

# DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 13.12.2010  
Duyuru No : 2010/082  
Yayımlandığı Yer : MALİ ÇÖZÜM DERGİSİ / TEMMUZ - AĞUSTOS  
2010 / SAYI : 100 / Sayfa : 105 - 112

**Mehmet MAÇ**  
Yeminli Mali Müşavir

## BDO Yayıncılık A.Ş.

Avni Dilligil Sokak No: 12  
34394 Mecidiyeköy/İstanbul  
TURKEY

Tel: +90 212 275 96 90  
Fax: +90 212 272 62 16  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

## İHRACAT HASILATININ KURUMLAR VERGİSİ, KDV VE TMS AÇISINDAN HANGİ TARİH İTİBARIYLA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ GEREKTİĞİ

### ÖZ :

*Prensip olarak faturanın düzenlenme tarihi, gerek vergisel, gerekse muhasebesel açıdan hasılatın oluştuğu tarihtir. İhracat işlemlerinde ise hasılatın oluştuğu tarih, ihraç faturasındaki tarihten farklı olabilmekte ve bu prensibin istisnasını teşkil edebilmektedir. Maliye İdaresi ihracat işlemlerinde, hasılatın muhasebeleştirilmesi ve KDV beyannamesine dahil edilmesi açısından fatura tarihini değil, fiili ihraç tarihini esas almaktadır. Halen SPK'ya tabi şirketlerce uygulanan ve TBMM gündemindeki yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısının yasalaşmasıyla birlikte daha geniş mükellef kitlelerini de kapsayacak olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ise farklı bir anlayış benimsemiş olup, hasılatın oluşumunda fiili ihraç tarihini değil, malın tüm riskleri ve sorumlulukları ile alıcının tasarrufuna geçtiği tarihi esas almaktadır. Dolayısıyla yazımızda bu karmaşık durum açıklanarak, mali mevzuatımızın dünya genelinde uygulanan muhasebeleştirme ve raporlama esasları (UFRS ve buna*

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

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2009 yılında 5 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 110 ülkede bulunan 1.138 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 46.000 kişi çalışmaktadır.*

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

*Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.*

*paralel olan TMS) ile uyumlu hale getirecek düzenlemelerin yapılması gerekliliği ortaya konulmuştur.*

#### **1. GENEL AÇIKLAMA VE KONU:**

Bilindiği üzere ihracat, desteklenmesi gereken, yeterli destek sağlanamıyor olsa bile en azından, bürokratik engellemelere ve belirsizliklere maruz bırakılmaması gereken bir sektördür. İhracat hasılatının hangi tarihte doğacağı ve ihracata ilişkin muhasebeleştirme işleminin hangi tarihte yapılacağı, dolayısıyla;

- ihracat işleminin hangi ay KDV beyannamesinde beyan edileceği,
- ihracat işleminden doğan kazancın hangi geçici vergi beyannamesinde yer alacağı,

hususlarının net cevapları mevcut olmakla beraber, bu konudaki kurallar resmi olarak derli toplu ve yeterince açık şekilde ortaya konulmadığından, ihracat işlemlerinin muhasebeleştirme zamanı konusunda sıklıkla hataya düşüldüğü görülmektedir.

Aşağıdaki bölümlerde açıklanacağı üzere ihraç faturasının tarihi, ihracat işleminin muhasebeleştirileceği tarih değildir. Yurtiçi satışlarda çoğu halde fatura düzenlenmesi, hasılatın muhasebeleştirileceği tarihi belirlemesine karşın, ihracat işleminde fatura düzenlemek, ihracat hasılatının doğduğunu değil, ihracat ile ilgili muamelelerin başladığını gösteren bir işlemdir. Buna rağmen birçok ihracat işleminde, ihracat hasılatının fatura düzenleme tarihi itibarıyla muhasebeleştirilmesi suretiyle hataya düşüldüğü görülmektedir.

Hatalı uygulamaların devam ettiğinin görülmesi nedeniyle, ihracat işleminin muhasebeleştirme zamanı konusunda bilgi verilmesinin yararlı olacağını düşünerek bu yazıyı hazırlamış bulunuyoruz.

#### **2. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN İHRACAT HASILATININ AİT OLDUĞU DÖNEM FİİLİ İHRAÇ TARİHİDİR:**

Maliye Bakanlığı'nın anlayış ve uygulaması, ihracat işlemlerinde, gerek ihraç kazancının doğuşu, gerekse ihracat işleminin KDV Beyannamesinde gösterilmesi açısından, FİİLİ İHRAÇ TARİHİNİN ESAS ALINMASI yönündedir.

Nitekim 08.06.1998 tarih ve 21487 sayılı Maliye Bakanlığı muktezasında ihracat işleminin MALIN FİLEN İHRAÇ EDİLDİĞİ TARİHTE GERÇEKLEŞTİĞİ belirtilmektedir.

Dolayısıyla, ihracat faturası düzenlendiğinde, fiili ihracat tarihine kadar muhasebeleştirme işlemi yapılmamalı veya stoklar hesaplarında açılacak “*ihracat edilecek mallar*” hesabına borç, ilgili stok hesabına alacak kaydedilmek suretiyle ihracat malı, fiili ihracat tarihine kadar stok mallar arasında gösterilmeye devam edilmelidir.

İhracat hasılatını kayda geçiren, ihracat malını stoklardan çıkaran, ihraca ilişkin maliyetleri satılan mal maliyeti olarak kayda konu eden yevmiye kayıtları, FİİLİ İHRAÇ TARİHİ itibarıyla yapılmalıdır.

Sonuç olarak ihracata ilişkin karın veya zararın hangi dönem geçici vergi beyannamesinde yer alacağını, fiili ihracat tarihi belirlemektedir.

### **3. İHRACATIN HANGİ AY KDV BEYANNAMESİNDE GÖSTERİLECEĞİNİ DE, FİİLİ İHRAÇ TARİHİ BELİRLEMEKTEDİR:**

İhracatın gerçekleştiği tarih olarak FİİLİ İHRACAT TARİHİNE İTİBAR EDİLMESİ ESASİ KDV AÇISINDAN DA GEÇERLİDİR.

Dolayısıyla, belli bir ayın KDV beyannamesi düzenlenirken, beyannamenin ilgili bölümünde gösterilecek olan ihracatlar, bu beyannamenin ilgili olduğu ayda fiilen gerçekleşmiş olan ihracatlardır. Özellikle KDV iadesi istenen hallerde, Vergi İdaresi tarafından iadeye konu ayın KDV beyannamesinde sadece bu ayda fiili ihracatı gerçekleşmiş ihracatların gösterildiğine dikkat edilmekte, ihracatın beyan edildiği ay konusunda yanlışlık yapılmışsa, bu yanlışlık mutlaka düzeltme beyannamesi ile düzeltilmektedir.

KDV beyannamesinde ihracat hasılatını oluşturan döviz tutarının Türk Lirasına çevrilmesinde de yine fiili ihracat tarihi itibarıyla geçerli olan TCMB döviz alış kurunun kullanılması önemlidir. Bilindiği üzere 53 no.lu KDV Sirküleri ile, 2010 yılı başından itibaren KDV iadesi ile ilgili bazı bildirimler internet üzerinden yapılmakta olup, bu bildirimlerden biri olan ihracat listesinde, ilgili ayda fiili ihracatları yapılmış mallara ait ihracat bedellerinin TL karşılıklarının fiili ihracat tarihinde geçerli kur ile bulunması ve kur hatası oluştuğunda bu hatanın düzeltilmesi istenmektedir. Bu listelerdeki her bir aya ait ihracatların doğru kura göre TL karşılıkları toplamının, ilgili ay KDV beyannamesinde ihracat hasılatı olarak gösterilen tutar ile uyumlu olması da gerekmektedir. Bu nedenlerle fiili ihracat tarihinin bilinmesine ihtiyaç vardır.

#### 4. FİİLİ İHRAÇ TARİHİNİN NASIL TESPİT EDİLECEĞİ:

Yukarıda açıklandığı üzere, ihracat işlemlerine ait vergisel sonuçların oluştuğu tarih fiili ihraç tarihidir.

Bu noktada fiili ihraç tarihinin nasıl tespit edileceği sorusu gündeme gelmektedir.

Eskiden gümrük idaresi, ihraca ilişkin gümrük beyannamelerine “..../..../..... tarihinde yurt dışı edilmiştir.” benzeri kaşe koymakta ve bu kaşede yazılı tarih, fiili ihraç tarihi olarak kabul edilmekteydi. İhracatçılar gümrük idaresince kendilerine verilen ve bu kaşeyi taşıyan beyanname nüshası ile fiili ihraç tarihini öğrenebilmekte ve tevsik edebilmekteydi.

Gümrük İdaresi 2007 yılında fiili ihraç tarihlerini internetten izlenebilir hale getirmiş ve buna bağlı olarak çıkardığı 2007/19 no.lu Gümrük Genelgesi ile ihracat beyannamelerinin kapatılma esaslarını (fiili ihraç tarihini tesbit usullerini) yeniden düzenlemiştir.

Bu genelgede fiili ihraç tarihlerinin internetten izlenebilir hale geldiği gerekçe gösterilerek, ihracat beyannamelerinin kapanma tarihlerinin bildirilmesine yönelik olarak vergi dairelerinden, kambiyo müdürlüklerinden veya aracı bankalardan gümrük müdürlüklerine intikal edilen taleplerin karşılanmayacağı belirtilmiştir.

1 Mayıs 2007 tarihinden itibaren gerek ihracatçılar gerekse vergi daireleri fiili ihraç tarihini internet üzerinden izleyebilmekte, ihraç beyanları ve buna ilişkin kontroller, internetten öğrenilen fiili ihraç tarihlerine göre yapılmaktadır.

Fiili ihraç tarihinin internet üzerinden görülmesi şu şekilde sağlanmaktadır: <https://uygulamalar.gumruk.gov.tr/vedop> adresli siteye şifre gerekmeksizin girilerek ihracat beyannamesinin numarası yazıldığında, “kapanma tarihi” ibaresinin altında, sorgulanan beyannameye ilişkin malın fiili ihraç (kapanma) tarihi görülmektedir. Şayet ihraç işlemi İç Gümrükte tamamlanmış olmakla beraber, mal henüz Türkiye’yi terk etmemişse, bu durum da ekranda görülebilmektedir. 2007/19 sayılı Genelgede tanımlanan tarih gümrük memuru tarafından sisteme işlemekte, böylelikle Gümrük İdaresi, Maliye İdaresi ve isteyen herkes internet üzerinden, fiili ihraç tarihini görebilmektedir.

ÖRNEKLER :

Mal Türkiye'yi terk etmiş ve bu durum sisteme işlenmişse :

**"İŞLEMİNİZ TAMAMLANMIŞTIR**

<i>Beyanname no</i>	<i>Kapama tarihi</i>
10341300EX392142	20.08.2010"

şeklinde bir ifade görüntülenmektedir.

Bu ifadenin altında şöyle bir açıklama yer almaktadır:

*"Mayıs 2010 itibariyle Gümrük Müsteşarlığı, Muhabere ve Elektronik Dairesi Başkanlığı'nca haftada bir yapılan veri aktarımı sonlandırılarak Maliye Bakanlığı'nın, istenen herhangi bir zamanda Gümrük Veri Ambarı Sistemi (GÜVAS)'ndeki kapanmış beyanname bilgilerine ulaşması sağlanmıştır. Maliye Bakanlığı'nın, bir beyannamenin bilgilerine ulaşabilmesi için, o beyannamenin Gümrük Veri Ambarı Sistemi'nde kapanmış olarak bulunması yeterlidir."*

Bilindiği üzere, KDV mükellefleri uzun zamandan beri ihracatları ile ilgili olarak onaylı gümrük beyannamesi örneği yerine bir liste vererek bu listede beyannamenin tarihini, sayısını, ihraç edilen malın cinsini, miktarını, tutarını, gümrük kapısının ismini, varış ülkesini, imalatçının adı, soyadı veya unvanını, fiili ihraç tarihlerini belirtmekle yetinebilmektedirler (84 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 1.1.3 no.lu bölümü) Çünkü Gümrük İdaresinin otomasyon sistemi ile Gelir İdaresi'nin otomasyon sistemi (VEDOP) bağlantılı hale getirilmiş ve vergi daireleri VEDOP üzerinden ihracat ile ilgili bilgileri görebilir hale getirilmiştir.

Durum böyle olmakla beraber, ihraç kayıtlı teslimlerde vergi daireleri halen ihraç kayıtlı teslim faturası örneğini (veya bu faturaların listesini) ve ihracat beyannamesi örneğini istemeye devam etmektedir. Bunun nedeni imalatçı kimliğinin ve ihraç kayıtlı teslim konu mal ile ihraç edilen malın aynı olduğunun denetlenebilmesidir. (Esasen KDV iadelerinde ihraç kayıtlı teslim ilişkili gümrük beyannamesi örneği yerine bu beyannamelerdeki aranan bilgileri içeren listelerin kabul

edilmesi daha pratik ve tercih edilmesi gereken bir yöntem olup, bu önerimiz Maliye Bakanlığı'na yazılı olarak iletilmiştir.)

##### 5. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İHRAÇ HASILATININ HANGİ TARİHTE MUHASEBELEŞTİRİLECEĞİ:

Bilindiği üzere Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) yürürlüğe girmiş olup SPK kapsamındaki şirketlerin SPK anlayışına göre mali tablo hazırlamalarında bu standartların dikkate alınması gerekmektedir.

09.12.2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 18 no.lu **“Hasılatla İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı”** tüm hasılat türlerinde hasılatın muhasebeleştirileceği tarih konusundaki ilkeleri belirlemiş olup, bu standardın 14-19 no.lu bölümleri, mal satışlarına ilişkin hasılatın muhasebeleştirme tarihinin nasıl tespit edileceğini açıklamaktadır.

Bu açıklamalara göre hasılatın oluştuğu tarih ile ilgili ilke, satışa konu mal ile ilgili sahipliğin, zilyetliğin, yararların, önemli risklerin ve sorumlulukların alıcıya geçtiği tarihin hasılatın muhasebeleştirileceği tarih olduğu yönündedir.

18 no.lu standart ihraç hasılatını da kapsamaktadır.

İthalat ve ihracat işlemlerinde, çoğu zaman sahipliğin, zilyetliğin ve risklerin alıcıya geçtiği tarih, satıcının ülkesinde taşıta yükleniş tarihidir.

Ancak günümüzde **“KAPIDA TESLİM”** ; **“KAPIYA TESLİM”**, **“KAPIDAN KAPIYA NAKLİYAT”** şeklindeki uygulamalar yaygınlaşmış olduğundan, satıcının bulunduğu ülkede yükleme esasından sapmalar görülebilmektedir.

Örnek vermek gerekirse, ABD'ye **“KAPIYA TESLİM”** esasında ve deniz yolu ile ihraç edilen malın fiili ihraç tarihi, yukarıda belirtilen 2007/19 no.lu gümrük genelgesinde beyannamenin kapanma tarihi olarak belirlenen tarih olmasına karşı, 18 no.lu hasılat standardına göre, bu örnekteki ihracat hasılatının doğduğu tarih bu malın ABD'deki alıcının adresine ulaştığı tarihtir. Bu örnekte taraflar teslim yerini ABD'deki liman olarak belirlemiş de olabilirler. Bu takdirde 18 no.lu standarda göre hasılatın oluştuğu tarih malın varış limanında gemiden indirildiği tarihtir. (Tarafların teslim yeri konusunda nasıl bir anlaşma yaptıklarını, ihracatın FOB, CF veya CIF şekillerinden hangisine uyarak

gerçekleştiğine bakılmak suretiyle anlamak mümkün değildir. Bu yöntemler sadece taşıma ve sigorta giderlerinin hangi tarafa ait olduğunu göstermektedir. )

Halen SPK'ya tabi kuruluşların ve UFRS kapsamında denetim ihtiyacı duyan firmaların mali tabloları bu firmalar tarafından uluslararası (aynı zamanda Türkiye) muhasebe standartlarına göre revize edilmekte, revize edilmiş mali tablolar bağımsız dış denetime tabi tutulmaktadır.

Yasalaşma sürecinde olan yeni Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girdiğinde, muhasebeleştirmede Türkiye Muhasebe Standartlarına uyulması zorunlu hale gelecek ve ihracat açısından Maliye İdaresi'nin anlayışı ile 18 no.lu standarttaki yaklaşımın farklılığı çok daha fazla firmayı etkilemeye başlayacaktır.

TMS'nin mecburi olarak dikkate alınmaya başlanması ile birlikte, ihracatın yanı sıra daha birçok muhasebeleştirme konusunda vergi mevzuatı ile TMS arasındaki uyumsuzluklar, işletmelere sıkıntı vermeye başlayacaktır.

8 yıldan beri Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Başkanı olarak görev yapan ortağımız Sayın Bülent ÜSTÜNEL'in de katkılarıyla TMS tümüyle UFRS'ye uyumlu (birebir tercüme) şeklinde oluşturulmuştur. TMS'nin bu şekilde oluşumu sayesinde Türk firmalarının mali raporları uluslararası finansal raporlama sistemine tam uyum gösterir şekilde düzenlenecek, böylelikle finansal raporlama alanında Türkiye'nin Dünya'ya tam entegrasyonu sağlanmış olacaktır.

Başka bir anlatımla, **TMS'nin uygulanmaya başlanması (TBMM gündemindeki yeni Türk Ticaret Kanunu'nun çıkması) ile birlikte, Türkiye'deki tüm firmaların mali tabloları aynı zamanda UFRS'ye yani dünya genelindeki muhasebeleştirme ve raporlama esaslarına uygun hale gelecektir.**

**BU NEDENLE TMS'NİN MALİ MEVZUATA UYDURULMASI ŞEKLİNDE BİR ALTERNATİF YOKTUR. YAPILMASI GEREKEN, MALİ MEVZUATIN OLABİLDİĞİNCE VE HATTA TÜMÜYLE TMS'YE UYUMLU HALE GETİRİLMESİDİR.**



## 6. ÖZET VE SONUÇ :

Vergisel açıdan ihracat hasılatının ne zaman doğduğu, ihracatın hangi ay KDV beyannamesinde beyan edileceği, fiili ihraç tarihine göre belirlenmekte olup, fiili ihraç tarihi ise 2007/19 no.lu Gümrük Genelgesi'ndeki esaslara göre ihraç beyannamesinin kapanma tarihidir. Bu tarih <https://uygulamalar.gumruk.gov.tr/vedop> adresli web sitesinden izlenebilmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) açısından hasılatın doğduğu tarih fiili ihraç tarihinden önce veya sonra olabilmektedir. TMS Uluslararası Muhasebe Standartları (UFRS) ile birebir aynıdır. SPK'ya tabi şirketler ve UFRS uyarınca bağımsız denetim yaptıran firmalar, resmi defterlerindeki fiili ihraç tarihine göre oluşmuş ihraç hasılatlarını 18 no.lu hasılat standardına göre revize etmektedirler. Yasalaşması beklenen yeni Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girdiğinde, bu Kanun'da yer alan hüküm uyarınca tüm firmalar için muhasebelerin Türkiye Muhasebe Standartları'na uyumlu şekilde tutulması mecburiyeti doğacaktır. Bu durumda tüm firmalar vergi beyannamelerini verirken defterlerindeki ihraç tarihlerine değil, fiili ihraç tarihlerine itibar etmek zorunda kalacaklardır.

TMS ile vergi mevzuatı arasındaki bu ve benzeri uyumsuzlukların giderilmesinde TMS'nin vergi mevzuatına uydurulması söz konusu olamaz. Vergi mevzuatının olabildiğince, hatta tümüyle TMS'ye uyumlu hale getirilmesi, firmaların bu uyumsuzluklardan duyacakları rahatsızlıkları giderecektir.

## KAYNAKÇA

T.C. Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 04.04.2007 tarih B.02.1.GÜM.0.06.00.18.541-1962 - 2007/19 sayılı genelgesi.  
T.C. Maliye Bakanlığı'nın 08.06.1998 tarih ve 21487 sayılı muktezası.  
T.C. Maliye Bakanlığı'nın 27.01.2010 tarih ve 53 sayılı KDV Sirküleri.  
<https://uygulamalar.gumruk.gov.tr/vedop>  
18 no.lu TMS Standardı (RG. 09.12.2005 - 26018)