

İHRAÇ KAYDIYLA SATIN ALINAN MALIN İMALATÇIYA İADE EDİLMESİ

Hülya YAVUZCAN ÇOLAK
MAZARS/DENGE (Denge İstanbul YMM A.Ş.)
Vergi Bölümü, Müdür Yardımcısı
hyavuzcan@mazarsdenge.com.tr

E-Yaklaşım Ağustos 2014 sayısında yayınlanmıştır

1. GİRİŞ

KDV Kanunu 11/1-c bendi kapsamında ihracatçılar, imalatçılardan ihraç kaydıyla mal satın alabilmektedirler. Bu işlemde imalatçı fatura üzerinde KDV hesaplayıp göstermekte ancak bu KDV'ni ihracatçıdan tahsil etmemektedir. Malın teslimi takip eden üç ay içinde ihraç edilmesi halinde bu KDV; imalatçı tarafından KDV beyannamesi üzerinde tecil edilmişse terkin başvurusu ile silinecek ya da devreden KDV sayesinde KDV beyannamesi üzerinde iade alınabilecek KDV oluşmuşsa gerekli belgelerin teslimi sonrası iade olarak talep edilebilecektir.

Ancak uygulamada işler her zaman planlandığı olamayabilmektedir. İhracatçı çeşitli nedenlerle üç aylık süre içinde malı imalatçıya iade edebilmektedir. Ya da ihraç edilen mal yurt dışındaki alıcı tarafından ihracatçıya iade edilebilme, buna bağlı olarak ihracatçıda imalatçıya malı iade edebilmektedir. Çalışmamızda ihraç kaydıyla satılan bir malın ihraç edilmeden ihracatçı tarafından imalatçıya iade edilmesi ile ihraç edilen malın yurt dışından geri gönderilmesi neticesinde ihracatçı tarafından imalatçıya iade edilmesi halleri KDV mevzuatımız açısından incelenecek ve süreçler muhasebe kayıtlarıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

2. İHRACATÇI TARAFINDAN MALIN İHRAÇ EDİLMEYEN ÖNCE İADE EDİLMESİ

2.1. Malın satın alındığı ay içinde iade edilmesi

Maliye Bakanlığı tarafından verilen 30.04.2003 tarihli bir özelgede (özelgenin tam metni yazımızın sonunda yer almaktadır), "...ihraç kaydıyla teslim edilen malların teslim edildiği vergilendirme döneminde ihracatçı tarafından iade edilmesi halinde 35. maddedeki şartlar dahilinde düzeltme işlemleri yapılacaktır..." görüşüne yer verilmiştir. KDV Kanununun 35. maddesinde "Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır." hükmü yer almaktadır.

KDV Kanunu 35. maddesi yurt içi normal teslimlerde uygulanabilecek bir hükümdür. Zira, yasa metninde açıkça "işlemi yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi...düzeltir." hükmü yer almaktadır. Oysa ihraç kayıtlı teslimde ihracatçının indirme hakkı bulunan bir vergi bulunmamaktadır, keza imalatçının da borçlandığı bir vergi bulunmamaktadır. 11/1-c gereği,

teslim edilen mallar teslim edilen ayı takip eden üç ay içinde ihraç edilemezse ve imalatçının tecil ettiği bir vergi varsa yasal gecikme faizi ile ödemek zorunda kalacaktır.

Dolayısıyla, aynı ay içinde gerçekleşen iade işleminde, ihracatçının iade faturası düzenlemesi gerekmekte; ancak bu fatura üzerinde KDV hesaplamasına gerek bulunmamaktadır.

Örnek: İmalatçı (A) 3 Ekim 2014 tarihinde 100.000 TL bedelli (KDV %18'den 18.000 TL) malı KDV Kanunu 11/1-c kapsamında ihracatçı (B)'ye teslim etmiştir. Mallar 21 Ekim 2014 günü ihracatçı tarafından imalatçıya iade edilmiştir.

İmalatçının muhasebe kayıtları:

----- 03.10.2014 -----		
120 ALICILAR		100.000
192 DİĞER KDV		18.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		100.000
391 HESAPLANAN KDV		18.000

İhraç kayıtlı teslimde ait faturanın muhasebesi

----- 21.10.2014 -----		
610 SATIŞTAN İADELER		100.000
191 İNDİRİLECEK KDV		18.000
120 ALICILAR		100.000
192 DİĞER KDV		18.000

İhraç kayıtlı teslim edilen malın iade faturasının muhasebesi

----- / -----

İhracatçının muhasebe kayıtları

----- 03.10.2014 -----		
153 TİCARİ MALLAR		100.000
320 SATICILAR		100.000

İhraç kaydıyla alınan malın muhasebesi

----- 21.10.2014 -----		
320 SATICILAR		100.000
153 TİCARİ MALLAR		100.000

İhraç kaydıyla alınan malın iadesi

----- / -----

2.2. Malın satın alındığı aydan sonra iade edilmesi

İhraç kaydıyla imalatçılardan alınan malların bir kısmının ihraç edilmemesi ve ihraç edilemeyen bu malların iade edilmesi halinde, ihracatçılar, imalatçılara iade edilen mallara ait fatura düzenleyecekler ve bu faturada KDV'yi göstereceklerdir. Bu vergi, malın iade edildiği dönem beyannamesinde hesaplanan vergi olarak beyan edilecektir. Ayrıca alış faturasında gösterilen ancak, ihracatçı tarafından ödenmeyen KDV'nin iade edilen mala isabet eden kısmı, bu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde indirilecek vergi olarak gösterilecektir. İmalatçılar tarafından ihraç edilmek şartıyla teslim edilen ancak ihraç edilmediği için iade edilen mallar dolayısıyla tecil edilen KDV tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren hesaplanacak gecike zammı ile birlikte ödenecektir. İmalatçılar, ihracatçıdan tahsil etmedikleri halde vergi dairesine ödedikleri KDV'yi, satış faturasına dayanarak ihracatçıdan tahsil edebilirler. Öte yandan, imalatçılar daha önce ihraç kaydıyla satışını yaptıkları mallardan iade edilen kısım ile ilgili olarak ihracatçılar tarafından kesilen faturada gösterilen KDV'yi, bu kez indirilecek vergi olarak beyan edeceklerdir. İhraç kaydıyla teslim yapılan dönem KDV beyannamesinde imalatçının iade edilebilecek KDV'si oluşmuşsa vergi dairesi bu iadeyi yapmayacak ve başkaca bir müeyyide uygulamayacaktır. Her iki halde de imalatçı firma ödemek zorunda kaldığı vergi ve gecikme zammını veya iadesinden mahrum kaldığı KDV'nin kendisine tediye edilmesini ihracatçıdan isteyebilecektir.¹

İhraç kayıtlı teslimi diğer normal yurt içi teslimlerden ayıran en önemli özellik, faturada KDV gösterildiği halde bu KDV'nin alıcıdan tahsil edilmemesi; mal süresi içinde ihraç edilirse tecil edilen bir vergi varsa bunun terkin edilmesi veya iade edilebilecek bir vergi oluşmuşsa da bunun imalatçıya iade edilmesidir. Kanunun 11/1-c bendinde yer verilen şartların ihlal edilmesi halinde bu özellikli şartlar ortadan kalkmakta ve konu normal bir teslim dönmedir. Zira, tecil edilen vergi gecikme zammı bile birlikte imalatçı tarafından vergi dairesine ödenmektedir. Şartlar ihlal edildiğinden ve işlemin mahiyeti de normal bir mal teslimine dönüştüğünden, iade faturasında KDV hesaplanması gerekmektedir. Bir diğer söyleyişle, karşılıklı ve faturalaşma ve muhasebe kayıtları neticesinde, ihracatçı KDV ödeyerek bir mal almış gibi olacak, imalatçıda KDV tahsil ederek sattığı bir malı geri iade almış gibi olacaktır. Çalışmamızın sonunda tam metnini verdiğimiz özeldede de “...iadenin daha sonraki dönemlerde yapılması halinde ise fatura düzenlenecek ve düzenlenen faturada %18 KDV hesaplanacaktır. Hesaplanan bu KDV tarafınızdan ödenerek takvim yılı aşılmamak kaydıyla kanuni defterlerinize kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılabilecektir.” açıklaması yer almaktadır.

Örnek: İmalatçı (A) 3 Ekim 2014 tarihinde 100.000 TL bedelli (KDV %18'den 18.000 TL) malı KDV Kanunu 11/1-c kapsamında ihracatçı (B)'ye teslim etmiştir. Mallar 21 Kasım 2014 günü ihracatçı tarafından imalatçıya iade edilmiştir.

İmalatçının muhasebe kayıtları:

-----	03.10.2014	-----
120 ALICILAR		100.000
192 DİĞER KDV		18.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		100.000

¹ Şükür Kızılot, “Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması”, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, sayfa: 721-722
Mehmet MAÇ, “KDV-5” (E-kitap) www.bdo.com.tr, Madde -11 kısmı, 3.11 ve 3.13 no.lu başlıklar

391 HESAPLANAN KDV 18.000

İhraç kayıtlı teslim ait faturanın muhasebesi

----- 31.10.2014 -----
391 HESAPLANAN KDV 18.000

392 DİĞER KDV 18.000

Ödenecek KDV'nin tecil edilmesi

----- 21.11.2014 -----
610 SATIŞTAN İADELER 100.000

191 İNDİRİLECEK KDV 18.000

120 ALICILAR 118.000

İhraç kayıtlı teslim edilen malın iade faturasının muhasebesi

----- 21.11.2014 -----
392 DİĞER KDV 18.000

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER 1.000
VE ZARARLAR

102 BANKALAR 19.000

Tecil edilen verginin gecikme zammı ile ödenmesi

----- 21.11.2014 -----
120 ALICILAR 19.000

192 DİĞER KDV 18.000

679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR 1.000
VE KARLAR

Ödenen KDV'nin ve gecikme zammının ihracatçıya fatura edilmesi

----- 21.11.2014 -----
100 KASA 1.000

120 ALICILAR 1.000

Gecikme zammı bedelinin ihracatçıdan tahsil edilmesi

----- / -----

İhracatçının muhasebe kayıtları

----- 03.10.2014 -----
153 TİCARİ MALLAR 100.000

320 SATICILAR 100.000

İhraç kaydıyla alınan malın muhasebesi

----- 21.11.2014 -----

320 SATICILAR	118.000	
153 TİCARİ MALLAR		100.000
391 HESAPLANAN KDV		18.000
İhraç kaydıyla alınan malın iade edilmesi		
----- 21.11.2014-----		
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI	1.000	
GİDER VE ZARARLAR		
320 SATICILAR		19.000
İade edilen mala ilişkin KDV ve gecikme zammı		
----- 21.11.2014-----		
320 SATICILAR	1.000	
100 KASA		1.000
Gecikme zammının imalatçıya ödenmesi		
----- / -----		

3. İHRAÇ EDİLEN MALIN GERİ GELMESİ VE İHRACATÇI TARAFINDAN İMALATÇIYA İADE EDİLMESİ

Tecil terkin kapsamında ihraç kayıtlı olarak satın alınan ve yurtdışı edilen malın geri gelmesi halinde, ihracatçıya düzenlenen faturada gösterilen ancak tahsil edilmeyen KDV ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesi gerekmektedir. Bu durumda ihracatçı tarafından ödenen KDV gecikme zammı hesaplanmaksızın terkin veya iade edilebilecektir. Bu şekilde geri gelen mallar ihracatçılar tarafından imalatçılara, tedarikçilere veya yurtiçindeki üçüncü şahıslara teslim edilebilecektir. Bu teslimler genel hükümler çerçevesinde KDV'ne tabi olacaktır.²

26.04.2014 tarihinde yayımlanan ve 1.5.2014'de yürürlüğe giren yeni KDV Genel Uygulama Tebliğinin "**II/A-8.11- İhrac Kaydıyla Teslim Edilerek İhrac Edilen Malların Geri Gelmesi**" başlıklı bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

*"3065 sayılı Kanununun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelmesi halinde, ithalat istisnasından faydalanılabilmesi için, **ihracatçıya düzenlenen faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen KDV'nin ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi gerekir.***

İhraç edilip geri gelen mallar ile ilgili KDV, 3065 sayılı Kanununun (11/1-c) maddesi gereğince, ihracatçı tarafından imalatçıya ödenmeyip, tecil ve terkin edilmişse ihracat istisnasından faydalanılan miktar, imalatçı satış bedeline göre hesaplanıp ihracatçı tarafından ödenmeyen tutar olur.

² Bünyamin Öztürk – Zekai Özcan; "İhracat ve İhraç Kayıtlı Satışlar", Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, Sayfa: 115

Kemal Oktar, "KDV İstisnalar&İadeler", Savaş Yayınevi, 9. Baskı, Sayfa: 43-44

Bu durumda, 3065 sayılı Kanununun (11/1-c) maddesi uyarınca fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı tarafından ödenmeyen KDV tutarının, ilgili gümrük idaresine ödendiğinin ihraç kaydıyla mal teslim eden tarafından tevsiki şartıyla, gecikme zammı aranmaksızın bahse konu madde kapsamında terkin veya iade işlemleri yerine getirilir.

İhracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenen KDV tutarları, ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

Geri gelen malların ihracatçılar tarafından imalatçılara, tedarikçilerine ya da yurtiçindeki üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir."

4. SONUÇ

İhraç kaydıyla teslim edilen malın aynı vergilendirme dönemi (aynı ay) içinde iade edilmesi halinde henüz KDV beyannamesine yansıyan bir işlem olmadığından ihracatçı tarafından düzenlenecek iade faturasında KDV gösterilmesine gerek bulunmamaktadır. İmalatçıda kendi kayıtlarında satış iadesi kaydı yapacak ve 192 hesabı da ters kayıt ile kapatacaktır.

İadenin daha sonraki aylarda olması halinde ise artık KDV beyannamesine yansıyan bir işlem bulunmaktadır. Bu mal süresi içinde ihraç edilemezse imalatçı tahsil etmediği KDV'yi gecikme zammı ile birlikte vergi dairesine ödemek zorundadır. Ya da iade imkânından mahrum kalacaktır. Her iki halde de ödediği bedeli ya da mahrum kaldığı bedeli ihracatçıdan isteme hakkı bulunmaktadır. İhracatçının bu malı iade etmesi halinde ise artık işlem 11/1-c mahiyetindeki özelliğini kaybedip normal bir mal teslimine dönüştüğünden, karşılıklı faturalaşmalar ve muhasebe kayıtları neticesinde; imalatçı KDV'li sattığı malı iade alıyormuş, ihracatçı ise KDV'li satın aldığı bir malı iade ediyormuş sonucuna ulaşmalıdır.

İhraç edilen bir mal geri geliyorsa, ihracatçı ithalat istisnasından yararlanabilmek için ihraç kayıtlı aldığı vakit ödemediği KDV'yi gümrük idaresine ödeyecek, imalatçı ise bu ödemenin yapıldığını tevsik etmek şartıyla tecil ettiği vergiyi terkin ettirebilecek ya da iade imkanı oluştuysa iade talep edebilecektir.

T.C.

İSTANBUL VALİLİĞİ

İl Defterdarlığı

Katma Değer Vergisi Gelir

Müdürlüğü

TARİH : 30.04.2003

SAYI : KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.11.2185

KONU : İhraç kayıtlı satılan malın iadesinde KDV'nin
ne şekilde beyan edileceği.

..... TİC LTD ŞTİ

İlgi dilekçeniz ile 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 11/1-c bendi kapsamında ihraç kayıtlı mal teslimi hükmüne göre düzenlemiş olduğunuz faturalarda ihracatçı firmadan KDV tahsil edilmediğini, vergi dairesinizce de ödenecek KDV'lerinin tecil edildiğini ancak bazı durumlarda ihracat gerçekleşmeden (3 aylık süre dolmadan) ihracatçı firma tarafından ihraç kayıtlı teslim ettiğiniz malların iade edilebildiğini, ihracatçı firmanın düzenlemiş olduğu iade

faturalarında KDV hesaplandığı ve bu tutarın tarafınızdan talep edildiği, fakat ihracatçı firmanın iade faturasındaki KDV tutarını beyannamelerindeki tecil edilecek KDV tutarından düştüğünü, ihracatçı firmanın iade ettiği bu mallara ait KDV'ni iade faturalarının düzenlendiği dönem KDV beyannamesinde hesaplanan KDV içinde beyan ettiğini bildirdiği, bu durumda ne tür bir işlem yapacağınız hakkında tarafımız görüşü sorulmaktadır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesine göre, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Aynı Kanununun 11/1-c bendinde;

“İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içerisinde ihraç edilmesi halinde ise tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde, tecil olunan vergi, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 Sayılı Kanununun 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammının %50 fazlası ile birlikte tahsil olunur. Ancak ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen verginin tecil edildiği tarihten itibaren 6183 Sayılı Kanununun 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edileceği.” açıklanmıştır.

Yine Kanununun “Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi” başlıklı 35. maddesinde; “Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlem den vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefler bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır” hükmü yer almaktadır.

Buna göre, firmanızca ihraç kayıtlı satılan ancak süresinde ihracı gerçekleşmediğinden ihracatçı firma tarafından iade edilen mallarla ilgili tecil edilen vergi tarafınızca, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 Sayılı Kanuna göre belirlenen gecikme zammının %50 fazlası ile birlikte vergi dairesine yatırılacaktır.

Öte yandan, ihraç kaydıyla teslim edilen malların teslim edildiği vergilendirme döneminde ihracatçı tarafından iade edilmesi halinde 35. maddedeki şartlar dahilinde düzeltme işlemleri yapılacak iadenin daha sonraki dönemlerde yapılması halinde ise fatura düzenlenecek ve düzenlenen faturada %18 KDV hesaplanacaktır. Hesaplanan bu KDV tarafınızdan ödenerek takvim yılı aşılmamak kaydıyla kanuni defterlerinize kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılabilecektir.