

Duyuru Tarihi : 04.11.2009
Duyuru No : DUYURU/2009-104
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI / KASIM 2009 / SAYI : 339 / Sayfa : 12-19

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

İHRAÇ KAYITLI OLARAK TESLİM EDİLEN MALIN İHRAÇ EDİLEMEMESİ, YURTDIŞINDAN GERİ GELMESİ, MALIN İHRAÇ KAYITLI TESLİME UYGUN OLMADIĞININ SONRADAN ANLAŞILMASI VE İHRAÇ KAYDI İLE ALINAN MALIN İADESİ

1. GENEL AÇIKLAMA:

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 11/1-c bendinde yer alan hüküm ihracatçıların KDV yüklenmeksizin iç piyasadan ihraç malı temin edebilmelerini sağlamak amacıyla konulmuştur.

Bu maddeye göre imalatçılar isterlerse faturalarını KDV'li olarak düzenlemekle beraber faturaya;

"3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerine göre ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, katma değer vergisi tahsil edilmemiştir."

İbaresini yazmak suretiyle, müşteriden KDV talep etmeksizin mal tesliminde bulunabilmektedirler.

Malı bu şekilde alan ihracatçı faturadaki KDV tutarını dikkate almaksızın (KDV indirimi yapmaksızın) kayıt yapmakta ve KDV hariç mal bedeli kadar borçlanmaktadır.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihracı yasal süre (ve varsa ek süre) içinde gerçekleşmezse bunun olumsuz sonuçlarından imalatçı etkilenmektedir. Bu nedenle imalatçılar ihraç kayıtlı mal teslim ederken bu riski dikkate almalıdırlar. (KDV Kanunu'nun Geçici 17'nci maddesi kapsamında yapılan ihraç kayıtlı teslimlerde bu olumsuz sonuçlar ihracatçıya yöneliktir.)

İhraç kaydıyla mal teslim eden imalatçı ise KDV beyannamesini bu malı KDV'li satmış gibi düzenlemekte, ancak beyannamenin ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin bölümünü doldurmaktadır.

Beyannamede ihraç kayıtlı teslim KDV'sine eşit veya daha fazla ödenecek KDV çıkmışsa, ödenecek KDV'nin ihraç kayıtlı teslim KDV'si kadar kısmı tecil edilmektedir. Ödenecek KDV çıkmamışsa, imalatçının ihraç kayıtlı teslim faturasındaki KDV kadar iade hakkı doğmaktadır.

İhraç kayıtlı teslim konu malın bedeli üzerinden % 1 veya %8 oranda KDV hesaplanmış fakat bu mal için, hesaplanan KDV'den daha fazla KDV yüklenimi olmuşsa, hesaplanan KDV'yi aşan KDV yükleniminin de iadesini istemek mümkündür.

Beyannamede çıkan ödenecek KDV miktarı ihraç kayıtlı teslim faturalarındaki KDV tutarlarının altında ise, ödenecek KDV'nin tamamı tecil edilmekte, ihraç kaydına konu KDV tutarı ile tecil edilen KDV arasındaki fark, iade hakkı olarak ortaya çıkmaktadır.

İhraç kaydıyla mal teslim eden mükellef yasal süresi içinde (ihraç kayıtlı teslim yapıldığı ayı izleyen ay başından itibaren 3 ay içinde ve varsa ek süre içinde) ihracatın gerçekleştiğini tevsik etmek suretiyle, varsa tecil edilmiş olan KDV'nin terkinini ve yine varsa iadesi gereken KDV'nin nakden veya mahsuben iadesini talep edebilmektedir.

Bu yazımızda,

- İhraç kaydıyla teslim edilen malın yasal süresi ve varsa ek süre içinde ihraç edilememesi,
- İhracat süresinde gerçekleşmekle beraber, ihraç edilen malın yurt dışından geri gelmesi,
- İhraç kayıtlı teslimi mümkün olmayan bir malın, yanlışlıkla ihraç kaydı ile teslim edilmesi,
- İhraç kaydıyla alınan malın ihracatçı tarafından satıcıya iade edilmesi

halleri ele alınmıştır.

İhraç kayıtlı teslimle ilişkin mevzuat ve uygulamanın tümü oldukça geniş bir anlatıma ihtiyaç göstermekte olup, bu yazımızda belirtilen hususların dışında kalan pek çok detay bulunmaktadır.

İhraç kayıtlı teslimlere ilişkin detaylı bilgi için www.bdodenet.com.tr adresli web sahifemizdeki elektronik KDV kitabımızın 11 nci maddesine ilişkin 3 no.lu bölüme bakınız.

Söz konusu bölümde;

- Kimlerin ihraç kaydıyla mal teslim edebileceği,
- Hangi malların ihraç kaydıyla teslim konu olabileceği,
- İhraç kayıtlı teslimle ilişkin yevmiye kayıtlarının nasıl yapılacağı,
- İhraç kayıtlı teslimde bulunanların KDV beyannamesini nasıl düzenleyeceği (KDV beyannamesinin nasıl düzenleneceğine ilişkin kılavuz, kitabımızın 42 nci maddeye ilişkin bölümündedir.)
- İhraç kayıtlı teslimle ilgili aksamalar ortaya çıkması halinde ne yapılacağı

konularında geniş açıklama yapılmıştır.

Dahilde işleme izin belgesi sahibi imalatçılara işleyip ihraç etmek üzere, ihraç kayıtlı olarak mal teslim edilmesi de mümkündür. Bu konu kitabımızın, geçici 17 nci maddeye ilişkin bölümünde açıklanmıştır.

Diğer KDV konuları için aynı e-kitaptaki ilgili maddelere bakınız.

2. İHRAÇ KAYDIYLA TESLİM EDİLEN MALIN YASAL SÜRESİ VE VARSA EK SÜRE İÇİNDE İHRAÇ EDİLEMESİ:

2.1. Üç Aylık Yasal Süre:

İhraç kaydıyla teslim edilen mal, herhangi bir işleme tabi tutulmaksızın, ihraç kayıtlı teslimin yapıldığı ayı izleyen aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmiş olmalıdır.

2.2. Azami 3 Aylık Ek Süre:

Madde metninde ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle bu üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığı'nca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebileceği hükmü yer almaktadır.

1.5.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 4842 sayılı Kanun'un 21'inci maddesiyle Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetki uzun süre sadece Bakanlık tarafından kullanılmış olup, Bakanlık 112 no.lu KDV Tebliğ'nin 4'üncü bölümü ile bu yetkisini 1.3.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ihracatçının bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlıklarına veya defterdarlıklara devretmiştir. (Madde metninde yetki devrinin vergi dairelerine yapılabileceği belirtilmekle beraber Bakanlık yetki devrini vergi dairelerine yapmamış, sadece ilgili vergi dairesi başkanlıklarına veya defterdarlıklarına yetki devretmiştir.)

112 no.lu Tebliğ'in 4'üncü bölümünde ek süre için başvuru süresi ve esasları, ek süre verilebilmesi için aranan mücbir sebep veya beklenmedik hal türleri detaylı olarak açıklanmış olup, Tebliğ'in ilgili bölümü aşağıda sunulmuştur.

"4. İHRAÇ KAYDIYLA TESLİM EDİLEN MALLARIN SÜRESİNDE İHRAÇ EDİLEMEMESİ HALİNDE EK SÜRE TALEBİ:

KDV Kanununun 11/1-c maddesine göre imalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla teslim edilen malların teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi gerekmektedir. Bu malların ihracatının mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde ise en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu Tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren geçerli olmak üzere, ihraç kaydıyla teslim aldıkları malları yasal süresi içinde mücbir sebepler veya beklenmedik durumlara bağlı olarak ihraç edemeyen mükelleflerin ek süre taleplerinin ilgili vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar tarafından değerlendirilmesi Bakanlığımızca uygun görülmüştür.

Buna göre, KDV Kanununun 11/1-c maddesi uyarınca ihraç kaydıyla teslim edilen bir malın (teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 üncü ayın sonuna kadar) ihracatının gerçekleşmemesi halinde, ek süre ihracatçılar tarafından en geç 3 aylık sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde ya bağlı oldukları vergi dairesine ya da ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa verilecek bir dilekçe ile istenecektir. Bu süreden sonra yapılan veya ihracatçısı tarafından yapılmayan ek süre taleplerinin (mali tatile rastlasa dahi) değerlendirilmesi ve kabulü söz konusu değildir.

İhracatçı ek süre talebine ilişkin dilekçede mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirtecek, bu dilekçeye yalnızca ihraç kaydıyla teslimatı ait faturanın bir örneğini ekleyecektir. Vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık mükelleflerden ek süre talebine neden gösterilen olay veya durumun tevsikine yönelik herhangi bir belge talep etmeyecektir.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklar kendilerine doğrudan ya da mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi kanalıyla yapılan ek süre taleplerini öncelikle zamanında ve ilgili ihracatçı mükellef tarafından yapıp yapılmadığı bakımından inceleyeceklerdir.

Ek süre verilmesinde mücbir sebebin varlığı Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesi hükmü esas alınarak belirlenecektir. İhracatçı mükellefin iradesi dışında ortaya çıkan, dolayısıyla ihracatın kanuni süresinde gerçekleşmesine engel teşkil eden ve mücbir sebep kabul edilmeyen haller ise beklenmedik durum sayılacaktır.

Bu çerçevede; ihracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali/siyasal karışıklıklar, ekonomik belirsizlik ve durgunluk, yurt dışındaki alıcının sipariş erteleme/iptal etmesi, teslim programındaki değişiklikler, bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler, akreditif süresinin dolması, ihraç edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi, uygun depolama koşullarına sahip olunmaması, ithalatçı ülke ile yaşanan siyasi veya ekonomik sorunlar, ihraç malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına gecikmeli yanaşması, taşıma aracı veya konteyner bulunamaması), milli tatiller, iklim koşulları, gümrüklerde yaşanan sorunlar (gümrüklerdeki araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma), resmi makamlardan ihracat için izin alınamaması gibi haller beklenmedik durumlar olarak değerlendirilecektir. Vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklar mücbir sebep veya beklenmedik durum sayılıp sayılamayacağı konusunda tereddüt ettikleri hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığından görüş isteyecektir.

KDV Kanununun 11/1-c maddesinde öngörülen ek süre üç ay ile sınırlıdır. Bu nedenle üç aydan az ek süre isteyen ve bu talebi kabul edilen mükellefler hariç olmak üzere, üç aylık ek süre içinde ihracatın gerçekleştirilememesi halinde ikinci bir ek sürenin verilmesine Kanunen imkan bulunmamaktadır. Üç aydan az ek süre isteyen mükelleflerin ise sonradan üç aya kadar olan dönem için ilave süre istemeleri mümkündür."

2.3. İhracatın Yasal Süre Ve Varsa Ek Süre İçinde Gerçekleşmemesi Halinde Ne Yapılacağı:**2.3.1. İhracatın, Mücbir Sebep Olmaksızın Teslimi İzleyen Aydan İtibaren Üç Ay İçinde veya Varsa Ek Sürede Gerçekleşmemesi :**

Tecil olunan verginin terkinin ve/veya ihrac kayıtlı teslimden kaynaklanan iadenin nakden, mahsuben yahut devrolan KDV şeklinde elde edilebilmesi için ihracatın, teslimi izleyen ay başından itibaren üç ay içinde (veya varsa ek sürede) gerçekleşmesi yani malın bu süre içinde Türkiye gümrük bölgesinden çıkmış olması gerekir.

Aksi halde;

- Tecil olunan KDV, tahakkuk tarihinden itibaren gecikme zammı ile birlikte ihrac kaydıyla mal teslim edenden tahsil edilir.
- Malın mücbir sebep olmaksızın bu süre içinde Türkiye gümrük bölgesinden çıkmaması tecil KDV çıkmayan hallerde ihrac kaydıyla mal teslim edenin iade alamamasına, iade hakkını, başka vergi borçlarına mahsup suretiyle, yahut devrolan KDV olarak kullanamamasına neden olur.

İhracat, yasal süre geçtikten sonra yapılırsa, imalatçı hakkında hiç ihracat yapılmamış gibi işlemde bulunulur.

Malların bir kısmının süresinde ihrac edilememesi halinde yukarıdaki işlemlerin ihracı gerçekleşmeyen teslimlerle sınırlı şekilde uygulanması gerekir.

İhrac kaydıyla teslim edilen malların süresi içinde ihrac edilememesi veya bu süre içinde ihracatın aşağıdaki mücbir sebeplerle sağlanamaması hallerinde tecil edilen vergi gecikme zammı ile birlikte ödenirken, ihrac kayıtlı teslimin yapıldığı aya ait KDV beyannamesinin düzeltilmesi söz konusu olmamaktadır. Zaten ortada tahakkuk etmiş ve tecil olunmuş bir vergi vardır. Bu verginin ödendiğine dair makbuzun örneği alıcıya verildiği takdirde alıcı bu makbuzla istinaden makbuzu aldığı ay itibarıyla KDV indirimi yapabilir ve karşılığını satıcıya ödeyebilir. Şayet iade çıkmışsa ve ihracatın gerçekleşmemesi durumu varsa, yine KDV beyannamesinin düzeltilmesi gerekmez, vergi dairesi iadeyi yapmamakla yetinir. Satıcı mahrum kaldığı iadeyi (malın KDV sini) alıcıdan ister. Alıcı bu talebe istinaden ödediği KDV yi indirim konusu yapabilir. (5 nolu bölümdeki muktezaya bakınız)

2.3.2. İhracatın Mücbir Sebepler Yüzünden Yapılamaması veya Geç Yapılması :

İhracat, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebeplerden biri nedeniyle yapılmamışsa, bu takdirde yine vergi aslı ödenir, fakat gecikme zammı yerine, 6183 Sayılı Kanun'un 48 inci maddesinde belirtilen tecil faizi hesaplanır. (Tecil faizinin nisbeti halen aylık % 2'dir.)

Vergi Usul Kanunu'nun mücbir sebepleri düzenleyen 13 üncü maddesi şöyledir:

"Madde 13 - Mücbir Sebepler:

1. *Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;*
 2. *Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;*
 3. *Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;*
 4. *Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması;*
- gibi hallerdir."*

Görüldüğü gibi burada sayılan mücbir sebepler ihracatın yapılması değil vergi ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından düşünülmüş olup, daha çok şahsi işletmeler için geçerli olabilecek hususlardır.

Birinci ve ikinci fıkradaki "*vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak*" şeklindeki ibareyi KDV'de ihracat istisnası tatbiki açısından, "*ihracatın yapılmasına engel olacak*" şeklinde anlamak gereklidir.

Mukteza verilmek suretiyle mücbir sebep olduğu kabul edilen birkaç örnek olay aşağıda zikredilmiştir:

- Sürekli yağış ve malın bulunduğu sahayı sel basması,
- Karşı ülkenin sınır kapısından tren seferi düzenlenememesi nedeniyle malın vagon üzerinde uzun süre bekletilmesi,
- Malın gümrüklenip, sınır kapısına doğru çıkarılmasından sonra çalınması,
- Irak'a ihraç edilmek üzere hazırlanan malın, bu ülkeye yapılacak ihracatın Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca lisansa bağlanması nedeniyle ihraç edilememesi.
- 1997 ortasında başlayan ve Rusya'ya da sirayet eden Uzakdoğu krizi nedeniyle meydana gelen sipariş iptalleri. (İstanbul Defterdarlığı'nın 21.1.2000 tarih 457 sayılı muktezası)

Buna mukabil, başka muktezalarda, malı taşıyacak olan geminin geç gelmesi ve akreditif şartları gereği alıcı firma tarafından yükleme emrinin gecikmeli olarak verilmesi, ihraç kotasının dolu olması, mücbir sebep olarak kabul edilmemiştir.

Görüldüğü gibi, ihracatın gerçekleşmemesi veya gecikmesinin mücbir sebebe bağlı olup olmadığı olay bazında incelenip sonuçlandırılmaktadır.

3. İHRACAT SÜRESİNDE GERÇEKLEŞMEKLE BERABER, İHRAÇ EDİLEN MALIN YURT DIŞINDAN GERİ GELMESİ:

İhraç olunan malın, müşteri tarafından beğenilmediği için veya başka bir sebeple **geri gelmesi halinde;**

- Bu mal ithal edilirken KDV aranıp aranmayacağı,
- İhracatçı hakkında ve
- Mal, daha önce ihracatçıya ihraç kaydıyla teslim edilmişse, malı teslim eden firma (imalatçı) hakkında, KDV yönünden ne işlem yapılacağı, tereddüt konusu olmakta ve hatalı uygulamalara rastlanmaktaydı.

46 nolu KDV Genel Tebliği'nde, geri gelen malın gümrükten çekilmesi esnasında KDV ödenip ödenmeyeceği tam bir açıklığa kavuşturulmuş, geri gelen mala ilişkin iade ve mahsup taleplerinin akıbeti hususunda da isabetli düzenlemeler yapılmıştır.

Konu hakkındaki görüşlerimiz aşağıda özetlenmiştir.

İhraç olunan malın, geri gelmesi halinde, geri gelen malın gümrükten çekilmesi esnasında KDV istisnası uygulanmaktadır. Ancak 16 ncı maddenin 1/b bendindeki parantez içi hüküm uyarınca, istisnanın uygulanabilmesi için, **bu malla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalananın tutarın** Gümrük İdaresi'ne nakden ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi gerekmektedir.

23 numaralı KDV Genel Tebliği'nin (E) ve 46 nolu Tebliğin (C) bölümünde, söz konusu parantez içi hükümle ilgili açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, geri gelen malın ithalat istisnasından faydalanarak (KDV ödemeksizin ve teminat gösterilmeksizin) ithal edilebilmesi için;

İlgili Gümrük İdaresi, ihracatçının bağlı bulunduğu Vergi Dairesi'ne hitaben hazırlayacağı yazıda, geri gelen mal ve bu malın ilgili bulunduğu gümrük çıkış beyannamesi hakkında gerekli bilgileri zikrederek, faydalanılmış bulunan ihracatta KDV istisnası miktarını soracaktır.

Gümrük İdaresi, Vergi Dairesi'nin göndereceği cevap yazısında belirtilmiş olan "*ihracat istisnasından faydalanılan miktar*" kadar KDV tahsil ettikten sonra veya bu miktarda teminat aldıktan sonra ithalat istisnasını tatbik edecektir.

Vergi Dairesi, "*İhracat istisnasından faydalanılan miktarı*" aşağıdaki esaslara göre tesbit edecektir :

- İhracatçı, geri gelen malla ilgili KDV yi ilgili dönem beyannamesinde tamamen indirimle giderebilmişse veya devrolan KDV olarak dikkate almışsa (*iade istememişse*) ihracat istisnasından faydalanılmadığı şeklinde yazı hazırlanacaktır. (*Bu yazıyı alan Gümrük İdaresi KDV tahsil etmeksizin ve teminat almaksızın ithalat istisnasını tatbik edecektir.*)
- 46 nolu Tebliğe göre, ihracatçı, geri gelen mala ilişkin olarak bu malın yurt dışına çıktığı ay KDV beyannamesinde, söz konusu mala yönelik olarak iade talebinde bulunmuş olmakla beraber, malın geri geldiği tarih itibarıyla henüz bu iadeyi nakden veya mahsuben almamışsa, ihracat istisnasından faydalanılmamış olduğu yolunda yazı verilecektir.
- İhracatçı, ilgili dönem beyannamesinde, yüklendiği KDV yi indirimle gideremeyip nakit olarak veya mahsup suretiyle iade almışsa, yazıda söz konusu iadenin geri gelen mala isabet eden kısmı miktarınca ihracat istisnasından faydalanılmış olduğu belirtilecektir.
- Eğer geri gelen mal, daha önce KDV Kanunu'nun 11/c maddesi hükmüne göre ihracatçı tarafından KDV ödenmeksizin temin edilmişse, Vergi Dairesi, ihracatçının bu suretle yüklenmediği KDV miktarınca, ihracat istisnasından faydalanıldığı yolunda yazı hazırlıyacaktır.

Vergi Dairesi yazısında, ihracat istisnasından faydalanılan bir miktarın varlığı ifade edilmiş ise, bu miktarın Gümrük İdaresi'ne ödenmesini veya bu miktarda teminat gösterilmesini müteakip ithalat istisnası uygulanacaktır. Yazı, ihracat istisnasından faydalanılmadığı yolunda ise, gümrükte KDV aranmaksızın ithal işlemi yapılacaktır.

İhracatçı isterse, bu formalitelerle hiç uğraşmayarak, istisna uygulatma imkânı olsa bile rızaen ve herhangi bir ithalatta olduğu gibi KDV ödemek suretiyle malı gümrükten çekebilmelidir. Halbuki uygulamada, malı geri gelen ihracatçılar, KDV konusunda Vergi Dairesinden yazı getirmeye zorlanmakta, bu işlem, karışıklıklara yol açarak hem İdareyi hem de ihracatçıyı meşgul etmekte ve bunaltmaktadır. İhracatçının rızaen KDV ödemesine imkân tanınmakla yetinilmemeli, bu ödemeye istinaden söz konusu mala ilişkin KDV mahsup veya iade talepleri yerine getirilmelidir.

Nitekim İstanbul Defterdarlığından aldığımız aşağıdaki muktezadan bu görüşümüzün Maliye İdaresince de benimsendiği anlaşılmıştır : (02.04.2002 tarih ve KDV.MUK.B.07.04.DEF.0.34.18.25.14761 sayılı Mukteza)

**"DENET YÖNETİM DANIŞMANLIĞI
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.
Avni Dilligil Sk. No: 6
80300 - Mecidiyeköy -İstanbul**

.....
.....

Konu ile ilgili olarak Bakanlık Makamı'ndan alınan 19.02.2002 tarih ve 7958 sayılı yazıda;

"Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16/1-b maddesine göre geçici ithalat rejimi kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Aynı Kanunun 49/1. maddesi ise "Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören her türlü madde ve kıymetler ait katma değer vergisi de aynı usule tabi tutulur." hükmüne amir bulunmaktadır.

Söz konusu madde ile getirilen ve yükümlülerin ithale ilişkin katma değer vergisi ödeme yükümlülüğünü bir bakıma ortadan kaldıran teminat uygulaması, aslında mükelleflere tanınan bir hak niteliğindedir.

Bu nedenle, geçici ithalat rejimi çerçevesinde ithal edilen mallara ait katma değer vergisini teminat karşılığı erteletmek istemeyen yükümlülerin, hesaplanan vergiyi ödeyerek işlem yaptırmaları mümkün bulunmaktadır.

Konu ile ilgili olarak Gümrük Müsteşarlığı'ndan alınan 26.11.2001 gün ve 29485 sayılı yazıda da Bakanlığımız görüşü çerçevesinde işlem yapılmasında herhangi bir sakınca bulunmadığı ifade edilmiştir." denilmektedir."

Geri gelen mal için gümrükte KDV ödemesi yapılmışsa bu KDV, ödemenin yapıldığı ayda indirilir.

İhracatçı, malın geri gelmesine neden olan eksikliği giderip tekrar göndermek niyetinde ise, nakden KDV ödemek yerine bu KDV kadar teminat vermek suretiyle malı geçici şekilde ithal edebilir ve malı tekrar yurt dışı ettiğini tevsik ederek teminatı geri alabilir.

Geri gelen mal tekrar ihraç edilirse ve bu malın geri gelişinde gümrük idaresine KDV ödenmişse, bu KDV nin indirimi ve iadesi mümkündür. (İstanbul Defterdarlığının, 20.4.2000 tarih ve 2463 sayılı muktezası)

4. İHRAÇ KAYITLI TESLİMİ MÜMKÜN OLMAYAN BİR MALIN, YANLIŞLIKLIL İHRAÇ KAYDI İLE TESLİM EDİLMESİ:

İhraç kaydıyla teslimi mümkün olmadığı halde sehven ihraç kayıtlı olarak mal teslim edildiği anlaşılır ve bu hata düzeltilmek istenirse şu durumlar ortaya çıkacaktır.

- Şayet bu mala ait KDV, tecil işlemine konu edilmişse tecil olunan vergi, tecili yaptırandan gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur.
- Bu işlemle ilgili olarak nakit iade istenmiş ve henüz iade gerçekleşmemişse, Vergi Dairesi bu iadeyi yapmayacak, başkaca bir müeyyide uygulamayacaktır. İade mahsuben istenmiş ancak henüz sonuçlandırılmamışsa, mahsubu talep edilen borcun gecikme zammı ile tahsili ile yetinilecektir. Ancak iade nakden veya mahsuben alınmışsa (yani iade işlemi sonuçlandırılmışsa), haksız alınan iade tutarı cezalı olarak ve gecikme faizi uygulanarak geri istenecektir. Bu durumda pişmanlık talepleri kabul edilmemektedir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.5.2008 tarih ve 475 sayılı Muktezası.-Sayın Hüseyin ERDEM'in Vergi Sorunları Dergisi'nin Eylül/2008 sayısındaki yazısı) Bizim anlayışımıza göre, pişmanlık müessesesini düzenleyen VUK'nun 371'nci maddesi, haksız iade alınmış olması halinde pişmanlık uygulamasına müsait olup, Maliye İdaresi'nin, haksız iadeler için pişmanlık hükmünü engellemesi Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesine aykırıdır.

Her iki halde de ihraç kayıtlı mal teslim eden firma alıcı firmaya başvurarak, ödemek zorunda kaldığı ve/veya iadesinden mahrum olduğu KDV nin kendisine tediyesini isteyecektir. Bu suretle KDV ödeyen alıcı firma, bu KDV yi ödemeyi yaptığı ayda indirecek, indirimle giderilmeme halinde, ihracatın yapılmış olması şartıyla ve isterse iade talebine konu edebilecektir.

Konu ile ilgili olarak Dış Ticaret Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 3.2.1995 tarih ve 311412 nolu muktezanın metni aşağıdaki gibidir:

"İlgide kayıtlı dilekçenizle 28.10.1994 tarih, 32.952, 22.11.1994 tarih 33155, 14.11.1994 tarih 33093 sayılı faturalar ile A.Ş.'de tecil - terkin kapsamında mal olarak ihraç ettiğiniz ancak adı geçen firmanın bağlı bulunduğu vergi dairesi tecil - terkin kapsamında satışı yapılan malların imalatçısı olmadıkları gerekçesiyle tecil - terkin talepleri yerine getirilmediğinden imalatçı firmaya ödeyeceğiniz katma değer vergisinin iadesini talep edip edemeyeceğinizin bildirilmesi talep olunmaktadır.

Olayımızda iseA.Ş. tarafından imalatçı firma olmadığı halde, imalatçı gibi hareket edilerek, teslim edilen mallara ilişkin olarak düzenlenen faturalara "ihraç kaydıyla tanzim edildiği için KDV, tahsil edilmemiştir." ibaresi yazılarak Katma Değer Vergisi tahsil edilmemiş ve dolayısıyla vergi dairesine ödenmemiştir.

Buna göre, söz konusu dönemlerle ilgili olarak tecil edilen verginin imalatçı firma tarafından Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde ödenmesi halinde ihracatçı firma olarak mal aldığınız firmaya ödeyeceğiniz katma değer vergilerini ödemenin yapıldığı dönem beyannamesinde indirim konusu yapmanız indirimle giderilmeyen kısmın ise genel hükümler çerçevesinde iadesini talep etmeniz mümkündür.

Ancak imalatçı firmanın vergi dairesine ödemiş olduğu katma değer vergisini indirim konusu yapması veya iade talep etmesi mümkün değildir."

5. İHRAÇ KAYDIYLA ALINAN MALIN İHRACATÇI TARAFINDAN SATICIYA İADE EDİLMESİ:

İhracın gerçekleşmemesi üzerine, malın ihracatçı tarafından ihraç kaydıyla mal teslim edene iade edilmesi halinde tarafların yapacağı işlemler, bir genel yazıda şu şekilde ifade edilmiştir.

"1-İhraç Edilmeyip İmalatçıya İade Edilen Mallarla İlgili Olarak İhracatçılar Tarafından Yapılacak İşlemler:

İhraç kaydıyla imalatçılardan alınan malların bir kısmının ihraç edilememesi ve ihraç edilemeyen bu malların imalatçılara iade edilmesi halinde, ihracatçılar, imalatçılara iade edilen mallara ait fatura düzenleyecekler ve bu faturada katma değer vergisini göstereceklerdir. Bu vergi, malın iade edildiği dönem beyannamesinde, hesaplanan vergi olarak beyan edilecektir. Ayrıca, alış faturasında gösterilen ancak, ihracatçı tarafından ödenmeyen katma değer vergisinin iade edilen mala ait olan kısmı, bu vergilendirme döneminde indirilecek vergi olarak gösterilecektir."

6. ÖRNEK OLAY VE YEVMİYE KAYITLARI :

Yazımızın konusu ihraç kayıtlı teslimle ilgili belli başlı aksamadır.

Böyle bir aksamaya hali için basit bir örnek olay ve bu olaya ait yevmiye kayıtları, konunun daha iyi anlaşılması amacıyla aşağıda sunulmuştur.

ÖRNEK OLAY :

Bir mükellef imalatçısı olmadığı çelik halatları ihraç kaydıyla teslim etmiş, ihracat gerçekleşmiş fakat mal beğenilmediği için yurt dışından geri gelmiş daha sonra, bu ihraç kayıtlı teslimin mevzuata uygun olmadığı anlaşılarak buna ilişkin düzeltmeler yapılmıştır. Olayla ilgili diğer bilgiler aşağıdaki çizelgede ve devamında yaptığımız yevmiye kayıtlarında mevcuttur.

İhraç kaydıyla mal teslim eden mükellefin Mart/2009 ayı KDV beyannamesi ile ilgili bilgiler şöyledir:

1	Hesaplanan KDV (300.000 x 0,18=)	54.000
2	İndirilecek KDV (210.000 x 0,18=)	39.800
3	Önceki dönemden devren gelen KDV	-
4	İndirimden sonraki KDV (54.000 – 39.800=)	14.200
5	İhraç kayıtlı teslim KDV'si (100.000 x 0,18=)	18.000
6	Tecil edilecek KDV (3)	14.200
7	Ödenecek KDV	-
8	İade alınacak KDV (18.000-14.200=)	3.800

YEVMIYE KAYITLARI :

1	09.03.2009		
	153 TİCARİ MALLAR	210.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV	39.800	
	320 SATICILAR		249.800
	Mal Satın Alınması		
	/		

2	16.03.2009		
	120 ALICILAR	100.000	
	192 DİĞER KDV	18.000	
	- Tecil KDV		
	601 YURT DIŞI SATIŞLAR		100.000
	391 HESAPLANAN KDV		18.000
	İhraç Kaydıyla Mal Teslimi		
	/		

3	24.03.2009		
	120 ALICILAR	236.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		200.000
	391 HESAPLANAN KDV		36.000
	Yurt içi mal teslimi		
	/		

KDV Beyannamesi verildiğinde yapılacak yevmiye maddeleri şunlardır :

4	24.04.2009		
	391 HESAPLANAN KDV	54.000	
	192 DİĞER KDV	3.800	
	- İade alınacak KDV		
	191 İNDİRİLECEK KDV		39.800
	392 DİĞER KDV		14.200
	- Terkin Edilecek KDV		
	192 DİĞER KDV		3.800
	- Tecil KDV		
	/		

İhracatın gerçekleşmesine istinaden 18 Mayıs 2009 günü terkin işleminin yaptırıldığını ve KDV iadesinin 21.05.2009 günü nakden alındığını farzederek;

5	18.05.2009		
	392 DİĞER KDV	14.200	
	- Terkin Edilecek KDV		
	192 DİĞER KDV		14.200
	- Tecil KDV		
	Terkin İşlemi		
	/		

6	21.05.2009		
	102 BANKALAR	3.800	
	192 DİĞER KDV		3.800
	- İade Alınacak KDV H.		
	Nakit KDV iadesi alınması		
	/		

Malın geri gelmesi nedeniyle ihracatçı gümrükten KDV ödeyerek aldığı malı satıcıya KDV'li fatura ile iade etmiş olup, iade faturasına ilişkin satıcının yaptığı yevmiye kaydı şöyledir :

	07.07.2009	
610 SATIŞ İADELERİ	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000	
120 MÜŞTERİLER		118.000
Müşterinin iade ettiği malın teslim alınması		
/		

Daha sonra bu malın hataen ihraç kaydıyla teslim edilmiş olduğu (teslim eden imalatçı olmadığı için ihraç kayıtlı teslimin mümkün olmadığı) dolayısıyla teslim edenin haksız KDV tecili yaptırdığı ve haksız KDV iadesi aldığı anlaşılmıştır.

Bunun üzerine mükellef vergi dairesine bir dilekçe vererek durumu açıklamış ve gereğinin yapılmasını istemiştir. Vergi dairesi haksız tecil edilen vergiyi gecikme zammı ile birlikte tahsil etmiş, haksız alınan iade tutarını vergi ziyai cezası keserek (pişmanlık hükmünü uygulamayarak) gecikme faizi ile birlikte geri almıştır. Mükellef yukarıdaki ödemeleri ceza için VUK'nun 376'ncı maddesini uygulamak suretiyle 10.08.2009 tarihinde yapmıştır. Bu ödemelere ilişkin yevmiye kaydı şöyledir :

	10.08.2009	
120 ALICILAR HESABI	18.000,00	
689 OLAĞANDIŞI GİDERLER	10.420,80	
- Gecikme Zammı.....: 1.230,80		
- Gecikme Faizi.....: 190,00		
- Vergi Ziyai Cezası....: 9.000,00		
102 BANKALAR HESABI (Vergi Dairesine ödeme)	28.420,80	
Tahakkuk ettirilen KDV vergi aslı, vergi ziyai cezası, gecikme zam ve faizinin ödenmesi		
/		

Alıcı (ihracatçı) satıcının bu KDV ödemesine istinaden 18.000 TL'yi satıcıya ödeyip Ağustos'ta veya yılın izleyen aylarında KDV indirimi yapabilir. (Bu konuda www.bdodenet.com.tr 'deki mali danışmanlık/makalelerimiz/Mehmet MAÇ bölümünde (2009 makaleleri arasında) yer alan "EKSİK OLDUĞU SONRADAN ANLAŞILAN VE SATICI TARAFINDAN TAMAMLANAN SATIŞ KDV'Sİ İÇİN ALICIYA RÜCU EDİLMESİ VE ALICININ BU KDV'Yİ SATICIYA ÖDEYİP İNDİRMESİ İMKÂNI" başlıklı yazımıza bakınız.)

7. SONUÇ:

İhraç kayıtlı teslim, oldukça karmaşık bir yapıya sahiptir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edilememesi, geri gelmesi, ihraç kayıtlı teslime müsait olmaması gibi hallerde bu karmaşa daha da artmaktadır.

Yukarıdaki bölümlerde, ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin başlıca aksama halleri ele alınıp bu aksamalarda ne yapılması gerektiği hakkında bilgi verilmek suretiyle uygulamacılara yardımcı olunmaya çalışılmıştır.