GERİ GELEN EŞYANIN GÜMRÜK VERGİLERİ, KDV VE ÖTV KARŞISINDAKİ DURUMU

Doç. Dr. Ali ALAGÖZ*
Okutman Sevgi SÜMERLİ**
Yrd. Doç. Dr. Betül ALTAY TOPCU***

ÖZET

Geri gelen eşya, ithal edilen malın herhangi bir sebeple geldiği yere iade edilmesidir. Gümrük Yönetmeliği'nin 446. maddesine göre, kesin ihracı yapılan eşya; gönderildiği ülkede yürürlükte olan mevzuat nedeniyle serbest dolaşıma girememesi, kusurlu olması nedeniyle alıcısı tarafından kabul edilmemesi, ihracatçının elinde olmayan sebeplerden dolayı geri gelebilir. İhracat aşamasında söz konusu mal sebebiyle ithalatçı tarafından gümrükte ödenen ve indirime tabi tutulan KDV ve ÖTV'nin durumunun eşyanın geri gelmesi halinde ne olacağı, ilgili kanunlarda açıklanmıştır. Bu çalışmada, geri gelen eşyaların ithalat vergileri, KDV ve ÖTV karşısındaki durumu ilgili kanun ve tebliğlerde yer alan son değişiklikler dikkate alınarak incelenmiştir. Çalışmada ayrıca, eşya geri geldiğinde, ihracat istisnası kapsamında mükellefin yararlanmış olduğu KDV iade miktarının tespiti ve devlete ödemesi gereken tutar hakkındaki yasal düzenlemeler üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Geri Gelen Eşya, İthalat Vergileri, KDV İadesi, ÖTV İadesi

Jel Kodlar: M40, M41, M49.

ABSTRACT

Returned goods are returned imported goods where it came from for any reason.According to Customs Regulations of the 446 ,goods that are final export is done may come back for reasons beyond the control of the ex-

* *Öğretim Üyesi, Selçuk Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, aalagoz@selcuk.edu.tr*
** *Öğretim Elemanı, Erciyes Üniversitesi, KMYO, Dış Ticaret Programı, ssumerli@erciyes.edu.tr*
*** *Öğretim Üyesi, Erciyes Üniversitesi, KMYO, Dış Ticaret Programı, batopcu@erciyes.edu.tr*

porter and these are listed as unable to join for free circulation due to the applicable legislation in the country thatare sent, not be accepted by the recipient due to defective reasons.

The status of KDV and OTV of the imported returned goods that are discounted and paid by the importer described in the relevant laws. In this study,the import taxes and the status of the KDV and OTV of there turned goods are discussed by taking the recent changes in the relevant laws and declarations in to account.The study also focused on the legal regulations about determination of the amount of KDV discountutilized by the tax payer within the scope of the export exception and the amount to be paid to the government.

Key Words: Returned Goods,Import Taxes, KDV Refund,OTV Refund

Jel Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

Ticari hayatta satın alınan veya satılan malın iadesine günlük hayatta çokça rastlanmaktadır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 35. maddesi; "Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri gerçekleştiren mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltir. Bu durumda iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır. Oysa yurtdışındaki piyasalardaki alıcılara yapılan satışa konu olan eşyanın geri gelmesi durumunda, geri gelen eşya, ihracat nedeniyle yararlanılan hak ve menfaatlerin iade edilmesi gibi birtakım muamelelere maruz kalmaktadır.

İhracatı gerçekleştirildikten sonra geri gelen mallara ilişkin ithalat vergileri, KDV ve ÖTV uygulamaları, uluslararası ticaretin yaygınlaşmasıyla birlikte sıkça ortaya çıkan, tartışılan ve araştırılan önemli vergisel konulardandır. Bu husus yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

2. GERİ GELEN EŞYA TANIMI VE EŞYANIN GERİ GELME NEDENLERİ

Uluslararası ticari ilişkilerde "geri gelen eşya" ifadesiyle çok sık karşılaşılır. Eşyanın çeşitli nedenlerle ithal ülke pazarına girememesi, mahrecine (geldiği ülkeye) iadesini gerektirmektedir. Geri gelen eşya, alıcısı tarafından çeşitli nedenlerle ihraç eşyasının geri gelmesi halinde uygulanan gümrük

işleminin adıdır. Gümrük işlemi adını görüldüğü gibi eylemin kendisinden almıştır.

Gümrük Yönetmeliği'nin 446. maddesine göre, kesin ihracı yapılan eşya, üç sebepten dolayı geri gelebilir. Bu sebepler şunlardır:

- Gönderildiği ülkede yürürlükte olan mevzuat nedeniyle serbest dolaşıma girememesi veya kullanıma arz edilmemesi,
- Kusurlu olması veya sözleşme hükümlerine uygun olmaması nedenleriyle alıcısı tarafından kabul edilmemesi[1],
- İhracatçının elinde olmayan sebeplerle amaçlanan kullanıma girememesi.

Yine yönetmeliğin bahse konu maddesinde, ihracatçının elinde olmayan sebepler ise aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- Gönderilen kişiye teslim edilmeden önce, eşyanın tabiatından ileri gelen veya nakliye sırasında meydana gelen hasarlar yüzünden Türkiye Gümrük Bölgesi'ne geri gönderilmesi,
- Tüketilmek veya satılmak amacıyla yurt dışındaki sergi ve fuarlara gönderilen ancak, tüketilmeden veya satılmadan eşyanın geri gelmesi,
- Alıcının fiziksel bir engeli veya yasal bir engel nedeniyle eşyanın alıcısına teslim edilememesi,
- Tabiî afetler, tehlikeli ve salgın hastalıklar, büyük yangınlar, radyasyon ve hava kirliliği gibi önemli nitelikteki kimyasal ve teknolojik olaylar ile, büyük nüfus hareketleri gibi kriz halleri veya siyasi ya da sosyal durumlarda meydana gelen ani ve beklenmeyen değişiklikler yüzünden eşyanın alıcısına teslim edilememesi veya ihracına ilişkin sözleşmede belirtilen tarihten sonra teslim edilmesi,
- Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki ülkelere gönderilen sebze ve meyvelerin piyasa kuralları gereği gönderildiği ülkede satılamaması.

İhraç edilen eşyaların yukarıda bahsedilen nedenlerle geri gelmesi halinde, bu durumun, Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki alıcıdan veya Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki yetkili kurumlardan alınacak belgelerle gümrük idaresine ispatı gerekir.

Ancak serbest dolaşımda iken ihraç edilen, ancak çeşitli nedenlerle geri

1 Yönetmelikte bahsedilen bu durumda, eşyanın ilk kullanım dışında kullanılmamış olması gerekmektedir. Bu durum, sadece, eşyanın kusurlu olduğunun veya sözleşme hükümlerine uygun olmadığının, kullanılmadan anlaşılamayacağı haller için geçerli olacaktır.

gelen ticari kullanıma mahsus taşıt araçları, iş makineleri ve üretime yönelik makinelerin yukarıda belirtmiş olduğumuz nedenlere bağlı kalmaksızın, ayniyet tespiti kaydıyla, 31/12/2010 tarih ve 27802 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmelik ile geri gelen eşya muafiyetinden faydalanacağı belirtilmiştir.

3. GERİ GELEN EŞYANIN İTHALAT VERGİLERİ MUAFİYETİ

Gümrük Kanunu'nda geri gelen eşyanın ithalat vergileri muafiyeti 6. Kısım özellik gösteren faaliyetler başlığı altında yer almaktadır. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 168. maddesinde, serbest dolaşımda bulunan eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesi'nden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildikten sonra üç yıl içinde yeniden serbest dolaşıma girmesi halinde, beyan sahibinin talebi üzerine ithalat vergilerinden muaf tutulacağı belirtilmektedir. Bu üç yıllık süre, beklenmeyen haller veya mücbir sebeplerle uzatılabilir.

Bununla birlikte, Türkiye'ye geçici olarak ithal edilen eşyanın da, aynen veya belli bir işlem ya da işçilik gördükten sonra ihraç edilmesini müteakip, yukarıdaki hükme istinaden geri getirilmesi mümkündür. Söz konusu eşyanın geçici çıkışı ya da ihracatı ve yeniden ithalatı Gümrük Mevzuatı ile belirlenen belge ya da beyannamelerle yapılmaktadır. Kanun işin mantığına uygun olarak hazırlanmış, yapılan işi gayet güzel tanımlamaktadır Burada vurgulamamız gereken önemli nokta, eşyanın üç yıl içinde geri gelmesi, ayniyetinin değişmemesi ve eşya sahibinin yazılı başvuruda bulunmasıdır.

Ancak bu durum fiiliyatta bu kadar kolay olmamaktadır. Örneğin; tekstil ihracatı yapan bir firmasınız. Ürününüzü gümrükte tahlile göndermeden ihraç etme imkânınız var. GTİP'ini belirterek göndermiş olduğunuz kumaşı beyan ettiniz, ihracatı gerçekleştirdiniz. Alıcısı bir sebeple beğenmedi geri gönderdi. Bu gelen eşyanın ithal edilmesi kolay olmayacaktır. Çünkü giderken ayniyatını tespit ettirmediğiniz ve ihracatın kolaylıklarından yararlandığınız için ürününüz geri geldiğinde bir dizi gümrük işlemine tabi tutulacaktır.

Geri gelen eşya olarak, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyanız kırmızı hatta düşer; mutlaka ilgili muayene memuru tarafından ayniyatının tespiti için tahlile gidecektir. Gümrük tarafından tahlil edilen ürüne verilen GTİP numarası, sizin elinizdeki çıkış beyannamesindeki GTİP numarasına uymayacaktır. Çıkış ve giriş esnasında GTİP'leri tutmayan eşya, geri gelen eşya statüsünden çıkarılarak serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulacaktır. Bu durumda ihraç etmiş olduğunuz eşyaya mal bedeli üzerinden KKDF

ve aynı zamanda eşya serbest dolaşıma gireceği için ürüne ait KDV bedelini de ödemeniz söz konusu olacaktır. Söz konusu geri gelen eşya için malı geri gönderen firma ATR ve EUR 1 belgesi de düzenlememiş ise bunlara ek olarak gümrük vergisi de ödemek durumunda kalacaksınız.

Yine 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 168. maddesine göre, geri gelen eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edilmeden önce, özel amaçlı kullanımı nedeniyle indirimli veya sıfır vergi oranından yararlanarak serbest dolaşıma girmiş olduğu hallerde, eşyanın aynı amaca yönelik olarak tekrar serbest dolaşıma sokulmak istenmesi durumunda, bu eşyaya indirimli veya sıfır vergi oranı uygulanır.

Ancak Gümrük Kanunu'nun bahse konu olan 168. maddesinde, ithalat vergilerinden muafiyet aşağıda yer alan hallerde tanınmamaktadır:

- Aynen ihraç edildiği durumda olması hali hariç, hariçte işleme rejimi çerçevesinde Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edilen eşya,
- İhracı, bir dış ticaret önlemine konu olan eşya.

Gümrük Kanunu'nun 169. maddesine göre, ithalat vergilerinden muafiyet, geri gelen eşyanın ihracı sırasındaki ayniyeti değişmeden yeniden ithali halinde tanınır. Gümrük Kanunu'nun 170. maddesine göre de ithalat vergilerinden muafiyet, dâhilde işleme rejiminin uygulanmasından sonra ihraç edilen ve sonra geri gelen işlem görmüş ürünlere de uygulanır. Aynı hüküm yeniden ihraç edilen işlem görmüş ürünler için de geçerlidir. Bu gibi hallerde, eşyanın yeniden ihraç tarihi, serbest dolaşıma giriş tarihi olarak kabul edilir ve kanunen alınması gereken ithalat vergileri tutarı, dâhilde işleme rejimi hükümlerine göre belirlenir.

Gümrük Kanunu'nun 169. maddesi hükmü çerçevesinde, 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının (Sayı: 2009/15481) 113. maddesine göre ise, aşağıdaki durumlardan birine uygun olarak geri gelen eşya, ayniyeti değişmeden yeniden ithal edilen eşya olarak kabul edilerek, ithalat vergilerinden muaf tutulur;

- Türkiye Gümrük Bölgesi'nden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildikten sonra sadece görünümü ile ilgili bakımın sürdürülmesi için gerekli işleme tabi tutulmuş eşya,

• Türkiye Gümrük Bölgesi'nden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildikten sonra, sadece görünüşü ile ilgili bakımın sürdürülmesi için gerekli işleme tabi tutulduğu halde, amaçlanan kullanıma uygun olmadığı ya da kusurlu olduğu saptanmakla birlikte, bu tür bir bakım veya kontrol sadece eşyayı iyi durumda tutmak veya tamir etmek için yapılmışsa veya amaçlanan kullanım için uygun olmadığı ancak bu tür bir bakım veya kontrol işleminden sonra ortaya çıkmışsa, eşya için gümrük vergileri aranmaz. Ancak geri gelen eşyanın, bakım veya kontrol işlemine tabi tutulması sonucunda bünyesi ve niteliğinin değiştiği durumlarda, vergi yükümlülüğü doğacak olup, eşyadan ithalat vergileri tahsil olunur.

Türkiye Gümrük Bölgesi dışında mücbir sebeplerle eşyayı iyi durumda tutmak için tamir veya bakım işlemine[2] tabi tutmak zorunluluğunun doğduğu durumlarda, gümrük idarelerine yeterli bilgi ve belgeler ibraz edilmek suretiyle bu durumun tevsiki halinde ithalat vergileri aranmaz. Bu durumda, geri gelen eşyanın kıymeti, Türkiye Gümrük Bölgesi'nden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildiği tarihteki kıymetinden daha yüksek olmamalıdır.

4. GERİ GELEN EŞYANIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Gümrük Kanunu'nun 74. maddesine göre; Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşyanın serbest dolaşıma girişi; ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili ile mümkündür.

Gümrük Yönetmeliği'nin 451. maddesine göre, ihraç edildikten sonra geri gelen eşyanın gümrük vergilerinden muaf olarak serbest dolaşıma girebilmesi için ihracat nedeniyle yararlanılan hak ve menfaat varsa bunların iade edildiğini gösteren belgenin beyannameye eklenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, ihracat nedeniyle KDV iadesi veya istisnasından yararlanan eşyanın, KDV'sinin tahsil edileceği belirtilmektedir.

Ayrıca, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16/1-b maddesinin parantez içi hükmünde de, ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, daha sonra geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşyayla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın

2 Eşyayı iyi durumda tutmak için gerekli tamir veya bakım işlemi deyiminden, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışında bulunduğu süre içerisinde yapılmadığı takdirde, bunların normal olarak amaçlanan kullanımını imkânsız hale getirecek bir çalışma bozukluğunu ya da maddi hasarını önlemek için zorunlu olan işlem anlaşılır. Eşyayı iyi durumda tutmak için yapılması gereken tamir veya bakım işlemi yedek parça kullanımını gerektirdiğinde, bu parçaların kullanımı eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildiği tarihteki biçiminde tutmakla sınırlı kalmalıdır.

gümrük idarelerine ödenmesinin veya bu miktar kadar teminat gösterilmesinin şart olduğu belirtilmektedir.

4.1. İHRACAT NEDENİYLE YARARLANILAN KDV İADESİ

Normal bir ihracatta, 3065 Sayılı KDVK'nın 32 ve 11. maddesi hükümlerine göre, ihraç edilen malların bünyesine giren KDV indirim konusu yapılmakta, indirilemeyen kısım mükellefe iade edilmektedir. İhraç edilen eşya hazır/nihai mal olarak yurtiçindeki bir başka firmadan temin edilmişse malın bünyesine giren KDV yurtiçindeki tedarikçi firmanın faturasında belirttiği tutardır ve bu tutarın indirim konusu yapılamayan kısmı mükellefe iade edilecektir.

Eğer ihracatçı firma, imalatçı-ihracatçı ise bu durumda malın bünyesine giren KDV, malın üretimi dolayısıyla yapılan giderler için yüklenilen KDV tutarıdır ve bu tutarın indirilemeyen kısmı mükellefe iade edilecektir. Vergi daireleri iade edilen bu tutarı, gümrük idarelerine bildirecek, gümrük idareleri de bu tutarı tahsil ederek geri gelen eşyanın yurda girmesine izin vereceklerdir. Diğer yandan, mükellef geri gelen mallarla ilgili olarak yüklendiği vergiyi tamamen indirim konusu yapmış ise, bu mallarla ilgili olarak ihracat istisnasından yararlanılan bir miktar yoktur ve vergi daireleri de bu yönde bir yazı yazacaklar, gümrük idareleri de mükellef tarafından herhangi bir iade alınmadığı için KDV ile ilgili bir tahsilât gerçekleşmeyecektir.

İhraç kayıtlı satışlarda ise, KDVK'nın 11/1-c maddesi gereğince vergi, ihracatçı tarafından imalatçıya ödenmeyip, tecil ve terkin edilmiş ise, geri gelen eşyanın ihracat istisnasından faydalandığı miktar, imalatçı satış bedeline göre hesaplanıp ihracatçı tarafından ödenmeyen tutardır. Diğer bir ifadeyle imalatçının indiremediği ve bu yüzden iadesini aldığı tutar değildir. Durumu bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışırsak;

İmalatçı firmanın bir çeşit mal ve bu maldan da sadece bir adet ürettiğini varsayalım. Veriler şunlardır;

- İmalatçı şirketin ürettiği malın maliyeti, 20.000 TL'dir.

- Bu malın üretimi için imalatçının yüklendiği KDV 3.870 TL'dir.

- İmalatçı şirket bu malı, ihracatçı firmaya 21.500 TL'ye satmıştır.

- Söz konusu satış için imalatçının düzenlediği faturada gösterilen, fakat Katma Değer Vergisi Kanunu 11/1-c maddesi gereği tahsil edilmeyip, tecil edilen KDV tutarı 3.600 TL'dir.

- İmalatçı firma malların iadesini kabul etmemektedir. Bu yüzden ithalat

beyannamesi ihracatçı adına tanzim edilmiştir.

Bu durumda ilgili dönem KDV beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

KDV Matrahı	21.500 TL
Hesaplanan KDV (21.500 x 0,18)	3.870 TL
İndirilecek KDV	3.600 TL
Ödenmesi Gereken KDV	270 TL
Tecil Edilebilir KDV (İhraç Edilen Mala İlişkin İmalatçı Satış Bedeline Göre Hesaplanan KDV)	3.600 TL
Tecil Edilecek KDV (Ödenmesi Gereken KDV)	270 TL
Sonraki Döneme Devreden KDV	0 TL
İade Edilecek KDV (Tecil Edilebilir KDV -Tecil Edilecek KDV)	3.600 TL

Örnekte görüldüğü üzere, gümrük idarelerinin imalatçının ne kadar iade aldığı yönünde sorduğu soruya vergi daireleri 3.600 TL olarak cevap verecek, gümrük idareleri de bu tutarı tahsil ederek eşyanın yurda girişine izin verecektir. Bu durumda ihraç konusu malın imalatçıdan ihracatçıya geçişi aşamasında vergilendirilmesi yapılmamış olacaktır.

Oysa 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan tüm teslim ve hizmetler, KDV'nin konusuna girmektedir. Eşya geri gelmekle ihracatçının mülkiyetine geçmekte olduğundan, imalatçıdan ihracatçıya mal teslimi yapılmış gibi olacak fakat bu aşama vergilendirilmemiş olacaktır. Yapılan bu uygulama hatası hazinede gelir kaybına neden olmaktadır. Burada yapılması gereken, gümrük idareleri tarafından yazılan yazıda imalatçının KDV beyannamesinde gözüken "Tecil Edilebilir KDV" satırındaki tutarın, bir başka deyişle yapılan ihracat nedeniyle yararlanılan KDV menfaatinin ne olduğunun sorulmasıdır. Böylelikle, örneğimizde görüldüğü üzere 270 TL'nin hazineye intikali sağlanmış olacaktır.

4.2. İHRACAT NEDENİYLE YARARLANILAN KDV İSTİSNA MİKTARININ TESPİTİ

3065 Sayılı KDVK'nın 11/1-c maddesi çerçevesinde, ihraç edilmek şartıyla, imalatçılar tarafından ihracatçıya 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.

23 ve 46 Seri No.lu KDV Genel Tebliğleri çerçevesinde imalatçı faturasında hesaplanan fakat tahsil edilmeyen miktar gümrük idarelerince tahsil edilerek eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girişine izin verilmektedir. Bu sa-

yede eşya, eşyanın imalatçıdan ihracatçıya teslimi aşaması vergilendirilmiş olmaktadır. Tebliğlerin amacı da, ihraç kayıtlı alınmış olması nedeniyle KDV zincirinin dışına çıkmış olan malın tekrar bu zincirin içine dâhil olmasını sağlamaktır. İhracat istisnasından faydalanılan miktarın belirlenmesinde, Kanunun 11. maddesi ile ihracatçıya getirilen imkânlar göz önünde bulundurularak vergi daireleri tarafından aşağıdaki şekilde hareket edilecektir;

- Vergi dairesince yapılacak inceleme sonunda, mükellefin geri gelen mallarla ilgili olarak yüklendiği vergiyi tamamen indirim konusu yaptığı tespit edilirse, bu mallarla ilgili olarak ihracat istisnasından yararlanılan bir miktarın bulunmadığı ilgili gümrük idaresine bildirilecektir. Bu yazıyı alan gümrük idareleri geri gelen eşya ile ilgili olarak ithalat istisnası kapsamında işlem yapacaklardır.

- Geri gelen malların bünyesine giren vergiler için ihracatçının, bu vergileri indiremeyip nakden veya diğer vergi borçlarına mahsuben iade olarak aldığının belirlenmesi halinde ise bu iadeden; geri gelen mallara isabet eden kısım kadar ihracat istisnasından faydalanıldığı belirtilecektir.

- İhraç edilip geri gelen mallar ile ilgili vergi, 3065 sayılı Kanunun 3297 Sayılı Kanunla değişik 11/c maddesi gereğince, ihracatçı tarafından imalatçıya ödenmeyip, tecil ve terkin edilmişse ihracat istisnasından faydalanılan miktar, imalatçı satış bedeline göre hesaplanıp ihracatçı tarafından ödenmeyen tutar olacaktır.

Vergi dairelerince, geri gelen eşyayla ilgili olarak ihracatçının ihracat istisnası nedeniyle faydalandığı miktar, yukarıda yapılan açıklamalara göre tespit edilir, bu durum ilgili gümrük idaresine bildirilir ve böylece gümrük idaresine ödenen miktarlar, ihracatçı tarafından ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

Bir başka husus, KDVK'nın 11/1-c maddesi çerçevesinde tecil-terkin kapsamında vergi ödenmeden satın alınan ve ihracatı gerçekleştirilen malların geri gelmesi halinde, terkin veya iadesi gereken KDV ile ilgili olarak ne şekilde işlem yapılacağı hususunda tereddüde düşülmesidir. Bu duruma açıklık getirmek üzere 46 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde, Kanunun 11/1-c maddesi uyarınca satın alınarak ihraç edilen malların geri gelmesi halinde gümrüğe ödenmesi gereken iade miktarı ile ilgili açıklama şu şekildedir:

"KDVK'nın 11/1-c maddesi kapsamında teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanununda belirtildiği şekilde geri gelmesi halinde ithalat istisnasından faydalanılabilmesi için, ihracatçıya düzenlenen faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen KDV'nin ihracatçı tarafından

ilgili gümrük idaresine ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesi gerekmektedir. Bu durumda, Kanunun 11/1-c maddesi uyarınca fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı tarafından ödenmeyen KDV tutarının ilgili gümrük idaresine ödendiğinin ihraç kaydıyla mal teslim eden tarafından tevsiki şartıyla, döviz alım belgesi ve gecikme zammı aranmaksızın anılan madde kapsamında terkin veya iade işlemleri yerine getirilebilecektir. Öte yandan, geri gelen malların ihracatçılar tarafından imalatçılarına, tedarikçilerine ya da yurt içindeki üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi bulunmaktadır".

Gümrük idaresi, imalatçı firmanın vergi dairesine ihracatçının geri gelen eşya ile ilgili olarak ne tutarda ihracat istisnasından yararlandığını sormalı ve aldığı cevap dâhilinde işlem tesis etmelidir. Böyle olmadığı takdirde hazineye intikali sağlanmayan KDV'yi (örneğimizdeki 270 TL'yi), imalatçı firma ilave KDV olarak beyan etmelidir. Daha sonra imalatçı firma, ilave KDV olarak beyan ettiği tutarı Borçlar Kanunu hükümlerine göre ihracatçıdan rücu edebilecektir.

23 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne göre, 3065 Sayılı KDVK'nın ithalat istisnasını düzenleyen 16. maddesinde yapılan değişiklik ile ihracat istisnasından faydalanılarak ihraç edilen ancak, Gümrük Kanununun 132. maddesinde belirtildiği şekilde, geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnası nedeniyle faydalanılan miktarın, gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şartı getirilmiştir.

KDV ödenerek satın alınan veya işletme bünyesinde üretilen malların ihraç edilmesinden sonra herhangi bir nedenle geri gelmesi halinde, gerçekleştirilen ihracata ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin tabi tutulduğu işleme göre uygulama yapılması gerekmektedir. Fiili ihracatı gerçekleştirilen mallarla ilgili olarak yüklenilen KDV'nin nakden veya mahsuben iade alınması, iade veya mahsup işleminin henüz gerçekleşmemiş olması veya yüklenilen verginin indirilecek KDV olarak giderilmesinin tercih edilmesi hallerinde yapılması gerekenler işlemler ilgili açıklamalar şu şekildedir:

- Geri gelen ihracat mallarına ait olup ödenerek indirim konusu yapılmış ve 3065 sayılı KDVK'nın 32. maddesi gereği nakden veya mahsuben iadesi talep edilen KDV'nin iadesi henüz yapılmamışsa, ihracatçının ihracat istisnasından yararlanmadığı kabul edilecek ve geri gelen mallar için gümrükte KDV ödemesi söz konusu olmayacaktır.

KDV ödeyerek satın aldığı veya kendi işletmesi bünyesinde ürettiği malları

ihraç eden ihracatçının, fiili ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinde "İade Edilmesi Gereken Katma Değer Vergisi" olarak beyan ettiği vergi tutarından geri gelen mallara ait olan kısım, malların gümrükten çekilip (ithalat işleminin yapılıp) işletmeye girdiği döneme ilişkin KDV beyannamesinin "24. Satışlardan İade Edilen, İşlemi Gerçekleşmeyen veya İşleminden Vazgeçilen Mal ve Hizmetler Nedeniyle İndirilmesi Gereken KDV" satırına yazılarak indirim konusu yapılması gerekmektedir.

- İhraç edilen malların geri geldiği tarihte, geri gelen ihracat mallarına ait yüklenilerek iadesi talep edilen KDV'nin nakden veya mahsuben iadesi yapılmış ise, ithalat istisnasından faydalanılabilmesi için, bu mallara isabet eden katma değer vergisinin ithalatın gerçekleştirileceği gümrük idaresine ödenmesi veya bu tutar kadar teminat gösterilmesi gerekmektedir.

Teminat göstererek ithalat istisnasından faydalanma, iade edilen ihracat malının genellikle malın tekrar ihraç edilmesi düşünüldüğünde yapılmaktadır. İhracatçı firma, yurtdışı alıcı firma ile anlaşarak, malların iadesine neden olan eksikliği telafi ederek malı tekrar ihraç etmek amacında ise, iade olarak aldığı KDV tutarını ilgili gümrük veznesine nakden ödemek yerine aynı tutarda teminat vererek malı KDV ödemeden gümrükten çekebilir. Mal yurt dışı edildiğinde teminat çözülerek geri alınabilir.

- Geri gelen mallara ilişkin olarak yüklenilen vergilerin indirim yolu ile giderilmiş veya iade talep edilmeksizin sonraki dönemlere devredilmiş olması hallerinde, bu vergilere ilişkin olarak yapılacak bir işlem bulunmamaktadır.

5. GERİ GELEN EŞYANIN ÖTV KARŞISINDAKİ DURUMU

Gümrük Yönetmeliği'nin 451. maddesine göre, ihraç edildikten sonra geri gelen eşyanın gümrük vergilerinden muaf olarak serbest dolaşıma girebilmesi için ihracat nedeniyle yararlanılan hak ve menfaat varsa bunların iade edildiğini gösteren belgenin beyannameye eklenmesi gerektiği, ihracat nedeniyle özel tüketim vergisi iadesinden veya istisnasından yararlanan eşyanın özel tüketim vergisinin tahsil edileceği belirtilmektedir.

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7/6. maddesinin parantez içi hükmüne göre geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnasından veya tecil-terkin uygulamasından faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödenmesinin veya bu miktar kadar teminat gösterilmesinin şart olduğu belirtilmiştir. Bu hükme ilişkin ayrıntılı düzenleme 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği'nin "5.1.3 İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi" kısmında yer alıyor. Tebliğde yer alan

hükümlere göre; ÖTV mükelleflerince ihracat istisnası uygulanarak ihraç edilen malların, Gümrük Kanunu hükümlerine göre geri gelmesi halinde ithalatta ÖTV uygulanmayacaktır.

Ancak, ihracatçıların ÖTV iadesinden yararlandığı ihracat işlemine konu malların veya ÖTV ödemeksizin ihraç kaydıyla satın alarak ihraç ettiği malların geri gelmesi halinde, gümrük idaresince geri gelen mallar için ithalatın yapıldığı tarih itibariyle ÖTV uygulanacaktır. Bu nedenle geri gelen mallar için gümrük idaresi, ihracatçının ÖTV iadesinden veya tecil-terkin uygulamasından yararlanıp yararlanmadığını ihracatçının bağlı olduğu vergi dairesinden tespit edecek ve buna göre işlem yapacaktır.

İhraç kaydıyla yapılan teslimlere ilişkin olarak, ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefin tecil edilen vergisi henüz terkin edilmemişse, ihracatçının ÖTV'yi gümrük idaresine ödediğinin tevsiki üzerine, vergi dairesince tecil edilen vergi gecikme zammı uygulanmaksızın terkin edilecektir.

Öte yandan, (I) sayılı listedeki malların ithali ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların motorlu araç ticareti yapanlar tarafından satılmak üzere ithali verginin konusuna girmediğinden, bu kapsamdaki malların ihracından sonra geri gelmesi halinde ÖTV uygulanmayacaktır.

SONUÇ

Bu çalışmada, ÖTV özellikle de KDV uygulamaları içerisinde önemli bir yeri bulunan ihraç edilen malların geri gelmesi ve ithalat vergi istisnasından yararlanarak yurda girişi konusu, yasal kaynakları belirtilerek açıklanmaya çalışılmıştır. Uygulamada hatalı bilgi verilmesi nedeniyle yanlış işlemler yapıldığına rastlanmaktadır. Hazinenin gelir kaybına uğramaması ve mükellefin bu işlemlerden zarar görmemesi için, bu konuda ortaya çıkan problemlerin çözümüne yönelik yürürlüğe konan uygulamaların iyi dizayn edilmiş bir denetim programı ve planının yapılması gerekmektedir.

Vergi yasalarına uyum konusunda iyi bir geçmişe sahip olan mükelleflere bir takım kolaylıklar sağlayan yöntemler geliştirilmelidir. Sağlanan bu kolaylıklarla idare bu problemlerin çözümünde cezalandırma yönteminin yanı sıra, daha da etkili olabilecek ödüllendirme yöntemini de eklemiş olacaktır.

KAYNAKÇA

Danıştay 7. Dairesinin K:1918, E:798 sayılı 01.05.1995 tarihli Kararı

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 74, 168, 169, 170. Maddeleri

4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının 113. Maddesi

Gümrük Yönetmeliği'nin 446, 451. Maddeleri

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 26.06.2004 Tarihli, 2004/17 Sayılı Genelgesi

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 29.09.2004 Tarihli, 2004/24 Sayılı Genelgesi

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 14.07.2008 Tarihli, 17488 Sayılı Tasarruflu Yazısı

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11, 16, 32, 35. Maddeleri

23, 46 Seri No.lu KDV Genel Tebliğleri

4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 7. Maddesi

1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği

Copyright of Muhasebe ve Vergi Uygulamalari Dergisi (MUVU) / Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS) is the property of Ankara Serbest Muhasebeci Mali Musavirler Odasi and its content may not be copied or emailed to multiple sites or posted to a listserv without the copyright holder's express written permission. However, users may print, download, or email articles for individual use.