

MAL İHRACATI ve İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE TECİL-TERKİN UYGULAMASI

Burcu GENÇ ALTUNDAL (*) F. Tuğba KAŞKA AVŞAR (**)

1 - GİRİŞ

İhracat, kişi ve kuruluşlarca üretilen mal veya hizmetin yurt dışındaki bir alıcıya satılması anlamına gelmektedir. Dış piyasa ile yapılan bu alışverişin vergisel boyutunda doğabilecek sıkıntılar nedeniyle, tüm dünyada bazı kavram ve uygulamalar hayat bulmuştur. Katma Değer Vergisi sisteminin yürürlükte olduğu ülkelerde uluslararası ticaret işlemlerinin KDV karşısındaki durumu Destination ilkesi veya Orjin ilkesi adı verilen iki temel kavram etrafında şekillenmiştir. Ülkemizde ise "destination" ilkesi olarak bilinen ve mal veya hizmetlerden nihai olarak tüketildiği, faydalandığı ülkelerde Katma Değer Vergisi alınması anlamına gelen uygulama benimsenmiştir. Bu nedenledir ki Türk Vergi Sisteminde de bu ilkeye dayalı olarak İhracatta KDV istisnası yer bulmuştur.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun, mal ve hizmet ihracatı istisnasını düzenleyen 11.maddesinde;

" 1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri) ..." hükmü yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde ise ihracatçılara, ihraç etmek kaydıyla imalatçılardan satın alacakları mallar için katma değer vergisi ödememe avantajı sağlayan "tecil-terkin sistemi" ne yer verilmiştir.

Bu çalışmamızda mal ihracatı ve tecil-terkin uygulamasının işleyişi ve ihraç kayıtlı teslimlerde tecil-terkin uygulaması sayısal örneklerle birlikte değerlendirilecektir.

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

2- MAL İHRACATI

İhracat istisnasının düzenlendiği 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendine göre, ihracat teslimleri katma değer vergisinden istisna bulunmaktadır.

Bir teslimin katma değer vergisi istisnası bakımından ihracat teslimi sayılabilmesi için gerekli olan şartlar ise, aynı Kanununun 12/1. maddesinde hükme bağlanmıştır.

Madde hükmüne göre, bir mal tesliminin ihracat teslimi sayılabilmesi için,

" a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkararak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasil olmalı yada yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır...."

İhraç edilen malları KDV'den arındırmak esasına dayalı olmak üzere, ihracatçı mükelleflerin devlet eliyle desteklenmesi ve özendirilmesi amacıyla ihracatçıların üzerindeki KDV yükünü kaldırmak için "iade" mekanizması uygulamaya konulmuştur. Kanunda geçen ilgili kavramları açıklayacak olursak;

2.1.1- Yurt Dışındaki Müşteri Tabiri:

Katma Değer Vergisi Kanununun 12.maddesinin 2.bendinde "yurtdışındaki müşteri" tabiri açıklanmıştır. Bu maddeye göre, yurt dışındaki müşteri tabiri, ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir. Örneğin, yurt dışında inşaat işi yapan şirketlerin yurt dışındaki bu şantiyeleri, Türkiye'de yerleşik bir gerçek kişinin İngiltere'deki işyeri KDV ihracat istisnası kapsamında yurt dışındaki müş-

teri olarak kabul edilecektir. Ayrıca, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan bir firmanın yurt dışında bulunan satış şubesi de, yurt dışındaki müşteri olarak kabul edilebilecektir.

2.1.2- Malın Bir Dış Ülkeye Vasil Olması:

İhracat istisnasının şartlarından birisi olarak karşımıza çıkan "Malın bir dış ülkeye vasil olması" kavramı 4 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde açıklandığı üzere ihracat teslimine konu olan bir malın TC gümrük hattını geçmiş olması anlamına gelmektedir. Gümrük hattını geçen malların bir başka ülkeye ulaşması beklenilmeden söz konusu mal için ihracat istisnası uygulamaya konulacaktır.

KDV Kanununun 12.maddesinde serbest bölge veya yetkili gümrük antreposuna konulan mallar da ihracat olarak kabul edilmiş ve istisna kapsamına alınmıştır.

İntaç tarihi, ihracata konu malların sevkine ilişkin işlemlerin tamamlandığı, gümrük işlemlerinin gümrük idaresi açısından tamamlanmış olduğu tarihi göstermekte olup, bu tarihte mallar henüz gümrük hattını geçerek bir başka ülkeye ulaşmamaktadır. İntaç Tarihi malların yükleme işleminin tamamlandığı tarihi göstermekte olup, ihracata konu mallar henüz T.C gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasil olmadığından, bu tarihte katma değer vergisi ihracat istisnasının uygulanması mümkün değildir. Fiili ihraç tarihi ise, malların TC gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasil olduğu tarihi gösterir.

İhracat istisnasının beyanında esas alınması gereken tarih gümrük beyannamesinde yer alan fiili ihraç tarihidir. İntaç tarihi ile fiili ihraç tarihlerinin aynı olduğu durumlarda, herhangi bir sorun olmayacaktır fakat uygulamada bu iki tarih arasındaki farklılıklar vergi ziyasına neden olabilir.

Örneğin; Katma değer vergisi ihracat istisnası

uygulanmasında beyan açısından intaç tarihinin esas alınması halinde istisna, malın fiilen ihrac 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 verilmesi suretiyle vergi ziyayı oluşacaktır.

Maliye Bakanlığı'nca verilen özgelelerde de malların yüklendiği tarihi gösteren ve gümrük çıkış beyannamesinde yer alan "intaç tarihi" nin fiili ihrac tarihi olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı, ihrac istisnası uygulamasında intaç tarihinin dikkate alınması halinde, sonraki dönemlerde yararlanılacak istisnadan önceki dönemlerde ve haksız vergi iadesinden yararlanılmak suretiyle vergi ziyanına sebebiyet verilebileceği açıklanmıştır.

4/4/2007 tarihli ve 2007/19 sayılı Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü Genelgesi ile gümrük idarelerince 1 Mayıs 2007 tarihinden itibaren ihracata yönelik düzenlenen gümrük beyannamelerinin ihracatçıya verilen nüshasının üzerine herhangi bir kapanma meşruhatı düşülmesine son verilmiştir.

Bu nedenle, 1 Mayıs 2007 tarihinden itibaren KDV beyannamelerinde ihracat istisnasına ilişkin beyanları bulunan mükelleflerin tevsik edici belge olarak ibraz ettikleri gümrük beyannamelerinde ihracatın gerçekleştiği tarihi belirten bir açıklama aranılmayacak, bu beyannamelere ilişkin elektronik ortamda (VEDOP) erişilen bilgiler arasındaki kapanma tarihi, ihracat istisnası uygulamasında ihracatın gerçekleştiği tarih olarak dikkate alınacaktır.¹

3- İHRAÇ KAYITLI TESLİM ve TECİL-TERKİN UYGULAMASI

Katma değer vergisinde ihracat istisnası, malların yurt dışına çıkışıyla beraber söz konusu olmakta, dolayısıyla KDV uygulamasında ön ihracat istisnası (ihracat öncesi istisna) olmamaktadır. Ancak, KDV Kanunu'nun 11/1 fıkrasına 3297 sayılı Kanunla eklenen c bendinde, belirlenmiş kişilerce (en genel ifadeyle ihracatçı) belirli koşullar altında ihrac edilmek üzere teslim alınan mallara ilişkin hesaplanan KDV'nin ihracatçı tarafından ödenmemesi şeklindeki uygulama ile bu durumun bir istisnası oluşmuştur. Böylelikle, ihracatçılara yapılan mal teslimlerinde KDV hesaplanmamakta, tahsilât ihracat gerçekleşene kadar ertelenmekte, ihracatın belirlenen süre içerisinde gerçekleşmesiyle birlikte tecil edilen KDV terkin edilmektedir. Kısaca tecil-terkin uygulaması denilen bu uygulamanın amacı, ihracatçının ihrac etmek üzere mal alırken KDV ödemeyerek hem ihracatçıyı rahatlatmak hem de dış ticarete ortak pazar haline gelen dünya ekonomisinde mallarımızın rekabet etme gücünü artırabilmektir. Dolayısıyla ihracat teşvik edilmiş olmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendine göre; ihrac 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 ihrac edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

¹ 107 Seri Nolu KDV Genel Tebliği

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51'inci maddesine göre belirlenen 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 Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

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

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.

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.

3.1.1- Tecil-Terkin Uygulamasından

Yararlanacaklar:

KDV Kanununun 11/1-c maddesine göre tecil-terkin uygulamasından yararlanacak olanların imalatçılar olduğu görülmektedir. 23 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere imalatçı; bir maddenin şeklini, niteliğini veya terkiğini; makine, alet veya el emeği yardımı ile kısmen veya tamamen değiştirilmesini sağlayanlardır.

Satın aldıkları malları işledikten sonra ihraç edenler, imalatçı- ihracatçı sayıldıklarından, bu malları vergi ödenmeksizin satın almaları mümkün değildir.

27 Seri Nolu Genel Tebliğde; Sanayi ve Ticaret Bakanlığının tanımı esas alınarak aşağıdaki şartları taşıyanlar imalatçı olarak sayılmıştır:

1- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olmak,

2- Sanayi Odası, Ticaret Odası veya Esnaf ve Sanatkâr Derneklerine kayıtlı bulunmak,

3- Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olmak,

- Bu şartları topluca taşıyan imalatçıların kendi üretimine ilave olarak aynı zamanda fason imalat da yaptırılmaları halinde, (işletme organizasyonunu, işin bütün riskini üstlenmeleri ve hammadde ile yardımcı maddeleri sağlayarak)

a) Fason imalatı sadece, sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırmak,

b) Fason olarak yaptırılan imalatın işin riskini ve organizasyonunu üstlenmek,

Söz konusu "işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenmek"ten kasıt, imalatın imal ettirenin istemleri doğrultusunda gerçekleştirilmesi ve fason işi yapan firmaya sadece fason ücreti ödenmesidir. Ancak, işin 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 imalatçı sayılmayacaklardır.

c) Fason olarak imal ettirilen mallarla ilgili ham madde ve yardımcı maddeleri temin etmek.

Tecil- terkin uygulaması, ihraç kayıtlı satış yapan imalatçının nihai ürününe uygulanmaktadır. Eğer mal aynen ihraç edilecek nihai mal değilse tecil- terkin sistemi uygulanmayacaktır.

İmalatçılar ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların tümünü kendileri imal etmemiş, bir kısmını piyasadan hazır olarak satın almışlarsa, bizzat kendi ürettikleri mallar için tecil-terkin uygulaması yapılacak, piyasadan alıp sattıkları mallar için tecil-terkin uygulamasından yararlanamayacaklardır. Örneğin piyasadan aldığı malı ambalajlayarak satmak imalat sayılamaz. İmalatçılar ihracatçıya düzenledikleri faturada bizzat ürettikleri mallar ile piyasadan aldıkları malları ayrı ayrı gösterebilecekleri gibi ikisi için ayrı ayrı fatura da düzenleyebileceklerdir.

Kanunun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin sisteminden prensip olarak yalnızca imalatçılar yararlanabilirler. Bununla birlikte, söz konusu hükmün 2. bendi ile Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden yayımlanan 27 ve 62 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile imalatçı olmayan mükellefler tarafından Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığınca Dış Ticaret Sermaye Şirketi ve Sektörel Dış Ticaret Şirketi unvanı verilen kuruluşlara ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunulabileceği belirtilmiştir. Kısaca, yukarıda yapılan imalatçı tanımı kapsamına girmeyen mükelleflerin "İhracatı Teşvik Kararları" uyarınca "DIŞ TİCARET SERMAYE ŞİRKETİ" sayılan kuruluşlara ihraç kaydıyla yaptıkları teslimler için de tecil-terkin uygulamasından yararlandırılmaları uygun görülmüştür. İmalatçılar da, kendi imal ettikleri malları, dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerine ihraç kaydıyla teslim edebilirler.²

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde düzenlenen ve tecil terkin sistemi

olarak adlandırılan bu uygulama ihtiyari olup, ihracatçıya mal teslim eden imalatçılar isterlerse 11/1-c kapsamında işlem yapmayabilirler. Ancak, 77 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin ihraç ettiği malları imalatçı olmayan ortaklarından veya ortakları dışındaki firmalardan alışlarında Kanunun 11. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendi kapsamında işlem yapılması gerekmektedir.

61 seri No'lu Tebliğ'e göre; Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi alan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, 3065 sayılı Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında işlem yapılabilecektir. İhraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması ile ilgili olarak Genel Tebliğlerde yer alan açıklamalar, İstisna Belgeli satıcılara yapılan ihraç kaydıyla teslimler bakımından da geçerlidir. Ancak, İstisna Belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, gümrükte tasdik edilen Özel Fatura nüshasının aslı veya noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış örneği ibraz edilecektir.

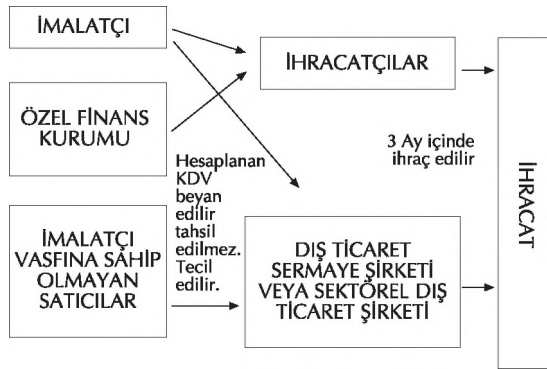
43 Seri No'lu Tebliğ ile düzenlenen yolcu beraberinde eşya ihracında istisna, satış sırasında verginin tahsil edilip malın yurt dışına çıkışını müteakip alıcıya iade edilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Dolayısıyla katma değer vergisi tahsil edilmek suretiyle satılacak malların alımında tecil-terkin sisteminin uygulanması söz konusu değildir.³

² Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları-Oluş Yayıncılık Nisan 2007 sy-367

³ Beşir ATMACA-Ahmet GEZGİN Katma Değer Vergisi Ders Notları

17 numaralı KDV Sirkülerinde belirtildiği üzere, karşılığında yurda herhangi bir bedel getirilmeksizin yurtdışına yapılan teslimler (bedelsiz ihracat); 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. Kısaca, bedelsiz ihracata konu malların imalatçıları tarafından ihraç kaydıyla teslimi de mümkün bulunmaktadır.

3.1.2- İhraç Kayıtlı Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulamasının İşleyişi:



İhraç kayıtlı teslimlerde tecil-terkin uygulaması, KDV Kanununun 11/1-c maddesi ile 23 Seri No'lu Genel Tebliğin (c) bendine göre gerçekleştirilecektir. Bu açıklamalar doğrultusunda tecil-terkin sisteminin işleyişini maddeler halinde şu şekilde sıralayabiliriz:

1) Tecil-terkin uygulamasının olmazsa olmaz şartı, malın ihraç edilmek üzere ihracatçıya teslim edilmesidir. İhracatçı olmayanlara yapılan teslimler bu uygulama dâhilinde değildir. İmalatçı tarafından, imal ettikleri mallardan ihraç edilmek kaydıyla ihracatçılara yapılan teslimler

nedeniyle hesaplanan Katma Değer Vergisi ihracatçı tarafından ödenmeyecektir. İhracatçının bu şekilde satın aldıkları mallar için hesaplanan katma değer vergisini indirim veya iade hakları da bulunmamaktadır. Ödenmeyen bir verginin muhasebe kayıtlarında ve beyannamede gösterilmesi mümkün olmadığından ilgili döneme ait beyannamede ihraç kayıtlı mala ilişkin KDV'yi de gösteremezler. İmalatçılar tarafından bu şekilde yapılan teslimlerde malın cinsi, niteliği ve miktarı bakımından herhangi bir sınırlama söz konusu değildir. Ancak, ihracatçıların imalatçıları dışındaki kişilerden ihraç edilmek kaydıyla dahi olsa, satın aldıkları mallara ait katma değer vergileri için bu şekilde işlem yapılması mümkün değildir.

2) İhraç kayıtlı teslimlerde teslim bedeli üzerinden geçerli oranlara göre hesaplanan KDV tahsil edilmemekle birlikte, ihraç kaydıyla yapılan teslimlerle ilgili olarak imalatçılar tarafından düzenlenen faturalarda, hesaplanan katma değer vergisi, mal bedelinden ayrı olarak gösterilecektir. Faturaya "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, Katma Değer Vergisi tahsil edilmemiştir" ibaresi yazılacaktır. İhraç edilmek üzere mal teslim edenler bu kapsamdaki teslimleri için söz konusu KDV'yi tahsil etmemekle beraber muhasebe kayıtlarında ve ilgili dönem beyannamesinde beyan edilen "hesaplanan katma değer vergisi" içinde gösterecekler, aylık katma değer vergisi beyannameleri dışında ayrıca bir beyanname vermeyeceklerdir.

3) İlgili vergi daireleri, mükellefler tarafından verilen bu beyannameler üzerine gerekli tarhiyat işlemlerini yapacaklardır. Bu tarz işlemleri sonucunda, mükellefin (ihraç kayıtlı mal teslim eden) ödemesi gereken verginin çıkması halinde, bu miktardan ihracatçıya teslim edilen mallara isabet eden kısmı ihracatın tamamlanmasından sonra

terkin edilmek üzere tecil olunacaktır. Tecil edilecek katma değer vergisi miktarı, mükellefin bu şekildeki teslimleri için hesaplanan vergi miktarından fazla olamaz ancak, mükellefin ödemesi gereken vergi miktarı, tecil edilebilir vergi miktarından daha az ise bu miktar esas alınır.

Tecil-terkin uygulamasında, malın teslim edildiği tarihi izleyen aybaşından itibaren üç ay içinde ihracatın gerçekleşmesi gerekmektedir. İhracatın gerçekleştiği tarih ise gümrük çıkış beyannamesinde yer alan malın gümrük hattından çıktığı veya malın yetkili gümrük antreposuna konulduğu ya da malın serbest bölgeye geçtiği tarih olarak kabul edilecektir. İhracatın usulüne uygun olarak gerçekleşmesi halinde, imalatçının ihracatçıya ait Gümrük Çıkış Beyannamesinin aslı veya noterden tasdikli örneği ile bağlı bulunduğu vergi dairesine müracaatı üzerine ilgili vergi dairesince tecil edilen vergiler terkin edilecektir. Yapılan mukayese sonucu devreden KDV'nin var olması halinde ise, iade söz konusu olacaktır. Mükellefe iade edilecek katma değer vergisi miktarı mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgilerin mukayese edilmesi suretiyle ihraç kaydıyla yapılan satışları için tahsil edilmeyen miktardan ödenmesi gereken katma değer vergisi düşüldükten sonra kalan müspet farktır. İade edilecek KDV tutarı ihraç edilen mala ilişkin imalatçının satış bedeline göre hesapladığı KDV miktarından fazla olamayacaktır.

İhracatın mücbir sebep veya beklenmedik durumlar nedeniyle süresi içinde gerçekleşmemesi halinde üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren en geç 15 gün içinde ihracatçının başvurusu üzerine Maliye Bakanlığınca veya bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairesince üç aya kadar ek süre verilebilir. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanu-

nunda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil olunur.

İhracatın bu gibi durumlar dışında süresi içinde gerçekleşmemesi halinde ise iade yapılması mümkün değildir. Bunun yanı sıra, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile tahsil edilecektir.

Aşağıda ihraç kayıtlı satışlarda tecil-terkin sisteminin işleyişi ile ilgili örnekler yer verilmiştir.

ÖRNEK 1: X imalatçısı 2008 Mayıs ayında kendi imal ettiği gömlekle ilgili olarak yurt içinde 100.000 YTL'lik satış yapmış, ihraç edilmesi şartıyla da A ihracatçısına 200.000 YTL'lik teslimde bulunmuştur. Mayıs ayı itibariyle İndirilecek KDV Toplamı 70.000 YTL'dir. (KDV oranı %18 kabul edilecek)

X imalatçısının Mayıs 2008 itibariyle düzenleyeceği KDV beyannamesi şu şekilde olacaktır:

Yurtiçi Satışlar:	100.000
İhraç Kaydıyla Teslimler	200.000
Hesaplanan KDV (300.000 x %18=)	54.000
İndirimler Toplamı	70.000
Fark KDV	16.000

Tecil Edilebilir KDV (200.000 x %18=)	36.000
Tecil edilecek KDV (Ödenecek KDV olmadığı için)	—
İade Edilecek KDV	36.000

İmalatçılar üzerinde oluşturulan söz konusu vergi yükünün telafisi tecil-terkin veya iade mekanizması ile olmaktadır. İmalatçıların tahsil etmemelerine rağmen beyan ettikleri KDV tutarı “**Tecil Edilebilir KDV**” tutarını göstermektedir.

Tecil işleminin yapılması için ödenmesi gereken KDV'nin olması gerekmektedir. Mükellefin bu dönemdeki işlemleri sonucu ödenecek katma değer vergisi çıkmadığı için ihraç kaydıyla satışlar için hesaplanan verginin tamamı mükellefe iade edilmiştir.

ÖRNEK 2: X imalatçısı 2008 Mayıs ayında kendi imal ettiği gömlekle ilgili olarak yurt içinde 400.000 YTL'lik satış yapmış, ihraç edilmesi şartıyla da A ihracatçısına 100.000 YTL'lik teslimde bulunmuştur. Mayıs ayı itibariyle İndirilecek KDV Toplamı 70.000 YTL'dir. (KDV oranı %18 kabul edilecek)

X imalatçısının Mayıs 2008 itibariyle düzenleyeceği KDV beyannamesi şu şekilde olacaktır:

Yurtiçi Satışlar:	400.000
İhraç Kaydıyla Teslimler	100.000
Hesaplanan KDV (500.000 x %18=)	90.000
İndirimler Toplamı	70.000
Fark KDV	20.000

Tecil Edilebilir KDV (100.000 x %18=)	18.000
Tecil edilecek KDV	18.000
Ödenecek katma değer vergisi	2.000
İadesi Gereken KDV	—

Bu mükellef Mayıs 2008 ayına ait olmak üzere vergi dairesine 2.000 YTL Katma Değer Vergisi ödeyecek, 18.000 YTL'lik vergi ise ihracatın tamamlanmasından sonra terkin edilmek üzere tecil edilecektir.

ÖRNEK 3: X imalatçısı 2008 Mayıs ayında kendi imal ettiği gömlekle ilgili olarak ihraç edilmesi şartıyla A ihracatçısına 800.000 YTL'lik teslimde bulunmuştur. Mayıs ayı itibariyle Önceki Dönemden Devreden KDV Tutarı 44.000 YTL'dir.(KDV oranı %18 kabul edilecek)

X imalatçısının Mayıs 2008 itibariyle düzenleyeceği KDV beyannamesi şu şekilde olacaktır:

İhraç Kayıtlı Teslimler	800.000
Hesaplanan KDV (800.000 x %18=)	144.000
İndirimler Toplamı	44.000
Fark KDV	100.000

Tecil Edilebilir KDV (800.000 x %18=)	144.000
Tecil edilecek KDV	100.000
İadesi Gereken KDV	44.000

Örneğimizde Ödenecek KDV tutarı, ihraç kaydıyla yapılan teslimler üzerinden hesaplanan tecil edilebilir KDV tutarından daha düşük olduğu için, tecil edilebilir KDV'nin ödenecek KDV kadarlık kısmı (100.000 YTL) tecil edilecek ve ihracatın gerçekleştiği dönemde terkin edilecek, geri kalan kısım (44.000 YTL) mükellefe iade edilecektir.

İhraç kaydıyla mal alımı yapan ihracatçılar söz konusu teslimden doğan KDV ile ilişkilendirilmezler. Yüklenmedikleri bu KDV'yi muhasebe kayıtlarında 191 İndirilecek KDV Hesabında göstermedikleri gibi beyannamelerinde de yer vermezler. Görüldüğü üzere ihraç kayıtlı satışlarda KDV'yi yüklenen taraf malı teslim eden olmakta, dolayısıyla KDV'de tüm sorumluluk da ihraç kayıtlı teslimi gerçekleştiren tarafa ait olmaktadır.

3.1.3- Tecil-Terkin Uygulamasında İbrazı**Gereken Belgeler:**

İmalatçılar tarafından, ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerine ait olduğu beyan edilen ve vergi dairelerince de tecil edilen katma değer vergisi, malın imalatçısı tarafından fatura tarihini takip eden aybaşından başlamak üzere 3 ay içerisinde ihraç edildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilmektedir. İhracatın gerçekleşmesiyle birlikte tecil edilmiş olan verginin terkinini ve iade için bir dilekçeyle vergi dairesine başvurulması gerekmektedir. Söz konusu dilekçeye aşağıdaki belgelerin eklenmesi gerekmektedir:

-Gümrük beyannamesinin (gümrük çıkış beyannamesinin) aslı veya noter, YMM ya da gümrük idaresince onaylı örneği,

- İhraç kayıtlı teslimat için faturaların fotokopisi veya faturalara ait bilgileri içeren listeler,

- İmalatçılar tarafından yapılan ihraç kayıtlı teslimat bakımından bir defaya mahsus olmak üzere sanayi sicil belgesinin örneği,

Bu belgelerin ibrazı üzerine terkin ve iade işlemleri yerine getirilir.

İmalatçıların ihraç kaydıyla satmış oldukları malların, başka imalatçıların aynı türdeki malları ile birlikte ihraç edilmesi halinde, söz konusu mallara ait tecil edilen verginin terkinini için imalatçılar, vergi dairesine yapacakları müracaatta, kendileri tarafından teslim edilen malların ihraç edildiğini gösterir, ihracatçı firmadan alacakları bir belgeyi de gümrük çıkış beyannamesine ekleyeceklerdir. Vergi daireleri gümrük beyannamesinin aslı veya noter, YMM ya da gümrük idaresince onaylı örneği ile birlikte ibraz edilecek bu yazıya istinaden imalatçıların terkin ve iade işlemlerini yerine getireceklerdir.

4- SONUÇ

Dış ticarete ülke ihracatçılarının rekabet gücünü korumak ve artırmak, ihracatçılar aleyhine bir durum yaratmamak amacıyla ihraç edilen malları KDV'den arındırmak kaçınılmaz bir gerekliliktir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde düzenlenen Tecil-Terkin Uygulaması kapsamında mal teslim alan ihracatçılar KDV ödemeyerek finansman kolaylığı ile rahatlamakta, dış ticarete ortak pazar haline gelen dünya ekonomisinde mallarımızın rekabet etme gücü artabilmektedir.

Tecil-Terkin Uygulaması ile ihracatçıya teslimde bulunan tedarikçi mükellefler ise düzenledikleri belgelerde Katma Değer Vergisi hesaplayarak göstermekte ve ilgili dönem beyannamesinde beyan etmekte olup ortaya çıkan ödenecek Katma Değer Vergisinin tecil ettirilmesiyle uygulamanın olumsuz etkilerinden korunmuş olmaktadır.

KAYNAKÇA:

1. Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları- Oluş Yayıncılık-ANKARA Nisan 2007
2. Katma Değer Vergisi Kanunu Ders Notları-Beşir ATMACA-Ahmet GEZGİN
3. KDV Kanunu Genel Tebliğler
4. E-Kitap KDV Kanunu-Mehmet MAÇ
5. KDV İstisnalar ve İadeler- Kemal OKTAR-Maliye ve Hukuk Yayınları-ANKARA- Şubat 2005