

İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin KDV İadesinde Sorun

Bilindiği üzere; Katma Değer Vergisi Kanununun (11/1-c) maddesi gereğince; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez. Bu kapsamda yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturaya;

"3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir."

ifadesi yazılır.

Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçıların terkin ve iade işlemleri ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

Ancak, anılan dönemde indirilecek katma değer vergilerinin daha yüksek olması nedeniyle ödenecek KDV çıkmadığı durumlarda, **"Tahsil edilmediği halde beyan edilen bu vergi"**nin iadesi, ihracat gerçekleştikten sonra, istenilen belgelerin Vergi dairesine ibrazı üzerine gerçekleştirilir.

Anılan Kanun maddesinde; *"İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz."* hükmü yer almıştır.

Anılan madde hükmü farklı yorumlara konu olabilmekte ve Maliye Bakanlığınca Tebliğ bazında yapılan açıklamalarda da zaman içinde farklı uygulamalara yol açacak düzenlemelere gidilmektedir. Nitekim, daha önce KDV Uygulama Tebliğinin ilgili bölümünde; *"İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından imalatçıya bir fatura düzenlenerek KDV hesaplanır. Bu faturada hesaplanan KDV ihracatçı tarafından beyan edilir, imalatçı tarafından indirim konusu yapılır."* şeklinde açıklama yer alırken, 11 Seri Nolu KDV Tebliğiyle KDV Uygulama Genel Tebliğinin ilgili bölümünde 15.02.2017 tarihinden itibaren değişiklik yapılmış ve anılan düzenleme; *"İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz. Bu kapsamda düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla yapılan teslimlerde*

imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin olduğundan KDV hesaplanmamıştır." ifadesi yazılır. Ayrıca söz konusu faturada, imalatçı tarafından düzenlenen faturanın tarih ve sayısına yer verilir." şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan bu yeni düzenleme, **bize göre de** ihracatçı açısından doğru olup, ihraç kaydıyla mal alan ihracatçının bu işlemlerinde KDV ile muhatap olmamasını sağlamaktadır. Ancak, anılan Tebliğle, imalatçılara yapılacak KDV iadesiyle ilgili sınırlandırıcı düzenleme getirilmesi doğru olmayıp, işlemin **imalatçı** tarafında, **kur farkından kaynaklanan kdv'nin kendisine iade edilmemesi** ve tahsil etmediği halde beyan ettiği **bu KDV'nin kimden nasıl alınacağıının belirlenmemiş olması** sonucunu doğurmaktadır.

Şöyle ki; anılan Tebliğle yapılan açıklamada; *"İmalatçılara ihraç kayıtlı teslim nedeniyle iade edilecek KDV hesabında, imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarından doğanlar da dahil olmak üzere, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin (imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ihraç kayıtlı teslim edilen malın tabi olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir."* denilmektedir. Başka bir deyişle, bu açıklamayla; imalatçı aleyhine çıkacak kur farkları üzerinden ihracatçı tarafından düzenlenecek faturada KDV olmamasına ve bu nedenle bu KDV tutarının imalatçı tarafından indirim konusu yapılamamasına rağmen, hesaplanacak bu KDV tutarının iade edilmesi gereken KDV tutarından düşülmesi, dolayısıyla da iade edilmemesi gerektiği söylenmektedir.

Örneğin; imalatçı % 18 oranda KDV'ye tabi 1000 USD karşılığı malı kurun 3,9 TL olduğu tarihte ihraç kaydıyla satmış ve buna ilişkin 3.900 TL tutarında fatura düzenleyerek 702 TL KDV'yi de faturada göstermiş, ancak ihracatçıdan bu KDV'yi tahsil etmemiştir. Buna rağmen, bu KDV tutarını o döneme ilişkin KDV Beyannamesinde hesaplanan KDV olarak beyan etmiştir. Ancak indirilecek KDV tutarlarının daha yüksek olması nedeniyle ödenecek KDV'si çıkmamış ve 702 TL tutarındaki KDV'nin tamamını Beyannamesinde "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında göstermiştir.

İhracat süresi içinde gerçekleşmiş, ancak ihraç tarihinde kur 3,5 TL olduğu için, ihracatçı imalatçıya kur farkı olarak 400 TL fatura düzenlemiş, ancak yukarıda yer verilen Tebliğ düzenlemesi doğrultusunda KDV hesaplamamış ve faturada göstermemiştir.

İhracatın gerçekleşmesi üzerine imalatçı, istenen belgelerle birlikte Vergi Dairesine müracaat etmiş ve iadesini talep etmiştir. Vergi dairesi ise, yukarıda açıklanan Tebliğ düzenlemelerini esas alarak, iade edilmesi gereken KDV hesabını yaparken, bu kur farkına isabet eden (400 TL x % 18=) 72 TL yi düşerek (702- 72=) 630 TL'yi iade etmiştir.

Yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere, imalatçı 702 TL KDV'yi ihracatçıdan tahsil etmediği halde beyan etmesine ve bu tutarın tamamının kendisine iade edilmesi gerekmesine rağmen, kendisine sadece 630 TL iade yapılmıştır. 72 TL ise kendisine iade edilmediği gibi, bu tutarın kimden nasıl alınacağı da düzenlenmemiştir. Başka bir deyişle; tahsil edilmediği halde fazladan beyan edilen bu KDV tutarı müşterisi olan ihracatçıdan tahsil edilemediği gibi Vergi dairesinden de alınmamış olup, bu tutarın muhasebe kaydında ne yapılacağı, devreden KDV tutarına mı ekleneceği yoksa gider mi kaydedileceği de belli değildir.

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız bu sorunun çözümü için, KDV Uygulama Tebliğinde gerekli düzenlemelerin acilen yapılmasında fayda vardır.