

İHRAÇ KAYITLI TESLİMDE ÖZELLİKLİ BİR DURUM: İHRACATIN 15 GÜNLÜK EK SÜRE TALEP MÜDDETİ İÇİNDE YAPILMASI

Hakan DEĞİRMENCİ*

ÖZ

3065 sayılı Katma Değer Vergi Kanunu'nun 11-c maddesine göre imalatçılar tarafından ihraç kayıtlı teslim edilen mallara ilişkin KDV hesaplanacak olup ihracatçıdan tahsil edilmeyecektir. İmalatçı tarafından tahsil edilmeyen KDV genel hükümler çerçevesinde beyan edilerek söz konusu teslimatla ilişkin ödenecek KDV çıkması halinde bu vergi, vergi dairesi tarafından tecil edilecektir. İhraç kayıtlı teslim edilen mallar teslimin gerçekleştiği tarihi takip eden 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin edilecektir. Tecil edilmesi gereken verginin bulunmaması halinde ise hesaplanarak beyan edilen KDV imalatçıya iade edilecektir.

Anahtar Sözcükler: İhracat, İhraç Kayıtlı Teslim, Ek Süre, Mücbir Sebep, Beklenmedik Durum

1. GİRİŞ

Katma Değer Vergisinin konusuna giren işlemlerin bir kısmı ekonomik, sosyal, kültürel, ilim, bilim ve sağlık gibi alanları desteklemek amacıyla vergiden istisna edilmiştir. Verginin kapsamına giren işlemler için istisna tanınmasının ve bu istisnaların sayısının artırılmasının, katma değer vergisi teorisine uygun bulunmadığı açıktır. Ancak her ülkenin kendine özgü şartları, tatbikatta böyle bir uygulamayı gerekli kılmaktadır. Bu nedenle Türk Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergiden istisna edilmiş işlemler, halen bu verginin uygulanmakta olduğu ülkelerden bazılarında kıyasla daha geniş tutulmuştur.

İhracat Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesine göre ihracat, bir malın yürürlükteki ihracat mevzuatı ve gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışında veya serbest bölgelere çıkarılması veyahut Müsteşarlıkça ihracat kabul edilebilecek sair çıkış ve işlemler olarak tanımlanmaktadır.

Uluslararası vergilendirmede varış ülkesinde varış prensibi geçerlidir. Destinasyon ilkesi dediğimiz bu prensip gereği her ülke kendi egemenlik alanını ilgilendiren işlemleri vergilendirme hakkına sahiptir ve buna göre

* Vergi Müfettişi

ithalat vergiye tabi tutulmakta, ihracat ise vergiden istisna tutulmaktadır. Söz konusu prensip gereği katma değer vergisinde de ihracat, istisna olarak düzenlenmiştir

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddelerinde ihracat istisnasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Kanun koyucu ihracatın ülke ekonomisi için taşıdığı önemi göz önüne alarak istisnanın kapsamını oldukça geniş tutmuştur.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11-c maddesinde ise bir ön istisna olan ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Söz konusu bu çalışmamızda KDV Kanunu'nun 11-c maddesi gereğince ihraç kayıtlı teslim edilen malların kanuni süresinden sonra ancak ek süre talebi müddeti içinde ihraç edilmesi halinde tecil-terkin uygulamasının ihlal edilip edilmeyeceğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

2. İHRAÇ KAYITLI TESLİM

2.1. İstisnanın Kapsamı

İhracat istisnasının düzenlendiği KDV Kanunu'nun 11'inci maddesinin c bendinde ihraç kaydıyla yapılan satışlarda imalatçılar tarafından ihracatçılara teslimlerden kaynaklanan KDV'nin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, imalatçılar tarafından tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı hüküm altına alınmıştır. Bu istisna uygulaması tecil-terkin uygulaması olarak da bilinmektedir.

KDV Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasına 3297 sayılı Kanun'la eklenen c bendinin gerekçesinde “*Katma Değer Vergisi Kanununun 11'inci maddesinde yer alan ihracat istisnası hükümlerine yeni hükümler eklenmek suretiyle ihracatın teşviki amaçlanmıştır.*

Yeni düzenleme ile ihracatçı, imalatçıdan vergisiz mal almak suretiyle ihraç edeceği mallar için kısa süre için dahi olsa katma değer vergisi yükünden kurtulmuş olacaktır. Ancak, ihracatçının sadece ihraç edeceği malları bu suretle satın alması gerekir. Aksi takdirde duruma göre ertelenen vergi 6183 sayılı Kanunda belirtilen gecikme zammı veya tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Ayrıca, bu işlemlerde vergi güvenliğinin söz konusu olduğu hallerde Maliye ve Gümrük Bakanlığı gerekli tedbirleri almaya yetkilidir” ifadelerine yer verilmiştir.

Düzenlemenin gerekçesinde de anlaşılacağı üzere tecil-terkin uygulamasında asıl amaç ihracatı ve ihracatçıyı teşvik etmektir. Bu uygulama ile ihracatçı KDV ödemeyerek maddi açıdan avantaj sağlayacaktır.

2.2.Tecil Terkin Uygulaması

İhraç kayıtlı teslim; imalatçılar tarafından sanayi sicil belgesine göre imal edilen ürünlerin ihracatçılara KDV tahsil edilmeden teslim edilmesidir.

İmalatçı mükellefler imal ettikleri ürünleri ihraç etmek şartıyla ihracatçılara teslim edecek ve teslimine ilişkin düzenlenecek faturada KDV ayrıca hesaplanacak olup faturada “3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir.” şerhine yer vereceklerdir.

İmalatçı 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 üç ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen bu vergi terkin olunur.

Tecil işleminin ödenecek KDV çıkması durumunda gerçekleştirileceği hususunu belirtmekte fayda vardır. İmalatçı mükellef tarafından ihraç kayıtlı teslimin yapıldığı dönemde ödenecek KDV çıkması halinde ihracatçı tarafından ödenmeyen KDV tecil edilecektir. Olayın anlaşılması için basit bir örnek vermek gerekirse imalatçı H firması Eylül 2019 döneminde 100.000 TL değerindeki malı ihraç kayıtlı olarak teslim etmiştir. H firması teslimine ilişkin hesapladığı 18.000 TL’yi tahsil etmemesine rağmen Eylül dönemi KDV beyannamesinde Hesaplanan KDV olarak beyan edecektir. H firmasının Eylül dönemi beyannamesinde Ödenmesi Gereken KDV’nin 30.000 olması halinde 18.000 TL KDV Kanunu’nun 11/1-c maddesi kapsamında tecil edilecek (tahsilatı gerçekleştirilmeyecek) geri kalan 12.000 TL ise imalatçı H tarafından kanuni süresinde vergi dairesine ödenecektir. İhraç kayıtlı satışa ilişkin hesaplanan verginin tamamı tecil edildiğinden imalatçı mükellef herhangi bir iade talebinde bulunamayacaktır.

Aynı örnekte ödenmesi gereken KDV’nin 11.000 TL çıkması durumundan vergi dairesi müdürlüğü tarafından 11.000 TL’nin tamamı tecil edilecek ve imalatçı herhangi bir vergi ödemeyecektir. Söz konusu malların yurt dışına çıkması halinde ise 11.000 TL KDV terkin edilecek ve geriye kalan 7.000 TL için mükellefin iade hakkı doğacaktır.

Yine aynı örnekte imalatçının ilgili dönem KDV beyannamesinde ödenecek KDV çıkmaması halinde ise tecil-terkin edilecek bir vergi bulunmayacaktır. Ve imalatçı mükellef ihraç kayıtlı teslim ilişkine hesapladığı KDV'nin tamamını iade olarak alabilecektir.

2.3. İhracatın Kanuni Sürede Gerçekleşmemesi

İhracatçı mükellefler KDV ödemedi satın aldığı ürünleri kanuni süreleri içerisinde yurt dışına ihraç etmek zorundadırlar. İhracatçı tarafından ihraç kayıtlı teslim alınan malların hangi süre içerisinde ihraç edileceği yine Kanun maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu Kanun maddesinde imalatçı mükellefler tarafından ihracatçılara ihraç kayıtlı teslim edilen malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Örneğin ihracatçı Aydın Meşrubat Ltd. Şti. 16.01.2019 tarihinde imalatçıdan ihraç kayıtlı teslim aldığı malları Şubat, Mart ve Nisan dönemleri içerisinde ihraç etmesi gerekmektedir.

İhraç kaydıyla teslim edilen mallar 3 ay içinde ihraç edilmezse tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda 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.

İhraç kayıtlı teslim edilen malların ihracatçı tarafından kanuni süresinde ihraç edilmemesi halinde sorumluluk kanun maddesi ile imalatçıya verilmiştir. Kanun'un gerekçesinde de belirtildiği üzere ihraç kayıtlı teslimde amaç ihracatı teşvik etmek ve ihracatçıyı desteklemektir. İhraç kayıtlı teslim alınan malların kanuni süresinde ihraç edilmemesi halinde de tüm sorumluluk ihracatı geciktiren veya hiç yapmayan ihracatçıda değil imalatçıdadır.

İhracatçı mükellefin ihraç kayıtlı teslim aldıkları malları hiç ihraç etmemeleri veya kanuni süresi ve ek süresi geçtikten sonra ihraç etmeleri halinde istisna hükümlerine riayet edilemeyeceğinden ihraç kaydıyla yapılan bu teslim mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine dönüşecektir.

İhracatın belirlenen sürede gerçekleşmemesi halinde ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan ve tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten

itibaren 6183 sayılı Kanununun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte imalatçıdan tahsil edilecektir.

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

İhracatın herhangi bir sebeple gerçekleşmemesi halinde imalatçıdan tecil edilen vergi gecikme/tecil faiziyle birlikte geri istenecek olup herhangi bir cezalı tarhiyat yapılmayacaktır. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde vergi ziyamı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde ifade edilmiştir. Oysaki tecil-terkin uygulamasında mükellefler tarafından tahsil edilmeyen KDV beyan edilmekte ve vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil ettirilmektedir. Dolayısıyla tecil-terkin uygulamasında geç veya eksik tahakkuktan bahsedilemez.

İhracatın gerçekleşmemesinden dolayı imalatçı mükellefler tarafından vergi dairesine ödenen KDV için ihracatçıya rücü etme hakkı bulunmaktadır. Daha basit bir ifade ile imalatçının daha önce ihraç kayıtlı teslim yaptığıında ihracatçıdan tahsil etmediği ve ihracatın gerçekleşmemesinden dolayı vergi dairesine ödemediği KDV'yi ihracatçıdan isteyebilecektir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edilmemesi nedeniyle imalatçı tarafından ihracatçıya rücu edilen KDV, ihracatçı mükellef tarafından ihracatın gerçekleşmesi gereken sürenin (ek süre verilmişse bu süre) sonu itibarıyla indirilebilir hale gelecektir. Bu kapsamda, ihracatçının süresinde ihraç edemediği mallara yönelik olarak imalatçıya ödemediği KDV'yi en erken ihraç süresinin (ek süre verilmişse bu süre) sona erdiği tarihi takip eden günün dahil olduğu dönem içinde ve nihai olarak o dönemi kapsayan takvim yılını takip eden takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması mümkündür.

2.4.Ek Süre Talebi

İmalatçı tarafından ihraç kayıtlı teslim edilen malların ihracatçılar tarafından teslim tarihini takip eden 3 ay içinde ihraç etmeleri gerekmektedir.

09.04.2013 tarih ve 4842 sayılı Kanun'un 21'inci maddesi ile KDV Kanunu'nun 11'inci maddesine "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.” hükmü eklenerek ihraç kayıtlı teslimde ihracatçıya ek süre talep etme hakkı tanınmıştır.

Buna göre ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlardan dolayı gerçekleşmemesi halinde ihracatçı mükellefler bağlı buldukları vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlıklardan ek süre talep edebileceklerdir. İhracatçılar 3 aylık sürenin bitiminden itibaren en geç 15 gün içinde ek süre istemeleri gerekmektedir. Bu süreden sonra yapılan veya ihracatçı mükellef tarafından yapılmayan ek süre taleplerinin değerlendirilmesi ve kabulü söz konusu değildir.

Mücbir sebepler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 13’üncü maddesinde sayılmıştır. Buna göre mücbir sebepler;

1. Vergi ödevlerinden her hangi 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 iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması, gibi hallerdir.

Kanun hükmünün sonunda “gibi haller” açıklamasına yer verildiğinden mücbir sebepler kanun maddesinde yazılı olanlarla sınırlı tutulamayacak olup benzer durumların olması halinde de mücbir sebep hali kabul edilecektir.

Öte yandan ihracatın yapılamamasının mücbir sebep dışında beklenmedik durumlardan kaynaklanması halinde de ek süre talep edebileceklerdir. Buna göre beklenmedik durumlar ihracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali/siyasal karışıklıklar, ekonomik belirsizlik ve durgunluk, yurt dışındaki alıcının sipariş erteleme/iptal etmesi, teslim programındaki değişiklikler, bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler, akreditif süresinin dolması, ihraç edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi, uygun depolama koşullarına sahip olunmaması, ithalatçı ülke ile yaşanan siyasi veya ekonomik sorunlar, ihraç malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına gecikmeli yanaşması, taşıma aracı veya konteyner bulunamaması), milli tatiller, iklim koşulları, gümrüklerde yaşanan sorunlar(gümrüklerdeki

araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma), resmi makamlardan ihracat için izin alınmaması gibi hallerdir.

Vergi idaresi beklenmedik durumun kapsamını oldukça geniş tutmuştur. Beklenmedik durum veya mücbir sebeplerden dolayı ihracat yapamayan ihracatçılar bu durumu belgelendirmek zorunda değildir. İhracatçı mükellefler ek süre talebine ilişkin dilekçede mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirterek, bu dilekçeye yalnızca ihraç kaydıyla teslimat ait faturanın bir örneğini ekler.

Vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklar kendilerine yapılan ek süre taleplerini, öncelikle talebin zamanında ve ilgili ihracatçı mükellef tarafından yapıp yapılmadığı bakımından inceler. Vergi idaresi tarafından verilebilecek ek süre 3 ayla sınırlı olup bu süre içinde malların ihraç edilmesi gerekmektedir. Verilen 3 aylık ek sürede de ihracatın yapılmaması halinde ikinci bir ek süre verilmesine imkan yoktur. Ancak 3 aydan az ek süre alan ihracatçılar toplamda verilen ek süre 3 ayı aşmamak şartı ile tekrardan ek süre isteyebilir.

Burada dikkat edilmesi gereken hususun ek süre verilmesinin zorunlu olmadığı, tamamen idarenin inisiyatifinde olduğudur. Nitekim Kanun maddesinde “**ek süre verilir**” hükmü yerine “**ek süre verilebilir**” hükmü yer almaktadır. Bu durumda ek süre verilmesinin zorunlu olmadığını göstermektedir.

Buna göre ihraç kayıtlı mal teslim alan ihracatçılar teslim tarihini takip eden 3 ay içinde ihraç edemezlerse 3 aylık sürenin bitiminden itibaren 15 gün içinde vergi idaresinden ek süre talep etmeleri gerekmektedir. Söz konusu 15 günlük süreden sonra yapılacak talepler dikkate alınmayacaktır. Vergi idaresi ek süre talebini değerlendirerek ihracatçıya ek süre verebileceği gibi herhangi bir sürede vermeyebilir.

2.5.Ek Sürenin Başlangıç Tarihi

KDV Genel Uygulama Tebliğinde ihracatın mücbir sebep ve beklenmedik durumlardan dolayı gerçekleşmemesi halinde ihracatçıya 3 ayla sınırlı olmak üzere ek süre verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Vergi idaresi ihracatçıya ek süre vermesi halinde ek sürenin başlangıç tarihine ilişkin herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bu durumda ek sürenin başlangıcında 4 farklı durum karşımıza çıkmaktadır. Bunlar:

- 1- İhracatçının dilekçe ile başvurduğu tarih
- 2- Ek süre talep edilebilecek 15 günlük sürenin son günü
- 3- İlk 3 aylık sürenin son günü

4- Vergi İdaresi tarafından ek süre talebine ilişkin verilen cevap yazının tarihi olmak üzere 4 farklı tarih ek sürenin başlangıç tarihi olarak değerlendirilebilir.

Vergi kanunlarında yazılı sürelerin hesaplanmasına ilişkin açıklamalar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 18'inci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; Vergi kanunlarında yazılı süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır:

1. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter;
2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter;
3. Sonu belli bir gün ile tâyin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter;
4. Resmî tatil günleri süreye dâhildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmî tatile rastlarsa tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter.

Esasında Kanun koyucu ilk ihraç kayıtlı teslimde sürenin başlangıcını teslim tarihini takip eden ay olarak belirlemiştir. Dolayısıyla idare tarafından verilecek ek sürenin başlangıç tarihide ilk teslim için belirlenen üç aylık sürenin sonu olacaktır. Çünkü kanun maddesinde “*ek süre verilebilir*” denilmektedir. Bu durumda da verilecek ek süre ilk üç aylık sürenin son gününden başlaması gerekmektedir. Kanun hükmünde sadece “*süre verilir*” denilseydi o zaman ek sürenin verildiği tarih başlangıç tarihi olacaktı.

3. İHRACATIN 15 GÜNLÜK EK SÜRE TALEP MÜDDETİ İÇİNDE YAPILMASI

KDV Kanunu'nun 11-c maddesine göre imalatçı tarafından ihraç kayıtlı teslim edilen malların ihracatçı tarafından teslim tarihini takip eden 3 aylık süre içerisinde ihraç etmesi gerektiği söz konusu süre içerisinde ihraç edilmezse tecil-terkin işlemlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Buna göre ek süre talebinde bulunmayan ihracatçılar 3 aylık süre içerisinde ihracatı gerçekleştirmemeleri halinde tecil-terkin hükümlerinin uygulanmaması gerekmektedir. Ancak Vergi idaresi verdiği özelgelere ihracatçı mükellefler 3 aylık sürenin bitiminden ancak 15 günlük ek süresinin dolmasından önce diğer bir ifade ile ek süre talebinde bulunabileceği 3 aylık sürenin sonundaki 15 gün içerisinde ihracat yapmaları halinde tecil terkin işlemlerinin uygulanabileceği görüşünü vermiştir. Söz konusu görüşlerin bir kısmı aşağıdaki gibidir;

Bu hususa ilişkin olarak 05/11/2014 tarihinde ihraç kayıtlı teslim edilen 1000 adet av tüfeğinin, ihracatçı firma tarafından 500 adet av tüfeğinin 28/11/2014 tarihinde ihraç edildiği, kalan 500 adet av tüfeğinin ise, 25/02/2015 tarihli gümrük çıkış beyannamesi ile yurt dışına çıkışının yapılması için ilgili gümrüğe teslim edildiği ancak, gümrük çıkış beyannamesinin 09/03/2015 tarihinde kapandığından bahisle ihracatın süresinde yapıp yapılmadığı konusunda Gelir İdaresi Başkanlığından görüş talep edilmiş olup söz konusu görüşe ilişkin olarak verilen 25.05.2016 tarih ve 37009108-130[11/1-C-2015/1503]-29095 sayılı özelgede “*ihracatçı firma tarafından ek süre talebinde bulunulmamakla birlikte, ihracatın gerçekleşmesi için tanınan yasal süre (en geç 28/02/2015 tarihi) geçtikten sonra, ancak; Kanunda mükelleflerin yararlanmasına imkan tanınan 15 günlük ek süre talep müddeti içinde fiili ihracat gerçekleştirilmiş olduğundan (09/03/2015 tarihinde), ihraç kaydıyla teslim edilen söz konusu 500 adet av tüfeğine ilişkin tecil edilen KDV'nin, vergi ziyasına sebebiyet verilmemiş olması ve mevzuata aykırı başkaca bir hususun bulunmaması halinde, terkin edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.*” ifadelerine yer verilmiştir.

Yine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 09.04.2014 tarih ve 25410040-135[8-2014-1]-9 sayılı özelgede “*Firmanız tarafından ek süre talebinde bulunulmamakla birlikte, ihracatın gerçekleşmesi için tanınan yasal süre geçtikten sonra (7 gün gecikmeyle), ancak; Kanunda mükelleflerin yararlanmasına imkan tanınan 15 günlük ek süre talep müddeti içinde fiili ihracat gerçekleştirilmiş olduğundan, ihraç kaydıyla satın aldığınız mallara ilişkin tahsil edilmeyen verginin tarh ve tahakkuk edilerek tecil edilmiş, vergi ziyasına sebebiyet verilmemiş olması ve mevzuata aykırı başkaca bir hususun bulunmaması halinde, tecil edilen KDV'nin terkin edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.*” görüşüne yer verilmiştir.

Vergi İdaresi tarafından söz konusu hususa ilişkin aynı görüş verilmiş olup en son verilen 28.02.2017 tarih ve 21152195-130[11-2017.295]-6572 sayılı özelgede de “*Buna göre; Firmanız tarafından ek süre talebinde bulunulmamakla birlikte, ihracatın gerçekleşmesi için tanınan yasal süre geçtikten sonra, ancak; Kanunda mükelleflerin yararlanmasına imkan tanınan 15 günlük ek süre talep müddeti içinde fiili ihracat gerçekleştirilmiş olduğundan, ihraç kaydıyla satın aldığınız mallara ilişkin tahsil edilmeyen verginin tarh ve tahakkuk edilerek tecil edilmiş, vergi ziyasına sebebiyet verilmemiş olması ve mevzuata aykırı*

başkaca bir hususun bulunmaması halinde, tecil edilen KDV'nin terkin edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.” görüşüne yer vermiştir.

KDV Kanunu'nun 11-c maddesinde ihracatın 3 aylık süre içerisinde gerçekleşmemesi halinde tecil-terkin işlemlerinin uygulanmayacağı açıkça belirtilmesine karşın vergi idaresi tarafından verilen özgelelerde 15 günlük ek süre talep müddeti içinde fiili ihracatın gerçekleştirilmiş olması halinde tecil-terkin işlemlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere ek süre talep edilmesinin belirli şartları olmakla birlikte ek sürenin verilmesi vergi idaresinin inisiyatifine bırakılmıştır. Buna göre ihracatçı tarafından mücbir sebep ve beklenmedik durumlar dışında ihracat yapılmazsa veya vergi idaresine sunduğu gecikme gerekçesi vergi idaresince kabul edilmezse ek süre talebinin reddedilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla ek süre talebi reddedilen ihracatçı, ihracatı 3 aylık içerisinde gerçekleştirmediğinden Kanun hükmünde yer alan şartları yerine getirmediği varsayılacaktır.

KDV Kanunu'nun 11'inci maddesine 4842 sayılı Kanun'la eklenen ek süre talebine ilişkin gerekçeye bakıldığında ise ek sürenin getiriliş amacının ihracatın gerçekleşmemesi halinde imalatçı tarafından ödenecek olan gecikme zammı/tecil faizinin imalatçı için ağır bir külfet haline geleceğinden imalatçıyı bu durumdan kurtarmak amacıyla düzenlemenin yapıldığı belirtilmiştir.

Sonuç olarak her ne kadar idare tarafından verilen özgelere KDV Kanunu'nun 11-c maddesine uygun olmasa da söz konusu maddenin getiriliş gerekçesine ve ruhuna uygun olduğu hususu da şüphesiz tartışma konusu yapılamaz.

Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *Yanılma Ve Görüş Değişikliği* başlıklı 369'uncu maddesinde yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezasının kesilmeyeceği ve gecikme faizinin hesaplanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

4. SONUÇ

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 11-c maddesi kapsamında KDV tahsil edilmeden imalatçılar tarafından ihracatçılara teslim edilen mallar, teslim tarihini takip eden 3 aylık süre içerisinde ihraç edilmesi gerekmektedir. İhracatın mücbir sebep ve beklenmedik durumlardan dolayı gerçekleşmemesi halinde ise ihracatçı mükellef 3 aylık sürenin bittiği tarihten itibaren 15 gün

içinde bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlıktan ek süre talebinde bulunabilecektir. Vergi idaresi tarafından verilen ek süre içerisinde ihracatın gerçekleşmesi halinde kanun hükmünde yer alan şartların ihlal edilmediği varsayılarak tecil-terkin işlemleri uygulanacaktır.

Öte yandan ihraç kayıtlı teslim alınan mallar ilk 3 aylık sürenin bitiminden sonraki 15 gün ihraç edilmesi halinde de kanun hükümlerinin ihlal edilmediği varsayılarak imalatçı mükellefin terkin/iade talebi genel hükümler çerçevesinde yerine getirilecektir. Bu 15 günlük süre içerisinde ihracatın yapılması halinde herhangi bir ek süre talebinde bulunmasına gerek olmadığı vergi idaresi tarafından açıklanmıştır.

KAYNAKÇA

Batman Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü (09.04.2014) 25410040-135[8-2014-1]-9

sayılı özelgesi. Batman: Batman Defterdarlığı

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (28.02.2017) 21152195-130[11-2017.295]-6572 *sayılı* özelgesi. İzmir: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

Konya Vergi Dairesi Başkanlığı (25.05.2016) 37009108-130[11/1-C-2015/1503]-29095 *sayılı* özelgesi. Konya: Konya Vergi Dairesi Başkanlığı

Maliye Bakanlığı (26.04.2014). *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*. Ankara : Resmi Gazete (28983 sayılı)

T.C. Yasalar (04.01.1961). 213 *Sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10703 sayılı)

T.C. Yasalar (25.10.1984). 3065 *Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (18563 sayılı)