

Duyuru Tarihi : 04.08.2009
Duyuru No : DUYURU/2009-078
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI / AĞUSTOS 2009 / SAYI : 336 / Sayfa : 4 - 7

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDEN DOĞAN FARK İADE HAKLARININ KDV BEYANNAMESİNE YANSITILMASINA İLİŞKİN SORUN VE ÇÖZÜM ÖNERİSİ

1. GENEL AÇIKLAMA :

İhraç kayıtlı teslimlerin;

- KDV beyannamesinde nasıl beyan edileceği,
- İhraç kayıtlı teslim, tecil, terkin ve iade işlemlerinin nasıl muhasebeleştirileceği,
- İhraç kayıtlı teslimle ilişkin tecil edilmiş KDV'nin nasıl terkin edileceği,
- İhraç kayıtlı teslimden kaynaklanan iadenin nasıl beyan edileceği ve alınacağı,
- İhraç kayıtlı teslimlerin yer aldığı beyannamede hem iade edilecek, hem de tecil edilecek KDV çıkmışsa, gerçekleşen ihracat kısmının öncelikle iadeyi mi, terkinini mi sağlayacağı

konularındaki görüşlerimiz VERGİ DÜNYASI dergisinin Ağustos 2005 ve Eylül 2005 sayılarında yer alan yazılarımızda detaylı olarak açıklanmıştır.

Tekrardan kaçınmak amacıyla yukarıda sayılan konulardaki görüşlerimiz için söz konusu yazılarımızı işaret etmekle yetiniyoruz.

Bu yazımız, KDV beyannamesinin ihraç kayıtlı teslimlerine ilişkin 405 no.lu koddan ve bu koda ilişkin 21 no.lu açıklamadan kaynaklanan sorunu ve çözüm önerilerimizi konu almaktadır.

2. KDV BEYANNAMESİNE İLİŞKİN 405 NO.LU KODUN TANIMINDAN VE BUNA AİT 21 NO.LU AÇIKLAMADAN KAYNAKLANAN SORUN VE ÇÖZÜM ÖNERİMİZ :

Bilindiği üzere ihraç kayıtlı teslimde bulunan mükellefler, fatura üzerinde hesapladıkları fakat müşterilerinden almadıkları KDV tutarlarını, ihraç kayıtlı teslimin yapıldığı ay beyannamesinde göstermekte, tecil edilecek verginin bulunmadığı durumda bu meblağın tamamını, ihracat gerçekleştikçe iade almaktadır.

Şayet ihraç kayıtlı teslimle konu mal düşük (% 1 veya % 8) orana tabi ise ve mükellefin bu ihraç kayıtlı teslim ile ilgili olarak yüklediği KDV, hesapladığı (ve müşterisinden almadığı) % 1 veya % 8 KDV'den fazla ise aradaki farkın da iadesi mümkündür.

KDV beyannamesinin dizaynında, ihraç kayıtlı teslimde bulunan mükellefler, bu teslimleri ile ilgili olarak hesapladıkları KDV'yi aşan miktarda KDV yüklenimleri varsa ve bu farkın da iadesini istiyorlarsa, söz konusu yüklenilen KDV farkını İHRACATIN GERÇEKLEŞTİĞİ DÖNEM KDV BEYANNAMESİNDE 405 no.lu kodu kullanmak suretiyle ve gerçekleşen ihracata tekabül eden tutarlarda göstererek bunların iadesini talep etmeye yönlendirilmiştir.

Sonuç olarak aynı işlemten doğan KDV iade hakkının bir kısmının ihraç kayıtlı teslimin yapıldığı ay beyannamesinde gösterilmesi, bir kısmının ise ihraç kayıtlı malın ihracının gerçekleştiği AYLARA DAĞILMIŞ ŞEKİLDE gösterilmesi istenmektedir.

Bu farklı gösterim şekli HEM İDAREYİ HEM DE MÜKELLEFLERİ GEREKSİZ ŞEKİLDE KARMAŞAYA İTMEKTEDİR.

BU NEDENLE, 405 NO.LU KODDA VE BUNA AİT 21 NO.LU AÇIKLAMADA DEĞİŞİKLİK YAPILARAK, MÜKELLEFLERE İHRAÇ KAYITLI TESLİME AİT HER İKİ İADE TALEBİNİN İHRAÇ KAYITLI TESLİMİN YAPILDIĞI AY BEYANNAMESİNDE GÖSTERİLMESİ HAKKININ TANINMASINI ÖNERİYORUZ.

Bu sorunun mevcudiyeti, önemi ve yukarıdaki çözüm önerimizin isabetliliği, aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır :

2.1. Uygulama Fiilen Önerdiğimiz Şekilde Devam Etmektedir:

Uygulamada hemen hemen tüm firmalar ihraç kayıtlı teslimden doğan her iki iade haklarını, ihraç kayıtlı teslimin yapıldığı ay beyannamesinde göstermektedirler.

İadenin fiilen yapılması ise bilindiği üzere ihracın gerçekleşmesinden sonra mümkün olmaktadır. Yani 405 no.lu kod fiilen bu koda ait tanım ve açıklamalara aykırı olarak (bize göre isabetli şekilde) uygulanmaktadır. Dolayısıyla 405 no.lu koda ait tanımın ve buna ilişkin 21 no.lu açıklamanın fiili duruma uygun hale getirilmesi zarureti vardır.

2.2. Mevcut Tanım ve Açıklamaya Uyulması Dağınıklığa Yol Açmaktadır :

İhraç kayıtlı teslimate ait iade taleplerinin gösterim şekli 405 no.lu koddaki tanıma ve 21 no.lu açıklamaya göre yapıldığında, aynı ihraç kayıtlı teslimden kaynaklanan iadenin bir kısmı ihraç kayıtlı teslim ayında beyan edilmiş ve ihracat gerçekleştikçe, bu aya bağımlı olarak iadeye konu edilmiş olmaktadır. Fakat aynı ihraç kayıtlı teslimlerle ilgili fark KDV iadesi ihracatın gerçekleştiği aylara dağılmış olarak gösterilmektedir. Bu durumda İRTİBAT VE BÜTÜNLÜK KAYBEDİLMEKTEDİR.

İhracatın izlenmesinde sorun olmadığını (fiili ihraç tarihlerinin, ihraç ayına ait KDV beyannamesinin KDV beyan süresi içinde öğrenilebildiğini) varsaysak bile, yüklenilen KDV farklarının ihracatın gerçekleştiği aylara dağılmış şekilde parça parça gösterilmesi, iade tutarının hangi aylardan ve hangi işlemlerden kaynaklandığı sorusunun cevabını fevkalade karmaşık hale getirmektedir.

Bir aydaki düşük orana tabi ihraç kayıtlı teslim sayısı 200-300 seviyelerinde veya daha fazla olan bir firmanın, ihraç kaydıyla teslim ettiği malların fiili ihracının, ihraç kayıtlı teslim ayı ile izleyen üç aya yayıldığını varsayarsak, 405 sayılı kodun bugünkü tanımına göre, belli bir aydaki ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin olarak, hesaplanan KDV'den kaynaklanan iade hakkı, ihraç kayıtlı teslim ayında gösterilecektir. Hesaplanan KDV'yi aşan miktardaki KDV yükleniminden kaynaklanan fark KDV'nin iade hakkı ise 4 aya yayılmış şekilde gösterilecektir. Bu durum, her bir aya ait iade satırındaki rakamın hangi aylardan ve hangi ihracatlardan kaynaklandığının izahını ve anlaşılmasını güç hale getirilecektir.

2.3. Mevcut Tanım ve Açıklamaya Uyulduğunda KDV Beyannamesi Defalarca Düzeltilmek Zorunda Kalınabilecektir :

İhraç kayıtlı teslimate ilişkin yüklenilen KDV farkı şeklindeki iade tutarının gerçekleşen ihracata isabet eden kısımlarının, ihracın yapıldığı aydaki KDV beyannamelerinin iade

satırlarına yazılması, ihracatın izlenerek hangi ayda gerçekleştiğinin tespitini gerektirmektedir.

Bu tespit internet üzerinden yapılabilmeyle beraber, mal çıkışlarının internete geç kaydedilmesi nedeniyle ihracın gerçekleştiği ay bilgisi çok daha sonra elde edilebilmektedir.

Bu durum ise defalarca KDV beyannamesi değişikliği yapma gereği ortaya çıkarabilecek ve çok sayıdaki beyanname değişikliği vergi dairelerini de mükellefleri de içinden çıkılmaz karışıklıklara maruz bırakacaktır.

Nitekim direkt ihracatta bu sorun mevcut olup KDV iadelerindeki en önemli sorunlardan biridir.

2.4. Mevcut Yönlendirme, 95 no.lu Tebliğ ile Çalışmaktadır :

Eskiden ihraç kaydıyla teslimatı konu edilmiş olup, tecil edilememiş bulunan ve dolayısıyla ihracat gerçekleştiğinde iadesi gereken KDV den, belli bir ayda iade edilebilir hale gelmiş olan yani ihracı gerçekleşen kısım, KDV beyannamesinin 83 no.lu satırına yazılmaktaydı. Fakat bu uygulamada ortaya çıkan ve bu yazımızda dile getirilen sorunlar nedeniyle 95 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 4.1. bölümü ile **83 no.lu satır iptal edilmiştir**.

83 no.lu satırın iptalini gerektiren hususlar, ihraç kayıtlı teslimden kaynaklanan fark KDV iadeleri açısından da aynen geçerli olduğu halde, hesaplanan KDV'den kaynaklanan iadenin topluca, fark iadelerinin ise fiili ihraç ayında beyan ettirilmesine anlam veremiyoruz.

Nitekim halen (83 no.lu satır iptal edildiği için), ihraç kayıtlı teslimatı ilişkin hesaplanan KDV'den kaynaklanan iadeler eskiden olduğu gibi ihracat gerçekleştikçe dilekçe ile ve ihraç kayıtlı teslimatı yapıldığı beyannamesinde yazılı rakama istinaden talep edilebilmektedir (33 no.lu KDV Sirküleri).

Konumuzun dışında olmakla beraber burada hatırlatmak isteriz ki, 24 sayılı KDV Sirkülerinde ve 95 sayılı KDV Genel Tebliği'nin 4.1. bölümünde belirtildiği üzere, bir ayda hem tecil hem iade çıkmışsa, ihracatın gerçekleşen kısmı orantı dahilinde kısmen iadeyi, kısmen terkinin sağlamaktadır. Halbuki öteden beri olduğu gibi ihracatın gerçekleşen kısmı öncelikle iadeyi sağlamalıdır. Bu konudaki görüşlerimiz Vergi Dünyası Dergisinin Eylül 2005 sayısındaki yazımızda yer almıştır.

İhracatta KDV Beyannamesinin düzeltilmesini gerektiren husus, ihraca ilişkin bilgilerin ve iade talebinin, malın fiili ihracatının gerçekleştiği ay KDV beyannamesinde yer alması gereği ve ihracatçıların ihraç mallarının fiili ihraç tarihini tespit konusunda karşılaşılabildikleri gecikmelerdir.

Aşağıdaki bölümde, **İhraç mallarının fiilen hangi tarihte ihraç edildiğinin takibi** ile ilgili düzenek kısaca özetlenmiştir.

2.5. Fiili İhraç Tarihinin İnternet Üzerinden İzlenmesi İmkânı ve Bu Konuda Yaşanan Gecikmeler :

2007/19 sayılı Gümrük Genelgesi'nde ihracat beyannamelerinin üçüncü nüshalarının fiili ihraç tarihini belirten kaşe konulmaksızın (fiili ihraç meşruhatı düşülmeksizin) ve malın Türkiye'yi terk etmesi beklenmeksizin verileceği, ihracat beyannamesinin kapanma tarihine ilişkin bilgi taleplerinin karşılanmayacağı belirtilmektedir.

Bunun nedeni Gümrük İdaresi'nin otomasyon sistemini organize etmiş ve ihracat mallarının Türkiye'yi terk işlemlerinin internet üzerinden kayda geçmesini sağlamış olmasıdır.

<https://uygulamalar.gumruk.gov.tr/vedop> adresli siteye, şifre gerekmeksizin girilerek ihracat beyannamesinin 16 haneli numarası yazıldığında "*kapanma tarihi*" ibaresinin altında sorgulanan beyannameye ilişkin malın hangi tarihte Türkiye'den çıktığı görülmektedir. Şayet ihracat işlemi İç Gümrükte tamamlanmış olmakla beraber, mal henüz Türkiye'yi terk etmemişse, bu durum ekranda görülebilmektedir. Mal Türkiye'yi terk ettiğinde sınır kapısındaki gümrük memuru terk tarihini sisteme işlemekte, böylelikle Gümrük İdaresi, Maliye İdaresi ve isteyen herkes internet üzerinden, fiili ihracat tarihini görebilmektedir.

ÖRNEKLER :

Mal Türkiye'yi terk etmiş ve bu durum sisteme işlenmişse :

"İŞLEMİNİZ TAMAMLANMIŞTIR

<i>Beyanname no</i>	<i>Kapama tarihi</i>
09342900EX000081	01/04/2009

09342900EX000081 nolu beyannameniz 22/06/2009 tarihinde Maliye Bakanlığı VEDOP sistemine iletilmiştir

Yeni sorgu"

şeklinde bir açıklama görülmektedir.

Dikkat edilirse bu örnekte malın fiili ihracat tarihi 01.04.2009 olmasına rağmen bu tarihin ekranda görünebilir hale gelmesi 83 gün sonra (22.6.2009'da) mümkün olabilmiştir.

Çoğu ihracata ait fiili ihracat bilgisi aynı gün veya birkaç gün sonra internette görülebilmekle beraber, bazı sınır kapılarında fiili ihracatın internete geç intikal ettirilmesi nedeniyle, yukarıdaki örneğe benzer gecikmeler yaşanmakta, bu durum mükellefleri KDV beyannamelerini düzeltmek zorunda bırakmaktadır.

İç gümrükte işlem tamamlanmış olmakla beraber, mal henüz Türkiye'yi terk etmemişse veya terk etmekle birlikte terk tarihi henüz sisteme işlenmemişse :

"İŞLEMİNİZ TAMAMLANMIŞTIR

Beyannameniz gümrükte KAPANMAMIŞTIR, ilgili gümrüğe başvurarak beyannamenizi bilgisayar sisteminde kapattırınız

Yeni sorgu"

şeklinde bir bilgilendirme çıkmaktadır.

Bu örnekte ise ihrac işlemleri iç gümrükte tamamlanmakla beraber mal ya henüz yurt dışına gitmemiştir ya da gitmiş olmasına rağmen bu gidiş henüz sisteme işlenmemiştir.

Özellikle gemi ile yapılan ihracatta belli bir gemiye yüklenen çok sayıda ihracatçıya ait malın bulunması, geminin limanı terk tarihinin sisteme işlenmesini geciktirebilmektedir. Bu konuda da önlem alınmasına da ihtiyaç vardır.

2.6. KDV Kanunu'nun Geçici 17'nci Maddesi Kapsamındaki İhraç Kayıtlı Teslimler Bakımından Durum Daha da Vahimdir :

İhraç kayıtlı teslim konu malın, teslim tarihini izleyen ay başından itibaren 3 ay içinde ihracı gerekmeyle ve bu süre arızeden (mücbir sebep nedeniyle) uzatılabilmeyle beraber, asıl vahim durum geçici 17'nci madde kapsamında dahilinde işleme izin belgesi sahiplerine yapılan ihrac kayıtlı teslimlerde görülmektedir. Çünkü bu teslimlerin üretime tabi tutulup ihrac edildikten sonra YMM raporuna bağlanarak iade istenebilir hale gelmesi bir yıla yaklaşan veya geçen sürelerde mümkün olabilmektedir. Dolayısıyla geçici 17'nci madde kapsamındaki ihrac kayıtlı teslimlerde, iade talebi ihrac kayıtlı teslimden çok sonraki aylara dağılmış şekilde beyanı gerekmeyle ve izleme güçlükleri imkansızlık noktalarına ulaşmaktadır.

3. SONUÇ : (405 No.lu Kodda ve Buna Ait 21 No.lu Açıklamada Değişiklik Önerimiz)

Yukarıda açıkladığımız nedenlerle,

405 no.lu koda ait tanımlamanın aşağıdaki şekilde fiili uygulamaya paralel hale getirilmesini öneriyoruz:

Mevcut tanım : *"İhracatı bu dönemde gerçekleşen indirimli orana tabi malların ihrac kaydıyla teslimleri ile ilgili yüklenilen KDV farkı."*

Önerdiğimiz tanım: *"İhraç kayıtlı teslimi bu dönemde gerçekleşen indirimli orana tabi mallarla ilgili yüklenilen KDV farkı."*

21 no.lu açıklamanın aşağıdaki şekilde düzeltilmesini öneriyoruz.

Mevcut açıklama: *"İndirimli orana tabi malların ihrac kaydıyla teslim edildiği dönemde bu fark 91. satıra yazılmaktadır. Mallar ihrac edildiğinde farkın gerçekleşen ihracata isabet eden kısmı TABLO 13'ün 405. satırı aracılığıyla TABLO 9/A'ya aktarılacaktır."*

Önerdiğimiz açıklama: *"İndirimli orana tabi malların ihrac kaydıyla teslim edildiği dönemde bu fark 91. satıra yazılmaktadır. Aynı fark aynı aya ait beyannamede 405 no.lu kod kullanılmak suretiyle TABLO 9'da gösterilecektir. Bu farkın, ilgili ihracatlar gerçekleştikçe iadeye konu olacağı tabiidir."*

Zaten uygulama öteden beri, yukarıda önerdiğimiz şekilde cereyan etmektedir.

Not :Önerdiğimiz gösterim şekli Hazine lehinedir. Çünkü bu peşin gösterim, devrolan KDV tutarının erken azalmasına yol açmaktadır. Bu noktada doğabilecek bir hukuksuzluk iddiasına karşı, eski tanım ve açıklamayı aynen koruyup 405 no.lu koda ve 21 no.lu açıklamaya *“isteyen mükellefler bu farkı ihraç kayıtlı teslimin yapıldığı ayda topluca gösterebilirler”* ibaresi eklenebilir.

Direkt ihracatta fiili ihracatın gerçekleştiği ayın geç tespiti nedeniyle yaşanan, KDV beyannamesinin defalarca düzeltme sorununun çözümü için de, ihracatçılara istedikleri takdirde ihracat ve buna ilişkin KDV iade beyanlarını, fiili ihracata değil gümrük beyannamesinin açılış ayına paralel olarak yapma hakkı verilmelidir.