

İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE KDV İADESİNİ ARTIK İHRACATÇILAR DA ALABİLECEK!

Murat YAPMIŞ (*)

1 - GİRİŞ

Bütün vergi uygulamalarında olduğu gibi KDV kanununda da bir takım istisna hükümleri düzenlenmiştir. Bu istisnalar KDV kanunumuzun 11-17 maddeleri ve geçici maddelerle düzenlenmiş olup bunların bir kısmı tam istisna kapsamında değerlendirilirken bir kısmı da kısmi istisna kapsamındadır.

Tam istisna kapsamında olan işlemler KDV kanunumuzun 32. Maddesinde belirtilen işlemlerdir. Bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin indirimi mümkün olup, indirimle giderilemeyen vergiler mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir. Kısmi istisna kapsamında ki işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin ise indirim ve iadesi söz konusu olmayıp bunlar mahiyetine göre gider veya maliyet olarak giderilecektir.

Her ne kadar tam istisna kapsamındaki işlemler arasında yer almasa da indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin de indiril-

mesi ve indirimle giderilemeyen kısmın iade edilmesi hususu KDV kanunumuzun 29/2. Maddesinde düzenlenmiştir.

Bilindiği üzere 5035 sayılı kanunla KDV kanunumuzun 29/2. Maddesinde yapılan değişiklikle indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin aylık bazda mahsuben iade imkânı getirilmiştir. Bu düzenleme ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olarak yeni bir uygulama daha getirilmiş olup o da bu kapsamdaki malların ihraç amaçlı teslimleridir.

İşte bu makalemizin konusu tam istisna kapsamında yer alan ihraç kayıtlı teslimler ile indirimli orana tabi malların ihraç amaçlı teslimleri arasında ki farklılığı ortaya koymak, her iki işlemi karşılaştırarak bu kapsamda işlem yapan mükelleflerin iade uygulaması karşısındaki durumlarını belirtmektir.

2- TAM İSTİSNA KAPSAMINDAKİ İHRAÇ KAYITLI TESLİMLER

KDV kanunumuzun 11/1-c maddesiyle getirilen düzenleme ile ihraç edilmek kaydıyla imalatçılar tarafından ihracatçılara teslim edilen mallara

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmeyecektir. Buna rağmen imalatçı firmalar düzenlemiş oldukları faturalarda bu mallara ilişkin KDV'yi eksiksiz olarak gösterecekler ve ilgili dönem beyan-namelerine intikal ettireceklerdir. Bu vergi, vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilecektir. Bu mallar ihracatçı firma tarafından üç ay içinde ihraç edilecek ve buna ilişkin evraklar imalatçı firmaya verilecektir. İmalatçı firmada bu evraklar ve gerekli diğer belgeler ile birlikte vergi dairesine başvurarak tecil edilen KDV'nin terkin edilmesini talep edeceklerdir.

Eğer o dönemde imalatçı firmanın ödenecek vergisi çıkmamış ise mükellef ihraç kayıtlı teslim ettiği mallara ilişkin KDV'yi vergi dairesinden nakden veya mahsuben iade talep edebilecektir. Bu kapsamdaki idelere ilişkin usul ve esaslar temelde 84 seri nolu KDV genel tebliğinde belirlenmiş olup daha sonra yayınlanan tebliğlerle de düzenlemeye yön verilmiştir.

2.1- Bu Kapsamdaki İadeler Kime Yapılmaktadır?

KDV kanunumuzun ihraç kayıtlı teslimleri düzenleyen 11/1-c maddesinin dördüncü paragrafı aynen şu şekildedir.

“Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanunun 32'inci maddesi hükmü uygulanmaz.”

Peki KDV Kanunumuzun 32. Maddesi neyi düzenlemektedir?

Bu madde tam istisna kapsamındaki işlemleri düzenlemektedir. İdare burada yaptığı düzenleme ile mükelleflerin belirtilen maddeler kapsamında yapmış olduğu işlemler nedeniyle yüklenmiş olduğu vergilerin, vergiye tabi diğer işlemler nedeniyle hesaplamış oldukları vergiden indirebilecekleri eğer indirmedikleri kısım olursa bunu da iade olarak alabileceklerini düzenlemiştir.

Kanunun 32. Maddesinde belirtilen işlemler bu kanunun 11, 13, 14 ve 15. Maddesinde belirtilen işlemlerdir. O halde bizim ihraç amaçlı teslimlerimizde bu kapsama girmektedir.

İşte KDV kanunumuzun 11/1-c maddesinde getirilen düzenleme ile ihracatçıların bu işlemler nedeniyle indirim veya iade talep edemeyecekleri düzenlenmiştir. O halde ihraç kayıtlı teslimler nedeniyle iade imkânından sadece ihraç kayıtlı teslimi yapan imalatçı firmalar yararlanabilecektir.

Nitekim 32. Maddenin amacı da zaten mükelleflerin alış ve giderleri nedeniyle yüklenip de satışlarında herhangi bir KDV tahsil etmemeleri nedeniyle üzerlerinde kalan vergi yükünün mükellefe iade edilmesidir. Burada ihracatçı firma ihraç kaydıyla aldığı mal için imalatçı firmaya herhangi bir vergi ödememektedir bu nedenle de bir yüklenimi olmamaktadır. Dolayısıyla iade talep edebileceği bir vergide olmayacaktır.

2- 99 NO'LU TEBLİĞ KAPSAMINDA İNDİRİMLİ ORANA TABİ MALLARIN İHRAÇ AMAÇLI TESLİMLERİ

İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin indirim ve iadesine olanak tanıyan KDV kanununun 29/2. Maddesinde 5035 sayılı kanunla değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikle bu kapsamdaki iadelerin aylık mahsuben yapılmasına olanak tanınmış ve buna ilişkin usul ve esasları belirlenmesi konusunda maliye bakanlığına yetki verilmiştir. Bakanlık kendisine verilen bu yetkiyi kullanarak yayımlamış olduğu 99 nolu tebliğ ile buna ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.

Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu bu tebliğ ile indirimli orana tabi işlemler ile ilgili daha önce olmayan yeni bir uygulamayı da düzenlemiştir. Bu uygulama indirimli orana tabi malların ihraç amaçlı teslimleridir. Buna göre indirimli orana tabi malların oldukları gibi ihraç edilmeleri şartıyla;

- dış ticaret sermaye şirketlerine,
- sektörel dış ticaret şirketlerine,
- yarıdan fazla hissesine sahip oldukları şirketlere,
- kendi hisselerinin yarısından fazlasına sahip olan mükelleflere,

tesliminden doğan yılı içindeki mahsup talepleri, miktara bakılmaksızın inceleme raporu, yeminli mali müşavir tasdik raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilecektir.

2.1- İmalatçı Firmaların İade Karşısındaki Durumu

İmalatçı firma imal ettiği ve indirimli orana tabi olan malını ihracatçı firmaya satacaktır ve karşılığında malın bedeli ile KDV tutarını içeren bir fatura düzenleyerek mükellefe verecektir. Bu malların ihraç amaçlı satıldığını anlaşılması içinde düzenlemiş olduğu faturaya bunu belirtir bir ifade koyacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta imalatçı firma bu malları ihracatçı firmaya KDV uygulayarak satmaktadır. Bu satışın normal satıştan hiçbir farkı yoktur. KDV tutarı ihracatçı firma tarafından imalatçıya ödenecektir.

İmalatçı firma ilgili dönem KDV beyanname-sine bu satışları matrah, KDV'yi de hesaplanan KDV olarak yansıtabilecek ve ödeme çıkmış ise, tecil uygulaması söz konusu olmadığından, ödeyecektir. Yok eğer ilgili dönemde ödeme çıkmamış ise işte bu durumda iade imkanı söz konusu olacaktır.

Bilindiği üzere indirimli orana tabi işlemler nedeniyle mükellef tarafından aylık olarak hesaplanan iade edilmesi gereken vergi tutarı o dönem için bakanlar kurulu tarafından belirlenen asgari haddi aşmış ise aşan kısım iade edilmektedir. Asgari had aşılmıyca kadar herhangi bir iade söz konusu değildir. **(İşte bu asgari haddin aşıldığını yani mükellefin artık iadeye hak kazandığını**

varsayalım. Ayrıca mükellefin tüm satışlarının ihraç amaçlı olduğunu düşünelim.)

İmalatçı firma indirimli orana tabi olup da ihraç amaçlı satışları nedeniyle yüklenmiş olduğu vergiyi hesaplayacaktır, bu tutardan aynı kapsamdaki işlemler nedeniyle hesaplamış olduğu vergiyi çıkaracak ve bulduğu bu farkı cari dönem beyanname-sindeki sonraki döneme devreden KDV ile karşılaştıracaktır, hangisi küçük ise onu iade olarak isteyebilecektir. Elbette ki bu tutar ihracatçı firma tarafından ihracat gerçekleşip bunun gerçekleştiğini gösteren belgelerin ibrazı üzerine yapılabilecektir. Bu tutar herhangi bir teminat veya inceleme raporu aranmadan mükellefe mahsuben iade edilebilecektir.

2.2- İhracatçı Firmanın İade Karşısındaki Durumu

İhracatçı firma bu kapsamda satın alıp ihraç etmiş olduğu mallar için iade talep edebilecek midir?

Yukarıda da belirtmiş olduğumuz gibi eğer bu mallar KDV kanunun 11/1-c maddesi kapsamında ihraç kayıtlı teslim alınmış olsaydı bu soruya cevabımız şüphesiz hayır olacaktır. Çünkü kanunun 11/1-c maddesinde bu hususla ilgili açık düzenleme yapılmış ve ihracatçılar bakımından bu işlemler için iade imkânının olmayacağı, 32. Madde hükmünün bu işlemler için geçerli olmayacağı belirtilmiştir.

Oysa ihracatçı firmanın ihraç etmek kaydıyla almış olduğu malın indirimli orana tabi olması dolayısıyla da 99 nolu tebliğ kapsamında işlem görmesi durumunda işlemin farklı olacağı aşikârdır. Çünkü burada ihracatçı firma almış olduğu mal için imalatçı firmaya KDV ödemektedir fakat aynı malı ihraç ettiğinden dolayı ihracat istisnası nedeniyle herhangi bir KDV tahsil etmemektedir. Bu nedenle ihracatçının imalatçı firmaya ödemiş

olduğu KDV ihracatçı üzerinde kalmakta nihai tüketiciye intikal etmemektedir.

Eğer ihracatçının tüm işlemlerinin bu kapsamda olduğunu düşünürsek, bu durum mükellefin devreden KDV'sinin giderek artmasına dolayısıyla da mükellef üzerinde gereksiz bir mali külfetin oluşmasına neden olacaktır. Bu şekilde mükellef ihracat istisnası nedeniyle bir nevi cezalandırılmış olacaktır. Bu nedenledir ki ihracatçı firma bu işlem nedeniyle yüklenmiş olduğu vergiyi iade alabilecektir.

Normal bir malın ihraç edilmesiyle buradaki malın ihraç edilmesi arasındaki tek fark yüklenim tutarının burada daha az olmasıdır. İhracatçı firmanın ihraç etmiş olduğu malın indirimli orana tabi bir mal olması nedeniyle yüklenmiş olduğu vergi elbette ki genel orana tabi bir malı ihraç etmesinden dolayı yüklendiği vergiden daha az olacaktır. Nitekim %1 oranında KDV'ye tabi bir mal ile %18 oranında KDV'ye tabi bir mal için yüklenilen vergi aynı olmayacaktır. Fakat bunun iade hakkı olup olmadığı hususunu etkilemeyeceği tabidir çünkü mükellefler iade almak zorunda da değildirler, yüklenmiş olduğu vergileri indirim yoluyla da gidermek isteyebilirler.

3- İNDİRİMLİ ORANA TABİ MALIN İHRAÇ AMAÇLI SATILMASINDA İMALATÇININ AVANTAJI NEDİR?

Bilindiği üzere 5035 sayılı kanunla yapılan değişiklikle birlikte indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin aylık bazda mahsuben iade imkânı getirilmiştir. İadeye ilişkin usul ve esaslar ise 99 seri nolu KDV genel tebliği ile düzenlenmiş olup bu düzenleme ile 4.000YTL'yi aşan mahsuben iade taleplerinin teminat karşılığı ya da inceleme raporu sonucuna göre alınması esası benimsenmiştir. Bundan önceki uygulamada mahsuben iade tutarı miktarına

bakılmaksızın incelemesiz/teminatsız olarak yapılmakta nakden iade talepleri için ise 2.000YTL'lik sınırın üzerindeki için inceleme raporu veya teminat aranmaktaydı.

Yeni düzenleme ile birlikte ayrıca indirimli orana tabi malların ihraç amaçları teslimlerinde de bu kapsamda iade yapılacağı belirtilmiştir. Burada imalatçı mükellefler için bir kolaylık getirilmiştir. Bunların ihraç amacıyla teslim etmiş oldukları indirimli orana tabi mallar nedeniyle yüklendikleri vergilerin mahsuben iadesinde miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan yerine getirilmektedir. Oysaki bunlar indirimli orana tabi mallarını normal satmış olsalardı 4.000YTL'yi aşan mahsup talepleri inceleme raporu veya teminat karşılığı yerine getirilecekti.

İmalatçı firma bu kapsamda ki mallarını ihraç amaçlı satarak iade talebinin daha hızlı ve masrafsız alınmasını sağlamaktadır. Aksi takdirde teminat göstermesi veya YMM raporu sunması gerekecektir ki bu da mükellef için ekstra külfet getirecektir. Bunları yapmayım dese bu sefer vergi inceleme raporu sonucuna göre iade alması gerekecektir ki bu da uzunca bir zaman alacağından mükellef için ihraç amaçlı teslim bu yönlerden avantaj sağlayacaktır.

4- SONUÇ

KDV kanununun 11/1-c maddesi gereği tecil-terkin kapsamında ki ihraç kayıtlı teslimler şeklindeki istisna nedeniyle iade uygulaması ile, 99 seri numaralı tebliğ ile getirilen indirimli orana tabi malların ihraç amaçlı teslimleri nedeniyle yapılan KDV iade uygulamasının birbirine karıştırılmaması gerekir.

Her ne kadar isim benzerliği olsa da birbirinden farklı işlemlerdir. 11/1-c kapsamında ki teslim bir tam istisnadır, bu nedenle imalatçı firma ihracatçı firmadan KDV talep etmemektedir ve

KDV kanunun 32. maddesinde yer alan düzenleme ile bunu iade talep etmektedir. Oysa 99 nolu tebliğ kapsamında ki teslim KDV'den istisna edilmiş bir teslim değildir, bu nedenle imalatçı firma ihracatçı firmaya, her ne kadar malı ihraç amaçlı teslim etmişse de, KDV'yi yansıtmaktadır. Burada ki iade KDV kanununun 29/2. Maddesinde getirilen düzenleme ve bunun verdiği yetkiye dayanarak Bakanlığın yayımladığı 99 seri numaralı tebliğde belirtilen esaslar kapsamındaki teslimler için geçerlidir.

11/1-c kapsamında ki teslim nedeniyle iade hakkından imalatçı firma yararlanır, ihracatı gerçekleştiren firma bu teslimler nedeniyle ayrıca bir ihracat istisnası nedeniyle iadede yararlanamaz. 99 nolu tebliğ kapsamında indirimli orana tabi malların ihraç amaçlı teslimleri nedeniyle iade uygulamasından ise hem imalatçı firma hem de ihracatçı firma yararlanacaktır.

Bunlar farklı gerekçeler ile bu iade imkânından yararlanmaktadır. İmalatçı firma teslim ettiği malın indirimli orana tabi olduğu fakat bu malın imalatı için yaptığı alımlar ve giderlerin ise genel orana tabi olması nedeniyle bir vergi yüküyle karşılaştığı gerekçesiyle iade imkânından faydalanmakta.

İhracatçı firma ise bu malları her ne kadar ihraç amaçlı alsam da, imalatçı firma bu malları bana satarken benden KDV tahsil etti, fakat ben bunları ihraç ettiğimden dolayı ihracat istisnası nedeniyle, KDV tahsil edemedim. Bu nedenle imalatçıya ödediğim KDV ve bunla ilgili diğer giderler nedeniyle ödediğim KDV'ler benim üzerimde yük olarak kaldı bu da devreden KDV'lerimin gereksiz yere artarak gitmesine neden olmaktadır gerekçesiyle iade hak etmektedir.