

İNDİRİMLİ ORANA TABİ MALLARIN İHRAÇ KAYITLI SATILMASINDA KDV İADESİ

A- Kanun Hükümü

KDV Kanununun 11/1-c maddesine göre ihraç edilmek kaydıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmeyip, imalatçılar tarafından tahsil edilmeyen bu vergiler vergi beyannamesinde gösterilecek, ancak vergi dairesinde **tecil** edilecektir. İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmesi halinde tecil edilen vergi vergi dairesince **terkin** edilecektir.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek katma değer vergisi, ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapılacak olup, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan miktardan fazla olamayacaktır.

Katma değer vergisi sisteminde iade esas olarak mükellefin mal veya hizmet alımı nedeniyle yüklendiği ve indirim yoluyla gideremediği vergi kadardır. Genel prensip bu olmakla birlikte, ihraç kayıtlı mal satan imalatçılara yapılacak iadede satış bedeli üzerinden hesaplanan KDV'ni geçmemek üzere, yine yüklenilen KDV'nin iade edilmesi kabul edilmiştir. Normal oranda mal satan ve kar eden işletmeler yönünden bu yöntem önemli bir sorun yaratmadığı için 1986 yılından beri uygulanmaktadır. Ancak, indirimli orana tabi (%1 veya %8 gibi) malları ihraç kayıtlı olarak satan işletmelere yapılması gereken iadeler mükelleflerin fiilen yükledikleri KDV'nin çok altında kaldığı için haklı şikayetlere neden olmuştur.

Maliye Bakanlığı 64 sayılı KDV Genel Tebliği ile 21.09.1997 tarihinden itibaren ihraç kaydıyla indirimli orana tabi mal teslim eden mükelleflere yükledikleri katma değer vergisi kadar iade yapılabileceğini kabul ederek iade yönteminde KDV Kanunu'nun 29.maddesinde verilen yetkiye dayanarak değişiklik yapmıştır.

B- 64 No'lu Tebliğde Yapılan Açıklama

Maliye Bakanlığınca yayımlanan 64 no'lu KDV Genel Tebliğinin II.bölümü aşağıdaki gibidir.

“Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilemeyen kısmı, ihraç kaydıyla teslim yapanlara iade edilebilmektedir. Ancak, sözü edilen madde hükmüne göre iade edilecek tutar ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden fazla olamamaktadır.

Ancak, nakliye, makine-teçhizat, ambalaj, enerji gibi girdilerde genel vergi oranının uygulanması nedeniyle, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi dolayısıyla yüklenilen vergiler, bazı hallerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergilerden fazla olabilmektedir.

*Bu nedenle, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/4.maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak **indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde iade edilecek verginin hesabında; ihraç kaydıyla teslim bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması ile bulunacak tutardan fazla olmamak kaydıyla, teslimin bünyesine giren vergilerin esas alınması uygun görülmüştür. Bu husus vergilendirme dönemine bakılmaksızın, bu tebliğin yayımı (21/09/1997) tarihinden sonra, indirimli orana tabi mallarla ilgili olarak tecil-terkin kapsamında yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde geçerli olacaktır.***

Yapılan değişikliğe göre indirimli orana tabi malları ihraç kayıtlı teslim edenlere yapılacak iade, hesaplanan KDV üzerinden değil, fiilen yüklenen KDV üzerinden hesaplanacaktır. Diğer bir ifade ile bu yöntemde iadesi gereken KDV direkt ihracatta olduğu gibi hesaplanacaktır. Ancak, bu yöntem değişikliğinin KDV beyannamesi üzerinde nasıl gösterileceği yeterince açık değildir.

C- 72 No'lu KDV Genel Tebliği

Bilindiği gibi KDV beyannamelerinin şekli ve içeriği Ocak-1999 ayından itibaren değiştirilmiştir. Beyanname değişikliğinin açıklamasının yapıldığı 72 no'lu KDV Tebliğinde şu açıklama yapılmıştır.

*“Sonraki Döneme Devreden KDV'ne ilişkin 28.satırdaki rakamın hesaplanmasında (26-21) farkından; 53.satırda yer alan tutar indirilecek, **genel orana veya yükseltilmiş orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi** dolayısıyla iade edilmesi gereken ve 64.satırda gösterilen tutar **indirilmeyecektir.***

*Ancak, 64 no'lu KDV Genel Tebliğinde, **indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi dolayısıyla yüklenen vergilerin bu teslim dolayısıyla hesaplanan vergiden az olması halinde, iade edilecek verginin hesabında; ihraç kaydıyla teslim bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması suretiyle bulunacak tutardan fazla olmamak kaydıyla, teslimin bünyesine giren vergilerin esas alınacağı** açıklanmıştır. Bu durumda **indirimli oranda vergilendirilen malların ihraç kaydıyla tesliminde** 64.satıra yazılan tutarlar da 28.satırın hesaplanmasında dikkate alınacaktır.”*

Görüleceği üzere KDV beyannamesi üzerinde bir değişiklik veya açıklama yapılmadan beyannamenin düzenlenmesi hakkında 72 no'lu Tebliğde açıklama yapılmıştır.

D- Örnek Uygulamalar

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için yüklenen KDV seçeneğini tercih eden mükellefe ait aşağıdaki örnekleri inceleyelim.

Birinci örnekte mükellefe yüklenen 1.500.000.-TL. KDV'nin tamamı teslim tutarının %15'ini geçmediği için iade edilebilecektir. Ancak, 2.örnekte tecil edilecek KDV konusunda sorun yaşanmaktadır.

2.örnekte, Tecil Edilebilir KDV'nin beyannamede gösterilen hesaplanan KDV olarak gösterilmesi halinde Tecil Edilecek KDV'nin de bu tutar kadar olması gerekecektir. Bu taktirde beyannamedeki formüle göre ihracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV (62-63) sıfır olacaktır. Oysa mükellefin yüklendiği ve iade edilmesi gereken KDV 500.000.-TL'dir. Bu nedenle, indirimli orana tabi malları ihraç kayıtlı olarak teslim eden imalatçı işletmeler 62 ve 63.satırlarını ihraç kayıtlı satış faturasında gösterilen tutar kadar gösterecekler, 64.satıra ise "ihraç kayıtlı mal nedeniyle yüklenen KDV"ni yazacaklardır. İhracatın gerçekleştiği dönemde tecil edilen 300.000.-TL. KDV terkin edilecek, yüklenen 500.000.-TL. KDV de iade edilecektir.

3.örnekte ise, mükellefin yurtiçi teslimlerinden dolayı tahsil ettiği KDV 1.050.000.-TL, ihraç kayıtlı olarak hesapladığı KDV ise 100.000.-TL'dir. İhraç edilen mal için yüklenen KDV ise 500.000.-TL'dir. KDV beyannamesindeki formüle ve 72 nolu Tebliğdeki açıklamaya göre 64 no'lu satıra yazılan iadesi gereken 500.000.-TL. indirildiği taktirde sonraki döneme devreden KDV $(2.500.000 - (1.150.000 + 500.000))=850.000$ TL olmaktadır. Oysa mükellef hesaplanan KDV satırında gösterilen tutarın 100.000.-TL'ni tahsil edemeyecektir. Bu tutar fiiktir. Normalde iadeden sonra $(2.500.000-(1.050.000 + 500.000))=950.000$ -TL. devreden KDV kalması gerekmektedir. Beyannamede ise formüle göre devreden KDV 850.000.-TL. olarak hesaplanmaktadır. Mükellef tahsil etmediği halde beyannamesine yazdığı KDV nedeniyle devreden KDV azalmaktadır. Bu durumu önlemek için 28 no'lu satırın hesabında, 21 no'lu satır içinde ihraç kayıtlı satışa ait hesaplanan KDV'nin dikkate alınmaması gerekmektedir.

64 nolu Tebliğe göre işlem yapılmaması yani eski yöntemin uygulanması halinde mükellefe 1. ve 3 . örneklerde 100.000.-TL, 2.örnekte ise 500.000.-TL KDV iadesi yapılabilecektir.

E- SONUÇ VE ÖNERİ

Özetlemek gerekirse indirimli orana tabi malları ihraç kaydıyla satan mükellefler isterlerse ihracatçıdan tahsil etmedikleri KDV yerine, ihraç edilen mal için fiilen yükledikleri KDV'nin iadesini talep edebilirler. Yüklenen KDV'nin mevcut KDV beyannamesinin 55 ve 64. satırlarına yazılması gerekmektedir. Bu yöntemi tercih edenler tahsil edilmeyen KDV'yi bu toplama dahil etmemelidir. İfadeye rağmen devreden KDV çıkması halinde devreden KDV'nin hesabında ihracatçıdan tahsil edilmeyen KDV'nin dikkate alınmaması 28.satırın hesabında bu tutarında indirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, ödenecek KDV doğması halinde, örnek:2'de olduğu gibi tecil edilecek KDV'nin ihracatçıdan tahsil edilmeyen KDV kadar olmasına dikkat edilmelidir.

64 nolu Tebliğe göre fiilen yüklenen KDV'nin iade edilmesi yöntemini seçen ihraç kayıtlı mal satan mükellefler için , beyannamenin II nolu Tablosuna bir satır açılarak direkt ihracat gibi işlem yapmalarına imkan sağlanması halinde yukarıda belirtilen sorunlar tamamen ortadan kalkar . Bu takdirde mükellefin ihracatçıdan tahsil etmediği KDV'ni beyannamesine ve defter kayıtlarına dahil etmemesi , direkt ihracat gibi işlem yapması gerekir.

Yukarıda belirtilen tereddütlerin giderilmesi bakımından KDV beyannamesinin, dipnot eklemek veya yeni satır eklemek suretiyle yeniden düzenlenmesine ihtiyaç bulunmaktadır.