



**Katma Değer
Vergisinde
İmalatçılar
Tarafından İhraç
Edilmek Kaydıyla
Yapılan
Teslimlerde
Tecil-Terkin
Uygulaması ve
Bunların
Muhasebeleştirilmesi**



Kemal AKMAZ

Vergi Denetmen Yardımcısı

Giriş

Bilindiği üzere; İhracatın teşviki amacıyla 3297 sayılı kanunun 3'ncü maddesiyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Mal ve Hizmet İhracatı" başlıklı 11'nci maddesinin 1'nci fıkrasına (c) bendi ilave edilmiş, yapılan bu değişiklikle vergi mevzuatına, İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından yapılan teslimlerde tecil-terkin sistemi dahil edilmiştir.

Bu sistemle ihracatçılar bazı şartlarla KDV ödemeksizin mal tedarik edebilmekte ve KDV iadesi ile uğraşmaktan kısmen kurtulmaktadır. İmalatçılar ise teslim KDV'si kadar olan KDV borcunu faizsiz olarak tecil ettirmek suretiyle finansman yükünden kurtulmakta, hatta KDV borcu çıkmamışsa veya çıkan KDV borcu tecil edilmesi gereken KDV miktarından az ise aradaki farkı nakden veya mahsup suretiyle ihracatçıdan alamadığı KDV'nin tamamını Vergi Dairesinden alabilmektedir. Dolayısıyla üretici ve ihracatçılar fiyat rekabeti açısından korunmuş olmaktadır.

Aslında, "mal ve hizmetlerin nihai tüketicilere tesliminde vergilendirilmesi" ilkesinin de bir gereği olan tecil-terkin müessesesiyle, hem malların nihai tüketicilere gerçek

değeri ile ulaşması sağlanmakta hem de bahse konu ürünlerin çifte vergilemesi önlenmiş olmaktadır.

Bu çalışma kapsamında, imalatçıların ihracatçılara ihraç kayıtlı teslimlerinde istisna uygulamasına yönelik önem arz eden hususlara ve tecil-terkin, iade edilecek / edilen vergilerin muhasebeleştirilmesine değinilecek olup, KDVK. Geçici-17'nci maddesine istinaden uygulanan "Dahilde işleme ve geçici kabul" rejimlerinde tecil-terkin uygulamasına değinilmeyecektir.

1 - Tecil-Terkin Uygulaması

1.1- Uygulamaya İlişkin Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenleme

" Mal ve hizmet İhracatı:

Madde 11-1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

...

c) (3297 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle eklenen bent) İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait Katma Değer Vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesine göre belirlenen (4842 Sayılı Kanunun 21' inci maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 1.5.2003) gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Tecil ve terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanunun 32'nci maddesi hükmü uygulanmaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi (5228 Sayılı Kanunun 59/2-b maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 31.07.2004) ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

(4842 Sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle eklenen hüküm, Yürürlük: 1.5.2003) İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir."

1.2 - Tecil- Terkin Uygulamasına Konu Olan Teslimler

Mükelleflerin tecil-terkin uygulamasından yararlanabilmelerinin temel şartı yapılan teslim ihracat teslimi olması gerekmektedir. Ancak bir teslimin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun öngördüğü anlamda ihracat teslimi sayılabilmesi yine aynı Kanunun 12/1. maddesinde aranılan şartların yerine getirilmiş olması ile mümkündür.

Buna göre; teslimin yurt dışındaki veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da gümrük antreposu işleticisine yapılması ve teslim konusu malın T.C. gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulması gerekmektedir.

Bu manada uygulamaya konu olan teslimler; İmalatçıların ihraç kayıtlı teslimleri ve İmalatçı olmayanların ihraç kayıtlı teslimleri olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir.

1.2.1- İmalatçıların İhraç Kaydıyla Teslimleri

Sistemin uygulanması için aranan önemli şartlardan biri, malı teslim edenin imalatçı olması ve ihraç kaydıyla teslim edilen malın bu imalatçı tarafın-

dan üretilmiş veya bu imalatçı tarafından üretilmiş sayılan mal olması gerektiğidir.

Konuyla ilgili olarak ilk düzenleme 23 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile yapılmış olup, Tebliğde; imalatçının, bir maddenin şeklini, niteliğini veya terkipini; makina, alet veya el emeği yardımı ile kısmen veya tamamen değiştirilmesini sağlayanları, ifade ettiği belirtilmiştir. Kimlerin imalatçı sayılacağına ilişkin açıklama/düzenleme ise 27 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümünde yapılmıştır. Bu açıklamalar çerçevesinde bir mükellefin imalatçı sayılabilmesi için;

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması,
- Sanayi Odası, Ticaret Odası, veya Esnaf ve Sanatkarlar Derneklerine kayıtlı bulunması,
- İmalat içinde en az 5 işçi çalıştırması (İmalat işine fiilen katılmayan yönetici, büro personeli veya muhasebeci gibi personel bu sayının tespitinde dikkate alınmaz. İş yeri sahibi fiilen üretime katılıyorsa bu sayıya dahil edilir.)
- Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması (Araçların kiralanması halinde kira sözleşmesinin en az bir yıllık ve noter onaylı olması) gerekmektedir.

Ayrıca, mezkur tebliğde belirtildiği üzere;

- Henüz sanayi siciline kaydı yapılmamış ve sanayi sicil belgesi almamış olmakla beraber, bu amaçla Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na başvuran ve bu bakanlıktan kendisine belge verileceğine ilişkin olumlu görüş alanlar,

- Diğer şartları taşımak kaydıyla ihraç edilen nihai ürünün imalat safhalarından bir bölümünü bizzat yapan, diğer imalat safhalarını ise ham ve yardımcı maddelerini sağlayarak işin riskini ve işletme organizasyonunu üstlenip, başka firmalara fason ücreti karşılığında yaptıran mükellefler, imalatçı sayılacak ve tecil-terkin uygulamasından faydalanacaklardır.

- Yine yukarıda belirtilen şartları topluca taşıyan imalatçılar, kapasitelerini aşan talepleri karşılayabilmek amacıyla başka firmalara, işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenip, ham ve yardımcı maddelerini sağlayarak fason ücreti karşılığında mal imal ettirmeleri halinde; bu firmalar da gerek kendi ürettikleri ve gerekse sanayi sicil belgesinde yazılı üretimleri konusunda ken-

di üretimlerine ilave olarak işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenip ham ve yardımcı maddelerini sağlayarak fason ücreti karşılığında imal ettirdikleri mallar açısından imalatçı sayılacak ve uygulamadan yararlanacaklardır. Hammadde ve yardımcı maddelerin imalatçı tarafın sağlanmasından maksat, bu maddelere ait faturanın işi yaptıran imalatçı adına düzenlenmiş olmasıdır. Ancak cüz'i olmak kaydıyla bazı malların fasoncu tarafından sağlanmış olması sonucu etkilemeyecektir.

- 87 Seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (F) bölümünde ; ihraç edilecek mal ile bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların ihraç kaydıyla teslim edilmesi ve bunların ihracının tek bir mal olarak gerçekleştirilmesi halinde, asıl malın yanı sıra eklenti veya ayrılmaz parça niteliğindeki malların yurt dışındaki müşteriye kesilen faturada ve gümrük beyannamesinde ayrıca yer almasına bağlı olarak tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir. Anılan Tebliğde yer alan örnek şu şekildedir.

"İhracatçı (A)'nın yurt dışındaki müşterisinin siparişi üzerine, (B) fabrikasından ihraç kaydıyla teslim aldığı şasi kamyonu, (C) fabrikası tarafından da ihraç kaydıyla teslim edilen kasa monte edilmiştir.

İhracatçı (A)'nın yurt dışındaki müşterisi adına düzenlediği faturada şasi kamyon ile kasanın ayrı ayrı gösterilmesi ve bu malların gümrük beyannamesinde belirtilen şekilde ve imalatçı-tedarikçi ad ve unvanıyla yer alması halinde, söz konusu malların Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında işlem görmesi mümkündür."

91 Seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (L) bölümünde de, tecil-terkin sistemi kapsamında teslim alınan malların ihracında ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan ve ihracat faturası ile gümrük beyannamesinde yer alan veya beyanname eklerinde gümrük makamlarınca doğruluğu konusunda meşruhat verilen mallar Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında işlem görebileceği yönünde düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeyle de, dava konusu olup genelde idare aleyhine sonuçlanan bir husus çözüme kavuşturulmuş olmaktadır.

Buna karşılık;

- İmalatçı kapsamına girmeyen mükellefler,

- İşin riskini ve işletme organizasyonunu üstlenmek ve ham ve yardımcı maddeleri sağlamakla beraber sanayi sicil belgelerinde yer alan üretim konusu dışında başka malları fason olarak imal ettirenler, bu mallar dolayısıyla; Ücret karşılığında fason işi yapanlar da yaptıkları bu iş dolayısıyla imalatçı sayılmayacaklar ve uygulamadan faydalanamayacaklardır.

Diğer taraftan;

- İmalatçı olmakla beraber ihracatçıya ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın almaları durumunda, imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için tecil - terkin uygulaması yapılacak, ancak piyasadan hazır olarak alınıp, satılan mallar için tecil - terkin işlemi uygulanmayacaktır.

- Ana hammadde ihracatçı tarafından temin edilmiş ise bu maddenin işlenmesi sonucu elde edilen mal ihracatçıya ihraç kaydıyla teslim edilmez. 23 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde; "Satın aldıkları malları işledikten sonra ihraç edenler imalatçı-ihracatçı sayıldıklarından bu malları vergi ödemeden satın almaları mümkün değildir." denilmiştir. Ancak, ihracatçı ana hammaddeyi fason imalat yapan imalatçıya fatura etmesi halinde, imalatçı tarafından ihracatçıya yapılan teslim tecil- terkin uygulamasına konu olabilecektir.

- İhracatçıların imalatçıları dışındaki kişilerden (Özel finans kurumları hariç) ihraç edilmek kaydıyla dahi olsa satın aldıkları mala ait katma değer vergileri için tecil-terkin uygulaması mümkün değildir.

Burada bilinmesi gereken hususlardan biri; İmalatçının ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın, ihraç edilen nihai mamul olması gerektiğidir. İmalatçının ihraç kaydıyla da olsa satışını yaptığı mal, aynen ihraç edilen nihai mamul değilse, bu teslimde tecil - terkin işlemi uygulanmayacaktır. Keza ihracatçı tarafından olsa dahi işlemde geçirilecek ara malların tesliminde bu sistem işlemeyecektir. Diğer bir hususta, bir mükellef imalatçı vasfını haiz olsa dahi fasoncu sıfatıyla ürettiği malı ihraç kayıtlı olarak teslim edemeyeceğidir. Bu manada yurt dışından geçici ithal yoluyla bedelsiz olarak getirilen hammadde-lerin işlenmesi suretiyle üretilen mal ihraç kayıtlı teslim edilemez. Çünkü burada geçici ithal yoluyla bedelsiz olarak mal getirip üreten imalatçı fasoncu durumdadır. Buna mukabil geçici olarak ithal edilmekle beraber hammadde bedeli ödenmiş ise bu maddenin işlenmesi ile elde edilen mal imalatçı tarafından üretilmiş sayılır ve ihracatçılara ihraç kaydıyla teslimine konu olabilir.

İhracatın teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edildiğinin Gümrük Çıkış Beyannamesi ile tevsik edilememesi halinde sürenin bitiminde mükellefe bir uyarı yazısı gönderilecektir. Bu yazıda mükellefin 7 gün içinde cevap vermesi ve gümrük beyannamesinin Vergi Dairesine ibraz edilmesi gerektiği belirtilecek, 7 gün içinde mükelleften herhangi bir cevap alınamaması halinde takibata geçilecek ve tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunacaktır. (1989/8 Sıra No.lu KDV İç Genelgesi)

Ancak ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde ise, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilecektir.

19 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, ihracatın gerçekleştiği tarih olarak "gümrük hattını çıkış tarihi" olarak dikkate alınması gerektiği, 13.03.1991 tarih, 1991/3 Sıra No.lu KDV İç Genelgesinde de, iç gümrüklerde yapılan ihracat yüklemeleri sırasında ilgili gümrük yetkililerince düzenlenen gümrük çıkış beyannamelerinde gösterilen şerhlere itibar edilmemesi, malın sınır gümrüğünden çıkış tarihini gösteren imzalı ve kaşeli tarihlerin esas alınması gerektiği belirtilmiştir.

2.1.2 - İhraç Kaydıyla Mal Teslim Alan İhracatçılar Bakımından ;

İhracatçıya ihraç kaydıyla teslim olunan mal ile ihraç olunan malın cins itibarıyla aynı olması gerekmektedir. İhracatçı malı aldıktan sonra mal üzerinde malın cinsini ve evsafını değiştirir/değiştirir ise cins uyumsuzluğu dolayısıyla ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellef cezalı duruma düşer. Ancak malın ihracatçı tarafından tasnif, ambalajlama gibi imalat sayılmayacak, malın cins itibarıyla değişime uğramasına yol açmayacak bazı işlemler yapmasında sakınca yoktur.

İhracatçılar, ihrac kaydıyla aldıkları malı (altında KDV tahsil edilmediğine dair kayıt içeren faturadaki) KDV indirimi yapmaksızın kayıtlara geçirirler. Faturadaki KDV ödenmediği için, ihracatçı tarafından yevmiye defterine kaydedilemeyeceği gibi, Katma Değer Vergisi Beyannamesinde indirimler arasında da gösterilmez. Diğer bir ifadeyle İhracatçıların satın aldıkları mallar için hesaplanan katma değer vergisini ödemediğinden indirim veya iade hakkı bulunmamakta, ödemediği bir vergiyi beyannamelerine intikal ettirmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Bu uygulama kapsamında KDV yüklenmeksizin teslim aldıkları malı, KDV hesaplamaksızın ihrac ettikleri için bu ihracatla ilgili KDV sorunu ihracatçı açısından hemen hemen çözümlenmiş olmakta, ihracatla ilgili genel giderlerin KDV si ise talep olması halinde ihracatçıya iade edilmektedir.

Malın ihracatçıya tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilmesi mecburi olmayıp, taraflar her bir teslim (her bir fatura) için sistemin uygulanıp uygulanmayacağı hususunu kendi aralarında serbestçe kararlaştırabilirler. Ayrıca tecil-terkin kapsamında yapılan teslimlerin ihracatının gerçekleşmesi halinde yapılacak işlemleri, aralarında yapacakları bir sözleşmeyle belirleyebilirler.

2.2- Muhasebeleştirme

Örnek-1 :

1 - 01.04.2004 tarihinde İmalatçı Atılım Tekstil Konfeksiyon San. Tic. A.Ş. 6.000.000.000.- TL + %18 KDV ödemek suretiyle 1.500 mt. kumaş satın almıştır.

2 - 10.04.2004 tarihinde Aktif Dış Tic. A.Ş.'ye ihrac kayıtlı olarak 10.000.- EURO karşılığında 360 adet gömlek satmıştır.

3 - 30.04.2004 tarihi akşamı itibariyle KDV tahakkuk kaydı yapılmıştır.

4 - 01.05.2004 tarihinde ihracatın gerçekleşmesi üzerine, ihracatçı firma gümrük çıkış beyannamesinin onaylı bir örneğini Atılım Tekstil Konfeksiyon San. Tic. A.Ş.'ye göndermiştir. Atılım A.Ş. Vergi Dairesinden tecil olunan verginin terkin talebini etmiş, Dairece vergi terkin olunmuştur.

5 - İade alacağı, 30.08.2004 tarihinde firmanın SSK prim borçlarına mahsup yoluyla kapatılmıştır.

1-) Alınan ilk madde ve malzemelere ilişkin muhasebe kaydı

150	İLK MADDE VE MALZEME	6.000.000.000
10	Konfeksiyon Malzemesi	
001	Kumaş	
191	İNDİRİLECEK KDV	1.080.000.000
10	İlk Madde ve Malzemelere Ait KDV	
001	%18 KDV	
100	KASA	7.080.000.000
10	Merkez Kasa	
001	TL Kasası	

2-) İhraç kayıtlı yapılan satışın muhasebeleştirilmesi**a - İmalatçının muhasebe kaydı**

120	ALICILAR	10.000.000.000
10	Yurtiçi Alıcılar	
001	Aktif Tic. A.Ş.	
192	DİĞER KDV	1.800.000.000
10	Tecil Edilecek KDV	
001	Kur Farkına Ait KDV	
601	YURT DIŞI SATIŞLAR	10.000.000.000
10	İhraç Kayıtlı Satışlar	
001	Aktif Tic. A.Ş.	
391	HESAPLANAN KDV.	1.800.000.000
10	İhraç Kayıtlı Satışlar	
001	Hesaplanan %18 KDV	

b- İhracatçının muhasebe kaydı

153	TİCARİ MALLAR	10.000.000.000
10	İhraç Kayıtlı Alınan Mallar	
001	Gömlek	
320	SATICILAR	10.000.000.000
10	Yurt İçi Satıcılar	
001	Atılım A.Ş.	

3 - a - Nisan 2004 dönemi KDV tahakkuk kaydı

391	HESAPLANAN KDV,	1.800.000.000
10	İhraç Kayıtlı Satışlar	
001	Hesaplanan %18 KDV	
191	İNDİRİLECEK KDV	1.080.000.000
10	İlk Madde ve Malzemelere Ait KDV	
001	%18 KDV	
360	ÖDENECEK VERGİLER VE FON.	720.000.000
10	K.D.V.	
001	% 18 KDV	

b - İhraç kayıtlı Satışa ait KDV'nin Tecil Edilmesine ait Muhasebe kaydı

360	ÖDENECEK VERGİLER FONLAR	1.080.000.000
10	K.D.V.	
001	%18 KDV	
392	DİĞER KDV	720.000.000
10	Tecil Edilen KDV	
001	İhraç Kayıtlı Satışlar	

4 - Tecil Olunan Verginin Terkinine ve İade Alacağıının Tahakkukuna İlişkin Muhasebe Kaydı

392	DİĞER KDV	720.000.000
10	Tecil Edilen KDV	
001	İhraç Kayıtlı Satışlar	
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	1.080.000.000
10	Vergi Dairesin Alacaklar	
001	Vergi İadesi Alacakları	
192	DİĞER KDV	1.800.000.000
10	Tecil Edilen KDV	
001	İhraç Kayıtlı Satışlar	

5 - İade Alacağının Mahsubuna İlişkin Muhasebe Kaydı

361	ÖDENECEK SOSYAL GÜV. KES.	1.080.000.000
10	SSK Ödemeleri	
001	Prim Kesintileri	
136	DİĞ. ÇEŞ. ALACAKLAR	1.080.000.000
10	Vergi Dairesin Alacaklar	
001	Vergi İadesi Alacakları	

3 - İhracatın Süresinde Gerçekleşmemesi

3.1 - İhracatın Mücbir Sebeplerden Dolayı Süresinde Yapılamaması Yada Geç Yapılması

Tecil – Terkin uygulamasında ihracatın gecikmesi veya yapılamaması durumunda bunun sonuçlarına katlanacak olan "İhraç kayıtlı teslim"de bulunan mükelleftir. Buna mukabil ileri sürülebilecek mücbir sebep ve beklenmedik hal ihracatçıyla ilgili olmalıdır.

KDVK'nun 11'nci maddesinin 1'ni fıkrasının (c) bendinde, malın mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edileceği hükme bağlanmıştır. Maddenin devamına 4842 Sayılı Kanunun 21'inci maddesiyle yapılan ilavede ise İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle malın teslim tarihini müteakip üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebileceği belirtilmiştir.

Yasada ihracatın mücbir sebepler nedeniyle gerçekleşmemesi halinde tecil edilen verginin tecil edildiği tarihten itibaren tecil faizi ile birlikte tahsil edileceği belirtildiği halde, ek süre talebine ilişkin yapılan düzenlemede ise mücbir sebeplere "beklenmedik durumlar" da ilave edilmiştir. Buradan da anlaşıldığı üzere beklenmedik durum nedeniyle ihracatın gerçekleşmemesi halinde ihracatçı ek süre talebinde bulunabilmekte, fakat bu durum imalatçıya tecil faizi uygulama imkanı vermemektedir.

Mücbir Sebepler '213 sayılı VUK.da düzenlenmiş olup, Kanun maddesi şöyledir.

"Madde 13- Mücbir sebepler :

1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin idaresi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir."

Vergi Usul Kanununda mücbir sebep halleri düzenlendiği halde, beklenmedik durumlara ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Kanaatimizce tecil-terkin uygulamasında "Beklenmedik durumlar"dan; mücbir sebep hallerine girmemekle beraber ihracatçının iradesi dışında ihracatın gecikmesine neden olan durumlar anlaşılması gerekmektedir. Örneğin, Yüklemenin yapılacağı geminin hava koşullarından dolayı zamanında gelmemesi sonucu yüklemenin gecikmesi/yapılamamasını, İthalatçının ülkesindeki olaylar nedeniyle ihracatın gecikmesini/yapılamamasını, beklenmedik durumlar olarak kabul etmek gerekir.

İhracatın mücbir sebeplerden dolayı gerçekleşmediği ve ihracatçı tarafından da mücbir sebep veya beklenmedik durumlar nedeniyle ek süre talep edilmediği durumda, İhraç kayıtlı teslimde bulunan mükellef bir dilekçeyle müracaatta bulunarak ihracatın mücbir sebeplerden dolayı gerçekleşmediğini belirterek, tecil olunan verginin tecil faiziyle tahsil edilmesini talep etmelidir. Vergi İdaresince talebinin haklı görülmesi halinde mükelleften tecil olunan vergi için gecikme zammı değil tecil faizi alınacaktır. Aksi halde gecikme zammı alınacağı tabidir.

3.2 - Mücbir Sebep Olmaksızın İhracatın Süresinde Gerçekleşmemesi veya Diğer Şartlara Uyulmaması ve Gecikme Zammı Ödemesinin Muhasebeleştirilmesi

3.2.1 - İhracatın Süresinde Gerçekleşmemesi veya Diğer Şartlara Uyulmaması

Tecil terkin uygulaması kapsamında ihracatçıya teslim edilen malın;

- 3 aylık süre dolduğu halde ihracatçının stoklarında beklemesi,

- İhracatının 3 aylık sürenin dolmasından sonra gerçekleşmesi,
- Yurt içinde satılmış olması,

- İhracatçı tarafından imalat sayılabilecek tarzda işlendikten sonra ihraç edilmesi, hallerinde tecil edilmiş olan vergi 6183 sayılı Kanunda öngörülen gecikme zammıyla imalatçıdan tahsil edilir. Ancak, ayrıca bir ceza uygulaması yapılmaz ve tahakkuk zamanında yapıldığı için VUK'nu 341'nci maddesine göre vergi ziyayı oluşmaz.

Vergi Dairesi tecil olunan vergiyi satıcıdan tahsil ettiği için alıcı da indirim hakkını kullanabilecektir. Hatta 12 aylık vergilendirme döneminin bitmiş olması bile alıcının söz konusu indirim hakkını kullanmasına engel değildir.

İhracatçıya teslim edilen malın yasanın belirlediği süre içinde ihracatın gerçekleşmemesi dolayısıyla mal teslimde bulunan mükellefe iade edilecekse, ihracatçı bu durumda mükellefe fatura kesecek, üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplayacaktır. Katma Değer Vergisi beyannamesinde beyan edilen Hesaplanan KDV matrahına dahil edilecektir. İhracat gerçekleşmediği için tecil edilmiş olan vergi teslimi yapandan alınacağı için, bu vergi de ihracatçıda girdi vergisi olarak işleme tabi tutulacaktır.

3.2.2 - Gecikme Zammı Ödemesinin Muhasebeleştirilmesi

Uygulamada zaman zaman ihraç kayıtlı olarak imalatçı tarafından ihracatçıya teslim edilen malın süresinde ihracatın gerçekleşmemesi nedeniyle imalatçı Vergi Dairesine gecikme zammı / tecil faizi ödemek durumunda kalmakta ancak, imalatçı ödediği bu gecikme zammı/tecil faizi için ihracatçıya rücu etmektedir.

Örnek : İmalatçı Atılım Tekstil Konfeksiyon A.Ş. tarafından 01.04.2004 tarihinde ihraç kayıtlı olarak Aktif Dış Ticaret A.Ş.'ye satılan malın ihracatı 3 ay içinde gerçekleştirilememiştir. Bu nedenle Vergi Dairesi tecil Edilen Vergiyi gecikme zammıyla talep etmiştir. İmalatçının bu teslim dolayısıyla 192- Diğer KDV borç bakiyesi 1.800.000.000.- TL, 392 - Diğer KDV alacak bakiyesi 1.080.000.000.- TL'dir Talep edilen gecikme zammı ise 20.08.2004 tarihi itibarıyla 172.800.000.- TL'dir.

İmalatçı Atılım Tekstil Konfeksiyon San. Tic. A.Ş. tecil edilen vergiyle birlikte gecikme zammını aynı tarihte ödemiş, gecikme zammı için fatura düzenleyerek Aktif Dış Tic. A.Ş.'ye rücu etmiştir.

1- İmalatçı Atılım Tekstil Konfeksiyon A.Ş' nin Muhasebe Kayıtları

a-) İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmemesi nedeniyle tecil edilen verginin edilen ödenecek vergiler hesabına alınması

392	DİĞER KDV	
10	Tecil Edilen KDV	1.080.000.000
001	İhraç Kayıtlı Satışlar	
360	ÖDENECEK VERGİLER VE FON.	1.080.000.000
10	Katma Değer Vergisi	
001	%18 KDV	

b-) Tecil edilen vergiyle birlikte gecikme zammının ödenmesi

360	ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR	1.080.000.000
10	Katma Değer Vergisi	
001	%18 Oranında KDV.	
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	172.800.000
10	Ödenecek Ceza ve Tazminatlar	
001	Vergi Dairesine Ödenecek Ceza ve Tazm.	
100	KASA	1.252.800.000
10	Merkez Kasa	
001	TL Kasası	

c-) Hesaplanan KDV ile birlikte ödenen gecikme zammının Alıcı Aktif Dış Tic. A.Ş'ye yansıtılması

120	ALICILAR	1.252.800.000
10	Yurtiçi Alıcılar	
001	Aktif Tic. A.Ş.	
192	DİĞER KDV	1.080.000.000
10	Tecil Edilecek KDV	
001	İhraç Kayıtlı Satışlar	
679	OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	172.800.000
10	Alınan Çeşitli Ceza ve Tazm.	
001	Sözleşmeden Kaynaklan Gelir	

2 - İhracatçı Aktif Dış Tic. A.Ş' nin Muhasebe Kayıtları

..... / /		
191	İNDİRİLECEK KDV	1.080.000.000
10	İhraç Kayıtlı Alışlar	
001	Kur Farkı Giderlerine Ait KDV	
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	172.800.000
10	Ödenecek Ceza ve Tazminatlar	
001	Atılım A.Ş.	
320	SATICILAR	1.252.800.000
10	Yurtiçi Satıcılar	
001	Atılım A.Ş.	
..... / /		

4 - Tecil - Terkin Kapsamında Döviz Endeksli Teslimlerde Kur Farkı

Öncelikle konuyla ilgili düzenlemelere bakıldığında; Katma Değer Vergi Kanunu'nun 20'nci maddesinde matrah: "Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder." denilmiş, 24'ncü maddesinin (c) fıkrasında da "Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler" matraha dahil unsurlar arasında sayılmıştır. Kanunun 35'nci maddesinde de "Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi ve sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlanmış olduğu vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltceği, ancak, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesinin şart olduğu" hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'nci maddesinde 5228 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, "İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline

göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz." hükmü getirilmiştir. İmalatçılar tarafından ihracatçılara yapılan teslimler bazen döviz üzerinden kredili (veresiye) olarak yapılmakta ve bu nedenle kurda olabilecek bir değişiklik imalatçıların lehine veya aleyhine (ihracatçıların aleyhine veya lehine) durumlar yaratabilmektedir. Dolayısıyla ihraç kayıtlı teslimin matrahı ve imalatçıya yapılacak vergi iadesi değişmektedir.

4.1- İhraç kayıtlı Dövizle Endeksli Teslimlerde İmalatçı lehine Oluşan Kur Farklarının Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi:

4.1.1- İmalatçı Lehine Oluşan Kur Farklarının Vergilendirilmesi

25 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (D) bölümünde bu konuyla ilgili açıklama yapılmış olup, bu açıklamaya göre; "imalatçı lehine kur farkı" nedeniyle ihracatçı tarafından imalatçıya ihraç kayıtlı satışlar nedeniyle kur farkı ödemesi durumunda imalatçı tarafından fatura düzenlenecek ve faturaya "..... tarih no.lu faturamızla ihraç kayıtlı olarak teslim olunan ve Gümrük Müdürlüğü'nün tarih ve no.lu gümrük beyannamesi ile ihracı gerçekleşen mal ile ilgili kur farkını içeren bu faturadaki KDV tahsil edilmemiştir ." şeklinde bir ibare konulmak suretiyle, bu KDV tahsil edilmeyecektir. Tahsil edilmeyen bu KDV bir taraftan 391 no.lu hesaba alacak, diğer taraftan 191 no.lu hesaba borç kaydedilmek suretiyle beyannameye yansıtılmakta, başka bir anlatımla bu KDV alıcı tarafında hiçbir kayıt görmez iken, satıcı tarafında parasal sonuç doğurmayan sadece görsel bir kayıt ve beyana konu olmaktadır.

Zikredilen tebliğde, malın bedeli içinde mütalaa edilen kur farkı ödemesi , ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapıldığından bu ödeme için tecil-terkin müessesesinin çalıştırılmasına imkan bulunmadığı, bu nedenle kur farkı ödemelerinin vergiden arındırılabilmesi için indirim müessesesinin işletilmesi gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla bu tarz işlem ancak ihracatı gerçekleşen ihraç kayıtlı teslimler için söz konusu olmaktadır. Kur farkı ödemesinin ihracat gerçekleşmezden evvel yapılması halinde, bu ödeme için ihraç kayıtlı teslimde olduğu gibi kayıt ve beyan işleminin yapılması gerekmektedir.

4.1.2- İmalatçı Lehine Oluşan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Atılım Tekstil Konfeksiyon A.Ş. tarafından 01.04.2004 tarihinde Aktif Dış Tic. A.Ş.'ye ihraç kayıtlı yapılan teslim dolayısıyla 150.000.000.-TL (+

27.000.000.-TL KDV) imalatçı lehine kur farkı oluşmuştur. İhracat 28. 04. 2004 tarihinde gerçekleşmiş olup kur farkına ait fatura 01.05.2004 tarihinde düzenlenmiştir.

a-) İmalatçının muhasebe kaydı

01.05.2004.	
120 - ALICILAR	150.000.000.-
191 - İNDİRİLECEK KDV	27.000.000.-
601 - YURT DIŞI SATIŞLAR	150.000.000.-
391 - HESAPLANAN KDV	27.000.000.-

b-) İhracatçının muhasebe kaydı

01.05.2004.	
153 - TİCARİ MALLAR	150.000.000.-
320 - SATICILAR	150.000.000.-

4. 2 - İhraç kayıtlı Döviz Endeksli Teslimlerde Satıcı Aleyhine Oluşan Kur Farklarının Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi

4.2.1 - Satıcı Aleyhine Oluşan Kur Farklarının Vergilendirilmesi

05.05.2004 tarih, 14 Sayılı KDV Sirkülerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde; Kanunun 11/1-c maddesi hükmü gereğince tecil-terkin uygulanmak suretiyle satın alınan mallara ait bedelinin döviz endeksli olarak belirlenmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farkları ihracatçı tarafından düzenlenecek fatura ile belgelendirilmeli ve kur farkı üzerinden katma değer vergisi hesaplanmak suretiyle ihracatçı tarafından beyan edilerek ödenmelidir. Söz konusu hesaplanan katma değer vergisi imalatçı tarafından genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılmalıdır.

4.2.2 - Satıcı Aleyhine Oluşan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

İmalatçı aleyhine oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesi ihracatın ve iadenin gerçekleşip gerçekleşmediği durumlara göre farklılık arz etmektedir.

Örneğin ihraç kayıtlı bir teslim dolayısıyla imalatçı aleyhine 500.000.000.- TL (+90.000.000.- TL KDV) kur farkı oluşmuştur. İhracatçı kur farkı için fatura düzenlemiştir.

a-) Kur Farkının İhracat Gerçekleşmeden Oluşması

612	DİĞER İNDİRİMLER	500.000.000
10	İhraç Kayıtlı Satışlar	
001	Kur Farkı Giderleri	
191	İNDİRİLECEK KDV	90.000.000
10	İhraç Kayıtlı Satışlar	
001	Kur Farkına Ait KDV	
120	ALICILAR	
10	Yurtiçi Alıcılar	500.000.000
001	Aktif Tic. A.Ş.	
192	DİĞER KDV	90.000.000
10	İhraç Kayıtlı Satışlar	
001	Kur Farkına Ait KDV	

b-) Kur farkının İhracat Gerçekleştikten Sonra Oluşması

612	DİĞER İNDİRİMLER	500.000.000
10	İhraç Kayıtlı Satışlar	
001	Kur Farkı Giderleri	
191	İNDİRİLECEK KDV	90.000.000
10	İhraç Kayıtlı Satışlar	
001	Kur Farkına Ait KDV	
120	ALICILAR	
10	Yurtiçi Alıcılar	50.000.000
001	Aktif Tic. A.Ş.	
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	90.000.000
10	Vergi Dairesin Alacaklar	
001	Vergi İadesi Alacakları	

c-) Kur Farkının İhracat ve İade Gerçekleştikten Sonra Oluşması

..... / /		
612	DİĞER İNDİRİMLER	500.000.000
10	İhraç Kayıtlı Satışlar	
001	Kur Farkı Giderleri	
191	İNDİRİLECEK KDV	90.000.000
10	İhraç Kayıtlı Satışlar	
001	Kur Farkına Ait KDV	
120	ALICILAR	590.000.000
10	Yurtiçi Alıcılar	
001	Aktif Tic. A.Ş.	
..... / /		

5 - Diğer Hususlar

5.1– İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimleri

Düşük orana tabi malların maliyetine dahil olunan nakliye, makine-teçhizat, ambalaj, enerji gibi girdilerde genel vergi oranının uygulanması nedeniyle, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi dolayısıyla yüklenilen vergiler, bazı hallerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergilerden fazla olabilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilemeyen kısmı, ihraç kaydıyla teslim yapanlara iade edilebilmektedir. Ancak, sözü edilen madde hükmüne göre iade edilecek tutar ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden fazla olamamaktadır.

64 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yapılan düzenlemeyle, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde iade edilecek verginin hesabında; ihraç kaydıyla teslim bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması ile bulunacak tutardan fazla olmamak kaydıyla, teslimin bünyesine giren vergilerin esas alınması benimsenmiştir.

5.2 - İhracat Kaydıyla Teslim Edilen Malın İhraç Edildikten Sonra Geri Gelmesi

İhraç olunan mal, alıcının beğenmemesi veya başka nedenlerle ithalatçı tarafından iadeye konu olabilmektedir. Malın, Gümrük Kanunu'nda yazılı ne-

denlerle geri gelmesi halinde, yine kanunda yazılı şartlarla, geri gelen malın gümrükten çekilmesi esnasında KDV istisnası uygulanmaktadır. (KDV Kanunu Md. 16/b). Ancak istisnanın uygulanabilmesi için, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde yer alan parantez içi hüküm gereğince bu malla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanan tutarın Gümrük İdaresi'ne nakden ödenmesi veya bu miktarda teminat gösterilmesi gerekmektedir. Konuyla ilgili Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde yer alan parantez içi hüküm şöyledir. "Bu Kanunun 11 inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170'inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır."

Konuyla ilgili olarak 23 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (E) ve 46 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği (C) bölümünde, gerekli açıklamalar yapılmıştır. Buna göre geri gelen malın ithalat istisnasından faydalanarak ithal edilebilmesi için; İlgili Gümrük İdaresi, ihracatçının bağlı bulunduğu Vergi Dairesi'ne hitaben hazırlayacağı yazıda, geri gelen mal ve bu malın ilgili bulunduğu gümrük çıkış beyannamesi hakkında gerekli bilgileri zikrederek, faydalanılmış bulunan ihracatta KDV istisnası miktarını soracaktır. Gümrük İdaresi, Vergi Dairesi'nin göndereceği cevap yazısında belirtilmiş olan "ihracat istisnasından faydalanan miktar" kadar KDV tahsil ettikten sonra veya bu miktarda teminat aldıktan sonra ithalat istisnasını tatbik edecektir. Vergi Dairesi geri gelen mal, daha önce ihracatçı tarafından KDV ödenmeksizin temin edildiğinden, ihracatçının bu suretle yüklenmediği KDV miktarınca, ihracat istisnasından faydalandığı yolunda yazı hazırlayacak ve yazıda geri gelen mala isabet eden ihraç kayıtlı teslim KDV si tutarını belirtecektir.

Geri gelen mal için gümrükte KDV ödemesi yapılmışsa bu KDV, ödemenin yapıldığı ayda indirilecektir. İhracatçı, malın geri gelmesine neden olan eksikliği giderip tekrar göndermek niyetinde ise, nakden KDV ödemek yerine bu KDV kadar teminat vermek suretiyle malı geçici şekilde ithal edebilir ve malı tekrar yurt dışı ettiğini tevsik ederek teminatı geri alabilir.

İhracatçı geri gelen malı gümrükten ne şekilde çekmiş olursa olsun, bu malı yurt içinde sattığında veya malı satın aldığı firmaya iade ettiğinde KDV hesaplamak zorundadır.

Geri gelen malı, daha önce ihraç kaydıyla teslim etmiş olan mükellef bu malın ithali halinde, ihracatçıdan tahsil etmediği KDV'nin geri gelen mala isabet eden kısmının ihracatçı tarafından Gümrük idaresine ödendiğini tevsik ettiği takdirde, gecikme zammı aranmaksızın, terkin mahsup veya iade işlemleri yerine getirilecektir.

5.3 - Başkalarının Kota Hakkı Kullanmak Suretiyle Yapılan İhracat

Başkalarının kota hakkı kullanılarak ihraç edilen mallara ait gümrük beyannamelerinde imalatçı olarak kota hakkını devreden mükellefin adı yazılmakta bu nedenle de gerçek imalatçı ile (ihraç malının üretilip teslim eden) beyanname üzerinde gösterilen firma farklı olmaktadır. Bu durumda kota hakkını devreden mükellefin bağlı olduğu Vergi Dairesine, yapılan teslim nedeniyle tecil, terkin, iade, mahsup gibi taleplerde bulunmayacağına dair bir taahhütname vermesi gerekir. Bunun yanında ihraç edilen malların imalatçıya ait olduğunun Yoklama tutanağı, YMM tasdik raporu veya Vergi İnceleme raporuyla tespiti zorunludur. Bu şartların yerine getirildiği takdirde, bu tarz teslimler tecil-terkin uygulamasından faydalanabilecektir.

5.4 – Tecil-Terkin Uygulamasında İhtiyarilik ve Müteselsil Sorumluluk

Tecil-terkin uygulaması kapsamına giren mükelleflerin, bu esasa başvurmada ve katma değer vergisi ödenmek suretiyle genel hükümler çerçevesinde işlem yapmaları mümkün bulunmaktadır. Ancak bu şekilde ödenen verginin, malı teslim eden mükellef tarafından ilgili vergi dairesine genel esaslara göre beyan edilip ödenmesinden Vergi Usul Kanununun 11. maddesi gereğince malı satan ve alan mükellefler birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Uygulama ihtiyari olmakla birlikte, sektörel dış ticaret şirketlerinin ihraç edeceği malları, imalatçı vasfını haiz olmayan ortaklarından ve imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalardan alımında tecil-terkin uygulanması zorunludur.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan teslimlerde malın cinsi, niteliği ve miktarı bakımından herhangi bir sınırlama söz konusu değildir.

5.5 – Bedelsiz İhraç Halinde Tecil-Terkin Uygulaması :

Konuyla ilgili 16 Seri No.lu KDVK Sirkülerinde yer alan açıklama şöyledir.

"b) Bedelsiz İhracat

06.01.1996 tarih ve 22515 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ (İhracat 96/10) uyarınca, bedeli yürürlükteki Kambiyo Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekli olmaksızın yurt dışına kesin olarak mal çıkarılması bedelsiz ihracat olarak tanımlanmaktadır. Buna göre, karşılığında yurda herhangi bir bedel getirilmeksizin yurtdışına yapılan teslimler; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12/1. maddesindeki şartlar çerçevesinde gerçekleştirildiğinin ve söz konusu ihracatın bedelsiz yapıldığının gümrük beyannamesi ve ilgili makamlardan (Gümrük idaresi, İhracatçı Birlikleri, Dış Ticaret Müsteşarlığı) alınan izin yazısı ile tevsiki şartıyla Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında işlem görebileceklerdir.

3-Sonuç

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, bedelsiz ihracata konu malların imalatçıları tarafından ihraç kaydıyla teslim edilmiş olması ve malların teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde bedelsiz olarak ihracının gerçekleştiğine dair ihracatçının gümrük beyannamesinin vergi dairesine ibraz edilmesi durumunda ilgili dönem beyannamesi ile beyan edilen vergiden tecil edilen verginin terkin, tecil edilebilir vergiden tecil edilecek vergi düşüldükten sonra kalan kısmın ise iadesi mümkün bulunmaktadır. "

6 - İhraç Kaydıyla Teslimin KDV Beyannamesinde Gösterilmesi ve KDV İadesi

6.1- İhraç kayıtlı Teslimin KDV Beyannamesinde Gösterilmesi

İhraç kaydıyla mal teslimlerinde Teslime konu malın KDV si ihracatçı tarafından ödenmediği için, bu anlamda KDV yönünden yapması gereken herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Burada KDV açısından bütün yükümlülükler İhraç kaydıyla mal teslim edene düşmektedir.

Yasanın 11/3 maddesi kapsamında ve şartlara uygun olarak yapılan teslimler, KDV beyannamesinin 6. ve 8. satırlarında, üzerinden vergi hesaplanacak bedele dahil edilecektir. İhraç kaydıyla teslim bedelinin ihracat istisnasına ait satıra yazılarak KDV matrahından indirilmesi hiçbir şekilde mümkün değildir. KDV tahsil edilmediği halde, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden

KDV hesaplanacak ve diğer satırlarda hiçbir farklılık olmaksızın doldurulacaktır. Sonuçta ödenmesi gereken DDV çıkması halinde ödenecek verginin ihraç kaydıyla yapılan teslim dolayısıyla tahsil edilmeyen KDV kadar kısmı tecil edilecektir. Bu dönemde KDV beyannamesinin İhraç Kaydıyla Teslimler'e ait Tablo III 'ün düzenlenmesi zorunludur. Tahsil edilmeyen KDV'den (Tecil Edilebilir KDV) tecil edilecek KDV'nin indirilmesinden sonra kalan tutar bu şekilde teslim edilen malların süresinde ihracının gerçekleştirilmesi üzerine iade edilebilecektir.

Müteakip vergilendirme dönemlerinde beyannamelerin düzenlenmesi ve bu beyannameler üzerine verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesinde imalatçı ve vergi dairesince daha önce yapılan işlemler göz önünde tutulmayarak genel hükümlere göre işlem yapılacaktır.

6.2- İadede Aranacak Belgeler

Tecil-Terkin Uygulaması kapsamında ihraç kaydıyla teslimlerden doğan katma değer vergisi iadesi taleplerinin değerlendirilmesi ve sonuçlandırılmasına ilişkin esaslar, 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. İadeye ilişkin usul ve esaslar konumuza girmediğinden burada ayrıntılı olarak değinilmemiş, sadece iadede aranılacak belgelere yer verilmiştir. İade de aranacak belgeler şunlardır.

- 1 - İade talebine ilişkin dilekçe
- 2 - Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği)
- 3 - İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi,
- 4 - İhraç kaydıyla satışlara ilişkin fatura fotokopisi veya liste

Aranılan belgelerin fotokopilerinin verilmesi halinde, bu fotokopilerin aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylanması gerekir.

İndirilecek katma değer vergisi listesinin, satıcıların adı veya unvanına göre alfabetik sırada veya alış tutarlarına göre; fatura veya benzeri belgenin ta-

rihi, numarası, satıcının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli ve hesaplanan katma değer vergisi tutarına (aynı satıcıdan birden fazla sayıda alınan belgelerde, belge adedi itibarıyla toplamları yazılır) yer verilerek (2) örnek olarak düzenlenmesi, her sayfanın altına "Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim." şerhi konularak, işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması gerekir. Fakat Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin altında kalan mal veya hizmet alımları bu listede tek kalemde gösterilebilir. Satış faturalarına ilişkin listelerin de bu bilgileri içerecek şekilde düzenlenmesi gerekir.

İhraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösteren tabloda ise, ihraç edilen mal veya hizmet nedeniyle iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği (örneğin, mamul mal alımları, hammadde alımları, yardımcı malzeme alımları, hizmet alımları, genel gider, amortismanı tabi iktisadi kıymet gibi) ve ne şekilde hesaplandığı gibi unsurlara yer verilir.

Vergi dairesinin uygun görmesi halinde listelerin disket veya CD olarak verilmesi de mümkündür.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1. Özbacı, Yılmaz; Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ağustos – 2003 Baskısı
2. Maç, Mehmet; KDV Uygulaması, 4.Baskı, Denet Yayıncılık, Kasım 1998
3. Oktar, Kemal; KDV İstisnalar ve İadeler, 4.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara Aralık 2001
4. Turanlı, Dursun Ali ; "İhraç Edilmek Koşuluyla Yapılan Satışlarda Tecil-Terkin ve İade Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı: 231, Kasım 2000, ss. 127-132
5. Tolu, Abdullah, İhraç Kayıtlı Teslimlerde KDV ve Gecikme Zammı/Tecil Faizinin İhracatçıya Yansıtılması ve Muhasebeleştirilmesi" Yaklaşım, Sayı: 94, Ekim 2000, ss. 245-249

6. Erdem, Tahir; İhraç Kayıtlı Teslimlere İlişkin Kur Farklarının İstisna ve İade Hesaplaması Karşısındaki Durumu, Vergi Sorunları, Sayı: 193, ss. 172-193
7. 23 Seri No'lu KDV Genel Tebliği; 18.07.1986 tarih, 19168 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.
8. 25 Seri No'lu KDV Genel Tebliği; 24.02.1987 tarih, 19382 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.
9. 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliği; 05.03.1986 tarih, 19745 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.
10. 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliği; 16.12.1988 tarih, 20021 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.
11. 39 Seri No'lu KDV Genel Tebliği; 12.03.1992 tarih, 21169 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.
12. 62 Seri No'lu KDV Genel Tebliği; 02.04.1997 tarih, 22952 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.
13. 64 Seri No'lu KDV Genel Tebliği; 12.09.1997 tarih, 23117 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.
14. 77 Seri No'lu KDV Genel Tebliği; 01.12.2000 tarih, 24247 Sayılı Resmi Gazete'deYayınlanmıştır.
15. 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği; 23.11.2001 tarih, 24592 sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.
16. 14 Seri No'lu KDV Sirküleri 05.05.2004 tarihinde yayınlanmıştır.