

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 10.12.2024
Duyuru No : 2024/052
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -
Aralık 2024 - Sayı : 252

Kevork ALTINKAYA
BDO Denetçi - Uluslararası Vergilendirme ve
Transfer Fiyatlandırması Şefi-SMMM

İHRACATTA KATMA DEĞER VERGİSİ TEHLİKESİ

1. ÖZET :

KDV, harcamalar üzerinden alınan bir vergi türüdür. Alıcı ile satıcı arasında gerçekleşen; ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti niteliğindeki mal teslimleri ile hizmet ifaları KDV'nin konusunu oluşturur.

KDV aynı zamanda mülki bir vergi olduğundan, mal teslimi ile hizmet ifasında konum son derece önemlidir:
Türkiye'de teslim edilen mallar ile Türkiye'de ifa olunan veya Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'nin konusuna girerken, yurtdışında gerçekleştirilen işlemler KDV'nin konusuna girmez. Keza, yurtdışına gerçekleştirilen işlemler -ihracat- da KDV'den müstesnadır.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2023 yılında 14 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 166'dan fazla ülkede bulunan 1.776 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 115.661 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

KDV'nin mülki bir vergi oluşu aynı zamanda tabiiyete değil ikamete itibar edilmesini gerektirir. Bu gerekliliğin doğal bir sonucu olarak, bir yabancı'nın bir malı Türkiye'de teslim alması ihracat sayılmaz, böylesi bir teslim için istisna hükümleri uygulanamaz.

Teslim, KDV'yi doğuran fiil olup, malın alıcıya ulaştırılması, ve hatta nakliye sürecinin başlatılmasıdır. İşbu genel prensibe aykırı olarak ihracat işlemlerinde teslim, nakliye sürecinin başlamasıyla değil, malın Türk Gümrük Sahası'ndan çıkışı ile gerçekleşmiş sayılır.

Bu yönüyle ihracat işleminin Kanun Koyucu tarafından; malın öncelikle ihracatçı tarafından yurtdışına çıkarılması, ardından ihracat konusu malın yabancıya yurtdışında teslim edilmesi şeklinde tasvir edildiği yorumunu yapmak mümkündür.

İlk bakışta teslim anı ve teslim noktasının kolay kavranacağı düşünülebilir; zira teslim esnasında bir mal ya Türkiye'dedir ya da değildir. Bununla beraber, uluslararası ticarete teslim şekilleri ve uluslararası ticaret sözleşmelerinden kaynaklı olarak, teslim anı ve teslim noktasına ilişkin tereddütler yaşanabilmektedir. Şöyle ki; başta EXW teslim yöntemi olmak üzere bazı teslim yöntemlerinde ihraç olunan malın faydasının ve riskinin alıcı tarafa, henüz mal satıcının ülkesindeyken geçtiği görülmektedir.

Bunun neticesinde, yurtdışına ihracı amaçlanan bir mal, gerçek mahiyeti ihracat olan bir işlem, Türkiye'de mülkiyet devri -teslim- eleştirisiyle özellikle KDV yönünden bir tarhiyat riski taşıyabilir. Çünkü KDVK uyarınca bir malın teslim anında Türkiye'de bulunması satıcı tarafından KDV'li fatura kesilmesini gerektirir.

Dahası, yabancı'nın Türkiye'de mükellefiyet tesis ettirmesi (Bkz. PE Risk), ihracatın yeni şirket üzerinden gerçekleştirilmesi, yeni şirketin ilişkili kişi ile olan işlemlerinden emsal düzeyde bir kâr elde etmesi (Bkz. Transfer Fiyatlandırması Riski) ve sonuç itibarıyla yabancı bir şirketin alım işlemi sebebiyle Türkiye'de Kurumlar Vergisi ödemesi muhtemel risklerdir.

İdarenin eleştiri eğilimi göz önünde bulundurulduğunda bu risklerin yeni bir düzenleme veya mevcut düzenlemelerin genişletilmesi suretiyle elimine edilmesi gerekir.

Mevcut eksiklik; teslimin reddi suretiyle fiili durumun kanunileştirilmesi, ihracat istisnasından faydalanmayı mümkün kılan yeni bir müessesenin ihdası, veya halihazırda söz konusu istinadan faydalanmaya olanak tanıyan müesseselerin çalışma konusu teslimleri haiz olacak şekilde genişletilmesi suretiyle gerçekleştirilebilir.

2. KATMA DEĞER VERGİSİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER :

2.1. Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler :

Katma Değer Vergisi (“KDV”) harcamalar üzerinden alınan bir vergi türüdür. Buna göre alıcı ile satıcı arasında gerçekleşen mal teslimi ve hizmet ifası KDV’nin konusunu teşkil eder.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (“KDVK”) uyarınca, KDV’nin konusuna Türkiye’de gerçekleştirilen işlemler girmekte olup, yurtdışında gerçekleştirilen işlemler verginin konusuna girmemektedir. Bu anlamda KDV’nin mülki bir vergi oluşundan bahsedilebilir.

Türkiye’de gerçekleştirilen işlemlerden ise; ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV’nin konusunu girer.

Anılan faaliyetler dışındaki mal teslimleri ve hizmet ifaları; örneğin bir iş sözleşmesi çerçevesinde hizmet ifası (ücret kazancı), iktisadi işletme olmayanlar tarafından gayrimenkul kiralalamaları (gayrimenkul sermaye iradı), bankalardan elde edilen faiz geliri (menkul sermaye iradı) gibi işlemlerin KDV’nin konusuna girmediği görülmektedir. Bu noktada 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (“GVK”) KDVK’ya esini dikkat çekicidir.

KDVK’daki faaliyet kavramı, bir sürekliliği işaret etmektedir. Dolayısıyla, arızı olarak gerçekleştirilen mal teslimi ve hizmet ifalarının (Bkz. Diğer Kazanç ve İratlar) da KDV’nin konusu dışında kalır.

Süreklilik-arızılık ayrımında dikkat edilmesi gereken iki husus bulunmaktadır. Bunlardan ilki, Maliye’nin (“İdare”) süreklilik anlayışıdır. Arızı işlemin nerede bitip ticari faaliyetin nerede başladığı, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (“VUK”) 154. ve 155. maddelerinde sıralanmış olsa da, İdare dar bir anlayışla, yıl içinde birden fazla gerçekleşen veya müteakip yıllarda birer kere gerçekleşen arızı işlemlerin, ticari faaliyete her daim delalet ettiği yönünde katılması güç bir görüşe meyil etmektedir.

Arıziliğe ilişkin ikinci kritik nokta ise, KDVK’da zikredilen müzayede mahalleri, gümrük deposu gibi alanlar; ve bu alanlarda gerçekleştirilen faaliyetlerin ticari mahiyette olmasıdır. Böylece bir satıcının dükkan açmak yerine ticari niteliği bulunan bir mahalde düzenli satış yapmak suretiyle örtülü olarak ticari faaliyet yürütmesi, verginin kapsamına alınmış olur.

Avans, depozito ve teminat gibi nakdi akımlar ise esasen mal teslimi veya hizmet ifası niteliğinde olmadığından, prensip olarak KDV’nin konusuna girmez. Öte yandan, GVK’da yer alan ve tahsilat usulünce vergilendirilen - örneğin serbest meslek kazancı- gibi işlemlerde, herhangi bir tahsilat, doğrudan hizmetin ifa edildiği şeklinde değerlendirilebilmektedir. Özetle, tahakkuk usulünce vergilendirilen işlemlerde, teslim veya ifa karşılığı

olmayan nakit akımları KDV'nin konusuna kesin olarak girmezken, tahsil usulünce vergilendirilen işlemlerde nakit akımları, dar bir anlayışla, verginin konusuna dahil edilebilir.

2.1.1. KDV'de Teslim Kavramı :

KDV'nin konusuna giren faaliyetler sonucunda meydana gelmiş malların, bir başka kişiye ulaştırılması veya ulaştırılmak üzere nakliye sürecinin başlatılması, teslimdir.

Teslim, KDV'yi doğuran fiildir.

Misalen, fabrika binasında üretilmiş ürünler karşı tarafa ulaştırılmak üzere nakil araçlarına yüklendiği anda, teslim gerçekleşmiş sayılır; malın karşı tarafa ulaşıp ulaşmaması hatta ve hatta taşıt aracının yola çıkıp çıkmaması bile bu noktada önem taşımaz.

Bu noktada dikkat edilmesi gereken bir husus, her vergi kanununun kendi atmosferinde değerlendirilmesi; teslim edilmiş mala ilişkin beyanın, söz konusu satış işlemine ilişkin fatura VUK Madde 231/5 uyarınca müteakip ayda düzenlenmiş olsa dahi, işlemin gerçekleştiği ayın KDV Beyannamesi'ne dahil edilmesi gerektiğidir.

Bir örnek ile açıklamak gerekirse, 31.05.2024 tarihinde nakliye sürecine başlanmış malın satış işlemi, bu işleme ilişkin fatura düzenlenmemiş olsa dahi, KDVK uyarınca teslim gerçekleşmiş sayıldığından ve KDV'de vergileme dönemi ay olduğundan Mayıs-2024 dönemi KDV-1 Beyannamesi'nde belirtilmelidir. İlgili kayıtların sonradan gerçekleştirilmesi ve faturanın sonradan düzenlenmesi bu gerekliliği değiştirmez.

Mal, elle tutulur olsun veya olmasın fiziki bir biçimde değerlendirilebilen varlıkları ifade eder. Teslim ise bu varlıkların fiziki yer değiştirmesinden ziyade tasarruf hakkının devridir. Dolayısıyla, tasarruf hakkı devredilmeden gerçekleşen nakiller, teslim sayılmazlar.

Teslim sayılmayan hallere örnek olarak, konsinyeler ve fason üreticiye sevkler sayılabilir.

Konsinye, malın mülkiyetinin devredilmeden -satış&pazarlama ve benzeri sebeplerle- konumunun değiştirildiği işlemlerdir. Bir sanatçının enstrümanını üçüncü kişilere satış amacıyla bir müzik dükkanına emanet etmesi; enstrümanın alıcı bulana kadar vitrinde yer alması; bu süreçte dükkanın sanatçıya bir ödeme yapmaması ve sanatçının enstrümanını dilediği an geri alabilmesi, konsinyeye örnektir. Bununla beraber üçüncü tarafa satış gerçekleştirildiği an enstrümanın mülkiyeti el değiştireceğinden, teslim gerçekleştirilmiş sayılır.

Fason üretim üzere sevkler ise bir ayakkabı tabanı üreticisinin elindeki eva materyali kesim hizmeti veren bir atölyeye nakletmesi örnek verilebilir. Bu durumda materyalin mülkiyeti üreticiden fason hizmet tedarikçisine geçmediğinden, teslim gerçekleşmiş sayılmaz. Ancak kesim işlemi bittikten sonra hizmet ifa olunur.

Öte yandan, zilyetliğin devri karşı tarafa aynı zamanda bir kullandırım sağlıyorsa, teslim gerçekleşmiş sayılır.

Zincirleme mülkiyet geçişlerinde, mal doğrudan ilk satıcıdan son alıcıya ulaştırılsa bile, aradaki her bir aşamada teslim gerçekleşmiş sayılır. Bir örnek üzerinden ifade etmek gerekirse, A kişisi bir malı B kişisine satar, ve B kişisi söz konusu malı C kişisine satarsa, A kişisi malı doğrudan C kişisine nakletse bile, A'dan B'ye, B'den de C'ye teslim gerçekleşmiş sayılır.

Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, B kişisinin komisyoncu olmamasıdır. Şayet B kişisinin işlevi A ile C kişilerini buluşturmak ise, B kişisi al-sat yapan bir tacir değil, A ve B kişilerine aracılık eden bir komisyoncu statüsünde olacaktır. Dolayısıyla A'dan B'ye bir mal teslimi gerçekleşmeyecek, doğrudan A'dan C'ye bir mal teslimi gerçekleşecektir. B ise A'ya (bazı durumlarda C'ye) aracılık hizmeti sebebiyle fatura düzenleyecektir.

2.1.2. İşlemlerin Türkiye'de Yapılması :

KDV'de mal teslimi ile hizmet ifalarında tabiiyete değil ikamete itibar edilir. Türkiye'de teslim edilen mallar ile Türkiye'de ifa olunan veya Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'nin konusuna girer. Bu noktada, mal tesliminin veya hizmet ifasının hangi ülkenin vatandaşı tarafından gerçekleştirildiğinin bir önemi yoktur.

Buna mukabil, yurtdışında gerçekleştirilen işlemler KDV'nin konusuna girmez. Keza, yurtdışına gerçekleştirilen işlemler -ihracat- da KDV'den müstesnadır.

İkamete itibarın bir başka sonucu, bir malın teslim anında Türkiye'de bulunmasının, satış bir yabancıya gerçekleştirilse dahi, faturanın KDV'li düzenlenmesini gerektirmesidir.

İlk bakışta teslim anı ve teslim noktasının kolay kavranacağı düşünülebilir; zira teslim esnasında bir mal ya Türkiye'dedir ya da değildir. Ancak özellikle dış ticaret işlemlerinde, teslim biçimlerinin ve ticari sözleşmelerin teslim anı ve konumu üzerine etkisi, teslimin nerede ve ne zaman gerçekleştiğine ilişkin tereddüte mahal bırakabilir. Çalışmanın esinini de bu tereddüt oluşturmaktadır.

3. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNA :

KDVK kapsamında istisnalar ile ilgili söylenebilecek ilk husus, işlemin KDV'nin konusuna girmemesi ile KDV'den istisna tutulmuş olmasının karıştırılmaması gerektiğidir. Çünkü, istisna işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu edilebilir.

Örneğin Türkiye mukimi bir şirketin Fransa'dan aldığı malı -Türkiye'ye ithal etmeksizin- İtalya'ya satması, KDV'nin konusuna girmez; bu durumda işlem yurtdışında gerçekleştirilmiş sayılır. Şirket, aynı örnekteki malı öncelikle Türkiye'ye ithal etse ve buradan yurtdışındaki bir başka memlekete ihraç etse, satış KDV'nin konusuna girer; çünkü bu durumda işlem yurtdışında gerçekleştirilmiş sayılır. Böylece, işlemler ile ilgili yüklenilen KDV'nin indirim -gerekirse iade- konusu edilmesi mümkün olur.

3.1. İhracat İstisnası :

KDV mülki bir vergi olduğundan, vergilemede 'destinasyon ilkesi' esastır. Buna göre bir malın teslimin veya hizmetin ifası nedeniyle KDV tarhiyatında bulunmak, o malın veya hizmetin tüketildiği ülkeye düşer.

İhracat teslimlerinin KDV'den arındırılması, gerek destinasyon ilkesinin gerekse de uluslararası ticarete rekabet imkanının bir gerekliliğidir. Bu kapsamda KDVK Madde 11 ile ihracat istisnası hükümleri düzenlenmiştir. Buna göre ihracat teslimleri ile ihracata ilişkin hizmetler, KDV'den müstesnadır.

Bir teslimin ihracat teslimi olabilmesi için hem yurtdışındaki bir müşteriye yapılması hem de teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye (veya dış ülke niteliğindeki serbest bölge ve benzeri alanlara) vasıl olması gerekir.

Bununla beraber bir şirketin yurtdışındaki yapılanması ile gerçekleştirdiği mal transferleri de kesin ihracat gerçekleşmesi şartı ile, ihracat teslimi sayılır.

İhracatta teslim malın gümrükten çıkış anında gerçekleştirilmiş sayılır. Bu yönüyle ihracat teslimleri diğer teslimlerden önemli bir noktada ayrılır. Teslim anından hareketle, ihracat işleminin Kanun Koyucu tarafından; malın öncelikle ihracatçı tarafından yurtdışına çıkarılması, ardından ihracat konusu malın yabancı alıcıya yurt dışında teslim edilmesi şeklinde tasvir edildiği yorumu yapılabilir.

3.1.1. Uluslararası Ticarete Teslim Şekilleri¹ :

Uluslararası ticarete malların tesliminin nerede yapılacağı, masrafların kim tarafından karşılanacağı ya da nasıl paylaşılacağı, sigorta ve taşıma sözleşmelerinin yapılıp yapılmayacağı gibi hususların, diğer bir deyişle alıcı ve satıcının yükümlülüklerinin net olarak belirlenmesi gereklidir.

Bu konuda faydalı yardımcı kaynaklardan biri, Milletlerarası Ticaret Odası (“ICC”) tarafından yayımlanan International Commercial Terms (Uluslararası Ticari Terimler, “Incoterms”)’tür. Incoterms, alıcı-satıcı arasındaki sözleşmelerde kullanılan, alıcı ve satıcının sorumluluklarını gösteren uluslararası kabul görmüş kurallar bütünüdür.²

Aşağıda haklarında genel bilgilere yer verilen teslim şekilleriyle ilgili olarak; Delivered Duty Paid (“DDP”) yönteminde nakliye sürecindeki sorumluluğun tamamıyla satıcı tarafında bulunduğu, bu açıdan DDP’nin satıcıya azami alıcıya asgari sorumluluk yüklediği ve mülkiyet devrinin alıcının kapısında gerçekleştiğini; aksine, Ex Works (“EXW”) yönteminde satıcının paketleme yapmaktan başka bir işlev yürütmediği, alıcının fabrika/depo kapısında ürünle ilgili fayda ve riskleri devraldığı bu açıdan söz konusu iki teslim şeklinin nakliye yöntemlerinin iki ucunu temsil ettiği söylenebilir.

Ayrıca, Delivered At Place (“DAP”), Delivered At Terminal (“DAT”), Carriage and Insured Paid To (“CIP”), Carriage Paid To (“CPT”), Cost Insurance and Freight (“CIF”) teslim şekillerinin daha çok satıcı tarafa sorumluluk yüklediğinden; Cost and Freight (“CFR”) ve Free on Board (“FOB”) yöntemlerinin satıcı ve alıcının benzer seviyelerde sorumluluk üstlendiğinden; Free Carrier (“FCA”) ve Free Alongside Ship (“FAS”) teslim yöntemlerinde ise alıcı tarafın daha fazla sorumluluk taşıdığından bahsedilebilir.

Teslim şeklinin mülkiyet devrine etkisi eşya hukukunun bir konusu olmakla beraber; en belirgin haliyle EXW yönteminde görülen, teslimin satıcının memleketinde gerçekleşmesinin KDVK ihracat istisnası karşısındaki durumu işbu çalışmanın konusunu teşkil etmektedir.

¹ Kaynak: <https://gumrukrehberi.gov.tr/sayfa/uluslararası%C4%B1-ticarete-teslim-%C5%9Fekilleri>

² Günümüzde daha güncel bir versiyon mevcut olmakla birlikte, resmî kaynaktan faydalanmak amacıyla Bakanlık sayfasında yer alan versiyon dikkate alınmıştır.

Delivered Duty Paid (DDP)

Bu teslim şeklinde, satıcı malları ithalat için gümrüklenmiş olarak ve belirlenen varma yerinde taşıma aracında boşaltılmaya hazır şekilde alıcının tasarrufuna bırakarak teslim eder.

Malların belirlenen varma yerine getirilmesine ilişkin tüm hasar ve masrafları satıcı üstlenir. Satıcı aynı zamanda malların sadece ihracı değil ithali için de gümrükleme işlemlerini yapmakla, ihracat, ithalat için gerekli her türlü harcı ödemekle ve tüm gümrük formalitelerini yerine getirmekle yükümlüdür.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere bu teslim şeklinde satıcı için azami, alıcı için asgari yükümlülük söz konusudur.

Delivered At Place (DAP)

Bu teslim şeklinde, satıcı malları belirlenen varma yerinde gelen taşıma aracından boşaltmadan alıcının tasarrufuna bırakarak teslim eder. Satıcının yükümlülükleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Malların varma yerine getirilmesine ilişkin tüm hasar ve masrafları üstlenir,
- Hasarı ve masrafları kendisine ait olmak üzere, malların ihracı için gerekli her türlü ihraç iznini veya diğer resmi izinleri alır ve malların ihracı için gerekli gümrük işlemlerini tamamlar,
- Masrafları kendisine ait olmak üzere, malların belirlenen teslim yerine, eğer varsa kararlaştırılan noktaya kadar taşınması için taşıma sözleşmesi yapar,
- Malların belirlenen varma yerine getirilmesine ilişkin tüm hasar ve masrafları üstlenir.

Delivered At Terminal (DAT)

Bu teslim şeklinde, satıcı malları belirlenen varma yerinde veya limanında belirlenen terminalde gelen taşıma aracından boşaltılmış bir şekilde alıcının tasarrufuna bırakarak malları teslim eder.

Terminal terimi, rıhtım, depo, konteyner sahası veya yol, demiryolu veya hava kargo istasyonu gibi üstü açık veya kapalı olabilecek herhangi bir yeri kapsar.

Satıcı, hasarı ve masrafları kendisine ait olmak üzere, malların ihracı için gerekli her türlü ihraç iznini veya diğer resmi izinleri alır ve malların ihracı için gerekli gümrük işlemlerini tamamlar. Bununla beraber, malların belirlenen varma limanına getirilmesi için taşıma sözleşmesini de satıcı yapar ve masraflar ile navlunu öder. Satıcı ayrıca malların belirlenen varma yerine veya limanına getirilmesi ve taşıma aracından boşaltılmasına ilişkin tüm hasar ve masrafları üstlenir.

Carriage and Insured Paid To (CIP)

Bu teslim şeklinde satıcı malları kendisinin seçtiği bir taşıyıcı veya diğer bir kişiye belirlenen yerde teslim eder ve satıcı, malların belirtilen varış noktasına getirilmesi için gereken taşıma sözleşmesini yapar ve taşıma masraflarını öder.

Satıcı, hasarı ve masrafları kendisine ait olmak üzere, malların ihracı için gerekli her türlü ihraç iznini veya diğer resmi izinleri alır ve malların ihracı için gerekli gümrük işlemlerini tamamlar; malların belirlenen varma limanına getirilmesi için taşıma sözleşmesi yapar ve masraflar ile navlunu öder. Satıcı ayrıca alıcının yolculuk sırasında mallara ilişkin ziya ve hasar riskine karşılık bir sigorta sözleşmesi yapar.

Carriage Paid To (CPT)

Bu teslim şeklinde satıcı malları bizzat kendisinin seçtiği ve anlaşma yaptığı taşıyıcıya, malların, ihracı ile ilgili gümrük işlemleri yapılmış, belirtilen varış yerine gönderilmesi için gereken taşıma sözleşmesi yapılmış ve taşıma masrafları ödenmiş olarak teslim eder.

Satıcı, hasarı ve masrafları kendisine ait olmak üzere, malların ihracı için gerekli her türlü ihraç iznini veya diğer resmi izinleri alır ve malların ihracı için gerekli gümrük işlemlerini tamamlar.

Cost Insurance and Freight (CIF)

Bu teslim şeklinde satıcı malları gemide teslim eder veya zaten bu şekilde teslim edilmiş malları tedarik eder. Mallara ilişkin hasar ve masraflar mallar gemide bulunduğu anda alıcıya geçer.

Satıcı, hasarı ve masrafları kendisine ait olmak üzere, malların ihracı için gerekli her türlü ihraç iznini veya diğer resmi izinleri alır ve malların ihracı için gerekli gümrük işlemlerini tamamlar; malların belirlenen varma limanına getirilmesi için taşıma sözleşmesi yapar ve masraflar ile navlunu öder. Satıcı ayrıca alıcının yolculuk sırasında mallara ilişkin ziya ve hasar riskine karşılık bir sigorta sözleşmesi yapar.

Cost and Freight (CFR)

Bu teslim şeklinde satıcı malları gemide teslim eder veya zaten bu şekilde teslim edilmiş malları tedarik eder. Mallara ilişkin hasar ve masraflar mallar gemide bulunduğu anda alıcıya geçer. Satıcı, hasarı ve masrafları kendisine ait olmak üzere, malların ihracı için gerekli her türlü ihraç iznini veya diğer resmi izinleri alır ve malların ihracı için gerekli gümrük işlemlerini tamamlar; malların belirlenen varma limanına getirilmesi için taşıma sözleşmesi yapar ve masraflar ile navlunu öder.

Free On Board (FOB)

Türkiye’de en çok kullanılan teslim şekillerinden biri olan FOB’da; satıcı malları belirlenen yükleme limanında, alıcı tarafından seçilen gemide veya belirlenen şekilde ulaştırılan malları temin ederek teslim eder. Mallara ilişkin hasar ve masraflar mallar gemide bulunduğu anda alıcıya geçer, alıcı bu andan itibaren bütün masraflara katlanır.

Satıcı, hasarı ve masrafları kendisine ait olmak üzere malların ihracı için gerekli her türlü ihraç iznini veya diğer resmi izinleri alır ve malların ihracı için gerekli gümrük işlemlerini tamamlar.

Free Alongside Ship (FAS)

Bu teslim şeklinde satıcı malları belirlenen yükleme limanında, alıcı tarafından seçilen geminin doğrultusunda (örneğin bir rıhtımda veya bir mavnada) bırakarak teslim eder.

Mallar gemi rıhtımında ise, yükleme yerine getirerek; gemi açıkta demirli ise mavnalarla geminin yanına kadar götürülerek teslim edilir. Mallara ilişkin hasar ve masraflar, mallar gemi doğrultusunda bırakıldığı zaman alıcıya geçer ve alıcı bu andan itibaren bütün masraflara katlanır.

Satıcı, hasarı ve masrafları kendisine ait olmak üzere malların ihracı için gerekli her türlü ihraç iznini veya diğer resmi izinleri alır ve malların ihracı için gerekli gümrük işlemlerini tamamlar.

Free Carrier (FCA)

Bu teslim şeklinde satıcı malları, satıcının işyerinde veya belirlenen başka bir yerde, alıcı tarafından tayin edilen taşıyıcıya veya başka bir kişiye teslim eder. Satıcı ayrıca, hasarı ve masrafları kendisine ait olmak üzere, malların ihracat gümrük işlemlerini tamamlamalıdır. Teslim anından itibaren malla ilgili tüm masraf ve riskler alıcıya geçer.

Ex Works (EXW)

Bu teslim şeklinde satıcı malları, kendi yerinde veya ismen belirlenmiş başkaca bir yerde (fabrika, depo, işyeri gibi) alıcının tasarrufuna bırakarak teslim eder. Satıcının malları herhangi bir taşıma aracına yükleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Malların teslim anından itibaren malla ilgili bütün masraf ve risk alıcı tarafından karşılanır. Bu teslim şeklinde, satıcı açısından asgari, alıcı açısından azami yükümlülük bulunmaktadır.

3.1.2. Yolcu Beraberi Eşya ve Bavul Ticareti Müesseseleri :

Öteden beri var olan KDVK Madde 11/1-b uyarınca Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların KDV’si gümrükten çıkışta belirli şartların sağlanması ile iade olunur. Yolcu Beraberi Eşya adı verilen bu müessese uyarınca alıcı tarafa teslim esnasında KDV’li fatura düzenlenir, ve fakat tahsil olunan KDV iade edilmek suretiyle, mal KDV’den arındırılır.

08.11.2019 tarihli ve 30942 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 28 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile durum bir adım ileri taşınmıştır. Söz konusu tebliğ ile bağlı olduğu vergi dairesinden “Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılacak Satışlara Ait KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi” (“İstisna İzin Belgesi”) alan mükellefler, bu tür satışlarını KDV hesaplamadan yapar.

İstisna İzin Belgesine sahip satıcılar, aşağıdaki şartların mevcudiyeti ile Türkiye’de gerçekleştirdiği işlemlerde KDV hesaplamaz:

- Teslim, Türkiye’de ikamet etmeyen yabancı uyruklu alıcılara veya yurtdışında ikamet eden ve buna dair ilgili ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk uyruklu alıcılara yapılmalıdır.
- Satılan malların bedelleri toplamının 10.000 TL’nin (2024 itibariyle üzerinde olması gerekir. Bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller dahildir.
- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan mallar için bu kapsamda işlem yapılamaz.

Her iki müessese de, günün sonunda (3 ay içerisinde) ihraç edilecek bir malın, teslim Türkiye’de gerçekleşmiş olsa dahi KDV’den arındırılmasına imkan tanımaktadır.

Dolayısıyla Kanun Koyucu’nun, teslimi Türkiye’de gerçekleşen bir malın yurtdışına çıkarılmasını da ihracat olarak değerlendirebildiği, ihracat işlemlerinde şekilden çok teslimin gerçek hedefine itibar ettiği iddia edilebilir.

Ayrıca, 06.04.2018 tarihinde yayımlanan 7104 Sayılı Kanun ile KDVK’nın 13. Maddesine eklenen I bendi uyarınca Sağlık Bakanlığı’nca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri KDV’den istisna edilmiştir. Her ne kadar söz konusu istisna hizmet ihracı niteliğindeki işlemlere yönelik olmasıyla nedeniyle konuyla doğrudan ilgili olmasa da,

Kanun Koyucu'nun ihracat tasvirine ilişkin yukarıdaki iddiayı destekleyici niteliktedir.

3.1.3. İhraç Kayıtlı Teslim Müessesesi :

İhracatçı şirketlerin önce tedarikçisine KDV ödemesi, ardından tedarik ettiği ürünü KDV hesaplamaksızın ihraç etmesi, iade alınacak KDV'sini artırmaktadır.

İşleme Hazine açısından bakıldığında ise önce tedarikçi şirketten KDV tahsilatı yapılacağı ardından tahsil edilen KDV'nin ihracatçı şirkete iade edileceği görülmektedir. Hazine açısından sağ cepten sol cebe ve sol cepten sağ cebe fon aktarımı anlamına gelen bu işlemlerin sadeleştirilmesi amacıyla İhraç Kayıtlı Teslim ("İKT") müessesesi ihdas edilmiştir.

Müessese uyarınca yurtiçi tedarikçi, ihracatçı şirkete mal teslim ederken KDV hesaplayacak fakat Hazine bunu tecil edecektir. İhracatçının malı fiilen ihraç etmesiyle tecil olunan KDV terkin olacaktır. Böylece ihracatçı tedarikçiye, tedarikçi Hazine'ye, Hazine de ihracatçıya bir ödemede bulunmayacaktır. Yolcu Beraberi Eşya ve Bavul Ticareti müesseselerinde gözlemlenen 3 aylık süre İKT'de de görülmektedir. Şöyle ki; malın fiilen ihracatçının tasarrufuna geçtiği dönemi (ay) takip eden 3 ay içerisinde ihraç edilmesi gerekir. Aksi halde tecil edilen vergi -ihracatı engelleyen mücbir sebeplerin yokluğu hariç- gecikme faiziyle beraber tahsil edilir. Zira mal teslimi ihracat niteliğinden çıkıp, yurt içi mal teslimi niteliğine kavuşur. Bu durumda imalatçı vergi dairesine faiziyle ödediği tutarı, ihracatçıdan rücu edebilir.

İKT müessesesinden faydalanabilmek için yurtiçi tedarikçinin; sanayi sicil ve muadili bir imalatçı belgesine sahip olması, ilgili meslek odasına kayıtlı bulunması, yeter kapasiteye sahip olunması gerekir. Anlaşılacağı üzere, yurtiçi tedarikçinin imalatçı statüsünde olması şarttır. Ticaret (al-sat) faaliyetleri ile ihracatçıya teslim edilen mallarda, tecil-terkin uygulamasından faydalanılamaz.

İKT müessesesinden faydalanabilmek için ayrıca ihracatçının sınai değil ticari faaliyet ile iştigal etmesi, diğer bir deyişle imalatçıdan aldığı malları işlemeksizin ihraç etmesi gerekir. İhracatçının mala değer artırıcı katkı yaptığı durumlarda müesseseden faydalanma olanağı bulunmamaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Türkiye'de tam mükellefler arasında gerçekleşen bir mal teslimi dahi, malın yurtdışına belli bir süre içerisinde vasıl olması şartıyla KDV'den arındırılabilir. Bu durum, teslim kavramının dar anlamda ele alınmaması gerektiğine yönelik bir başka işarettir.

4. ÇÖZÜM ÖNERİLERİ :

4.1. Teslimin Reddi :

Fiili ihracın esas alındığı bir yaklaşım ile, ihrac olunacak bir malın, kullanılan uluslararası teslim şekli ve taraflar arasındaki sözleşme hükümleri ne olursa olsun Türkiye’de teslim edilmiş sayılamayacağına hükmolunması mümkündür. Böylesi bir hüküm dış ticaret işlemlerinin KDVK yönünden durumunu gümrük pratiği ile ilişkilendirip, bir Gümrük Beyannamesinde yer alan ‘Gönderici Firma’nı Türkiye mukimi, ‘Alıcı Firma’nın yabancı olduğu durumlarda teslimin ancak ve ancak Gümrük Çıkış Beyanı ile gerçekleştirilebileceği yasallaştırılabilir.

Bu seçenek, EXW ve benzeri bir yöntemin sadece taşıma ve sigorta giderlerinin üstlenilmesi yönünden ele alınması gerektiğini, fabrika kapısında transfer nedeniyle fayda ve riskin alıcıya devredilmediğini, fayda ve risk alıcıya Türkiye’de devredilse dahi bu durumun mülkiyet değil zilyetlik devri ile benzeştiği ve dolayısıyla teslim sayılmayacağını ifade eder.

4.2. KDV’den Arındırıcı Müesseselerin Genişletilmesi :

KDVK’da yer alan; Yolcu Beraberi Eşya, Bavul Ticareti, İhrac Kayıtlı Teslim müesseseleri, teslim Türkiye’de gerçekleşse dahi işlem ihracat amaçlı veya ihracatın bir parçası ise, istisna hükümlerinden faydalanılmasına cevaz vermektedir.

Bu durumda KDVK’ya aşağıdaki yer verilen lafza benzer bir hüküm eklenmesi, gerek ihracatçıyı gerek yabancıyı koruyucu nitelikte olacaktır:

“İkametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan kişilerin 3 ay içerisinde yurtdışına çıkarma şartı ile Türkiye’de teslim aldığı mallar ile bunlara ilişkin hizmetler de ihracat sayılır.”

5. SONUÇ :

KDVK’da yer alan teslim kavramı kapsamında; alıcı tarafa yüksek hak & sorumluluk atfeden ve mülkiyetin satıcının ülkesinde devredilebildiği teslim biçimleriyle gerçekleşen uluslararası ticaret işlemlerinde, ihracat istisnasının şartları zorlanabilmektedir. Bu durum ihracatçı üzerinde KDV yönünden risk teşkil etmektedir. Bir teslimin ihracat niteliğinde olmadığı eleştirisi, dolaylı olarak yabancı alıcı üzerinde daimi işyeri (“PE Risk”) ve transfer fiyatlandırması riski barındırmaktadır.

Uluslararası ticaretin korunması, üretim faktörlerinin en verimli alanlarda değerlendirilmesi suretiyle toplum refahının sürdürülmesi ve artırılması açısından son derece önemli olduğundan; Kanun Koyucu tarafından ihracat işlemlerinde teslim kavramının söz konusu riskleri bertaraf edecek şekilde yeniden ele alınması gerekmektedir. Bu durum teslimin reddi veya KDV’den arındırıcı müesseselerin genişletilmesi suretiyle sağlanabilir.