Geri Gelen Eşya ve Geri Getirilmeyen Eşya

Sektörel Bakış; İhracat işlemlerine ilişkin kanuni düzenlemeler ana hatlarıyla 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 150 ve 151.maddeleri,

İhracatta Geri Gelen Eşya Yurt Dışından Geri Gelmeyen Eşya

ÖZET

İhracat işlemlerine ilişkin kanuni düzenlemeler ana hatlarıyla 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 150 ve 151.maddeleri, Gümrük Yönetmeliği’nin 415 ilâ 418.maddeleri, 95/7623 sayı ve 22.12.1995 tarihli İhracat Rejim Kararı, 26190/06.06.2006 sayı ve tarihli Resmi Gazetede yayımlanan İhracat Yönetmeliği ile çeşitli İhracat Tebliğleri ve ilgili diğer mevzuat hükümlerinden oluşmaktadır.

Yapılan ihracatlardan, geri gelen, alıcısı tarafından kabul edilmeyen yada yurt dışında terk edilen mallarla ilgili olarak; *Yararlanılan hak ve menfaatlerin (KDV, ÖTV, Damga Vergisi ve Harç İstisnası, Yararlanılan İhracat Kredileri, Söz konusu eşyaların bünyesinde bulunan ve DİİB veya Dahilde İşleme İzni kapsamında ithal edilen kısmına tekabül eden ve ithalat sırasında teminata bağlanan Gümrük Vergi ve Resimleri, vb.) süresi içinde ilgili kurum ve kuruluşlara iade edilmesi/geri ödenmesi gerekir.*

Anahtar kelimeler: *Fiili ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, geri gelen eşya, geri getirilmeyen eşya.*

GİRİŞ

4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 150.maddesi başta olmak üzere ilgili mevzuat hükümlerine göre ***ihracat:*** Ticaret politikası önlemleri ve gerektiği takdirde ihracat vergileri de dahil olmak üzere çıkış işlemlerine ilişkin hükümlerin uygulanmasıyla gerçekleştirilir.

İhracat rejimi: Serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışına ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir.

İhracat: Bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veyahut Bakanlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemlerini, ***Mal:*** Her türlü eşya, madde, ürün veya değeri, ***İhracatçı:*** İhraç edeceği mala göre ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine üye olan, vergi numarasına sahip gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan ortaklıkları ifade eder ***(İhracat Yönetmeliği 4.maddesi).***

İhraç eşyası, buna ilişkin gümrük beyannamesinin tescili sırasında bulunduğu durum ve niteliğini gümrük kontrolünden çıktığı sırada da aynen muhafaza etmesi ve bu haliyle Türkiye Gümrük Bölgesini terk etmesi koşuluyla fiilen ihraç edilmiş sayılır. Fiili ihracata müteakip ihraç eşyası üzerindeki gümrük kontrolü de sona erer ***(Gümrük Kanunu 151.maddesi).***

Ticari Kiralama: Malların kira bedeli karşılığı belirli bir süre kullanılmak üzere geçici olarak Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasıdır.

- Ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracat işlemleri, gümrük mevzuatı hükümlerine tabidir ***(İhracat Yönetmeliği 13.madde).***

- Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edilecek eşya, Gümrük Yönetmeliği’nin 131 ve 156.madde hükümleri saklı kalmak üzere, ihracata ilişkin gümrük beyannamesi ile yetkili gümrük idaresine beyan edilir. Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkacak eşyanın gümrük beyannamesine tabi olmayacağı hal ve şartlar yönetmelikle belirlenir.

Gümrük Kanunu’nun 131.maddesine göre, Elçilik Mektubu, Kurye Mektubu, TIR Karnesi, ATA Karnesi, Kumanya Listesi, Özel Fatura, Déclaration en Douane, CPD Karnesi ve Sözlü Beyan Formu gibi belgeler gümrük beyannamesi yerine kullanılır, ancak bu belgeler gümrük idarelerine verilen beyannameler mahiyetinde değildir. Elektronik ortamda olanlar da dahil, mektuplar, kartpostallar ve basılmış metinler ile yolcunun kişisel bagajı kapsamındaki eşya için gümrük beyannamesi aranmaz.

Gümrüklerden Geçiş Karnesi (CPD): Ticari ve özel kullanıma mahsus kara taşıtları için ulusal ve uluslar arası kefil kuruluşlarca verilen teminat hükmünde olan belgeyi ifade eder.

ATA Karnesi; taşıma araçları hariç olmak üzere eşyanın geçici ithali için kullanılan, ayniyet tespitine yarayan ve ithalat vergileri ile ithalatta alınan diğer vergilerin uluslararası alanda geçerli şekilde teminata bağlandığını gösteren, gümrük beyannamesi olarak kabul edilen, uluslararası bir gümrük belgesidir ***(ATA Karnelerine İlişkin 4 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği'nin 2.maddesi).***

Yapılan beyan, bağlayıcıdır. Beyannamede imzası bulunan kişiler cezai hükümlerin uygulanması açısından beyannamede belirtilen bilgiler ile beyannameye ekli belgelerin doğruluğu ve ilgili rejimin gerektirdiği bütün yükümlülüklere uyulmasından sorumludur. Doğrudan temsil durumunda bu sorumluluk adına hareket edilenlere aittir. Beyanın bağlayıcı olması nedeniyle beyanname başkasına devredilemez; eşyanın başkalarına satılması beyan sahiplerini yükümlülüklerinden kurtarmaz ***(Gümrük Yönetmeliği 113.maddesi).***

Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesini terk ettiği tarih; a) Kara ve demir yoluyla çıkışlarda, gümrük idaresince çıkış işlemleri tamamlanıp kara sınırından yabancı bir ülkeye fiilen çıktığı veya serbest bölgeye fiilen girdiği, b) Deniz ve hava yoluyla çıkışlarda, eşyanın yüklendiği deniz veya hava taşıtının hareket ettiği, c) Dış seferde bulunan ya da dış sefere çıkacak olan deniz ve hava taşıtlarına 418 ve 476 ila 482'inci maddeler çerçevesinde yapılacak teslimlerde eşyanın teslim edildiği, tarih olarak kabul edilir ***(Gümrük Yönetmeliği 416.maddesi).***

I- İHRACAT, İHRACAT SAYILAN SATIŞ VE TESLİMLER İLE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMET VE FAALİYETLER

- Gümrük Yönetmeliği'nin 476 ilâ 482'inci maddeler çerçevesinde teslim edilen yakıt, yağ ve kumanya dışında, dış seferde bulunan ya da dış sefere çıkacak olan deniz ve hava taşıtlarına serbest dolaşımda bulunan işletme ve donatım eşyası teslimi ihracat hükmündedir ***(Gümrük Yönetmeliği 418.maddesi).***

- İhraç eşyası, beyannamenin tescilinden sonra, Türkiye Gümrük Bölgesini terk edinceye kadar gümrük gözetimi altındadır ***(Gümrük Yönetmeliği 340.maddesi).***

Türkiye Gümrük Bölgesi veya Gümrük Bölgesi: Türkiye Cumhuriyeti topraklarını, karasularını, iç sularını ve hava sahasını kapsayan Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesini ifade eder ***(Gümrük Yönetmeliği 340.maddesi).***

En basit anlatımla fiili ihracat: İhraç eşyasının Gümrük Kanunu hükümleri çerçevesinde muayenesinin yapılıp taşıta yüklenmesi, kısım kısım gelmekte olan eşyada da yüklemenin tamamlanması ve eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesini terk etmesidir.

Fiili İhracat: İhraç ürününün, buna ilişkin gümrük beyannamesinin tescili sırasında bulunduğu durum ve niteliğini gümrük denetiminden çıktığı sırada da aynen muhafaza etmesi ve bu haliyle Türkiye Gümrük Bölgesi'ni terk etmesidir. Serbest Bölgelere yapılan satışlarda ise ürünün buradan başka bir ülkeye ihraç edildiğinin tevsikidir ***(Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu'nun 06.04.2018 tarih ve 2018/12 sayılı Kararı'nın 3.maddesi).***

- Bazen, çeşitli sebeplerle ihraç eşyasının gümrük çıkış/ihracat beyannamesinde beyan edilen kıymet ve miktarı ile fiili ihracat sonucunda gerçekleşen kıymet ve miktarı arasında farklılıklar (fiili ihracat sonrası ihraç edilen eşyasının kıymet ve miktarı daha az) olabilir. Kısacası, ihraç eşyasının gümrük çıkış/ihracat beyannamesinde beyan edilen kıymet ve miktarından ziyade önemli olan eşyanın fiilen ihraç edilen kıymet ve miktarıdır.

Örneğin: Gümrük çıkış/ihracat beyannamesinde toplam 1.000 adet, 350.000-USD tutarında buzdolabı (birim kıymeti 350-USD adet) beyan edilmesine karşın, eşyaların gümrük muayene, yükleme ve çıkış işlemleri sırasında 10 adedinin hatalı, hasarlı ve defolu olduğunun anlaşıldığını varsayalım. Bu durumda, ilgili gümrük müdürlüğü personelince, ihracat beyannamesi üzerinde gerekli meşruat verilerek (ihraç eşyalarının 990 adet ve 346.500-USD tutar üzerinden) düzeltme yapılması, fiili ihracat miktar ve tutarı üzerinden gümrük çıkış beyannamenin kapatılması gerekir. ***Ayrıca,*** ihracatçı firmanın ilgili hesap ve kayıtlarının da (satış faturası, KDV iade, mahsup veya terkin miktarı, vb.) fiili ihracat miktar ve tutarı dikkate alınarak düzeltilmesi gerekir.

İhracat sayılan satış ve teslimler: İç piyasada satışı ihracat sayılan ve vergi, resim ve harç istisnası ile ithalatta gümrük muafiyetinden yararlandırılan satış ve teslimleri ifade eder ***(2017/4 Sayılı İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış Ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet Ve Faaliyetlerde Vergi, Resim Ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ'in 3.maddesi).***

Döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler: 488 sayılı Kanunun ek 2 nci maddesi ve 492 sayılı Kanunun ek 1 inci maddesi çerçevesinde belirlenen ve vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılan hizmet ve faaliyetleri ifade eder ***(2017/4 sayılı İhracat Tebliği'nin 3.madesisi).***

İhracat ve İhracat İşlemleri, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetler Kapsamına Giren İşlemler; Dahilde işleme izin belgesi/ Dahilde işleme izni (Belirli-sınırlı sayıdaki ve miktardaki malların ithali için ilgili Gümrük idaresince verilen) veya Vergi, resim harç istisnası belgesi kapsamında ve bu belgelerin geçerlilik süreleri içerisinde yapılması şartıyla ilgili kuruluşlarca, başka bir belge aranmaksızın resen Damga Vergisi ve Harç İstisnasından faydalandırılır/faydalanır (488 sayılı Kanunun ek 2.maddesi, 492 sayılı Kanunun ek 1.maddesi, İhracat: 2017/4 sayılı Tebliğ ile 30070/18.05.2017 say. ve tar. RG.'de yayımlanan İhracat ve Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği).

30525/04.09.2018 sayı ve tarihli RG'de yayınlanan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin (İhracat Bedelleri Hakkında 2018-32/48 sayılı) Tebliğin 3.maddesi gereği; Türkiye'de yerleşik kişiler tarafından gerçekleştirilen ihracat işlemlerine ilişkin bedeller, ithalatçının ödemesini müteakip doğrudan ve gecikmeksizin ihracata aracılık eden bankaya transfer edilir veya getirilir. Bedellerin yurda getirilme süresi fiili ihraç tarihinden itibaren 180 günü geçemez.

- İhraç edilen malların bedelinin süresinde yurda getirilerek, bankalara satılmasından ve ihracat hesabının süresinde kapatılmasından ihracatçılar sorumludur. Alacak hakkının satın alınması suretiyle ticari riskin bankalar veya faktoring şirketlerince üstlenilmesi durumunda, ihracat bedelinin yurda getirilmesi ile ilgili sorumluları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. İhracata aracılık eden bankalar ihracat bedellerinin yurda getirilmesini izlemekle yükümlüdür ***(İhracat Bedelleri Hakkında 2018-32/48 sayılı Tebliğin 6.maddesi).***

- Ticari amaçla mal ihracında, bedelleri yurda getirilme süresi içinde gelen ihracat ile ilgili hesaplar aracı bankalarca kapatılır. Süresi içinde kapatılmayan ihracat hesapları aracı bankalarca 5 iş günü içinde muamelenin safhalarını belirtecek şekilde yazılı olarak ilgili Vergi Dairesi Başkanlığına veya Vergi Dairesi Müdürlüğüne ihbar edilir. İlgili Vergi Dairesi Başkanlığınca veya Vergi Dairesi Müdürlüğünce, ihbarı müteakip 10 iş günü içinde ilgililere hesapların kapatılmasını teminen 90 gün süreli ihtarname gönderilir. Bu süre içinde hesapların kapatılması veya 9 uncu maddede belirtilen mücbir sebep hallerinin ya da haklı durumun belgelenmesi gereklidir. Mücbir sebeplerin varlığı halinde, mücbir sebebin devamı müddetince altışar aylık dönemler itibarıyla ilgili Vergi Dairesi Başkanlığınca veya Vergi Dairesi Müdürlüğünce ek süre verilir. Mücbir sebep

halleri dışında kalan haklı durumların varlığı halinde, hesapların kapatılmasına ilişkin altı aya kadar olan ek süre talepleri, firmaların haklı durumu belirten yazılı beyanına istinaden üçer aylık devreler halinde ilgili Vergi Dairesi Başkanlığınca veya Vergi Dairesi Müdürlüğünce, altı aylık süreden sonraki ek süre talepleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından incelenip sonuçlandırılır (***İhracat Bedelleri Hakkında 2018-32/48 sayılı Tebliğin 8.maddesi).***

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 239/2.maddesine göre: Gümrük vergileri ödenmek suretiyle ihraç edilebilen eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın veya gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkaranlara eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra bu vergilerin iki katı idari para cezası verilir. Bu tür vergilere Telafi Edici Vergi "TEV" örnek gösterilebilir.

- Telafi Edici Vergi (TEV): Üçüncü ülke menşeli bir eşyanın Dahilde İşleme Rejimi (DİR) kapsamında ithal edildikten sonra üretim sürecini müteakip ihraç ürünü olarak ATR Dolaşım Belgesi eşliğinde ve/veya menşe ispat belgeleri eşliğinde AB üyesi ülkelere, Serbest Ticaret Anlaşması imzaladığımız ülkelere, Pan-Avrupa Menşe Kümülasyonuna veya Pan-Avrupa-Akdeniz Menşe Kümülasyonuna taraf olan ülkelere ihraç edilmesi halinde, ithal edilen eşya ile ilgili ihracat sırasında beyan usulüne tabi olarak ödenen vergidir.

II- ALICISI TARAFINDAN KABUL EDİLMEYEN VEYA ALICISINA TESLİM DİLEMEYEN MALLAR İLE TERK EDİLEN MALLAR

Alıcısı tarafından kabul edilmeyen mallar: Alıcısı tarafından kabul edilmeyen mallar karşılığında aynı bedel ve şartlarla mal ihracına ilişkin talepler, durumu gösterir belgelere istinaden gümrük mevzuatı çerçevesinde giriş ve çıkışta ayniyeti tespit edilmek suretiyle gümrük idarelerince sonuçlandırılır. Alıcısı tarafından kabul edilmeyen malların başka bedel ve şartlarla aynı veya farklı alıcılara satışına ilişkin talepler, durumu gösterir belgeler ve yeni satış sözleşmesine ait İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince onaylı faturanın ibrazından sonra gümrük idarelerince sonuçlandırılır. Gümrük idarelerince sonuçlandırılan talepler ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine ve mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirilir. Alıcısı tarafından kabul edilmeyen malların bozulabilir nitelikte olması halinde, bu tür talepler İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği veya daha sonra İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine bilgi vermek kaydıyla Bakanlık yurt dışı teşkilatlarınca sonuçlandırılır. Bakanlık yurt dışı teşkilatlarınca sonuçlandırılan talepler, ilgili gümrük idaresine bildirilir. Yukarıda yer alan hususlar, ihracatın

desteklenmesine yönelik mevzuat kapsamında yapılmış olması halinde, ait olduğu mevzuat hükümlerine tabidir ***(İhracat Yönetmeliğinin 14.maddesi).***

Alıcısına teslim edilemeyen mallar ve malların terk edilmesi: Yanma, çalınma gibi haklı ve zorunlu nedenlerle alıcısına teslim edilemeyen mallara ilişkin ihracat talepleri, durumu gösteren belgelere dayanılarak Bakanlıkça (Ticaret Bakanlığı İhracat Genel Müdürlüğü) sonuçlandırılır. ***Geri getirilmesinde ekonomik yarar görülmeyen malların (ilgili ülke veya firmaya) terk edilmesine ilişkin talepler, durumu gösteren belgelere dayanılarak İhracat Genel Müdürlüğü'nce sonuçlandırılır.*** *Yukarıda belirtilen hususlar, ihracatın desteklenmesine yönelik mevzuat kapsamında yapılmış olması hâlinde, ait olduğu mevzuat hükümlerine tabidir* **(İhracat Yönetmeliğinin 15.maddesi).**

Gümrük idarelerince yapılacak işlemler: Otomasyona geçmiş gümrük idareleri, ihracat işlemlerinde tescil onayı yapılmadan önce, gümrük beyannamesi üzerinde İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğinin elektronik ortamda oluşturdukları "Birlik Onay Kodu"nu ararlar. "Birlik Onay Kodu" doğrulanmayan gümrük beyannamelerine istinaden mal çıkışı yapılmaz. Otomasyona geçmemiş gümrük idareleri ise, ihracat işlemlerinde gümrük beyannamesi üzerinde İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğinin onayını/kaydını ararlar. İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği onayı/kaydı bulunmayan gümrük beyannamelerine istinaden mal çıkışı yapılmaz. Gümrük idareleri, ihracatı müteakip durumu ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine bildirir. Gümrük idarelerince tescil edilen gümrük beyannameleri üzerinde herhangi bir değişiklik yapılması veya gümrük beyannamelerinin iptal edilmesi halinde, bu husus işlemi yapan gümrük idaresi tarafından onayı/kaydı veren İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine ve Türkiye İstatistik Kurumuna bildirilir **(İhracat Yönetmeliğinin 17.maddesi).**

Yapılan İhracatlardan, Alıcısı Tarafından Kabul Edilmeyen Veya Alıcısına Teslim Edilemeyen Ya da Terk Edilen Mallarla ilgili olarak; **Bu eşyalara tekabül eden, söz konusu eşyaların ihracatı** nedeniyle yararlanılan hak ve menfaatler (KDV, ÖTV, Damga Vergisi ve Harç İstisnası, Yararlanılan İhracat Kredileri, Söz konusu eşyaların bünyesinde bulunan ve DİİB veya Dahilde İşleme İzni kapsamında ithal edilen kısmına tekabül eden ve ithalat sırasında teminata bağlanan Gümrük Vergi ve Resimleri, vb.) süresi içinde beyan edilerek, ilgili kurum ve kuruluşlara geri ödenmek şartıyla herhangi bir müeyyide uygulanmaz ***(Gümrük Yönetmeliği 451.madde, İhracat: 2017/4 sayılı Tebliğ, 30070/18.05.2017 say. ve tar. RG.'de***

yayımlanan İhracat ve Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği, KDV Genel Uygulama Tebliği).

Örneğin: Türkiye'de yerleşik A firması tarafından, Yunanistan'da bulunan B firmasına Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) kapsamında üretilen 1 adet 100.000-EUR tutarında dokuma tezgahı satıldığını, ilgili ihracat beyannamesinin gümrük işlemleri tamamlanarak eşyanın yurt dışı edildiğini ve fiili ihracatının gerçekleştiğini (Bahse konu ihracat eşyasının bünyesinde yer alan ithal girdiler nedeniyle 10.000-TL Gümrük Vergisi, 15.000-TL Özel Tüketim Vergisi ve 30.000-TL Katma Değer Vergisi olmak üzere toplam 55.000-TL'nin ithalat sırasında teminata bağlandığı, ayrıca ithal girdilerin tedariği için yapılan sözleşmeler ve ilgili serbest dolaşıma giriş beyannameleri için alınması gereken 1.500-TL Damga Vergisinin "İhracat ve Döviz Kazandırıcı İşlemler" nedeniyle/nihayetinde bu ithal ürünlerden üretilecek ürünlerin ihracatının yapılacağı gerekçesiyle alınmadığını varsayalım.) fakat, söz konusu eşyaların sipariş evsafına uymadığı (eşyaların hatalı ve bozuk olduğu) gerekçesiyle alıcısı tarafından kabul edilmeyerek satıcıya/ihracatçıya iade edildiğini varsayalım. Söz konusu ihraç eşyası alıcısı tarafından kabul edilmediği, gerçekte ihracat gerçekleşmediği için ihracat nedeniyle teminata bağlanan ve/veya alınmayan tüm vergiler ile yararlanılan tüm teşvik ve desteklerin (örneğimizde de 10.000-TL Gümrük Vergisi, 15.000-TL Özel Tüketim Vergisi ve 30.000-TL Katma Değer Vergisi, 1.500-TL Damga Vergisi'nin) ilgili kurum ve kuruluşlara geri ödenmesi, iade edilmesi gerekir.

III- GERİ GELEN (GERİ GETİRİLEN) EŞYA

Serbest dolaşımda bulunan eşya: 1) Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildikten sonra üç yıl içinde yeniden serbest dolaşıma girmesi halinde ve beyan sahibinin talebi üzerine, ithalat vergilerinden muaf tutulur. Üç yıllık süre, beklenmeyen haller veya mücbir sebeplerle uzatılabilir. Geri gelen eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesinden 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. İthal amacının aynı olmaması halinde, söz konusu eşyaya uygulanacak ithalat vergileri tutarı, serbest dolaşıma ilk girişi sırasında alınmış tutar kadar indirilir. Ancak, serbest dolaşıma ilk girişi sırasında alınmış tutarın geri gelen eşyanın yeniden serbest dolaşıma girişi sırasında alınacak tutardan daha fazla

olması halinde hiçbir iade yapılmaz.

2) 1’inci fıkrada belirtilen ithalat vergilerinden muafiyet; a) Aynen ihraç edildiği durumda olması hali hariç, Hariçte işleme rejimi çerçevesinde Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edilen eşyaya, b) İhracı, bir dış ticaret önlemine konu olan eşyaya, tanınmayıp, (b) bendine istisna getirilmesine ilişkin hal ve şartlar Cumhurbaşkanınca belirlenir. ***(Gümrük Kanunu 168.maddesi).***

- 168 inci maddede belirtilen ithalat vergilerinden muafiyet, geri gelen eşyanın ihracı sırasındaki ayniyeti değişmeden yeniden ithali halinde tanınır. Bu koşula istisna getirilmesine ilişkin hal ve şartlar Cumhurbaşkanınca belirlenir ***(Gümrük Kanunu 169.maddesi).***

- Dahilde işleme rejiminin uygulanmasından sonra ihraç edilen ve daha sonra geri gelen işlem görmüş ürünlere de Kanun’un 168 ve 169 uncu madde hükümleri 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, dahilde işleme rejimi hükümlerine göre belirlenir ***(Gümrük Kanunu 170.madde).***

İhraç edilen eşyanın; 1-a) Gönderildiği ülkede yürürlükte olan mevzuat nedeniyle serbest dolaşıma girememesi veya kullanıma arz edilmemesi, b) Kusurlu olması veya sözleşme hükümlerine uygun olmaması nedenleriyle alıcısı tarafından kabul edilmemesi, c) İhracatçının elinde olmayan sebeplerle amaçlanan kullanıma girememesi, nedenleriyle geri gelmesi halinde, durumun Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki alıcıdan veya Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki yetkili kurumlardan alınacak belgelerle gümrük idaresine ispatı gerekir.

2- Birinci fıkranın (b) bendinde belirtilen durumlarda eşyanın ilk kullanım dışında kullanılmamış olması gerekmektedir. Bu durum, sadece, eşyanın kusurlu olduğunun veya sözleşme hükümlerine uygun olmadığının, kullanılmadan anlaşılamayacağı haller için geçerli olacaktır.

3- Birinci fıkranın (c) bendinde belirtilen durumlar; a) Gönderilen kişiye teslim edilmeden önce, eşyanın tabiatından ileri gelen veya nakliye sırasında meydana gelen hasar yüzünden Türkiye Gümrük Bölgesine geri gönderilen eşya, b) Tüketilmek veya satılmak amacıyla yurt dışındaki sergi ve fuarlara gönderilen ancak, tüketilmeden veya satılmadan geri gelen eşya, c) Alıcının fiziksel bir engeli veya yasal bir engel nedeniyle alıcısına teslim edilemeyen eşya, ç) 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 alıcısına teslim edilemeyen veya ihracına ilişkin sözleşmede belirtilen tarihten sonra teslim edilen eşya, d) Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki ülkelere gönderilen ancak, piyasa kuralları gereği gönderildiği ülkede satılamayan sebze ve meyveler, için uygulanır.

4- Serbest dolaşımda iken ihraç edilen, ancak çeşitli nedenlerle geri gelen ticari kullanıma mahsus taşıt araçları, iş makineleri ve üretime yönelik makineler, ayniyet tespiti kaydıyla, yukarıdaki fıkralarda belirtilen şartlara bağlı olmaksızın, geri gelen eşya muafiyetinden faydalandırılır ***(Gümrük Yönetmeliği 446.maddesi).***

Eşyaya ait parçaların geri gelmesi: Daha önce Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edilen eşyaya ait olduğu anlaşılan parçaların geri gelmesi halinde gümrük vergilerinden muafiyet uygulanır. Bu hüküm, Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edilen makinelere, araçlara, aletlere veya diğer ürünlere ait olan ve ait olduğu uzman raporlarıyla kanıtlanan parça veya aksesuarları içeren eşyaya da uygulanır ***(Gümrük Yönetmeliği 447.maddesi).***

Geri gelen eşyanın beyanı: Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edildikten sonra geri gelen eşyanın beyanı, beyanın kontrolü ve diğer işlemler 180 ila 195’inci madde hükümlerine göre yapılır. *Yükümlü, ilgili gümrük idaresine eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden ihracına ilişkin gümrük beyannamesi ve ayniyet tespitine ilişkin diğer belgeleri ibraz eder* ***(Gümrük Yönetmeliği 448.maddesi).***

Konsinye satış suretiyle ihraç edildikten sonra geri gelen eşyanın beyanı: Konsinye satış suretiyle ihraç edilen eşyanın çıkışında, gönderildiği yerde satılmayıp geri gelmesi ihtimali göz önünde bulundurularak ayniyet tespitine ilişkin tüm destekleyici bilgiler gümrük beyannamesine eklenir. Bu suretle ihraç edilen eşyanın geri gelmesi halinde 448 inci madde hükümlerine göre işlem yapılır ***(Gümrük Yönetmeliği 449.maddesi).***

Sürelerin başlangıcı ve süre uzatımı: Geri getirilme süresinin başlangıcı eşyanın fiilen ihraç edildiği tarihtir. Çıkışın partiler halinde yapılması halinde, her partiye ilişkin sürenin başlangıcı ayrı ayrı göz önünde bulundurulur. Üç yıllık süre doğal afet, getirildiği ülkelerdeki ya da geçiş ülkelerindeki iç karışıklık, abluka veya savaş hali, resmi makamlarca getirilen yasaklar veya eşyanın alıkonulması gibi mücbir sebep ve beklenmeyen hallerle uzatılabilir. Özel ve zorunlu

durumlar Bakanlıkça (Ticaret Bakanlığı) incelenir ve sonuçlandırılır ***(Gümrük Yönetmeliği 452.maddesi).***

Süresini aşarak geri getirilen, getirilmeyen ve kesin ihracata dönüştürülen eşya: 1) Eşyanın süresi içinde mücbir sebep belgesi ibrazı ile süre uzatımı talebi olmaksızın Kanunun 168 inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen üç yıllık süreyi veya üç yıllık sürenin üzerinde gümrük idaresince uzatılan süre varsa bu süreyi aşarak geri getirilmesi halinde, Kanunun 241 inci maddesinin üçüncü fıkrasının (ı) bendi uyarınca usulsüzlük cezası tatbiki ile gümrük vergileri tahsil edilerek serbest dolaşıma giriş rejimi hükümleri uygulanır.

2) Eşya, Kanunun 168 inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen üç yıllık süre aşılmaksızın, ek süreler dahil verilen sürelerin aşılarak geri getirilmesi halinde, Kanunun 241 inci maddesinin üçüncü fıkrasının (ı) bendi uyarınca usulsüzlük cezası tatbiki ile gümrük vergileri tahsil edilmeden serbest dolaşıma sokulur.

3) Geçici ihracat eşyasının, Kanunun 168 inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen üç yıllık süre ile varsa gümrük idaresince verilen ek süreler bitiminde geri getirilmediğinin tespit edilmiş olması halinde; ihracat vergilerine tabi eşyadan bu vergiler tahsil edilir. Ancak, eşyanın daha sonra serbest dolaşıma sokulmak istenmesi halinde, birinci fıkra hükümleri uygulanır.

4) Geçici ihracat eşyasının, tabi olduğu mevzuat hükümleri uyarınca ilgili kurumunca veya gümrük idaresince verilen süre ile varsa verilen ek sürelerin veya gümrük idaresince verilen böyle bir süre yoksa Kanunun 168 inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen üç yıllık süre ile varsa verilen ek sürelerin bitiminden önce, geçici ihracatın kesin ihracata dönüştürülmek istenmesi halinde, kesin ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin düzenlenmesi ve ihracat rejimine ilişkin tüm mevzuat hükümlerine uyulmuş olması kaydıyla geçici ihracata konu eşyanın kati ihracata dönüştürülmesine izin verilerek ilgili rejim sonlandırılır.

5) Geçici ihracatın dördüncü fıkrada belirtilen sürelerin bitiminden sonra kesin ihracata dönüştürülmek istenmesi halinde dördüncü fıkra hükümleri uygulanır ***(Gümrük Yönetmeliği 453.maddesi).***

Posta kolilerinin ihracat işlemleri: 1) Gerek kesin olarak gerek geçici ihracat işlemlerine tabi tutularak yurt dışına posta yolu ile gönderilecek ticari ve ticari olmayan eşya posta idaresi tarafından kabul edilir. Bu eşya gümrük idaresinin gözetim ve kontrolü altındadır.

2) Yurt dışına posta yoluyla gönderilecek ticari nitelikteki eşya ihracat rejimi kapsamında gümrük beyannamesi ile beyan olunur ve bu rejim çerçevesinde işlemleri tamamlanır ***(Gümrük Yönetmeliği 463.maddesi).***

3065 sayılı Kanunun 35.maddesine göre; Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi kaydıyla, düzeltebilecekleri hükme bağlanmıştır. *İstisna kapsamındaki teslim veya hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle işlem matrahının değişmesi durumunda düzeltme yapılması gerekmektedir. Bu düzeltme defter kayıtları ve beyanname üzerinde yapılır.*

Öte yandan, *istisna kapsamında yapılan bir işleme ait iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran işlemden vazgeçilmesi veya satılan malların bir kısmının geri gelmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir.*

- *Matrahta değişikliğin vuku bulduğu vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde defter kaydı ve beyanname üzerinde gerekli düzeltmeyi yapan mükellefin vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.*

- *Mükellefin, matrahta değişikliğin vuku bulduğu dönemde düzeltme işlemini yapmaması halinde; istisna kapsamındaki işlem nedeniyle iade edilen KDV, matrahta değişikliğin vuku bulduğu dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyaı cezası ile birlikte mükelleften aranır* ***(KDV Kanunu 35.madde, KDV Genel Uygulama Tebliği).***

Yararlanılan menfaatlerin iadesi: İhraç edildikten sonra geri gelen eşyanın gümrük vergilerinden muaf olarak serbest dolaşıma girebilmesi için **bu eşyalara tekabül eden, söz konusu eşyaların ihracatı** nedeniyle yararlanılan hak ve menfaatlerin (KDV, ÖTV, Damga Vergisi ve Harç İstisnası, Yararlanılan İhracat Kredileri, söz konusu eşyaların bünyesinde bulunan ve DİİB veya Dahilde İşleme İzni kapsamında ithal edilen veya DİİB kapsamında iç piyasadan

temin edilen kısmına tekabül eden vergi, resim, vb. yükümlülüklerin) süresi içinde beyan edilerek, ilgili kurum ve kuruluşlara iade edildiğine/ödendiğine ilişkin belgelerin beyannameye eklenmesi gerekir. Bu şartların yerine getirilmesi durumunda, ilgili gümrük idaresine 4210 rejim kodunda beyan edilerek söz konusu eşyalar muafiyete tabi tutularak (Gümrük vergi ve resimler alınmadan) serbest dolaşıma sokulur ***(Gümrük Yönetmeliği 451.madde, İhracat: 2017/4 sayılı Tebliğ, 30070/18.05.2017 say. ve tar. RG.'de yayımlanan İhracat ve Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği, KDV Genel Uygulama Tebliği).***

Örneğin: Ankara/Polatlı'da faaliyet gösteren X firması tarafından, Türkmenistan'da bulunan Y firmasına Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) kapsamında 600.000-EUR tutarında tarım makinaları satıldığını, ilgili ihracat beyannamesinin gümrük işlemleri tamamlanarak eşyanın yurt dışı edildiğini ve fiili ihracatının gerçekleştiğini (Bahse konu ihracat eşyasının bünyesinde yer alan ithal girdiler nedeniyle 10.000-TL Gümrük Vergisi, 20.000-TL Özel Tüketim Vergisi ve 30.000-TL Katma Değer Vergisi olmak üzere toplam 60.000-TL'nin ithalat sırasında teminata bağlandığı, ihraç eşyasının bünyesinde yer alan ithal girdilerin tedariği için yapılan sözleşmeler ve ilgili serbest dolaşıma giriş beyannameleri için alınması gereken 2.500-TL Damga Vergisinin "İhracat ve Döviz Kazandırıcı İşlemler" nedeniyle alınmadığını, ayrıca 100.000-TL Eximbank İhracat Kredisi kullanıldığını), eşyaların teslim alınmasına müteakip yaptırılan ekspertiz incelemesinde, söz konusu makinelerin sipariş evsafına uymadığı (eşyaların hatalı ve bozuk olduğu) tespit edilerek alıcısı tarafından kabul edilmeyerek satıcıya/Türkiye'ye iade edildiğini, satıcı tarafından da geri gelen söz konusu eşyaların Türkiye'de serbest dolaşıma sokulduğunu varsayalım. Bahse konu eşyaların ihracat nedeniyle teminata bağlanan ve/veya alınmayan tüm vergiler ile yararlanılan tüm teşvik ve desteklerin (örneğimizde de 10.000-TL Gümrük Vergisi, 20.000-TL Özel Tüketim Vergisi ve 30.000-TL Katma Değer Vergisi, 2.500-TL Damga Vergisi ile 100.000-TL Eximbank kredisinin) ilgili kurum ve kuruluşlara geri ödenmesi, iade edilmesi ve buna ilişkin belgelerin ilgili gümrük müdürlüğüne ibraz edilmesi, ithalat beyannamesine eklenmesi gerekir. Bu şartların yerine getirilmesi durumunda, ilgili gümrük idaresine 4210 rejim kodunda beyan edilerek söz konusu eşyalar muafiyete tabi tutularak (Gümrük vergi ve resimler alınmadan) serbest dolaşıma sokulur.

Aksi takdirde; Geri gelen söz konusu eşyalar 4010 rejim kodunda beyan edilerek muafiyete tabi tutulmadan (Tekabül eden gümrük vergi ve resimleri tahsili başta olmak üzere ilgili mevzuat

hükümleri ve ticaret politikası önlemlerinin uygulanması ile eşyanın ithali için öngörülen dış ticarette teknik düzenlemeler ve standardizasyon mevzuatı dahil diğer işlemlerin tamamlanması şartıyla) serbest dolaşıma sokulur.

İhracat ve Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde; a) Alınmayan damga vergisi ve harç tutarının, döviz kazandırıcı faaliyetlerin gerçekleşmeyen kısmına isabet eden tutarı, b) Dahilde İşleme İzin Belgeleri ve Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgelerinin iptal edilmiş olması durumunda, alınmayan damga vergisi ve harç tutarları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınır. Gecikme faizi, kağıdın düzenlendiği veya işlemin yapıldığı tarihten başlayarak hesaplanır ***(30070/18.05.2017 say. ve tar. RG.'de yayımlanan İhracat ve Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği, KDV Genel Uygulama Tebliği).***

- Geri gelen eşyanın DİİB veya Dahilde işleme izni kapsamında yapılan bir ihracata ilişkin olması halinde, söz konusu geri gelen eşyaların Dahilde işleme izin belgesi (DİİB)/dahilde işleme izni süresi (ile varsa verilen ek süreler) içerisinde yeniden ihraç edilerek taahhüdün kapatılması, ihraç taahhüdünün yerine getirilmesi gerekir.

- Dahilde işleme tedbirlerini, dahilde işleme rejimi ve belgede/izinde belirtilen esas ve şartlara uygun olarak yerine getirmeyenlerden; İhracatı gerçekleştirilmeyen ve DİİB kapsamında iç piyasadan temin edilen eşyalara tekabül eden vergi, resim, damga vergisi ve harçlar ile ihracatı gerçekleştirilmeyen ithal eşyalara ilişkin, ithal esnasında alınmayan gümrük vergi, resim, damga vergisi, her türlü harçlar, vb. yükümlülükler ceza ve gecikme faizi ile birlikte, ithal tarihi itibarıyla 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. ***Ayrıca,*** ithal edilen ve süresi içerisinde ihracatı gerçekleştirilmeyen eşya için 4458 sayılı Gümrük Kanununun 238 inci maddesi hükmü çerçevesinde ***(Eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı para cezası tahsil edilir.)*** müeyyide uygulanır.

- Diğer kamu kurum ve kuruluşlarının denetim birimleri ile Ticaret Bakanlığınca yapılacak inceleme, denetim ve soruşturma sonucunda, başta gümrük beyannamesi veya eki belgeler ile ilgili diğer belgelerin sahte olduğunun veya üzerinde tahrifat yapıldığının ya da gerçeği yansıtmadığının tespiti halinde; bu beyanname ve eki belgeler ile diğer sahte belgelerin dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni ihracat taahhüdünün kapatılmasında kullanılıp

kullanılmadığına bakılmaksızın ve taahhüt kapatma müracaatı beklenilmeksizin beyanname kapsamı ihracata tekabül eden ithalata ilişkin vergi, resim ve harçların, İhracat: 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 45.maddesi hükümleri çerçevesinde tahsili ve aynı Tebliğin 46.maddesi kapsamında müeyyide uygulanarak, ilgililer hakkında kanuni işlem yapılır ***(5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun "Kaçakçılık Hükümleri" ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "Belgede Sahtecilik Hükümleri" doğrultusunda ilgili Cumhuriyet Başsavcılığı'na suç duyurusunda bulunulur).***

IV- GERİ GETİRİLMEYEN (YURT DIŞINDA İLGİLİ ÜLKE, SERBEST BÖLGE VEYA FİRMAYA BIRAKILAN, EKONOMİK DEĞERİ OLMAYAN) EŞYA

Müfettişliğimizce yapılan Sonradan Kontrol ve Firma İncelemeleri sırasında: Özellikle otomotiv yan sanayi ile beyaz eşya, çeşitli ev gereçleri vb. sektörlerde faaliyet gösteren imalatçı-ihracatçı veya ihracatçı firmaların yaptıkları mamul eşya veya yedek parça ihracatlarında, alıcı tarafından, söz konusu eşyalar teslim alındıktan sonra (herhangi bir üretime, kullanıma, satış ve dağıtıma veya depolamaya tabi tutmadan önce) muayene ve kontrole/ayıklama işlemine tabi tutulduğu, söz konusu eşyalardan bozuk, defolu, kusurlu, hatalı, vb. olanların ayrıldığı ve ayıklandığı, bu işlem sonucunda alıcı tarafından bozuk çıkan eşyaların bedeli kadar "Debit Note" düzenlenerek ihracatçıya/satıcıya gönderildiği, ihracatçı tarafından da bu "Debit Note" tutarları kadar paranın alıcı firmaya iadesi/döviz transferi yapıldığı ya da alıcı firmanın borcundan düşüldüğü/vaz geçildiği, **bilahare,** ihracatçı tarafından söz konusu bozuk eşyaların ekonomik değer taşımaması, Türkiye'ye geri getirilmesi için ilave olarak yapılması gereken elleçleme, yeniden ambalajlama-paketleme, navlun, taşıma, sigorta, gümrükleme, imha, vb. masraflar ve ilave maliyet unsurları dikkate alınarak söz konusu eşyaların Türkiye'ye getirilmediği ve ilgili firmaya, ülkeye/serbest bölgeye terk edildiği, sonrasında ise ihracatçı firma tarafından ilgili muhasebe kayıtları ve hesaplarında yapılması gereken düzeltmelerin (Gerçekte gerçekleşen nihai ihracat miktarı ve tutarı, bu tutar üzerinden ihracat nedeniyle yararlanılan hak ve menfaatler örneğin KDV, ÖTV, Damga Vergisi ve Harç İstisnası, Yararlanılan İhracat Kredileri, söz konusu eşyaların bünyesinde bulunan ve DİİB veya Dahilde İşleme İzni kapsamında ithal edilen veya DİİB kapsamında iç piyasadan temin edilen kısmına tekabül eden vergi, resim harç istisnası miktarları, Kurumlar Vergisi matrahı, vb.) hiç birisinin yapılmadığı, ***örneğin:*** *ilgili mükelleflerin söz konusu bozuk çıkan eşyalar için borçlandığı vergiyi, 3065 sayılı Kanunun 35.maddesi doğrultusunda, değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde*

düzeltmedikleri, her hangi bir revizyona gidilmediği, **Diğer bir deyişle;** İhracat nedeniyle yararlanılan tüm hak ve menfaatlerin kullanımı sırasında, gerçekte gerçekleşen nihai ihracat miktarı ve tutarı üzerinden değil de, gümrük çıkış beyannamesinde ve satış/ihraç faturasında belirtilen miktar ve tutar üzerinden işlem yapıldığı, haksız ve yersiz menfaat temin edildiği anlaşılmıştır.

Örnek 1: Üretici A firmasının, Fransa'da mukim B firmasına 300.000-EUR tutarında plastikten mamul "Muhtelif araç çamurluğu" cinsi eşyayı sattığını, 1525/01.01.2020 sayı ve tarihli satış/ihracat faturasına istinaden düzenlenen ve C Gümrük Müdürlüğü'nde işlem gören 1250/05.01.2020 sayı ve tarihli Gümrük çıkış beyannamesi ile ilgili gümrük işlemleri tamamlanarak 300.000-EUR üzerinden 08.01.2019 tarihinde söz konusu eşyaların fiili ihracatının gerçekleştirildiğini, bahse konu ihracat eşyasının bünyesine giren/yüklenilen KDV tutarının 35.000-TL olduğunu, İthalatçı B firmasının söz konusu eşyaları 15.01.201920 tarihinde teslim alarak muayene ve kontrole tabi tuttuğunu ve eşyaların 30.000-EUR'luk kısmının bozuk, defolu, kusurlu, hatalı olduğunun, sağlam ve kabul edilebilir eşya miktarının ise 270.000-UUR olduğununun tespit ederek ihracatçı A firmasına haber verildiğini, ihracatçının talimatı üzerine bozuk çıkan eşyaların Türkiye'ye iade edilmeyip (Türkiye'ye geri gönderilmeyip) Fransa'da imha edildiğini, alıcı B firmasının 20.01.2020 tarihinde düzenlediği 30.000-EUR tutarındaki "Debit Note"yi ihracatçıya/satıcıya gönderdiğini, ihracatçı A firmasının da debit note tutarı olan 30.000-EUR'yu alıcı B firmasına iade ettiğini veya alacağından düşüm yaptığını fakat, ilgili muhasebe kayıtları ve hesaplarında, ihracat miktar ve tutarında, ihracat nedeniyle faydalandığı veya faydalanacağı hak ve menfaatlerde, örneğin KDV, ÖTV, Damga Vergisi ve Harç İstisnası, Yararlanılan İhracat Kredileri tutarlarında herhangi bir düzeltmeye gitmediğini varsayalım. Nihayetinde, gerçekte gerçekleşen ihracat tutarı olan 270.000-EUR üzerinden değil de, aksine gümrük çıkış beyannamesi tutarı olan 300.000-EUR üzerinden işlem yapmış, imha edilen 30.000-EUR'ya tekabül eden istisna, hak ve menfaatlerden de (3.500-TL KDV ile diğer menfaatler) haksız ve yersiz olarak faydalanmıştır.

Örnek 2: Otomotiv yedek parçaları üreten XX Alfa firmasının, DİİB kapsamında işlem görmüş ürün olarak, Bulgaristan'da faaliyet gösteren XX Beta firmasına 100.000-EUR tutarında "Sis lambası" cinsi eşyayı satarak, 2220/15.02.2020 sayı ve tarihli satış/ihracat faturasına istinaden düzenlenen ve Y Gümrük Müdürlüğü'nde işlem gören 17500/20.02.2020 sayı ve tarihli Gümrük çıkış beyannamesi ile ilgili gümrük işlemleri tamamlanarak 100.000-EUR üzerinden 22.02.2020

tarihinde fiili ihracat işleminin gerçekleştirildiğini, bahse konu ihracat eşyasının bünyesinde yer alan ithal girdiler nedeniyle 2.000-TL Gümrük Vergisi, 6.000-TL Özel Tüketim Vergisi ve 7.000-TL Katma Değer Vergisi olmak üzere toplam 15.000-TL vergi tutarının ithal sırasında teminata bağlandığı, ithalatçı XX Beta firmasının söz konusu eşyaları 01.03.2020 tarihinde teslim alarak muayene ve kontrole tabi tutmuş ve eşyaların 10.000-EUR'luk kısmının bozuk, defolu, kusurlu, hatalı olduğunu, sağlam ve kabul edilebilir eşya miktarının ise 90.000-EUR olduğunu tespit ederek ihracatçı XX Alfa firmasına haber verdiğini, ihracatçının talimatı üzerine bozuk çıkan eşyaları Türkiye'ye geri göndermeyip/iade etmeyip Bulgaristan'da imha ettiğini, akabinde alıcı XX Beta firmasının 10.03.2020 tarihinde düzenlediği 10.000-EUR tutarındaki "Debit Note"yi ihracatçıya/satıcıya gönderdiğini, ihracatçı XX Alfa firmasının da debit note tutarı olan 10.000-EUR'yu alıcı XX Beta firmasına iade ettiğini ve bozuk çıkan ihraç ürün miktarının yıllık ortalama % 10 olduğunu varsayalım. (Sonuçta, gümrük çıkış beyannamelerine göre bir yıl boyunca yapılan ihracat toplamı 1.000.000-EUR iken, bunun 100.000-EUR'luk kısmı bozuk, defolu, kusurlu, hatalı olduğu için sayılmayan ihracat miktarı olup, gerçekte gerçekleşen ihracat tutarı 900.000-EUR olarak gerçekleşmiştir.) fakat, ihracatçı XX Alfa firmasının ilgili muhasebe kayıtları ve hesaplarında, ihracat miktar ve tutarında, ihracat nedeniyle faydalandığı veya faydalanacağı hak ve menfaatlerde, örneğin KDV, ÖTV, Damga Vergisi ve Harç İstisnası, Yararlanılan İhracat Kredileri, vb. tutarlarında herhangi bir düzeltmeye gidilmemiş, nihayetinde, gerçekte gerçekleşen ihracat tutarı olan 90.000-EUR (Yıllık 900.000-EUR üzerinden) değil de, aksine gümrük çıkış beyannamesi tutarı olan 100.000-EUR (Yıllık 1.000.000-EUR) üzerinden işlem yapmış, 10.000-EUR, (Yıllık 100.000-EUR) yurt dışında imha edilen, Türkiye'ye getirilmeyen, gerçekte gerçekleşmeyen eşyaya tekabül eden istisna, hak ve menfaatlerden (örneğin: 200-TL GV, 600-TL ÖTV, 700-TL KDV "Yıllık= 2.000-TL GV, 6.000-TL ÖTV, 7.000-TL KDV" olmak üzere toplam 1.500-TL "Yıllık 15.000-TL" vergi ile diğer menfaatlerden) haksız ve yersiz olarak faydalanmıştır.

Kısacası, Ticaret Bakanlığı'nca yapılacak Sonradan Kontrol Ve Firma İncelemeleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yapılacak vergi incelemelerinde; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114.maddesinde belirtilen zamanaşımı süresi (Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlıyarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmiyen vergiler zamanaşımına uğrar.) dikkate alınarak, firmaların 120 (Yurt Dışı Alıcılar) Hesabı ve ilgili diğer ihracat hesaplarının ayrıntılı şekilde incelenmesi, ihraç edilen eşyalardan bozuk, defolu, kusurlu, hatalı olmaları, … vb. nedenlerle alıcısı tarafından satıcısına/Türkiye'ye iade edilen (geri gelen eşya)

veya satıcısına iade edilmeyip, satıcının isteği üzerine ilgili ülkeye terk edilen, çöpe atılan veya o ülkede imha edilen eşyaların miktar ve tutarlarının tespit edilerek, ihracat nedeniyle bu tutarlar üzerinden alınan yada faydalanılan hak ve menfaatlerin (KDV, ÖTV, Damga Vergisi ve Harç İstisnası, Yararlanılan İhracat Kredileri, söz konusu eşyaların bünyesinde bulunan ve DİİB veya Dahilde İşleme İzni kapsamında ithal edilen veya DİİB kapsamında iç piyasadan temin edilen kısmına tekabül eden vergi, resim, vb. yükümlülüklerin) süresi içinde ilgili kurum ve kuruluşlara iade edilmesine/ödenmesine ilişkin işlemlerin kontrol edilmesi, haksız veya yersiz olarak yararlanıldığı tespit edilen hak ve menfaatlerin iadesinin sağlanmasının gerektiğini düşünmekteyiz.

- Geri gelen eşya ile satıcısına iade edilmeyip, satıcının isteği üzerine ilgili ülkeye terk edilen, çöpe atılan veya o ülkede imha edilen eşyaların DİİB/Dahilde işleme izni kapsamında yapılan bir ihracata ilişkin olması halinde, söz konusu eşyalara ilişkin DİİB/dahilde işleme izni süresi (ile varsa verilen ek süreler) içerisinde geri gelen eşyaların yeniden ihraç edilerek ve geri getirilmeyen eşyalar içinde DİİB/dahilde işleme izninde gerekli revizyonun yapılarak taahhüdün kapatılması, ihraç taahhüdünün yerine getirilmesi gerekir.

Mali Yönden Eleştirel Bir Yaklaşım; YMM Mesut ZURNACI'nın Eleştirisi: "İhraç olup yurtdışından geri gelmeyen (çöpe atılan/çöp olan) mallarla ilgili; uygulamada fiilen geri gelmeyen mallar için genelde yurt dışındaki firma tarafından Türk firmasına debit note (borçlandırma notu) kesilmektedir. Debit Note'nin temin edilemediği durumlarda ise Türk firması tarafından Credit Note (alacaklandırma notu) kesilmektedir. Bu belgelerdeki bedeller bir fiyat farkı gibi gider yazılmakta ancak ihracatçı Türk firmanın KDV iadesinde bir azaltım yapılmamaktadır. Bununla birlikte kimi zaman ihracat bedellerini yüksek tutarda düşürücü fiyat farkları KDV iadesinde azaltım yapma zorunluluğunu doğurmaktadır. Örneğin, 100.00,00 TL ihracatta KDV iade talebi 15.000,00 TL olsun. Kural olarak KDV iade alacağı toplam satışın %18'ini geçememektedir. 15.000,00 (%15) iade de bir sorun görünmemektedir. Ancak bu örnekte alıcı firma tarafından 30.000,00 TL debit note kesilmesi durumunda, net ihracat 70.000,00 TL olmaktadır. 70.000,00 x %18 = 12.600,00 TL. Yani 15.000,00 – 12.600,00 = 2.400,00 TL kdv iadesinin mükellef tarafından Maliye'ye geri iade edilmesi gerekir. Bunun haricinde fiilen geri gelmeyen mallar için KDV iadesinin düşürülmesini sağlayacak bir mekanizma bulunmamaktadır. Dolayısıyla geri gelmeyen değersiz hale düşen malların fiyat indirimine ilişkin ihracat tutarını düşürücü mahiyetteki işlemlerin kötüye kullanımı mümkün olduğundan, bu tür işlemlerin KDV iadesine

etkisinin dikkate alınarak gerekli ve etkin kanuni düzenlemelerin yapılması yerinde olacaktır.” (Mesut ZURNACI - MZ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM).

SONUÇ

Ülkemizde İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler, Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetler çeşitli şekillerde teşvik edilmekte, KDV istisnası, Damga Vergisi ve Harç İstisnası, vb. ayrıcalıklara tabi tutulmaktadır. Uygulanan teşvik tedbirlerinin amacına ulaşması, haksız rekabetin, haksız kazancın ve oluşacak kamu zararının önüne geçilebilmesi için Ticaret Bakanlığı’nca yapılacak sonradan kontrol ve firma incelemeleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca yapılacak vergi incelemelerinde; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 114.maddesinde belirtilen zamanaşımı süreside dikkate alınarak, firmaların 120 (Yurt Dışı Alıcılar) Hesabı ve ilgili diğer ihracat hesaplarının ayrıntılı incelenmesi, ihraç edilen eşyalardan bozuk, defolu, kusurlu, hatalı olmaları, … vb. nedenlerle alıcısı tarafından satıcısına/Türkiye’ye iade edilen (geri gelen eşya) veya satıcısına iade edilmeyip, satıcının isteği üzerine ilgili ülkeye terk edilen, çöpe atılan veya bu ülkede imha edilen eşyaların miktar ve tutarlarının tespit edilerek, ihracat nedeniyle bu tutarlar üzerinden alınan yada faydalanılan hak ve menfaatlerin (KDV, ÖTV, Damga Vergisi ve Harç İstisnası, Yararlanılan İhracat ve Eximbank kredileri, söz konusu eşyaların bünyesinde bulunan ve DİİB veya Dahilde İşleme İzni kapsamında ithal edilen veya DİİB kapsamında iç piyasadan temin edilen kısmına tekabül eden vergi, resim, vb. yükümlülüklerin) süresi içinde ilgili kurum ve kuruluşlara iade edilmesine/ödenmesine ilişkin işlemlerin kontrol edilmesi, haksız veya yersiz olarak yararlanıldığı tespit edilen hak ve menfaatlerin iadesinin sağlanması gerekir.

Bu Yazı Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi Sayın Kerim ÇOBAN Tarafından Kaleme Alınmıştır.

KAYNAKÇA:

- 4458 sayılı Gümrük Kanunu.
- Gümrük Yönetmeliği.
- 95/7623 sayı ve 22.12.1995 tarihli İhracat Rejim Kararı.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu.

- 492 sayılı Harçlar Kanunu.
- 2005/8391 sayılı Dahilde İşleme Rejim Kararı.
- Dahilde İşleme rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12).
- Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin (İhracat Bedelleri Hakkında 2018-32/48 sayılı) Tebliğ.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 30070/18.05.2017 say. ve tar. RG.'de yayımlanan İhracat ve Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği.
- 2017/4 Sayılı İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış Ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet Ve Faaliyetlerde Vergi, Resim Ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ.
- Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu'nun 06.04.2018 tarih ve 2018/12 sayılı Kararı.
- ATA Karnelerine İlişkin 4 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği.