

İHRACAT TESLİMLERİ VE İHRAÇ KAYDIYLA İHRACATÇIYA MAL TESLİMLERİNDE İADESİ İSTENECEK K.D.V TUTARLARININ HESAPLANMASINDAKİ FARKLILIKLAR

Cengiz TÜREGÜN*

1- Giriş

B ilindiği üzere ülkemizde ihracat teslimleri ile imalatçıların ihraç kaydıyla mal teslimleri, Katma Değer Vergisinden istisnadır. Bu hüküm Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11-1/a ve 11-1/b maddelerinde yer almaktadır. Bu istisnalar "Tam İstisna" olarak adlandırılan bir istisna türüdür. Buna göre yapılan işlemler Katma Değer Vergisine tabi olmadığı gibi, bu teslimler nedeniyle yüklenilmiş bulunan Katma Değer Vergilerinin de işlemin yapıldığı dönem itibarıyla mükellefe iadesi yoluyla, istisnaya konu mallar K.D.Vergisi yükünden arındırılmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesi hükmüyle yukarıda bahsedilen işlemlerle ilgili yüklenilen (ihracat teslimleri ve ihraç kaydıyla teslimler) fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergilerinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilmesine, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisinin; bu işlemleri yapanlara iade edilmesine imkan tanınmaktadır. Aynı Maddeye göre iade işlemindeki usul ve esasların tespitinde Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Yazı konumuzdaki amacımız, Maliye Bakanlığı'nca; İhracat Teslimleri ile ihraç kaydıyla teslimler neticesinde mükelleflere iade edilecek Katma Değer Vergisi tutarının nasıl hesaplanacağı konusunda bugün yürürlükte olan düzenlemelerin ışığında bazı farklılıkların irdelenmesidir.

2- İhracat Teslimlerinde İade Edilecek K.D.Vergisinin Hesaplanması

Yazımızın bir önceki bölümünde açıklandığı üzere, kanun koyucu tarafından iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle iade edilecek Katma Değer Vergisinin hesaplanması konusunda gerekli düzenlemeler yapılması için Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bakanlığın konuya ilişkin yayımladığı ve

(*) Vergi Denetmeni

bugün için uygulanan düzenlemeler özetle aşağıdaki gibidir.

Bakanlık 26 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (m) bölümünde bu teslim ve hizmetler için yüklenilen vergilerin, öncelikle indirim konusu yapılacağını, indirimle giderilemeyen bir miktarın kalması durumunda ise kalan tutarın iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden kısmının o dönemde iade edilecek vergi olarak dikkate alınacağını hükme bağlamıştır. Yani iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin olarak yüklenilen vergilerin, diğer işlemlere ait yüklenilen vergilerden mutlak surette ayrılması gerekmektedir. Böyle bir ayırım yapılmadan iade hakkı doğuran işlem bedeline genel vergi oranının uygulanması suretiyle bulunacak miktarın iade olarak talep edilmesi mümkün değildir.

Yine diğer düzenlemelerde mükelleflerin, iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak yükledikleri K.D.Vergisini doğru olarak hesaplamak zorunda oldukları özellikle belirtilmiştir.

İadesi istenebilecek Katma Değer Vergisi yani ihracat teslimleri nedeniyle yüklenilen Katma Değer Vergisinin hesaplanması konusunda kesin bir formül yoktur. Maliye Bakanlığı çeşitli düzenlemelerinde yüklenilen Katma Değer Vergisinin nasıl hesaplanacağı konusunda gerekli açıklamalarda bulunmuştur. Ancak yazımızın konusu yüklenilen Katma Değer Vergisinin, nasıl hesaplanacağı olmadığından burada

ayrıntıya girmeyeceğiz. Burada bilinmesi gereken ihracat teslimlerinde mükelleflerin alabilecekleri iade tutarının bu; teslimleri nedeniyle yükledikleri ve indirim yoluyla gideremedikleri Katma Değer Vergileri olduğudur.

3- İmalatçıların İhraç Kaydıyla Teslimlerinde İade Edilecek KDV.sinin Hesaplanması

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 28 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin (I) bölümünde ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde iade edilecek Katma Değer Vergisinin, bu işlem nedeniyle yüklenilen ve indirimle giderilemeyen kısımla sınırlı olacağı belirtilmişti. Bu durum bir önceki bölümde açıklanan ihracat teslimleri nedeniyle alınacak iade tutarının hesaplama yöntemi ile aynıdır. Yani ihraç kaydıyla teslimlerde de iade edilecek K.D.Vergisi ihraç kaydıyla yapılan teslim bedeline %1, %3, %8, %12 veya %15 gibi oranların uygulanması ile bulunan tutar olmayacaktır. 01.01.1988 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bu hüküm 31.01.1992 tarihine kadar uygulandı.

Maliye Bakanlığı'nın 39 No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile yaptığı yeni düzenleme ile ihraç kaydıyla mal teslimlerinde bulunan imalatçılarda, bu teslimler nedeniyle yüklenilen Katma Değer Vergisinin hesabına gerek kalmaksızın, tecille giderilemeyen kısmın tümüyle iade edilmesi şeklindeki hesaplama tarzı benimsenmiştir.

Bu uygulamayı kısaca özet-

leyecek olursak; mükelleflerin ilgili dönem KDV beyannamesine göre, ihraç kaydıyla yaptıkları satışları için tahsil edemedikleri ancak beyannamede beyan ettikleri Katma Değer Vergisi aynı zamanda tecil edilebilir Katma Değer Vergisi olacak, bu tutardan beyannameye göre ödenmesi gereken Katma Değer Vergisi düşüldükten sonra kalan müspet fark mükelleflere iade edilecek Katma Değer Vergisi olacaktır.

Özetle imalatçı olup, ihraç kaydıyla mal teslim eden mükelleflere iade edilecek Katma Değer Vergisi tutarı; bu teslimler nedeniyle yüklenedikleri vergiler ile sınırlı olmayacak, hatta bazı durumlarda teslimleri nedeniyle tahsil etmedikleri ancak beyan ettikleri Katma Değer Vergisi kadar olabilecektir.

4- İhracat Teslimi Yapan Firmalar ile İhraç Kaydıyla Teslim Yapan İmalatçı Firmaların, Bu Kapsamdaki Teslimleri Nedeniyle Alacakları K.D.Vergisi iade Miktarlarının Karşılaştırılması:

Yazımızın önceki bölümlerinde yapılan açıklamalar ışığında aynı ürünü imal edip bizzat kendisi ihraç eden bir firma ile, ihraç kaydıyla satış yapan diğer bir firmanın, bu teslimleri nedeniyle alabilecekleri iade tutarları aşağıda örnekleme yöntemiyle hesaplanacaktır.

Örnek :

Örneğimizde (A) imalatçı - ihracatçı firması ile (B) ihraç kaydıyla

mal teslim eden iki ayrı firma vardır. İki firma 1997/Ekim döneminde işe başlamıştır. İhracatçı A firması aynı zamanda hem imalatla uğraşmakta ve hem de imal ettiği ürünleri bizzat kendisi ihraç etmektedir. İki firmada salça imal edip, bu ürünlerini satmaktadırlar. Mükelleflerin Ekim 1997 yılı faaliyetleri aşağıdaki gibidir.

İstisna kaps. Teslimler	1.000.000.000 TL
Yurt içi teslimler	Yoktur
İndirilecek K.D.V.	200.000.000 TL
Ambalaj mad. ait	100.000.000
Katkı mad. ait	70.000.000
Genel gid.ait	15.000.000
Diğer	15.000.000
Hammad. ait (Dom.)	Yoktur
İhracat Tes. için Yük. K.D.V.	60.000.000 TL
Ambalaj madd.	20.000.000
Katkı Madd.	10.000.000
Genel Giderlerden	15.000.000
Diğerlerinden	15.000.000

Örneğimizde firmaların salça imalatı için gerekli ana hammadde olan Domates direkt üretici çiftçilerden alınmıştır. İndirilecek Katma Değer Vergileri ayırdedilmiş olup, geri kalan tutarlar, dönem sonunda stok olarak kalan mallara ait yüklenilen Katma Değer Vergileridir.

Örneğimize göre (A) ünvanlı ihracatçı aynı zamanda imalatçı olan ve ihracatı kendisi yapan firmanın Katma Değer Vergisi beyanı ile iade alabileceği Katma Değer Vergisi aşağıdaki gibi olacaktır.

İhracat İstis. Kap. Tes.	1.000.000.000
Yurt içi teslimler	—
K.D.V. Matrahı	—
Hesaplanan K.D.V.	—
İndirilecek K.D.V.	200.000.000
İadesi Gereken KDV.si (İhracat Tes. ned.)	—
Yüklenilen K.D.V.si	60.000.000
Sonraki Döneme Devreden K.D.V.	140.000.000

Yine örneğimize göre imalatçı olan ve imal ettiği malı ihraç kaydıyla satan ve yine ilgili dönemde malı ihraç edilen imalatçı (B) firmasının Katma Değer Vergisi beyanı ile iade alabileceği Katma Değer Vergisi aşağıdaki gibi olacaktır.

İhraç Kaydıyla Teslimleri	1.000.000.000
Yurt içi Teslimler	—
KDV Matrahı	1.000.000.000
Hesaplanan K.D.V.	150.000.000
İndirilecek KDV	200.000.000
Ödenecek K.D.V.	—
Tecil Edilebilir K.D.V.	150.000.000
Tecil Edilecek K.D.V.	—
İade Edilecek KDV.si (İhraç kaydıyla Tes. Ned. Tahsil edilmeyen K.D.V.den)	—
Öden. Gereken K.D.V.	150.000.000
Düşül.sonra kalan müspet fark Bknz. 39 No'lu KDV Genel Tebliği (E) bbl.)	—
Sonraki Döneme Devreden KDV	50.000.000

5- SONUÇ

Yazımızın bir önceki bölümünde verilen örnekten de açıkça anlaşılabacağı üzere aynı faaliyette bulunan ve ürettiği malı bizzat kendisi ihraç eden imalatçı ihracatçı (A) ünvanlı firma ile ürettiği malı ihraç kaydıyla teslim eden (B) ünvanlı firmanın aldıkları Katma Değer Vergisi iadeleri farklıdır. (A) ünvanlı imalatçı ihracatçı firma sadece bu teslimleri nedeniyle

yüklendiği Katma Değer Vergisi olan 60.000.000.- TL. tutarında iade alabilmekte iken (B) ünvanlı imalatçı olan ve ihraç kaydıyla mal teslim eden firma sadece bu teslimi nedeniyle yüklendiği 60.000.000.- TL. Katma Değer Vergisi ile sınırlı kalmayıp, ileri dönemlerde üretime sokacağı ve hatta sadece yurt içinde teslim edeceği mallara ait, stoklarında bulunan hammadde ve yardımcı madde (örneğimizde Ambalaj maddesi, katkı maddesi) lere ait yüklendiği Katma Değer Vergilerini de dahil ederek 150.000.000.- TL. tutarında Katma Değer Vergisi iadesi alabilecektir.

Bu durum kanaatimce imalatçı sektörünü teşvik etmek açısından olumlu izlenim bırakmakta ise de yukarıda anlatıldığı gibi bu uygulama imalatçı olup, imal ettiği malları ihraç kaydıyla satan firmaların teslimleri nedeniyle yükledikleri Katma Değer Vergileri ile sınırlı kalmayıp, teslimleri nedeniyle hesaplayıp, tahsil etmediği Katma Değer Vergisi kadar yani teslim bedelleri ile vergi oranının çarpılması sonucu ortaya çıkacak tutar kadar iade alabilmesi, imalatçı olup aynı zamanda da malını kendisi ihraç eden firmaların ise sadece teslimleri nedeniyle yüklendiği Katma Değer Vergisi kadar iade alabilmesi sonucunu doğurmaktadır.

Yazımızdan anlaşılabacağı üzere, aynı faaliyette bulunan imalatçılarda; imal ettiği malı bizzat kendisi ihraç eden firmalar ile ürettiği malı bizzat ihraç etmeyip, ihraç kaydı ile satan

firmalar arasında Katma Değer Vergisi iadesi konusunda iade alabilecekleri Katma Değer Vergisi tutarında büyük farklılıklar oluşmaktadır. Bu durumda malını imal edip ihraç kaydı ile satan firmalar, aylık dönemler itibariyle dönem sonlarında henüz üretime sokmadıkları veya üretime sokupta satmadıkları ellerinde bulunan stoklara ait yükledikleri Katma Değer Vergilerinin iadelerini alabilmektedirler, nitekim stokta bulunan malların ileride ihraç kaydı ile satılacağı kesin değildir, söz konusu malların satılabilmesi mümkündür. Bu uygulama kanaatimizce mükellefler ile imalatçı olup, ürettiği malları bizzat kendisi

ihraç eden firmalar arasında haksız rekabete yol açabilecektir.

Bu nedenlerle, ihraç kaydıyla mal satan imalatçıların da teslim ettikleri mallar nedeniyle yükledikleri Katma Değer Vergisi ile sınırlı olarak Katma Değer Vergisi iadesi almalarının daha sağlıklı olacağı görüşündeyim. Ancak 39 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile yapılan bu düzenlemelerin imalatçıları teşvik etmesinin ülkemiz yararına olacağı düşünülürse, yine imalat işiyle uğraşıp, elde ettiği ürünü bizzat kendisi ihraç eden imalatçı - ihracatçı firmalarında bu kapsama dahil edilmesinin yararlı olacağı kanaatindeyim.