



Received / Makale Geliş Tarihi 18.02.2026
Published / Yayınlanma Tarihi 31.03.2026
Volume (Issue) Cilt (Sayı) 10 (64)
pp / ss 522-530

Research Article /Araştırma Makalesi
10.5281/zenodo.19341497
Mail: editor@pejoss.com

Doç. Dr. Ali Antepli

Selçuk Üniversitesi, Beyşehir AA İşletme Fakültesi, Konya / Türkiye, ali.antepli@selcuk.edu.tr
<https://orcid.org/0000-0001-9939-2443>
ROR Id: <https://ror.org/045hgzm75>

İhraç Kayıtlı Satışlarda KDV Uygulaması: Hukuki Çerçeve, Avantajlar ve Uygulama Sorunları

Vat Application in Export-Registered Sales: Legal Framework, Advantages, And Implementation Issues

ÖZET

İhraç kayıtlı satışlar, Katma Değer Vergisi (KDV) sisteminde ihracatı teşvik etmek amacıyla düzenlenmiş özel bir vergisel mekanizmadır. Bu sistem kapsamında imalatçılar, ihracatçılara yaptıkları mal teslimlerinde KDV tahsil etmemekte; buna karşılık söz konusu vergi tecil edilmekte ve ihracatın gerçekleşmesi halinde terkin edilmektedir. Bu yönüyle uygulama, klasik KDV istisnasından ayrılarak şarta bağlı bir istisna niteliği taşımaktadır. Çalışmada, ihraç kayıtlı satışların hukuki dayanağı, uygulama süreci, taraflara sağladığı mali avantajlar ile uygulamada karşılaşılan temel sorunlar ele alınmakta; özellikle süre sınırlamaları, belge düzeni ve imalatçı vasfına ilişkin riskler analiz edilmektedir. Ayrıca uygulamanın vergi güvenliği, kamu alacağı ve mükellef davranışları üzerindeki etkileri değerlendirilerek sistemin etkinliği tartışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, ihraç kayıtlı satış, tecil-terkin sistemi, ihracat, vergi hukuku

ABSTRACT

Export-registered sales constitute a specific mechanism within the Value Added Tax (VAT) system designed to promote exports. Under this system, manufacturers do not collect VAT on deliveries made to exporters; instead, the tax is deferred and subsequently cancelled upon the realization of export. In this respect, the mechanism differs from classical VAT exemptions and represents a conditional exemption model. This study examines the legal framework, operational process, financial advantages for the parties involved, and the practical challenges associated with export-registered sales. Particular emphasis is placed on time limitations, documentation requirements, and the legal status of manufacturers. Furthermore, the study evaluates the system in terms of tax security, public revenue, and taxpayer behavior, and discusses its overall effectiveness.

Keywords: Value Added Tax, export-registered sales, deferral-cancellation system, export, tax law

1. GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte uluslararası ticaret hacminde meydana gelen artış, devletleri ihracatı teşvik edici politikalar geliştirmeye yöneltmiştir. Bu bağlamda vergi politikaları, özellikle dolaylı vergiler aracılığıyla, ihracatın desteklenmesinde önemli bir araç olarak kullanılmaktadır. Katma Değer Vergisi (KDV) sistemi de bu çerçevede, ihracat işlemlerini vergi yükünden arındırmayı hedefleyen düzenlemeler içermektedir (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2022).

Türkiye’de KDV sisteminde ihracat, genel olarak istisna kapsamında değerlendirilmekte olup, ihraç kayıtlı satışlar bu istisnanın özel bir görünümünü oluşturmaktadır. Bu uygulama, imalatçıların doğrudan ihracat yapmaksızın ihracat sürecine dahil olmasına imkân tanımakta ve ihracatçı firmaların maliyetlerini azaltmaktadır (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2021).

İhraç kayıtlı satış sistemi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11/1-c maddesinde düzenlenmiş olup, “tecil-terkin” mekanizmasına dayanmaktadır. Bu mekanizma sayesinde vergi, ihracat gerçekleşene kadar ertelenmekte; ihracatın gerçekleşmesiyle birlikte tamamen ortadan kaldırılmaktadır. Böylece hem vergi güvenliği sağlanmakta hem de ihracat teşvik edilmektedir (Kızılot, 2019).

Ancak söz konusu sistem, sağladığı avantajların yanı sıra çeşitli riskleri de beraberinde getirmektedir. Özellikle ihracatın süresinde gerçekleştirilmemesi, belge düzenindeki eksiklikler ve imalatçı vasfına ilişkin tartışmalar uygulamada önemli uyumsuzlıklara yol açmaktadır. Bu durum hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından hukuki ve mali sonuçlar doğurmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, ihraç kayıtlı satışlarda KDV uygulamasını hukuki ve mali boyutlarıyla incelemek, sistemin avantajlarını ortaya koymak ve uygulamada karşılaşılan sorunları analiz ederek çözüm önerileri geliştirmektir.

2. LİTERATÜR VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Katma Değer Vergisi sisteminde ihracat işlemlerinin vergiden arındırılması, “varış ülkesi ilkesi”nin bir gereği olarak kabul edilmektedir. Bu ilkeye göre, mal ve hizmetler tüketildikleri ülkede vergilendirilmelidir. Dolayısıyla ihracat işlemlerinin KDV’den istisna edilmesi, uluslararası vergi rekabetinin sağlanması açısından önem taşımaktadır (Şenyüz vd., 2022).

İhraç kayıtlı satışlar ise bu genel ilkenin uygulamadaki özel araçlarından biri olarak ortaya çıkmıştır. Literatürde bu sistemin, özellikle imalatçıların finansman yükünü azaltarak üretimi teşvik ettiği ve ihracatçıların maliyetlerini düşürdüğü ifade edilmektedir (Öncel vd., 2021).

Bununla birlikte bazı çalışmalar, tecil-terkin sisteminin karmaşık yapısı nedeniyle uygulamada hata riskini artırdığını ve vergi idaresi ile mükellefler arasında uyumsuzlıklara neden olabildiğini ortaya koymaktadır (Kızılot, 2019). Özellikle süre aşımı, belge eksikliği ve şekil şartlarına uyumsuzluk gibi durumlar, vergi ziyat riskini beraberinde getirmektedir.

3. İHRAÇ KAYITLI SATIŞ KAVRAMI

İhraç kayıtlı satış; imalatçı tarafından üretilen malların, ihracatçıya Katma Değer Vergisi (KDV) tahsil edilmeksizin teslim edilmesi işlemidir. Bu sistemde KDV tamamen ortadan kaldırılmamakta, ihracatın gerçekleşmesine bağlı olarak ertelenmektedir (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2021, s. 312). Dolayısıyla söz konusu uygulama, verginin doğumunu engellemekte; yalnızca tahsil aşamasını ihracat şartına bağlamaktadır.

Bu yönüyle ihraç kayıtlı satışlar, klasik KDV istisnasından farklı olarak şartlı bir istisna niteliği taşımaktadır (Kızılot, 2019, s. 198). Klasik istisna uygulamalarında vergi doğmamakta veya doğsa dahi doğrudan ortadan kalkmakta iken, ihraç kayıtlı satışlarda vergi hesaplanmakta ancak tahsil edilmemektedir. Bu durum, sistemin “tecil-terkin” mekanizması çerçevesinde işlediğini göstermektedir.

İhraç kayıtlı satış uygulamasının temelinde, ihracatın vergisel yükten arındırılması amacı yatmaktadır. Nitekim KDV sisteminde benimsenen “varış ülkesi ilkesi” gereğince, malların tüketildikleri ülkede vergilendirilmesi esastır. Bu ilke doğrultusunda ihracat işlemleri KDV’den istisna edilmekte; ihraç kayıtlı satışlar ise bu istisnanın dolaylı bir uygulama aracı olarak karşımıza çıkmaktadır (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2022, s. 245).

Bununla birlikte ihraç kayıtlı satışlar, doğrudan ihracat işlemlerinden farklı olarak iki aşamalı bir yapıya sahiptir. İlk aşamada imalatçı ile ihracatçı arasında gerçekleşen teslim işlemi bulunmakta; ikinci aşamada ise ihracatçı tarafından malın yurt dışına fiilen ihraç edilmesi gerekmektedir. Bu iki aşamalı yapı, sistemin hem avantajlarını hem de risklerini beraberinde getirmektedir.

Uygulamanın bir diğer önemli özelliği, yalnızca belirli şartları sağlayan mükellefler tarafından kullanılabilmesidir. Özellikle satıcının imalatçı olması, işlemin ihraç kayıtlı sayılabilmesi açısından temel bir koşuldur. Bu durum, sistemin kötüye kullanımını önlemeye yönelik bir güvenlik mekanizması olarak değerlendirilmektedir.

Son olarak, ihraç kayıtlı satışlar vergisel açıdan bir teşvik unsuru olmasının yanı sıra, kamu alacağının korunmasına yönelik bir denge mekanizması da içermektedir. Zira ihracatın gerçekleşmemesi halinde ertelenen vergi tahsil edilmekte ve böylece vergi kaybının önüne geçilmektedir. Bu yönüyle sistem hem mükellef lehine avantaj sağlayan hem de idare açısından güvence oluşturan hibrit bir yapı arz etmektedir.

4. TARAFLAR VE YARARLANMA ŞARTLARI

4.1. İmalatçı Şartı

İhraç kayıtlı satıştan yararlanabilmek için satıcının imalatçı olması gerekmektedir. İmalatçı sayılabilmek için sanayi sicil belgesi, üretim altyapısı ve kapasite raporu gibi unsurların bulunması gerekmektedir (GİB, 2014).

4.2. İhracat Şartı ve Süre

İhracatçı firma, ihraç kayıtlı olarak satın aldığı malları teslim tarihinden itibaren üç ay içinde ihraç etmekle yükümlüdür (3065 sayılı KDV Kanunu, 1984).

5. TECİL-TERKİN MEKANİZMASI

İhraç kayıtlı satışlarda uygulanan tecil-terkin mekanizması şu şekilde işlemektedir:

1. KDV hesaplanır ancak tahsil edilmez
2. Vergi dairesince tecil edilir
3. İhracat gerçekleşirse terkin edilir
4. İhracat gerçekleşmezse vergi tahsil edilir (GİB, 2023)

Bu sistem, verginin ihracat şartına bağlandığını göstermektedir.

6. UYGULAMANIN AVANTAJLARI

6.1. İmalatçı Açısından

1. İhraç kayıtlı satışlar imalatçılar açısından önemli avantajlar sağlamaktadır. Bunlar arasında KDV finansman yükünün ortadan kalkması ve nakit akışının iyileşmesi yer almaktadır (Şenyüz vd., 2022, s. 248).

2. KDV Finansman Yükünün Ortadan Kalkması:

○ Normal bir satış işleminde imalatçı, ürettiği malı satarken KDV'yi tahsil eder ve devlete ödemek üzere geçici olarak elinde tutar. Ancak bu KDV'yi tahsil edene kadar, üretimin her aşamasında (hammadde alımı, enerji, işçilik vb.) yüklendiği giriş KDV'leri olur. İmalatçı, çıkış KDV'si tahsil etmediği zaman, yüklendiği bu giriş KDV'lerini (indirim mekanizması sayesinde) ödeyeceği KDV'den düşerek veya iade olarak finansman yükünü hafifletir.

○ İhraç kayıtlı satışlarda ise imalatçı, ihracatçıya yaptığı satışta KDV hesaplamaz ve dolayısıyla KDV tahsil etmez. Bu durum, imalatçının aslında devlete ödemesi gereken bir KDV yükümlülüğünün doğmasını engeller (daha doğrusu erteler/terkin eder). Böylece imalatçının kasasından KDV devlete ödenmek üzere çıkmaz. Bu, önemli bir finansal rahatlama sağlar, zira satış bedeli üzerinden hesaplanan %20 gibi bir orandaki KDV'yi önce tahsil edip sonra devlete aktarma ihtiyacı ortadan kalkar.

○ İmalatçı, yüklendiği KDV'leri ise (ihracat gerçekleştikten sonra) iade alabilir veya diğer vergi borçlarına mahsup edebilir. Bu da mükellefin finansman yükünü daha da azaltır.

3. Nakit Akışının İyileşmesi:

○ KDV finansman yükünün ortadan kalkması doğrudan nakit akışını iyileştirir. Çünkü imalatçı, satış bedelinin üzerine KDV ekleyip ihracatçıdan bu vergiyi tahsil etmek zorunda kalmaz. Bu, ürünün ihracatçıya daha uygun fiyatla satılabilmesine de olanak tanır.

○ En önemlisi, imalatçının kasasından devlete aktarılacak büyük bir KDV tutarı çıkmaz. Bu para, işletmenin operasyonel faaliyetleri, yeni yatırım, hammadde alımı gibi alanlarda kullanılabilir. Ayrıca, yüklendiği KDV'yi iade alma hakkı, işletmeye ek bir nakit girişi sağlar veya vergi borçlarını dengelemesine yardımcı olur. Bu durum, işletmenin genel likidite pozisyonunu güçlendirir ve finansal esnekliğini artırır.

Bu iki avantaj, aslında tek bir mekanizmanın (KDV'nin ihracatçıdan tahsil edilmemesi) farklı finansal yansımalarıdır. İmalatçının sermayesinin KDV olarak bağlanması önüne geçilmesi hem operasyonel verimliliği artırır hem de ihracat kanalını kullanan imalatçıların rekabet gücünü destekler

6.2. İhracatçı Açısından

İhracatçılar açısından ise KDV ödemeden mal temin edilmesi ve maliyet avantajı sağlanması söz konusudur (Öncel vd., 2021, s. 315).

1. KDV Ödemeden Mal Temin Edilmesi:

- Normal şartlarda, iç piyasadan mal alan bir ihracatçı (imalatçıdan veya diğer tedarikçilerden bağımsız olarak) mal alım bedelinin üzerine KDV ödemek zorundadır. Bu ödenen KDV, ihracat gerçekleştiğinde sonra iade alınabilir veya indirim konusu yapılabilir; ancak bu, bir süre için ihracatçının parasının KDV'ye bağlanması anlamına gelir.
- İhraç kayıtlı satış sisteminde ise ihracatçı, imalatçıdan malı alırken KDV ödemez. KDV tutarı faturaya yansıtılmaz (yansıtılsa bile tecil edilir). Bu durum, ihracatçının malı tam KDV oranında alması durumunda ödeyeceği ek %20 (veya farklı oranlardaki) KDV tutarını peşinen cebinden çıkarmak zorunda kalmamasını sağlar. Bu, doğrudan bir finansman kolaylığıdır.
- Bu sayede ihracatçı, sermayesini KDV'ye bağlamak yerine, bu finansmanı doğrudan operasyonlarına (nakliye, pazarlama, yeni pazar araştırması vb.) ayırabilir.

2. Maliyet Avantajı Sağlanması:

- KDV ödemeden mal temin edilmesinin doğal bir sonucu olarak, ihracatçının mal edinim maliyeti doğrudan o KDV kadar azalır. Her ne kadar ihracatçı, normalde ödediği KDV'yi de iade alabilecek olsa da, KDV'yi hiç ödememek işlem maliyetini sıfırlar ve nakit akışını anında rahatlatır.
- Bu maliyet avantajı, ihracatçının yurt dışı pazarlarda daha rekabetçi fiyatlar sunabilmesine olanak tanır. Uluslararası ticarete küçük detaylar bile rekabet gücünü etkileyebildiğinden, KDV maliyetinden baştan muaf olmak, ürünün nihai satış fiyatını düşürerek ihracatçının pazar payını artırma potansiyelini güçlendirir.
- Ayrıca, KDV'yi ödeyip iade alma sürecindeki bürokratik işlemler, bekleme süreleri ve olası sorunlar da bir maliyet unsuru olarak kabul edilebilir. İhraç kayıtlı satış bu dolaylı maliyetleri de ortadan kaldırarak ihracatçıya ek avantaj sağlar.

Kısacası, ihraç kayıtlı satışlar ihracatçılara KDV finansman maliyeti ve KDV iadesi bürokrasisi olmaksızın ürün temin etme fırsatı sunarak uluslararası pazarlardaki rekabet güçlerini artırmalarına yardımcı olur. Bu da Türkiye'nin ihracat hedeflerine ulaşmasında kritik bir rol oynayan teşviklerden biridir.

7. UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

7.1. Süreye Uyulmaması

İhracatın süresinde gerçekleştirilmemesi halinde tecil edilen vergi tahsil edilmekte ve vergi zıyaı cezası uygulanabilmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Bu ifade, ihraç kayıtlı satış sisteminin belki de en kritik risk noktasını ve karşılaşılan temel sorunlardan birini çok net bir şekilde ortaya koymaktadır. İhraç kayıtlı satışlar avantajlar sunarken, ihracatın gerçekleşmesi şartına bağlı olduğu için bu şarta uyulmadığında ciddi yaptırımlarla karşılaşılır. Şimdi bu cümlenin ifade ettiği durumu biraz daha detaylandıralım:

1. Tecil Edilen Verginin Tahsil Edilmesi:

- İhraç kayıtlı malı ihraç kayıtlı olarak satın aldığı KDV ödemiş değildir. İmalatçı da bu KDV'yi vergi dairesine tecil ettirmiştir.
- Ancak, ihracatçı malı yasal süresi içinde (genellikle 3 ay, bazı durumlarda uzatılabilir) yurt dışına fiilen ihraç edemezse, tecil edilen bu KDV'nin durumu değişir.
- O KDV, artık terkin edilmeyecek (silinmeyecek) ve vergi dairesi tarafından imalatçıdan tahsil edilecektir. Bu, imalatçının aslında ihracatçıdan alması gereken vergiyi devlete kendi cebinden ödemek zorunda kalması anlamına gelir.

2. Vergi Zıyaı Cezası Uygulanabilmesi (Vergi Usul Kanunu, 1961):

- Vergi Usul Kanunu (VUK), vergi zıyaını, "verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi" olarak tanımlar.

- İhraç kayıtlı satışta KDV tecil edildiği için, ihracatın gerçekleşmemesi durumunda bu vergi aslında zamanında ve doğru bir şekilde tahakkuk ettirilmemiş veya ödenmemiş olur.
- İmalatçı, KDV'yi tahsil etmediği ve devlete ödemediği için, ihracatın gerçekleşmemesi halinde oluşan bu durum vergi ziyayı olarak değerlendirilebilir.
- Vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan verginin bir katı oranında uygulanır. Yani imalatçı, ödemesi gereken KDV tutarı kadar da ceza ödemek zorunda kalabilir.
- Ayrıca, verginin vadesinde ödenmemiş olmasından dolayı gecikme faizi de uygulanır. Yani imalatçı sadece KDV ve cezayı değil, aynı zamanda tecil edilen KDV'nin tahakkuk tarihinden itibaren oluşan gecikme faizini de ödemekle yükümlü olur.

7.2. Uygulamadaki Etkileri ve Risklerin Yönetimi

- İmalatçıya Yüklenen Ciddi Risk: İhracatçının malı ihraç edememesi doğrudan imalatçının finansal yükümlülüğünü doğurur. Bu nedenle imalatçıların, ihraç kayıtlı satış yaptıkları ihracatçıları iyi tanımaları ve güvenilir firmalarla çalışmaları önemlidir.
- Sözleşmelerin Önemi: Bu riski minimize etmek için imalatçı ve ihracatçı arasında ayrıntılı bir sözleşme yapılması hayati önem taşır. Sözleşmede, ihracatın süresinde gerçekleşmemesi halinde KDV, faiz ve cezaların kim tarafından ödeneceğinin açıkça belirtilmesi gereklidir. Genellikle, bu durumda oluşan tüm mali yükümlülükler ihracatçıya fatura edilir veya ondan talep edilir.
- İhracatçının Sorumluluğu: İhracatçı da malı yurt dışına süresinde ihraç etme konusunda azami özeni göstermelidir. Aksi takdirde, hem imalatçıya karşı finansal yükümlülük altına girecek hem de ticari itibarı zarar görebilecektir.
- Mücbir Sebep Durumları: Bazı durumlarda (deprem, savaş, pandemi gibi kontrol dışı olaylar) ihracat süresi uzatılabilir. Ancak bunun için ilgili mercilere başvurularak uygunluk alınması gerekir.

Bu madde, ihraç kayıtlı satış sisteminin çift taraflı bir kılıç olduğunu, avantajlarının yanı sıra ciddi riskleri de barındırdığını çok iyi vurgular. Bu yüzden mükelleflerin bu süreçte son derece dikkatli ve mevzuata uygun hareket etmeleri zorunludur.

7.3. Malın Aynen İhracı Şartı

Malın esaslı değişikliğe uğratılmadan ihraç edilmesi gerekmektedir. Aksi halde işlem ihraç kayıtlı satış kapsamında değerlendirilmeyebilir (GİB, 2014).

Bu madde, ihraç kayıtlı satışlar sistemindeki "malın ayniyeti" prensibinin önemini vurguluyor ve uygulamada sıkça karşılaşılan bir başka önemli soruna işaret ediyor. Şimdi bu prensibi ve beraberindeki riskleri detaylandıralım:

7.3.1. Malın Esaslı Değişikliğe Uğratılmadan İhracı Şartı

- Prensibin Temeli: İhraç kayıtlı satış, imalatçının ürettiği belirli bir malın, ihracatçı aracılığıyla aynen yurt dışına gönderilmesi esasına dayanır. Buradaki "aynen" ifadesi, malın kimliğinde, türünde veya temel niteliklerinde önemli bir değişiklik olmaması demektir. Amaç, imalatçının KDV'siz teslim ettiği ürünün orijinal haliyle ihraç edildiğinden emin olmaktır.
- Esaslı Değişiklik Ne Demektir?
 - Basit İşlemler (Esaslı Değişiklik Sayılmaz): Malın ambalajlanması, etiketlenmesi, depolanması, kalite kontrolü gibi, malın özünü ve ticari mahiyetini değiştirmeyen işlemler genellikle esaslı değişiklik olarak kabul edilmez. Örneğin, imalatçının ürettiği tişörtlerin ihracatçı tarafından yurt dışı pazarına uygun farklı bir ambalajla paketlenmesi.
 - Esaslı Değişiklik Sayılan Durumlar: Malın fiziksel veya kimyasal yapısını, fonksiyonunu veya ticari vasfını değiştiren işlemler esaslı değişiklik olarak kabul edilir.
 - Örnek 1 (Üretim Süreci): Bir imalatçıdan "kumaş" olarak ihraç kayıtlı alınan malın, ihracatçı tarafından "konfeksiyon ürünü (gömlek, pantolon vb.)" haline getirilerek ihraç edilmesi. Bu durumda, ihracatçı kumaşı sadece aracılık etmemiş, üzerinde ilave bir üretim süreci gerçekleştirmiştir. Artık ihraç edilen ürün "kumaş" değil, "konfeksiyon ürünü"dür.
 - Örnek 2 (Montaj/Birleşim): Bir imalatçıdan ihraç kayıtlı olarak alınan "belirli parçaların", ihracatçı tarafından bir araya getirilerek "yeni bir makine veya cihaz" oluşturulması ve bunun ihraç edilmesi.

- Örnek 3 (İşleme/Dönüştürme): Plastik hammadde olarak alınan bir ürünün, ihracatçı tarafından işlenip farklı bir plastik eşya olarak ihraç edilmesi.
- Risk ve Sonuçları:
 - Eğer ihracatçı, ihraç kayıtlı aldığı mal üzerinde esaslı bir değişiklik yaparak ihraç ederse, bu işlem "ihraç kayıtlı satış" kapsamında sayılmayabilir.
 - Bu durumda, imalatçıdan tecil edilen KDV'nin terkin şartı ortadan kalkar ve tıpkı süresinde ihracatın gerçekleşmemesi durumunda olduğu gibi, KDV'nin faizi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte imalatçıdan tahsil edilmesi gündeme gelir.
 - Vergi idaresi, bu tür durumları özellikle gümrük beyannamelerindeki ürün tanımlamaları ile ihraç kayıtlı faturadaki ürün tanımlamalarını karşılaştırarak tespit edebilir. Ayrıca, ihraç kayıtlı malın değeri ile ihracatçının gümrük beyannamesinde beyan ettiği ürünün değeri arasında orantısız bir fark olması da şüphe uyandırabilir.

7.3.2. Uygulamadaki Önemi ve Dikkat Edilmesi Gerekenler:

- İş Birliği ve Anlaşma: İmalatçı ve ihracatçı, bu konuda net bir anlaşma sağlamalıdır. İhracatçı, malı hangi haliyle ihraç edeceğini imalatçıya bildirmeli ve imalatçı da bu durumun mevzuata uygun olup olmadığını teyit etmelidir.
- Gümrük Beyannamesi: İhracatçının düzenlediği gümrük beyannamesindeki mal tanımının, imalatçının düzenlediği ihraç kayıtlı faturadaki mal tanımına uygun olması gerekmektedir. Farklılıklar, olası incelemelerde sorun yaratabilir.
- İmalatçının Sorumluluğu: Her ne kadar esaslı değişikliği yapan ihracatçı olsa da KDV'nin tahsili ve cezaların muhatabı genellikle malı ihraç kayıtlı satan imalatçıdır. Bu nedenle imalatçıların bu tür durumları önlemek için gerekli tedbirleri alması veya sözleşmelerle sorumluluğu ihracatçıya yüklemesi önemlidir.

Bu madde, ihracat kayıtlı satışların sadece KDV avantajı değil, aynı zamanda belirli kurallara uyma zorunluluğu getiren sıkı bir düzenleme olduğunu gösteriyor. İhracatın gerçekleşme şekli konusunda da yasal sınırlamalar bulunmaktadır.

7.4. Belge Düzeni

İhracatın ispatı açısından gümrük beyannamesi ve diğer belgelerin eksiksiz olması gerekmektedir (GİB, 2014).

Bu madde, ihraç kayıtlı satışlar sisteminde "belgeleme"nin merkezi rolünü ve bununla ilgili en sık karşılaşılan sorun alanlarından birini özetliyor. İhraç kayıtlı satışlar, kayıt ve belge temelli bir sistemdir; dolayısıyla ispat yükümlülüğü büyük önem taşır.

7.4.1. Belgelemenin Önemi ve Gerekliliği

- İspat Yükümlülüğü: İmalatçının KDV tahsil etmediği ve bu KDV'nin tecil edildiği bir işlemde, söz konusu KDV'nin gerçekten de terkin edilebilmesi için ihracatın fiilen gerçekleştiğinin ve yasal şartlara uygun olduğunun ispat edilmesi zorunludur. Bu ispat, eksiksiz ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelerle yapılır.
- Temel Belge: Gümrük Beyannamesi: İhraç kayıtlı satışlarda ihracatın gerçekleştiğinin en temel ve güçlü kanıtı, ilgili gümrük idaresi tarafından onaylanmış ve malın fiili olarak yurt dışına çıktığını gösteren Gümrük Beyannamesi'dir (özellikle de elektronik ortamda tescil edilmiş ve kapatılmış hali). Bu beyanname, hangi malın, hangi değerle, ne zaman ve nereye ihraç edildiğini detaylandıran resmi bir belgedir.
- Diğer Önemli Belgeler: Gümrük beyannamesinin yanı sıra, ihracat işlemi tamamlayan ve destekleyen başka belgeler de mevcuttur. Bunlar arasında şunlar yer alabilir:
 - İhraç Kayıtlı Satış Faturası: İmalatçı tarafından düzenlenen ve üzerinde "3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi gereğince ihraç kayıtlıdır" ibaresi bulunan fatura.
 - Sevk İrsaliyesi: Malın sevkiyatını gösteren, fatura ile ilişkilendirilmiş belge.
 - Taşıma (Navlun) Belgeleri: Konşimento (deniz yolu), havayolu taşıma senedi (hava yolu), CMR (kara yolu) gibi malların yurt dışına taşındığını ispat eden belgeler.

- Döviz Alım Belgesi (DAB) veya Banka Dekontları: İhracat bedelinin tahsil edildiğini gösteren belgeler (ihracatçı açısından).
- Gümrük Çıkış Beyannamesinin Tescil Numarası ve Kapanış Bilgisi: Elektronik ortamda gümrük beyannamesinin kapanış bilgileri, ihracatın gerçekleştiğinin resmi kanıtıdır.

7.4.2. Eksik Belgelemenin Sonuçları

- Tecil Edilen KDV'nin Terkin Edilmemesi: Eğer ihracatın gerçekleştiği ve yasal şartlara uygun olduğu eksiksiz belgelerle ispat edilemezse, tecil edilen KDV'nin terkin işlemi yapılmaz. Bu durumda imalatçıdan bu KDV, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası ile birlikte tahsil edilir.
- KDV İadesi Talebinin Reddi: İmalatçının yüklendiği KDV'leri iade alma talebi (ister nakden ister mahsup yoluyla olsun), belgelerin eksikliği nedeniyle reddedilebilir veya incelemelerle gecikebilir. Bu durum, imalatçının finansal planlamasını olumsuz etkiler.
- İdari Para Cezaları ve Vergi İncelemeleri: Belge düzenindeki eksiklikler veya usulsüzlükler, Vergi Usul Kanunu kapsamında usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına yol açabilir. Ayrıca, bu tür durumlar vergi idaresinin daha geniş kapsamlı bir inceleme başlatmasına neden olabilir.

7.4.3. Uygulamada Dikkat Edilmesi Gerekenler

- Sistematik Kayıt Tutma: Hem imalatçı hem de ihracatçı, ihracat kayıtlı işlemlere ilişkin tüm belgeleri düzenli ve sistematik bir şekilde muhafaza etmelidir.
- Elektronik Takip: Günümüzde gümrük beyannameleri çoğunlukla elektronik ortamda tescil edilmekte ve takip edilmektedir. İhracatın gerçekleşip gerçekleşmediği (beyannamenin kapatılıp kapatılmadığı) bu sistemler üzerinden kolayca sorgulanabilmelidir.
- Belge Kontrol Mekanizması: İmalatçı, ihracatçıdan ihracatın gerçekleştiğine dair (özellikle teyit edilmiş gümrük beyannamesi bilgileri) kanıtları talep etmeli ve bu belgeleri düzenli olarak kontrol etmelidir.
- Mali Müşavir Desteği: İhracat kayıtlı satışlar gibi karmaşık KDV uygulamalarında, konusunda uzman bir mali müşavirden destek almak, belge düzeni ve ispat konularındaki riskleri minimize etmenin en etkili yollarından biridir.

Sonuç olarak, ihracat kayıtlı satışlarda belgeleme, sadece bir bürokratik Formalite değil, aynı zamanda hem mükelleflerin haklarını koruyan hem de vergi idaresinin denetimini sağlayan temel bir güvencedir. Eksiklikler, maliyeti yüksek sonuçlara yol açabilir

7.5. İmalatçı Vasıf Riski

İmalatçı şartlarının sağlanmaması durumunda işlem geçersiz sayılarak vergi tarhiyatı yapılabilmektedir (Kızılot, 2019).

Bu madde, ihracat kayıtlı satışlar sisteminde satıcının imalatçı vasfının ne kadar kritik bir unsur olduğunu vurgulamaktadır. İhracat kayıtlı satış mekanizmasının temelinde, KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesinde açıkça belirtildiği üzere, satıcının imalatçı olması şartı vardır. Bu şartın sağlanmaması durumunda tüm işlem risk altına girer.

7.5.1. İmalatçı Vasıf Şartı ve Önemi

- Kanundaki Temel Koşul: KDV Kanunu ve ilgili tebliğler, ihracat kayıtlı satış yapma hakkını sadece imalatçılara tanımıştır. Bu, sistemin temel prensibidir. Amaç, katma değer yaratan, üretim gerçekleştiren işletmeleri desteklemek ve onların finansman yükünü hafifletmektir.
- Kimler İmalatçı Sayılır? Genel olarak bir mükellefin imalatçı sayılabilmesi için şu özelliklere sahip olması beklenir:
 - Sanayi Sicil Belgesi: Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'ndan alınmış Sanayi Sicil Belgesi'ne sahip olmak. Bu belge, bir işletmenin imalat faaliyeti yürüttüğünün resmi kanıtıdır.
 - Kapasite Raporu: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'ne (TOBB) bağlı odalar veya başka yetkili kurumlarca verilmiş kapasite raporuna sahip olmak. Bu rapor, işletmenin belirli bir mamulü ne kadar üretebileceğini gösterir.
 - Üretim İçin Gerekli Altyapı: Üretim yapabilmek için gerekli makine, teçhizat, tesisat ve işçi donanımına sahip olmak.

- Katma Değer Yaratma: Satılan malın, üretilen girdiler kullanılarak ve belirli bir üretim süreciyle dönüştürülerek ortaya çıkarılması, yani o mala ekonomik bir değer katılması. (Örneğin, sadece hazır alıp-satıcı olmak, etiket değiştirmek veya basit paketleme yapmak imalatçılık sayılmaz.)
- Gerekli İzinler ve Kayıtlar: İlgili meslek odalarına kayıtlı olmak veya üretim faaliyeti için gerekli diğer izinlere sahip olmak.

7.5.2. İmalatçı Vasıf Riski ve Sonuçları

- İşlemin Geçersiz Sayılması: Eğer bir firma ihraç kayıtlı satış yapmış, ancak sonradan imalatçı vasfını taşımadığı tespit edilmişse, yapılan ihraç kayıtlı işlem geçersiz sayılır.
- KDV Tarhiyatı: İşlem geçersiz sayıldığında, imalatçının ihracatçıya yaptığı satış için tahsil etmeyip tecil ettirdiği KDV'nin, imalatçı adına orijinal satış tarihi itibarıyla KDV Kanunu kapsamında tarh edilmesi (hesaplanıp mükellefe bildirilmesi) gerekir.
- Gecikme Faizi ve Vergi Ziyai Cezası: KDV tarhiyatıyla birlikte, vadesinde ödenmemiş olan bu KDV için başlangıçtan itibaren gecikme faizi uygulanır. Ayrıca, vergi ziyai gerçekleştiği için Vergi Usul Kanunu kapsamında vergi ziyai cezası da kesilir (genellikle ziyaa uğratan verginin bir katı).
- E-fatura Uygulamaları: Günümüzde e-fatura sistemindeki yenilikler ve entegrasyonlar sayesinde Gelir İdaresi Başkanlığı, mükelleflerin (özellikle vergi kimlik numaraları üzerinden) imalatçı vasfını taşıyıp taşımadıklarını daha kolay tespit edebilmektedir. Bu da ihraç kayıtlı işlem yapan firmalar için riski artırmaktadır.

7.5.3. Dikkat Edilmesi Gerekenler

- Kapsamlı Değerlendirme: İhraç kayıtlı satış yapacak firmaların, bu işlemi gerçekleştirmeden önce kendi şirketlerinin mevzuat açısından imalatçı vasfını taşıyıp taşımadığını kapsamlı bir şekilde değerlendirmesi şarttır.
- Belgelerin Güncelliği: Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu gibi belgelerin güncel ve geçerli olması gerekir.
- Danışmanlık: Konusunda uzman mali müşavirlerden veya bağımsız denetçilerden görüş almak, bu tür riskleri minimize etmenin önemli bir yoludur.
- Yargı Kararları: Uygulama, yargı organlarına da taşınan bir konudur. Yargı kararlarında da imalatçı vasfının tespiti konusunda çeşitli kriterler dikkate alınmaktadır.

Bu madde, ihraç kayıtlı satışların yalnızca ihracatın gerçekleşmesine bağlı olmadığını, aynı zamanda başlangıçta işlemi gerçekleştiren satıcının yasal statüsünün de büyük önem taşıdığını vurgulamaktadır. İmalatçı vasfının sağlanamaması, tüm teşvik mekanizmasını tersine çevirerek ağır mali yükümlülükler açabilir.

İhraç kayıtlı satışlarda en kritik şartlardan biri, teslim edilen malın ihracatçı tarafından esaslı bir değişikliğe uğratılmadan aynen ihraç edilmesidir. Ancak uygulamada bu şartın sınırları çoğu zaman tartışmalı hale gelmekte ve vergisel uyumsuzluklara yol açmaktadır.

Bu durumu somutlaştırmak amacıyla aşağıdaki örnek senaryo değerlendirilebilir:

Senaryo:

Türkiye'de faaliyet gösteren bir tekstil imalatçısı (A Ltd. Şti.), ürettiği kumaşları ihraç kayıtlı olarak bir ihracatçı firmaya (B A.Ş.) satmıştır. Satış sırasında KDV tahsil edilmemiş, ilgili vergi tecil edilmiştir. B A.Ş., söz konusu kumaşları olduğu gibi ihraç etmek yerine, bu kumaşlardan gömlek üretmiş ve nihai ürünü yurt dışına ihraç etmiştir.

Hukuki Değerlendirme:

Bu durumda, ihraç kayıtlı satışın temel şartlarından biri olan "malın aynen ihracı" koşulu ihlal edilmiş olmaktadır. Zira ihraç edilen mal, imalatçı tarafından teslim edilen kumaş değil, bu kumaştan üretilen farklı bir mamul (gömlek) niteliğindedir. Dolayısıyla yapılan işlem, KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında ihraç kayıtlı teslim olarak değerlendirilemeyecektir.

Bu çerçevede:

- Tecil edilen KDV, imalatçı açısından terkin edilmeyecek,

- Vergi dairesi tarafından tahsil edilecektir,
- Gecikme faizi uygulanabilecek,
- Ayrıca vergi ziyai cezası gündeme gelebilecektir.

7.5.4. Uygulamadaki Tartışmalar

Uygulamada, hangi işlemlerin “esaslı değişiklik” sayılacağı konusunda tereddütler ortaya çıkabilmektedir. Örneğin basit paketleme, etiketleme veya sınıflandırma işlemlerinin aynen ihracı bozup bozmayacağı doktrinde ve idari uygulamada farklı yorumlara konu olabilmektedir. Buna karşılık, üretim sürecine giren ve malın ekonomik niteliğini değiştiren işlemler (kesme, dikme, montaj vb.) genel olarak aynen ihracı ortadan kaldıran işlemler olarak kabul edilmektedir. Bu tür risklerin önlenmesi için, imalatçı ve ihracatçı arasında yapılan sözleşmelerde malın aynen ihraç edilmesine ilişkin açık hükümlere yer verilmesi ve ihracat sürecinin yakından takip edilmesi gerekmektedir. Aksi halde, ihraç kayıtlı satışın sağladığı vergisel avantajlar ortadan kalkmakta ve taraflar açısından önemli mali yükümlülükler doğabilmektedir.

8. SONUÇ

İhraç kayıtlı satışlar, ihracatın teşvik edilmesi ve üretim faaliyetlerinin desteklenmesi bakımından Türk vergi sisteminde önemli bir işlev üstlenmektedir. Bu uygulama sayesinde imalatçıların finansman yükü azalmakta, ihracatçıların maliyetleri düşmekte ve dolayısıyla uluslararası rekabet gücü artırılmaktadır. Bu yönüyle ihraç kayıtlı satışlar, yalnızca vergisel bir düzenleme değil, aynı zamanda ekonomik politika aracı niteliği taşımaktadır.

Bununla birlikte uygulamanın şekil şartlarına sıkı sıkıya bağlı olması ve süreye duyarlı bir yapı arz etmesi, mükellefler açısından önemli riskler doğurmaktadır. Özellikle ihracatın süresinde gerçekleştirilmemesi, belge düzenindeki eksiklikler ve imalatçı vasfına ilişkin hatalı değerlendirmeler, tecil edilen verginin tahsil edilmesine ve buna bağlı olarak gecikme faizi ile vergi ziyai cezalarının uygulanmasına neden olabilmektedir. Bu durum, başlangıçta sağlanan mali avantajların ortadan kalkmasına ve mükellefler açısından ciddi finansal yükler doğmasına yol açmaktadır.

Ayrıca uygulamanın teknik ve karmaşık yapısı hem mükellefler hem de vergi idaresi bakımından yorum farklılıklarına ve uygulama birliğinin zedelenmesine neden olabilmektedir. Özellikle “malın aynen ihracı” şartının sınırları ve imalatçı vasfının tespiti gibi konular, doktrinde ve yargı kararlarında tartışmalı alanlar olarak öne çıkmaktadır.

Bu çerçevede, ihraç kayıtlı satış sisteminin daha etkin ve güvenli bir şekilde uygulanabilmesi için; mevzuatın sadeleştirilmesi, uygulamaya ilişkin idari rehberlerin artırılması ve mükelleflerin bilgilendirilmesine yönelik çalışmaların güçlendirilmesi önem arz etmektedir. Bunun yanı sıra, dijital vergi denetim mekanizmalarının geliştirilmesi ve belge süreçlerinin elektronik ortamda daha etkin izlenmesi hem vergi güvenliğini artıracak hem de uygulamada karşılaşılan uyuşmazlıkları azaltacaktır.

Sonuç olarak, ihraç kayıtlı satışlar doğru uygulandığında önemli avantajlar sağlayan bir sistem olmakla birlikte, gerekli özen gösterilmediği takdirde ciddi vergisel riskler doğurabilecek bir yapıya sahiptir. Bu nedenle, söz konusu mekanizmanın hem hukuki hem de mali boyutlarıyla dikkatle değerlendirilmesi ve uygulamada titizlikle yönetilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2014). *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023). *KDV Rehberi*.

Kızılot, Ş. (2019). *Açıklamalı ve içtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2021). *Vergi hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2022). *Türk vergi sistemi*. Bursa: Ekin Yayınevi.

T.C. Resmî Gazete. (1984). *3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu*.

T.C. Resmî Gazete. (1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*.