

FİİLİ İHRACI/TESLİMİ ERTESİ DÖNEME/YILA SARKAN YURT İÇİ VE DIŞI SATIŞLARDA MALİYETİN VE HASILATIN AİT OLDUĞU DÖNEM

Hülya YAVUZCAN ÇOLAK
MAZARS/DENGE
Vergi Bölümü, Müdür Yardımcısı

www.muhasabenet.net sitesinde yayımlanmıştır.

1. GİRİŞ

Türk vergi mevzuatında ticari kazanç tahakkuk esasına tabidir. Diğer bir ifadeyle, bir gelir ya da maliyet ancak tahakkuk ettiğinde anda dönem kazancına etkisi olabilir. Uygulamada fiili ihracı ertesı yıla sarkan ihracat teslimlerinde dahi çoğu zaman bu kurala uyulmadığı görülmekte; yurt içi teslimler ise bu açıdan hemen hemen hiç değerlendirilmemektedir.

Diğer taraftan, bilhassa KDV mevzuatı açısından (ihracat tesliminin hangi dönem KDV beyannamesinde beyan edileceği ve KDV iadesinin hangi dönemde doğacağı hakkında) fiili ihraç tarihine göre işlem yapılması büyük önem arz etmektedir.

2. İLGİLİ MEVZUAT VE AÇIKLAMALAR

2.1- Gelirin Tahakkuku Açısından:

Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6. maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettiği safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun **ticari kazanç** hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Ticari kazançta elde etme tahakkuk esasına bağlanmış bulunmaktadır. Bu esas dikkate alındığında, gelir veya gider unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, **mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği** dönemin kazancında dikkate alınması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın konusunu oluşturan 37. maddesinde ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ifadesi kullanılmış ve ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 21. maddesinde de vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi ve hukuki durumun oluşması şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan fatura tacirler arasındaki faaliyetlerin belgelendirilmesi amacıyla tahakkuk esasına bağlı kalınarak düzenlenmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesine göre, fatura "satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında düzenlenmiş olması zorunludur. Satış akdinin tekemmül edebilmesi için akdi unsurlarının tamamının yerine getirilmesi gerekir. Bu unsurlardan birisi de **"malın mülkiyetinin alıcıya nakli"dir.**

Vergi Usul Kanunu'nun 231. maddesinin 5 numaralı fıkrasına göre, faturanın malın teslim

edildiği veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren en geç 7 gün içinde düzenlenmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, **vergiyi doğuran olay olan satış akdi, satışa konu olan malın fiilen ihraç edildiği / yurt içinde fiilen teslim edildiği tarihte gerçekleşmektedir.** Bu nedenle, faturanın da bu tarihten itibaren en geç 7 gün içinde düzenlenmesi zorunludur.

Yurt dışındaki alıcının satış akdine konu olan malı satıcının Türkiye'deki fabrikasında, deposunda veya herhangi bir işyerinde kendisinin veya adına hareket edenin teslim alacağını satış akdinde belirlenmiş olması halinde satıcının belirtilen işyerinde malı teslim etmesiyle satış akdi tamamlanmış gelir tahakkuk etmiş olduğundan söz konusu gelirin bu tarihin içinde bulunduğu takvim yılının kurum kazancı olarak değerlendirilmesi gerekir.

Netice olarak, **yurt dışı satışlarda gelirin tahakkuk ettiği tarih** ihracata ilişkin **fiili ihracat tarihidir.** **Yurt içi satışlarda** ise malın **fiilen sevk edildiği tarih** esas alınmalıdır. Bir ihracatın fiili ihracat tarihi gümrük çıkış beyannamesi bilgilerine istinaden elektronik ortamda kontrol edilebilmektedir. **Yurt içi teslimlerde** ise **irsaliye üzerindeki fiili sevk tarihi gelirin tahakkuk ettiği tarih** olarak kabul edilmelidir.

2.2- KDV Mevzuatına Göre İhracat Teslimi Acısından:

İhracat işlemlerinde vergiyi doğuran olay, malların fiilen gümrük hattını geçtiği anda meydana gelmekte olup, ihracat işleminin bu vergilendirme döneminde beyan edilmesi gerekmektedir. İhracat istisnasından kaynaklanan **KDV'nin iadesi de en erken ihracatın gerçekleştiği vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde talep edilebilecektir.**

1 Mayıs 2014 günü yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/A-1.1.1 bölümünde aşağıdaki düzenlemeler yer almaktadır:

“Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antrepoşuna konulmalıdır.

3065 sayılı Kanundaki istisna uygulamasında ihracat, esas itibarıyla, serbest dolaşımda bulunan bir malın dış ticaret ve gümrük mevzuatları doğrultusunda, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesi dışına çıkarılmasıdır

Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurtdışındaki alıcı adına hareket eden yurtiçindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmesi halinde ihracat istisnasının uygulanabilmesi için malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkması şarttır. Bu durumda, yurtdışındaki alıcı adına hareket eden yurtiçindeki ilgililere yapılan teslimler vergiye tabi olacak, bunların yaptığı ihracat ise istisna kapsamına girecektir.

Mal ihracına ilişkin istisna, ihracatın gerçekleştiği tarih olan gümrük beyannamesinin “kapanma tarihi”ni içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edilir. İhracat işlemleri iç gümrüklerde yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin sınır gümrüklerince kapatıldığı tarih, ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir.

Serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin düzenlenmediği hallerde, malın serbest bölgeye giriş işlemlerinin tamamlanarak serbest bölgeye vasıl olduğu tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir. Bu tarih, malların serbest bölgeye girişinin yapıldığını gösteren, serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihtir.

İhracat faturası malın yurtdışı edildiği dönemden önce düzenlenmiş olsa dahi, istisna ihracatın yapıldığı dönem KDV beyannamesi ile beyan edilir.”

3. ÖRNEK ÖZELGELER

“T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

Gelirler Genel Müdürlüğü

TARİH : 08.06.1998

SAYI : B.07.0.GEL.0.50/5011-128/21487

Vergiyi doğuran olay olan satış akdi, satışa konu olan malın fiilen ihraç edildiği tarihte gerçekleşmektedir. Alıcı da bu tarih itibarıyla satılan malın karşılığı olan semeni talep etme hakkını kazanmaktadır. Bu nedenle, faturanın da bu tarihten itibaren en geç 10 gün içinde düzenlenmesi zorunludur. Dolayısıyla, düzenlenen faturaların tarihlerinin fiili ihraç tarihi olması gerekir.

Bu durumda, ihracatta malın satıcının Türkiye'deki işyerinde teslim alınması durumu hariç olmak üzere, mal fiilen ihraç edilmedikçe satış akdi tamamlanmamış sayılacak ve tahakkuk etmiş bir kazançtan söz edilemeyecektir.

Buna göre, söz konusu olayda ihracat, malın fiilen ihraç edildiği 1992 yılında gerçekleşmiş olmaktadır. Dolayısıyla, bu işten sağlanan kazanç da 1992 yılının geliri olarak vergilendirilecektir.”

“T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-364

22/09/2010

İlgi dilekçenizde Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu ve 2009/Aralık ayında faturası düzenlenen ancak sevkiyatı 2010/Ocak ayına sarkan emtianın ihracat bedellerinin hangi dönem kazancına dahil edileceği konusunda görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

.....

.....

...ihracatta malın satıcının Türkiye'deki işyerinde teslim alınması hariç olmak üzere, Şirketiniz tarafından gerçekleştirilen ihracat faaliyetlerine ilişkin elde edilen gelirin fiili ihraç tarihi itibarıyla tahakkuk ettiğinin kabul edilmesi ve bu tarihin içinde bulunduğu takvim yılının (2010) kurum kazancı olarak değerlendirilmesi gerekir.”

“T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
ANTALYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.07.16.02-KDV.ÖZG.2011-64-48

26/01/2012

Buna göre ihracat işlemlerinde vergiyi doğuran olay, malların fiilen gümrük hattını geçtiği anda meydana gelmekte olup, ihracat işleminin bu vergilendirme döneminde beyan edilmesi gerekmektedir. İhracat istisnasından kaynaklanan KDV nin iadesi de en erken ihracatın gerçekleştiği vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde talep edilebilecektir."

4. ÖRNEK MUHASEBE KAYITLARI

Örnek-1) 1 Temmuz 2014 günü fiili sevki yapılan bir malın satış faturası 28 Haziran'da düzenlenmiştir. Muhasebe programı fatura modülü ile entegre çalışmakta olup, faturanın düzenlendiği tarih itibariyle aşağıdaki kayıtlar program tarafından oluşturulmuştur. Ayrıca, faturada ürün kodu belirtildiği için sistem sürekli envanter usulü ile hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre hesapladığı maliyet kaydını otomatik olarak oluşturmuştur.

----- 28.6.2014 -----
120 ALICILAR 118.000

600 YURTIÇİ SATIŞLAR 100.000

391 HESAPLANAN KDV 18.000

Satış faturasının kaydı

----- 28.6.2014 -----
621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ 70.000

153 TİCARİ MALLAR 70.000

Satılan malın maliyeti

----- / -----

Ay sonu yapılan kontrollerde malın fiili sevk tarihinin ertesi ay olduğu tespit edilmiş ve aşağıdaki düzenleyici kayıtlar yapılmıştır.

----- 30.6.2014 -----
600 YURTIÇİ SATIŞLAR 100.000
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER 70.000

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER 100.000

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ 70.000

Fiili sevki Temmuz ayına sarkan satışlar için hasılat ve maliyet tahakkuku düzeltilmesi

----- / -----

Görüldüğü gibi, tahakkuk sarkan işlem sadece gelir değil, maliyetin de tahakkuku sarmaktadır. Dolayısıyla, satışa ilişkin maliyet kaydı için de düzenleyici bir kayıt yapılmıştır. KDV tutarı için ise bir kayıt olmayacaktır. Keza KDV Kanununun 10. maddesinin (b) bendine göre, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi KDV açısından vergiyi doğurucu bir olaydır. Bu nedenle yukarıdaki hesaplanan Haziran KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

Örnek-2) 1 Ocak 2015 günü fiili ihracı olan 100.000 EURO bedelli bir malın satış faturası 28 Aralık günü düzenlenmiştir. Muhasebe programı fatura modülü ile entegre çalışmakta olup, faturanın düzenlendiği tarih itibariyle aşağıdaki kayıtlar program tarafından oluşturulmuştur. Ayrıca, faturada ürün kodu belirtildiği için sistem sürekli envanter usulü ile hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre hesapladığı maliyet kaydını otomatik olarak oluşturmuştur.

----- 28.12.2014 -----	
120 ALICILAR	250.000
601 YURTDIŞI SATIŞLAR	250.000

Satış faturasının kaydı
28.12.2014 TCMB döviz alış kuru 2,50 TL
100.000 x 2,50 =

----- 28.12.2014 -----	
621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ	100.000
153 TİCARİ MALLAR	100.000

Satılan malın maliyeti

----- / -----

Ay sonu yapılan kontrollerde malın fiili ihraç tarihinin ertesi ay/yıl olduğu tespit edilmiş ve aşağıdaki düzenleyici kayıtlar yapılmıştır.

----- 31.12.2014 -----	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR	250.000
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	100.000
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	250.000
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	100.000

Fiili ihracı Ocak ayına sarkan ihracat satışları için hasılat ve maliyet tahakkuku düzeltilmesi

----- / -----

Yukarıda (2.2) numaralı bölümde açıkladığımız mevzuat gereği, bu ihracat tesliminin beyan edileceği KDV dönemi Ocak 2014'tür. Ocak 2014 KDV beyannamesinde ihracat teslimi beyan edilecek ve şartlar mevzuatsa KDV iadesi talebi de Ocak 2014 KDV beyannamesi ile olacaktır. Konu hakkında KDV Genel Uygulama Tebliğinde ayrıca aşağıdaki açıklamalar da yer almaktadır:

“Mal ihracına ilişkin beyan, ilgili dönem KDV beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 301 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

Bu satırın, “Teslim ve Hizmet Tutarı” sütununa ihracat tesliminin bedeli girilir. İHRACAT BEDELİ, gümrük beyannamesinin kapanma tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanmış bulunan (kapanma tarihinde Resmi Gazete’de kurlar ilan edilmemiş ise kapanma tarihinden önceki ilk Resmi Gazete’de yayınlanmış bulunan) T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden TL’ye çevrilir.

“Yüklenilen KDV” sütununa ise istisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren, bu Tebliğin (IV/A) bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak belirlenen KDV tutarı yazılır.

İstisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren verginin mahsuben veya nakden iadesinin talep edilmemesi halinde “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılır.”

Tebliğde açıklandığı üzere, ihracat faturasındaki bedel eğer yabancı para cinsi belirtilmişse (ki, ihracat faturalarında %99,9 bu şekilde olur), KDV beyannamesinde ve dolayısıyla muhasebe kayıtlarında 601-Yurtdışı Satışlar Hesabında bu satış faturasının TL karşılığı, fiili ihraç tarihindeki TCMB döviz alış kuruna göre tespit edilecektir.

Yukarıdaki örnekte ihracat faturası 28.12.2014 günü kuru üzerinden 250.000 TL olarak kayıtlara alınmıştır. Fiili ihracatın olduğu güne ait TCMB döviz alış kuru ise 2,60 TL’dir. Bu durumda muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olmalıdır.

----- 1.1.2015 -----	
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	250.000
120 ALICILAR	10.000
601 YURTDIŞI SATIŞLAR	260.000

100.000 x 2,60 = 260.000

Fiili ihracı 1.1.2015 olan satış faturasının cari kurdan gelir hesabına alınması

----- / -----

Dolayısıyla, ihracat faturalarında fiili ihraç tarihinin takibi ve doğru tespiti ile muhasebe kayıtları ve KDV beyanının bu tarihe ve bu tarihteki TCMB döviz alış kuru esas alınarak yapılması büyük önem arz etmektedir. Aksi halde bilhassa KDV iadesi taleplerinde sorular ile karşılaşılması muhtemeldir.