

İHRAÇ KAYDIYLA TESLİM ALDIĞI MALİ SÜRESİNDE İHRAÇ EDEMİYEN İHRACATÇI İMALATÇIYA ÖDEDİĞİ KDV'Yİ İNDİRİM VE İADE KONUSU YAPABİLİR Mİ?

Hülya YAVUZCAN ÇOLAK
MAZARS/DENGE (Denge İstanbul YMM A.Ş.)
Vergi Bölümü, Müdür Yardımcısı

E-Yaklaşım, Eylül 2014 sayısında yayınlanmıştır.

1. GİRİŞ

Bilindiği üzere, KDV Kanunu 11/1-c bendinde düzenlenen ihraç kayıtlı teslim müessesesi gereği, imalatçılar tarafından ihracatçılara teslim edilen mallar ihracatçılar tarafından malı teslim aldıkları ayı takip eden üç ay içinde ihraç edilirse, imalatçı tarafından teslim sırasında fatura üzerinde gösterilen ancak ihracatçıdan tahsil edilmeyen KDV; imalatçının ilgili aydaki KDV beyannamesinde çıkan sonuca göre tecil edilmiş ise terkin olacak, ya da iade edilebilir durumdaki verginin iadesi imalatçı tarafından talep edilebilecektir.

Ancak, ihracat yasal süre içinde yapılamazsa zamanında tecil edilen vergi imalatçıdan gecikme zammı ile birlikte tahsil edilecektir. Uygulamada imalatçılar bu gibi durumlar oluşması halinde kendilerini korumak amacıyla ihracatçı ile yaptıkları sözleşmede, vergi ve cezaları ihracatçıya rücu edeceklerini sözleşmeye dahil ettirmektedirler. İşte bu durumlarda ihracatçı tarafından imalatçıya cezası ile birlikte ödenen KDV ihracatçı tarafından ödendiği ay içinde indirim KDV olarak dikkate alınabilir mi?

2. YASAL MEVZUAT

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

11/1-c maddesinde, ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV nin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, mükelleflerce tahsil edilemeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı,

Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içerisinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen verginin terkin edileceği,

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde, tecil olunan verginin, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunacağı, ancak ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, tecil edilen verginin tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edileceği,

29/1 inci maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV yi indirim konusu yapabilecekleri,

29/3 üncü maddesinde, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılıpılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği,

32 nci maddesinde ise, Kanunun 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddeleri kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV nin iade edileceği,

hüküm altına alınmıştır.

3. UYGULAMA

Uygulamada, ihraç kaydıyla mal teslim edenler ile ihracatçılar, yaptıkları sözleşmelerde ihraç kaydıyla teslim edilen malların 3 aylık (ek süre alınmışsa bu süre içinde) süre içerisinde ihraç edilmemesi ve tecil edilen KDV'nin gecikme zammı veya tecil faizi ile birlikte vergi dairesi ödenmesi halinde, ödenen KDV ve buna ilişkin yaptırımın (tecil faizi/gecikme zammı) ihracatçılara rücu edilebileceğine ilişkin hükümlere yer vermektedirler.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların 3 aylık (ek süre alınmışsa bu süreler dahil) süre içerisinde ihraç edilmemesi halinde, hesaplandığı halde tahsil edilmeyen KDV gecikme zammı veya tecil faizi uygulanarak ihraç kaydıyla mal teslim edenlerden istenmekte ve tahsil edilmektedir. Dolayısıyla, bu mükellefler tarafından bu şekilde yüklenilen KDV ve ödenen gecikme zammı veya tecil faizi sözleşmeye istinaden ihracatçılara rücu edilebilmektedir. Ayrıca **ihracatın yapılmaması halinde, olay yurt içi satış gibi değerlendirileceğinden, rücu olayında sadece tecil edilen KDV'nin değil, ihracatçıdan alınmayan KDV'nin dikkate alınması gerekir.** Rücu nedeniyle düzenlenen faturada, teslimine ilişkin ilk faturaya atıfta bulunulması, faturada sadece ödenen KDV ve gecikme zammına yer verilmesi gerekir. Ödenen gecikme zammı aynen yansıtıldığından ve olayda herhangi bir finans hizmeti verilmesi söz konusu olmadığından, bu tecil faizi veya gecikme zammı tutarları üzerinden KDV hesaplanmaması gerekir.¹

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 27.07.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-2337 sayılı özelgede de benzer şekilde aşağıdaki görüşe yer verilmiştir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Ekim/2009 döneminde ihraç kayıtlı aldığınız ve süresinde ihraç edememeniz nedeniyle Mart/2010 döneminde imalatçıya ödediğiniz verginin indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

...

İhraç kayıtlı alınan mallara ilişkin yüklenilen KDV, ihracatçı açısından ihracatın yapılması gereken 3 aylık sürenin sonu itibariyle indirilebilir hale geldiğinden, ihracatçının süresinde ihraç edemediği mallara yönelik yüklendiği KDV'yi en erken 3 aylık sürenin bitiş gününü takip eden günün dahil olduğu dönem içinde ve nihai olarak o dönemi kapsayan takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması mümkün bulunmaktadır. Diğer bir deyişle ihraç kayıtlı teslimlerde ihracatın gerçekleşmemesi halinde, ihracatçı için indirilecek KDV bakımından vergiyi doğuran olay ihracat için zorunlu olan sürenin bitimini takip eden gün itibariyle meydana gelmektedir.

¹ Şükrü Kızılot, "Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması", Yaklaşım Yayıncılık, 2010, sayfa: 706

Buna göre; Şirketiniz tarafından Ekim/2009 döneminde ihraç kaydıyla teslim alınan ancak, 3 aylık süre içerisinde ihraç edilemeyen mallara ilişkin KDV, üç aylık sürenin bitimini takip eden günün dahil olduğu vergilendirme döneminde, ilgili dönemin kapsayan takvim yılı aşılmamak suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Söz konusu dönemde indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV tutarının, malın daha sonra ihraç edilmesi durumunda iadeye konu edilebileceği tabiidir.”

26.4.2014 günü yayınlanan ve 1.5.2014’den itibaren yürürlüğe giren yeni KDV Genel Uygulama Tebliğinin **“II/A-8.7-İhracatın Gerçekleşmemesi Hali”** başlıklı bölümünde ise konu hakkında aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

“İhracatçıların ihraç kaydıyla aldıkları malları hiç ihraç edememeleri ya da süresinden sonra ihraç etmeleri durumunda, ihraç kaydıyla yapılan teslim mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine dönüşür.

*Bu durumda, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan ve tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte **imalatçıdan tahsil olunur.***

Ancak, ihraç kaydıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil olunur.

*İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihracatının gerçekleşmemesi üzerine **imalatçının ödediği vergi için ihracatçıya rücu etmesi halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin hesaplanan KDV, ihracatçı açısından ihracatın gerçekleşmesi gereken sürenin (ek süre verilmişse bu süre) sonu itibarıyla indirilebilir hale gelmektedir.** Bu kapsamda, ihracatçının süresinde ihraç edemediği mallara yönelik olarak **imalatçıya ödediği KDV’yi en erken ihraç süresinin (ek süre verilmişse bu süre) sona erdiği tarihi takip eden günün dahil olduğu dönem içinde ve nihai olarak o dönemi kapsayan takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması mümkündür.***

Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar, ihracattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilir.

Örnek: İmalatçı (A) firması tarafından Eylül 2012 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (B) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (B) firmasının yurtdışı bağlantılarında yaşadığı sorun nedeniyle 31/12/2012 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.

Yaşanan bu gelişme üzerine imalatçı (A) firması 15/1/2013 tarihinde vergi dairesine Eylül 2012 döneminde hesaplayarak tecil ettiği KDV’yi gecikme zammıyla ödemiştir. İmalatçı (A) vergi dairesine ödediği vergi için ihracatçı (B) firmasına rücu etmiş, (B) firması da KDV ödemediği satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV’sini Ocak 2013 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda (B) firması, imalatçıya ödediği KDV’yi Ocak 2013 dönemi veya 2013 takvim yılı sonuna kadar indirim konusu yapabilir.

(B) firmasının daha sonra yurtdışı bağlantılarını yeniden kurup KDV'sini ödediği bu malları ihraç etmesi durumunda da ödenen KDV'nin indirim yoluyla telafi edilememesi halinde iadesi mümkündür.

İhraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçının, imalatçı vasfını taşımadığının anlaşılması durumunda, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin olarak hesaplanan vergi ihracatçı tarafından ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirilebilir.

Örnek: *(B) firması tarafından Eylül 2012 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (Z) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (Z) firmasının yurtdışı bağlantılarında yaşadığı sorun nedeniyle 31/12/2012 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.*

Yaşanan bu gelişme üzerine (B) firması 15/1/2013 tarihinde vergi dairesine Eylül 2012 döneminde hesaplayarak tecil ettiği KDV'yi gecikme zammıyla ödemiştir. Ödeme sırasında vergi dairesinin yaptığı sorgulamada (B) firmasının imalatçı vasfını taşımadığı ortaya çıkmıştır.

Sonrasında (B) firması vergi dairesine ödediği vergi için ihracatçı (Z) firmasına rücu etmiş, (Z) firması da KDV ödemedi satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV'sini Ocak 2013 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda, yurtiçi teslim niteliğindeki işlemle ilgili (Z) firması, (B) firmasına ödediği KDV'yi malları satın aldığı Eylül 2012 döneminde indirim konusu yapması gerekirken takvim yılı aşılmış olduğundan Ocak 2013 döneminde indirim konusu yapamaz.”

4. İHRACATÇIYA RÜCU OLAYININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İhraç kaydıyla teslimde bulunanlar tarafından vergi dairesine ödenen KDV ve gecikme zammı ya da tecil faizinin ihracatçıya rücu edilme işleminin muhasebeleştirilmesi, aşağıda verilen örnek yardımıyla açıklanacaktır.

İmalatçı (A) A.Ş. 2012 yılı Mayıs ayında ihracatçı (B)'ye ihraç kaydıyla vadeli 10.000 TL + KDV tutarında mal teslim etmiştir. İmalatçının Mayıs ayı diğer verileri ise şu şekildedir. Yurtiçi satışlara ait hesaplanan KDV 1.000 TL, indirilecek KDV 1.200 TL'dir. İmalatçı (A)'nın Mayıs ayı KDV beyannamesine göre 1.500 TL'lik ödenecek KDV'si çıkmış, bu tutar da tecil edilmiştir. Ancak ihracatçı (B) söz konusu malları 3 ay içinde ihraç edememiştir. Vergi dairesi 7 Eylül 2012 tarihinde tecil edilen 1.500 TL KDV'ye (Mayıs ayı KDV beyannamesinin 24 Haziran'da verildiği ve tecilin bu tarihte yapıldığını varsayalım.) gecikme zammının % 50 fazlasını uygulayarak 405 TL gecikme zammı hesaplayarak talep etmiştir. İmalatçı (A) 12 Eylül 2012'de bu tutarları ödemiş ve ihracatçıya aynı ay içinde fatura düzenleyerek rücu etmiştir.²

1- İhraç kaydıyla satışın yapıldığı tarihte yapılacak kayıt

² Abdullah Tolu, “İhraç Kayıtlı Teslimlerde KDV ve Gecikme Zammı/Tecil Faizinin İhracatçıya Yansıtılması ve Muhasebeleştirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2010

a- İmalatçının kaydı

----- Mayıs 2012 -----		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	1.800	
120 ALICILAR	10.000	
601 YURT DIŞISATIŞLAR		10.000
- İhraç Kayıtlı Satışlar		
391 HESAPLANANKDV		1.800

(Bu kayıttta 136 hesap yerine 192-Diğer KDV hesabı da kullanılabilir. Alt hesap ismi olarak ise "Tecil Edilebilir KDV" hesabı kullanılabilir.)

b- İhracatçının Kaydı

----- Mayıs 2012 -----		
153 TİCARİ MALLAR	10.000	
- İhraç Kaydıyla Alınan Mallar		
320 SATICILAR		10.000

2- Ay Sonunda İmalatçının KDV Tahakkuk Kaydı

-----31.05.2012-----		
391 HESAPLANAN KDV	2.800	
191 İNDİRİLECEKKDV		1.200
360 ÖDENECEKVERGİ VE FONLAR		1.600

----- / -----

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	1.600	
- Ödenmesi Gereken KDV		
392 DİĞER KDV		1.600
- Tecil Edilecek KDV		

Ödenmesi gereken KDV'nin tecil edilmesi

----- / -----

3- İhracat Süresinde Gerçekleştirilseydi

----- / -----		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	200	
- Alınacak KDV İadesi		
392 DİĞER KDV	1.600	
- Tecil Edilecek KDV		
136 DİĞERÇEŞİTLİ ALACAKLAR		1.800

Tecil edilen verginin terkin edilmesi

----- / -----

4- İhracatın 3 Ay İçinde Yapılmaması Halinde İmalatçının Gecikme Zamlı Olarak Ödediği KDV'nin Muhasebeleştirilmesi

a- İmalatçının Kaydı

----- Eylül 2012 -----		
392 DİĞER KDV	1.600	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		1.600

----- Eylül 2012 -----

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	1.600	
------------------------------	-------	--

689 OLAĞAN DIŐI GİD. ZARAR	405	
100 KASA		2.005
----- Eylül 2012-----		
120 ALICILAR	2.205	
136 DİĞERÇEŞİTLİ ALACAKLAR		1.800
679 DİĞ. O.DİŐI GELİR VE KARLAR		405
----- / -----		

b- İhracatçının Kaydı

----- Eylül 2012-----		
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800	
689 DİĞER O.DİŐI GİD. VE ZARAR	405	
320 SATICILAR		2.205
----- / -----		