



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

23 EYLÜL 2024

KAPSAM

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu,
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği,
- Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 04.07.2023 Tarih ve 97726449-130[1410259917]-84525 Sayılı Özelge,
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 16.07.2012 Tarih ve B.07.1.Gib.4.34.17.01-ÖTV 8-2129 Sayılı Özelge.

1. İhraç Kayıtlı Teslimin Kapsamı

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK'nın) 11/1-(c) maddesinde; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmemektedir. Mükellefler tarafından tahsil edilmeyen ancak, ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan söz konusu vergi, vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunmaktadır. Ancak, tecil ve terkin işleminin gerçekleştirilebilmesi için temel koşul; ihraç kaydıyla teslim edilen malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesidir.
- İhracatın söz konusu şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunmaktadır. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilmektedir.
- Tecil veya terkin edilen söz konusu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından KDVK'nın 32'nci maddesi hükmü uygulanmamaktadır. Başka bir ifadeyle; KDVK'nın 11/1-(c) maddesi kapsamında ihracatçıların ihraç kayıtlı olarak teslim aldığı mallara ilişkin KDV tutarını indirim konusu yapması ve söz konusu işlem kaynaklı KDV iadesine gitmesi mümkün bulunmamaktadır.

1. İhraç Kayıtlı Teslimin Kapsamı (Devamı)

- İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamamaktadır.
- İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılmaktadır. Başka bir ifadeyle; KDV iadesi, ihraç kayıtlı teslim edilen malların fiili ihracatının yapılması ve ilgili Gümrük Çıkış Beyannamesinin kapanmasının ardından gerçekleştirilmektedir.
- İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanmaktadır.
- İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi daireleri tarafından üç aya kadar ek süre verilebilmektedir.

2. İmalatçı Tanımı

- Tecil-terkin uygulamasından “*imalatçı*” vasfını haiz satıcılar yararlanabilmekte olup, imalatçıların aşağıdaki şartları sağlaması gerekmektedir. Buna göre;
 - Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması veya Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığında alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden(üretici belgesi) herhangi birine sahip olması,
 - İlgili meslek odasına kayıtlı bulunması,
 - Üretimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırması ve gerekli araç parkına sahip olması veya kapasite raporundaki üretim altyapısına sahip olması,
- şeklinde sıralanabilecektir (KDV Genel Uygulama Tebliği (II/8.3.)).

3. İhraç Kayıtlı Mal Teslim Alan İhracatçılar Bakımından Muhasebe İşlemleri

- İhracatçılar tarafından ihraç kayıtlı olarak alınan mallar, KDV indirimi yapılmaksızın muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. İhraç kayıtlı teslim faturasında (altında “KDV Kanunu’nun 11/1-(c) maddesi uyarınca ihraç kayıtlı olarak teslim edildiğinden KDV tahsil edilmemiştir.” benzer bir not bulunan faturada) görülen KDV usulen olup, ihracatçının yapacağı muhasebe kaydını etkilememektedir.
- Söz konusu KDV, ihracatçı tarafından muhasebe kaydına alınmayacağı gibi KDV beyannamesinde de indirimler arasında gösterilmemektedir. İhracatçıların bu şekilde KDV yüklenmeksizin teslim aldığı malı, KDV hesaplamaksızın ihraç ettiği için, KDV sorunu ihracatçı açısından çözümlenmiş olmaktadır. Bu uygulamada, KDV bakımından risk ve sorumluluklar ihraç kaydıyla mal teslim edene yüklenmektedir.

Örnek 1: X Dış Ticaret A.Ş., Y San. ve Tic. A.Ş.’den 100.000,00-TL tutarında ihraç kayıtlı olarak mal teslim almış olup, ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. Buna göre;

-----XX.XX.XXXX-----

153 Ticari Mallar	100.000,00	
	320 Satıcılar	100.000,00

-----XX.XX.XXXX-----

X Dış Ticaret A.Ş. ihraç kayıtlı olarak teslim aldığı malların tamamını satın aldığı tarihin ertesi ay başından itibaren 3 ay içerisinde 5.000 USD karşılığı 1 \$ = 32,08 kurundan 160.400,00-TL tutarından ihraç etmiş olup, ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. Buna göre;

-----XX.XX.XXXX-----

120 Alıcılar	160.400,00	
	601 Yurtdışı Satışlar	160.400,00

-----XX.XX.XXXX-----

4. İhraç Kayıtlı Mal Teslim Eden İmalatçılar Bakımından Muhasebe İşlemleri

- KDVK'nın 11/1-(c) maddesi uyarınca yapılan teslimlerde fatura KDV'li olarak kesilmekle beraber faturanın altına; *“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-(c) maddesi hükümlerine göre ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden Katma Değer Vergisi tahsil edilmemiştir”* ibaresi yazılmakta olup, ihracatçıdan tahsil edilmeyecek olan KDV'nin tahakkuk tutarına dahil edilebilmesini teminen, diğer teslim KDV'leri ile birlikte KDV beyannamesinde, teslim KDV'si olarak gösterilmektedir.
- Öyle ki, indirimlerden sonra kalan ödenecek KDV tutarının ihraç kayıtlı teslim KDV tutarına eşit veya daha yüksek çıkması durumunda, KDV tahakkukunun ihraç kayıtlı teslim KDV'si kadarlık kısmı, faizsiz olarak tecil edilmektedir. Tecil olunan ilgili vergi tutarı, ihracatın gerçekleştiği ispat edildiğinde terkin olunmaktadır.
- Mali idarenin, tahsilinden vazgeçtiği vergiyi beyana ve tecile konu ettirmekteki maksadı; ihracatın gerçekleşme durumunu izlemek ve ihracat gerçekleşinceye kadar, vergiyi emniyet altında tutmaktır. İhraç kaydıyla mal teslim eden imalatçının ilgili aydaki KDV beyannamesinde, indirim fazlalığı dolayısıyla ödenecek KDV'si çıkmamışsa, başka bir ifadeyle devreden KDV'si varsa ihraç kayıtlı teslim faturasındaki KDV'nin ihracat gerçekleştiğinde, nakden veya mahsuben iadesi veya daha sonraki aylara indirim hakkı olarak devretmesi mümkün bulunmaktadır.

4. İhraç Kayıtlı Mal Teslim Eden İmalatçılar Bakımından Muhasebe İşlemleri (Devamı)

Örnek 2: Y San. ve Tic. A.Ş. imal ettiği mallardan 100.000,00+%20 KDV tutarındaki kısmını X Dış Tic. A.Ş.'ye ihraç kayıtlı olarak satmış olup, ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. Buna göre;

-----XX.XX.XXXX-----

120 Alıcılar	100.000,00		
192 Diğer KDV	20.000,00		
	600 Yurtiçi Satışlar	100.000,00	
	391 Hesaplanan KDV	20.000,00	

-----XX.XX.XXXX-----

a. İhraç Kayıtlı Teslim Sonucunda Tecil ve Ödeme Çıkması Durumunda Ay Sonu KDV Tahakkuk Kaydı;

-----XX.XX.XXXX-----

391 Hesaplanan KDV	50.000,00		
	191 İndirilecek KDV	10.000,00	
	392 Diğer KDV	20.000,00	
	360 Ödenecek Vergiler ve Fonlar	20.000,00	

-----XX.XX.XXXX-----

İhracat gerçekleşip terkin işlemi tamamlandığında yapılan muhasebe kaydı;

-----XX.XX.XXXX-----

392 Diğer KDV	20.000,00		
	192 Diğer KDV	20.000,00	

-----XX.XX.XXXX-----

4. İhraç Kayıtlı Mal Teslim Eden İmalatçılar Bakımından Muhasebe İşlemleri (Devamı)

b. İhraç Kayıtlı Teslim Sonucunda Sadece Tecil Çıkması Durumunda Ay Sonu KDV Tahakkuk Kaydı;

-----XX.XX.XXXX-----

391 Hesaplanan KDV	50.000,00	
191 İndirilecek KDV		30.000,00
392 Diğer KDV		20.000,00

-----XX.XX.XXXX-----
İhracat gerçekleşip terkin işlemi tamamlandığında yapılan muhasebe kaydı;

-----XX.XX.XXXX-----

392 Diğer KDV	20.000,00	
192 Diğer KDV		20.000,00

c. İhraç Kayıtlı Teslim Sonucunda Tecil ve İade Çıkması Durumunda Ay Sonu KDV Tahakkuk Kaydı;

-----XX.XX.XXXX-----

391 Hesaplanan KDV	50.000,00	
191 İndirilecek KDV		40.000,00
392 Diğer KDV		10.000,00

-----XX.XX.XXXX-----
İhracat gerçekleşip terkin işlemi tamamlanıp kalan kısmın iadesi istendiğinde yapılan muhasebe kaydı;

-----XX.XX.XXXX-----

392 Diğer KDV	10.000,00	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	10.000,00	
192 Diğer KDV		20.000,00

-----XX.XX.XXXX-----

4. İhraç Kayıtlı Mal Teslim Eden İmalatçılar Bakımından Muhasebe İşlemleri (Devamı)

d. İhraç Kayıtlı Teslim Sonucunda İade Çıkması Durumunda Ay Sonu KDV Tahakkuk Kaydı;

-----XX.XX.XXXX-----

391 Hesaplanan KDV	50.000,00	
191 İndirilecek KDV		50.000,00

-----XX.XX.XXXX-----
İhracat gerçekleşip iade talebinde bulunulduğunda yapılan muhasebe kaydı;

-----XX.XX.XXXX-----

136 Diğer Çeşitli Alacaklar	20.000,00	
192 Diğer KDV		20.000,00

e. İhraç Kayıtlı Teslim Sonucunda İade ve Devir Çıkması Durumunda Ay Sonu KDV Tahakkuk Kaydı;

-----XX.XX.XXXX-----

391 Hesaplanan KDV	50.000,00	
190 Devreden KDV	10.000,00	
191 İndirilecek KDV		60.000,00

-----XX.XX.XXXX-----
İhracat gerçekleşip iade talebinde bulunulduğunda yapılan muhasebe kaydı;

-----XX.XX.XXXX-----

136 Diğer Çeşitli Alacaklar	20.000,00	
192 Diğer KDV		20.000,00

-----XX.XX.XXXX-----

5. İhraç Kayıtlı Teslimin Beyanı

- İhraç kaydıyla teslimin beyanı için teslimin yapıldığı dönem 1 no.lu KDV beyannamesinde “*Matrah*” kulakçığına yapılan kayıt sonucu “*Ödenecek KDV*” çıkmaması halinde, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tamamı “*İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV*” satırında yer almaktadır.
- Tahsil edilmediği halde beyan edilen bu verginin tecil-terkin ve/veya iade yoluyla telafi edilmesi ise “*İhraç Kaydıyla Teslimler*” kulakçığının “*İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim*” tablosuna yapılacak kayıtlar ile “*İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV*” tutarı ve/veya “*Sonuç Hesapları*” kulakçığının “*Tecil Edilecek KDV*” satırında yer alacak verilere dayanılarak sağlanmaktadır.
- Genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi, beyannamede “*Matrah*” kulakçığının “*Tevkifat Uygulanmayan İşlemler*” tablosunda (%20) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilmektedir. Aynı beyannamenin “*İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim*” tablosunun “*İşlem Türü*” listesinden “701” kod numaralı satır seçilir ve satırın “*Teslim Bedeli*” sütununa KDV hariç teslim bedeli girilip (%20) oranı seçilmektedir. İşleme ait KDV, beyanname programı tarafından hesaplanmakta ve aynı tutar, “*Yüklenilen KDV*” sütununa da aktarılmaktadır. Bu nedenle genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde söz konusu tablonun “*Yüklenilen KDV*” sütununa mükellefler tarafından giriş yapılmamaktadır.

5. İhraç Kayıtlı Teslimin Beyanı (Devamı)

- İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi ise beyannamede “*Matrah*” kulakçığının “*Tevkifat Uygulanmayan İşlemler*” tablosunda (%1) veya (%10) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilmektedir. Aynı beyannamenin “*İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim*” tablosuna, “*İşlem Türü*” listesinden “701” kod numaralı satır seçilir ve satırın “*Teslim Bedeli*” sütununa KDV hariç teslim bedeli girilip vergi oranı seçildikten sonra “*Hesaplanan KDV*” sütunu, beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır. “*Yüklenilen KDV*” sütunu ise mükellef tarafından doldurulmaktadır. Bu sütuna mükellef tarafından hesaplanacak olan ihraç kaydıyla teslimin bünyesine giren vergi tutarı yazılmaktadır.

5. İhraç Kayıtlı Teslimin Beyanı (Devamı)

- “İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosunun beyanname düzenleme programındaki görüntüsü aşağıdaki gibidir. Buna göre;

İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERE AİT BİLDİRİM			
İşlem Türü	Teslim Bedeli	Oran	Hesaplanan KDV
İHRACATI YAPILACAK NİHAİ ÜRÜNLERİN KANUNUN 11/1-c MADDESİ KAPSAMINDA TESLİMİ			0,0

İhraç Kaydıyla Teslim Bedeli Toplamı	
Tecil Edilebilir KDV	0,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV	0,00
Yurtiçi ve Yurtdışı KDV Ödenmeksizin Temin Edilen Mal Bedeli	0
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	0,00
Yüklenilen KDV	0
İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı	0

6. İhraç Kayıtlı Teslimin İadesi

- İhraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranmaktadır. Buna göre;
 - Standart iade talep dilekçesi,
 - İlgili meslek odasına üyelik belgesinin onaylı örneği (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.),
 - İmalatçı belgesi (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir),
 - İhraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi,
 - Gümrük beyannamesi çıktısı veya listesi (serbest bölge işlem formu veya özel fatura örneği),
 - Gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgisine ilişkin kayıt bulunmaması halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan alınan onaylı yazı (Bu yazıda; ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısının, belgeyi talep eden imalatçının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, ihraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarının gösterilmesi gerekmektedir),
 - İhraç kayıtlı teslimin yapıldığı döneme ait indirilecek KDV listesi, şeklinde sıralanabilecektir.

6. İhraç Kayıtlı Teslimin İadesi (Devamı)

6.1. Mahsuben İade

- Mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimlerinden kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilmektedir.

6.2. Nakden İade

- Mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimlerinden kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilmektedir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilmektedir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilmekte ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülmektedir.

7. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Özellikli Durumlar

7.1. İhracatın Gerçekleşmemesi

- İhracatçıların ihraç kaydıyla aldıkları malları hiç ihraç edememeleri ya da süresinden sonra ihraç etmeleri durumunda, ihraç kaydıyla yapılan teslim mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine dönüşmektedir. Bu durumda, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan ve tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte imalatçıdan tahsil olunmaktadır. Ancak, ihraç kaydıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanun'da belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil olunmaktadır.
- İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihracatının gerçekleşmemesi üzerine imalatçının ödediği vergi için ihracatçıya rücu etmesi halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin hesaplanan KDV, ihracatçı açısından ihracatın gerçekleşmesi gereken sürenin (ek süre verilmişse bu süre) sonu itibarıyla indirilebilir hale gelmektedir. Bu kapsamda, ihracatçının süresinde ihraç edemediği mallara yönelik olarak imalatçıya ödediği KDV'yi en erken ihraç süresinin (ek süre verilmişse bu süre) sona erdiği tarihi takip eden günün dahil olduğu dönem içinde ve nihai olarak o dönemi kapsayan takvim yılını takip eden takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması mümkündür. Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar, ihracattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilmektedir.

7. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Özellikli Durumlar

7.1. İhracatın Gerçekleşmemesi (Devamı)

- Konuya ilişkin Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.07.2023 tarih ve 97726449-130[1410259917]-84525 sayılı özelgede; ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracatının gerçekleşmemesi halinde, ihracatçıdan tahsil edilmeyen KDV için ihracatçı firmaya fatura düzenlemek suretiyle rücu edilebilecek olup, söz konusu faturada; **ihraç kaydıyla teslim nedeniyle düzenlenen ilk faturaya atıf yapıp teslim bedeline yer verilmeyerek, sadece bu teslimle ilişkin KDV tutarı gösterileceği belirtilmiştir.**
- İhraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçının, imalatçı vasfını taşımadığının anlaşılması durumunda, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin olarak hesaplanan vergi ihracatçı tarafından ihraç kaydıyla teslim yapıldığı takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirilebilmektedir.

7. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Özellikli Durumlar

7.1. İhracatın Gerçekleşmemesi (Devamı)

- Bunun yanı sıra, ihracatçının ihraç kayıtlı olarak teslim aldığı malların ihracatını gerçekleştiremeyip imalatçı mükellefe malları iade etmek istemesi durumuna ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 16.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-ÖTV 8-2129 sayılı özelgede;

➤ İmalatçı açısından;

- İhraç kaydıyla teslimde bulunulan vergilendirme döneminde "*Tevkifat Uygulanmayan İşlemler*" tablosunda yurt içi satışlarla birlikte beyan edilip, vergisi zamanında tarh ve tahakkuk ettirildiğinden ilgili döneme ait KDV beyannamesinde herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmadığı, iade edilen mallara ait daha önce hesaplanan KDV'nin ise malların geri geldiği vergilendirme dönemine ait 1 no.lu KDV beyannamesinin "*İndirimler*" kulakçığı altındaki "*103*" kod numaralı "*Satıştan İade Edilen, İşlemi Gerçekleşmeyen veya İşleminden Vazgeçilen Mal ve Hizmetler Nedeniyle İndirilmesi Gereken KDV*" satırına yazılarak yeniden indirim hesaplarına alınmak suretiyle düzeltileceği belirtilmiştir.

➤ İhracatçı açısından;

- İhracatçı tarafından ihraç kaydıyla alınmakla birlikte süresi içinde ihraç edilmeyen malların süresinin dolduğu vergilendirme döneminde imalatçıya iade edilmesi durumunda, daha önce söz konusu işleme ait KDV'nin indirim hesaplarına alınmadığı hususu da göz önünde bulundurularak, KDVK'nın 35'inci maddesi çerçevesinde defter kayıt ve belgeler üzerindeki gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmekte olup, bu iade işlemi için bir iade faturası düzenlenmesine ve KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

7. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Özellikli Durumlar

7.1. İhracatın Gerçekleşmemesi (Devamı)

- Konuya ilişkin Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.07.2023 tarih ve 97726449-130[1410259917]-84525 sayılı özelgede; ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracatının gerçekleşmemesi halinde, ihracatçıdan tahsil edilmeyen KDV için ihracatçı firmaya fatura düzenlemek suretiyle rücu edilebilecek olup, söz konusu faturada; **ihraç kaydıyla teslim nedeniyle düzenlenen ilk faturaya atıf yapıp teslim bedeline yer verilmeyerek, sadece bu teslimle ilişkin KDV tutarı gösterileceği belirtilmiştir.**
- İhraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçının, imalatçı vasfını taşımadığının anlaşılması durumunda, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin olarak hesaplanan vergi ihracatçı tarafından ihraç kaydıyla teslim yapıldığı takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirilebilmektedir.

7. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Özellikli Durumlar

7.2. İmalatçı Lehine Matrahta Değişiklik Meydana Gelmesi

- İhracatçıların yurtdışına teslim ettiği mal karşılığında aldıkları vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımı destekleme primleri üzerinden KDV hesaplanması söz konusu değildir. İhracatçılar tarafından, ihraç kaydıyla mal aldıkları imalatçılara, malın satın alındığı dönemden ve ihracattan sonra reklamasyon, vergi iadesi, kur farkı, kaynak kullanımı destekleme primi, faiz vb. unsurların kısmen veya tamamen aktarılması KDVK'nın 20'nci maddesine göre ihraç kaydıyla teslim bedeline dahildir. İhraç kaydıyla teslimlerde, teslim tarihinden sonra ortaya çıkan ve ihracatçılar tarafından imalatçılara yapılan ödemelerde, **imalatçı tarafından ihracatçı adına ödeme tutarı üzerinden bir fatura düzenlenmekte ve söz konusu faturada; ödemenin mahiyeti ayrı ayrı belirtilmekte, malın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanmakta, bu KDV tutarının tahsil edilmediğine dair bir açıklama yazılmakta, ödemenin kaynağı olan ilk ihraç kaydıyla teslim faturasına ve ihracata ilişkin gümrük beyannamesine tarih ve numara belirtilmek suretiyle atıfta** bulunmaktadır. İmalatçı, faturada gösterdiği KDV'yi, fatura tarihini içine alan döneme ait KDV beyannamesinde hem hesaplanan hem de indirilecek KDV olarak beyan etmektedir. **Hesaplanan KDV'nin beyanında, "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" tablosunda malın tabi olduğu orana ilişkin satır kullanılmaktadır. İndirim beyanında ise "İndirimler" tablosunun "Bu Döneme Ait İndirilecek KDV" satırı kullanılmaktadır. İhracatçı ise ihraç kaydıyla teslimde olduğu gibi, bu faturada belirtilen ancak, imalatçıya ödenmeyen KDV'yi indirim konusu yapamayacağından KDV beyannamesine dahil etmemektedir.**

7. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Özellikli Durumlar

7.3. İmalatçı Aleyhine Matrahta Değişiklik Meydana Gelmesi

- KDVK'nın 11/1-(c) maddesinde, ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek katma değer vergisinin, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır.
- **İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanmamaktadır. 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 yazılmaktadır. Ayrıca, **söz konusu faturada, imalatçı tarafından düzenlenen faturanın tarih ve sayısına yer verilmektedir. 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. Ancak, iade talep dilekçesinin verildiği tarihten sonra imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarına ilişkin olarak iade hesabında herhangi bir düzeltme yapılmamaktadır.** İhraç edilen mallar için yurtdışındaki firmalar tarafından sunulan yurtdışında ifa edilen ve yurtdışında yararlanılan mümessillik, pazarlama, reklâm vb. hizmetler verginin konusuna girmemektedir. Bu nedenle, KDV'nin konusuna girmeyen hizmetler karşılığında ödenen bedellerin ihracatçı tarafından imalatçılara aynen aktarılmasında da KDV hesaplanmamaktadır.

7. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Özellikli Durumlar

7.4. Bedelsiz İhracatta Tecil-Terkin Uygulaması

- Bedelsiz olarak yurtdışına gönderilen malların KDVK'nın 12/(1)'inci maddesindeki şartlar çerçevesinde gümrük beyannamesi ve ilgili makamlardan (Ekonomi Bakanlığı, Gümrük İdaresi, İhracatçı Birlikleri gibi) alınan izin yazısı ile tevsiki şartıyla ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Bu malların imalatçıları tarafından ihracatçılara tesliminde KDVK'nın 11/1-(c) maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanabilmektedir.

7.5. İhraç Kaydıyla Teslim Edilerek İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

- KDVK'nın 11/1-(c) maddesi kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanunu'nun 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 gerekmektedir. İhraç edilip geri gelen mallar ile ilgili KDV, KDVK'nın 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 olmaktadır.** Bu durumda, KDVK'nın 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 getirilmektedir.** **İhracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenen KDV tutarları, ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilmektedir. Geri gelen malların ihracatçılar tarafından imalatçılara, tedarikçilerine ya da yurtiçindeki üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.**



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

SAYGILARIMIZLA

Sitemizde(cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmalcilik kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arazi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.