

İHRAÇ KAYDIYLA TESLİM EDİLEN MAL SÜRESİNDE İHRAÇ EDİLEMEZSE İHRACATÇI ÖDEYECEĞİ KDV'Nİ İNDİRİM KONUSU YAPABİLİR Mİ?

www.muhasabetr.com sitesinde
27.08.2012 günü yayınlanmıştır.

1. GİRİŞ

Bilindiği üzere, KDV Kanunu 11/1-c bendinde düzenlenen ihraç kayıtlı teslim müessesesi gereği, imalatçılar tarafından ihracatçılara teslim edilen mallar ihracatçılar tarafından mali teslim aldıkları ayı takip eden üç ay içinde ihraç edilirse, imalatçı tarafından teslim sırasında fatura üzerinde gösterilen ancak ihracatçıdan tahsil edilmeyen KDV; imalatçının ilgili aydaki KDV beyannamesinde çıkan sonuca göre tecil edilmiş ise terkin olacak, ya da iade edilebilir durumdaki verginin iadesi imalatçı tarafından talep edilebilecektir.

Ancak, ihracat yasal süre içinde yapılamazsa zamanında tecil edilen vergi imalatçıdan gecikme zammı ile birlikte tahsil edilecektir. Uygulamada imalatçılar bu gibi durumlar oluşması halinde kendilerini korumak amacıyla ihracatçı ile yaptıkları sözleşmede, vergi ve cezaları ihracatçıya rücu edeceklerini sözleşmeye dahil ettirmektedirler. İşte bu durumlar ihracatçı tarafından imalatçıya cezası ile birlikte ödenen KDV ihracatçı tarafından ödendiği ay içinde indirim KDV olarak dikkate alınabilir mi?

2. YASAL MEVZUAT

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

11/1-c maddesinde, ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV nin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, mükelleflerce tahsil edilemeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı,

Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içerisinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen verginin terkin edileceği,

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde, tecil olunan verginin, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunacağı, ancak ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, tecil edilen verginin tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edileceği,

29/1 inci maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV yi indirim konusu yapabilecekleri,

29/3 üncü maddesinde, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği,

32 nci maddesinde ise, Kanununun 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddeleri kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV nin iade edileceği,

hüküm altına alınmıştır.

3. UYGULAMA

Uygulamada, ihraç kaydıyla mal teslim edenler ile ihracatçılar, yaptıkları sözleşmelerde ihraç kaydıyla teslim edilen malların 3 aylık (ek süre alınmışsa bu süre içinde) süre içerisinde ihraç edilmemesi ve tecil edilen KDV'nin gecikme zammı veya tecil faizi ile birlikte vergi dairesi ödenmesi halinde, ödenen KDV ve buna ilişkin yaptırımın (tecil faizi/gecikme zammı) ihracatçılara rücu edilebileceğine ilişkin hükümlere yer vermektedirler.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların 3 aylık (ek süre alınmışsa bu süreler dahil) süre içerisinde ihraç edilmemesi halinde, hesaplandığı halde tahsil edilmeyen KDV gecikme zammı veya tecil faizi uygulanarak ihraç kaydıyla mal teslim edenlerden istenmekte ve tahsil edilmektedir. Dolayısıyla, bu mükellefler tarafından bu şekilde yüklenilen KDV ve ödenen gecikme zammı veya tecil faizi sözleşmeye istinaden ihracatçılara rücu edilebilmektedir. Ayrıca **ihracatın yapılmaması halinde, olay yurt içi satış gibi değerlendirileceğinden, rücu olayında sadece tecil edilen KDV'nin değil, ihracatçıdan alınmayan KDV'nin dikkate alınması gerekir.** Rücu nedeniyle düzenlenen faturada, teslim ilişkili ilk faturaya atıfta bulunulması, faturada sadece ödenen KDV ve gecikme zammına yer verilmesi gerekir. Ödenen gecikme zammı aynen yansıtıldığından ve olayda herhangi bir finans hizmeti verilmesi söz konusu olmadığından, bu tecil faizi veya gecikme zammı tutarları üzerinden KDV hesaplanmaması gerekir.¹

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 27.07.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-2337 sayılı özelgede de benzer şekilde aşağıdaki görüşe yer verilmiştir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Ekim/2009 döneminde ihraç kayıtlı aldığınız ve süresinde ihraç edememeniz nedeniyle Mart/2010 döneminde imalatçıya ödediğiniz verginin indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

...

İhraç kayıtlı alınan mallara ilişkin yüklenilen KDV, ihracatçı açısından ihracatın yapılması gereken 3 aylık sürenin sonu itibariyle indirilebilir hale geldiğinden, ihracatçının süresinde ihraç edemediği mallara yönelik yüklendiği KDV'yi en erken 3 aylık sürenin bitiş gününü takip eden günün dahil olduğu dönem içinde ve nihai olarak o dönemi kapsayan takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması mümkün bulunmaktadır. Diğer bir deyişle ihraç kayıtlı teslimlerde ihracatın gerçekleşmemesi halinde, ihracatçı için indirilecek KDV bakımından vergiyi doğuran olay ihracat için zorunlu olan sürenin bitimini takip eden gün itibariyle meydana gelmektedir.

Buna göre; Şirketiniz tarafından Ekim/2009 döneminde ihraç kaydıyla teslim alınan ancak, 3 aylık süre içerisinde ihraç edilemeyen mallara ilişkin KDV, üç aylık sürenin bitimini takip eden günün dahil olduğu vergilendirme döneminde, ilgili dönemin kapsayan takvim yılı aşılmamak suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Söz konusu dönemde

¹ Şükrü Kızılot, "Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması", Yaklaşım Yayıncılık, 2010, sayfa: 706

indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV tutarının, malın daha sonra ihraç edilmesi durumunda iadeye konu edilebileceği tabiidir.”

4. İHRACATÇIYA RÜCU OLAYININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İhraç kaydıyla teslimde bulunanlar tarafından vergi dairesine ödenen KDV ve gecikme zammı ya da tecil faizinin ihracatçıya rücu edilme işleminin muhasebeleştirilmesi, aşağıda verilen örnek yardımıyla açıklanacaktır.

İmalatçı (A) A.Ş. 2012 yılı Mayıs ayında ihracatçı (B)'ye ihraç kaydıyla vadeli 10.000 TL + KDV tutarında mal teslim etmiştir. İmalatçının Mayıs ayı diğer verileri ise şu şekildedir. Yurtiçi satışlara ait hesaplanan KDV 1.000 TL, indirilecek KDV 1.200 TL'dir. İmalatçı (A)'nın Mayıs ayı KDV beyannamesine göre 1.500 TL'lik ödenecek KDV'si çıkmış, bu tutar da tecil edilmiştir. Ancak ihracatçı (B) söz konusu malları 3 ay içinde ihraç edememiştir. Vergi dairesi 7 Eylül 2012 tarihinde tecil edilen 1.500 TL KDV'ye (Mayıs ayı KDV beyannamesinin 24 Haziran'da verildiği ve tecilin bu tarihte yapıldığını varsayalım.) gecikme zammının % 50 fazlasını uygulayarak 405 TL gecikme zammı hesaplayarak talep etmiştir. İmalatçı (A) 12 Eylül 2012'de bu tutarları ödemiş ve ihracatçıya aynı ay içinde fatura düzenleyerek rücu etmiştir.²

1- İhraç kaydıyla satışın yapıldığı tarihte yapılacak kayıt

a- İmalatçının kaydı

----- Mayıs 2012 -----		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	1.800	
120 ALICILAR	10.000	
601 YURT DIŞISATIŞLAR		10.000
- İhraç Kayıtlı Satışlar		
391 HESAPLANANKDV		1.800
----- / -----		

(Bu kayıta 136 hesap yerine 192-Diğer KDV hesabı da kullanılabilir. Alt hesap ismi olarak ise “Tecil Edilebilir KDV” hesabı kullanılabilir.)

b- İhracatçının Kaydı

----- Mayıs 2012 -----		
153 TİCARİ MALLAR	10.000	
- İhraç Kaydıyla Alınan Mallar		
320 SATICILAR		10.000
----- / -----		

2- Ay Sonunda İmalatçının KDV Tahakkuk Kaydı

-----31.05.2012-----		
391 HESAPLANAN KDV	2.800	
191 İNDİRİLECEKKDV		1.200
360 ÖDENECEKVERGİ VE FONLAR		1.600
----- / -----		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	1.600	

² Abdullah Tolu, “İhraç Kayıtlı Teslimlerde KDV ve Gecikme Zammı/Tecil Faizinin İhracatçıya Yansıtılması ve Muhasebeleştirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2010

- Ödenmesi Gereken KDV		
392 DİĞER KDV		1.600
- Tecil Edilecek KDV		
Ödenmesi gereken KDV'nin tecil edilmesi		
-----/-----		

3- İhracat Süresinde Gerçekleştirilseydi

-----/-----		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	200	
- Alınacak KDV İadesi		
392 DİĞER KDV	1.600	
- Tecil Edilecek KDV		
136 DİĞERÇEŞİTLİ ALACAKLAR		1.800
Tecil edilen verginin terkin edilmesi		
-----/-----		

4- İhracatın 3 Ay İçinde Yapılmaması Halinde İmalatçının Gecikme Zamlı Olarak Ödediği KDV'nin Muhasebeleştirilmesi

a- İmalatçının Kaydı

-----Eylül 2012-----		
392 DİĞER KDV	1.600	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		1.600
----- Eylül 2012-----		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	1.600	
689 OLAĞAN DIŞI GİD. ZARAR	405	
100 KASA		2.005
----- Eylül 2012-----		
120 ALICILAR	2.205	
136 DİĞERÇEŞİTLİ ALACAKLAR		1.800
679 DİĞ. O.DIŞI GELİR VE KARLAR		405
-----/-----		

b- İhracatçının Kaydı

-----Eylül 2012-----		
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800	
689 DİĞER O.DIŞI GİD. VE ZARAR	405	
320 SATICILAR		2.205
-----/-----		

GÜRAY ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür