

İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERİN 24 SAYILI KDV SİRKÜLERİ VE 95 SERİ NO.LU KDV GENEL TEBLİĞİ SONRASINDA KDV BEYANNAMESİNDEKİ İŞLEYİŞİ

Nazım ANIL
Yeminli Mali Müşavir

Mehmet ÇELİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

I – GİRİŞ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 11/1. maddesi (c) bendinde belirtilen hükümler dahilinde, ihracatçıların yurtiçinden KDV yüklenmeksizin ihraç malı satın alabilmeleri amacıyla, ihraç kaydıyla yapılan teslimleri ihracat istisnası olarak değerlendirmiş ve Katma Değer Vergisinden (KDV) istisna edilmiştir.

İlgili kanun maddesi ile, imalatçılara (ve imalatçı olmamakla birlikte ihraç kayıtlı teslimde bulunmasına izin verilenlere) ihraç kaydıyla satış yapabilme imkanı sağlanmış ve bu satışlar dolayısıyla doğan KDV borcunun tecil-terkin sistemi aracılığıyla, tecil edilen verginin terkinini yoluyla imalatçının katlandığı finansman yükünden kurtulması amaçlanmıştır.

İhraç kayıtlı teslimlerde dikkat edilmesi gereken hususlar kısaca şöyle özetlenebilir. İmalatçı düzenlemiş olduğu faturada KDV hesap ederek göstermekle birlikte, hesaplanan KDV'sini beyan edecektir. Buna mukabil alıcı tarafından KDV ödenmemekte ve ödenmeyen KDV'sine ilişkin indirim KDV söz konusu olmamaktadır. İmalatçı tarafından düzenlenen faturada “**3065 sayılı KDV Kanununun 11/c Mad. hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir.**” İbaresinin bulunma zorunluluğu da unutulmaması gereken önemli bir husustur. Özetle belirttiğimiz şekil şartlarını taşıyan ihraç kayıtlı faturanın tanzimi itibariyle, fatura muhteviyatı malların **teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde** (Süre aşımı söz konusu olduğunda onbeş gün içinde Vergi dairesinden ek süre alınabilir.) ihraç edilmesi şartıyla, imalatçı tarafından beyan edilen ancak

tecil edilen vergi terkin edilir. Tecil edilemeyen verginin de iadesi mümkün olacaktır.

İhracatçının KDV açısından, ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin yapacağı bir işlem bulunmamaktadır. Çünkü ihracatçı, ihraç kaydıyla aldığı mallar için KDV ödememekte ve ihracatını gerçekleştirdiği mallar için de KDVK'nun 11/1-a bendi hükmü dahilinde KDV tahsil edememektedir. Yine ihraç kayıtlı alımlara ilişkin ödenen ve katlanılan bir KDV söz konusu olmadığından, ihraç kayıtlı alımlara ilişkin, gerçekleştirilen ihracatlara istinaden herhangi bir KDV İade talebi de mümkün değildir.

II – GENEL AÇIKLAMA:

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 42. Maddesinde “ Katma Değer Vergisi beyannamelerinin şekil ve muhtevası ile gümrük giriş beyannamelerinde Katma Değer Vergisine ilişkin olarak yer alacak bilgiler Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit ve tanzim olunur.” denilmektedir.

Bilindiği üzere, 01.01.2005 tarihi itibariyle Yeni Türk Lirasına geçilmiş olup, YTL' sına uyum çerçevesinde Maliye Bakanlığı tüm vergi beyannamelerini yeniden düzenlemiştir. 1 No.lu KDV beyannamesinin düzenlenmesi hususunda, yayımlanan 24 sayılı KDV Sirkülerinde ayrıntılı bilgiler sunulmuştur. Öyle ki; 01.01.2005 döneminden itibaren kullanılacak olan ve Aralık / 2004 vergilendirme dönemini de kapsayan 1

No.lu KDV Beyannamesinde, yazımıza esas teşkil eden ihraç kayıtlı teslimlerin beyanına ilişkin bir takım tereddütler hasıl olmuştur. Bu vesile ile, oluşan tereddütlerin giderilmesi anlamında yayımlanan 95 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği ile ihraç kayıtlı teslimlerde uygulanan yöntemle ilişkin olarak yeni bir takım düzenlemeler getirilmiştir.

95 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği ile getirilen ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin son düzenlemeye geçmeden önce 24 sayılı KDV Sirkülerinde yapılan açıklamalar doğrultusunda, 1 No.lu KDV beyannamesinin düzenlenmesi hususunda eski sistemden ayrılan noktaları ana hatlarıyla belirtmenin faydalı olacağı inancındayız.

01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olacak ve Aralık/2004 vergilendirme dönemini de kapsayan 24 sayılı KDV Sirkülerinde yeni KDV beyannamesi ile yapılan değişiklikler şöyle özetlenebilir.

1- Eskiden, ihracatın gerçekleşmesine bağlı olarak, ihraç kayıtlı teslimlerle ilgili iade talepleri dilekçe ile yapılmaktaydı. Yeni beyannamede ihracatı gerçekleştiren ve iadesi mümkün hale gelen ihraç kayıtlı teslimlerle ilgili KDV tutarının yazılması için yeni bir satır (83 No.lu satır) açılmıştır. (Öyle ki, bu satır 95 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği ile kaldırılmış olup, yazımızın esas noktasını teşkil etmektedir.) 83 No.lu satırın açılması ile yine dilekçe ekinde olmakla birlikte 84

No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen belgelerle beraber ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin fatura muhteviyatından ihracatı gerçekleşen ve iadesi mümkün hale gelen tutarı belirlemek ve bu satır ile aylık periyotlarla ihracatı gerçekleşen kısmın takibini yapabilmek amaçlanmıştır.

2- % 1 veya % 8 orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde, bu mallara ilişkin yüklenilen KDV oranının daha fazla olduğu durumlarda, aradaki farkın mükellefe iadesini sağlamak için yeni satırlar (85 – 87 – 91 No.lu satırlar) açılmış olup, bu satırlar bugün itibariyle halen işlerliğini korumaktadırlar.

3- 61 No.lu Tebliğ kapsamında Türkiye’de İkamet Etmeyenlere yapılan teslimlere ilişkin düzenlenen özel faturalarda KDV bulunmamasına rağmen, bunlar malın tabi olduğu KDV oranı üzerinden KDV’li yurtiçi satılmış gibi ve oran ayırımına tabi tutulmaksızın 24 üncü satırda gösterilerek KDV tutarları da 25 inci satırda beyan edilecektir. Bu satışlara ilişkin istisnai şartların gerçekleştiği dönemde (Onaylı özel faturanın ve Döviz alım belgesinin temin edildiği dönem) 36 ıncı satırda indirim konusu yapılarak herhangi bir iade talebi söz konusu ise 9 No.lu tabloya kaydı yapılarak buradan 40 No.lu İade Edilmesi Gereken KDV satırına alınacaktır. bu madde kapsamında yapılan açıklamalarda bugün itibariyle halen işlerliğini korumaktadırlar.

95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yukarıdaki açıklamalardan sadece 1. maddede değişiklik yapılmış olup, yapılan bu değişikliğe ilişkin bilgiler yazımızın esas konusunu teşkil etmekle birlikte bu konuya ilişkin aşağıda ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. 2. ve 3. maddelerde yapılan açıklamalar halen işlerliğini korumakta olup, 2. ve 3. maddelerde yapılan açıklamalara ilişkin herhangi bir değişiklik söz konusu değildir.

III – İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERİN KDV BEYANNAMESİNDEKİ İŞLEYİŞİ:

III.1– 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği Öncesinde İhraç Kayıtlı Teslimlerin Beyanı:

Yeni Türk Lirasına geçiş dolayısıyla, yeniden düzenlenen KDV beyannamelerinin işleyişi ile ilgili olarak, 24 sayılı KDV sirküleri yayımlanmış ve bu sirkülerde KDV Beyannamelerinin nasıl doldurulacağına ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapılan son düzenleme neticesinde ihraç kayıtlı teslimlerin 1 No.lu KDV beyannamelerindeki işleyişi ile ilgili değişiklik yapılmıştır. İhraç kayıtlı teslimlerin dışında herhangi bir değişikliğe uğramayan ve ana hatlarıyla halen geçerliliğini koruyan 24 sayılı KDV sirküleri doğrultusunda, KDV beyannamelerinin düzenlenmesi hususunun geçen yaklaşık Dokuz aylık süre içerisinde yeterince kavrandığını düşünerek, yazımızda sadece 95 Seri No.lu KDV

Genel Tebliğinde yapılan son düzenlemeler çerçevesinde ihraç kayıtlı teslimlerin 1 No.lu KDV beyannamelerindeki işleyişi ile ilgili yapılan değişiklik üzerinde duracağız.

Buna göre yeni KDV beyannamesinin ön sayfası “Matrah ve Vergi Bildirimi” başlıklarından oluşan 6 tabloyu kapsamaktadır. Beyannamenin arka sayfası ise “İstisnalar, İade Hakkı Doğuran İşlemler ve İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimler”e ilişkin bildirimlerin yapıldığı 4 tablodan oluşmaktadır. İlgili dönemde istisna, ihraç kaydıyla teslim ve iade hakkı doğuran işlemleri bulunmayan mükelleflerin KDV beyannamelerinin sadece ön sayfasını doldurmaları yeterli olup, arka sayfaya ilişkin herhangi bir işlem yapmayacaklardır.

24 sayılı KDV Sirküleri ve yeni KDV beyannamesinin açıklamalar tablosunda bulunan bilgiler doğrultusunda; ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin KDV beyannameleri aşağıda yapılan açıklamalar çerçevesinde doldurulmak taıdır.

İhraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönemde 89. satırdaki tecil edilebilir KDV ile 38. satırdaki tecil edilecek KDV arasındaki fark tecil edilemeyen KDV tutarını vermekte ve bu tutarda 90. satıra yazılmaktadır. 90. satırda yer alan tutara ilişkin **İhracatı Gerçekleşen kısma ilişkin tutar** beyannamenin 83. satırına (İhraç Kaydıyla Teslimlerle İlgili Tecil Edilemeyen KDV) aktarılarak buradan da 40. satırda yer alan İade Edilmesi Gereken KDV tutarının hesabında dikkate alınmaktaydı.

III.2– 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği Sonrasında İhraç Kayıtlı Teslimlerin Beyanı:

Uygulamada 83 numaralı satırın işleyişi ile ilgili olarak yaşanan tereddütler neticesinde, yayımlanan 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile ihraç kayıtlı teslimlerin 1 No.lu KDV beyannamesindeki işleyişi yeniden düzenlenmiştir.

Bu çerçeveden olmak üzere, yukarıdaki sayfalarımızda da yapılan açıklamalar doğrultusunda bugün itibarıyla ihraç kayıtlı teslimlerin 1 No.lu KDV beyannamesindeki işleyişini kısaca şu şekilde izah edebiliriz.

İhraç kayıtlı teslimler, eskiden olduğu gibi teslimin yapıldığı döneme ilişkin düzenlenen KDV Beyannamesinin 1 ve 10 numaralı tablolarına dahil edilecektir. 1 numaralı tabloda yapılan beyan ile bu teslimler üzerinden vergi hesaplanması sağlanmakta, 10 numaralı tabloya yapılan beyan ile ise;

-Tecil Edilebilir KDV (89 uncu satır)

-Tecil Edilecek KDV (38 inci satır)

-İhracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek tecil edilemeyen KDV (90 inci satır)

tutarları belirlenmektedir.

Bu tutarlar belirlenirken ihraç kayıtlı teslimler KDV Beyannamesinin 1 No.lu tabloda yer alan 6-8-10-12 no.lu satırlarında, tabi buldukları KDV oranına göre yurtiçi KDV’li herhangi bir teslim gibi gösterilir. Bu satırların karşısındaki 7-9-11-13 no.lu satır-

larda da yine KDV oranlarına göre ayırmalı olarak belirtilmek suretiyle hesaplanan KDV olarak beyan edilecek ve 31 no.lu Toplam KDV içerisinde dahil edilecektir. 31 no.lu Toplam Hesaplanan KDV'den 37 no.lu satırdaki İndirimler toplamı düşüldüğünde fark pozitif çıkarsa, çıkan pozitif farkın ihraç kayıtlı teslim ilişkili KDV'si kadar kısmı 38 no.lu satırdaki tecil edilecek KDV tutarını oluşturur. Şayet fark ihraç kayıtlı teslim tutarının altında ise farkın tamamı tecil edilir, tecil olunan tutar ile ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin KDV toplamı arasındaki fark iade edilecek KDV'sini oluşturur. 31 no.lu satır ile 37 no.lu satır arasındaki farkın negatif çıktığı durumlarda da ihraç kayıtlı teslim KDV'sinin tamamı iade edilecek KDV olacaktır.

Bir başka anlatımla; 31 no.lu satır ile 37 no.lu satır arasındaki farkın pozitif çıktığı durumlarda, çıkan fark tutarı 89 uncu satırda karşılaştırılacak;

-çıkan farkın 89 uncu satırdan büyük olması durumunda 89 uncu satırdaki kısmı kadar 38 no.lu tescil edilecek KDV satırına alınacak kalan kısım ise 39 no.lu satırda Ödenmesi gereken KDV tutarı olacaktır. (İlerleyen sayfalardaki 1. örnekte bu durum söz konusudur.)

-çıkan farkın 89 uncu satırdan küçük olması durumunda çıkan farkın tamamı 38 no.lu tecil edilecek KDV satırına alınacak ve 89 uncu satır ile 38 inci satır arasındaki fark ise İade

edilecek Tecil Edilemeyen KDV olarak 90 no.lu satırda belirtilecektir. (İlerleyen sayfalardaki 2. örnekte bu durum söz konusudur.)

-31 no.lu satır ile 37 no.lu satır arasındaki farkın negatif çıktığı durumlarda ise 89. no.lu satırın tamamı İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV olarak 90 no.lu satırda yer alacaktır. (İlerleyen sayfalardaki 3. örnekte bu durum söz konusudur.)

90 No.lu satırda bulunan İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV'nin iadesi, ihracatın gerçekleştiği dönemde, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (I/1.1.3.v) bölümünde sayılan belgelerin dilekçe ekinde vergi dairesine ibraz edilmesi ile mümkün olacaktır.

95 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile **İade tutarının beyannamenin 83 üncü satırına dahil edilmesi şeklindeki uygulama madan vazgeçilmiş** ve beyannameye ekli "Açıklamalar" tablosunda yer alan 15 numaralı dipnot iptal edilmiştir. Buna göre mükellefler ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadeleri için **ihracatın gerçekleştiği dönemde iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvuracaklar, yapılacak değerlendirmeden sonra iade talepleri bu dönem beyannamesi dışında gerçekleştirilecektir. İade tutarları herhangi bir dönem beyannamesinin 83 üncü satırına dahil edilmeyecektir.**

ÖRNEKLER :

| | 1. Örnek | 2. Örnek | 3. Örnek |
|---|-----------------|-----------------|-----------------|
| VERİLER/YTL | | | |
| Ağustos/2005 | | | |
| Önceki Dön. Dev. KDV | 14.000 | 14.000 | 14.000 |
| B Dön. İnd. KDV | 16.000 | 16.000 | 16.000 |
| Yurtiçi Satışlar | 300.000 | 100.000 | 50.000 |
| Yurtiçi satışlara İlişkin Hesaplanan KDV | 54.000 | 18.000 | 9.000 |
| İhraç Kaydıyla Satışlar | 100.000 | 100.000 | 100.000 |
| İhraç Kaydıyla Satışlara İlişkin Hesaplanan KDV | 18.000 | 18.000 | 18.000 |
| BU VERİLER ÇERÇEVESİNDE DÜZENLENECEK KDV BEYANNAMESİ | | | |
| 10- Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel | 400.000 | 200.000 | 150.000 |
| 11- Hesaplanan KDV | 72.000 | 36.000 | 27.000 |
| 28 - Matrah Toplamı | 400.000 | 200.000 | 150.000 |
| 29- Hesaplanan KDV | 72.000 | 36.000 | 27.000 |
| 31- Toplam KDV | 72.000 | 36.000 | 27.000 |
| 32- Önceki Dönemden Devreden KDV | 14.000 | 14.000 | 14.000 |
| 33- Bu Döneme Ait İndirilecek KDV | 16.000 | 16.000 | 16.000 |
| 37- İndirimler Toplamı | 30.000 | 30.000 | 30.000 |
| 38- Tecil Edilecek KDV | 18.000 | 6.000 | |
| 39- Ödenmesi Gereken KDV | 24.000 | | |
| 40- İade Edilmesi Gereken KDV | | | |
| 41- Sonraki Dönemlere Devreden KDV | | | 3.000 |
| 88- İhraç Kayıtlı Teslimlere İlişkin Hesaplanan KDV | 18.000 | 18.000 | 18.000 |
| 89- Tecil Edilebilir KDV | 18.000 | 18.000 | 18.000 |
| 90- İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV | 0 | 12.000 | 18.000 |

Söz konusu örneklerde;

1.Örnekte: 31. satır Hesaplanan KDV'den 37. satır İndirimler düşüldüğünde (72.000-30.000) bulunan fark 42.000 YTL olup, bu fark 89 uncu satır daki tutardan da büyüktür. Dolayısıyla Tecil Edilebilir 18.000 YTL'nin tamamı tecil ve terkin yoluyla giderilmiştir.

2.Örnekte: 31. satır Hesaplanan KDV'den 37. satır İndirimler düşüldüğünde (36.000-30.000) bulunan fark 6.000 YTL olup, bu fark 89 uncu satırdaki tutardan küçüktür. Dolayısıyla İhraç kayıtlı Teslim KDV'den doğan Tecil Edilebilir 18.000 YTL'nin 6.000 YTL'lik kısmı tecil ve terkin yoluyla giderilirken kalan 12.000 YTL'nin ihracatı gerçekleşip, dilekçe ekinde gerekli belgeler ibraz edildiğinde iadesi mümkün olmaktadır.

3.Örnekte: 31. satır Hesaplanan KDV'den 37. satır İndirimler düşüldüğünde (27.000-30.000) bulunan fark negatif olduğundan tecil edilecek KDV çıkmamıştır. İhraç kayıtlı Teslim KDV'den doğan Tecil Edilebilir 18.000 YTL'nin tamamının, ihracatı gerçekleşip, dilekçe ekinde gerekli belgeler ibraz edildiğinde iadesi mümkün olmaktadır.

IV – SONUÇ

01.01.2005 döneminden itibaren kullanılmaya başlanan 1 No.lu KDV Beyannamelerinin düzenlenmesine ilişkin yayımlanan 24 sayılı KDV sirkülerinde KDV beyannamelerinin doldurulmasına ilişkin usul ve esaslar belirtilmiştir. Uygulamada 83 No.lu

satırın doldurulması ile ilgili tereddütler meydana gelmiş ve buna ilişkin 03.07.2005 tarih ve 25864 sayılı resmi gazetede yayımlanan 95 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin yapılan yeni düzenleme ile **İade tutarının beyannamenin 83 üncü satırına dahil edilmesi şeklindeki uygulamadan vazgeçilmiş** Buna göre mükellefler ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadeleri için **ihracatın gerçekleştiği dönemde iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvuracaklar**, yapılacak değerlendirmeden sonra **iade talepleri bu dönem beyannamesi dışında gerçekleştirilecektir. İade tutarları herhangi bir dönem beyannamesinin 83 üncü satırına dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.**

Bütün bu açıklamalar çerçevesinde yukarıda belirtilen örneklerde de görüleceği üzere, ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin 90. satırdaki İhracatın gerçekleştiği dönemde İade edilecek tecil Edilemeyen KDV tutarının ihracatının gerçekleştiği dönemde 83 No.lu satıra alınması uygulaması terkedilmiş olup İhracatın gerçekleştiği dönemde İade edilecek tecil Edilemeyen KDV tutarının 90. satırda takip edilmesine geçilmiştir. İade edilecek tecil Edilemeyen KDV tutarının 40. satırda İade Edilmesi gereken KDV tutarının içerisine alınıp alınamayacağı hususunda açıklayıcı bilgi mevcut olmakla birlikte bu konuda da sıkıntı yaşanabileceği kanaatindeyiz.

95 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile KDV Beyannamesi üzerinde yapılan değişikliğin can alıcı noktasının 83 No.lu satırın kaldırılması olduğu açıktır. Bu nedenle daha öncesinde 83 No.lu satırdaki tutarın 40 No.lu satıra aktarılması İadesinin talep edilmesi söz konusu iken, bu kez 83 No.lu satır kaldırıldığından 40 No.lu satıra aktarılma işlemine son verilmesi ve İhracatın gerçekleştiği dönemde İade edilecek tecil Edilemeyen KDV tutarınının 90. satırda takip edilmesinin uygun olacağı düşüncesindeyiz.

95 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile yapılan son düzenlemeler neticesinde, ihraç kayıtlı teslimde bulunan imalatçılara (ve imalatçı

olmamakla birlikte ihraç kayıtlı teslimde bulunmasına izin verilenlere) **teslimin yapıldığı dönemde sadece Tecil imkanı tanınırken, tecil edilen verginin terkinde de yine ihracatın gerçekleştiği dönem dikkate alınmaktadır. Nakden ve/veya mahsuben iade talepleri ise gerek teslimin yapıldığı dönem, gerekse ihracatın gerçekleştiği dönem Beyannamesinin dışında değerlendirilerek, ihracatın gerçekleştiği dönemde KDV iade işlemleri yapılmaktadır.** KDV İade talebi ise 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (I/1.1.3.v) bölümünde sayılan belgelerin dilekçe ekinde vergi dairesine ibraz edilmesi ile mümkün olacaktır.