

BEDELSİZ İHRACATIN TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Erkan KIZIL*

ÖZ

Bir malın ihracat ve gümrük mevzuatına uygun bir suretle, T.C. gümrük bölgesi dışına, serbest bölgelere veya Ticaret Bakanlığı'na kabul edilecek sair çıkış ve işlemler ihracatı oluşturmaktadır. Bu ihracat kavramı içinde de, karşılığında yurt dışından bir ödeme yapılmadan yurt dışına mal çıkartılması bedelsiz ihracatı tanımlamaktadır. Bedelsiz ihracatın konusunun neler olduğu 2008/12 sayılı Bedelsiz ihracata İlişkin Tebliğ'de düzenlenmiştir. Bu çalışmada bedelsiz ihracatın vergi mevzuatı yönünden değerlendirilmesine yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Bedelsiz İhracat, İhracat, İhraç Kayıtlı Mal Teslimi

1- GİRİŞ

Yurt dışına, karşılığında herhangi bir tahsilat yapılmadan çeşitli gerekçelerle mal çıkartılması bedelsiz ihracat olarak 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan İhracat Yönetmeliği'nde anılmaktadır. Bedelsiz ihracata ilişkin düzenlemeler 12.07.2008 tarihli ve 26934 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2008/12 Sayılı Bedelsiz ihracata İlişkin Tebliğ'de (2008/12 sayılı Tebliğ) yapılmıştır. Bedelsiz ihracat konusu gerek gümrük mevzuatı, gerekse vergi mevzuatı yönünden ilintili olduğundan ve yapılan ihracat neticesinde herhangi bir tahsilat yapılmadığından; beyan edilmesi, vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi mükellefler nezdinde pek çok soruyu beraberinde getirmiştir. Çalışmamızda konunun tüm yönleriyle irdelenerek örnek uygulamalar üzerinden ele alınmıştır.

2-BEDELSİZ İHRACATA KONU MALLAR

2.1- Mevzuat Açısından Bedelsiz İhracat

Bedelsiz ihracatın konusunu teşkil eden hususlar Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından hazırlanan 12.07.2008 tarihli ve 26934 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bedelsiz İhracata İlişkin 2008/12 sayılı Tebliğ'in 2/1'nci maddesinde düzenlenmiş olup bentler halinde şu şekildedir:

* Vergi Müfettişi

“a) Gerçek veya tüzel kişiler tarafından götürülen veya gönderilen hediyeler, miktarı ticari teamüllere uygun numuneler ile reklam ve tanıtım malları, yeniden kullanıma veya geri dönüşüme konu ithal edilmiş mal ve ambalaj malzemeleri,

b) Daha önce usulüne uygun olarak ihraç edilmiş malların bedelsiz gönderilmesi ticari örf ve adetlere uygun parçaları, fireleri ile garantili olarak ihraç edilen malların garanti süresi içinde yenilenmesi gereken parçaları,

c) Yabancı misyon mensuplarının, Türkiye’de çalışan yabancıların, yurt dışına hane nakli suretiyle gidecek Türk vatandaşlarının, daimi veya geçici görevle yurt dışına giden kamu görevlilerinin, bu durumlarının ilgili mercilerce belgelenmesi şartıyla, beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,

ç) Yurt dışında yerleşik tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,

d) Kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler ve üniversitelerin; Görevleri veya anlaşmalar gereği gönderecekleri mal ve taşıtlar,

e) Savaş, deprem, sel, salgın hastalık, kıtlık ve benzeri afet durumlarında; Kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler, üniversiteler, Kızılay ile kamu yararına çalışan dernek ve vakıfların gönderecekleri insani yardım malzemeleri.”

Söz konusu Tebliğ maddesinin (a) ve (b) bentlerinde yer alan malların değeri 250.000 ABD Dolarına kadar olanlar ile değer ve miktarına bakılmaksızın (d) ve (e) bentlerinde yer alan malların bedelsiz ihracat izin başvuruları doğrudan gümrük idaresine yapılmaktadır. Söz konusu Tebliğ maddesinin (a) ve (b) bentlerinde yer alan malların değeri 250.000 ABD Doları ve üzerinde ise, bedelsiz ihracat izin başvuruları İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine yapılmaktadır.

İlgili Tebliğ’in 4’üncü maddesinde, kanun, kararname ve uluslararası anlaşmalarla ihracı yasaklanmış malların bedelsiz ihracatına izin verilmemektedir. Bedelsiz ihracatı ön izne bağlı olanlar; yani ilgili Tebliğ’in 2/1’nci maddesinin (c) ve (ç) bentleri haricindeki bentlerin, ilgili merciiler tarafından ön izni olmadan müsaade edilmeyeceği belirtilmiştir. Ayrıca alınan bedelsiz ihraç izin sürelerinin geçerlik süresi bir yıl olarak belirlenmiştir.

Söz konusu Tebliğ’in (ç) bendinde yer alan yolcu beraberinde götürülen veya gönderilen mallara ilişkin olarak; yolcu beraberinde götürülmeyip önce veya sonrasında yurt dışına gönderilmesi halinde, Türkiye’de satın alındığının

belgelendirilmesi gerekmektedir. Şayet bu ürün taşıt ise, taşıtın trafik tescil kuruluşlarınca ve vergi dairelerince kayıtlarının kapatılması gerekmektedir. Ayrıca bedelsiz ihracat kapsamında yolcu beraberinde götürülen mallar veya taşıtların 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (3065 sayılı KDV) 11/1-b maddesinde yer alan istisnadan yararlanmaları durumunda, söz konusu mal veya taşıtın bedelsiz ihracına ilişkin, satıcı tarafından verilen satış faturası nüshasına veya onaylı örneğine ilgili gümrük idarelerince izin verilmektedir.

2008/12 sayılı Tebliğ'in 8'inci maddesinde ihracatçı birliğine üyeliğin hangi durumlarda zorunlu olduğu düzenlenmiştir. Buna göre, ilgili Tebliğ'in 2/1'inci maddesinin (a), (c), (ç), (d) ve (e) bentleri kapsamında yapılan bedelsiz ihracatta İhracatçı Birliğine üye şartı aranmazken; aynı maddesinin (b) bendi için üyelik şartı aranmaktadır.

2.2- Bedelsiz İhracata İlişkin İstatistik Veriler

Dünyada dış ticaret istatistikleri iki ana başlık altında yapılmaktadır. Bunlardan ilki Genel Ticaret Sistemi (GTS) olup, gümrük alanlarına ve serbest bölgelere giren ve çıkan malların tamamına ilişkin verilerin toplamından oluşmaktadır. Diğer kategori ise, Özel Ticaret Sistemi (ÖTS) olup, bu sistemde gümrük sınırı esas alınmaktadır. Yani, serbest bölgeler ve gümrük antrepoları gümrük sınırı dışında kalmaktadır.

Dünyada GTS'nin kullanımı ÖTS'ye nispeten daha yaygın olduğu görülmektedir. Dünyada Türkiye'nin de dâhil olduğu 74 ülkede dış ticaret verileri ÖTS analizine göre açıklanmaktadır. Ancak ülkemizde 2019 yılı itibariyle hem GTS hem de ÖTS'ye göre analiz edilerek açıklanmaktadır (Ticaret Bakanlığı, <https://risk.ticaret.gov.tr>).

Ülkemizde GTS analiz verisine göre bedelsiz ihracat ve toplam ihracat rakamları Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1. GTS Analiz Verisine Göre Bedelsiz İhracat Ve Toplam İhracat Rakamları (Milyon Dolar)

	Ocak-Aralık 2019	Ocak-Aralık 2020	Ocak-Nisan 2020	Ocak-Nisan 2021
Bedelsiz İhracat	1.899	1.548	528	737
Toplam İhracat	180.833	169.514	51.642	68.752

Kaynak: Ticaret Bakanlığı

Tablo 1’de bedelsiz ihracatın toplam ihracat içindeki payına bakıldığında; Ocak – Aralık/2019 döneminde % 1 iken, Ocak – Aralık/2020 döneminde % 0,9’dur. Ocak-Nisan/2020 ve 2021 dönemlerinde bu oran % 1’dir. Dolayısıyla bedelsiz ihracat, toplam ihracatımızın ortalama %1’ine tekabül etmektedir ki, azımsanamayacak kadar önemli bir kalemi teşkil etmektedir.

3-BEDELSİZ İHRACATA DAİR VERGİ MEVZUATINA İLİŞKİN HÜKÜMLER

3.1- Vergi Usul Kanunu Yönünden

Bedelsiz ihracat neticesinde yurt dışından herhangi bir tahsilat yapılmadığından ve faturada değer atfedilebilecek bir rakam olmadığından, ihracatçılar tarafından fatura düzenlemeye ihtiyaç olmadığı gibi bir yaklaşımla karşı karşıya kalılabilmektedir. Bu kapsamda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (213 sayılı VUK) 232’nci maddesinde; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin kendi sınıfında olanlara, serbest meslek erbaplarına ve vergiden muaf olan esnafa sattıkları mal veya hizmet için fatura vermek mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır. İlgili Kanun maddesinde mal veya hizmetin bedeli ne olursa olsun maddede öngörülen şahıs ve kurumlara fatura düzenlemeyi şart koşmuştur. Diğer yandan Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 10.09.2007 tarihli ve 2007/29 sayılı Genelgesi’nde, bedelsiz ihracat işlemlerinde mal veya hizmet karşılığında bedelin sıfır veya bedelsiz olduğunu gösterecek şekilde fatura düzenlenmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Aynı şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 30/01/2015 tarihli ve 67854564-1741-51 sayılı özalgede; gerçekleştirilecek bedelsiz ihracat işlemlerinde mal bedelinin sıfır veya bedelsiz olduğunu gösterecek şekilde fatura düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca 2008/12 sayılı Tebliğ’in 3’üncü maddesinde; bedelsiz ihracata ilişkin satış faturasının bir nüshasının Türkiye İstatistik Kurumuna gönderilmesini teminen, ilgili gümrük idaresinde Gümrükler Genel Müdürlüğüne intikal ettirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu kapsamda bedelsiz ihracat işlemlerinde mal bedelinin sıfır veya bedelsiz olduğuna yer verilerek fatura düzenlenmesi zorunludur.

Ayrıca e-fatura ile düzenlenecek bedelsiz ihracat faturalarında “payableamount” (ödenecek tutar) alanına “sıfır” (0) yazılması ve “Bilge Sistemi”nde beyanname açılırken bedelsiz alanın seçilmesi gerekmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://forum.efatura.gov.tr/view.php?id=49863>).

3.2- Katma Değer Vergisi Yönünden

3065 sayılı KDV'nin konusunu teslim ve hizmetler oluşturmaktadır. Bu Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddelerinde ihracata konu teslim ve hizmetlerin istisnasından ve ihracat istisnasına ilişkin şartlar belirtilmiştir. Bu kapsamda ihracatın gerçekleşmesi için teslimin yurt dışındaki veya bir serbest bölgedeki alıcıya veya 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.

3065 sayılı KDV'nin 11/1-c maddesinde ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV'nin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, mükelleflerce tahsil edilmeyen; ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin, vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edileceği ve ihracatçıya teslim edilen malların, teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen verginin terkin edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 04.06.2004 tarihli ve KDVK-17/2004-17 sayılı sirkülerinde; bedelsiz ihracat kapsamında yapılan teslimlerin ilgili Kanunun 12/1'nci maddesinde yer alan ihracata ilişkin teslim şartlarını sağlaması halinde, söz konusu ihracatın bedelsiz yapıldığının gümrük beyannamesi ve ilgili makamlardan alınan izin yazı ile tevsik edilmesi şartıyla, ihraç kayıtlı mal tesliminden yararlanabileceği, beyan edilen vergiden tecil edilen verginin terkin edileceği, tecil edilebilir vergiden tecil edilen vergi düşüldükten sonra kalan kısmın iade edileceği belirtilmiştir.

3.3- Damga Vergi Yönünden

Bedelsiz ihracatın 488 sayılı Damga Vergisi'nden istisna olup olmadığı hususu Gümrük Müsteşarlığı tarafından Gelir İdaresi Başkanlığına sorulmuş olup, gelen 4 Şubat 2011 tarihli ve 010877 sayılı cevabi yazıda; *“2008/12 sayılı tebliğin 6.maddesi de göz önünde bulundurulduğunda, 1 Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ kapsamında döviz kazandırıcı bir faaliyet olmayan bedelsiz ihracat nedeniyle düzenlenen kâğıtların, Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2'nci maddesi çerçevesinde damga vergisi istisnasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.”* şeklinde ifade ederek istisna olmadığı anlaşılmaktadır.

Diğer yandan 09.08.2016 Tarihli ve 29796 Sayılı Resmi Gazete yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu'nun 29'uncu maddesinde Damga Vergisi ekli (2) sayılı İstisna Edilen Kâğıtlar Tablosunun "IV- Ticari Ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar" Alt Başlığına Eklenen (48)'inci fıkrasıyla: "Ürünlerin yurt dışında tanıtım ve pazarlamasını sağlamak amacıyla, miktarı ticari teamüllere uygun örnek ürünler, tanıtım malzemeleri veya *promosyon amaçlı ürünlerin bedelsiz ihracatına ilişkin düzenlenen kâğıtlar ile yurt dışındaki fuarlara katılım amacıyla düzenlenen kâğıtlar*" hükmüyle Damga Vergisi'nden istisna olduğu belirtilmiştir. Konu hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 08.08.2018 tarihli ve 64597866-155.13-17312 sayılı özelgede: "ürünlerinizin yurt dışında tanıtım ve pazarlamasını sağlamak amacıyla, miktarı ticari teamüllere uygun örnek ürünlerin, tanıtım malzemelerinin veya *promosyon amaçlı ürünlerin bedelsiz ihracatına ilişkin olarak söz konusu fıkranın yürürlük tarihi olan 9/8/2016 tarihinden sonra düzenlenen gümrük beyannamelerinin, münhasıran bu ürünlere ilişkin düzenlenmiş olması koşuluyla Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun IV/48 fıkrası uyarınca damga vergisinden istisna tutulması gerekmektedir.*" şeklinde ifade edilmiştir.

Bedelsiz ihracatın damga vergisinden istisna olup olmadığı hakkında yapılan en son düzenlemeye göre, ticari teamüllere uygun olarak ürünlerin tanıtımını sağlamak amacıyla promosyon amaçlı olarak bedelsiz ihracat kapsamında, 9/8/2016 tarihinden sonra düzenlenen gümrük beyannameleriyle yurt dışına gönderilen ürünler Damga Vergisi'nden istisnadır. Bu kapsamda 2008/12 sayılı Tebliğ'in 2/1'nci maddesinde yer alan (a) bendi kapsamında yapılan bedelsiz ihracatların damga vergisinden istisna olduğu; ancak ilgili Tebliğ'de yer alan diğer bentler kapsamında yapılan bedelsiz ihracatların Damga Vergisine dâhil olduğu anlaşılmaktadır.

4-TEK DÜZEN HESAP PLANINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bedelsiz ihracata ilişkin düzenlenen faturanın sıfır veya bedelsiz olduğu belirtilerek düzenlenmesi gerektiği çalışmamızın önceki bölümünde belirtilmiştir. Ancak bedelsiz ihracata konu malın maliyet bedelinin olması ve işletmenin stoklarında yer alıyor olması bu işlemin muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır. Söz konusu malın, maliyet bedeli dikkate alınarak

giderleştirilmesi ve stoklardan çıkartılması gerekmektedir. Genel itibariyle bedelsiz ihracata konu mallar pazarlama ve dağıtım giderleri mahiyetindeki harcamalardır (Kaya ve Ayluçtarhan, 2009, s.188).

Örnek-1: (A) A.Ş. yurt dışındaki müşterisi (X) Co. firmasına 04.05.2020 tarihinde CNC işleme makinesi satmış ve makineye 2 yıl garanti vermiştir. Söz konusu makine 03.06.2021 tarihinde arızalanmış ve bunun için (A) A.Ş. 80.000 TL tutarında (10.000 ABD Doları değerinde) parça göndermiştir.

(A) A.Ş. tarafından yurt dışındaki müşterisi (X) Co. Firmasına garanti kapsamında göndermiş olduğu mal, Bedelsiz İhracata İlişkin 2008/12 sayılı Tebliğ'in 2/1'nci maddesinin (b) bendi kapsamında yer almakta olup, değeri 250.000 ADB Dolarını geçmediğinden bedelsiz ihracat izin başvurusunu gümrük idaresine yapması gerekmektedir. (A) A.Ş. bu bedelsiz ihracata ilişkin sıfır veya bedelsiz şeklinde fatura düzenlemesi gerekmektedir. Bu kapsamda, yapılan işleme dair muhasebe kayıtlarını yasal defterlerine kaydetmek durumundadır. Yapılacak muhasebe kayıtları şu şekildedir:

----- 03 /06 /2021-----		
760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	80.000	
	601 Yurtdışı Satışlar	80.000
<i>(Garanti kapsamında parça gönderilmesi)</i>		
----- 03 /06 /2021-----		
620 Satılan Mamullerin Maliyeti	80.000	
	152 Mamuller	80.000
<i>(Garanti kapsamında gönderilen parçaya ilişkin maliyet kaydı)</i>		
-----/-----		

Örnek-2: (K) Ltd. Şti. yeni aldığı 3.000 TL değerindeki porselenleri yurt dışındaki müşterisine bedelsiz bir suretle numune olarak göndermiştir.

(K) Ltd. Şti. tarafından yurt dışındaki müşterisine bedelsiz olarak göndermiş olduğu numuneler, Bedelsiz İhracata İlişkin 2008/12 sayılı Tebliğ'in 2/1'nci maddesinin (a) bendi kapsamında yer almakta olup, değeri 250.000 ADB Dolarını geçmediğinden bedelsiz ihracat izin başvurusunu gümrük idaresine yapması gerekmektedir. (A) A.Ş. bu bedelsiz ihracata ilişkin sıfır veya bedelsiz şeklinde fatura düzenlemesi gerekmektedir. Yapılacak muhasebe kayıtları şu şekildedir:

-----/-----		
760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	3.000	
601 Yurtdışı Satışlar		3.000
<i>(Bedelsiz numune gönderilmesi)</i>		
-----/-----		
620 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	3.000	
152 Mamuller		3.000
<i>(Bedelsiz numune gönderilmesi ilişkin maliyet kaydı)</i>		
-----/-----		

5- SONUÇ

Bedelsiz ihracat, ülkemizin toplam ihracatının ortalama %1'ini oluşturmaktadır. Bedelsiz İhracata İlişkin 2008/12 sayılı Tebliğ'in yayımlanması ile birlikte kapsamı belirlenmiştir. Ancak yapılan ihracatın bedelsiz olması, yani karşılığında herhangi bir tahsilat yapılamıyor olması; fatura düzenlenmesi, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerekip gerekmediği, Damga Vergisi'nden istisna olup olmadığı, ihraç kayıtlı teslimlerde tecil – terkin uygulamasından yararlanılıp yararlanılmayacağına dair mükellefler nezdinde pek çok soru oluşmuştur. Bu kapsamda verilen özeldeler ve yayımlanan tebliğler neticesinde; fatura bedelinin sıfır veya bedelsiz olacak şekilde fatura düzenlenmesi gerektiği, muhasebe kayıtlarına işlenmesi gerektiği, Damga Vergisi açısından sadece Bedelsiz İhracata İlişkin 2008/12 sayılı Tebliğ'in 2/1'nci maddesinde yer alan (a) bendi kapsamında yapılan bedelsiz ihracatların istisna olduğu ve tecil – terkin uygulamasından yararlanılabileceği belirtilmiştir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu(04 Ocak, 1691). Resmi Gazete (Sayı: 10703)
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (02 Kasım, 1984). Resmi Gazete (Sayı: 18563)
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu (11 Temmuz, 1964). Resmi Gazete (Sayı: 11751 sayılı)
- Dış Ticaret Müsteşarlığı, (12.07.2008). *Bedelsiz İhracata İlişkin 2008/12 sayılı Tebliğ* (26934 sayılı)
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (08.08.2018) 64597866-155.13-17312 sayılı özelge.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Erişim Adresi: <http://forum.efatura.gov.tr/view.php?id=49863>, Erişim tarihi: 2 Mayıs 2021.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (30.01.2015) 67854564-1741-51 sayılı özelge
- Gümrükler Genel Müdürlüğü (10.09.2007) *2007/29 sayılı Genelge*.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü (04.06.2004). *KDVK-17/2004-17 sayılı sirküleri*
- Kaya, Sezai ve Ayluçtarhan, Arif. (2009), *Bedelsiz İhracat, Mali Çözüm Dergisi*, 96, 183-190.
- Ticaret Bakanlığı, Erişim Adresi: <https://risk.ticaret.gov.tr>, Erişim tarihi: 5 Mayıs 2021.