

İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARDAN DOĞAN KDV İADESİNİN VERGİ MEVZUATINDAKİ GELİŞİMİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi İbrahim ÖZMEN^a
Dr. Öğr. Üyesi Hacı Arif TUNÇEZ^b

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Analysis)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2019; 12 (3): 711-730*

ÖZ

Bu çalışma 1980-1989 Türkiye Ekonomisi değişim sürecini Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında ve bu kanunun ortaya çıkış sürecini, gelişimini, nihai halini ve bu haline yönelik muhasebe kayıtlarını göstermeyi amaçlamaktadır. Çalışmada KDV kanununun yasalaşma sürecine yönelik yasal gerekçelerden hareketle ekonomik ve mali çıkarsamalar ve 11/1-c maddesine yönelik KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümleri göz önünde bulundurularak olası muhasebe kayıt örnekleri gösterilmiştir. Çalışmada sermaye birikim rejiminin ihracatçı lehine devlet eliyle sağlandığına yönelik çıkarsama yapılmıştır.

Anahtar Sözcükler: İhracat vergi iadesi, Sermaye birikim rejimi, KDV.

JEL Kodları: H20, P16, K40.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Özmen, İ., Tunçez, H.A. (2019). İhraç Kayıtlı Satışlardan Doğan Kdv İadesinin Vergi Mevzuatındaki Gelişimi Ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 711-730.

* Makalenin gönderim tarihi: 21.01.2019; Kabul tarihi: 12.05.2019, iThenticate benzerlik oranı %25
^a Selçuk Üniversitesi, Maliye Bölümü, ibrahimozmen@selcuk.edu.tr, ORCID: [0000-0003-2632-4217](https://orcid.org/0000-0003-2632-4217)
^b Selçuk Üniversitesi, Maliye Bölümü, hatuncez@selcuk.edu.tr, ORCID: [0000-0001-5834-3450](https://orcid.org/0000-0001-5834-3450)

THE DEVELOPMENT AND ACCOUNTING OF VAT REFUND FROM EXPORT REGISTERED SALES

ABSTRACT

This study aims to show the change process of the Turkish economy in 1980-1989 within the scope of item 11/1-c of the Value Added Tax Law and with the help of the accounting for the emergence process, its development and its final status. In this study, the possible examples of accounting are shown taking into consideration economic and fiscal interests and related sections of the VAT General Practices Notification in 11/1-c in line with the legal grounds for the legalization process of the VAT law. The result of the study, the inference has been made that the capital accumulation regime is provided by the state in favor of the exporter.

Keywords: Export tax return, Capital accumulation regime, VAT.

JEL Codes: H20, P16, K40.

1. GİRİŞ

Türkiye ekonomisinde 1963-1980 arası İthal İkameci Sanayileşme dönemi olarak bilinmektedir. Dönem aynı zamanda sermaye birikimi açısından da değerlendirilebilir. Bu dönem 1960'lardan başlayan süreci içine almaktadır. Ancak 1980-1989 dönemleri Türkiye Ekonomisi açısından farklı bir ekonomik süreci ifade etmektedir. Bu yeni dönemde birikim modeli değişmiş ve İhracata Dayalı Büyüme modeli esas alınmıştır. Tam bu noktada Türkiye Ekonomisi açısından Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun lafzını anlamak oldukça önemlidir. Çünkü Batı Kapitalizminin üçüncü evresinde birikimin sağlanmasında ana unsurlardan biri olan Katma Değer Vergisi, sermaye birikimi üzerindeki rolünü Türkiye Ekonomisinde de sergilemeye başlamıştır.

Türkiye Ekonomisi açısından, ithal ikameci dönemi birikim rejiminin krizleri, ihracata dayalı ekonomik büyüme modeli ile çözülmeye çalışılmıştır (Karahanoğulları, 2003, s. 260). 24 Ocak Kararları uluslararası kapitalizmle ya da dünya ekonomisi ile bütünleşme sağlarken serbest dış ticaret rejimi aracı olmuştur (Oyan, 1998, s. 12-13). Dönüşüm olarak nitelenen bu dönemde bir yandan ulusal ekonominin birikim ve kaynakların dağılım mekanizmalarında piyasa fiyatları etkinleştirilirken diğer yandan da ihracatı artırmaya yönelik yoğun devlet desteği ile dışa açılma stratejisi temel amaç olarak belirlenmiştir (Yeldan, 2001). Bu dönemin sonuna doğru özel sektör yatırımları hem düzeyi hem de toplam yatırımlar içerisindeki payı bakımından sıçrama gerçekleştirmiştir (Voyvoda, 2012).

Yukarıda ifade edilen Türkiye ekonomisinin geçiş süreci vergi kanunları ile de görünür kılınabilir. 3065 sayılı KDV Kanunundan önce Türkiye'de muamele vergisi uygulamaları Cumhuriyetin ilk yıllarına kadar uzanmaktadır. 1926 yılında 735 sayılı Umumi İstihlak Vergisi Kanunu yine 1926 yılında 737 sayılı Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanunu ile yayılı

muamele tipi vergi sistemi uygulama alanı bulmuştur. 1927 yılında 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile toplu muamele vergi sistemi hayat bulmuştur. Bu kanun kimi değişiklikler ve eklemeler ile devam etmiş ve 1957 yılında çıkarılan 6802 sayılı Gider Vergisi Kanunu 1984 yılına kadar uygulamada kalmıştır. 3065 sayılı Kanunun ilk hali 14.06.1984 tarihinde kararlaştırılan KDV Kanununun Tasarısı şeklinde TBMM Başkanlığına sunulmuştur. 3065 sayılı kanun TBMM de 25.10.1984 tarihinde kabul edilmiştir.

3065 sayılı KDV Kanunu 01.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanun Türk Vergi Sisteminde ilk defa doğrudan katma değer vergisi ismi ile uygulanmıştır. 3065 sayılı KDV Kanununun ilk hali ile TBMM’de görüşülme ve yasalaşma süreci iki farklı yaklaşım ile ele alınabilir. Bunlardan ilki kanunun teknik (hukuki) nedenlerle açıklanması iken diğeri kanunun yasalaşma sürecinde yer alan çeşitli neden-sonuç ilişkilerini de göz önünde bulundurulmasıdır. Burada vurgulanan ikinci yaklaşım, gündelik hayatın anlaşılmasında, süreçlerin nedenlerinin açıklanması ve nedenleri ile birlikte ele alınması açısından önemlidir. Bu bakımdan genelde KDV Kanunu özelde ihracat istisnası işlemlerine yönelik KDV kanunundaki 11/1-c maddesinin anlaşılması konusunda kimi temel neden-sonuç çıkarsamaları yapılabilir.

Bu çalışmada 3065 sayılı KDV Kanununun ilk halindeki İhracat İstisnası başlığında yer alan ihracat kayıtlı mal satışlarında iade işlemlerine yönelik düzenlemeler, yapılan değişiklikler ve uygulamadaki son hali bakımından ele alınacaktır.

Çalışma KDV’nin İhracat İstisnasında yer alan tecil-terkin uygulaması ile bu maddenin ortaya çıkışında yer alan hukuki ve ekonomik nedenlerin açıklanması ile sınırlıdır. Çalışmanın izleyen bölümlerinde 3065 sayılı Kanunda yer alan İhracat Kayıtlı satışlardan doğan tecil-terkin işlemlerine yönelik mevzuattaki gelişim süreci açıklanacak, üçüncü bölümde kanun kapsamındaki muhasebe işlemlerine yönelik örneklere yer verilecek ve sonuç bölümü ile çalışma sonlandırılacaktır.

2. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERİN KDV KANUNUNDAKİ YERİ VE GELİŞİMİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 01.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanunun ilk halinde İkinci Kısım İstisnalar ve “İhracat İstisnası”, Mal ve Hizmet İhracı alt başlığında 11 inci madde de a ve b şeklinde iki bentten oluşmakta idi. İhracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler başlığı ise 12’nci madde ile bir teslimin ihracat teslimi

sayılabilmesi için hangi şartları taşıması gerektiğini çeşitli kıstaslar ile belirtmekteydi.

Kanunun bu ilk haline yönelik taslak, yasal gerekçeler ve komisyon raporları dönemin Başbakanı Turgut ÖZAL'ın imzası ile TBMM'ye sunulmuştur. 3065 sayılı Kanununun ilk haline ilişkin yasal gerekçeler Genel Gerekçeler başlığında açıklanmakla beraber ayrıca Ekonomik ve Mali Gerekçeler de metinde detaylı bir şekilde açıklanmaktadır. Genel Gerekçeler başlığında kısaca; daha önce uygulanan yaygın muamele vergilerinin farklı kanunlar şeklinde düzenlenmesinden ötürü ahenkli ve müşterek bir yapıya sahip olmadıkları ifade edilmiştir. Ayrıca bu kanunların ekonomik hedeflere ulaşmada zorluklar ortaya çıkardığı gibi istenmeyen farklı vergi yüklerinin ortaya çıkmasının 3065 sayılı KDV kanunun genel yasal gerekçeleri olarak ifade edilmiştir.

Genel Gerekçeler arasında yer alan üç husus oldukça aydınlatıcıdır. Düzenleme ile KDV sisteminin ekonomik olaylara karşı tarafsız ve vergi yükü açısından nötr olmasına ek olarak 1950'li yıllarda Gelir ve Kurumlar Vergisi alanında yapılan değişikliklere paralel bir işleyiş kazandırılacağı da ifade edilmiştir. Taslak metninde yer alan gerekçelerde son olarak uluslararası ekonomik ilişkilerin ve özellikle ihracatın bu düzenlemeden faydalanacağı ifade edilmiştir¹.

Diğer yandan kanunun ekonomik gerekçeleri oldukça açıklayıcıdır. Ekonomik gerekçeler yedi başlıktan oluşmaktadır. Bunlar: Yatırımların teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmesi, sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması, enflasyonist baskının önlenmesi ve kaynakların optimal dağılımında uygunluk sağlanması, ihtisaslaşmanın teşviki, fiyatlar genel seviyesinin kontrolü şeklindedir.

Yatırımların teşvik edilmesi başlığını biraz daha açarsak daha açıklayıcı olacaktır: “KDV’den yatırım mallarının maliyetine giren ve alış sırasında ödenmiş olan vergi, üretilen malların satış bedelleri üzerinden tahsil edilen vergiden indirim mekanizması vasıtasıyla indirilebilecektir. Bu durum kapital yoğun endüstrilerin gelişiminde yarar sağlayacaktır. Yatırımlar ve genel giderler dolayısıyla ödenen vergilerin geri alınabilmesi, sanayicilerin elinde fonların birikmesine yol açacak ve sanayiciler yatırım ve işletme sermayesi olarak önemli kaynaklara kavuşacaklardır...”².

Bunlara ek olarak sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması başlığında serbest kalan sermayenin yatırım yapabileceği vurgulanmaktadır. İhracat istisnası başlığı ekonomik gerekçeleri için genel bir değerlendirme yapıldığında, yatırımların teşvikini amaçlayan düzenlemeler öne çıkarken gerekçede yer alan sanayicilerin elinde fon birikimine sağlanacak katkı ve

¹ 14.06.1984 tarih ve K.K.T.D. 18/101- 1711/03260 sayılı Türkiye Büyük Millet Meclisi Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyon Raporu, s. 315

² A.g.e. s. 318

işletme sermayesine sağlanacak katkı devlet desteğinin KDV aracılığı ile gerçekleştirilen maliye politikasını ifade etmektedir.

Taslak metninde mali gerekçeler ise, altı ana ve iki alt başlıkta açıklanmıştır. Bunlar: Mali adaletin sağlanması, vergi hasılatına etkisi, vergi kaçakçılığına etkisi (alt başlıklar: Matrahın bölünmesi ve otokontrol imkanı), vergilemede adaletin sağlanması, vasitasız vergiler sisteminin tamamlayıcı niteliği ve diğer ülkelerin vergi sistemleri ile ahengin sağlanması şeklinde sıralanmaktadır.

3065 sayılı kanunun ilk haline dair tasarıda İhracat İstisnası Birinci bölüm de 14 ve 15 inci maddeler de açıklanmaktadır. 14 ncü madde de genel düzenleme yer alırken 15 inci madde ihracat öncesi istisna işlemlerini açıklamaktaydı. Ancak Plan ve Bütçe Komisyonunda yapılan görüşmelerde çıkarmalar ve eklemeler ile İhracat İstisnaları 11 ve 12 inci madde de düzenlenmiştir³.

Kanunun bu hali 20.06.1986 tarih ve 19140 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununun, 1603 Sayılı Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu ve Türkiye Çocuk Esirgeme Kurumunun Bazı Vergilerden Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına Dair Kanunun, 2767 Sayılı Sıtma ve Frengi İlaçları İçin Kanunun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması ile 1118 Sayılı Oyun Kâğıtları İnhisarı Hakkında Kanun” başlığı ile 03.06.1986 tarih ve 3297 sayılı kanun ile yasalaşarak değiştirilmiş ve günümüzdeki halini almıştır.

Söz konusu 3296 sayılı kanunun 3 üncü maddesi ile 3065 sayılı kanunun 11 inci maddesine şu hükümler eklenmiştir;

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin 1 inci fıkrasına aşağıdaki (c) bendi eklenmiş ve 2 inci fıkra aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir”.

“c) 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 ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme

³ Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu 17/10/1984 tarih ve Esas No: 1/498 ve Kara No: 37 Raporu, s. 346-347. Muhalefet şerhleri ve muhalefet metinleri için bkz. s. 350.

Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammının % 50 fazlası ile birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler medenîyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi birlikte tahsil edilir.

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

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan⁴ miktardan fazla olamaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.”⁵

Söz konusu değişikliğin yasal gerekçesinde “KDV 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 bir 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” şeklinde, ihracatın desteklenmesi ilkesi vurgulanmıştır⁶.

İlk defa 1984 yılında ihracat istisnalarını KDV yönünden ele alan bu maddede 1986 yılında yapılan değişiklik ile 11/1-c maddesi ihracat istisnası başlığında ihraç kayıtlı mal satışlarında ortaya çıkan tecil-terkin ve iade KDV işlemlerinin kanuni dayanaklarını oluşturmuştur.

Son olarak ilgili maddeye eklenen “İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir” hüküm, maddenin hali hazırdaki son halini göstermektedir.

⁴ Bu kelime arkasına 5228 sayılı kanununun 59/2-b ile değişen ibare: “...vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz”.

⁵ Kanunun bu haline 4842 sayılı kanununun 21inci maddesi ile hüküm eklenerek yürürlükteki haline ulaşılmıştır.

⁶ Bu maddedeki değişikliğin yasal gerekçesi için bkz. 15.05.1986 tarih ve T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü Sayı: K.K. Gn. Md. 18/101-2012/04063 sayılı yazı.

Ayrıca KDV iade konusunda 11/1-c maddesi, kimlerin KDV yönünden mükellefiyetlerinin olacağına yönelik hükümleri gösteren 8 inci madde, bir teslimin ihracat teslimi sayılabildiğinin şartlarını gösteren 12 nci madde ve son olarak İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim başlığında 32 nci madde *ilgili maddeler* olarak gösterilebilir.

2.1. KDV Genel Uygulama Tebliğinde Tecil-Terkin (11/1-c) Uygulaması

KDV kanununda oldukça basit kabul edilebilecek bu düzenleme İhraç işlemlerinin türü, nevi ve muhasebe işlemlerindeki olasılıkların çok sayıda olması nedeni ile tartışmalı bir konu haline almıştır. Muhasebe açısından çok sayıda işlemi de içeren 11/1-c, taraflar açısından ortaya çıkardığı ekonomik etkiler bakımından da önemlidir.

KDV kanununda yer alan çeşitli hükümlerin uygulamasına yönelik hususları açıklığa kavuşturan tebliğlerin sayısı 2014 yılına kadar 123 tür. 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile 1 ila 123 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, bu Tebliğin yürürlük tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ve kaldırılan tebliğlere yapılan atıflar, bu Tebliğin ilgili bölümlerine yapılmış sayılmaktadır.

Yalın bir şekilde ifade edecek olursak; KDV Kanununun 11/1-c maddesi gereğince ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmemektedir. Bu kapsamda yapılan teslimler için düzenlenen faturaların üzerine “3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-c maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir” ifadesi eklenebilmektedir. Bu şekilde mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilen KDV, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunmaktadır. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde ise, tecil edilen KDV terkin olunmaktadır. Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından KDV kanununun 32 nci maddesi hükmü de uygulanmamaktadır.

Tebliğin 8.2 başlığı hangi teslimlerde tecil-terkin uygulanabileceğini açıklamaktadır. Buna göre uygulama; imalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlarda, “İstisna İzin Belgesi” alan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde geçerlidir. Diğer yandan tebliğin 8.3 başlığında hangi satıcıların tecil-terkin uygulamasından yararlanabileceği açıklanmaktadır. Buna göre ise; tecil-terkin uygulamasından “imalatçı” vasfını haiz satıcılar yararlanabilir. Diğer yandan Genel Uygulama Tebliğinin 8.12 İhraç Kaydıyla Teslimin Beyanı başlığında, KDV beyanı açısından yapılacak işlemler hakkında kapsamlı açıklamalara yer verilmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliğine göre “Matrah” kulakçığına yapılan kayıt sonucu “Ödenecek KDV” çıkmaması durumunda, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tümü “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” satırında yer almalıdır. Tahsil edilmediği halde beyan edilen bu verginin tecil-terkin ve/veya iade yoluyla telafi edilmesi ise “İhraç Kaydıyla Teslimler” bölümünde (kulakçığında) “İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosuna yapılacak kayıtlar ile “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” tutarı ve/veya “Sonuç Hesapları” bölümünün “Tecil Edilecek KDV” satırında gösterilecek verilere dayanılarak sağlanmaktadır.

Diğer yandan KDV Genel Uygulama Tebliği, genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi için de açıklamalar getirir, bu durumda beyannamede “Matrah” kulakçığının “Tevkifat Uygulanmayan İşlemler” tablosunda (%18) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilmektedir. Yine aynı beyannamenin “İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosunun “İşlem Türü” listesinden “701” kod numaralı satır seçilerek ve satırın “Teslim Bedeli” sütununa KDV hariç teslim bedeli girilerek (% 18 oranı seçilmelidir) işlem tamamlanmaktadır. Bu kayıtların tamamlanmasının ardından söz konusu işleme ait KDV, beyanname programı tarafından hesaplanmakta ve aynı tutar, “Yüklenilen KDV” sütununa da aktarılmaktadır. Dolayısıyla genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde söz konusu tablonun “Yüklenilen KDV” sütununa mükelleflerce giriş yapılmamaktadır.

Son olarak indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi ise beyannamede “Matrah” kulakçığının “Tevkifat Uygulanmayan İşlemler” tablosunda (% 1) veya (% 8) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilmektedir. Bu durum KDV kanununun geçici 17 inci ve 29/2 nci maddeleri ile ilgilidir. Aynı beyannamenin “İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosuna, “İşlem Türü” listesinden “701” kod numaralı satır seçilerek ve satırın “Teslim Bedeli” sütununa KDV hariç teslim bedeli girilerek vergi oranı seçildikten sonra “Hesaplanan KDV” sütunu, beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır. Ancak burada “Yüklenilen KDV” sütunu mükellef tarafından doldurulmaktadır. Bu bilgi sütununa mükellef tarafından hesaplanacak ihraç kaydıyla teslimin üretim aşamasında katılan vergi tutarı yazılmaktadır.

İhracatın gerçekleştiği dönemde tecil edilen KDV terkin edilir, tecil edilemeyen KDV için ise mükellefin iade hakkı doğar. İhraç kaydıyla teslimlerde tecil edilemeyen KDV, ihracatın gerçekleştiği dönemde iade konusu yapılabilir. İhracatın kısmen gerçekleşmesi halinde, gerçekleşen kısma isabet eden tutarın iadesi talep edilebilir. İadenin yapılabilmesi için ihracatın gerçekleşmesi ve Genel Uygulama Tebliğinin II/A bölümünde 8.13 İade başlığında yer alan ve bu uygulama ile ilgili olarak belirtilen belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi yeterli görülmektedir. İhracatın

gerçekleştiği dönem beyannamesinin herhangi bir satırına bu şekilde hesaplanacak iade tutarı yazılmamaktadır.

11/1-c kapsamındaki iade işlemlerinde iki tür sonuç ortaya çıkar. Bunlardan ilki *mahsuben iade*: Mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimlerinden kaynaklanan bu talepleri, gerekli belgelerin ibraz edilmesi ile miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilmektedir. İkincisi ise *nakden iade*: Aynı konudaki taleplerinden kaynaklı ve 5.000 TL'yi aşmayan talepler vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Nakden iade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde ise aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilmektedir. Teminat verilmesi durumunda ise iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülmektedir⁷.

2.2. KDV Sirkülerinde Tecil-Terkin (11/1-c) Uygulaması

İhraç kayıtlı mal satışlarından doğan KDV iade işlemleri için KDV sirküleri No: 60 uygulamalara yön veren bir düzenlemedir. 60 nolu KDV sirküsünde, ihraç kayıtlı satışlardan doğan KDV iadesine ilişkin açıklamalar iki bölümde açıklanmaktadır. 6. başlıkta yer alan 6.1 İmalatçılardan İhraç Kayıtlı Olarak Temin Ettiği Malları İhraç Eden İhracatçılara KDV İadesi genel işleyiş hakkındaki bilgiler verirken 7. Beyan başlığı altında yer alan 7.1 İhraç Kayıtlı Teslimlerin Beyanı başlığı KDV beyanındaki detaylı işlemleri açıklığa kavuşturmaktadır.

3. TECİL-TERKİN (11/1-c) ÖRNEK MUHASEBE KAYITLARI

Aşağıda KDV kanununun 11/1-c maddesi, KDV Genel Uygulama Tebliği ilgili bölümleri ve 60 nolu KDV sirküsünün ilgili bölümlerinden hareketle hazırlanan 3 örnek olayın muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir. Bu örneklerin tamamında KDV oranı, genel oran (%18) olarak düşünülmüştür.

Örnek 1:

ABC Limited Şirketinin İhraç Kayıtlı Satışları ve diğer işlemleri ile ilgili KDV beyannamesi aşağıdaki gibidir:

İhraç Kaydıyla Yapılan Satış Tutarı:	500.000 TL.
İhraç Kaydıyla Yapılan Satış KDV Tutarı:	90.000 TL.
Yurtiçi Satış Tutarı:	1.500.000 TL.
Hesaplanan KDV:	120.000 TL.
İndirilecek KDV:	306.000 TL.

⁷ Bu bölüm Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümlerinden hazırlanmıştır.

Satış işlemine ait yevmiye kayıtları

120 ALICILAR HS.	500.000	
192 DİĞER KDV HS.	90.000	
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		500.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		90.000
<i>İhraç Kayıtlı Satış Kaydı</i>		
120 ALICILAR HS.	1.770.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		1.500.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		270.000
<i>Yurt İçi Satış Kaydı</i>		

Hesaplanan KDV	360.000
İndirilecek KDV	306.000
Ödenmesi Gereken KDV	54.000
Tecil Edilebilir KDV	90.000
İade Alınacak KDV	36.000

391 HESAPLANAN KDV HS.	360.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		306.000
392 DİĞER KDV HS.		54.000
392.01 Tecil Edilen KDV		
<i>KDV Mahsup Kaydı</i>		

İhraç kayıtlı satışlarda iadeye konu olan KDV tutarının iade edilmesinin talep edilmesi durumunda aşağıdaki kayıt yapılır.

192 DİĞER KDV HS.	36.000	
192.02 İade Alınacak KDV		
192 DİĞER KDV HS.		36.000
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
<i>İhraç kayıtlı satış nedeniyle tecil edilen KDV'nin İade Alınacak KDV hesabına devir kaydı</i>		

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmesi durumunda;

İhraç kayıtlı satış nedeniyle tecil edilen KDV'nin terkin kaydı aşağıdaki gibidir.

392 DİĞER KDV HS.	54.000	
392.01 Tecil Edilen KDV		
192 DİĞER KDV HS.		54.000
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
<i>İhraç kayıtlı satış nedeniyle Tecil Edilen KDV'nin Terkin Kaydı</i>		

İade alınacak KDV'nin belgeleri vergi dairesine ibraz edildiğinde iade alınacak KDV tutarı ilgili alacak hesabına devri ve tahsiline ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibidir.

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.	36.000	
192 DİĞER KDV HS.		36.000
192.02 İade Alınacak KDV		
<i>Vergi İdaresinden İade Edilecek KDV'nin diğer çeşitli alacaklar hesabına devir kaydı.</i>		
102 BANKALAR HS.	36.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		36.000
<i>Vergi İdaresinden İade alınacak KDV'nin banka havalesinin ilgili hesabına devir kaydı.</i>		

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmemesi durumunda;

İhraç kayıtlı satış nedeniyle tecil edilen KDV'nin ödenecek vergi ve fonlar hesabına devredilmesine ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir.

392 DİĞER KDV HS.	54.000	
392.01 Tecil Edilen KDV		
192 DİĞER KDV HS.		54.000
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
<i>Tecil Edilen KDV'nin Terkin Kaydı</i>		

İhraç kayıtlı satış nedeniyle alıcılardan tahsil edilemeyen KDV'nin alıcılar hesabına aktarımı aşağıdaki gibidir.

120 ALICILAR HS.	90.000	
192 DİĞER KDV HS.		90.000
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
<i>KDV'nin Alıcılar Hesabına Devir Kaydı</i>		

Örnek 2:

ABC Limited Şirketinin İhraç Kayıtlı Satışları ve diğer işlemleri ile ilgili KDV beyannamesi aşağıdaki gibidir:

İhraç Kaydıyla Yapılan Satış Tutarı:	200.000 TL.
İhraç Kaydıyla Yapılan Satış KDV Tutarı:	36.000 TL.
Yurtiçi Satış Tutarı:	800.000 TL.
Hesaplanan KDV:	144.000 TL.
İndirilecek KDV:	117.000 TL.

Satış işlemine ait yevmiye kayıtları

120 ALICILAR HS.	200.000	
192 DİĞER KDV HS.	36.000	
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		200.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		36.000
<i>İhraç Kayıtlı Satış Kaydı</i>		
120 ALICILAR HS.	944.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		800.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		144.000
<i>Yurt İçi Satış Kaydı</i>		

Hesaplanan KDV	180.000
İndirilecek KDV	117.000
Ödenmesi Gereken KDV	63.000
Tecil Edilebilir KDV	36.000
Ödenecek KDV	27.000

391 HESAPLANAN KDV HS.	180.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		117.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		27.000
392 DİĞER KDV HS.		36.000
392.01 Tecil Edilen KDV		
<i>KDV Mahsup Kaydı</i>		

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmesi durumunda;

392 DİĞER KDV HS.	36.000	
392.01 Tecil Edilen KDV		
192 DİĞER KDV HS.		36.000
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
<i>Tecil Edilen KDV'nin Terkin Kaydı</i>		

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmemesi durumunda;

İhraç kayıtlı satış nedeniyle tecil edilen KDV'nin ödenecek vergi ve fonlar hesabına devredilmesine ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir.

392 DİĞER KDV HS.	36.000	
392.01 Tecil Edilen KDV		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		36.000
<i>KDV'nin Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabına Devir Kaydı</i>		

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmediği için alıcılardan tahsil edilemeyen KDV'nin alıcılar hesabına aktarımı aşağıdaki gibidir.

120 ALICILAR HS.	36.000	
192 DİĞER KDV HS.		36.000
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
<i>KDV'nin Alıcılar Hesabına Devir Kaydı</i>		

Örnek 3:

ABC Limited Şirketinin İhraç Kayıtlı Satışları ve diğer işlemleri ile ilgili KDV beyannamesi aşağıdaki gibidir:

İhraç Kaydıyla Yapılan Satış Tutarı:	200.000 TL.
İhraç Kaydıyla Yapılan Satış KDV Tutarı:	36.000 TL.
Yurtiçi Satış Tutarı:	500.000 TL.
Hesaplanan KDV:	90.000 TL.
İndirilecek KDV:	180.000 TL.

Satış işlemine ait yevmiye kayıtları

120 ALICILAR HS.	200.000	
192 DİĞER KDV HS.	36.000	
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		200.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		36.000
<i>İhraç Kayıtlı Satış Kaydı</i>		
120 ALICILAR HS.	590.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		500.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		90.000
<i>Yurt İçi Satış Kaydı</i>		

Hesaplanan KDV	126.000
İndirilecek KDV	180.000
Devreden KDV	54.000

391 HESAPLANAN KDV HS.	126.000	
190 DEVREDEN KDV HS.	54.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.	36.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		180.000
392 DİĞER KDV HS.		36.000
392.01 Tecil Edilen KDV		
<i>KDV Mahsup Kaydı</i>		

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmesi durumunda;

392 DİĞER KDV HS.	36.000	
392.01 Tecil Edilen KDV		
192 DİĞER KDV HS.		36.000
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
<i>Tecil Edilen KDV'nin Terkin Kaydı</i>		

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmemesi durumunda;

İhracat 3 ay içinde gerçekleşmediği için alıcılardan tahsil edilemeyen KDV'nin alıcılar hesabına aktarımı aşağıdaki gibidir.

120 ALICILAR HS.	36.000	
192 DİĞER KDV HS.		36.000
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
<i>KDV'nin Alıcılar Hesabına Devir Kaydı</i>		

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmediği için ihrac kayıtlı satışın iptal kaydı aşağıdaki gibidir.

392 DİĞER KDV HS.	36.000	
392.01 Tecil Edilen KDV		36.000
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		
<i>Vergi Dairesinden İade Alınacak KDV'nin Tahsili</i>		

4. SONUÇ

Bu çalışmada genel ekonomiye dair süreçlerin anlaşılmasında iktisat, maliye ve muhasebe bilim dallarının yardımı ile öykü üstü anlatım tercih edilerek kimi neden-sonuç çıkarımları gerçekleştirilmiştir.

Gündelik hayatın anlaşılmasında iktisadi, mali konuların nedenlerinin açıklanması ve bunların nedenleri ile birlikte ele alınması oldukça önemlidir. Genelde Katma Değer Vergisi Kanunu özelde ihracat istisnası işlemlerine yönelik KDV kanunundaki 11/1-c maddesinin anlaşılması konusunda iki temel çıkarsama yapılabilir. Bu çıkarsamalar için Türkiye ekonomisinin genel hatları ile belirli dönemlere ayrılması “ön kabulü” ile hareket edilmiştir.

İlk olarak; 1980-1989 arası dönemin genel ekonomik ve mali yönden değerlendirmesi vergi alanında gerçekleştirilen yasal düzenlemelerden ve bu düzenlemelerin yasal gerekçelerinde gözlemlenebilir/takip edilebilir. Özellikle KDV'nin gelişmiş batı ülkelerinde ki uygulanma biçimi Türkiye ekonomisinin ilgili dönemleri için de geçerli olmuş gibi gözükmektedir. Söz konusu kanunun geneli için açıklanan ekonomik ve mali gerekçelerde, ihracatı teşvik amacı ile sanayici veya imalatçı lehine, sermaye birikimi rejimine yönelik bir tutum sergilendiğine yönelik görüşleri desteklemektedir.

İkinci olarak; bu kanun maddesi ekonomi ve mali açıdan bir hususu daha gündeme getirmektedir. O da şudur; ticaret ile üretim arasındaki teknik farklılık göz önüne alındığında dönemin siyasi organları, birikim rejimi konusunda, ticaret teşvikleri yanında imalatçı lehine devlet desteğini de tercih etmişlerdir. Ne var ki bu çalışmanın konusunun sınırlarını aşmakla birlikte Sanayi Devrimi ile daha karmaşık hale gelen üretim süreci sadece KDV kanunları ile açıklanamayacak kadar karışık ve çok yönlü ilişkileri de barındırmaktadır.

Diğer yandan kanuni düzenlemenin ilk dönemleri sayılabilecek 1980 ve 1990 arası *hayali ihracat* dönemi şeklinde anılmaktadır. Bu bakımdan

kanunun ilk yılları siyasi otoriteyi ciddi bir sorun ile karşı karşıya getirmiştir. KDV kanununun, genel gerekçelerinde belirtildiği gibi daha önceki yaygın muamele vergi uygulamalarından kaynaklandığı ileri sürülen kayıt dışı ve kayıp kaçak oranlarını azaltmak bir kenarda dursun bu yıllar birde *hayali ihracat* gibi dönem için yeni sayılabilecek bir olgu ile de karşı karşıya gelinmiştir.

Çalışmada İhraç Kayıtlı Satışların sonucunda KDV'nin iadesi, ödenmesi ve devretmesi gibi farklı durumlar dikkate alınarak ihracatın 3 ay içinde gerçekleştiğinde veya gerçekleşmediğinde yapılacak muhasebe kayıtları gösterilmektedir.

Bunlara ek olarak imalatçı lehine sermaye birikim rejimini amaç edinen bu düzenlemenin muhasebe kayıtları ekonomi, maliye ve muhasebe alanlarının temel ekonomik dinamiklerin anlaşılması konusunda bir birlerini tamamlayıcılık özellikleri sergiledikleri gözlenmektedir.

KAYNAKÇA

Karahanoğulları, Y. (2003). “Türkiye’de Devletin Mali Krizleri”, *Praksis*, 9, 247-276.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26.04.2014 Tarih ve 28983 sayılı T.C Resmi Gazete.

Katma Değer Vergisi Kanunu 60/2011-1 Sayılı Sirkülerin Değiştirilmiş Şekli, 08.08.2011 Tarih ve 60/2011-1 sayılı, Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, [Erişim Tarihi: 08.12.2018].

Oyan, O. (1998). *Türkiye ekonomisi: Nereden Nereye?*, İmaj Yayıncılık, Ankara.

TBMM Tutanak Dergisi, 17. Birleşim, 25.10.1984 tarihli Gündem, https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_dergisi_pdfler.birlesimler?v_meclis=1&v_donem=d17&v_yasama_yili=2&v_cilt, [Erişim Tarihi: 24.12.2018].

TBMM Tutanak Dergisi, 114. Birleşim, 03.06.1986 tarihli Gündem, https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_dergisi_pdfler.birlesimler?v_meclis=1&v_donem=d17&v_yasama_yili=3&v_cilt, [Erişim Tarihi: 24.12.2018].

Voyvoda, E. (2012). “Türkiye Ekonomisinde Kamu Maliye Politikaları ve Büyüme ilişkisi Üzerine bir Değerlendirme”, *Türkiye Ekonomi Kurumu Tartışma Metni*.

Yeldan, E. (2001). *Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi: Bölüşüm Birikim ve Büyüme*, İletişim Yayıncılık, İstanbul.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02.11.1984 Tarih ve 18563 sayılı T.C Resmi Gazete.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyon Raporu,
https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_erisim.tutanak_hazirla?v_meclis=&v_donem=&v_yasama_yili=&v_cilt=&v_birlesim=&v_sayfa=&v_anabasluk=KANUNLAR&v_altbaslik=3065&v_mv=&v_sb=&v_ozet=&v_kelime=&v_bastarih=&v_bittarih=, [Erişim Tarihi: 24.12.2018].

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununun, 1603 Sayılı Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu ve Türkiye Çocuk Esirgeme Kurumunun Bazı Vergilerden Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına Dair Kanunun, 2767 Sayılı Sıtma ve Frengi İlaçları İçin Kanunun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması ile 1118 Sayılı Oyun Kağıtları İnhisarı Hakkında Kanun, 20.06.1986 Tarih ve 19140 sayılı T.C Resmi Gazete. [3297 sayılı ve 03.06. 1986 kabul tarihli Kanun].

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununun, 1606 sayılı Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu ve Türkiye Çocuk Esirgeme Kurumunun Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulması Dair Kanunun, 2767 Sayılı Sıtma ve Frengi İlaçları İçin Kanunun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması ile 1118 Sayılı Oyun Kağıtları İnhisarı Hakkında Kanunun Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyon Raporu (1/771-TBMM 456 Nolu Komisyon Raporu),
https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_erisim.tutanak_hazirla?v_meclis=&v_donem=&v_yasama_yili=&v_cilt=&v_birlesim=&v_sayfa=&v_anabasluk=KANUNLAR&v_altbaslik=3297&v_mv=&v_sb=&v_ozet=&v_kelime=&v_bastarih=&v_bittarih=, [Erişim Tarihi: 24.12.2018].

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, (Güncel Hali),
<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, [Erişim Tarihi: 11.12.2018].

4842 sayılı ve 09.04.2003 Kabul Tarihli, Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı T.C Resmi Gazete.

4842 sayılı ve 09.04.2003 tarihli Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun TBMM 113 no'lu Komisyon Raporu,
https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_erisim.tutanak_hazirla?v_meclis=&v_donem=&v_yasama_yili=&v_cilt=&v_birlesim=&v_sayfa=&v_anabasluk=KANUNLAR&v_altbaslik=4842&v_mv=&v_sb=&v_ozet=&v_kelime=&v_bastarih=&v_bittarih=, [Erişim Tarihi: 24.12.2018].

5528 sayılı ve 16.07.2004 Kabul tarihli, Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı T.C. Resmi Gazete.

5528 sayılı ve 16.07.2004 Kabul tarihli, Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun TBMM 645 no'lu Komisyon Raporu, https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_erisim.tutanak_hazirla?v_mecelis=&v_donem=&v_yasama_yili=&v_cilt=&v_birlesim=&v_sayfa=&v_anabaslik=KANUNLAR&v_altbaslik=5228&v_mv=&v_sb=&v_ozet=&v_kelime=&v_bastarih=&v_bittarih=, [Erişim Tarihi: 24.12.2018].