, ilke ve şartları AT direktifleri esas alınarak belirlenmiştir. Örneğin AT direktiflerinde KDV yönünden vergilendirme hakkının, mal ve hizmetin nihai olarak tüketildiği veya faydalandığı ülkeye verildiği hususu dikkate alınarak, (literatürde buna destinasyon ilkesi (varış ülkesinde vergilendirme) de denilmektedir.) 3065 sayılı KDV Kanununda da benzer düzenlemeler yapılmış ve hertürlü mal ve hizmet ihracatı KDV'den istisna edilirken, her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'ye tabi tutulmuştur.

Bu çalışmada mal ihracatında KDV istisnasının usul ve esaslarıyla özellik gösteren durumlar incelenmeye çalışılacaktır.

B- Mal İhracatında KDV İstisna Uygulaması

1- KDV İhracat İstisnası için Gerekli Şartlar

3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-a maddesine göre ihracat teslimleri ile yurt dışındaki müşterilere yapılan hizmetler KDV'den istisnadır.

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

Bir teslimin KDV yönünden ihracat teslimi sayılabilmesi için aranılan şartlar ise KDV Kanununun 12/1. maddesinde belirlenmiştir. Madde hükmüne göre, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için;

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması,

- Teslim konusu malın T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye ulaşması

gerekmektedir.

a- Yurt Dışındaki Müşteri Tabiri

Yurt dışındaki müşteri ifadesinden kastedilen husus ise Kanunun 12/2. maddesinde belirtilmiştir. Madde ile yapılan düzenlemeye göre yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

b- Malın Bir Dış Ülkeye Vasıl Olması

KDV Kanununun 12/1. maddesinde yer alan ve ihracat için aranılan şartlardan birisi olan "teslim konusu malın T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olması" ifadesinden, ihracata konu olan malın T.C. gümrük hattını geçmesinin anlaşılması gerekir. Dolayısıyla, T.C. gümrük hattını geçmeyen hiçbir mal teslimi nedeniyle KDV ihracat istisnası uygulanmayacaktır. Örneğin, ihracat teslimine konu olan malın yurt dışındaki alıcı veya onun adına hareket

edenlere Türkiye'de teslimi KDV'ye tabi olacak, malların bunlar tarafından yürürlükteki mevzuata uyularak yurt dışı edilmesi işlemine ise KDV ihracat istisnası uygulanabilecektir.

2- İhracat İstisnasının Uygulanacağı Dönem ve Dövizin TL'ye Çevrileceği Tarih

a- İstisnanın Uygulanacağı ve Beyan Edileceği Dönem

Katma değer vergisi ihracat istisnasına ait bedeller, malın fiilen ihraç edildiği, diğer bir ifade ile malın T.C. gümrük hattını geçtiği aya ait katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. İhracat istisnası beyanının malın fiilen yurt dışı edildiği tarihe (döneme) bağlanma zorunluluğu, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ihracat istisnası için gerekli olan şartların belirlendiği 12/1. maddesinden ileri gelmektedir.

Katma değer vergisi ihracat istisnası uygulanmasında, ihracatın gerçekleştiği veya malın fiilen yurt dışı edildiği tarih, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce belirlenen ve gümrük beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen "gümrük hattının çıkış tarihi"dir.

b- İntaç Tarihinin KDV İstisnası Bakımından Fiili İhraç Tarihi Olarak Kabul Edilemeyeceği

İntaç tarihi, malların sevkine ilişkin işlemlerin bitirildiği tarihi göstermekte olup bu tarihte mallar henüz gümrük hattını geçerek bir başka ülkeye ulaşmamaktadır.

Buna göre, malların yükleme işleminin tamamlandığı tarihi gösteren intaç tarihinde ihracata konu mallar henüz T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olmadığından, bu tarihte katma değer vergisi ihracat istisnasının uygulanması ve istisna kapsamındaki bedelin beyanı mümkün değildir. Katma değer vergisi ihracat istisnası uygulamasında beyan açısından intaç tarihinin esas alınması halinde istisna, malın fiilen ihraç edildiği vergilendirme döneminden önceki bir dönemde uygulanabilecek bu durumda ise erken katma değer vergisi iadesine sebebiyet verilebilecektir. Dolayısıyla sonraki dönemlerde yararlanılacak istisnadan, önceki dönemlerde yararlanılarak erken katma değer vergisi iadesine sebebiyet verilecektir.

Öte yandan, intaç tarihi ve fiili ihraç tarihlerinin aynı tarih olduğu durumlarda, KDV istisnası bakımından herhangi bir sorun doğmayacaktır.

• İhracat Faturasının Düzenlendiği Ay ile İhracatın Fiilen Yapıldığı Ay'ın Farklı olması Halinde Beyan

İhracat istisnasına ait bedeller, ihracatın fiilen gerçekleştirildiği döneme ait beyanname ile beyan edildiğinden, ihracat faturasının düzenlendiği tarih ile fiili ihracatın gerçekleştirildiği tarihin aynı vergilendirme dönemine rastlaması halinde, ihracat faturasında yer alan bedeller, ilgili dönemde beyan edilecektir. Bu konuda herhangi bir sorun bulunmamaktadır.

Ancak ihracat faturasının düzenlendiği dönem ile fiili ihracatın gerçekleştirildiği dönemin farklı olduğu, diğer bir ifade ile dönem kayması bulunduğu hallerde, ihracat faturasındaki bedellerin, faturanın düzenlendiği döneme ilişkin beyanname ile mi yoksa ihracatın yapıldığı döneme ilişkin beyanname ile mi beyan edileceği konusunda sorunlarla karşılaşmaktadır.

Katma değer vergisinde verginin beyanı açısından prensip, satış faturasının, ait olduğu dönem katma değer vergisi beyannamesine dahil edilmesidir. Ancak, katma değer vergisi ihracat istisnasının, malın fiilen yurt dışı edildiği tarihte beyan edilme zorunluluğu bulunması karşısında, ihracat faturasının düzenlendiği ve ihracatın yapıldığı dönemlerin farklı olması halinde, ihracat faturasında gösterilen bedellerin faturanın düzenlenerek yasal defterlere kaydedildiği döneme değil, malın fiilen ihraç edildiği (yurt dışı edildiği) döneme ait katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekir.

Katma değer vergisi ihracat istisnasına ait bedellerin, ihraç faturasının düzenlendiği dönemin değil, ihracatın fiilen gerçekleştirildiği dönemin katma değer vergisi beyannamesiyle beyan edilme zorunluluğu, faturanın düzenlendiği ay beyannamesi ile beyan edilme ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır.

Öte yandan, ihracat istisnasına

ilişkin beyanın ihracatın gerçekleştirildiği dönemde yapılması halinde, ihraç edilen mala ilişkin faturalar Vergi Usul Kanununda yer alan süreler içerisinde ait olduğu vergilendirme döneminde kanuni defterlere kayıt edileceğinden, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının yıllık olma özelliğini etkilemeyecektir. Bu durum özellikle yılın son günlerinde ihracat faturasının düzenlendiği ancak ihracatın izleyen yılda gerçekleştirildiği hallerde söz konusu olabilmektedir.

d- İç Gümrüklerde Yapılan İhracatlarda İstisnanın beyan Edileceği Dönem

Katma değer vergisi ihracat istisnası uygulamasında ihracat işleminin gerçekleştiği tarih, malın "Gümrük Hattını Çıkış Tarihi"dir. Konu hakkında 19 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, iç gümrüklerden yapılan ihracatlarda katma değer vergisi ihracat istisnası, malın iç gümrükten çıktığı tarihte değil, dış gümrüklerden yurt dışı edildiği tarihte uygulanacaktır.

Konu ile ilgili yayımlanan 13.3.1991 tarih ve 1991/3 Sıra No.lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesinde de belirtildiği üzere, iç gümrüklerden yapılan ihracatlarda ihracat istisnasının beyanı açısından iç gümrüklerden yapılan yüklemelere ilişkin şerhlere itibar edilmemesi, malın sınır gümrüğünden çıkış tarihini gösteren imzalı ve kaşeli tarihlerin esas alınması gerekmektedir.

e- Faturadaki İhracat Bedeli Dövizin TL.'ye Çevrileceği Tarih

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 26. maddesinde bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden TL.'ye çevrileceği hükme bağlanmıştır.

Katma değer vergisi ihracat istisnasında, istisnanın beyanı açısından vergiyi doğuran olay, ihracatın fiilen gerçekleştirildiği, diğer bir anlatımla ihracata konu malın T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye ulaştığı tarihte meydana gelmektedir.

Bu nedenle, katma değer vergisi ihracat istisnası açısından ihracat bedeli dövizlerin malın fiilen yurt dışı edildiği tarihteki T.C. Merkez Bankası cari alış kuru üzerinden TL.'ye çevrilerek, malların fiilen ihraç edildiği döneme (aya) ait beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

Örneğin, faturası 10.11.1997 tarihinde düzenlenen malların 28.11.1997 tarihinde ihraç edilmesi halinde, KDV beyannamesine dahil edilecek tutarların (beyannamenin 24 ve 25. satırları) faturadaki dövizin 10.11.1997 tarihi değil, 28.11.1997 tarihindeki Merkez Bankası cari alış kuru üzerinden TL.'ye çevrilerek tespit edilmesi gerekir.

3- İhracat İstisnasına Ait Bedellerin Malların İhraç Edildiği Dönemden Önceki Dönem ve/veya Dönemlerde Beyan Edilmesi

İhracat istisnasının malın fiilen yurt dışı edildiği aya ait katma değer

vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekir. İhracat teslimleri katma değer vergisinden istisna olduğundan, ihracat istisnasına ait bedellerin malın fiilen yurt dışı edildiği dönemden önceki veya sonraki dönemlerde beyan edilmesi vergi ziyaı oluşturmamaktadır.

Ancak, istisnanın malın fiilen yurt dışı edildiği dönemden önceki bir dönemde uygulanması, erken katma değer vergisi iadesine neden olduğu taktirde vergi ziyaı söz konusu olabilecektir. Erken katma değer vergisi iadesinden söz edilebilmesi için;

- İhracat istisnasına ait bedellerin, ihracatın gerçekleştirildiği dönemden önceki dönemlere ait katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilmiş olması,

- Beyanname uyarınca doğan katma değer vergisi iadesinin, ihracatın gerçekleştirildiği dönem beyannamesinin verilmesinden önce vergi dairesinden alınmış olması gerekmektedir. Ancak, ihracat istisnası malın fiilen yurt dışı edildiği dönemden önceki bir dönemde beyan edilmiş olmakla beraber, beyanname uyarınca iade olarak doğan verginin ihracatın gerçekleştirildiği döneme ait katma değer vergisi beyannamesinin verilmesinden sonraki herhangi bir tarihte alınması halinde, erken iadede ve dolayısıyla vergi ziyaından söz edilemeyecektir.

4- Özellik Gösteren Haller

a- Konsinye İhracatlarda KDV istisnası

Kesin satışı daha sonraki ta-

rihlerde yapılmak üzere dış alıcılara, komisyonculara, şube ve temsilciliklere mal gönderilmesi şeklinde tanımlanan konsinye ihracat işlemlerinde, konsinye olarak yurt dışına gönderilen malların yurt dışı edildiği tarihte, katma değer vergisi ihracat istisnasının uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Çünkü, malların konsinye olarak yurt dışı edildiği tarihte malın alıcısı, satılıp satılmayacağı ve bedeli belli olmayıp, söz konusu malların tasarruf hakları da devredilmemektedir. Dolayısıyla konsinye olarak yurt dışına gönderilen mallarda, Kanunun 2. maddesinde tanımlanan teslim hükümlerine göre işlem yapılması söz konusu değildir.

Öte yandan, yurt içi konsinye satışlarda vergiyi doğuran olayı malların alıcıya teslimine bağlayan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/d maddesi hükmünün, ilke olarak konsinye ihracat işleminde de uygulanması gerekir. Bu durumda konsinye ihracat işlemlerinde istisnanın beyanı açısından vergiyi doğuran olay, malın konsinye olarak yurt dışına gönderildiği tarihte değil, malın yurt dışında kesin alıcısına teslimin yapıldığını gösteren faturanın düzenlendiği tarihte meydana gelmektedir.

Buna göre konsinyasyon yoluyla yapılan ihracat işlemlerinde ihracat istisnası, malın yurt dışı edildiği sırada kesin alıcısı, satılıp satılmayacağı ve bedeli belli olmadığından malların kesin alıcısının belirlenip, bu alıcı

adına faturanın düzenlendiği tarihin ait olduğu dönemde (ayda) uygulanabilecektir.

b- Transit İhracatta KDV İstisnası

Alış ve satış bedelleri arasındaki lehte fark esas olmak üzere, malların Türkiye'ye getirilmeden transit veya doğrudan doğruya bir ülkeden başka bir ülkeye satılması olarak tanımlanan transit ihracat işlemlerinde, mallar Türkiye'ye getirilmeden yurt dışında satıldığından, bu işlemler katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla katma değer vergisinin konusuna girmeyen transit ticaret işlemleri için katma değer vergisi ihracat istisnası hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Çünkü, istisna uygulamasında esas unsur, işlemin öncelikle katma değer vergisinin konusuna girmesidir.

Buna göre, yurt dışında bir ülkeden alınıp, Türkiye'de millileşmeden bir başka ülkeye satılan transit ihracata konu mal bedelleri, katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir. Verginin konusuna girmeyen bu ihracat nedeniyle Türkiye'de herhangi bir şekilde vergi yüklenilmiş ise, bu verginin de Kanunun 30/a maddesine göre indirim

konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

C- Sonuç

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, KDV ihracat istisnası uygulamasında, malların fiilen yurt dışı edildiği tarihin tespiti, istisnanın uygulanacağı dönemin ve ihracat bedeli dövizlerin TL'ye çevrileceği tarihin tespiti yönünden önem taşımaktadır. Ayrıca KDV ihracat istisnasının uygulanması bakımından zorunlu şart, destinasyon ilkesi ve kanunun 12/1. maddesi gereği, malların yurt dışı edilmesidir. Yurt dışı edilmeyen mallar için, KDV istisnası uygulanması mümkün değildir.

Kaynakça

- 1- Şükrü KIZILOĞLU, KDV Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mayıs 1996 (İkinci Baskı)
- 2- Abdullah TOLU, "Mal İhracatında KDV İstisnası ve İadesinin Usul ve Esasları", Mali Hukuk Dergisi, Yıl: 1996, Ocak-Şubat, Sayı:61.
- 3- Abdullah TOLU - Kemal OKTAR, KDV Beyannameleri Düzenleme Rehberi (föy-volant), Maliye Postası Yayını, Ankara, 1995.
- 4- İlhan KIRIKTAŞ - Abdullah TOLU, İhracatta KDV Uygulaması, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, Aralık 1996.