

İhraç Kayıtlı Teslimlerde ÖTV. ve KDV. İadesine Etkisi :

1. GİRİŞ :

Bu yazımızda öncelikle 3065 sayılı KDV. Kanunu ve 4760 sayılı ÖTV. Kanunu açısından ihraç kayıtlı teslimler ve tecil-terkin konusu ile ilgili temel hükümlere bakacak, ardından her iki kanunun birbirlerini etkileyen özelliklerini ortaya koyacak ve son olarak ÖTV.' ye tabi malların ihraç kayıtlı tesliminin KDV. İadesine etkisini tartışmaya çalışacağız.

2. TEMEL PRENSİPLER :

Bilindiği gibi 3065 sayılı KDV.' nun 11/1-c maddesinin amir hükmü şöyledir:

“İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV., 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 ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların VUK. da belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanunun 32 inci maddesi hükmü uygulanmaz.

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.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken KDV., ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek sureti ile hesaplanır.

İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilmemesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.”

Öte yandan, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu' nun “verginin tecili” başlıklı 8/2 inci maddesi aşağıdaki şekildedir:

“İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait özel tüketim vergisi, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine 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. İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi vade tarihinden itibaren 6183 sayılı kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı VUK. da belirtilen mücbir sebepler nedeni ile ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.”

Tek aşamalı bir vergi olan ÖTV., ihracatçının doğrudan doğruya ÖTV. mükelleflerinden satın aldıkları mallarda söz konusu olacaktır. Yani,

- a. (1) sayılı listedeki mallar için ithalatçılar, rafineriler, imalatçılar tarafından teslimi,
- b. Kayıt ve tescile tabi (2) sayılı listedeki mallar için motorlu araç ticareti yapanlar tarafından teslimi,
- c. Kayıt ve tescile tabi olmayan (2) sayılı liste ile (3) ve (4) sayılı listedeki malların imalatçıları tarafından tesliminde ÖTV. ve ihraç kayıtlı mal teslimi söz konusu olabilecektir.

İhracatın üç ay içerisinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Gümrük çıkış beyannamesinin onaylı örneği vergi dairesine sunulunca terkin işlemi gerçekleştirilmiş olacaktır.

KDV. ve ÖTV. sistemlerinin her ikisinde de tecil-terkin mekanizması bulunmaktadır. Ancak uygulama açısından bazı farklılıkları vardır. Genel hatları ile bu farklılıkları şu şekilde özetleyebiliriz:

- a. KDV. açısından ihraç kayıtlı teslimlerde söz konusu olabilen ek süre kavramı ÖTV. açısından uygulanmamaktadır.
- b. Ayrıca KDV. yönünden ihraç kayıtlı teslimlerde nakden ya da mahsuben iade mümkünken, bu durum ÖTV. açısından tek aşamalı bir vergi olması nedeni ile mevcut değildir.
- c. KDV. açısından ihraç kayıtlı teslimde bulunan firmanın imalatçı olma koşulu mevcutken, ÖTV. uygulamasında bu durum söz konusu değildir.

3. ÖTV. KONUSU MALIN İHRAÇ KAYITLI TESLİMİNDE MATRAH VE İADE :

3065 sayılı KDV. Kanunu' nun 24/b maddesi matraha dahil unsurlar başlığı altında, *“ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar”* demek sureti ile ÖTV.' yi de KDV. matrahı içerisine almaktadır. Bu minvalde, ÖTV.' ye tabi bir malın tesliminde, KDV. matrahı hesaplanan ÖTV. tutarını da içerecektir.

Örneğin, 500,00.- TL. üzerinden, 100 adet fırının tarihinde ihraç kayıtlı teslim edildiğini ve üç ay içerisinde fiili ihracatın gerçekleştiğini düşünelim.

i. Teslim Tutarı	:	50.000,00.- TL.
ii. ÖTV. Tutarı (i * 0.067)	:	3.350,00.- TL.
iii. KDV. Tutarı ((i+ii)*0.18)	:	9.603,00.- TL.

Bu örnekteki veriler mükellefin, başka bir hesaplanan KDV. unsurunun olmadığı ve ilgili dönemdeki KDV. indirimler toplamının 9.603,00.- TL.' nin üzerinde olduğu varsayımı altında, bu tutarın tamamı iade olarak alınabilecektir.

ÖTV. olmaması durumunda alınacak iade tutarı 9.000,00.- TL. olacakken, ÖTV. nedeni ile bu rakam 603,00.- TL. miktarında artmaktadır.

İhraç kayıtlı teslim yapıldığında bir sonuç daha ortaya çıkacak ve örneğimizdeki 3.350,00.- TL. tutarındaki tecil edilen ÖTV.' nin terkinin gerçekleştirilecektir. Peki bu yeni durumda KDV.' nin düzeltilmesi gerekecek midir?

ÖTV. Kanunu' nun 8/2 inci fıkrası ile ilgili net bir uygulama olmamakla beraber 8/1 inci fıkrası ile ilgili olarak 112 seri numaralı KDV. Genel Tebliği' nde, "*ÖTV. tutarı üzerinden hesaplanan KDV.' nin, tecil edilen ÖTV.' nin terkin olunmasının ardından fazla ve yersiz ödenen KDV. olarak dikkate alınması gerektiği*" belirtilmiştir.

4. SONUÇ :

Olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu ile ilgili VUK. 3/B fıkrası hükmü gereğince 112 seri numaralı KDV. Genel Tebliği' nin, ihraç kayıtlı teslimlerde de uygulanabileceği düşünülebilir. Bu durumda, KDV. matrahın % 6.7' sine isabet eden tutarın % 18' i (yukarıdaki örneğe göre 603,00.-TL.) fazla ve yersiz ödenen KDV. olacaktır.

Burada ilk etapta iade edilecek KDV. tutarının eksildiği düşünülebilir ancak işin esası değişmemektedir. Mükellef aynı iadeyi alma hakkına sahiptir sadece iade konusu ikiye ayrılmaktadır: İlki örneğimize göre 9.000,00.- TL.' lik KDV.' nin tecil-terkin ve iadesi; ikincisi 603,00.- TL.' lik fazla ve yersiz ödenen KDV.' nin iadesi... Ortada ne bir vergi ziyayı ne de iade eksilmesi durumu kalmayacaktır.

Kayseri, 2015.
Saygılarımızla,
YMM ŞEMSİ AZİZ ÇINAROĞLU