

İNDİRİMLİ ORANA TABİ MALLARIN İHRAÇ KAYITLI TESLİMİNDE İADE EDİLECEK KDV TUTARININ HESAPLANMASI ve BEYANNAMEDE GÖSTERİLMESİ

CALCULATION OF VALUE ADDED TAX RETURN REGARDING DISCOUNTED RATE GOODS AND ITS REPRESENTATION IN DECLARATION



Erhan SARITAŞ*

Öz

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda indirimli orana tabi malların teslimi ve tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan teslimler, mükellefler için karmaşık konular olarak algılanmaktadır. Bu iki özellikli konu tek işlemde gerçekleştiğinde iade talep edebilecekleri KDV miktarını hesaplamak mükellefler için daha da karmaşık hale gelmektedir. Bu sebeple, indirimli orana tabi malların ihraç kayıtlı tesliminde iade edilecek KDV'nin nasıl hesaplanacağı makalenin esas konusunu teşkil etmektedir. Konu, örnekler üzerinden sadeleştirilerek açıklanacaktır. Örneklerin beyanname üzerinde gösterilmesi hususu okurlar için daha kolay anlaşılabilirliği için 1 No.lu KDV beyannamesinde kullanacağımız tablolar çalışmanın sonuna eklenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İndirimli Oran, İhraç Kayıtlı Teslim, İade

ABSTRACT

The deliveries of goods made in the context of discounted rate and the rule of delay-cancellation in The Value Added Tax Law numbered 3065 are tend to be considered complicated matters. When these two specific matters actualized in one operation, calculating the amount of value added tax return that is going to be demanded will become even more complex. Therefore, how to calculate the amount of value added tax return concerning the delivery of export recorded goods is the principal matter of the article. Examples will be given to explain the matter. In order to be more apparent for the reader the charts are attached to declaration of value added tax.

Keywords: Discounted rate, delivery of export recorded goods, return

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Ülkelerin ekonomik gelişme ve büyüme perspektiflerinde maliye politikası araçlarından en etkili kullandıkları enstrüman vergi olmuştur. Ülkemizde ekonomide alınacak kararları en hızlı ve etkili bir biçimde yönlendirecek vergi türlerinde biri Katma Değer Vergisidir. 1980'lerden itibaren ülkemizde uygulanan dışa dönük sanayileşme politikası kapsamında dış ticaret hacmi sürekli olarak artış göstermektedir. İhracata dayalı büyümeyi gerçekleştirmek amacıyla ihracat alanı vergisel anlamda da sürekli teşvik gören bir konu olmuştur. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda 11. madde 1-c bendi ve Geçici 17. madde kapsamında yapılan teslimlere ilişkin düzenlemeler, ihraç edilecek malların imalatını ve ihracatını yapanlar için KDV anlamında bazı kolaylıklar sağlamaktadır.

İmalatçılar tarafından ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ait KDV tahsil edilmeyip ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmektedir. İmalatçı firmanın ilgili dönem beyannamesinde ödenecek vergi çıkması halinde ihraç kayıtlı teslim nedeniyle tahsil edilemeyen KDV tutarını geçmemek üzere, ödenecek vergi tecil edilecektir. Söz konusu malların, ihraç kaydıyla teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihracatçı firma tarafından ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin edilecektir. İlgili dönemde tecil edilemeyen vergi ortaya çıkması halinde, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilemeyen vergi iade edilecektir.

Ayrıca bazı malların KDV oranları genel KDV oranı olan %18'den %1 ve %8'e indirilmiştir. İndirimli orana tabi bu malların ihraç kayıtlı tesliminde iade uygulaması genel orana tabi malların ihraç kayıtlı tesliminden farklıdır. Bu farkı daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle İndirimli orana tabi malların teslimine ilişkin KDV iade uygulaması ve ihraç kayıtlı teslimine ilişkin KDV iade uygulaması ayrı ayrı açıklandıktan sonra bu iki özellikli hususun aynı işlemde gerçekleşmesi durumunda iadenin nasıl hesaplanacağı ve beyannamede nasıl gösterilmesi gerektiği açıklanacaktır.

2- İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE İADE UYGULAMASI

2.1- İndirimli Oranlı İşlemlerde KDV İadesinin Oluşma Nedeni

Katma Değer Vergisinin yayılı bir muamele vergisi olup en önem özelliği indirim mekanizması-na sahip olmasıdır. KDV mükellefi, vergiye tabi olan malın teslimini gerçekleştiren veya hizmeti ifa eden olsada verginin yüklenicisi fiyat mekanizması içerisinde bu bedeli ödeyen nihai tüketicidir. KDV mükellefleri teslimini gerçekleştirdikleri mal veya ifa ettikleri hizmetler için yükledikleri KDV bedellerini KDVK 29. maddesinde belirttiği üzere indirim konusu yapabilmektedirler.

KDV 29. Madde“Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

- a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,*
- b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,*
- c) (3297 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle eklenen bent) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,” denilmektedir. Böylece ortaya çıkan KDV yükü nihai tüketicinin üzerinde kalmaktadır.*

Katma Değer Vergisi Kanunu 28. maddesine göre vergi oranı %10 olmakla birlikte Bakanlar Kuruluna, ilgili maddede belirlenen sınırlar dâhilinde bu oranı artırma veya azaltma yetkisi verilmiştir.

Bakanlar Kurulu, verilen bu yetkiye dayanarak ekonomik ve sosyal nedenlerden dolayı bazı malların KDV oranını %1 veya %8 olarak, bu mallar dışında kalan teslimler için ise Genel KDV oranını %18 olarak belirlemiştir.

Madde 28 – Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10’dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1’e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.

Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı kararname çıkarılmıştır.

Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen farklı KDV oranları sebebiyle KDV’nin temel mantığı olan indirim mekanizması bozulmaktadır. Vergi yükü mükellef üzerinde kalmaktadır. KDVK 29/2 bendi bu durumun telafisi amacıyla düzenlenmiştir.

Madde 29/2 – Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51’i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanı tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. (2)(4)

Kanun’un verdiği yetkiye istinaden, Bakanlar Kurulu tarafından 6 Mayıs 2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2006/10379 sayılı Karar ile yukarıda yer verilen sınır 2006 yılı için 10.000 TL olarak belirlenmiştir. Sözü geçen Bakanlar Kurulu Kararında ayrıca 2007 ve izleyen takvim yılları için bu sınırın, bir önceki yıldaki tutarın, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu şekilde yapılacak hesaplama, 50 TL ve daha düşük tutarlar dikkate alınmayacak, 50 TL’den fazla olan tutarlar ise 100 TL’nin en yakın katına yükseltilecektir.

2.2- İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Edilecek KDV Tutarının Hesaplanması

2.2.1- Yılı İçinde Talep Edilen Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması

İndirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler, bu işlemleri nedeniyle yükledikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri için yıl içinde mahsuben iadesini talep edecekleri KDV tutarını aylar itibarıyla ve kümülatif olarak hesaplarlar. İade talebinin, ilgili vergilendirme dönemleri itibarıyla indirimli orana tabi tüm işlemleri kapsamı gerekmekte olup, işlemlerin ayrıştırılıp sadece bir kısmına yönelik hesaplama yapılması ve bu şekilde iade talep edilmesi mümkün değildir.

Hesaplama aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

Hesaplamaya her yılın Ocak ayı itibarıyla başlanır. Ay içindeki iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla (%1) veya (%8) oranı uygulanarak hesaplanan KDV düşülür ve ay içi itibarıyla “İadeye Esas KDV” tutarına ulaşılır. Bu tutar Ocak ayı devreden KDV tutarı ile karşılaştırılır. Karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak, şayet aynı dönemde iade talep edilmiş ise iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır. Beyannamede Sonraki Döneme Devreden vergi yer almıyorsa o dönem için dönem sonu iade hesabı “Sıfır” kabul edilir. Sonraki Döneme Devreden KDV mevcutsa ve FarkKDV tutarını (Yüklenilen KDV- Hesaplanan KDV farkı) aşıyorsa “İadeye Esas KDV” tutarı “Fark KDV” tutarı kadar, Devreden KDV Tutarı Fark KDV tutarından daha düşükse “İadeye Esas KDV” tutarı “Devreden KDV” kadar olduğu kabul edilir. Bu tutar ilk ay sonu itibarıyla Bakanlar Kurulunun iade için belirlediği sınırı aşan kısmı kadar “İade Edilebilir KDV” sütununa yazılır.

Uygulamanın daha iyi anlaşılabilmesi için KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirlenen kurallar, Tablo-’ de yer alan veriler üzerinden anlatılacaktır. Ocak ayı İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle “Yüklenilen KDV” ile “Hesaplanan KDV” farkı olan “Fark KDV” 16.000 TL dir. Bu fark “Devreden KDV”den fazla olduğu için “Devreden KDV” tutarı olan 15.000 TL “İadeye Esas Tutar” olarak belirlenecektir. İndirimli orana tabi mallar için Bakanlar Kurulunun belirlediği iade sınırının 2014 yılı içindeğerlemeye tabi tutulmuş hali olan 17.700 TL’yi aşmadığı için “İade Edilebilir KDV” tutarı sıfır olacaktır. Ancak 15.000TL Şubat ayı için önceki “Dönem Sonu İade Edilebilir KDV Tutarı” sütununda yer alacaktır.

Tablo 1:

Dönem	İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEM			Fark KDV (4-3)	Önceki Dönem Sonu İade Edilebilir KDV Tutarı	İadeye Esas KDV Tutarı (Kümülatif) (5+6)	İade Edilebilir KDV Tutarı (7-11-10)	Devreden KDV	Mahsubu Gerçekleşen KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
Ocak	250.000	20000	36.000	16.000	0	15.000	0	15.000	0
Şubat	150.000	12.000	18.000	6.000	15.000	21.000	3.300	23.000	3.300
Mart	70.000	5.600	13.600	8.000	21.000	29.000	8.000	35.000	8.000
Nisan	100.000	8.000	3.000	(-5.000)	24.000	0	0	0	0
YIL İÇERİSİNDE MAHSUBU GERÇEKLEŞEN TOPLAM İADE TUTARI									11.300
Bakanlar Kurulunun 2014 yılı için belirlediği mahsuben iade sınırı (11)									17.700

Şubat ayında indirimli orana tabi işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla hesaplanan vergi düşülerek Ocak ayında yapıldığı gibi ay içi iadeye esas KDV (Fark KDV) tutarına ulaşılır. Bu tutar, Ocak sonu iade edilebilir KDV tutarı ile toplanır ve toplam Şubat sonu devreden vergisi ile karşılaştırılır. Karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak, şayet aynı dönemde iade talep edilmiş ise iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır. Karşılaştırma Ocak ayındaki gibi yapılarak, Şubat sonu “İade Edilebilir KDV(Kümülatif)” tutarına ulaşılır. Bu tutar, iadeye hak kazanılan iki aylık kümülatif KDV tutarıdır. Şubat ayında indirimli orana tabi işlem yoksa Şubat içi iadeye esas KDV de olmayacağından devreden vergi ile karşılaştırma Ocak sonu iade edilebilir KDV esas alınarak yapılır.

Örnek olayda Şubat ayında 21.000 TL “İade Edilebilir KDV” ortaya çıkmakta olup 2014 yılı için belirlenen 17.700 TL iade sınırını aşan 3.300 TL’nin tamamını mükellef kurum mahsuben iade talebinde bulunmuştur.

Yıl içerisinde yapılacak tüm iade taleplerinde, önceki dönemlerde iade talebinde bulunulup bulunulmadığına bakılmaksızın, ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve iadesi talep edilen tutarlar dikkate alınmadan iadenin talep edildiği her bir döneme kadar yukarıda belirtildiği şekilde kümülatif bir hesaplama yapılması gerekmektedir. Şubat ayında mahsuben iade talep edilmiş olsa da Mart ayı iadeye esas KDV tutarı talep edilen iade tutarı dikkate alınmadan kümülatif olarak hesaplanmıştır. Ancak cari dönem “İade Edilebilir KDV” tutarında Bakanlar Kurulunun belirlediği sınır ve önceki dönemlerde yapılan mahsuben iade talepleri toplamı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Mart ayında “İade Edilebilir KDV” tutarını, “İade Edilebilir KDV(Kümülatif)” 29.000 TL’den, 2014 yılı için belirlenen 17.700 TL iade sınırı ve Şubat ayında ilk iade talebinde bulunduğumuz miktar olan 3.300 TL’yi çıkardığımızda buluruz. 8.000 TL mahsuben iade talebinde bulunabileceğimiz tutardır. Bu tutarı mükellef kurum Mart ayında talep etmiştir.

“Devreden KDV” tutarı “0” (bir başka deyişle ilgili dönemde mükellefin ödenecek vergisi çıkmış) ise iade talebinde bulunulamayacağı tabiidir. Ödeme çıkan vergilendirme döneminden önceki iade tutarları ile ilgili bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak hesaplama ödeme çıkan vergilendirme döneminden itibaren yeniden başlanır. Dolayısıyla mükellef kurum Nisan ayından sonra iade tutarının hesaplanmasına yeniden başlayacaktır.

İndirimli orana tabi işlemlerde iade tutarı, indirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın sonraki dönemde “Devreden KDV” ile karşılaştırılması sonucu belirlenmektedir. Bu hesaplama yapılırken, indirimli orana tabi işlemler üzerinden hesaplanan verginin bu işlemler nedeniyle “Yüklenilen KDV”den yüksek olduğu dönemlerdeki tutarlar arasındaki fark, cari dönem sonu “İade Edilebilir KDV” tutarından düşülür. Örnek olayda mükellef kurumun Nisan ayında indirimli orana tabi işlemleriyle ilgili olarak “Hesapladığı KDV” tutarı “Yüklenilen KDV” tutarından 5.000 TL yüksek çıkmıştır. Bu sebeple kümülatif olarak gelen “Önceki Dönem İade Edilebilir KDV” tutarından 5.000 TL indirilmiştir.

İlk defa iade talebinde bulunulduğu dönemden, önceki dönemlerden herhangi birinde ödenecek verginin bulunması durumunda ödenecek vergi çıkan bu dönemden önceki dönemlere ilişkin olarak herhangi bir iade talebinde bulunulamaz. Mükellef kurum Nisan ayından önce mahsuben iade talebinde bulunmamış olsaydı Nisan ayı KDV beyannamesinde “Ödenecek KDV”si çıktığı için önceki dönemlere ilişkin herhangi bir iade talebinde bulunamayacaktı. Ancak ilgili dönemlerde iade talebinde bulunduğu için Nisan ayında çıkan “Ödenecek KDV” nin önceki aylara artık bir etkisi bulunmamaktadır.

Diğer taraftan indirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden “hesaplanan KDV” arasındaki farkın, (%1) oranına tabi işlemler için işlem bedelinin (%17)’sini, (%8)’e tabi işlemler için ise işlem bedelinin (%10)’unu aşan kısmı, iade hesabına dahil edilmez. Azami iade tutarının belirlenmesinde iade talebinde bulunulan döneme kadar yapılan toplam işlem bedeli dikkate alınır, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez. Ancak işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalara ilişkin olarak yüklenilen verginin, azami iade tutarını aşması halinde, mükellefin iade talebi, aşan kısım için münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Mükellef kurumun Mart döneminde iadesi talep ettiği tutar olan 8.000 TL, işlem bedeli olan 70.000 TL’nin (%10)’unu aşmakla birlikte Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği bu döneme

kadar toplam işlem bedeli olan 470.000 TL x 0,10 =47.000 olan azami iade tutarı aşılmadığından iadenin vergi inceleme raporuna göre yerine getirilmesine gerek bulunmamaktadır.

2.2.2- İzleyen Yıl İçerisinde Talep Edilen Nakden/Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması

İşlemin gerçekleştiği takvim yılı içinde mahsuben iade edilen tutarlar dikkate alınmadan aylar itibarıyla kümülatif hesaplama yapılır, bulunan tutardan yılı içinde mahsuben iadeler düşülür, kalan tutarın işlemin yapıldığı yıl için belirlenen iade edilmeyecek alt sınırı aşan kısmının nakden veya mahsuben iadesi, izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin KDV beyannameleri ile talep edilebilir.

İadesi talep edilebilir tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan devreden vergi tutarları ile karşılaştırılır. İadenin talep edildiği döneme ait karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır.

Buna göre;

- Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar bütün dönemlerde iadesi talep edilen tutarı aşıyorsa, talep edilen tutarın tamamı iade edilebilir.
- Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar herhangi bir dönemde iadesi talep edilebilir tutarı aşmıyorsa, iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan en düşük devreden vergi tutarı iade edilebilir tutar olarak dikkate alınır.
- İzleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden, iadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlerden herhangi birisinde ödenecek vergi çıkması halinde, iade talep edilemez.

Yıllık iadelerde azami iade tutarının belirlenmesinde, iade talebinde bulunulan yıldaki toplam işlem bedeli esas alınır, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez.

İzleyen yıl içerisinde iade talebinde bulunulabilmesi için işlemin yapıldığı yıl içerisinde hiç iade talebinde bulunulmamış ya da iade talep edilmekle birlikte talep edilen tutarların iadesi gerçekleşmemiş olmalıdır. İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarlarının tamamının yılı içerisinde iadesinin alınması (bir başka deyişle izleyen yıl içerisinde talep edilebilecek bir tutarın kalmaması) durumunda bu bölüm kapsamında iade talebinde bulunulması söz konusu değildir.

3- İHRAÇ KAYITLI MALLARIN TESLİMİNDE TECİL TERKİN UYGULAMASI ve İADE HESAPLAMASI

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi gereğince; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez.

Bu kapsamda yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturaya;

“3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir.”

ifadesi yazılır.

Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

3.1- Tecil Edilecek Vergi Miktarının Tespiti ve Hesaplanması

Tecil edilecek vergi miktarı, mükellefin ihrac kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından fazla olamaz. Ancak mükellefin ödenmesi gereken vergi tutarı, ihrac kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından az ise bu tutar esas alınır. İhrac kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarından tecil edilemeyen bir kısım varsa, bu tutar imalatçı mükellefe iade edilir.

Tablo 2:

	1. Durum	2. Durum	3. Durum
Yurt İçi Satış Tutarı	320.000,00	320.000,00	320.000,00
İhrac Kayıtlı Satış Tutarı	160.000,00	160.000,00	160.000,00
Toplam Satış Tutarı	480.000,00	480.000,00	480.000,00
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV	40.000,00	40.000,00	40.000,00
Önceki Dönem Devreden KDV	80.000,00	32.000,00	8.000,00
İndirimler Toplamı	120.000,00	72.000,00	48.000,00
Hesaplanan KDV (480.000 x 0,18=)	86.400,00	86.400,00	86.400,00
İndirimler Toplamı	120.000,00	72.000,00	48.000,00
Tecil Edilebilir KDV (160.000 x 0,18=)	28.800,00	28.800,00	28.800,00
Ödenmesi Gereken KDV	0,00	14.400,00	38.400,00
Tecil Edilecek KDV	0,00	14.400,00	28.800,00
İhracatGerçekleşmesi Halindeİade Edilecek KDV	28.800,00	14.400,00	0,00
Ödenecek KDV	0,00	0,00	9.600,00
Sonraki Döneme Devreden KDV	33.600,00	0,00	0,00

İhrac kayıtlı teslimlerde oluşabilecek 3 durum Tablo 2’de düzenlenmiştir. İmalatçı mükellefin ihrac kayıtlı satış tutarı 160.000 TL ve diğer tüm satışları toplamı 320.000 TL olup, toplamda 480.000 TL matrah üzerinden Hesaplanan KDV 86.400 TL’dir. İhrac kayıtlı yapılan teslimlerde KDV hesaplanarak beyan edilse de ihracatçı firmandan Hesaplanan KDV tutarı tahsil edilmemiştir. Bu tutar Tecil Edilebilir KDV tutarıdır. $160.000 \times 0,18=28.800$ TL olarak hesaplanıp, 1 nolu KDV beyannamesinin 10 nolu “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” tablosunda 89 “Tecil Edilebilir KDV” nolu satıra kayıt edilecektir.

Birinci durumda mükellef kurumun “İndirimler Toplamı” 120.000 TL’dir. “İndirimler Toplamı” “Hesaplanan KDV”den yüksek olduğunda “Tecil Edilecek KDV” “0” olacaktır. Mükellef kurumun tahsil etmediği halde beyan ettiği 28.800 TL ihrac kaydıyla teslim tarihini takip eden 3 ay içerisinde gerçekleşmesi şartıyla ihracatın gerçekleştiği dönemde iade hakkı doğacaktır. 1 nolu KDV Beyannamesinin 10 nolu Tablosunda satırı olan 90 nolu “İhracat gerçekleştiği dönemde iade edilecek tecil edilemeyen KDV” satırına yazılacaktır.

İkinci durumda “Toplam KDV”, “İndirimler Toplamı”ndan büyüktür. Dolayısıyla tecil edilecek bir vergi ortaya çıkacaktır. Ancak bu tutar en fazla 28.800 TL kadar olacaktır. Örnek olayda bu tutar 14.400 TL

çıkmiştir. 14.400 TL'nin tamamı tecil edilecektir. "Tecil Edilecek"olan bu tutar beyannamede 38 nolu satıra yazılacaktır. Tecil edilemeyen kısım $28.800 - 14.400 = 14.400$ TL'dir. Beyannamenin 90 nolu satırının formülü "Tecil Edilebilir KDV'den "Tecil Edilecek KDV" tutarının çıkarılması sonucudur. 14.400 TL 90 nolu satıra yazılarak ihracatın gerçekleştiğinde tecil edilen vergi terkin edilecek, tecil edilemeyen vergi ise iade edilecektir.

Üçüncü durum "Toplam KDV" indirimler toplamından büyüktür. "Tecil edilecek KDV" ortaya çıkacak ancak buradaki fark artık "Tecil Edilebilir KDV" tutarı olan 28.800 TL'yi aştığı için en fazla 28.800 TL kadarı tecil edilecek olup aşan kısmı olan 9.600 TL'si beyannamenin 39 nolu satırında yer alan "Ödenmesi Gereken KDV" olacaktır.

İhraç kaydıyla mal teslimlerine ait beyan edilen ve tecil edilen KDV, ihracata konu malın süresi içinde ihraç edildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilir.

Terkin işleminin yapılabilmesi için, ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesi veya listesinin ihraç kaydıyla satış faturaları ile birlikte vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir.

Gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgilerine ilişkin kayıt bulunmaması halinde, imalatçılar ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan bir yazı olarak gümrük beyannamesi veya listesine eklerler. Bu yazıda;

- İhracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısı,
 - Belgeyi talep eden imalatçının; adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
 - İhraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarı,
- gösterilir.

İmalatçılara ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine ilişkin yazı veren ihracatçılar, bir ay içerisinde bu yazıyı verdikleri imalatçılara ait bir listeyi (Bu listede en az, yazı verilen imalatçıların adı-soyadı, unvanı, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası ile adres bilgilerine yer verilir.), izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar kendilerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine verirler.

Vergi daireleri, imalatçı tarafından verilen gümrük beyannamesi listesi ve ihracatçının yazısına istinaden terkin işlemini yapar.

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan ihracatta, istisna izin belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için, gümrük beyannamesi yerine gümrükte tasdik edilen özel faturanın aslı veya noter, ilgili gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylanmış örneği ibraz edilir.

Serbest bölgeye "Serbest Bölge İşlem Formu" ile yapılan ihracatta, ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için, gümrük beyannamesi yerine "Serbest Bölge İşlem Formu"nun aslı veya onaylı bir örneği ibraz edilebilir.

4- İNDİRİMLİ ORANA TABİ MALLARIN İHRAÇ KAYITLI TESLİMİNDE İADE TUTARININ HESAPLANMASI ve BEYANNAMEDE GÖSTERİLMESİ

İndirimli orana tabi işlemlerde "İade Edilecek KDV" ile ihraç kayıtlı teslimlerde "İhracatın Gerçekleştiğinde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV"nin ne şekilde ortaya çıktığı ile hesaplamaların nasıl

yapıldığına ilişkin yapılan açıklamalardan sonra indirimli orana tabi malın ihraç kayıtlı satışında ortaya çıkacak “İhracatın Gerçekleştiğinde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı”nın hesaplanma yöntemi ile beyannamede gösterilmesi açıklanacaktır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde “3.4.2. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimi” alt başlığı altında konuya ilişkin kısa bir açıklama yapılmıştır.

“3.4.2- İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimi

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17’nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracı üzerine ihraç kaydıyla teslim faturasında hesaplanan ancak tahsil edilmeyen ve tecil de edilemeyen KDV mükellefe iade edilmektedir. Bu işlem indirimli orana tabi bir teslim ise hesaplanan KDV tutarını aşan yüklenimleri de Kanun’un (29/2)’nci maddesine göre mükellefe iade edilebilir. Bu teslim nedeniyle tecil edilecek KDV çıkması halinde yüklenilen KDV indirim yoluyla telafi edildiğinden mükellefe Kanunun (29/2) nci maddesine göre iade yapılmaz.

İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimleri ve beyanına ilişkin açıklamalara bu Tebliğin (II/A-8.12.) bölümünde yer verilmiştir.”

Örnek: Konfeksiyon imalatçısı (A), ürettiği 100 adet elbiseyi adedi 100 TL’den ihracatçı (B)’ye ihraç kayıtlı teslim etmiştir. Bu teslim için imalatçının düzenlediği faturada 10.000 TL bedel üzerinden 800 TL KDV hesaplanarak beyan edilecek ancak ihracatçı tarafından bu KDV tutarı ödenmeyecektir.

(A) nın önceki dönemden devreden KDV tutarı 1.500 TL, bu dönemde indirilecek KDV tutarı 1.200 TL olup sadece bu teslim (100 adet elbise) ilişkin yüklenim KDV tutarı ise 950 TL’dir.

Buna göre (A), (B) tarafından elbiselerin ihraç edildiğinde ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesapladığı ve tecil edemediği 800 TL’nin iadesini ihraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan KDV tutarları için belirlenen iade esaslarına göre 150 TL’sini de indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade esaslarına göre talep edecektir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan açıklama ve örnekleme göre indirimli orana tabi bir malın ihraç kayıtlı tesliminde KDV iadesi iki ayrı usul ve esasa göre yapılacaktır. “Tecil Edilemeyen İade Edilecek KDV” tecil-terkin usul ve esasları kapsamında, “Yüklenilen İade Edilecek KDV” ise indirimli orana tabi usul ve esaslar kapsamında iade edilecektir.

Tablo 3:

		Nasıl Hesaplandığı	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
A	Toplam KDV	Veri	65.000	34.000	48.000	27.000	32.000	46.000
B	İndirimler Toplamı	Veri	75.000	13.000	64.000	38.000	50.000	43.000
C	Ödenecek KDV	$A > B \Rightarrow (A-B-D \geq 0)$	0	7.000	0	0	0	3.000
Ç	Sonraki Döneme Devreden KDV	$A < B \Rightarrow (B-A-E)$	10.000	0	14.000	9.000	18.000	0
D	Tecil Edilecek KDV	$A-B > 0 \Rightarrow$ $A-B \leq G$	0	14.000	0	0	0	8.000
E	İade Edilecek KDV	L	0	0	0	0,00	940	0
F	İhraç Kayıtlı Teslim	Veri	250.000	175.000	125.000	122.500	137.500	100.000
G	Tecil edilebilir KDV	(F x KDV Oranı)	20.000	14.000	10.000	9.800	11.000	8.000
Ğ	Yüklenilen KDV	Veri	10.000	9.000	12.000	18.000	21.000	10.000
H	Tecil Edilmeyen İade Edilecek KDV	G-D	20.000	0	10.000	9.800	11.000	8.000
I	İadeye Esas KDV Tutarı	$\check{G} > G \Rightarrow$ $\check{G} - G \leq \check{Ç}$	0	0	2.000	8.200	6.000	0
İ	Önceki Dönem Sonu İade Edilebilir KDV Tutarı	ÖNCEKİ DÖNEM J	0	0	0	2.000	9.000	17.700
J	İadeye Esas KDV Tutarı(Kümülatif)	$I+İ \leq \check{Ç}$ ($\check{Ç}=B-A$) Hali				9.000		
K	İade Edilebilir KDV	$(I+İ)-(17.700 +$ L Kümülatif Toplamı)						
L	Mahsubu Gerçekleşen KDV	Mükellefin talebine bağlı $\leq K$				0		

Not: Mükellefin ilgili dönem faaliyetleri sonucu oluşacak bağımsız değerler "Veri" olarak adlandırılmıştır.

Uygulamanın daha iyi anlaşılması adına Tablo-3'te düzenlenen veriler kullanılarak, konu örnek olay üzerinden açıklanacaktır.

Örnek olaya ilişkin varsayımlar:

- Teslim konusu olan malın KDV oranı %8
- Malın girdileri için belirlenen KDV oranı %18
- İhraç kayıtlı teslim edilen malların tamamı, ihraç kaydıyla teslimi gerçekleştiği ayda ihraç edilmiştir.

Ocak Ayı:

- Öncelikle mükellef kurumun "Tecil Edilebilir KDV"sini hesaplıyoruz. "Tecil edilebilir KDV" tutarı 250.000 x 0.08=20.000 TL'dir. Bu tutar KDV beyannamesinin 1 nolu "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" tablosuna eklenecektir. Dolayısıyla 31 nolu satır olan "Toplam KDV" tutarının içerisinde yer alacaktır.
- Mükellef kurumun Ocak ayı verilerine baktığımızda "İndirimler Toplamı" (37) – "Toplam KDV"(31) > 0'dır. Bu durumda "Tecil Edilebilir" olan 20.000 TL'nin tamamı beyannamede 90 nolu "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırına kayıt edilecektir.

- Malın ihraç kayıtlı teslimine ilişkin “Yüklenilen KDV” 10.000 TL’dir. Bu tutar ihraç kayıtlı teslimi yapılan malların “Yüklenilen KDV” tutarının bahsi geçen teslimler sebebiyle “Hesaplanan KDV” tutarından düşük olması sebebiyle 91 nolu “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı” satırı “0” TL çıkacaktır. Dolayısıyla bu dönem için sadece ihraç kayıtlı teslimine ilişkin iade tutarı esas alınacaktır.
- İhracatta aynı dönemde gerçekleştiği için mükellef kurum dilekçe ile KDV Genel Uygulama Tebliğ’in II/A-8 bölümde belirtilen şartları yerine getirerek 90 nolu satırdaki tutarı iade talep edebilecektir.

Şubat Ayı:

- “Tecil edilebilir KDV” $175.000 \times 0,08 = 14.000$ TL’dir. “İndirimler Toplamı” (37) – “Toplam KDV”(31) < 0 olduğu için “Tecil Edilecek KDV” çıkacaktır.
- “Toplam KDV” tutarı “İndirimler Toplamı” tutarından 21.000 TL fazladır. 21.000 TL’nin 14.000 TL’si “Tecil Edilecek KDV” olup, kalan 7.000 TL “Ödenecek KDV” olacaktır. “Yüklenilen KDV”ye ilişkin herhangi bir iade söz konusu olmayacaktır. Çünkü “Yüklenilen KDV” tutarları indirim yoluyla telafi edilmiş olacaktır.

Mart Ayı:

- “Tecil edilebilir KDV” tutarı 10.000 TL’dir. “İndirimler Toplamı” (37) – “Toplam KDV”(31) > 0 olduğu için “Tecil Edilebilir KDV”nin tamamı için tecil-terkin kapsamında iade talep edilebilecektir.
- İndirimli orana ilişkin iade tutarına baktığımızda “Yüklenilen KDV” tutarı 12.000 TL’dir. İhraç kayıtlı teslim edilen mal için hesaplanan 10.000 TL KDV’yi aşan 2.000 TL’lik kısmı için indirimli orana tabi esasa göre iade talep edilebilecektir.
- İade talebinin beyannamede gösterilmesi için öncelikle 10 nolu “İhraç kayıtlı teslimler” tablosunda 87 nolu “Yüklenilen KDV” satırına 12.000 TL 86 nolu “Hesaplanan KDV” satırı 10.000 TL olarak doldurulacaktır. Sonuç olarak 10.000 TL’yi 90 nolu satıra, 2.000 TL’yi 91 nolu satıra kaydetmelidir. 10.000 TL tecil-terkin kapsamında iadesi talep edilebilecek ancak 2000 TL indirimli oran kapsamında iade sınırını aşmadığı için talep edilemeyecektir.

Nisan Ayı:

- “Tecil edilebilir KDV” $122.500 \times 0,08 = 9.800$ TL’dir. İndirimler Toplamı” (37) – “Toplam KDV”(31) > 0 olduğu için “Tecil Edilebilir KDV”nin tamamı tecil-terkin kapsamında iadesi talep edilebilecektir.
- İhraç kayıtlı işlemler için “Yüklenilen KDV” tutarı olan 18.000 TL’nin 9.800 TL’yi aşan 8.200 TL indirimli oran esasına göre iadesi talep edilebilir. “Önceki dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı” olan 2.000 ile toplanarak “İadeye Esas KDV (kümülatif)” tutarı 10.200 TL olacaktır. Ancak indirimli orana tabi malların iade esasında “İadeye Esas KDV tutarı(kümülatif)” maksimum “Sonraki Dönem Devreden KDV” tutarı kadar olabileceği için İndirimli oran esasında talep edilebilecek iade 9.000 TL olacaktır. Bu tutarda ilgili yıl için belirlenen iade sınırının altında kaldığı için sonraki döneme devretmektedir.

Mayıs Ayı:

- “Tecil edilebilir KDV” $131.000 \times 0,08 = 11.000$ TL’dir. İndirimler Toplamı” (37) – “Toplam KDV”(31) > 0 olduğu için “Tecil Edilebilir KDV”nin tamamı tecil-terkin kapsamında iade talep edilebilecektir.
- “Yüklenilen KDV” 21.000 TL’dir. 11.000 TL tutarını aşan kısmı olan 10.000 TL ve “Önceki dönem sonu iade edilebilir KDV” tutarı olan 9.000 TL toplamı 19.000 TL’dir. İlgili dönem indirimli oran için belirlenen iade sınırı 17.700 olduğundan 19.000-17.700=1.300 TL indirimli oran esasında

“İade Talep Edilebilir” tutardır. Mükellef kurumun “İade Edilebilir KDV”nin tamamını mahsuben iade talep edeceği varsayıldığında beyanname üzerinde 9 nolu “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunda 79 nolu satıra 405 nolu kodla kaydedilerek 82 nolu “İade Edilebilir KDV” satırına aktarılır. 82 nolu satırdan da 40 nolu “İade Edilmesi Gereken KDV” satırına aktarılarak iade talep edilir.

Haziran Ayı:

- “Tecil edilebilir KDV” 8.000 TL’dir. İndirimler Toplamı” (37) - “Toplam KDV”(31) < 0 olduğundan “Tecil edilecek KDV” ortaya çıkacaktır. $46.000 - 43.000 = 3.000$ TL Tecil edilecektir.
- Ancak $8.000 - 3.000 = 5000$ TL tecil-terkin esasları kapsamında iade talep edilebilecektir. “Yüklenilen KDV” tutarı 10.000 TL’dir. İndirimli orana tabi malların ihraç kayıtlı tesliminde hesaplanan KDV tutarı olan 8.000 TL’den büyük olsa bile “Sonraki Döneme Devreden KDV” sıfır (0) olduğu için söz konusu yüklenim indirim yoluyla telafi edildiği anlaşılmaktadır.

5- SONUÇ

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılabacağı üzere, indirimli orana tabi malların ihraç kayıtlı tesliminde iade edilecek KDV tutarını hesaplamak için indirimli orana tabi işlemlerden ve ihraç kayıtlı teslimlerden kaynaklanan iade edilecek KDV için uygulanacak esas ve usuller ayrı ayrı bilinmelidir. Ayrıca indirimli tabi malın ihraç kaydıyla tesliminde “Yüklenilen KDV”nin Hesaplanan ancak tahsil edilmeyen KDV tutarını aşan kısmı kadar KDVK 29/2 kapsamında iade talep edilebileceği ve bu duruma ilişkin olarak beyanname “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı” satırının kullanılacağı bilinmelidir. Kısaca bu üç özellikli husus makalemizde 3 ayrı başlık altında verilen örnekler ile ayrıntılı olarak açıklanarak okuyucuyu bilgilendirmek amaçlanmıştır.

KAYNAKÇA

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği

TABLO-3 DİĞER İŞLEMLER

		TESLİM VE HİZMET BEDELİ	HESAPLANAN KDV
		(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
22	43 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki İşlemler		23
24	61 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki İşlemler		25
26	Diğerleri		27
		(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
28	MA TRAH TOPLAMI (6+8+10+12+14+16+18+20+22+24+26)		
29	HESAPLANAN KDV TOPLAMI (7+9+11+13+15+17+19+21+23+25+27)		
30	İLAVE EDİLECEK KDV		
31	TOPLAM KDV (29 + 30)		

TABLO-9 DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER

KOD NO. ⁽¹²⁾	KDVK MD. NO. ⁽¹²⁾	TESLİM VE HİZMET BEDELİ	İADEYE KONU OLAN KDV ⁽¹⁴⁾
		(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
	70		71
	72		73
	74		75
	76		77
	78		79
TOPLAM	80		81
İADE EDİLEBİLİR KDV (69 + 81)			82
			83

TABLO -10 İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLER

TESLİM VE HİZMET BEDELİ	ORAN(%)	HESAPLANAN KDV	Y ÜKLENİLEN KDV ⁽¹⁶⁾
(Yeni Türk Lirası)	(YKr)	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
	1	84	85
	8	86	87
	18	88	
Tecil Edilebilir KDV (84+86+88)			89
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV (89 - 38)			90
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Y üklenen Vergi Farkı [(85+87) - (84+86)]			91

TABLO-4 İNDİRİMLER

32	Önceki Dönemden Devreden KDV	
33	Bu Döneme Ait İndirilecek KDV	
34	Mâl İadeleri veya Gerçekleşmeyen İşlemler Nedeniyle Düzeltilecek KDV	
35	43 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili Düzeltilecek KDV ⁽⁵⁾	
36	61 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili Düzeltilecek KDV ⁽⁶⁾	
37	İNDİRİMLER TOPLAMI (32+33+34+35+36)	

TABLO-5 SONUÇ HESAPLARI

38	Tecil Edilecek KDV ⁽⁷⁾	
39	Ödenmesi Gereken KDV (31 - 37 - 38)	
40	İade Edilmesi Gereken KDV ⁽⁸⁾	
41	Sonraki Dönemlere Devreden KDV (37 - 31 - 40)	

TABLO-6 DİĞER BİLGİLER