



İlknur ÇAT(*)



Murat MERAL(**)



Burak ATABEY(***)

İHRAÇ KAYITLI MAL TESLİMİNDE TECİL-TERKİN UYGULAMASI

PRACTICE OF DEFERMENT-DELETION IN EXPORT-CONDITIONED DELIVERIES

ÖZ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi gereğince; ihraç edilmek şartıyla ‘imalatçılar’ tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde hesaplanan KDV olarak beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Tecil edilen bu vergi, teslim konu malların ihracatçı tarafından süresinde ihraç edildiği dönemde terkin edilir.

Anahtar Kelimeler: İhraç kayıtlı mal teslimleri, tecil, terkin, KDV iadesi

ABSTRACT

According to Article 11/1-c of Value Added Tax Law, no. 3065, exporters do not pay VAT on products that have been sold to them by “manufacturers” on condition that they will be exported. The VAT that has not been collected by manufacturers, but been declared, is calculated and deferred by the tax office until export conditions are fulfilled. If export process is finalised, then the deferred tax is deleted by the tax office.

Keywords: Export-conditioned sales, deferment, deletion, VAT return

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(***) Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 07.07.2015 / M.K.T.: 26.08.2015

1- GİRİŞ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi, ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından ihracatçılara teslim edilen malların, ihracatçılar tarafından ihraç edilmesi halini ihraç istisnası içerisinde değerlendirmiştir.

Bu çerçevede Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından ihracatçılara teslim edilen mallara ilişkin KDV'nin malı teslim alan ihracatçı tarafından ödenmeyeceği, imalatçı tarafından tahsil edilmeyen bu verginin ilgili dönemde beyan edileceği ve vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edileceği, ihracatın kanunda düzenlenen şartlara uygun olarak gerçekleşmesi durumunda tecil edilen bu verginin terkin edileceği düzenlenmiştir.¹

KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesinde düzenlenen ihraç kayıtlı mal tesliminde KDV istisnasının uygulama esaslarına yönelik ayrıntılı düzenlemelere 26.04.2014 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer verilmiştir.

KDV Kanunu'nun ilgili maddesi ve belirtilen tebliğ çerçevesinde ihraç kayıtlı mal tesliminde KDV'nin tecil ve terkinin uygulaması açıklanmaya çalışılacaktır.

2- İHRAÇ KAYITLI MAL TESLİMİNDE TECİL-TERKİN UYGULAMASI ESASLARI

3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-c maddesi hükmü aşağıdaki gibidir:

“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 aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.”

2.1- Tecil-Terkin Uygulamasından Kimler Yararlanabilir

KDV Genel Uygulama Tebliği Tecil-Terkin Uygulamasından “*imalatçı*” vasfını haiz satıcıların yararlanabileceğini belirterek, teslimi yapacak imalatçının;

- “- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması veya Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı veya öngördüğü birimlerden alınmış üretici belgesine sahip olması,
- İlgili meslek odasına kayıtlı bulunması,
- Üretimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırması ve gerekli araç parkına sahip olması veya üretici belgesindeki üretim altyapısına sahip olması” gerektiğini düzenlemiştir.²

İhraç kayıtlı mal teslimi yapan imalatçının belirtilen niteliklere sahip olduğunu gösteren belgeler malın teslim edildiği dönemde KDV beyannamesinin verilme süresi içerisinde bağlı olduğu vergi dairesine bir dilekçe ekinde teslim etmesi, bu niteliklerinde bir değişiklik olması halinde bu durumu ayrıca vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir.

¹ 25.10.1984 Tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak 2.11.1984 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanunu

² 26.04.2014 Tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

Yine ilgili tebliğ imalatçıların, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın alabileceklerini ancak bu durumda bizzat ürettikleri mallar için tecil-terkin uygulamasından yararlanıp, piyasadan hazır olarak satın alıp ihracatçıya teslim ettikleri kısım için tecil terkin uygulamasından yararlanamayacaklarını düzenlemiştir.

Bu durumda, ihracatçıya satış yapan imalatçılar, bizzat ürettikleri mallar ile piyasadan hazır olarak satın aldıkları malları, düzenleyecekleri faturada ayrı gösterebilecekleri gibi, bu mallar için ayrı fatura da düzenleyebilir.

İmalatçılardan, 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 de imalatçı sayılır.

Fason imalat bir malın üretim aşamalarının bir kısmı için yaptırılabilir gibi, bütün üretim aşamalarını kapsayacak biçimde de yaptırılabilir. Ancak her iki halde de ham ve yardımcı maddelerin sağlanarak işin riski ve organizasyonunun fason işi yaptıran tarafından üstlenilmesi ve fason hizmetin sanayi sicil belgesinde yazılı üretim konusu mallar için alınmış olması gerekir.

Bütün üretim aşamalarını kapsayacak biçimde yaptırılacak imalatın, ihraç kayıtlı teslimi yapacak imalatçının kendi üretimine ilave olarak yaptırılması gerekir. İhraç kayıtlı teslimi yapılacak malların tamamının bu şekilde fason olarak imal ettirilmesi halinde tecil-terkin uygulamasından yararlanılamaz.

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 imalatçı sayılmaz.

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.

2.2- Tecil-Terkin Uygulaması Kapsamına Giren Teslim ve Mallar

Teslimin tecil-terkin uygulamasından yararlanabilmesi için imalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla yapılan bir “mal” teslimi olması gerekir.

Satıcının ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın, ihraç edilen nihai mamul olması gerekir. Teslim edilen malın ihracatçı tarafından doğrudan ihraç edilecek nihai mamul olmaması durumunda bu teslimle ilişkin KDV için tecil-terkin işlemi uygulanmaz.³

Örneğin; İhracatçının kumaş imalatçısından almış olduğu kumaştan pantolon üreterek ihraç etmesi durumunda, imalatçı kumaş teslimi için tecil-terkin uygulamasından yararlanamaz.

İhraç kayıtlı teslim edilen malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki mallar ile ihraç malı için ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan malların 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında teslimi mümkündür. Ancak, bu malların tesliminde tecil-terkin uygulanabilmesi için, asıl malın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanarak satın alınması ve yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen faturada ve gümrük beyannamesinde asıl malla birlikte bu nitelikteki malların da yer alması gerekir.

Örneğin: İhracatçı yurt dışındaki müşterisinin isteği üzerine M şirketinden ihraç kaydıyla teslim aldığı güneş paneline B şirketinden ihraç kaydıyla teslim aldığı su deposunu monte ederek ihraç etmiştir.

³ M. Aykut Kelecioğlu, (2002) ‘İhraç Kayıtlı Teslimlerde İhraç Edilen Ürünün Niteliğinin Katma Değer Vergisi İstisnasına Etkisi’ Yaklaşım dergisi, Ocak 2002, Sayı:109

İhracatçı (İ) tarafından yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen faturada güneş paneli ile su deposunun ayrı ayrı gösterilmesi ve bu malların gümrük beyannamesinde belirtilen şekilde ve imalatçı ad ve unvanıyla yer alması halinde, söz konusu malların KDV Kanunu'nun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem görmesi mümkündür.

İhraç edilmek üzere satın alınan asıl malın tesliminin KDV Kanunu'na göre istisna kapsamında olması durumunda, bu malın ayrılmaz parçası niteliğindeki malın alımında 3065 sayılı kanunun 11/1-c maddesi hükmüne göre işlem yapılabilir.

Örneğin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-a maddesi kapsamında gelir vergisi kanununa göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslimler KDV'den istisnadır. İhracatçı gelir vergisi kanununa göre vergiden muaf esnaftan aldığı bir malı ihraç ederken kullanacağı ambalaj maddelerini bir başka mükelleften tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alabilir.

Geçici ihracat veya hariçte işleme rejimleri çerçevesinde malların yurtdışı edilmesi, kesin ihracata dönmediği sürece, ihraç kayıtlı teslimler açısından ihracat olarak kabul edilmez. Diğer bir deyişle kesin ihracı öngörülme-yen mallar için ihraç kayıtlı teslim uygulaması mümkün değildir.

Geçici ihracat; müteahhitlik ve teknik müşavirlik şirketlerimizin yurt dışında üstlendikleri inşaat, tesisat, montaj, mühendislik, proje, müşavirlik, işletme, bakım ve onarım gibi işlerle ilgili her türlü makine, teçhizat veya ekipmanın üstlenilen projede kullanılacak inşaat malzemeleri veya işçilerin ihtiyacı olan barınma ve tüketim maddelerinin geçici olarak yurtdışına çıkarılmasıdır,

Hariçte işleme rejimi ise; Serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere T.C. Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihracı bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tam veya kısmi muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir.

İhraç kayıtlı mal teslimine ilişkin mevzuat bu ayrımı yaparak sadece nihai ürünün kesin olarak ihracına izin vermiştir.

2.3- İmalatçı Tarafından Düzenlenecek Fatura

İhraç kayıtlı olarak yapılan teslimlerde fatura KDV'li olarak kesilmekle beraber faturanın altına; *"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, katma değer vergisi tahsil edilmemiştir."* ibaresi yazılmaktadır. Böylelikle ihracatçılar KDV yüklenmek-sizin iç piyasadan ihraç malı temin edebilmektedirler.⁴

Bu faturada gösterilen KDV imalatçı tarafından tahsil edilmemekle beraber ilgili dönem beyannamesinde beyan edilerek ilgili vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilip tecil edilir.

Fatura içeriği malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ayın başından itibaren üç ay içerisinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin edilir.

İhraç kayıtlı teslimlerde tecil-terkin müessesesi zorunlu olmayıp ihtiyari bir uygulamadır. Yani, imalatçılar, ihracatçılara teslim ettikleri mala ilişkin katma değer vergisini tahsil ederek tecil terkin uygulamasından yararlanmayabilirler.⁵

⁴ Mehmet Maç, İhraç Kayıtlı Teslimlere İlişkin Hatalı Hüküm, <http://www.vergi.tc/makaledetay/MehmetMac/Ihrac-Kayıtlı-Teslimlere-İlişkin-Hatalı-Hüküm/c8b10f63-b013-4a3c-b479-ef9666fe585c/> Erişim Tarihi: 13 Haziran 2015

⁵ İbrahim Güler, İhraç Kayıtlı Mal Teslimi, http://www.adanasmmmo.org/yazar_detay, Erişim Tarihi: 13 Haziran 2015

İhraç kayıtlı olarak yapılan teslim sonucu tecil veya terkin edilen vergiler hakkında ihracatçılar bakımından KDV Kanunu'nun 32'nci maddesi hükmü uygulanmaz.

Söz konusu kanun maddesi tam istisna olarak geçen 11, 13, 14 ve 15. maddelerdeki ile 17. mad-denin 4. fıkrasının (s) bendindeki işlemlere ilişkin KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesi şartıyla indirim konusu yapılabileceğini düzenlemiştir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması durumunda indirilemeyen vergilerin iadesine de izin vermektedir. İhraç kayıtlı mal tesliminde ihracatçının imalatçıya KDV'yi ödemediği hususu göz önüne getirildiğinde bu tutarı indirmesi ve iade almasının önüne geçmek için söz konusu maddeye bu bent eklenmiştir.

2.4- İhracatın Gerçekleşmemesi

İhracat, gümrük beyannamesinin kapanma tarihi itibarıyla gerçekleştiğinden, süresinde ihraç edil-mek kaydıyla bu tarih itibarıyla de ihraç kayıtlı teslim nedeniyle tecil edilen vergi terkin edilebilir hale gelmektedir. Ödenecek KDV çıkmaması nedeniyle tecil edilecek vergisi bulunmayan mükellefler ise bu tarih itibarıyla iadeye hak kazanmaktadır. Gümrük beyannamesinin kapanma tarihi ise malın güm-rük bölgesinden çıkış yapıp yurtdışı edildiği tarih olarak esas alınmaktadır

İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle ihraç kayıtlı teslimi takip eden aybaşından itibaren üç ay içerisinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara üç aya kadar ek süre verilebilir. Bu on beş günlük süre içerisinde 'ek süre talep dilekçesi' düzenlenmelidir. Ek süre dilekçesi ihracatçının balı olduğu vergi dairesine ya da ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığına verilir. On beş günlük süreden sonra *(on beş günlük sürenin son günü mali tatile rastlamış olsa dahi)* dilekçenin hükmü geçersizdir. İhracatçı; ek süre dilekçesinde mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirtecektir. Bu dilekçesine ek olarak ayrıca "ihraç kaydıyla teslimine ait faturanın" bir örneğini ilave edecektir. Vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklar kendilerine doğrudan ya da mükellefin bağlı olduğu vergi da-iresi kanalıyla yapılan ek süre taleplerini, öncelikle zamanında ve ilgili ihracatçı mükellef tarafından yapıp yapılmadığı bakımından inceleyeceklerdir.⁶

İhracatçıların ihraç kaydıyla aldıkları malları hiç ihraç edememeleri ya da süresinden sonra ihraç etmeleri durumunda, ihraç kaydıyla yapılan teslim mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine dönüşür.

Bu durumda, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan ve tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte imalatçıdan tahsil olunur.

Ancak, ihraç kaydıyla teslim edilen malların 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil olunur.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihracatının gerçekleşmemesi üzerine imalatçının ödediği vergi için ihracatçıya rücu etmesi halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin hesaplanan KDV, ih-racatçı açısından ihracatın gerçekleşmesi gereken sürenin (ek süre verilmişse bu süre) sonu itibarıyla

⁶ Yaser Gürsoy, İhraç Kayıtlı Satışlarda Mücbir Sebep Halleri ve Ek Süre ile İlgili Yasal Düzenlemeler, <http://www.muha-sebetr.com/yazarlarimiz/yaser/001/> Erişim Tarihi:13 Haziran 2015

indirilebilir hale gelmektedir. Bu kapsamda, ihracatçının süresinde ihraç edemediği mallara yönelik olarak imalatçıya ödediği KDV'yi en erken ihraç süresinin (ek süre verilmişse bu süre) sona erdiği tarihi takip eden günün dâhil olduğu dönem içinde ve nihai olarak o dönemi kapsayan takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması mümkündür.

Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar, ihracattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilir.

3- İHRAÇ KAYITLI MAL TESLİMİNDE TECİL-TERKİN ve İADEYE ESAS KDV TUTARININ HESAPLANMASI

İmalatçı mükellef ihracatçı alıcıya malı teslimi esnasında teslim edilen mal bedeli üzerinden hesaplayarak, malın teslimine ilişkin düzenlediği faturada gösterdiği ancak ihracatçıdan tahsil etmediği KDV'yi ilgili dönemde hesaplanan KDV tutarına dâhil ederek beyan edecektir.

İhraç kayıtlı malın teslim edildiği döneme ilişkin KDV beyannamesinde imalatçı mükellefin ilgili dönemdeki Toplam KDV tutarı ile İndirimler Toplamı kıyaslandığında Ödenecek KDV çıkması durumunda, çıkan Ödenecek KDV tutarının ihraç kayıtlı mal teslimine ilişkin KDV tutarına karşılık gelen kısmı ilgili vergi dairesince tahakkuk ettirilerek tecil edilir. Tecil edilen bu vergi malın yukarıda belirtilen şartlara uygun olarak alıcı tarafından ihraç edildiği tarihte terkin edilecektir.

Örnek: Ankara'da çanta üretimi ile iştigal eden Mükellef A ürettiği çantaların 20.000 tanesini 5,00 TL den 2014 yılının Kasım ayında ihraç kayıtlı olarak B Limited Şirketi'ne satmıştır. Bay A'nın 2014/ Kasım Döneminde ise yurt içi çanta satışlarının tutarı KDV Hariç 350.000,00 TL olup, Kasım döneminde indirilecek KDV'si 20.000,00 TL, önceki dönemden devreden KDV ise 5.000,00 TL'dir. (KDV %8)

Bu açıklamalar çerçevesinde Mükellef A'nın 11/2014 KDV beyannamesi aşağıdaki şeklide olacaktır.

<i>Hesaplanan KDV [(350.000,00 + 100.000,00) x %8]</i>	36.000,00
<i>Toplam İndirim</i>	25.000,00
<i>Ödenmesi Gereken KDV</i>	11.000,00
<i>Tecil Edilebilir KDV [(100.000,00) x %8]</i>	8.000,00
<i>Tecil Edilecek KDV</i>	8.000,00
<i>İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV</i>	0,00
<i>Ödenecek KDV</i>	3.000,00

Yukarıdaki beyannameden de görüleceği üzere mükellef A, KDV'sini tahsil etmediği halde Hesaplanan KDV olarak beyan ettiği 100.000,00 TL'lik teslimine isabet eden 8.000,00 TL tutarındaki KDV'nin tamamını, bu tutardan daha fazla ödenecek vergi çıkması nedeniyle tecil ettirebilecek ve ihracatın mevzuata uygun olarak gerçekleştirildiği tarihte de terkin ettirebilecektir.

İhraç kayıtlı mal tesliminin gerçekleştiği döneme ilişkin KDV beyannamesinde imalatçı mükellefin Toplam KDV tutarı ile İndirimler Toplamı kıyaslandığında Devreden KDV oluşması durumunda, ihraç kayıtlı mal teslimine ilişkin KDV'nin tamamı mükellef tarafından iade talep edilebilecektir.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV, 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 KDV iadesi, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır.

Örnek: Ankara’da çanta üretimi ile iştigal eden Bay A, ürettiği çantaların 20.000 tanesini 5,00 TL’den 2014 yılının Kasım ayında ihraç kayıtlı olarak B Limited Şirketi’ne satmıştır. Bay A’nın 2014/ Kasım Döneminde ise yurt içi çanta satışlarının tutarı KDV Hariç 350.000,00 TL olup, Kasım döneminde indirilecek KDV’si 45.000,00 TL, önceki dönemden devreden KDV ise 5.000,00 TL’dir. (KDV %8)

Bu açıklamalar çerçevesinde Bay A’nın 11/2014 KDV beyannamesi aşağıdaki şekilde olacaktır:

<i>Hesaplanan KDV [(350.000,00 + 100.000,00) x %8]</i>	36.000,00
<i>Toplam İndirim</i>	50.000,00
<i>Ödenmesi Gereken KDV</i>	0,00
<i>Devreden KDV</i>	14.000,00
<i>Tecil Edilebilir KDV [(100.000,00) x %8]</i>	8.000,00
<i>Tecil Edilecek KDV</i>	0,00
<i>İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV</i>	8.000,00
<i>Ödenecek KDV</i>	0,00

Yukarıdaki beyannameden de görüleceği üzere mükellef A, KDV’sini tahsil etmediği halde Hesaplanan KDV olarak beyan ettiği 100.000,00 TL’lik teslimine isabet eden 8.000,00 TL tutarındaki KDV’nin tamamını ilgili dönem beyannamesinde devreden KDV oluşması nedeniyle iade talep edebilecektir. İade talep edilebilecek bu tutar ihracatın gerçekleştiği tarihten sonra mükellef Bay A’ya iade edilmelidir.

- İhraç kayıtlı mal tesliminin gerçekleştiği döneme ilişkin KDV beyannamesinde imalatçı mükellefin Toplam KDV tutarı ile İndirimler Toplamı kıyaslandığında Ödenecek KDV’nin oluşması ancak bu tutarın ihraç kaydıyla yapılan teslimate isabet eden tecil edilebilir KDV tutarından düşük olması durumunda ödenecek KDV miktarı KDV beyannamesinin verildiği dönemde tecil edilir. İhracatın gerçekleştiği dönemde ise tecil edilen vergi terkin edilir, arta kalan kısım ise mükellef iade edilir.

Örnek: Ankara’da çanta üretimi ile iştigal eden Bay A ürettiği çantaların 20.000 tanesini 5,00 TL’den 2014 yılının Kasım ayında ihraç kayıtlı olarak B Limited Şirketi’ne satmıştır. Bay A’nın 2014/ Kasım Döneminde ise yurt içi çanta satışlarının tutarı KDV Hariç 100.000,00 TL olup, Kasım döneminde indirilecek KDV’si 10.000,00 TL, önceki dönemden devreden KDV ise 3.000,00 TL’dir. (KDV %8)

Bu açıklamalar çerçevesinde Bay A’nın 11/2014 KDV beyannamesi aşağıdaki şekilde olacaktır:

<i>Hesaplanan KDV [(100.000,00 + 100.000,00) x %8]</i>	16.000,00
<i>Toplam İndirim</i>	13.000,00
<i>Ödenmesi Gereken KDV</i>	3.000,00
<i>Tecil Edilebilir KDV [(100.000,00) x %8]</i>	8.000,00
<i>Tecil Edilecek KDV</i>	3.000,00
<i>İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV</i>	5.000,00
<i>Ödenecek KDV</i>	0,00

Yukarıdaki beyannameden de görüleceği üzere mükellef A'nın ihracat kayıtlı mal teslim ettiği dönemde tecil edilebilir KDV'si ödenecek KDV'den fazla çıkmıştır. Bu nedenle ödenecek KDV teslimin gerçekleştiği dönemde tecil edilip, ihracatın gerçekleştiği dönemde terkin edilecek, tecil edilebilir KDV den arta kalan kısım ise mükellefe iade edilecektir.

4- SONUÇ

Yapılan tüm bu ayrıntılı açıklamalar ışığında kanun koyucunun ihracatçı mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini azaltarak maliyetlerini düşürmek için ihracat kayıtlı mal teslimlerinde tecil-terkin uygulamasını bir araç olarak kullandığı değerlendirilebilir. Bu uygulama ile mükelleflere maliyetlerini düşürerek uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak ve sonuç olarak ihracatı arttırmak hedeflenmiştir.

KAYNAKÇA

- 25.10.1984 Tarihinde Kabul Edilerek 2.11.1984 Tarihinde Resmi Gazete Yayınlanıp Yürürlüğe Giren Katma Değer Vergisi Kanunu
- 26.04.2014 Tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- GÜLER, İ. İhracat Kayıtlı Mal Teslimi, http://www.adanasmmmo.org/yazar_detay, Erişim Tarihi:13 Haziran 2015
- GÜRSOY, Y. İhracat kayıtlı Satışlarda Mücbir Sebep Halleri ve Ek Süre İle İlgili Yasal Düzenlemeler. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/yaser/001>, Erişim Tarihi: 13 Haziran 2015
- KELECİOĞLU, A. M. (2002) 'İhracat Kayıtlı Teslimlerde İhracat Edilen Ürünün Niteliğinin Katma Değer Vergisi İstisnasına Etkisi' Yaklaşım Dergisi, Ocak 2002, Sayı:109
- MAÇ, M. İhracat Kayıtlı Teslimlere İlişkin Hatalı Hüküm.<http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/İHRAC-KAYITLI-TESLİMLERE-İLİSKİN-HATALI-HUKUM/c8b10f63-b013-4a3c-b479-ef9666fe585c>, Erişim Tarihi: 13 Haziran 2015