

T.C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İHRACATTA VE İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN
TESLİMLERDE KDV İADESİ VE MUHASEBESİ

CUMA ERCAN

(Yüksek Lisans Tezi)

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

Eskişehir

1995

İÇİNDEKİLER

| | |
|-------------------|----|
| KISALTMALAR | VI |
| GİRİŞ | 1 |

Birinci Bölüm

KONUyla İLGİLİ GENEL BİLGİLER

| | |
|--|---|
| I - İHRACAT VE KATMA DEĞER VERGİSİ | 4 |
| 1. İHRACATIN TANIMI, YASAL ÇERÇEVESİ VE ÖNEMİ | 4 |
| 1.1. İhracatın Tanımı | 4 |
| 1.2. İhracatın Yasal Çerçevesi | 5 |
| 1.3. İhracatın Önemi | 7 |
| 2. KDV 'NİN TANIMI, HESABI VE ÜLKEMİZDEKİ UYGULAMASI | 8 |
| 2.1. KDV 'nin Tanımı | 8 |
| 2.2. KDV 'nin Hesaplanması | 8 |
| 2.2.1. Satışlar - Alışlar Metodu | 9 |
| 2.2.2. Vergiden Vergi İndirim Metodu | 9 |
| 2.3. Ülkemizde Uygulanan KDV 'nin Genel Yapısı | 9 |

| | |
|---|----|
| II - KATMA DEĞER VERGİSİ 'NDE İHRACAT İSTİSNASI | 10 |
| 1. İHRACAT TESLİMLERİNDE İSTİSNA..... | 11 |
| 1.1.İhracat Teslimleri..... | 11 |
| 1.2.İstisnanın Uygulanacağı Teslim ve Hizmetler | 12 |
| 1.3.İstisnanın Uygulanması | 13 |
| 2. İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE İSTİSNA..... | 14 |
| 2.1.Genel Açıklama..... | 14 |
| 2.2.İstisnanın Uygulanacağı Teslimler..... | 15 |
| 2.2.1.İmalatçıların Yaptıkları Teslimler..... | 15 |
| 2.2.1.1.İmalatçının Tanımı..... | 16 |
| 2.2.1.2.Teslim Edilen Malların Niteliği..... | 17 |
| 2.2.2.İmalatçı Olmayanların Yaptıkları Teslimler..... | 17 |
| 2.3.İstisnanın Uygulanması..... | 18 |

İkinci Bölüm

İHRACAT TESLİMLERİNDE VE İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE KDV İADESİ

| | |
|--|----|
| I - İADE EDİLECEK KDV 'NİN TESPİT VE HESABI | 21 |
| 1. İHRACAT TESLİMLERİNDE..... | 21 |
| 1.1.Genel Açıklama..... | 21 |
| 1.2.Yüklenilen Vergilerin Tespiti..... | 22 |
| 1.2.1.Direkt KDV Yüklenimleri..... | 23 |
| 1.2.2.Genel Giderler Nedeniyle Yüklenilen KDV 'den Pay Verilmesi..... | 24 |
| 1.3.İndirilemeyen KDV 'nin Ayrıştırılması..... | 25 |
| 1.4.İade Edilecek KDV 'nin Tespiti | 26 |
| 2. İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE..... | 28 |
| 2.1.Tecil - Terkin İşlemleri..... | 29 |
| 2.2.İade Edilecek KDV 'nin Hesaplanması..... | 30 |

| | |
|---|----|
| II -İHRACAT BEDELLERİNİN YURDA GETİRİLMESİNE BAĞLI OLARAK İADENİN YAPILMASI VE İSTENİLECEK BELGELER | 32 |
| 1. İHRACAT BEDELLERİNİN YURDA GETİRİLMESİ VE İADE İLE İLİŞKİSİ..... | 32 |
| 1.1.İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi..... | 32 |
| 1.2.İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesinin İade ile İlişkisi..... | 33 |
| 2. NAKTEN VEYA MAHSUP YOLUYLA İADENİN YAPILMASI..... | 35 |
| 2.1.Nakten İade..... | 35 |
| 2.1.1.İnceleme ve Teminat Aranılmadan Yapılacak İadeler.. | 35 |
| 2.1.2.İnceleme Raporu veya Teminata Bağlı Olarak Yapılacak İadeler..... | 36 |
| 2.2.Mahsup Yoluyla İade..... | 37 |
| 2.2.1.İade Alacağıın Vergi Borçlarına Mahsubu..... | 37 |
| 2.2.2. Mahsup Sonrası Kalan İade Alacağı..... | 38 |
| 3. İADENİN YAPILMASI İÇİN İSTENİLECEK BELGELER..... | 38 |
| 3.1.Gümrük Çıkış Beyannamesi..... | 38 |
| 3.2.Döviz Alım Belgesi..... | 39 |
| 3.3.Alış ve Satış Faturaları..... | 40 |
| III - KDV İADESİ İLE İLGİLİ SAİR HUSUSLAR | 41 |
| 1. İADE YERİNE İNDİRİM UYGULAMASI..... | 41 |
| 2. İHRAÇ EDİLEN MALLARIN GERİ GELMESİ..... | 42 |
| 3. İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE İHRACATIN GERÇEKLEŞTİRİLMEMESİ..... | 43 |

Üçüncü Bölüm

İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLER İLE İHRACAT TESLİMLERİNDE KDV İADESİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

| | |
|---|---------|
| I - İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE KDV İADESİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ | 45 |
| 1. TECİL - TERKİN VE İADENİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ..... | 46 |
| 1.1.Ödenecek KDV 'nin Olmaması Hali..... | 46 |
| 1.2.Ödenecek KDV 'nin Olması Hali..... | 49 |
| 2. İHRACATIN GERÇEKLEŞMEMESİ HALİNDE YAPILACAK MUHASEBE KAYITLARI..... | 53 |
| 3. İHRAÇ EDİLEN MALLARIN GERİ GELMESİ HALİNDE YAPILACAK MUHASEBE KAYITLARI..... | 55 |
| 3.1.KDV 'nin İade ve Terkin Edilmemiş Olması Hali..... | 56 |
| 3.2.KDV 'nin İade ve Terkin Edilmiş Olması Hali..... | 57 |
| II - İHRACAT TESLİMLERİNDE KDV İADESİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ | 58 |
| SONUÇ..... | 61 |
| FAYDALANILAN KAYNAKLAR..... | i-iii |
| EKLER..... | iv-xiii |

KISALTMALAR

- A.A.T.U.H.K. : Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun
D.A.B. : Döviz Alım Belgesi
G.Ç.B. : Gümrük Çıkış Belgesi
K.D.V. : Katma Değer Vergisi
K.D.V.K. : Katma Değer Vergisi Kanunu
R.G. : Resmi Gazete
-

GİRİŞ

Ülke ekonomisinin gelişmesinde ihracatın büyük bir önemi vardır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde sık sık ortaya çıkan döviz darboğazı, ancak ihracatın artırılması ile aşılabılır. Fakat bu ülkelerin yeteri derecede ihraç edilebilir mal üretme ve ihracat yapma imkanları zayıftır. Bundan dolayı sözkonusu ülkelerin ihracat yapabilmeleri ve mevcut ihracatlarını arttırabilmeleri için ihracatı teşvik etmeleri gerekmektedir. Bu amaçla, sözkonusu ülkeler ya ihracatı kolaylaştırıcı ya da maliyetleri düşürücü tedbirler alırlar.

Ülkemizde de ihracat, bir dizi teşvik tedbirleriyle desteklenmektedir. Devletin aldığı bu tedbirlerden ihracatın finansmanı ile ilgili olanları, kamu harcamaları çerçevesine girer. Diğer tarafta ise, doğrudan doğruya vergilerle ilgili tedbirler yer almaktadır. İhracatın teşvikinde vergilerle ilgili tedbirlerin hemen hepsi, ihraç edilecek mal ve hizmetlerin üzerindeki vergi yükünü azaltmaya ve kaldırmaya yöneliktir.

Nitekim, KDVK'da da, ihraç edilen malların maliyetini etkileyen vergi yükünü kaldırmak ve ihraç mallarına uluslararası piyasalarda rekabet gücü sağlamak amacıyla ihraç edilen mal bedeli üzerinden KDV

tahsil edilmemesi yoluna gidilmiştir. Ancak ihracat teslimlerinin KDV 'den istisna edilmesi tek başına yeterli değildir. Çünkü, ihracatçılar ihrac ettikleri malları (ihrac kaydıyla alınan mallar hariç), imalatçı - ihracatçılar ise, hammadde ve malzemeleri tedarik ederken KDV ödemektedirler.Söz konusu mükelleflerin tedarik aşamasında KDV ödemeleri, teslimde ise tahsil etmemeleri, KDV 'nin tahsil - indirim zincirini bozmakta ve bu mükellefleri vergi yüküne maruz bırakmaktadır. Bundan dolayı istisnanın anlam kazanabilmesi için söz konusu vergi yükünün mükellefler üzerinden kaldırılması gerekir. Öyleyse, söz konusu teslimlerin KDV'den istisna edilmesiyle kalınmamalı; ihrac edilen mallar şu veya bu şekilde bünyesine girmiş bulunan KDV 'den de arındırılmalıdır.

İhracat teslimlerinin vergi yükünden arındırılması indirim veya indirimin kifayet etmediği hallerde iade yoluyla sağlanır. Yani ihracat teslimleriyle ilgili olarak tedarik aşamasında ödenen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV 'den indirilir. Fakat vergiye tabi işlemlerin bulunmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV mükelleflere iade edilir.

Diğer taraftan ihracatçıların tedarik aşamasında KDV ödemeleri geçici bir süre de olsa finansman sıkıntısı çekmelerine sebep olmaktadır. Özellikle büyük cirolarla çalışan Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve diğer ihracatçı firmalar bu uygulamadan daha çok etkilenmektedirler. İhracatın ülke ekonomisindeki öneminin her geçen gün daha iyi anlaşılacak teşvik edildiği ülkemizde bu sorunun da ortadan kaldırılması gerekmektedir. Nitekim KDVK'da yapılan değişikliklerle ihracatçıların ihrac etmek kaydıyla teslim aldıkları mallar için KDV ödememelerine imkan tanınmıştır. Bu şekilde KDV ödemeksizin mal teslim almaları, ihracatta ise KDV tahsil etmemeleri, ihracatçıları vergi yükü dışında bırakmaktadır.

Ancak ihrac kaydıyla teslimde bulunan mükelleflerin bu teslimleriyle ilgili KDV'yi tahsil etmemeleri, bu mükellefleri vergi yüküne maruz bırakmaktadır. Çünkü ,ihrac kaydıyla teslimde bulunan mükellefler bu teslimleriyle ilgili KDV'yi tahsil etmedikleri halde, hesaplanan KDV olarak beyan etmektedirler. İhracatın teşviki açısından bu vergi yükünün de mükellefler üzerinden kaldırılması gerekmektedir.

İhraç kaydıyla yapılan teslimlerin vergi yükünden arındırılması ise, tecil-terkin ve iade yoluyla sağlanmaktadır. İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükelleflerin ilgili dönemde ödenecek KDV'leri çıkarsa, ödenecek KDV 'nin, ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden dolayı tahsil edilmeyen KDV kadar kısmı tecil edilir. İhracatın gerçekleşmesi halinde tecil edilen vergi terkin edilir. İhraç kaydıyla yapılan teslimlerden dolayı tahsil edilmeyen KDV ile ödenecek KDV arasındaki müsbet fark ise mükelleflere iade edilir.

İhracatın ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerin vergi yükünden arındırılması, ilk bakışta görüldüğü kadar kolay değildir. Zira, KDVK 'nın uygulamasında mükelleflerin en fazla zorlandıkları konulardan birisi de KDV iadesidir. Çünkü, hangi işlemler nedeniyle yüklenen vergilerin iade edileceği, iade edilecek verginin nasıl hesaplanacağı, iade edilecek verginin alınabilmesi için vergi dairesine hangi belgelerin verileceği, iade edilecek verginin teminat ve inceleme gerektirip gerektirmediği gibi iade ile ilgili konuların bilinmesi gerekmektedir. Ayrıca KDV iadesiyle ilgili konuların KDV Genel Tebliği'nde dağınık bir şekilde yer alması ve zaman içinde değişikliğe uğraması, KDV iadesiyle ilgili açıklamaların en son şekliyle derlenip sistematik bir şekilde birleştirilmesini gerektirmektedir.

Bundan dolayı bu çalışmada en son değişiklikler de dikkate alınarak, ihracatta ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde KDV iadesi ve muhasebesi anlatılacaktır.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, konuyla ilgili genel bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde ,ihracatta ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde KDV iadesiyle ilgili uygulama esasları anlatılmıştır. Üçüncü bölümde ise, ihracatta ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde KDV iadesinin muhasebeleştirilmesi anlatılmıştır.

Birinci Bölüm

KONUyla İLGİLİ GENEL BİLGİLER

I - İHRACAT VE KATMA DEĞER VERGİSİ

1.İHRACATIN TANIMI, YASAL ÇERÇEVESİ VE ÖNEMİ

1.1.İhracatın Tanımı

İhracat denince, genellikle bir malın yabancı ülkeye satışı anlaşılmalıdır. Fakat, günümüzde ülkeler birbirlerine sadece mal satmıyorlar. Mallarla birlikte hizmet ve sermayeyi de satış konusu yapıyorlar. Mesela, bir inşaat mühendisi çizdiği projeyi yabancı ülkeye satabildiği gibi, yine yabancı ülkeye büro açmak için sermaye de gönderebilmektedir. Mühendisin çizdiği projeyi yabancı ülkeye satması hizmet ihracı olurken, büro açmak için sermaye göndermesi de sermaye ihracı olur(1).

(1) Tanju POLATKAN, "İhracatın Tanımı Yasal ve Kurumsal Çerçevesi", MALİYE POSTASI DERGİSİ, Yıl.9, S.176(1 Ocak 1988), s.63.

Öyleyse, ihracat sadece mal satışını kapsamaz. Mallarla birlikte hizmet ve sermayenin de satışını kapsayacak şekilde geniş bir kavramdır. Ancak bu çalışmada ihracat mal satışı anlamında kullanılacaktır. Bu anlamda ihracatın tanımını yapacak olursak; ihracat, bir malın yürürlükteki ihracat rejimi esaslarına göre gümrüğe getirilip gümrük mevzuatına uygun olarak çıkışı yapıldıktan sonra, kambiyo mevzuatına göre bedellerinin yurda getirilmesidir(2).

1.2. İhracatın Yasal Çerçevesi

İhracatın yasal çerçevesi, ihracatçı sıfatının kazanılmasından başlayıp, ihracatla ilgili işlemlerin tamamlanarak malların gümrükten çıkışı yapıldıktan sonra, bedellerinin yurda getirilip taahhüt hesaplarının kapatılmasını ve ek teşvik unsurlarının tahsilini kapsayacak şekilde geniş bir mevzuat grubunu içerir(3).

İhracatın yasal çerçevesini dört ana grupta toplayabiliriz:

- İhracat Rejimi,
- Gümrük Mevzuatı,
- Kambiyo Mevzuatı,
- Teşvik Mevzuatı.

Bu grupların herbiri çok geniş kapsamlı olup, ayrı bir inceleme gerektirdiğinden, burada sadece kısa açıklamalarda bulunulacaktır.

- İhracat Rejimi: İhracat öncesi işlemleri kapsar. Bir ülkede hangi malların ihraç edileceği, ihracat için hangi mercilere müracaat gerektiği ve ihracatın gerçekleştirilmesinde hangi usul ve esaslara uyulacağı gibi işlemleri kapsar.İhracat rejiminin dayanağını, ihracat rejim kararı ve

(2) Uğur ERCAN, "İhracat Mevzuatı", İHRACAT KONFERANSI, İstanbul Ticaret Odası Ya. No. 22, İstanbul, 1984,s.7.

(3) ERCAN, a.g.k.,s.4.

ihracat yönetmeliği ile bunlara istinaden Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından yayınlanan ihracat tebliğleri ve sirküleri oluşturur(4).

- Gümrük Mevzuatı:İhraç edilecek malların gümrükten geçirilip, yurt dışı edilmesinde uyulması gereken şekil ve şartları belirler. Bu belirlemeyi, özellikle gümrük mevzuatının çıkış ve transitle ilgili hükümleri yapar. Gümrük mevzuatının esasını, 1615 sayılı gümrük kanunu ve bu kanuna dayalı olarak yayınlanan gümrük yönetmeliği ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın yayınladığı genelgeler oluşturur(5).

- Kambiyo Mevzuatı:Gümrükten çıkışı yapılan mallara ait bedellerin yurda getirilmesi ve tahsil edilmesinde uyulması gereken usül ve esasları belirler. Kambiyo mevzuatının dayanağını, 1567 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Yasası ve bu yasaya dayalı olarak çıkarılan kararlar ile Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı ve T.C. Merkez Bankası tarafından yayınlanan genelge ve tebliğler oluşturur(6).

- Teşvik Mevzuatı: Gelişmekte olan ülkelerin kalkınmasında ihracat gelirlerinin büyük rolü vardır. Ancak bu ülkelerin ihracat imkanları fazla olmadığından, ihracat yapabilmeleri ve mevcut ihracatlarını arttırabilmeleri için ihracatlarının teşvik edilmesi gerekmektedir. Ülkemizde de ihracat, bir dizi teşvik araçlarıyla desteklenmektedir. İşte sözkonusu teşvik araçlarının yürütülmesi ile ilgili esasları teşvik mevzuatı belirler. Teşvik mevzuatı, bir takım yasalar ve bu yasalara dayalı olarak çıkarılan kararname, tēbliđ ve sirkülerden oluşur. Bu yasaların başında, ihracatı geliştirmek amacıyla vergilerle ilgili olarak hükümetçe alınacak tedbirlere dair 261 sayılı kanun ile kalkınma uygulaması esaslarına dair 933 sayılı kanun gelir(7).

(4) Ümit ATAMAN - Haluk SÜMER, Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, Geliştirilmiş 2. Baskı, İstanbul , 1991 , s.44. ; POLATKAN,a.g.k.,s.63.

(5) ERCAN,a.g.k.,s.6.

(6) POLATKAN,a.g.k.,s.64. ; ERCAN,a.g.k.,s.7.

(7) ERCAN,a.g.k., s.11.

1.3. İhracatın Önemi

İhracat,ülke ekonomisinin gelişmesinde ve kalkınmasında büyük rol oynar.İhracatın ülke ekonomisindeki bu rolünü şöyle özetleyebiliriz(8):

- İhracat ülkenin ihtiyacı olan ithalatın karşılanmasında lazım olan döviz elde etmek için önemli bir araçtır.Özellikle gelişmekte olan ülkelerin sık sık karşılaştığı döviz darboğazı ihracatın artırılmasıyla aşılabilir.

- İhracat, ihracatçı kurumlar aracılığıyla ülkenin istihdam gücüne katkı sağlar.

- İhracat, ülkenin mevcut kaynaklarının etkin olarak kullanılmasını ve uzmanlaşmayı sağlar.

- İhracat, teknolojik yeniliklerin ülkeye girişini sağlar.

İhracat, ülke ekonomisine sağladığı bu gibi katkılarından dolayı gelişen ve gelişmekte olan bir çok ülke tarafından desteklenen bir faaliyettir. Sözkonusu ülkeler, ihracatlarını desteklemek amacıyla, ihracatı kolaylaştırıcı veya üretim maliyetlerini düşürücü tedbirler alırlar(9).

Ülkemizde de " ihracatı arttırmak, ödemeler dengesini iyileştirmek, Türk ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak, kapasite kullanım oranını arttırmak, ihraç pazarlarını geliştirmek, ihraç ürünlerini çeşitlendirmek ve döviz giderlerini azaltmak amacıyla" bir dizi teşvik tedbirleri devletçe alınmaktadır(10).

(8) Mehmet ARSLAN, "Vergilerin Yatırımları ve İhracatı Teşvik Tedbirleri -III ",MALİYE POSTASI DERGİSİ,Yıl.13,S.285(15 Temmuz 1992),s.58.

(9) ARSLAN, a.g.k.,s.59.

(10) İhracatı teşvik tedbirleri için bkz;RG.T.16.08.1994,No.22024

2 - KDV ' NİN TANIMI, HESABI VE ÜLKEMİZDEKİ UYGULAMASI

2.1. KDV ' nin Tanımı

Bilindiği gibi, teoride KDV, katma değeri esas alan bir vergi olduğu için, önce katma değer kavramını anlatıp, daha sonra KDV'nin tanımını yapacağız. Katma değer kavramını makro ve mikro açıdan olmak üzere iki şekilde tanımlayabiliriz.

Makro açıdan katma değer, üretim faktörlerine, üretime katılma karşılığında ödenen paydır. Diğer bir ifadeyle, üretim faktörlerinin üretim faaliyetlerine katılması sonucunda oluşturduğu ek değerlerdir(11).

Mikro açıdan ise, bir mal veya hizmetin satış tutarı ile söz konusu mal ve hizmetin maloluş tutarı arasındaki olumlu farktır. Bu fark, mal veya hizmeti satan kişilerin, o mal veya hizmete kattığı değer olarak ifade edilir(12).

Bu açıklamalardan sonra KDV'yi şöyle tanımlayabiliriz: KDV, mal veya hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar geçirdiği her el değıştirme aşamasında (üretici, toptancı, perakendeci, tüketici gibi), eklenen değerler üzerinden alınan ve sonunda vergi yükünün tamamı tüketiciye yansıyan yayılı karakterde bir muamele vergisidir(13).

2.2.KDV'nin Hesaplanması

KDV'nin hesaplanması, satışlar-alışlar metodu ve vergiden vergi indirimi metodu olmak üzere iki metodla yapılır.

(11) Maliye Hesap Uzmanları Derneği, KDV Klavuzu, İstanbul, 1992, s.5.

(12) Necati DURMUŞ ve DİĞERLERİ, KDV Rehberi, Ankara, 1985, s.167.

(13) Mehmet YAZICI, "KDV'ye İlişkin Muhasebe Düzeni", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.44(Nisan 1985), s.51.

2.2.1. Satışlar - Alışlar Metodu

Hesapama imetodu veya çıkarma metodu olarak da adlandırılan bu yöntemde vergi, belli bir dönemdeki satışlardan, o dönemdeki alışlar indirilmek suretiyle bulunan fark üzerinden hesaplanır. Bu şekilde bulunan farka vergi nispeti uygulanarak KDV tutarı hesaplanır. Bu yöntemde, tek oranlı KDV uygulandığından, her satışta verginin faturada ayrı olarak gösterilmesine gerek yoktur(14).

2.2.2. Vergiden Vergi İndirimi Metodu

Adından da anlaşıldığı üzere bu yöntemde vergi, belli bir dönemdeki mal ve hizmet satışları üzerinden alınan KDV'den, yine aynı dönemde mal ve hizmet alımlarından dolayı ödenen KDV'nin indirimi yoluyla hesaplanır(15).

Faturalama metodu olarak da adlandırılan bu yöntemde katma değer hesaplanmaz. Ancak her satışta mal ve hizmetle ilgili KDV faturada gösterilir. Bu da satışın her aşamasında vergi miktarının derhal toplanmasına imkan verir. Bu yöntemin diğer bir özelliği de, birden çok KDV oranının uygulanmasına imkan vermesidir. Bu oranlar katma değere değil, mal ve hizmetlerin satış fiyatına uygulanır(16).

2.3. Ülkemizde Uygulanan KDV'nin Genel Yapısı

Ülkemizde KDV, 02.11.1984 tarih ve 3065 sayılı kanuna istinaden 01.01.1985 tarihinde uygulamaya konulmuştur. Bilindiği gibi ülkemizde

(14) Maliye Hesap Uzmanları Demeği, a.g.k., s.6.

(15) YAZICI,a.g.k.,s.54.

(16) DURMUŞ ve DİĞERLERİ, a.g.k.,s.7. ; Maliye Hesap Uzmanları Demeği, a.g.k., s.7.

KDV, mal ve hizmetlerin her el değiştirme aşamasında alınır. Alınacak bu vergi, mal ve hizmetlerin her el değiştirme aşamasında oluşan katma değer üzerinden değil, satış bedeli üzerinden hesaplanır. Diğer bir ifadeyle, KDV oranları katma değere değil, satış fiyatına uygulanır(17).

Ülkemizde uygulanan KDV'nin en önemli özelliklerinden birisi de, bünyesinde indirim mekanizmasının bulunmasıdır. Bu sayede mükellefler, bir vergilendirme döneminde mal ve hizmet alımlarından dolayı ödedikleri KDV'yi, aynı dönemde tahsil ettikleri KDV'den indirebilmektedirler. Eğer mükelleflerin indiremediği vergisi kalırsa, bu vergi bir sonraki aşamaya taşınmakta ve böylelikle mükelleflerin üzerinde herhangi bir vergi yükü kalmamaktadır. Dolayısıyla, verginin son yüklenicisi de mal ve hizmetleri tüketenler olmaktadır(18).

II - KATMA DEğER VERGİSİ'NDE İHRACAT İSTİSNASI

Ülkemizde ihracatın teşvikine yönelik olarak çeşitli mevzuatla getirilen teşvik tedbirleri yanında, vergi yasalarımızda yer alan bir kısım istisnalarla da ihracatın desteklenmesi öngörölmüştür. Bu amaçla KDVK'da da, ihracat, vergiden istisna edilerek desteklenmiştir. İhracat istisnası KDVK'nın 11'inci maddesiyle düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, ihracat istisnasına konu olacak işlemleri dört gruba ayırabiliriz. Bunlar;

-İhracat teslimleri ve bu teslimlerle ilgili hizmetler,

-Yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler,

-Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallar,

(17) YAZICI, a.g.k., s.54.

(18) Serdar SEÇKİN - Hasan DALBAYRAK, " İhracat Kayıtlı Teslimlerde Vergi Yükü ve İade Edilecek KDV'nin Hesaplanması ", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.85(Eylöl 1988), s.36

- İhraç kaydıyla yapılan teslimlerdir.

Şimdi konumuz itibariyle sadece ihracat teslimleri ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde KDV istisnasını inceleyeceğiz.

1. İHRACAT TESLİMLERİNDE İSTİSNA

1.1. İhracat Teslimleri

Teslimin ne olduğu KDVK'nın 2'inci maddesinde açıklanmıştır.Bu maddeye göre teslim; "bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir." Teslim konusunun mal olduğu KDVK'nın bu hükmünde açıkça anlaşılmaktadır. Ancak buradaki mal kavramı dar anlamlı olmayıp,su,elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzer şekillerdeki dağıtımlara konu olan şeyleri de kapsamaktadır(19).

Yapılan bir teslimin, ihracat teslimi sayılabilmesi için;

-Tesliminin yurt dışındaki müşteriye yapılması,

-Teslim konusu malların T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olması,

-Fatura ve belgelerin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi gerekmektedir(20).

İhracat tesliminin 1'inci şartında bahsi geçen , "yurt dışındaki müşteri " ifadesiyle; ikametgahı, iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan alıcılar kastedilmektedir.Bunlardan birisi dahi yurt içinde

(19) RG. T.02.11.1984,No.18563.

(20) RG. T.08.12.1984,No.18599.

bulunsa alıcı yurt dışındaki müşteri olarak kabul edilmez.Ayrıca yurt içindeki bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubeleri de, yurt dışındaki müşteri olarak kabul edilir.Serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmeler de, yurt içindeki firmaların, yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubeleri olarak kabul edilir(21).

İhracat tesliminin 2'inci şartında bahsi geçen, "bir dış ülkeye vasıl olma" ifadesiyle; malların gümrük hattını geçmesi kastedilmektedir.Burada geçen gümrük hattı ise, Türkiye'nin siyasi sınırlarını ifade etmektedir.Bu sınır geçildiği andan itibaren,mallar gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye ulaşmış sayılır. Malların ihracından önce,yurt dışındaki müşteri adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat müşteri tarafından işlenmesi veya değerlendirilmesi durumu değiştirmez.Yani bu durumda da malların, T.C. gümrük hattını geçerek,bir dış ülkeye ulaşması gerekmektedir(22). Demek ki bu şartın gerçekleşmesi için malların muhakkak yurt dışındaki müşterinin ülkesine ulaşması şart değildir.Malların gümrük hattını geçerek herhangi bir dış ülkeye ulaşması bu şartın gerçekleşmesi için yeterlidir.

1.2. İstisnanın Uygulanacağı Teslim ve Hizmetler

Yukarıda belirtilen ihracat teslimi şartlarına uygun olarak yapılan teslimler, KDVK'nın 11/1-a maddesiyle vergiden istisna edilmiştir.Yani ihracatçılar,ihraç edecekleri mallardan dolayı KDV tahsil etmeyeceklerdir.Ancak, ihraç konusu malların meydana getirilmesi için yapılan her türlü mal ve hizmet alımlarında (ihraç kaydıyla alınan mallar hariç) KDV ödeyeceklerdir(23).

(21) Ahmet ÖĞÜT, "KDV İhracat İstisnasında Son Durum-I", MALİYE POSTASI DERGİSİ, Yıl.13, S.287(15 Ağustos 1992), s.58.59.

(22) Maliye Hesap Uzmanları Derneği,a.g.k., s.72.

(23) Selahattin OKAN - Mustafa NARİNOĞLU,"3297 Sayılı Kanunla KDV'deki İhracat İstisnasında Yapılan Değişiklikler", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.60 (Ağustos 1986), s.56.57.

Ayrıca ihracatçılar, ihracat teslimleriyle ilgili olarak, ambalajlama, muhafaza etme, yükleme, taşıma, boşaltma gibi hizmetleri de yapmaktadırlar. Bunları bizzat kendileri yapabilecekleri gibi, ücret karşılığı dışarıya da (üçüncü kişilere) yaptırabilirler. İşte bu durumda ihracat teslimleriyle ilgili olarak yapılan bu hizmetlerin istisnadan yararlanıp, yararlanmayacağı gündeme gelmektedir. İhracat teslimleriyle ilgili bu hizmetlerin, istisnadan yararlanıp, yararlanmaması, hizmetlerin ihracatçı veya üçüncü kişi tarafından yapılmasına göre değişir.

Eğer ihracat teslimleriyle ilgili sözkonusu hizmetleri bizzat ihracatçılar yapıyorlarsa, bu hizmetler istisnadan yararlanırlar. Çünkü bu hizmetleri ihracatçılar yaptıkları zaman, ücretlerini mal bedelleriyle birlikte yurt dışındaki müşterilerden tahsil edeceklerdir. Dolayısıyla bu hizmetler mal bedelleriyle birlikte vergi dışında kalacaktır. Ancak, sözkonusu hizmetleri ihracatçılar kendileri yapmayıp, ücret karşılığında başkasına yaptırırlarsa, bu hizmetler istisnadan faydalanamazlar. Yani bu hizmetler KDV 'ye tabi tutulacaklardır(24).

Bununla birlikte taşıma hizmetlerinde durum farklıdır. Yani bu hizmetlerin ihracatçılar veya üçüncü kişiler tarafından yapılması durumu değiştirmeyecektir. Çünkü taşıma hizmetleri ihracatçılar tarafından yapılıyorsa, yukarıda anlatıldığı gibi mal bedelleriyle birlikte KDV dışında kalacaktır. Eğer taşıma hizmetleri üçüncü kişilere yaptırılıyorsa, bu hizmetler taşımacılık istisnasından dolayı yine KDV dışında kalacaktır(25).

1.3. İstisnanın Uygulanması

İhracat tesliminde bulunan mükellefler, bu teslimleriyle ilgili olarak yurt dışındaki müşterilere kesecekleri faturalarda, KDV'yi hesaplamayacaklar ve tahsil etmeyeceklerdir. İhracatın son aşamasında

(24) A.Aykon DOĞAN, Açıklamalı - İçtihatlı KDV Kanunu ve Uygulama Muktezaları, Ankara, 1987, s.183.

(25) Maliye Hesap Uzmanları Demeği, a.g.k., s.70

uygulanan bu istisnaya "Fiili İhracat İstisnası" denir. Fiili ihracat istisnası, ihracatın son aşamasında uygulandığı için, ihraç edilen malların tüm aşamalarını izlemeye gerek kalmamaktadır. Bundan dolayı uygulaması kolaydır. Bununla beraber ihracatçılar mal ve hizmet alımlarında KDV ödedikleri için, geçici bir sürede olsa finansman sıkıntısı çekebilirler(26).

İhracat istisnası, malların gümrük hattını geçtiği dönem beyannamesi ile beyan edilir ve bu dönemde uygulanır. Ancak konsinyasyon suretiyle yapılan satışlar ile fuar ve sergilere gönderilen mallarda durum farklıdır. Çünkü bu şekilde yapılan satışlarda malların ne kadarının ne zaman ve hangi bedelle satılacağı belli değildir. Diğer bir ifadeyle, bu malların satış faturası bu tarihte (gümrük çıkış tarihi) kesilmemiştir. Bundan dolayı ihracat istisnasının malların gümrüğü geçtiği tarihte beyan edilmesi mümkün değildir. Bu satış şekillerinde ihracat istisnası, malların kesin satışının yapıldığı dönem beyannamesinde beyan edilir ve uygulanır(27).

İhracat tesliminde bulunan mükellefler, bu teslimlerinden dolayı yükledikleri vergileri, ileride de anlatılacağı üzere indirim yoluyla, indirimin yeterli gelmediği durumlarda ise, iade yoluyla gidereceklerdir.

2. İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE İSTİSNA

2.1. Genel Açıklama

Daha önce de anlatıldığı üzere KDVK'nın 11'inci maddesi gereğince, sadece ihraç edilen mal ve hizmetler için istisna uygulanıyordu. Diğer bir ifadeyle, ihracatçılar ihraç etmek üzere satın aldıkları malların KDV'lerini ödemek zorunda kalıyorlardı. Yani ihracat öncesi istisna uygulaması söz konusu değildi. Bu uygulama ise, ihracatçıları olumsuz yönde etkiliyordu. Çünkü, ihracatçılar, mal alımları

(26) Şahin UÇAR, "KDV'de İhracat İstisnası ve Bunun Uygulama Esasları", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.46 (Haziran 1985), s.37.38.

(27) ÖĞÜT, a.g.k., s.60. ; Maliye Hesap Uzmanları Demeği, a.g.k., s.74.

için ödedikleri KDV'den dolayı geçici bir süre de olsa mali yüke maruz kalıyorlardı. Özellikle birçok firmadan mal teslim alarak, bunları ihraç eden mükellefler bu uygulamadan daha çok etkileniyorlardı. Çünkü ,bu firmaların yurt içi satışları fazla olmadığından, mal alımları için ödedikleri KDV'leri indiremiyorlardı. Dolayısıyla bu mükellefler, yüklendikleri vergileri iade yoluyla gidermekteydiler. Ancak, iade işlemlerinin gerçekleştirilmesi belli bir süreyi gerektirdiğinden, bu mükellefler geçici bir süre ödedikleri bu KDV'den dolayı finansman sıkıntısı çekiyorlardı(28).

İhracatın ülke ekonomisindeki öneminin her geçen gün daha iyi anlaşılacak teşvik edildiği ülkemizde bu olumsuzluğun giderilmesi gerekiyordu. Nitekim 20 Haziran 1986 tarih ve 19140 sayılı R.G.'de yayınlanan 3297 sayılı kanuna istinaden, KDVK'da yapılan değişiklikle ihraç edilmek şartıyla yapılan teslimlere de istisna getirilmiştir. Yani ihracatçılar ihraç etmek şartıyla aldıkları malların KDV'lerini ödemeyeceklerdir.

Bu şekilde uygulanan istisnaya "Ön İhracat İstisnası" denir. Ön ihracat istisnasında ihracatçılar KDV ödemediği malları teslim aldıkları için önemli finansman avantajları sağlarlar. Ayrıca ihracatçılar teslim aldıkları bu malları yurt dışına satarken de KDV tahsil etmeyeceklerdir. Böylelikle ihracatçılar KDV yükü dışında kalmış olurlar. Buna karşılık ihraç kaydıyla teslim alınan malların fiilen ihraç edilip edilmediğini izlemek vergi dairesinin yükünü arttırabilir(29).

2.2. İstisnanın Uygulanacağı Teslimler

2.2.1. İmalatçıların Yaptıkları Teslimler

Yukarıdada bahsedildiği gibi KDVK'nın ilk yürürlüğe girdiği tarihte ihracat öncesi istisna uygulaması söz konusu değildi. Ancak 20 Haziran 1986 tarih ve 19140 sayılı R.G.'de yayınlanan 3297 sayılı kanunun

(28) SEÇKİN - DALBAYRAK, a.g.k.,s.37.

(29) UÇAR, a.g.k.,s.37.38.

3'üncü maddesi ile buna bir istisna getirilerek, ihracatçıların ihraç etmek kaydıyla, sadece imalatçılardan aldıkları mallar için KDV ödememelerine imkan tanınmıştır(30).

Şimdi imalatçının tanımını ve teslim ettiği malların niteliğini inceleyelim .

2.2.1.1. İmalatçının Tanımı.

23 Nolu KDV Genel Tebliğine göre imalatçı ; " bir maddenin şeklini, niteliğini veya terkiğini ; makina, alet veya elemeği yardımıyla kısmen veya tamamen değiştirilmesini sağlayanları ifade eder " (31).

Ancak , imalatçı kavramının bu genel tanımı uygulamada farklı anlayışlara sebep olduğundan ,yetersiz kalmıştır. Daha sonra 27 Nolu KDV Genel Tebliği ile imalatçı sayılmanın şartları belirtilmiştir. Halen yürürlükte olan bu tebliğ hükümlerine göre, bir mükellefin imalatçı sayılabilmesi için :

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesine haiz olması ,
- Sanayi Odası , Ticaret Odası veya Esnaf ve Sanatkarlar Derneklerine kayıtlı bulunması ,
- İmalat işinde en az beş işçi çalıştırılması ,
- Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması gerekmektedir(32).

İmalatçı şartlarını taşıyan mükellefler , eğer kendi üretimlerine ilave olarak fason imalat da yaptırmak isterlerse :

-Fason imalatını, sadece , sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırmaları,

-Fason olarak yaptırılan imalatta işin riskini ve organizasyonunu üstlenmeleri,

(30) RG. T.20.06.1986,No.19140.

(31) RG. T.18.07.1986,No.19168.

(32) RG. T.05.03.1988,No.19745.

- Fason olarak imal ettirilen mallarla ilgili hammadde ve yardımcı maddelerini temin etmeleri gerekmektedir(33).

2.2.1.2. Teslim Edilen Malların Niteliği

İmalatçılar tarafından ihraç kaydıyla teslim edilen malların istisnadan yararlanabilmesi için, bu malların imalatçılar tarafından üretilmesi gerekmektedir. Eğer imalatçılar tarafından teslim edilen mallar, piyasada hazır olarak alınmış ise , yani imalatçının üretimi değilse, istisnadan yararlanamazlar(34). Ayrıca ihraç kaydıyla teslim edilen malların istisnadan yararlanabilmesi için , ihracatçı tarafından değişime uğratılmadan aynen ihraç edilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, ihraç kaydıyla satışı yapılan malların nihai mamül olması gerekmektedir. Eğer ihraç edilen mallar nihai mamül değilse (ambalajlama hariç), yapılan teslimler istisnadan yararlanamazlar(35).

Eğer firma, imalatçı-ihracatçı ise,yani ihraç edeceği malları kendisi imal ediyorsa, bu durumda ihraç edeceği malların üretimde kullanacağı girdilerin(hammadde, yardımcı madde vs.) alımı sırasında KDV ödeyecektir. Hatta, söz konusu alımları imalatçıdan bile yapmış olsalar yine istisnadan faydalanamazlar. Çünkü, üretim için alınan mallar ile ihracat için alınan malların durumları farklıdır. Zira, üretim için alınan mallar, üretime sokulup, yeni mamül haline getirildikten sonra ihraç edilecektir. Bundan dolayı, üretim amacıyla alınan malların ihraç kaydıyla alınan mallar olduğunu kabul etmek doğru değildir(36).

2.2.2. İmalatçı Olmayanların Yaptıkları Teslimler

Daha öncede bahsedildiği gibi ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde istisna uygulanabilmesi için, malı teslim edenin imalatçı olması ve bu

(33) RG. T.05.03.1988,No.19745.

(34) Mehmet MAÇ, KDV Uygulaması, Geliştirilmiş 2.Baskı, Ankara, 1994, s.46.

(35) Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.k., s.89.

(36) OKAN-NARİNOĞLU, a.g.k., s.63.

malların imalatçılar tarafından üretilmesi gerekmektedir. Ancak 05.03.1988 tarih ve 19745 sayılı R.G.'de yayınlanan 27 No'lu K.D.V Genel Tebliği ile imalatçı olmayanların, Dış Ticaret Sermaye Şirketleri'ne(37) yaptıkları ihraç kayıtlı teslimler de istisna kapsamına alınmıştır(38). Yani yukarıda belirtilen imalatçı şartlarını taşımayan mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimde bulunabilmeleri için, bu teslimlerini Dış Ticaret Sermaye Şirketleri'ne yapmaları gerekmektedir

2.3. İstisnanın Uygulanması

İhraç kaydıyla yapılan teslimlerde, KDV bakımından tüm risk ve sorumluluklar, mal teslim eden mükelleflere yüklenilmiştir. Çünkü ihracatçılar ve Dış Ticaret Sermaye Şirketleri, ihraç etmek kaydıyla teslim aldıkları malların KDV'lerini ödemedikleri gibi, satışta da KDV tahsil etmemektedirler. Dolayısıyla sözkonusu mükellefler KDV dışında kalmaktadırlar.

Ancak ihracatçılar ihraç etmek şartıyla mal teslim aldıkları dönemin beyannameesine ekteki formu (Ek:1) ekleyeceklerdir. Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ise, her teslimde ekteki taahhünameyi (Ek:2) ilgili vergi dairesine vereceklerdir. Böylece bu taahhüname ile Dış Ticaret Sermaye Şirketleri, mal teslim eden mükellefler nezdinde yapılacak incelemede söz konusu teslimlerle ilgili bir vergi ziyarı çıkarsa müteselsil sorumlu olacaklardır(39).

İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler ise, bu teslimleriyle ilgili KDV'leri faturalarında gösterdikleri halde tahsil etmeyeceklerdir. Faturalarına da "3065 sayılı KDVK'nın hükümlerine göre ihraç edilmek şartıyla teslim dildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir" ibaresini yazacaklardır. Bu mükellefler tahsil etmedikleri sözkonusu KDV'leri ilgili dönemde hesaplanan KDV olarak beyan edeceklerdir.

(37) Dış Ticaret Sermaye Şirketi, ödenmiş sermayesi en az 5 milyar TL olan ve bir yıl içinde 100

milyon dolar FOB ihraç barajını aşan ve bu özellikleri nedeniyle kendilerine HDTM tarafından

sözkonusu ünvan verilmiş olan şirkettir.

(38) RG. T.05.03.1988, No.19745.

(39) RG. T.18.07.1986, No.19168.; RG. T.05.03.1988. No.19745.

Ayrıca bu mükellefler KDV beyannamelerine ekteki formu (Ek:3) ekleyeceklerdir(40). Bu mükelleflerin ödenecek KDV'leri çıkması halinde, ileride anlatılacağı üzere, tecil-terkin ve iade yoluyla bu vergi yükünden kurtulacaklardır.

Bununla beraber ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde istisnanın uygulanması ihtiyaridir. Yani bu kapsamdaki mükellefler isterlerse istisnaya başvurmadan, genel hükümlere göre KDV işlemlerini yapabilirler(41).

(40) RG. T.18.07.1986, No.19168.

(41) RG. T.16.12.1988, No.20021.

İkinci Bölüm

İHRACAT TESLİMLERİNDE VE İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE KDV İADESİ

Bilindiği üzere ihracatçılar, ihracat teslimlerinde KDV tahsil etmemektedirler. Ancak ihracatçılar, ihraç edecekleri malları tedarik ederken (ihraç kaydıyla alınan mallar hariç) KDV ödemektedirler. Bu durum, KDV 'nin tahsil-indirim zincirini bozmakta ve ihracatçılar aleyhine bir durumu ortaya çıkarmaktadır. Çünkü ihracatçılar, tedarik aşamasında KDV öderken, teslimde KDV tahsil etmemektedir. Böylece tedarik aşamasında ödenen vergiler ihracatçıların üzerinde kalmaktadır(42).

İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler ise, bu teslimleriyle ilgili KDV'yi faturalarında gösterdikleri halde, tahsil etmemektedirler.

(42) SEÇKİN - DALBAYRAK, a.g.k.,s.36.

Böylece bu mükellefler ,tahsil etmedikleri halde, beyan ettikleri bu KDV' den dolayı vergi yüküne maruz kalmaktadırlar(43).

Bundan dolayı, sözkonusu teslimlerin KDV'den istisna edilmesi tek başına yeterli değildir. İhracat istisnasının anlam kazanabilmesi için sözkonusu vergi yükünün mükellefler üzerinden kaldırılması gerekir. Bu ise KDVK'nın bugünkü mevcut hükümleri çerçevesinde iki şekilde mümkündür;

-KDVK'nın 32'inci maddesi gereğince vergi yükünün ortadan kaldırılması,

-Tecil -Terkin ve iade yoluyla vergi yükünün ortadan kaldırılmasıdır(44).

İhracatçılar yüklendikleri bu vergiyi KDVK'nın 32'inci maddesine istinaden indirimle, indirimin kifayet etmediği hallerde ise iade yoluyla ortadan kaldırırılar. İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler ise, KDVK ' nin 11/1-c hükmü gereğince tecil -terkin ve iade yoluyla ortadan kaldırırılar.

Bu bölümde ihracatçılar ve ihracat kaydıyla teslimde bulunan mükellefler açısından KDV iadesiyle ilgili uygulama esaslarını inceleyeceğiz.

I - İADE EDİLECEK KDV'NİN TESPİT VE HESABI

1. İHRACAT TESLİMLERİNDE

1.1. Genel açıklamalar

İhracat teslimleriyle ilgili iade uygulaması, KDVK'nın 32'inci maddesiyle düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, ihracat teslimleriyle ilgili "fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi

(43) SEÇKİN - DALBAYRAK, a.g.k.,s.41.

(44) SEÇKİN - DALBAYRAK, a.g.k.,s.37.

işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilir.Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin, indirilecek vergiden az olması hallerinden indirilmeyen KDV, Maliye ve Gümrük Bakanlığın'ca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur"(45).

Demek ki, KDV'nin iade edilmesindeki temel prensip,ihracat teslimleri dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirimle telafi edilememesidir. Eğer ihracat teslimlerinden dolayı yüklenilen vergiler indirimle telafi edilebiliyorsa iade söz konusu olmayacaktır.

Nitekim bu husus 4 no'lu KDV Genel Tebliği'nde de belirtilmiştir. Bu tebliğe göre, ihraç konusu malların meydana getirilmesi için yüklenilen KDV, ihracat tesliminin yapıldığı dönemde yurt içi mal satışları ve hizmet ifaları nedeniyle hesaplanacak KDV'den indirilecektir. İndirim imkanının olmadığı durumlarda ise, iade söz konusu olacaktır(46).

Maliye Bakanlığı ihracat teslimlerinde iade edilecek KDV'nin ne şekilde hesaplanacağını çeşitli tarihlerde yayınladığı KDV Genel Tebliği ile belirtmiştir. Şimdi bu tebliğlerde göz önüne alarak, ihracat teslimlerinde iade edilecek KDV'nin hesaplanmasıyla ilgili usul ve esasları inceleyeceğiz. Ancak iade edilecek KDV'nin hesaplanmasına geçmeden önce ihracat teslimleriyle ilgili yüklenilen vergilerin tespitinin ve indirilemeyen KDV'nin ayrıştırılmasını inceleyeceğiz. Çünkü ileride de anlatılacağı üzere iade edilecek KDV, yüklenilen vergiler ile indirilemeyen KDV'nin karşılaştırılması suretiyle tespit edilecektir.

1.2. Yüklenilen Vergilerin Tespiti

İhracat teslimleriyle ilgili yüklenilen vergiler kapsamına, bu teslimlerle ilgilendirilebilen "normal alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile A.T.İ.K. için yapılan harcamalara ait KDV'ler girmektedir"(47). Ancak A.T.İ.K.'e ait yüklenilen KDV'leri bu kapsama dahil etmeyeceğiz.Çünkü A.T.İ.K.'e ait olup ihracat teslimlerine isabet

(45) RG. T.02.11.1984,No.18563.

(46) RG. T.08.12.1984,No.18599.

(47) RG. T.12.03.1992.No.21169.

eden iade edilecek KDV, ayrı olarak hesaplanmakta ve beyannamede ayrı bir sütunda gösterilmektedir.

KDV iadesiyle ilgili en karmaşık konulardan birisi de, ihracat teslimleri ile ilgili yüklenilen vergilerin doğru olarak tespit edilmesidir. Eğer mükelleflerin ihracat teslimleri yanında, yurt içi satışları da varsa yüklenilen vergilerin tespiti daha da zorlaşmaktadır. Çünkü, ihracat teslimleriyle ilgili yüklenilen vergilerin, yurt içi satışlara ait yüklenilen vergilerden mutlaka ayrıştırılması gerekir. Zira, böyle bir ayırım yapılmadan ihracat bedeli ile genel vergi oranının çarpılması suretiyle bulunacak tutarın iade olarak talep edilmesi mümkün değildir(48).

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, yayınladığı tebliğlerde, yüklenilen vergilerin doğru olarak hesaplanmasını öngörmüş; ancak doğru olarak nasıl hesaplanacağını net olarak ortaya koymuş değildir. Bundan dolayı, mükellefler işletmesinin özelliğine göre, gerçeğe en yakın sonucu veren hesaplama yöntemini geliştirebilirler. Burada, hesaplamanın hangi yöntemle yapıldığı önemli değildir. Önemli olan gerçeğe en yakın rakımın tespit edilmesidir. Çünkü ihracat teslimlerinden dolayı yüklenilen vergilerin kuruşu kuruşuna hesaplanması çoğu zaman imkansızdır. Biz burada Maliye ve Gümrük Bakanlığının yayınladığı tebliğleri de göz önüne alarak yüklenilen vergilerin tespitini anlatacağız. Yüklenilen vergileri ikiye ayırarak incelemek mümkündür.

1.2.1. Direkt KDV Yüklenimleri

Direkt KDV yüklenimleri, direkt olarak ihracat teslimleri için yüklenilmiş olan KDV'dir. Diğer bir ifadeyle, genel giderler ile A.T.İ.K. KDV'si içermeyen vergilerdir. Eğer ihraç edilen mallar satın alınmış ise, bu mallarla ilgili nakliye, fason işçiliği ve ambalajlama gibi nedenlerle yüklenilen KDV'ler de direkt KDV yüklenimi olarak dikkate alınır(49).

Satın alınan malların ihracında direkt KDV yüklenimlerinin tespiti nispeten kolaydır. Yüklenilen vergiler alış faturalarından hareketle tespit edilir. Ancak, alış bedeli farklı olan muhtelif parti mallar ambarda birbirine

(48) RG.T.31.12.1987.No.19681

(49) MAÇ,a.g.k.,s.20.

karışmış ise, yüklenilen vergilerin kesin olarak tespiti zorlaşmaktadır. Böyle durumlarda mükellefler stok değerlendirme yöntemlerini (LİFO, FİFO vs.) kullanarak yüklenilen vergileri tespit edebilirler. Stok değerlendirme yöntemleriyle, ihraç edilen malların maliyeti bulunur ve bu maliyet üzerinden direkt KDV yüklenimleri tespit edilir(50).

Eğer ihraç edilen mallar, mükellefler tarafından imal edilmiş ise, ihraç edilen mallarla ilgili yüklenilen vergilerin tespiti daha da zorlaşmaktadır. Bu kapsamdaki mükellefler, maliyet muhasebesi ilkeleri ışığı altında, direkt KDV yüklenimlerini tespit edebilirler. Şöyle ki; bu mükellefler, imal edilen mamülün maliyetinden hareketle birim başına KDV yüklenimini hesaplarlar. Daha sonra birim başına hesaplanan KDV yüklenimlerini, o aydaki ihraç edilen mal miktarıyla çarparak direkt KDV yüklenimlerini tespit ederler(51).

1.2.2. Genel Giderler Nedeniyle Yüklenilen KDV'de Pay Verilmesi

İhracat teslimleriyle ilgili yüklenilen vergilerin tespitinde, genel giderler nedeniyle ödenen KDV'den de pay verilebilir. Genel gider nedeniyle yüklenilen KDV'de pay verilebilmesi için, o ayda yüklenilmiş bulunan genel giderlere ait KDV'nin ayrı bir hesapta izlenmesi gerekmektedir.

İmalatçı - İhracatçı firmaların, genel giderler nedeniyle yükledikleri vergilerden nasıl pay verecekleri, 36 no'lu KDV Genel Tebliği'nde belirtilmiştir. Bu tebliğe göre, imalatçı - ihracatçılar, genel imal ve genel idare giderlerinden mamüle verilen payın hesabında hangi usulu kullanıyorlarsa, bu giderler nedeniyle yüklenilen vergilerin hesabında da aynı usulu kullanacaklardır(52).

Satın aldıkları malları ihraç eden mükellefler ise, genel giderler nedeniyle yüklenilen KDV 'den pay verirken, bu faaliyet türünü ilgilendiren ölçüleri esas alırlar. Mesela bu mükellefler, dağıtım anahtarı olarak hasılat tutarını kullanabilirler. Şöyle ki; " ihracat bedelinin; İhracat,

(50) MAÇ, a.g.k.,s.20.

(51) UÇAR, a.g.k.,s.44. ; MAÇ, a.g.k.,s.20.

(52) RG. T.05.06.1990.No.20539.

yurt içi satışlar ve mamul stoku toplamına bölünmesi ile" bulunan oran genel giderlere ait indirilebilir KDV ile çarpılarak, genel giderler nedeniyle yüklenilen KDV 'den verilecek pay belirlenir.(53).

Eğer mükellefler, isterlerse, bu karışık hesaba girmemek için, sadece direkt KDV yüklenimlerinin iadesini talep edebilirler. Genel giderler nedeniyle yüklenilen vergiler ise indirim yoluyla telafi edilir.

1.3. İndirilemeyen KDV'nin Ayrıştırılması

Daha öncede anlatıldığı üzere, ihracat teslimlerinden dolayı yüklenilen vergiler, o dönemdeki hesaplanan KDV'den indirilir. Yüklenilen vergiler indirim yoluyla telafi edilemezse, iade sözkonusu olur. Diğer bir ifadeyle, iadenin sözkonusu olabilmesi için, indirilemeyen KDV'nin bulunması gerekmektedir.

KDV Beyannamesine göre, indirilemeyen KDV, iki ayrı başlık altında toplanmıştır. Bunlar;

- ATİK'e isabet eden kısım,
- Diğer alış ve giderlere isabet eden kısım.

İndirilemeyen KDV'nin bu iki grup arasında doğru olarak paylaşılması, iade edilecek KDV'nin miktarını etkiler. Çünkü ihracat teslimleri nedeniyle yüklenilen vergilerden iade edilecek KDV; İndirilemeyen KDV 'nin diğer alış ve giderlere isabet eden kısmı ile yüklenilen vergilerin karşılaştırılması suretiyle belirlenir.

İndirilemeyen KDV 'nin doğru olarak ayrıştırılması, ATİK ile diğer alış ve giderlere ait indirilebilir KDV 'lerin defter kayıtlarında çok iyi izlenmesine bağlıdır. Çünkü indirilemeyen KDV bu iki indirilebilir KDV'nin (ATİK ile diğer alış ve giderlere ait indirilebilir KDV), toplam indirilebilir KDV içindeki ağırlıklarına göre belirlenir.

İndirilemeyen KDV 'nin, diğer alış ve giderlere isabete eden kısmı şöyle hesaplanır:

(53) Oğuz AYDEMİR, "KDV'nde İade Hakkı Doğuran İşlemlerde İade Usul ve Esasları - II ", MALİYE POSTASI DERGİSİ, Yıl.11, S.235(15Haziran1990), s.14.

Diğ. alış ve giderlere ait indirilebilir
KDV(54)
İndirilemeyen KDV.Top. _____
İndirimler toplamı

İndirilemeyen KDV'nin, ATİK'e isabet eden kısmı ise şöyle hesaplanır:

ATİK'e ait indirilebilir KDV(55)
İndirilemeyen KDV.Top. _____
İndirimler toplamı

1.4. İade Edilecek KDV'nin Tespiti

İade edilecek KDV, ihraç konusu malların bünyesine girmiş bulunan ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergidir. Diğer bir ifadeyle, ihracatçıların ihraç edecekleri malları tedarik ederken yükledikleri ve indirimle telafi edemedikleri vergidir(56).

İhracat teslimleri nedeniyle, iade edilecek KDV'nin hesaplanmasını ikiye ayırarak inceleyeceğiz;

1. İhracat Teslimleri Nedeniyle Yüklenilen Vergilerden İade Edilecek KDV : İade edilecek KDV, yüklenilen vergiler ile (ATİK'e ait KDV hariç) indirilemeyen KDV'nin diğer alış ve giderlere isabet eden kısmı karşılaştırılarak tespit edilir.Şöyleki;

İhracat teslimleriyle ilgili yüklenilen vergiler, indirilemeyen KDV'nin, diğer alış ve giderlere isabet eden kısmından küçük ise, yüklenilen vergilerin tamamı iade edilecek KDV olarak

(54) Diğer alış ve giderlere ait indirilebilir KDV kapsamına;ATİK dışındaki diğer işlemlerle ilgili indirilmesi gereken (önceki dönemden devreden KDV dahil) tüm KDV'ler girer.

(55) ATİK'e ait indirilebilir KDV kapsamına; ATİK'le ilgili önceki dönemden devreden KDV ile bu döneme ait KDV'ler girer.

(56) Maliye Hesap Uzmanları Derneği,a.g.k.,s.218.

dikkate alınır.Eğer yüklenilen vergiler,indirilemeyen KDV 'nin ,diğer alış ve giderlere isabet eden kısmından büyük ise, indirilemeyen KDV'nin diğer alış ve giderlere isabet eden kısmı, iade edilecek KDV olarak dikkate alınacaktır.

2. ATİK'e Ait Olup, İhracat Teslimlerine İsbet Eden İade Edilecek KDV: 24 no'lu KDV Genel Tebliği'ne göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen ihracat teslimlerinden oluşan mükellefler, ATİK için ödedikleri vergilerin iadesinin talep edebilirler. Diğer bir ifadeyle, ATİK için ödenen KDV'lerin iadesini talep edebilmek için, ATİK'in kısmen veya tamamen ihracat teslimlerinde kullanılması gerekmektedir(57).

ATİK'e ait olup, ihracat teslimlerine isabet eden iade edilecek KDV şöyle hesaplanır; İlgili dönemde ihracat teslimlerinin toplam bedeli, genel vergi oranı ile çarpılır. Çarpma sonucu bulunacak tutardan, ihracat teslimleri nedeniyle yüklenilen vergilerden, iade edilecek KDV düşülür. Bu şekilde bulunan tutar, indirilemeyen KDV'nin, ATİK'e isabet eden kısmıyla karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sonucunda, hangi tutar küçük ise, o tutar iade edilecek KDV olarak dikkate alınır.

Yukarıdaki şekillerde hesaplanan toplam iade miktarı, teslim bedelinin, kanuni vergi oranıyla çarpılması suretiyle bulunacak tutarı geçemez. Diğer bir ifadeyle, ihracatçılar ihracat teslimlerinin yapıldığı vergilendirme döneminde en çok, ihracat bedelinin ,kanuni vergi oranıyla çarpılması suretiyle bulunacak miktar kadar iade talep edebilirler. Çünkü, ihracat teslimleri KDV'de istisna edilmemiş olsa idi, en fazla söz konusu miktar kadar(Teslim bedeli x Kanuni vergi oranı) KDV hesaplanacaktı. Dolayısıyla, hesaplanan miktar kadar vergi indirim konusu yapılıacaktı(58).

Şimdi, her iki durumu da içine alan bir örnek ile iade edilecek KDV'nin hesaplanmasını görelim.

Örnek : İhraçatçı (x) A.Ş. Eylül/1994 döneminde 300 000 000.- TL.'lik ihracat tesliminde bulunmuştur. Şirketin bu teslimlerle ilgili olarak, 32 000 000.- TL. yüklenilen vergisi bulunmaktadır. Şirketin bu dönemde, 6 000 000.- TL ATİK'e ait, 31 000 000.- TL.'de diğer alış ve giderlere ait

(57) RG. T.22.11.1986,No.19289.

(58) AYDEMİR, a.g.k.,s.11

olmak üzere, toplam 37 000 000.- TL indirilemeyen KDV'si bulunmaktadır.

(x) A.Ş. "İadesi Gereken KDV ' ye Ait Bildirim" üzerinde iade edilecek KDV'nin hesaplanmasını şöyle yapacaktır;

| | |
|---|---------------------|
| - İade Hakkı Doğ.İşl.İlişkin Tes. ve Hizmet Tut.: | 300 000 000.- (89) |
| - İade Hakkı Doğ. İşl.İlişkin Yük. Ver. Top | : 32 000 000.- (90) |
| - İade Hakkı Doğ. İşl. Nedeniyle.Yük.Ver. | |
| İade Olunacak KDV | : 31 000 000.- (91) |
| - ATİK'e İliş.Olup.İade Hak.Doğ.İşlemlere. | |
| İsabet Eden, İade Olunacak KDV | : 6 000 000.- (92) |
| - İadesi Gereken KDV | : 37 000 000.- (93) |
| (91+92) | ===== |

(x) A.Ş.'nin Eylül/1994 döneminde, diğer alış ve giderlere ait indirilemeyen KDV'si, yüklenilen vergilerden küçük olduğu için, (31000000<32000000) iade edilecek KDV olarak 91. satıra yazılmıştır. Ayrıca, teslim tutarı vergi oranı ile çarpılıp 91.nci satırdaki miktar düşüldükten sonra kalan miktar[(300 000 000 X %15)-31 000 000 = 14000000] ATİK'e ait, indirilemeyen KDV'den büyük olduğu için(14000000>6000000) küçük olan miktar, iade edilecek KDV olarak 92.nci satıra yazılmıştır.

2. İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE

İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, bu teslimlerinden dolayı yükledikleri vergileri, KDVK'nın 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendine göre tecil - terkin ve iade yoluyla ortadan kaldırırlar.

Şimdi ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler açısından, tecil - terkin ve iade edilecek KDV'nin tespit ve hesaplanmasını inceleyelim.

2.1. Tecil - Terkin İşlemleri

KDVK'nın 11'inci maddesine, 3297 sayılı Kanununun 3'üncü maddesi ile eklenen (c) bendine göre, tecil - terkin uygulamasında, ihraç edilmek şartıyla ihraçatçılara mal teslim eden imalatçılar yararlanabilirler. Ayrıca 27 no'lu KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre, imalatçı sayılmayan mükellefler de, Dış Ticaret Sermaye Şirketleri'ne yaptıkları ihraç kayıtlı teslimler için tecil - terkin uygulamasından yararlanabilirler(59).

☞Söz konusu mükellefler, ihraç edilmek şartıyla yaptıkları teslimler üzerinden KDV hesaplayıp faturalarında gösterecekler; ancak faturanın altına bir şerh düşerek, bu KDV'yi ihracatçılardan tahsil etmeyeceklerdir. İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, tahsil etmediikleri bu KDV'yi ilgili dönem beyannamesinde, "Hesaplanan KDV" olarak beyan edeceklerdir. Bu beyan üzerine ilgili vergi dairesi gerekli tarhiyatı yaparak, ödenmesi gereken KDV'nin çıkması halinde, ödenecek KDV'nin, ihraç kaydıyla yapılan teslimler dolayısıyla tahsil edilmeyen KDV kadar kısmını tecil edecektir. Bu şekilde tecil edilen KDV, malların teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içerisinde ihraç edilmesi halinde terkin edilir. Yani tecil edilmiş olan söz konusu vergiden vazgeçilir(60).

Demek ki, tecil işlemlerinin yapılabilmesi için, mükelleflerin ilgili dönemde ödenecek KDV'lerinin olması gerekmektedir. Eğer ödenecek KDV mevcut değilse, verginin tecili de söz konusu değildir. Tecil edilen vergi, ihraç kaydıyla yapılan teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'den fazla olamaz. Eğer mükelleflerin ilgili dönemde ödenecek KDV'leri, tecil edilebilir KDV'den(61) küçükse, tecil edilecek KDV, ödenecek KDV kadar olur(62).

(59) Abdullah TOLU, " KDV ' de Döviz Alım Belgesi - II ", MALİYE POSTASI DERGİSİ, Yıl.14, S.309(15 Temmuz 1993), s.78.

(60) RG. T.18.07.1986, No.19168

(61) Tecil edilebilir KDV, ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden dolayı, tahsil edilmediği halde beyan edilen vergidir.

(62) SEÇKİN - DALBAYRAK, a.g.k., s.41

Terkin işlemlerinin yapılması ise , malların yukarıda belirtilen süre içerisinde ihraç edilmesine ve bedellerinin kabiyo mevzuatına uygun olarak yurda getirilmesine bağlıdır. Mükellefler ihracatın bu süre içerisinde gerçekleştirildiğini, yine bu süre içerisinde, GÇB ile belgelendirilirler. Eğer GÇB yukarıda belirtilen süre içerisinde (Mücbir sebepler hariç) ibraz edilmezse, vergi dairesi mükelleflere bir yazı yazarak, 7 gün içerisinde GÇB'nin ibraz edilmesini, aksi takdirde tecil edilen verginin, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nın 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammının %50 fazlasıyla tahsil edileceğini belirtir(63). GÇB'nin ibraz edilmesi halinde DAB'ın ibraz edilmesi beklenir. Çünkü, terkin işlemleri ihraç bedeli dövizlerin yurda getirilme süresine bağlı olarak yapılır(64).

2.2. İade Edilecek KDV'nin Hesaplanması

İhraç kaydıyla yapılan teslimlerde, iade edilecek KDV, "mükelleflerin ilgili dönem beyannamesine göre, ihraç kaydıyla yapılan satışları için tahsil edilmeyen miktardan, ödenmesi gereken KDV düşüldükten sonra kalan müsbet fark olacaktır"(65). Diğer bir ifadeyle, tecil edilebilir KDV'den, ödenmesi gereken KDV düşüldükten sonra kalan müsbet farktır. Bu şekilde hesaplanacak iade miktarı, ilgili dönemde ihraç kaydıyla teslim edilen mal bedeli üzerinden hesaplanan KDV'den fazla olamaz(66).

İhraç kaydıyla yapılan teslimlerde, iade edilecek KDV, mükelleflerin dönem beyannamelerinde yer alan bilgilerin, karşılaştırılması suretiyle belirlenir. Şöyleki(67):

- İlgili dönemde ödenecek KDV yoksa, tecil edilebilir KDV'nin tamamı,

(63) TOLU, a.g.k.,s.79.

(64) İhraç bedellerinin yurda getirilme süresine bağlı olarak terkin işlemlerinin yapılması iade işlemlerindeki gibidir.Bkz; İkinci Bölüm, II/1.2.

(65) RG. T.12.03.1992,No.21169.

(66) Oğuz AYDEMİR, "KDV'nde İade Hakkı Doğuran İşlemlerde İade Usul ve Esasları - IV", MALİYE POSTASI DERGİSİ, Yıl.11, S.237(15 Temmuz 1990),s.12.13

(67)SEÇKİN - DALBAYRAK,a.g.k.,s.41.

- İlgili dönemde ödenecek KDV ,tecil edilebilir KDV 'den küçükse, tecil edilebilir KDV'nin ödenecek KDV'yi aşan kısmı mükelleflere iade edilir.

- İlgili dönemde ödenecek KDV, tecil edilebilir KDV'den büyük ve eşitse, iade edilecek KDV söz konusu olmayacaktır.

Şimdi bu durumları örnek üzerinde görelim:

Örnek 1 : Tekstil imalatıyla uğraşan (x) A.Ş.'nin Eylül/1994 döneminde 100 000 000.-TL. ihraç kaydıyla ,50 000 000.-TL.'de yurt içi satışları bulunmaktadır. Firmanın bu dönemde indirilebilecek KDV'si ise, 30 000 000.-TL'dir.

(x) A.Ş. Eylül 1994 döneminde ihraç kaydıyla yaptığı teslimlere ait iade edilecek KDV'sini şöyle hesaplayacaktır:

- Hesaplana KDV : 22 500 000.-

(150 000 000 x %15)

- İndirilecek KDV : 30 000 000.-

- Devreden KDV : 7 500 000.-

- Tecil edilebilir KDV : 15 000 000.-

(100 000 000 x %15)

- İade edilecek KDV : 15 000 000.-

=====

(x) A.Ş.'nin Eylül 1994 döneminde ödenecek KDV'si olmadığı için, tecil edilebilir KDV'nin tamamı mükelleflere iade edilecektir. Ayrıca mükellefin ödenecek KDV'si olmadığı için, tecil edilecek KDV'si de yoktur.

Örnek 2: Tekstil imalatıyla uğraşan (Y) A.Ş.'nin Eylül/1994 döneminde 500 000 000.-TL. ihraç kaydıyla, 500 000 000.-TL de yurt içi satışları vardır. Firmanın bu dönemde indirilecek KDV'si ise, 100 000 000.-TL'dir.

Firmanın Eylül/1994 dönemine ait iade edilecek KDV'si şöyle hesaplanacaktır:

- Hesaplanan KDV : 150 000 000.-
(1 000 000 000 x %15)
- İndirilecek KDV : 100 000 000.-
- Ödenecek KDV : 50 000 000.
- Tecil Edilebilir KDV : 75 000 000.-
(500 000 000 x %15)
- Tecil Edilecek KDV : 50 000 000.-
- İade Edilecek KDV : 25 000 000.-

=====

(Y) A.Ş.'nin Eylül/1994 döneminde ödenecek KDV'si, tecil edilebilir KDV'den küçük olduğu için, tecil edilebilir KDV'nin, ödenecek KDV'yi aşan kısmı (75 000 000 - 50 000 000 = 25 000 000) mükellefe iade edilecektir. Ayrıca ödenecek KDV, tecil edilebilir KDV'den küçük olduğu için ödenecek KDV'nin tamamı (50 000 000.-TL) tecil edilecektir.

II - İHRACAT BEDELLERİNİN YURDA GETİRİLMESİNE BAĞLI OLARAK İADENİN YAPILMASI VE İSTENECEK BELGELER

1- İHRACAT BEDELLERİNİN YURDA GETİRİLMESİ VE İADE İLE İLİŞKİSİ

1.1. İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi

Kambiyo mevzuatı'na göre; fiili ihraç tarihinden itibaren, en fazla 180 gün içerisinde, (mücbir sebepler hariç) ihracat bedellerinin yurda getirilerek bankalara veya özel finans kurumlarına satılması gerekir. Eğer

ihraç bedellerinin en az %70 'i fiili ihracat tarihinden itibaren 90 gün içerisinde yurda getirilerek bankalara veya özel finans kurumlarına satılırsa, ihracat bedellerinin tamamı yurda getirilmiş sayılır.Bu durumda ihracatçılar,geriye kalan %30'luk kısmı serbestçe kullanabilirler(68).

Genel olarak, ihracat bedelleri yukarıdaki sürelerde yurda getirilerek, taahhüt hesaplarının kapatılması gerekir. Ancak, ihracat bedelleri, fiili ihraç tarihinden itibaren, 180 gün içerisinde yurda getirilmemiş ise,aracı kurumlar 10 iş günü içerisinde durumu kambiyo müdürlüklerine ihbar ederler. Bunun üzerine kambiyo müdürlükleri 20 gün içerisinde,ihracatçılara 90 gün süreli bir ihbarname göndererek, hesapların kapatılmasını veya mücbir sebep varsa belgelemelerini isterler.Kambiyo mevzuatına göre,ihracat bedelleri fiili ihrac tarihinden itibaren 180'inci günü izleyen, 10 günlük ihtar ve 90 günlük ihtarname süresi ile mücbir sebeplerden dolayı verilen ek süreler içerisinde yurda getirilirse, ihracat bedelleri süresinde yurda getirilmiş sayılır(69).

1.2. İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesinin İade İle İlişkisi

İhracat teslimlerinden ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iadelerinin, gerek nakten, gerekse mahsup yoluyla yapılabilmesi için,ihracat bedellerinin kambiyo mevzuatına uygun olarak yurda getirilmesi gerekir.İhracat bedelleri yurda getirilmeden iadenin yapılması sözkonusu değildir.İhraç bedelleri yurda getirilmezse ,iade edilecek KDV ancak indirim yoluyla kullanılabilir(70).

İhracat bedellerinin yurda getirilmesine bağlı olarak, iadenin yapılması ile ilgili işlemleri üçe ayırarak incelemek mümkündür:

1.İhracat Bedellerinin Doksan Gün İçinde Yurda Getirilmesi: İhracat bedellerinin en az %70'inin, fiili ihrac tarihinden itibaren ,90 gün içerisinde yurda getirilmesi halinde, iade edilecek KDV 'nin tamamı hakkında iade işlemleri uygulanır.Diğer bir ifadeyle,iade edilecek KDV 'nin tamamı nakten veya mahsup yoluyla mükelleflere kullandırılır(71).

(68) AYDEMİR, "KDV 'nde -II ",a.g.k.,s.10.

(69) TOLU, a.g.k.,s.76.

(70) AYDEMİR, "KDV 'nde..... -II ",a.g.k.,s.9.

(71) Abdullah TOLU, "İhracat İstisnası Nedeniyle Döviz Alım Belgesine Göre Yapılan KDV İade ve Terkinlerinde Yapılan Son Düzenlemeler - II ", MALİYE POSTASI DERGİSİ, Yıl.11, S.234 (1 Haziran 1990),s.84.

Örnek :(A) şirketi 30.08.1994 tarihinde gerçekleştirmiş olduğu 100.000.000 TL değerindeki ihracatın 70.000.000 TL'lik kısmını 30.10.1994 tarihinde yurda getirerek bir bankaya satmıştır.Şirketin bu ihracatla ilgili olarak 5000.000 TL iade alacağı vardır.

Bu durumda (A) şirketi, iade edilecek KDV' nin tamamını,nakten veya mahsup yoluyla talep edebilir.Çünkü, bu firma ihracat bedelinin %70 'i olan 70.000.000 TL'yi 90 gün içerisinde yurda getirmiş bulunmaktadır.

2.İhracat Bedellerinin Doksan İle Yüzseksen Gün İçerisinde Yurda Getirilmesi: İhracat bedellerinin, fiili ihracat tarihinden itibaren 90 ile 180 gün içerisinde yurda getirilmesi halinde, iade edilecek KDV, getirilen miktarla sınırlı olarak yapılır.Yani,ihracat bedellerinin % kaç yurda getirilmişse,iade edilecek KDV 'nin de, o kadarlık kısmı nakten veya mahsup yoluyla mükelleflere kullanılır.Geriye kalan iade alacağı ise, diğer ihracat bedellerinin kambiyo mevzuatında belirlenen sürelerde yurda getirilmesi halinde gerçekleştirilir(72).

Şimdi bunu bir örnek üzerinde inceleyelim;

Örnek:(B) şirketi 200.000.000 TL tutarındaki malları 01.07.1994 tarihinde ihraç ediyor.Firmanın bu ihracatla ilgili olarak ,10.000.000 TL iade alacağı vardır.

(B) Şirketi, ihracat bedellerinin 100.000.000 TL'lik kısmını,05.10.1994 tarihinde, geriye kalan 100 000 000 kısmı ise, 15.12.1994 tarihinde yurda getirerek bankaya satmıştır.

Bu duruma göre, (B) şirketinin iade alacağı, iki aşamada gerçekleşir.

05.10.1994 tarihinde ihraç bedelinin %50'si yurda getirildiği için, iade alacağının da, %50'sine isabet eden 5.000.000 TL mükelleflere iade edilir.Geriye kalan 5.000.000TL iade alacağı ise,15.12.1994 tarihinde mükelleflere iade edilir.

3.İhracat Bedellerinin Yüzseksen Günden Sonra Yurda Getirilmesi: İhracat bedeli dövizlerin, fiili ihraç tarihinden itibaren 180 gün geçtikten sonra yurda getirilmesi halinde, iade talepleri genel hükümler

(72) TOLU,"İhracat ... - II ",a.g.k.,s.85.;Oğuz AYDEMİR,"KDV 'nde İade Hakkı Doğuran İşlemlerde İade Usul ve Esasları-III "MALİYE POSTASI DERGİSİ,Yıl.11,S.236 (1 Temmuz 1990),s.17.

çerçevesinde yerine getirilir. Ancak, ihracat bedellerinin 180 günden sonra yurda getirileceğine dair, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın bağlı bulunduğu bakanlıktan alınan izin yazısının bulunması ve ihracat bedellerinin, bu yazıda belirtilen sürede yurda getirilmesi gerekir(73).

İzin yazısının ibrazı dışında, ihracat bedellerinin 180'inci günü izleyen on günlük ihtar ve 90 günlük ihtarname süresi ile mücbir sebep halinin devamı süresince verilecek ek sürelerde yurda getirilmesi halinde, iade talepleri genel esaslara göre yapılır(74).

2. NAKTEN VEYA MAHSUP YOLUYLA İADENİN YAPILMASI

İhracatçılar ve ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, lehlerine doğacak iadelerini, nakten veya mahsup yoluyla alabilirler.

2.1. Nakten İade

Nakten iade, ihracatçılara ve ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükelleflere yapılır. Diğer bir ifadeyle, vergi dairesi, sözkonusu mükelleflere mal ve hizmet satanları nakten iade de muhatap almaz(75)

Naklen iade taleplerini, ikiye ayırarak incelemek mümkündür.

- İnceleme ve teminat aranılmadan yapılacak iadeler
- İnceleme raporu veya teminata bağlı olarak yapılacak iadeler

2.1.1 İnceleme ve Teminat Aranılmadan Yapılacak İadeler

Bir vergilendirme döneminde, KDV iadeleri 30 milyon T.L. yi aşmayan mükelleflerin iade talepleri, inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir(76).

(73) TOLU, "İhracat..... -II", a.g.k.,s.85.86.

(74) TOLU, "KDV 'nde -II", a.g.k.,s.76.77.

(75) UÇAR, a.g.k.,s.39.

(76) RG. T.12.03.1992,No.21169.

Ayrıca sermayelerinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait mükelleflerin iade talepleri de, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yapılır. Ancak, bu mükellefler bir defaya mahsus olmak üzere, sermayelerinin % 51 veya daha fazlasının kamuya ait olduğunu, ortaklardan alacakları bir yazı ile ispat etmelidirler. Bu mükelleflerin sermaye yapılarında bir değişiklik olursa, durumu 15 gün içerisinde ilgili vergi dairesine bildirmeleri gerekir(77).

2.1.2. İnceleme Raporu Veya Teminata Bağlı olarak Yapılacak İadeler.

Genel prensip olarak, 30 milyonu aşan iade talepleri inceleme raporuna dayanılarak yapılır. Yani 30 milyondan sonraki kısmın iadesi ancak inceleme sonunda ve incelemeye belirlenen miktara göre yapılır. Genel prensip böyle olmakla birlikte, 30 milyonun üzerindeki kısım için, teminat veren mükelleflerin iade talepleri, vergi inceleme raporu beklenilmeden gerçekleştirilir(78). Teminat olarak genellikle banka teminat mektubu (Ek:4) verilmektedir.

Bununla beraber, haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıklarına dair en az iki inceleme raporu bulunan mükellefler, teminat dahi verseler, inceleme sonuçlanmadan iade işlemleri yapılmaz. Ancak bu şekilde düzenlenen inceleme raporu bir tane ise, normal durumun dört katı teminat verilerek iade işlemleri gerçekleştirilebilir(79). Ayrıca, 28 ve 29 no'lu KDV Genel Tebliği'ndeki şartları taşıyan, imalatçı - ihracatçılar ile Dış Ticaret Sermaye Şirketleri'ne indirimli teminat uygulanır. Söz konusu firmalara uygulanacak indirim oranı % 10' dur(80).

Öte yandan, iade talepleri 1.5 milyarı aşmayan mükellefler, isterlerse, teminat göstermeksizin YMM'lerin düzenleyecekleri tasdik raporlarına göre iadelerini alabilirler. İadelerini YMM'lerin düzenledikleri tasdik raporlarına göre almak isteyenler, ilgili dönem beyannamelerine

(77) RG. T.01.08.1988, No.19886.

(78) Maliye Hesap Uzmanları Demeği, a.g.k., s.237.

(79) Geniş bilgi için bkz; RG. T.16.10.1991, No.21023.

(80) Geniş bilgi için bkz; RG. T.01.08.1988, No.19886. ; RG. T.12.08.1988, No.19897.

bir dilekçe ekleyerek durumu vergi dairesine bildirirler.YMM'ler tasdik raporu ile sınırlı olmak üzere, ortaya çıkacak vergi ziyarı ve cezalarda,mükellefler ile birlikte sorumludurlar.Ancak, yukarıda anlatıldığı şekilde, normal durumun dört katı teminat vermek zorunda kalan mükellefler bu uygulamadan yararlanamazlar(81)

2.2. Mahsup Yoluyla İade

2.2.1. İade Alacağıın Vergi Borçlarına Mahsubu

İhracatçılar ve ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, lehlerine doğan iade alacaklarını, kendilerinin veya kendilerine mal ve hizmet satanların vergi borçlarına mahsubunu talep edebilirler. Mahsup talepleri teminat ve inceleme raporu aranılmaksızın gerçekleştirilir(82).

Ancak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandıklarına dair haklarında bir vergilendirme dönemine ait inceleme raporu bulunan mükelleflerin mahsup talepleri, dört kat teminat karşılığında yerine getirilir. Eğer mükellefler hakkında bu şekilde düzenlenmiş iki inceleme raporu mevcutsa, vergi incelemesi yapılmadan mahsup talepleri gerçekleştirilemez(83).

Mahsup talepleri birden fazla vergi borcu için istenebildiği gibi, birden çok kişiye ait vergi borçları için de istenebilir. Ancak mükelleflere mal ve hizmet satanların, vergi borçlarına mahsubu istenecek miktar, bu kişilerden satın alınan mal ve hizmetler için ödenmesi gereken KDV'den fazla olamaz(84).

Mahsup için, mahsubu istenen vergi borçlarının vadesinden önce, yazılı olarak(Ek:5) talepte bulunulması gerekmektedir. Kollektif

(81) Sabri ARPAÇ, "İhracat İle Transit ve Yurt Dışı Yük ve Yolcu Taşıma İşlerinde KDV İade ve Mahsup İşlemleri -IV", MALİYE POSTASI DERGİSİ, Yıl.12, S.250 (1 Şubat 1991),s.65.66. ; MAÇ,a.g.k.,s.31.

(82) ARPAÇ, a.g.k.,s.64.

(83) UÇAR, a.g.k.,s.41.

(84) ARPAÇ, a.g.k.,s.64.

şirketler ile adi ortaklıklar ise, bu dilekçelerine mahsubun yapılacağına dair, ortaklardan alacakları noter tasdikli izin yazısını ekleyeceklerdir. Mahsup talebinin zamanında yapılmasına rağmen, mahsup işlemleri vergi dairesince gerçekleştirilmemiş ise, vergi borçları için gecikme zammı uygulanmayacaktır(85).

2.2.1. Mahsup Sonrası Kalan İade Alacağı

Mahsup işlemlerinden sonra geriye iade miktarı kalmış ise, yani iade edilecek KDV'nin, mahsup edilecek vergiden fazla olması halinde, fazla olan kısım aşağıdaki şekillere göre mükelleflere iade edilir(86).

- İade alacağı, mükelleflerin kendi borçlarına mahsup edilmiş ve geriye iade miktarı kalmış ise, bu miktar nakten iade bölümünde anlatılan genel esaslara göre mükelleflere iade edilir.

- İade alacağı, mükelleflere mal ve hizmet satanların vergi borçlarına mahsup edilmiş ve geriye kalan miktarın bu kişilere iadesi ön görülmüş ise, bu miktar inceleme sonucuna göre iade edilir. İade edilecek miktarın, 30 milyonun altında olması veya teminat verilmesi durumu değiştirmez.

3. İADENİN YAPILMASI İÇİN İSTENECEK BELGELER

İhracat teslimlerinde ve ihrac kaydıyla yapılan teslimlerde, iade alacaklarının gerek nakten gerekse mahsup yoluyla yapılabilmesi için, aşağıdaki belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

3.1. Gümrük Çıkış Beyannamesi

GÇB., ihracat işlemlerin başlamasıyla düzenlenen ve gümrükten fiili çıkışı yapılan mallarla ilgili bilgileri içeren bir belgedir.(Ek:6) Bilindiği

(85) Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.k., s.238.

(86) Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.k., s.239.

üzere, KDV iadesi ancak malların fiilen ihraç edilmesi halinde söz konusudur. Malların fiilen ihracı ise, GÇB ile isbat edilir. Bundan dolayı iade talebinde bulunan mükellefler GÇB'nin aslını veya noter tasdikli örneğini vergi dairesine ibraz etmek zorundadırlar(87).

Ancak, ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler için, GÇB'nin ibrazı bazen yeterli değildir. Çünkü, aynı tür malların, birden fazla mükelleften alınıp, aynı GÇB ile ihraç edilmesi halinde, ihraç edilen malların, hangi mükelleften alındığı belirlenememektedir. Böyle durumlarda, ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, kendileri tarafından teslim edilen malların, ihrac edildiğini gösterir belgeyi, ihracatçı firmadan alarak GÇB'ye ekleyeceklerdir(88).

3.2. Döviz Alım Belgesi

DAB, satın alınan dövizin cinsi, tutarı, kuru, dövizin geliş nedeni, döviz satan kişinin adı v.b gibi bilgileri içeren ve döviz satan alan kurumlara(bankalar veya özel finans kurumları) düzenlenen bir belgedir (Ek: 7).

KDV iadesinin nakten veya mahsup yoluyla yapılabilmesi için, DAB'ın ibrazı gerekir. Çünkü, daha önce de bahsedildiği gibi, iade işlemlerinin nakten veya mahsup yoluyla gerçekleştirilmesi, ihracat bedellerinin kambiyo mevzuatına uygun olarak yurda getirilmesine bağlıdır. Diğer bir ifadeyle, iade edilecek miktar, DAB'ın ibraz sürelerine ve DAB'da yer alan ihraç bedellerine göre belirlenir.

İadenin yapılmasında DAB'ın aslının ibraz edilmesi esastır. Bununla beraber, aslının T.C.Merkez Bankası'na alıkonulması halinde, banka şubesinde onaylı ve şerhi örneği ilgili vergi dairesine ibraz edilir. Banka şubesinden alınan bu belge, en az iki yetkilinin imza ve onayını taşımalıdır. Banka şubesi onayladığı bu belge üzerine "KDV iadesine kullanılmak üzere, bankamızda bulunan örneğinden çıkarılan fotokopisi kontrol edilmiş ve aslının aynı olduğu görülerek onaylanmıştır" şerhini koyacaktır. DAB'ın ihraç edilen malla ilgili, GÇB'nin tarih ve numarasını

(87) AYDEMİR, "KDV -III", a.g.k.,s.16

(88) Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.k.,s.98

taşınması gerekir. Aksi halde, iade yapılmaz. Ancak, ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, DAB'ın aslı veya onaylı örneği yerine, ihracatçılar tarafından düzenlenen bir belgeyi kullanacaklardır. Bu belgede, ihracatçı adına düzenlenen DAB'ta yer alan tutarın, ne kadarının ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler tarafından satılan mallara ait olduğunun ve bu malların hangi faturalarla alındığının belirtilmesi gerekir. İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, bu belgeye, DAB'ın veya bankaca onaylanmış örneğinin noter tasdikli sureti eklenecektir(89).

KDV iadesinin, nakten veya mahsup yoluyla yapılabilmesi için DAB'ın ibrazı gerekmektedir. Ancak, çeşitli nedenlerden dolayı bazen dövizin yurda getirilmesi gecikmektedir. Bu ise, iade işlemlerini geciktirmektedir. Bu durum gözönüne alınarak, iade alacağı kadar teminat yatıran mükelleflerin iade işlemleri, DAB'ın ibrazı beklenilmeden gerçekleştirilir. Daha sonra DAB ibraz edilince, yatırılan teminat çözülecektir(90).

3.3. Alış ve Satış Faturaları

İhracatçılar ve ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, bu teslimleriyle ilgili, iade edilecek KDV 'yi, nakten veya mahsup yoluyla gerçekleştirebilmek için, yukarıda sayılan belgelere ilaveten, alış ve satış faturalarının (imalatçılarda sadece satış faturası) fotokopilerini de (Ek:8), ekleyeceklerdir. Ancak, mükellefler, isterlerse, bu belgelerin fotokopileri yerine, bu faturaların dökümünü gösteren listeyi de (Ek:9) verebilirler. Üç nüsha olarak düzenlenecek bu listelerin her sayfasına, "listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu tahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tesbiti halinde, uygulanacak müeyyideleri kabul ederim" şerhi düşülerek onaylanacaktır. Bununla birlikte, iade edilecek KDV 'yi, YMM 'lerin düzenleyecekleri tasdik raporuna göre gerçekleştiren mükelleflerden, alış ve satış faturalarının ibrazı aranmaz(91).

(89) RG. T.01.08.1988, No.19886.

(90) RG. T.16.10.1991, No.21023.

(91) RG. T.16.12.1988, No.20021.

III - KDV İADESİ İLE İLGİLİ SAİR HUSUSLAR

1. İADE YERİNE İNDİRİM UYGULAMASI

Bilindiği üzere, ihracatçılar ve ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, bu teslimleriyle ilgili olarak yüklendikleri KDV'leri, vergiye tabi işlemleri üzerinden tahsil ettikleri KDV'den indirmekte ve indirim imkanının olmadığı durumlarda ise, gerekli belgeleri ibraz ederek, nakten veya mahsub yoluyla iade almaktadırlar.

Ancak, iade ve mahsub işlemleri, hem idareyi, hem de mükellefleri, bir takım formalitelerle uğraşmak zorunda bırakıyordu. Fakat, 12.03.1992 tarih ve 21169 sayılı R.G.'de yayınlanan, 39 no'lu KDV Genel Tebliği ile, iade yerine, indirim uygulamasına imkan tanınmıştır.Yani,ihracatçılar ve ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, bu teslimlerinden dolayı yüklendikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri vergileri, iade yerine, indirimle telafi edebileceklerdir.

İhracat teslimlerinde, iade yerine indirim hakkını tercih edilirse, bu durumda iade edilecek KDV hesaplanmayacaklardır. Böylece ihracatçılar, "İadesi Gereken KDV'ye Ait Bildirimi" de(Ek:10) doldurmayacaklardır. Bu mükellefler sadece, KDV beyannamesini doldurup vereceklerdir(92).

İhraç kaydıyla yapılan teslimlerde, iade yerine indirim hakkı tercih edilirse, "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" in (Ek:10) doldurulması zorunludur. İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, bu bildirim üzerinde hesaplayacakları, iade edilecek KDV'yi, ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin, 50 numaralı satırındaki "İndirim Hakkı Tanınan İşlemlere İlişkin, Önceki Dönemden Devreden Diğer KDV" ye dahil edeceklerdir. Ayrıca iade yerine indirim hakkını tercih eden bu mükellefler ,ilgili vergi dairesine konuyla ilgili bilgi vereceklerdir(93).

İade yerine indirim hakkını tercih eden mükellefler, KDV beyannamelerine, istisna kapsamında işlem yapıldığını gösteren

(92) RG. T.12.03.1992.No.21169

(93) RG. T.12.03.1992.No.21169

konusu mükellefler, diğer belgelerin ibrazından ve iade formaliteleriyle uğraşmaktan kurtulacaklardır(94).

2. İHRAÇ EDİLEN MALLARIN GERİ GELMESİ

ihraç edilen mallar, daha sonra çeşitli nedenlerden dolayı yurt dışındaki alıcı tarafından iade edilmiş olabilir. Geri gelen mallarla ilgili olarak, KDV yönünden yapılacak işlemler, 23 no'lu KDV Genel Tebliği'yle belirtilmiş bulunmaktadır.

Bu tebliğe göre, ihraç edilen malların geri gelmesi halinde, ya ihracat istisnası nedeniyle faydalanılan miktarda KDV gümrük idaresine ödenir, yada bu miktarda teminat gösterilerek ithalat istisnası kapsamında işlem yapılır. Gümrük idareleri ihracat istisnasından yararlanan KDV miktarını tespit etmek için, mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerine, durumu bir yazı ile sorarak, vergi dairelerinden gelen cevabi yazıya göre işlemleri yaparlar(95).

Şimdi geri gelen mallarla ilgili KDV iadesinin durumunu kısaca inceleyelim:

Mallar geri geldiğinde iadesi gereken KDV henüz iade edilmemiş ise, vergi dairesi gümrük idaresine yazacağı cevabi yazıda, geri gelen mallarla ilgili KDV'yi belirttiikten sonra iadesi gereken KDV'nin iade edilmeyeceğini bildirir. Eğer geri gelen mallar ihraç kaydıyla yapılan teslimlerle ilgiliyse, vergi dairesi göndereceği cevabi yazıda tecil edilen KDV'nin de terkin edilmeyeceğini bildirir. Bu durumda, gümrük idareleri ithalat istisnası kapsamında işlem yapacak ve mükelleflerden herhangi bir KDV tahsil etmeyecektir(96).

(94) MAÇ, a.g.k.,s.16.

(95) RG. T.18.07.1986.No.19168.

(96) Salih ÇEÇEN, "Geri Gelen Eşya ve Tecil - Terkin İşlemleri", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.115(Mart 1991),s.62.63.

Mallar geri geldiğinde, iadesi gereken KDV iade edilmiş ise, yapılan iadenin geri gelen mallara isabet eden kısmı, gümrük idaresine ödenecektir. Eğer geri gelen mallar, ihraç kaydıyla yapılan teslimlere ait ise, terkin edilen KDV'de aynı şekilde gümrük idaresine ödenecektir(97).

Gümrük idaresine ödenen bu miktarlar mükellefler tarafından ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır(98). İhraç kaydıyla yapılan teslimlerde, geri gelen malların, ihracatçı tarafından satıcıya (İhraç kaydıyla teslimi yapan) iadesi sırasında düzenlenecek faturada KDV gösterilecektir. İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler ise, bu vergiyi indirim konusu yapacaktır(99).

3. İHRAC KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE İHRACATIN GERCEKLEŞTİRİLMEMESİ

İhracatın gerçekleşmemesi ; İhracatın hiç yapılmaması, süresi içerisinde yapılmaması veya kısmen yapılmaması şeklinde ortaya çıkabilir(100).

İhracatın hiç yapılmaması veya süresi içerisinde yapılmaması halinde, tecil edilen vergi tahhukuk tarihinden itibaren, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nın 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammının % 50 fazlasıyla birlikte tahsil edilir. Ancak ihracat mucbir sebeplerden (101) dolayı yapılmamış ise, yine vergini aslı ödenir. Fakat, tecil edilen vergi, gecikme zammının % 50 fazlası yerine, 6183 sayılı kanunun 48'inci maddesine göre, ilgili dönemler için belirlenen tecil faizi ile birlikte tahsil edilir(102).

(97) ÇEÇEN, a.g.k.,s.62.

(98) RG. T.18.07.1986,No.19168.

(99) ÇEÇEN,a.g.k.,s.65.

(100) DOĞAN, a.g.k.,s.197.

(101) Mücbir sebepler için bkz;Maliye Hesap Uzmanları Demeği,a.g.k.,s.97.

(102) RG. T.18.07.1986,No.19168.

İhracatın kısmen yapılmaması halinde, ihraç edilmeyen kısmın KDV'si, yukarıda anlatıldığı şekilde gecikme zammının % 50 fazlasıyla birlikte tahsil edilir. İhraç edilmeyen mallar ise, satıcılara(ihraç kaydıyla teslimde bulunanlara) iade edilir.İhracatçılar iade ettikleri malların KDV 'sini, düzenleyecekleri faturada göstereceklerdir. Malları iade alan mükellefler ise, bu mallarla ilgili -KDV'yi, indirilecek KDV olarak beyan edeceklerdir(103).

Üçüncü Bölüm

İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLER İLE İHRACAT TESLİMLERİNDE KDV İADESİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

I - İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE KDV İADESİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Daha önce de bahsedildiği üzere, ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, bu teslimlerle ilgili KDV'yi faturalarında gösterdikleri halde tahsil etmemektedirler. Mükellefler, tahsil etmedikleri bu vergiyi, ilgili dönemde hesaplanan KDV olarak beyan etmektedirler. Böylece mükellefler, tahsil etmediği halde beyan ettikleri bu vergiden dolayı vergi yüküne maruz kalmaktadırlar. Mükellefler, yüklendikleri bu vergileri ise, tecil - terkin ve iade yoluyla ortadan kaldırmaktadırlar.

Tecil - terkin işlemlerinin olabilmesi için, ilgili dönemde mükelleflerin ödenecek KDV'lerinin olması gerekmektedir. Eğer, ödenecek KDV yoksa, tecil - terkin işlemleride olmayacaktır. Bu durumda tecil edilebilir KDV'nin tamamı mükelleflere iade edilecektir.

İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükelleflerin, ilgili dönemde ödenecek KDV'leri, tecil edilebilir KDV'ye eşit ve / veya büyükse, iade

söz konusu olmayacaktır. Eğer ödenecek KDV, tecil edilebilir KDV'den küçükse, tecil edilebilir KDV'nin, ödenecek KDV'yi aşan kısmı mükelleflere iade edilecektir.

Şimdi bu durumları da dikkate alarak, ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükelleflerde, tecil - terkin ve iadeyle ilgili muhasebe kayıtlarını, örnekler üzerinde görelim.

1. TECİL - TERKİN VE İADENİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Daha öncede anlatıldığı üzere, tecil - terkin işlemlerinin olabilmesi için, ilgili dönemde mükelleflerin ödenecek KDV 'lerinin bulunması gerekmektedir. Eğer mükelleflerin ödenecek KDV 'leri yoksa, tecil - terkin işlemleri de olmayacaktır. Şimdi, ödenecek KDV'nin olması ve olmaması hallerine göre, muhasebe kayıtlarını örnekler üzerinde görelim.

1.1. Ödenecek KDV'nin Olmaması Hali

Örnek : Tekstil ürünlerinin üretimi ve satışı konusunda faaliyet gösteren Yılteks Limited Şirketi, Eylül/1994 döneminde, Ercan Dış Ticaret AŞ.'ye ihraç kaydıyla 200 000 000.-TL tutarında mal teslim etmiştir. Ayrıca, söz konusu firmanın bu dönemde 100 000 000.- TL. de yurt içi teslimleri bulunmaktadır. Firmanın bu döneme ait toplam indirilebilir KDV'si ise, 50 000 000.-TL.'dir. (KDV oranı % 15)

Bu durumda Yılteks Limited Şirketinin tecil - terkin ve iade ile ilgili hesaplamaları şöyle olacaktır;

| | |
|------------------------|----------------|
| - Hesaplanan KDV | : 45 000 000.- |
| (300 000 000 x % 15) | |
| - İndirilecek KDV | : 50 000 000.- |
| - Devreden KDV | : 5 000 000.- |
| - Tecil Edilebilir KDV | : 30 000 000.- |
| (200 000 000 x % 15) | |
| - Tecil Edilecek KDV | : - |
| - İade edilecek KDV | : 30 000 000.- |
| | ===== |

Yukarıdaki işlemlerle ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır :

- Tecil edilebilir KDV'nin kayda alınması :

İhraç kaydıyla yapılan teslimlerde fatura üzerinde gösterilen ve "ihraç edilmek kaydıyla teslim edildiğinden tahsil edilmemiştir" şerhini taşıyan KDV, " tecil edilebilir KDV" olarak 192 no'lu hesaba borç kaydedilecektir. Şöyleki;

| | |
|-------------------------------|---------------|
| <hr/> | |
| 120 ALICILAR HESABI | 200 000 000.- |
| 192 DİĞER KDV HESABI | 30 000 000.- |
| -Tecil Edilebilir KDV | |
| | |
| 601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI | 200 000 000.- |
| -İhraç Kayıtlı Satışlar | |
| 391 HESAPLANAN KDV | 30 000 000.- |

İhraç kaydıyla yapılan teslimlerin kayda alınması

- KDV Beyannamesi verildiğinde aşağıdaki tahakkuk kayıtlar yapılır;

| | |
|---------------------------|--------------|
| 391 HESAPLANAN KDV HESABI | 45 000 000.- |
| 190 DEVREDEN KDV HESABI | 5 000 000.- |

191 İNDİRİLECEK KDV 50 000 000.-

Tahakkuk kaydı

İade edilecek KDV 'nin kayda alınmasında ise ,aşağıdaki yevmiye kaydı yapılır;

| | |
|---|--------------|
| 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI | 30 000 000.- |
| - İade Edilecek KDV | |

| | |
|------------------------|--------|
| 192 DİĞER KDV HESABI | 30.000 |
| 000.- | |
| - Tecil Edilebilir KDV | |

İade alacağının kayda alınması

İade alacağının kayda alınmasında "193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR HESABI " yerine " 136 DİĞER ALACAKLAR " veya "192 DİĞER KDV " hesapları da kullanılmaktadır(104).

Yılteks Limited Şirketi'nin Eylül/1994 döneminde ödenecek KDV'si olmadığı için, tecil - terkin işlemleri de olmayacaktır.Dolayısıyla sözkonusu firmanın tecil - terkin'le ilgili muhasebe kayıtlarında olmayacaktır.

(104) M.Ali CANOĞLU, "Yeni Hesap Planına Göre Katma Değer Vergisi Muhasebesi", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.143(Temmuz 1994), s.13.

-İade edilecek KDV tahsil edildiğinde ise, aşağıdaki yevmiye kaydı yapılır;

100 KASA HESABI

30 000 000.-

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI

30 000 000.-

- İade Edilecek KDV

İade edilecek KDV 'nin tahsil edilmesi

İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, bu teslimlerinden doğan KDV iadelerini nakten alabilecekleri gibi, kendilerinin veya kendilerine mal ve hizmet satanların, vergi borçlarına da mahsup edebilirler.

İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler bu teslimlerinden doğan iade alacaklarını kendi borçlarına mahsup etmek isterlerse, "100 KASA HESABI " yerine "360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI" nı kullanırlar.Eğer, iade alacağı mükelleflere mal ve hizmet satanların vergi borçlarına mahsup edilirse, "420 SATICILAR HESABI" borçlandırılırken, "193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI" alacaklandırılır.

1.2. Ödenecek KDV 'nin Olması Hali

Örnek: Canteks Limited Şirketi, Ağustos/1994 döneminde Yiğit Dış Ticaret A.Ş.'ye 100 000 000.- TL değerinde ihraç kayıtlı mal teslim etmiştir.Canteks'in yurt içi satışları ise, 50 000 000.- TL dir.Firmanın bu dönemde indirilecek KDV 'si ise,12 500 000.- TL dir.

-Tecil - terkin ve iade edilecek KDV'nin hesaplanması;

| | |
|------------------------|----------------|
| - Hesaplanan KDV | : 22 500 000.- |
| (150 000 000 x % 15) | |
| - İndirilecek KDV | : 12 500 000.- |
| - Ödenecek KDV | : 10 000 000.- |
| - Tecil Edilebilir KDV | : 15 000 000.- |
| (100 000 000 x % 15) | |
| - Tecil Edilecek KDV | : 10 000 000.- |
| - İade Edilecek KDV | : 5 000 000.- |
| ===== | |

Yukarıdaki işlemlerle ilgili muhasebe kayıtları ise, aşağıdaki şekilde yapılacaktır;

- Tecil edilebilir KDV'nin kayda alınması ;

| | |
|-------------------------------|---------------|
| 120 ALICILAR HESABI | 100 000 000.- |
| 192 DİĞER KDV HESABI | 15 000 000.- |
| -Tecil Edilebilir KDV | |
| 601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI | 100 000 000.- |
| - İhraç Kayıtlı Satışlar | |
| 391 HESAPLANAN KDV HESABI | 15 000 000.- |

İhraç kaydıyla yapılan teslimlerin kayda alınması

-KDV Beyannamesi verildiğinde ise, aşağıdaki yevmiye kayıtları yapılır;

-Tecil edilecek KDV'nin kayda alınması;

Vergi dairesince tecil edilen KDV, "391 HESAPLANAN KDV HESABI" nin borcu mukabili, "392 DİĞER KDV HESABI" na alacak kaydedilir.

_____ / _____

391 HESAPLANAN KDV HESABI 10 000 000.-

392 DİĞER KDV HESABI 10 000 000.-

-Tecil Edilen KDV

ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde KDV'nin tecili

_____ / _____

-İade edilecek KDV ise, aşağıdaki şekilde kayda alınır;

_____ / _____

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI 5 000 000.-

- İade edilecek KDV

192 DİĞER KDV HESABI 5 000 000.-

- Tecil Edilebilir KDV

İade edilecek KDV 'nin kayda alınması

_____ / _____

- Tahakkuk kaydı;

_____ / _____

391 HESAPLANAN KDV HESABI 12 500 000.-

191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 12 500 000.-

Tahakkuk kaydı

_____ / _____

KDV Beyannamesi verildiğinde , yukarıdaki kayıtların hepsi tek bir yevmiye maddesi halinde yapılabilir.Şöyle ki;

| | |
|---|--------------|
| 391 HESAPLANAN KDV HESABI - | 22 500 000.- |
| 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI | 5 000 000.- |
| - İade Edilecek KDV | |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI | 12 500 000.- |
| 392 DİĞER KDV HESABI | 10 000 000.- |
| -Tecil Edilen KDV | |
| 192 DİĞER KDV HESABI | 5 000 000.- |
| - Tecil Edilebilir KDV | |

KDV ile ilgili tahakkuk kayıtları

- Terkin işlemlerinin kayda alınması;

Daha öncede bahsedildiği üzere, ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde, mallar teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren, 3 ay içerisinde ihraç edilir ve bedelleri kambiyo mevzuatına uygun olarak yurda getirilirse, tecil edilen vergi terkin edilir.

Terkin işlemleriyle ilgili muhasebe kayıtları ise, aşağıdaki şekilde yapılır;

| | |
|------------------------|--------------|
| 392 DİĞER KDV HESABI | 10 000 000.- |
| - Tecil Edilen KDV | |
| 192 DİĞER KDV HESABI | 10 000 000.- |
| - Tecil Edilebilir KDV | |

Tecil edilen KDV'nin terkin edilmesi

-İade edilecek KDV'nin tahsilinde ise, aşağıdaki yevmiye kaydı yapılır;

| | |
|---|-------------|
| 100 KASA HESABI | 5 000 000.- |
| 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI | 5 000 000.- |
| -İade Edilecek KDV | |

İade edilecek KDV'nin tahsili

2 .İHRACATIN GERÇEKLEŞMEMESİ HALİNDE YAPILACAK MUHASEBE KAYITLARI

Daha önce de anlatıldığı üzere, ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde, mallar teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren, 3 ay içerisinde ihraç edilmelidir. Eğer malların ihracı, bu süre içerisinde gerçekleşmezse, tecil edilen vergi, duruma göre tecil faizi veya gecikme zammının % 50 fazlasıyla birlikte tahsil edilir.

Şimdi ihracatın gerçekleşmemesi halinde yapılacak muhasebe kayıtlarını, bir örnek üzerinde görelim.

Örnek: Kabaca tekstil A.Ş Temmuz /1994 döneminde, Çetinkaya Dış Ticaret A.Ş' ye ihraç kaydıyla, 100 000 000.-TL değerinde mal teslim etmiştir.Kabaca Tekstil A.Ş, Temmuz/1994 dönemiyle ilgili KDV Beyannamesini vermiş ve ilgili tahakkuk kayıtlarını yapmıştır.Kabaca Tekstil A.Ş'nin bu teslimlerden dolayı 14 000 000.- TL tecil edilen vergisi,1 000 000.-TL de iade alacağı vardır.Ancak Çetinkaya Dış Ticaret A.Ş mücbir sebeplerden dolayı ihracatı gerçekleştirememiş ve malları Kabaca Tekstil A.Ş'ye iade etmiştir.

- Kabaca Tekstil A.Ş bu işlemlerle ilgili olarak, KDV kayıtlarını aşağıdaki şekilde yapacaktır;

İhracatın gerçekleşmemesi halinde ,daha önce tecil edilen KDV ters kayıtla düzeltilir.Şöyle ki;

_____ / _____

392 DİĞER KDV HESABI 14 000 000.-
- Tecil Edilen KDV

392 HESAPLANAN KDV HESABI 14 000 000.-

İhracatın gerçekleşmemesi

_____ / _____

Hesaplanan KDV ise ,ödenecek KDV ' ye devredilerek kapatılır.Şöyleki;

_____ / _____
391 HESAPLANAN KDV HESABI 14 000 000.-

360 ÖDENENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI 14 000 000.-
-Ödenecek KDV

Tahakkuk kaydı

_____ / _____

Tecil edilen KDV 'nin vergi dairesine ödenmesinde ise ,aşağıdaki yevmiye kaydı yapılır;

_____ / _____

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI 14 000 000.-
- Ödenecek KDV

100 KASA HESABI 14 000 000.-

Tecil edilen KDV 'nin ödenmesi

_____ / _____

Ayrıca, ihracat mücbir sebeplerden dolayı gerçekleşmediği için, tecil edilen vergi üzerinden, tecil faizi hesaplanarak vergi dairesine ödenecektir.

Diğer taraftan, sözkonusu firma tahsil etmediği halde beyan ettiği vergiyi indirim konusu yapacaktır. Bu durumda KDV ile ilgili şu kayıtlar yapılacaktır;

_____ / _____
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI

15 000 000.-

192 DİĞER KDV HESABI

14 000 000.-

- Tecil Edilebilir KDV

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI

1 000 000.-

-İade Edilecek KDV

İhraç kaydıyla yapılan teslimlerde tahsil edilmeyen KDV'nin indirimi

_____ / _____
**3 . İHRAÇ EDİLEN MALARIN GERİ GELMESİ HALİNDE
YAPILACAK MUHASEBE KAYITLARI**

İhraç kaydıyla teslim edilen malların ihracından sonra yabancı alıcı tarafından ihracatçıya iade edilmesi halinde iki durum sözkonusudur. Bunlar;

_ İade edilecek KDV'nin iade edilmemiş, tecil edilen KDV'nin de terkin edilmemiş olması ,

_ İade edilecek KDV'nin iade edilmiş, tecil edilen KDV'nin de terkin edilmiş olması halleridir.

Şimdi bu iki durumla ilgili muhasebe kayıtlarını görelim.

3.1. KDV'nin İade ve Terkin Edilmemiş Olması Hali

Daha öncede bahsedildiği üzere, ihraç edilen mallar geri geldiğinde ,iade edilecek KDV iade edilmemiş; tecil edilecek KDV'de terkin edilmemiş ise,gümrük idareleri ithalat istisnası kapsamında işlem yapacak ve mükelleflerden her hangi bir KDV tahsil etmeyecektir.

Şimdi bu durumu yansıtan bir örnek üzerinde muhasebe kayıtlarını yapalım.

Örnek: İmalatçı Yüksel Ticaret, Temmuz/1994 döneminde,Ercan Dış Tic.A.Ş'ye ihraç kaydıyla 200 000 000.-TL'lik mal teslim etmiştir.Yüksel Ticaret'in bu teslimlerle ilgili olarak 20 000 000.-TL iade edilecek ,10 000 000.-TL de tecil edilen KDV'si bulunmaktadır.Ancak, mallar ihraç edildikten sonra yurt dışındaki alıcı tarafından Ercan Dış Ticaret A.Ş'ye iade edilmiştir.Ercan Dış Ticaret A.Ş'de bu malları Yüksel Ticaret'e iade etmiştir.

Yüksel Ticaret bu durumda aşağıdaki muhasebe kayıtlarını yapacaktır;

İhraç edilen malların geri gelmesi halinde,daha önce tecil edilen vergi ters kayıtla kapatılır.Şöyle ki;

| | |
|----------------------|--------------|
| _____ / _____ | |
| 392 DİĞER KDV HESABI | 10 000 000.- |
| - Tecil Edilen KDV | |
| 391 HESAPLANAN KDV | 10 000 000.- |

Malların geri gelmesi halinde tecil edilen KDV'nin kaydı

| | |
|---------------|--|
| _____ / _____ | |
|---------------|--|

Ayrıca iade edilecek KDV ile tecil edilebilir KDV'nin geriye kalan kısmı indirilecek KDV'ye devredilerek kapatılır.Yani ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden dolayı tahsil edilmediği halde beyan edilen kısım,indirim konusu yapılır.Şöyleki;

191 İNDİRİLECEK KDV HESABI

30 000 000.

192 DİĞER KDV HESABI

10 000 000.-

- Tecil Edilebilir KDV

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI 20 000 000.-

- İade Edilecek KDV

İhraç edilen malların geri gelmesi

3.2. KDV 'nin İade ve Terkin Edilmiş Olması Hali

Daha öncede bahsedildiği üzere, ihraç edilen mallar geri geldiğinde, iade edilecek KDV iade edilmiş; tecil edilen KDV' de terkin edilmiş ise, bu vergilerin geri gelen mallara isabet eden, kısmı gümrük idaresine ödenecektir. Ödenen bu vergiler, ilgili dönemde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek: Kutlu Ticaret Temmuz/1994 döneminde 500 000 000.-TL değerindeki malları ihraç kaydıyla Ercan Dış Ticaret A.Ş'ye satmıştır. Kutlu Ticaret bu teslimlerle ilgili iade ve terkin işlemlerini yaparak KDV hesaplarını kapatmıştır. Ancak, daha sonra yurt dışındaki alıcı malların bir kısmını iade etmiştir. Vergi dairesi gümrük idaresine yazdığı cevabi yazıda geri gelen mallara isabet eden verginin 3 000 000.-TL olduğunu belirtmiştir.

Bu durumda Kutlu Ticaret aşağıdaki yevmiye kayıtlarını yapacaktır;

191 İNDİRİLECEK KVD HESABI

3 000 000.-

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI

3 000 000.-

Geri gelen mallara ait KDV'nin kayda alınması,

Geri gelen mallarla ilgili KDV,gümrük idaresine ödendiğinde
aşağıdaki yevmiye kaydı yapılır;

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI

3 000 000.-

100 KASA HESABI

3 000 000.-

Verginin ödenmesi

II - İHRACAT TESLİMLERİNDE KDV İADESİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Daha önce de bahsedildiği üzere, ihracat teslimlerinde KDV tahsil edilmemektedir. Ancak, ihracat tesliminde bulunan mükellefler, tedarik aşamasında ödedikleri KDV ' den dolayı vergi yüküne maruz kalmaktadırlar. İhracat tesliminde bulunan mükellefler, sözkonusu vergi yükünü indirimle, indirim yeterli olmadığı hallerde ise, iadeyle ortadan kaldırmaktadırlar. Demek ki iadenin sözkonusu olabilmesi için, ihracat teslimleriyle ilgili yüklenen vergilerin indirimle telafi edilmemiş olması gerekir. Daha açık bir ifadeyle, ilgili dönemde mükellefin iade talep edebilmesi için , indirilemeyen KDV'sinin olması gerekmektedir.

Şimdi, ihracat teslimlerinden doğan KDV iadelerinin muhasebeleştirilmesini bir örnek üzerinde görelim:

Örnek: Tekstil imalatıyla uğraşan, Nail Tekstil ve Sanayi A.Ş.'nin 1994/Ekim ayı vergilendirme dönemine ilişkin bilgiler şöyledir:

| | | |
|-----------------------|---|--------------|
| - İhracat teslimleri | : | 200 000 000- |
| - Yüklenilen vergiler | : | 12 000 000- |
| - Hesaplanan KDV | : | 2 000 000- |
| - İndirilecek KDV | : | 35 000 000- |
| - İndirilmeyen KDV | : | 33 000 000- |

(İndirilemeyen KDV'nin 1 000 000.- TL si ATİK'e, 32 000 000.- TL si ise diğer alış ve giderlere aittir.)

Firma " İadesi Gereken KDV'ye Ait Bildirim" üzerinde iade edilecek KDV'yi şöyle hesaplayacaktır:

| | | |
|---|---|--------------------|
| - İade Hakkı Doğ. İşl. İlişkin Tes. ve Hiz. Tut | : | 200.000.000.- (89) |
| - İade Hakkı Doğ. İşl. İlgili Yük. Ver. Top | : | 12.000.000.- (90) |
| - İade Hakkı Doğ İşl. Nedeniyle. Yük. Ver. | : | |
| İade Olunacak KDV | : | 12.000.000.- (91) |
| - ATİK'e iliş. Olup. İade .Hak. Doğ. İşl. | : | |
| İsabet Eden İade Olunacak KDV | : | 1.000.000.- (92) |
| - İadesi Gereken. KDV | : | 13.000.000- (93) |
| (91+92) | : | ===== |

İhracat teslimlerinde KDV tahsil edilmediği için, satışta KDV ile ilgili, herhangi bir muhasebe kaydı yapılmayacaktır.

Ekim/1994 dönemine ait tahakkuk kayıtları, aşağıdaki şekilde yapılacaktır;

| | |
|---|--------------|
| 391 HESAPLANAN KDV HESABI | 2 000 000.- |
| 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI | 13 000 000.- |
| - İade Edilecek KDV | |
| 190 DEVREDEN KDV HESABI | 20 000 000.- |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI | 35 000 000.- |

KDV 'nin tahakkuku

KDV iadesi tahsil edildiğinde, aşağıdaki kayıt yapılır;

| | |
|---|--------------|
| 100 KASA HESABI | 13 000 000.- |
| 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI | 13 000 000.- |
| - İade Edilecek KDV | |

KDV iadesinin tahsili

Eğer ihraç edilen mallar, yurt dışındaki alıcılar tarafından ihracatçılara iade edilmiş ve iade edilecek KDV'de tahsil edilmiş ise, geri gelen mallara ait KDV, gümrük idaresine ödenecektir. İhracatçılar ödemiş oldukları bu KDV 'yi, yukarıda anlatıldığı üzere indirim konusu yapacaklar. Muhasebe kayıtları da ihraç kaydıyla yapılan teslimlerdeki gibi olacaktır.

SONUÇ

İhracat, ülke ekonomisine sağladığı faydalardan dolayı bir çok ülkede olduğu gibi, ülkemizde de desteklenen bir faaliyettir. Ülkemizde çeşitli mevzuatla getirilen teşvik tedbirleri yanında, vergi yasalarında yer alan bir kısım istisnalarla da ihracat desteklenmektedir. KDVK'nın 11/1-a maddesi ile de ihracat KDV'den istisna edilmiştir. Böylece ihraç edilen malların maliyetini etkileyen vergi yükü kaldırılmış, ihraç mallarına uluslararası rekabet olanağı sağlanmıştır.

KDVK'da ihracatın vergiden istisna edilmesiyle kalınmamış; ihraç edilen malların şu veya bu şekilde bünyesine girmiş bulunan vergiden de arındırılması yoluna gidilmiştir. İhracat teslimlerinin KDV yükünden arındırılması KDVK'nın bugünkü mevcut hükümleri çerçevesinde iki şekilde mümkündür:

Bincisi; KDVK'nın 32'inci maddesi gereğince ihracat teslimleriyle ilgili olarak tedarik aşamasında yüklenilen vergiler, hesaplanan KDV'den indirilecek, vergiye tabi işlemlerin bulunmaması veya hesaplanan KDV'nin indirilecek KDV'den az olması hallerinde indirilemeyen KDV ihracatçılara iade edilecektir.

İkincisi ise; KDVK'nın 11/1-c maddesi gereğince ihraç edilmek şartıyla alınan mallar için KDV ödenmemesidir. Böylece, tedarik aşamasında KDV ödenmediği gibi; malların ihracında da KDV tahsil edilmemektedir. Dolayısıyla, ihraç edilen mallar, KDV yükünden arındırılmış olur.

Diğer taraftan, ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, bu teslimleriyle ilgili KDV'yi tahsil etmedikleri halde, ilgili dönemde, hesaplanan KDV olarak beyan etmektedirler. Bundan dolayı da vergi yüküne maruz kalmaktadırlar. İhraç kaydıyla yapılan teslimlerin vergi yükünden arındırılması ise ,KDVK'nın 11/1-c gereğince tecil-terkin ve iade yoluyla sağlanır. İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler tarafından tahsil edilmediği halde beyan edilen KDV, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilir. Tecil edilen bu vergi, ihracatın gerçekleşmesi ve bedellerinin yurda getirilmesi halinde terkin edilir. Tahsil edilmediği halde beyan edilen vergi ile ödenecek vergi arasındaki müsbet fark ise mükelleflere iade edilir.

İhracatçılar ve ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, lehlerine doğan KDV iadelerini, nakten veya mahsup yoluyla alabilirler. Nakten iade talepleri 30 milyonun üzerinde ise, iade işlemleri vergi inceleme raporuna göre yapılır. Ancak 30 milyonun üzerindeki kısım için teminat veren mükelleflerin iade talepleri inceleme raporu beklenilmeden gerçekleştirilir. Eğer mükellefler, iade alacaklarını, Yeminli Mali Müşavir'lerin tasdik raporuna göre talep ederlerse ,inceleme ve teminat aranılmaz. Ayrıca mükellefler iade alacaklarını kendi borçlarına mahsup edebildikleri gibi, kendilerine mal ve hizmet satanların da vergi borçlarına mahsup edebilirler. Mahsup talepleri, teminat ve inceleme raporu aranılmadan gerçekleştirilir. İhracatta ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde,iade edilecek KDV'nin nakten veya mahsup yoluyla iadesi için , ihracat bedellerinin kambiyo mevzuatına uygun olarak yurda getirilmesi gerekir. İhracat bedelleri yurda getirilmeden iadenin yapılması mümkün değildir. Ayrıca KDV iadelerinin yapılabilmesi için GÇB , alış ve satış faturaları ve DAB' in vergi dairesine ibrazı gerekmektedir.

İhraç edilen malların yurt dışındaki alıcılar tarafından geri gönderilmesi halinde, iade edilen KDV'nin,geri gelen mallara isabet eden kısmı gümrük idaresine ödenir. Ayrıca ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde geri gelen mallara ait terkin edilen KDV'de aynı şekilde gümrük idaresine ödenir.Geri gelen mallar ihracatçılar tarafından, ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükelleflere iade edilirken, iade faturasında KDV gösterilecektir.

Buraya kadar belirtmeye çalıştığımız konulara bağlı olarak bir kaç noktaya işaret etmekte yarar görüyoruz:

-İhraç kaydıyla yapılan teslimler, KDVK'nın "Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır" hükmü ile başlayan 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasına eklenmiş olmakla birlikte, esas itibarıyla istisna mahiyetinde bir hüküm değildir. Çünkü, ihraç kaydıyla yapılan teslimler nedeniyle KDV hesaplanmakta ve hesaplanan bu KDV ilgili dönemde beyan edilmektedir. Bundan dolayı, KDVK'nın 11/1 maddesine eklenen (c) bendi, ihracatçıları finansman yükünden kurtarmak için getirilen teknik bir uygulamadır.

-İhracat teslimlerinde KDV iadesiyle ilgili en karmaşık konulardan birisi de yüklenilen vergilerin tespitidir. Eğer mükelleflerin ihracat teslimleri yanında, yurt içi satışları da varsa, yüklenilen vergilerin tespiti daha da karmaşık hale gelmektedir. Bunun için mükellefler ihracat yaptıkları aylarda her iki faaliyet türüne ilişkin indirilebilir KDV'yi birbirinden ayırmaya büyük önem vermek zorundadırlar. Bundan dolayı mükellefler muhasebelerini bu ayrıma uygun olarak düzenlemelidirler. Diğer bir ifadeyle, muhasebe her döneme ait ihracat ve yurt içi satışlarla ilgili indirilebilir vergiyi ayrı ayrı gösterecek şekilde düzenlenmelidir. Eğer genel giderler nedeniyle yüklenilen vergilerden iadeye pay verilmek isteniyorsa, genel giderlerle ilgili indirilebilir KDV ayrı bir hesapta izlenmelidir.

-Üzerinde durulması gereken diğer bir konu da, ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde malların satıcıya(ihraç kaydıyla teslimde bulunan) iade edilmesidir. İhracatçı firmalar malları satıcıya iade ederken düzenleyecekleri faturalarda KDV'yi göstereceklerdir. Bu ise ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükelleflerin zaten kendilerine ait bir mal için ekstradan KDV ödemelerine neden olmaktadır. Her ne kadar ödenen bu KDV, indirim konusu yapılsa da ek vergilemeyi ortadan kaldırmamaktadır. Bundan dolayı bu olumsuzluğun giderilebilmesi için iade faturasında KDV gösterilmemelidir. Bu ise mevcut düzenlemeye göre mümkün değildir. Böyle bir uygulama ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın yetkisini kullanarak yapacağı bir düzenlemeye bağlıdır.

FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- ARPAÇ Sabri :İhracat İle Transit ve Yurt Dışı Yük Taşıma İşlerinde KDV İade ve Mahsup İşlemleri -IV,MALİYE POSTASI DERGİSİ,Yıl.12,S.250(1 Şubat 1991).
- ATAMAN Ümit-
SÜMER Haluk :Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi,Geliştirilmiş 2. Baskı,İstanbul,1991.
- ARSLAN Mehmet :Vergilerin Yatırımları ve İhracatı Teşvik Tedbirleri-III, MALİYE POSTASI DERGİSİ,Yıl.13,S.285 (15 Temmuz 1992).
- AYDEMİR Oğuz :KDV'nde İade Hakkı Doğuran İşlemlerle İade Usul ve Esasları-II, MALİYE POSTASI DERGİSİ,Yıl.11, S.235 (15 Haziran 1990).
- AYDEMİR Oğuz :KDV'nde İade Hakkı Doğuran İşlemlerle İade Usul ve Esasları-III,MALİYE POSTASI DERGİSİ,Yıl.11, S.236(1 Temmuz 1990).
- AYDEMİR Oğuz :KDV'nde İade Hakkı Doğuran İşlemlerle İade Usul ve Esasları- IV, MALİYE POSTASI DERGİSİ,Yıl.11, S 237 (15 Temmuz 1990).
- CANOĞLU M.Ali :Yeni Hesap Planına Göre KDV Muhasebesi,VERGİ

DÜNYASI DERGİSİ,S.143(Temmuz 1994).

- ÇEÇEN Salih :Geri Gelen Eşya ve Tecil-Terkin İşlemleri,VERGİ DÜNYASI DERGİSİ,S.115(Mart 1991).
- DOĞAN A.Aykon :Açıklamalı-İçtihatlı KDV Kanunu ve Uygulama Muktezâları,Ankara,1987.
- DURMUŞ Necati ve DİĞERLERİ :KDV Rehberi,Ankara,1985.
- ERCAN Uğur :İhracat Mevzuatı,İHRACAT KONFERANSI,İstanbul Ticaret Odası Ya.No.22,İstanbul,1984.
- MAÇ Mehmet :KDV Uygulaması,Geliştirilmiş 2.Baskı,Ankara,1994
- OKAN Selahattin-NA-RİNOĞLU Mustafa :3297 Sayılı Kanunla KDV 'deki İhracat İstisnasında Yapılan Değişiklikler,VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.60(Ağustos 1986).
- ÖĞÜT Ahmet :KDV İhracat İstisnasında Son Durum-I,MALİYE POSTASI DERGİSİ,Yıl.13,S.287(15 Ağustos 1992).
- POLATKAN Tanju :İhracatın Tanımı Yasal ve Kurumsal Çerçevesi, MALİYE POSTASI DERGİSİ,Yıl.9,S.176 (1 Ocak 1988).
- SEÇKİN Serdar-DALBAYRAK Hasan :İhracat Kayıtlı Teslimlerde Vergi Yükü ve İade Edilecek KDV 'nin Hesaplanması,VERGİ DÜNYASI DERGİSİ,S.85(Eylül 1988).
- TOLU Abdullah :KDV 'de Döviz Alım Belgesi-II,MALİYE POSTASI DERGİSİ,Yıl.14,S.309(15 Temmuz 1993).

TOLU Abdullah :İhracat İstisnası Nedeniyle Döviz Alım Belgesine Göre Yapılan KDV İade ve Terkinlerinde Yapılan Son Düzenlemeler-II, MALİYE POSTASI DERGİSİ S.234(1 Haziran 1990).

UÇAR Şahin :KDV'de İhracat İstisnası ve Bunun Uygulama Esasları, VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.46 (Haziran 1985),

YAZICI Mehmet :KDV 'ye İlişkin Muhasebe Düzeni, VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, S.44(Nisan 1985).

MALİYE HESAP UZ-
MANLARI DERNEĞİ :KDV Kılavuzu, İstanbul, 1992.

RESMİ GAZETELER :
