

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 31.08.2016
Duyuru No : 2016/120
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -
Sayı : 285

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

İHRAÇ KAYITLI TESLİMDEN KAYNAKLANAN KDV İADE HAKLARININ İNDİRİM YOLUYLA (İNDİRİM LİSTESİ GÖNDERİLMEKSİZİN) KULLANILMASI

ÖZET :

KDV Kanunu'nun 11/1-c ve Geçici 17 nci maddeleri kapsamında doğan KDV iade hakları nakden veya başka vergi borçlarına mahsup suretiyle kullanılabilmesi gibi, İNDİRİM YOLUYLA da KULLANILABİLİR.

Mükellefin tercihinin bu iade hakkını indirim yoluyla kullanmak yönünde olduğu durumda, nakden veya mahsuben iadede aranmakta olan İNDİRİM LİSTESİNE GEREK YOKTUR.

Söz konusu hak, ihracatın gerçekleşmesinden sonra verilecek herhangi bir KDV beyannamesinde kullanılabilir.

ANAHTAR KELİMELER :

İhraç kayıtlı teslim, geçici 17 nci madde, indirim listesi, indirim yoluyla iade, 11/1-c, 107 kod numaralı satır, ihracatın gerçekleştiği dönemde.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağına bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağına toplam gelirleri 2014 yılında 7,02 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 152 ülkede bulunan 1.328 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 60.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, ıktibas edilemez.

1. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDEN KAYNAKLANAN İADE HAKLARININ İNDİRİM SURETİYLE KULLANILABİLECEĞİNE İLİŞKİN MEVZUAT :

Bilindiği üzere, ihraç kayıtlı teslim yapılmış olan aya ait KDV beyannamesi düzenlendiğinde ödenecek KDV çıkmışsa, bunun ihraç kayıtlı teslim KDV'si kadar kısmı tecil edilmekte, ihracat gerçekleştiğinde tecil edilen bu vergi terkin edilmektedir.

İhraç kayıtlı teslimin yapıldığı ayda ödenecek KDV çıkmamışsa veya çıkan ödenecek KDV ihraç kayıtlı teslim KDV'sinden küçükse KDV İADESİ ortaya çıkmaktadır.

İhraç kayıtlı teslimlerden kaynaklanan KDV iadeleri, NAKDEN İADE veya BAŞKA VERGİ BORÇLARINA MAHSUP SURETİYLE İADE işlemlerine tabi tutulabilir.¹

MÜKELLEFİN TERCİHİNE BAĞLI OLARAK İHRAÇ KAYITLI TESLİMDEN KAYNAKLANAN İADE HAKKI, İHRACATIN GERÇEKLEŞMESİNDEN SONRA VERİLECEK HERHANGİ BİR KDV BEYANNAMESİNDE İNDİRİM OLARAK GÖSTERİLMEK SURETİYLE de KULLANILABİLİR.

Bu uygulamanın dayanağı halen, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/D-1 bölümde yer alan aşağıdaki hükümdür :

“3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade alacaklarının, indirim yoluyla telafi edilebilmesi mümkündür. Bu tercihi yapan mükellefler, tecil edilemediği için iadesi gereken KDV tutarlarını EN ERKEN ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin “İndirimler” kulakçığının “İndirimler” tablosunda 107 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapabilirler ve bu işlem için indirilecek KDV listesi vermezler.”

2. İNDİRİMİN USULÜ :

Yukarıdaki Tebliğ hükmünde görüleceği üzere

- Geçmiş aylara ait KDV beyannamelerinden herhangi birinde veya birkaçında henüz kullanılmamış ihraç kayıtlı teslimden kaynaklanmış olan iade hakkı varsa ve
- Bu hakkın nakden veya mahsuben kullanılmasında ısrar edilmiyorsa (indirim suretiyle kullanılmasına razı olunmuşsa),

¹ Bu işlemler ile ilgili detaylı bilgiler, www.bdo.com.tr adresli web sitemizde bulunan KDV-6 isimli elektronik kitabımızın 11 ve 32 ve 42 nci maddeye ilişkin bölümlerinde mevcuttur.

ilgili ihracat veya ihracatların gerçekleşmesinden sonra verilecek herhangi bir KDV beyannamesinin 107 no.lu satırına ihraç kayıtlı teslimden kaynaklanan iade tutarı yazılmak suretiyle söz konusu hakkın, o aydaki indirim tutarı büyütülmek suretiyle kullanılması mümkündür.

3. İNDİRİM İŞLEMİNİN HANGİ AYDA YAPILACAĞI :

İhraç kayıtlı teslimlerden kaynaklanan KDV iade haklarının indirim yoluyla kullanılması daha önce 39 no.lu KDV Genel Tebliği uyarınca mümkündür. Bu Tebliğ'deki hüküm benzer şekliyle KDV Genel Uygulama Tebliği'ne taşınarak sürdürülmüştür.

Her iki Tebliğ'de de, ihraç kayıtlı teslimden doğan KDV iade hakkının kullanılacağı KDV beyannamesi ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesi olarak tanımlanmıştı. Bu tanım lafzen söz konusu hakkın daha sonraki bir ayda kullanılamayacağı izlenimi vermekteydi. Halbuki hükmün amacı sonraki aylarda kullanmayı yasaklamak değil, hak kullanımının EN ERKEN ihracatın gerçekleştiği dönem KDV beyannamesinde mümkün olabileceğini ifade etmektir.

Nitekim, bir özelgede²

“.....ihraç kaydıyla mal teslimi bulunan mükellefler ihracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek katma değer vergisi tutarını, dilerlerse iade olarak değil indirim yoluyla giderebileceklerdir. Söz konusu İNDİRİM HAKKI FİİLİ İHRACATIN YAPILDIĞI DÖNEM İLE SINIRLI DEĞİLDİR.”

denilmişti.

Bu konudaki tereddütlerin devam etmesi üzerine KDV Genel Uygulama Tebliği'nde değişiklik yapan 1 no.lu Tebliğin³ 29 uncu bölümünde “*en erken*” ibaresi eklenmiştir.

İade hakkının indirim suretiyle kullanılabilmesi için ihraç kayıtlı teslime konu malın ihraç edilmiş olması yeterlidir.

Başka bir anlatımla, ihracın gerçekleştiği aya veya daha sonraki herhangi bir aya ait KDV beyannamesinde bu hak kullanılabilir.

² Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 23.12.1996 tarih ve 61440 sayılı özelgesinde (mehaz Mahmut VURAL Cilt II sahife 1112)

³ 16.10.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

ÖRNEK :

İmalatçı (A) Ağustos 2016 ayında ihraç kayıtlı teslimde bulunmuştur. Teslime konu mal alıcısı tarafından 1 Eylül 2016 tarihinde ihraç edilmiştir. İmalatçı (A) fiili ihracın gerçekleştiği Eylül ayı KDV beyannamesinde bu ihraç kayıtlı teslimden doğan iade hakkını indirim yoluyla kullanabilir. ⁴

İade haklarını indirim yoluyla kullanan mükelleflerin bu kullanımlarını vergi dairesine dilekçe ile bildirmeleri ve ihracatın gerçekleştiğini tevsik etmeleri gerekmektedir.

İhracatın tevsiki ihracat listesinin internet üzerinden gönderilmesi suretiyle yapılmaktadır. ⁵ (Dilekçeye liste çıktısı eklenebilir.) Ancak uygulamada vergi daireleri ihraç kayıtlı teslim ile ihracatın irtibatını görebilmek amacıyla, ihraç kayıtlı teslim faturasının ve buna ilişkin gümrük beyannamesinin noter veya YMM onaylı örneğini istemektedir.

4. BİRDEN FAZLA İHRAÇ KAYITLI TESLİM BULUNAN AYDA DOĞMUŞ OLAN KDV İADESİNİN KISMİ OLARAK İNDİRİM YOLUYLA ALINMASI MÜMKÜNDÜR :

İhraç kayıtlı teslimden kaynaklanan KDV iadesi, ihracatçıdan alınamayan KDV'nin Devletten alınması şeklinde uygulanan bir işlem türüdür.

Öteden beri devam eden uygulamaya göre her bir ihraç kayıtlı teslim, iade muamelesi açısından münferit olarak ele alınabilmektedir. Başka bir anlatımla, bir mükellef belli bir ayda 3 adet faturayla ihraç kayıtlı teslimde bulunmuşsa ve ödenecek KDV'si çıkmadığı için KDV iade hakkı doğmuşsa bu hak, 3 parçadan oluşur. Parçalardan her birine ait ihraç işlemi gerçekleştiğinde bu teslimde ait KDV iade hakkı diğer teslimlerin ihracı beklenmeksizin kullanılabilir.

İade hakkının 107 no.lu satır kullanılarak indirim yoluyla kullanılmasında da, ihracatlar gerçekleştikçe parça parça indirim uygulaması mümkündür. Bu uygulamayı yapanların, verecekleri dilekçede durumu izah etmeleri gerekir.

⁴ Örneğimize göre Ağustos ayı KDV beyannamesinin verildiği gün itibariyle fiili ihracat gerçekleşmiş olduğuna göre indirim işleminin neden en erken Ağustos ayı değil de Eylül ayı beyannamesinde yaptırıldığına anlam veremiyoruz.

⁵ 2011/71 sayılı Sirkülerimizin ekindeki Maliye Bakanlığı'nın 27.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.55-130(5511-2801)-63856 no.lu genel yazısı.

5. DAHİLDE İŞLEME İZİN BELGESİ (DİİB) SAYESİNDE KDV ÖDEMKSİZİN HAM MADDE İTHAL ETMİŞ VEYA SATIN ALMIŞ OLMAK, İHRAÇ KAYITLI TESLİMDEN DOĞAN İADE HAKKININ İNDİRİM SURETİYLE KULLANILMASINA ENGEL DEĞİLDİR :

Bilindiği üzere;

DİİB kapsamında KDV ödemeksizin ithal edilen veya yurtiçinden temin edilen hammaddenin işlenmesi suretiyle elde edilen mamullerin ihraç kaydıyla teslim edilmesi mümkündür.

KDV Genel Uygulama Tebliği ile bu işlemde iadesi alınabilecek KDV miktarı kısıtlanmıştır.

Kısıtlama hükmü şöyledir: (Tebliğin IV/A-1.5. no.lu bölümü)

“DİİB kapsamında KDV ödemeksizin satın aldığı girdileri kullanarak ürettiği malı 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı olarak teslim eden bir mükellefin İADE ALACAĞI KDV TUTARI, ihraç kayıtlı teslim nedeniyle hesaplayıp TAHSİL ETMEDİĞİ KDV TUTARINDAN, BU ÜRÜN İÇİN DİİB KAPSAMINDA ALDIĞI GİRDİLER NEDENİYLE ÖDEMEDİĞİ KDV TUTARI DÜŞÜLDÜKTEN SONRA KALAN TUTARDAN FAZLA OLAMAZ.”

Kanunda herhangi bir değişiklik olmadığı halde ve uzun yıllardan beri devam edegelen uygulamaya aykırı olarak getirilen bu hükmün kanuna da aykırı olduğu açıktır. ⁶

Her ne kadar yukarıdaki Tebliğ hükmü ile DİİB sayesinde KDV ödemeksizin ham madde ithal eden veya satın alan mükelleflerin ihraç kayıtlı teslimden doğan KDV iadeleri kısıtlanmış ise de BU KISITLAMA, sadece nakden veya mahsup suretiyle alınan KDV iadelerini kapsamakta, İADE HAKKININ İNDİRİM SURETİYLE KULLANILMASINI ENGELLEMEMEKTEDİR.

Nitekim, bir özelgede ⁷ ;

“Bu şekilde yapılan hesaplama sonucu “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” satırında yer almasına rağmen iadesi talep edilemeyen KDV tutarı ise, iade talep dilekçesinin verildiği dönem beyannamesinin “İndirimler” kulakçığının “İndirimler” tablosunun “107 Kanunun (11/1-c) ve Geçici 17 inci Maddelerinden Doğan İadelerin İndirim Yoluyla Telafisi Nedeniyle İndirilecek KDV” satırı aracılığıyla tekrar indirim hesaplarına alınacaktır.”

⁶ Yazımızın konusu dışında kalan bu husustaki görüşlerimiz www.bdo.com.tr adresli sitemizde bulunan KDV-6 isimli elektronik kitabımızın 11, 32 ve geçici 17 nci maddelere ilişkin bölümlerinde ifade edilmiştir.

⁷ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.02.2015 tarih ve 21152195-35-02-94 sayılı özelgesi.

denilmiş olup, ihraç kayıtlı teslimden doğan KDV iade hakkının DİİB nedeniyle iade tutarından çıkarılan kısmı 107. satır ile devrolan KDV'ye eklenebildiğine göre, iade hakkının yine 107 no.lu satır kullanılarak tümüyle indirilmesine engel yoktur.

6. İADE HAKKININ İNDİRİM SURETİYLE KULLANILDIĞI DURUMDA İNDİRİM LİSTESİ DÜZENLENİP GÖNDERİLMESİNE GEREK YOKTUR :

Yukarıdaki Tebliğ metninde görüleceği üzere ;

Mükellefin tercihi ihraç kayıtlı teslimden doğan KDV iade hakkının indirim suretiyle kullanılması şeklinde olduğunda, nakden veya mahsuben iade taleplerinde aranmakta olan, ihraç kayıtlı teslimin yapıldığı aya ait İNDİRİM LİSTESİNİN DÜZENLENİP GÖNDERİLMESİNE GEREK YOKTUR.

7. ÖRNEK MUHASEBE KAYITLARI :

ÖRNEK VERİLERİ:

Mükellefin Temmuz 2016 ayı KDV beyannamesi ile ilgili bilgiler şöyledir (Milyon TL) :

1	Toplam Hesaplanan KDV	192.000
(Bunun 72.000 TL'si ihraç kayıtlı teslim KDV'sidir.)		
2	İndirimler Toplamı	180.000
3	Tecil Edilecek KDV	12.000
4	Ödenecek KDV	-
5	İade Alınacak KDV	60.000
(72.000 TL'lik ihraç kayıtlı teslim KDV'sinin 12.000 TL'si ödenecek KDV'nin tecil-terkini suretiyle, kalanı iade yoluyla ortadan kaldırılmaktadır.)		

Yevmiye maddeleri şöyle olacaktır :

120	ALICILAR		400.00
			0
192	DİĞER KDV		72.000
	- Tecil Edilebilir KDV		
601		YURT DIŞI	400.00
391	SATIŞLAR		0
		HESAPLANAN KDV	72.000
	İhraç Kaydıyla Mal Teslimi		

KDV Beyannamesi verildiğinde yapılacak yevmiye maddeleri şunlardır:

391	HESAPLANAN KDV		192.00
			0
192	DİĞER KDV		60.000
	-İade alınacak KDV		
191	İNDİRİLECEK KDV		180.00
392	DİĞER KDV		0
	- Terkin Edilecek KDV		
192	DİĞER KDV		12.000
	-Tecil Edilebilir KDV		
			60.000

İhracatın gerçekleştiğini ve bu mükellefin 60.000 TL'lik KDV iade hakkını indirim yoluyla kullandığını varsayarsak,

392	DİĞER KDV		12.000
	- Terkin Edilecek KDV		
192	DİĞER KDV		12.000
	- Tecil Edilebilir KDV		
	Terkin İşlemi		

191	İNDİRİLECEK KDV		60.000
	-İndirim Yoluyla İade Alınan KDV		
192	DİĞER KDV		60.000
	-İade Alınacak KDV		
	KDV iade hakkının indirim yoluyla kullanılması		

8. SONUÇ :

Birçok firmanın geçmişte ihraç kayıtlı teslimde bulunduğu, bu teslimlerden kaynaklanan iade haklarının, ağır formaliteleri nedeniyle nakden veya mahsuben kullanılmadığı, çoğu halde rakam küçüklüğü nedeniyle ve formalitelerden kaçınıldığı için bu KDV iade alacaklarının kayıtlarda yer aldığı ve finansman açısından kayıp yarattığı görölmektedir.

Bu durumdaki firmalar için PRATİK İADE YÖNTEMİ, söz konusu iade haklarının indirim suretiyle kullanılmasıdır. Bu kullanım şeklinde formalite minimum düzeydedir. Sadece beyannamenin Tebliğ’de belirtildiğı şekilde düzenlenmesi ve ihracat bilgilerinin vergi dairesine dilekçe ile bilgi verilerek ihracatın belgelenmesi yeterlidir.

Mükellefin ihraç kayıtlı teslimi ile ilgili olarak DİİB sayesinde KDV ödememiş olması, iade hakkının indirim yoluyla kullanılmasına engel değildir.

Ancak bu iade yöntemi, devrolan KDV durumu sürüp giden firmalar açısından, devir KDV’nin büyümesi dışında bir etki sağlamayacağı için, devrolan KDV’nin sıfırlanıp ödenecek KDV çıkmasına kadar geçen süre boyunca söz konusu KDV iadesi ele geçmemiş olacaktır. Böyle bir durumda rakamlar iade için uğraşmaya değer düzeyde ise ve formalitelerle ilgili külfetler göze alınabiliyorsa nakden veya mahsuben iade yöntemi tercih edilebilir.

Saygılarımızla.