



İhraç Kayıtlı Satışlarda ÖTV'ye İsbet Eden KDV İadesi

VAT Refund Calculated Over SCT in Export Registered Sales

Bilal GEREKAN

Prof.Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Trabzon, Türkiye

ÖZET

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda istisna ve iade hükümleri çeşitli başlıklarda açıklanmıştır. Bu başlıklardan biri de ihracat kayıtlı satışlar kapsamında ortaya çıkan istisna ve iadelerdir. İhracatı teşvik amacıyla yürütülen bu uygulama, ihracatçı üzerindeki Katma Değer Vergisi (KDV) yükünü azaltmaktadır. İade sürecinin, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hayata geçirilen çeşitli projelerle anlamlı bir şekilde kısaltıldığı bilinmektedir. İhraç kayıtlı satışlarda iade sürecinin kısaltılması gerek ihracatçı gerekse onlara mal tedarik eden imalatçı işletmelere büyük kazanımlar sağlamaktadır. Bu çalışmada, ihracat kayıtlı satışların KDV iadesinde Özel Tüketim Vergisine (ÖTV) isabet eden kısım ele alınmıştır. Literatürde, KDV iadesi konusunda birçok çalışma olmakla birlikte ÖTV'ye isabet eden KDV iadesi hakkında yeterli sayıda çalışma bulunmamaktadır. Çalışma, bu boşluğu gidermek amacıyla ele alınmıştır. Konu, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından ele alınan 146207 sayılı iç yazı kapsamında değerlendirilmiştir. İç yazıya göre mükellefe ait KDV iadelerinde, iade edilecek tutar içinde ÖTV'ye isabet eden kısım varsa bu kısım mükellefe ödenmemektedir. Ancak, toplam iade tutarından söz konusu kısım düşüldükten sonra tespit edilecek kalan tutarın mükellefe iadesi yapılmaktadır. ÖTV'ye isabet edip de iade edilmeyen kısım ise ihracatın gerçekleştiği dönemde indirim konusu yapılabilmektedir. Çalışmada, uygulamaya yönelik yol gösterici olması bakımından farklı durumlarda yapılması gereken hesaplama ve muhasebe kayıtlarının nasıl olacağı ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: İhraç kayıtlı satış, KDV iadesi, ÖTV'ye isabet eden KDV iadesi

ABSTRACT

Exemption and refund provisions in the Value Added Tax Law No. 3065 are explained under various titles. One of this title is the exceptions and returns that occur within the scope of export registered sales. This practice, which is carried out with the aim of promoting exports, reduces the Value Added Tax (VAT) burden on the exporter. The refund process has been shortened significantly with various projects implemented by the Turkish Revenue Administration. The shortening of the refund process in export registered sales provides great benefits to both the exporter and the manufacturing enterprises that supply goods to them. In this study, VAT refund calculated over Special Consumption Tax (SCT) in export registered sales is discussed. Although there are many studies on VAT refund in the literature, there are not enough studies on VAT refund calculated over SCT. The study aims to fill this gap. The subject has been evaluated within the scope of the internal letter numbered 146207, handled by the Istanbul Tax Office under the Turkish Revenue Administration. According to the internal letter, in VAT refunds of the taxpayer, if there is a part calculated over the SCT within the amount to be refunded, this part is not paid to the taxpayer. However, after deducting this part from the total refund amount, the remaining amount is refunded to the taxpayer. The part that calculated over SCT but is not returned can be deducted in the period of export. In the study, it is explained in detail how the calculation and accounting records that need to be made in different situations will be done in order to guide the application.

Keywords: Export registered sales, VAT refund, VAT refund calculated over SCT

1. GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda istisna hükümleri çeşitli maddelerde ele alınarak açıklanmıştır. Bu maddelerden biri de ihracat kayıtlı satışlar kapsamında ortaya çıkan istisna hükümleridir. Esas olarak ihracatı teşvik amacıyla yürütülen bu uygulamada ihracatçı üzerindeki KDV yükünün azaltılması hedeflenmektedir.

KDV iadesi, gerek mükellef gerekse vergi dairesi bakımından bir dizi işlem sonucunda gerçekleştirilmektedir. Gelir İdaresi tarafından otomasyon sistemlerinin kullanılmasıyla birlikte KDV iadesi hususunda hem denetimlerin etkinliği artmış hem de iade süreci anlamlı bir şekilde kısaltılmıştır. İhracat istisnası açısından değerlendirildiğinde bu sürecin kısaltılması, gerek ihracatçı işletmelere gerekse onların tedarikçisi olan imalat işletmelerine önemli kazanımlar sağlamıştır.

Bu çalışmada, ihracat kayıtlı satışların KDV iadesinde ÖTV'ye isabet eden kısım ele alınmış ve konu Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından ele alınan iç yazı kapsamında değerlendirilmiştir. Bu kapsamda, iade tutarının ne şekilde hesaplanacağı ve muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiği üzerinde durulmuştur. Literatür incelendiğinde, KDV iadesi konusunda birçok çalışma olmakla birlikte ÖTV'ye isabet eden KDV iadesi hakkında yeterli sayıda çalışmaya rastlanılmamıştır. Çalışma, bu boşluğu gidermek amacıyla ele alınmış olup çalışmada, uygulamaya yönelik yol gösterici olması bakımından mükellefler açısından ortaya çıkabilecek farklı durumlarda yapılması gereken hesaplama ve muhasebe kayıtlarının nasıl olacağı ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Çalışmada ilk olarak ihracat kayıtlı satışlarda KDV iadesi konusu ele alınmış sonra, ihracat kayıtlı satışlar kapsamında ortaya çıkan iadelerde KDV'nin ÖTV'ye isabet eden kısmı konusunda nasıl bir yol izlenmesi gerektiği Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından ele alınan iç yazı kapsamında değerlendirilmiştir. Daha sonra konuyla ilgili ortaya çıkabilecek farklı durumlar açısından hesaplama ve muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiği örnek uygulama ile açıklanmıştır. Çalışma, sonuç ve değerlendirme başlığı ile sonlandırılmıştır.

2. İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARDA KDV İADESİ

Katma Değer Vergisi'nden *istisna* tutulan başlıklar 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11, 13, 14, 15, 16 ve 17. maddelerinde belirtilmiştir. Söz konusu Kanun'un; 11. Maddesinde *Mal ve Hizmet İhracatı*, 13. Maddesinde *Araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlar*, 14. Maddesinde *Transit taşımacılık*, 15. Maddesinde

Diplomatik istisnalar, 16. Maddesinde *İthalat istisnası* ve 17. Maddesinde *Sosyal ve askeri amaçlı istisnalar* açısından KDV'den istisna tutulan işlemler açıklanmıştır. Aynı kanunun 32. Maddesinde ise istisna tutulan işlemler kapsamında Katma Değer Vergisi'nin mükellefe *iade* edilmesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11. maddesinde *mal ve hizmet ihracatıyla* ilgili istisna kapsamındaki işlemler sırasıyla aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

- ✓ İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler (*I-a*),
- ✓ Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak, Türkiye dışına götürdükleri mallara ait teslimler (*I-b*),
- ✓ İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından ihracatçılara yapılan teslimler (*I-c*).

İhracatla ilgili KDV'den istisna sayılan işlemler içinde imalatçı işletmeler açısından ön plana en fazla çıkımı Md.11/1-c'de açıklanan *ihraç kayıtlı satışlardır*. İhraç kayıtlı satış için; ihracat kaydıyla satış veya ihraç kaydıyla satış ifadeleri de kullanılmaktadır.

İhraç kayıtlı satışta amaç, imalatçıdan mal satın alan ihracatçının KDV yüklenmesinin önüne geçmektir. Nitekim imalatçı, yaptığı satış kapsamında ihracatçıdan KDV talep etmemektedir. Bu durum, imalatçı tarafından ihracatçıya yapılan satış kapsamında düzenlenen faturada "3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-c maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir" ifadesi eklenerek belirtilmektedir (Özmen ve Tunç, 2019: 717).

İmalatçılar tarafından tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, Vergi Dairesi'nce tarh ve tahakkuk ettirilerek *tecil olunur (ertelenir)*. Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ayın başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi *terkin olunur (silinir)* (Md.11/1-c).

İhracatçı işletmeler faturada yer alan KDV'yi indirim konusu yapmayıp KDV beyannamesinde de buna yer vermezler. Aynı şekilde bununla ilgili muhasebe kaydı da yapmazlar. Nitekim bu istisna kapsamında, ihracatçı işletmeler KDV ödemedi satın aldıkları malları, KDV hesaplamadan ihraç ederler. Bu nedenle bu işlem kapsamında ihracatçılar için KDV iadesi söz konusu değildir. KDV ile ilgili risk ve sorumluluklar imalatçı tarafından üstlenilmektedir. Diğer bir ifadeyle ihracatçı işletme belirlenen süre zarfında satın aldığı malları ihraç edemezse dahi KDV kaybı konusunda Vergi Dairesi'ne karşı imalatçı işletme sorumludur. Bu istisna, ihracatçıların KDV ödemeksizin mal satın alabilmelerine imkân tanımış ve onları iade işlemleriyle ilgili ortaya çıkacak bürokratik işlemlerden kurtarmıştır (Ataman ve Sümer, 2009: 149).

İhraç kayıtlı satış istisnasıyla ihracatçı işletmelere teşvik ve uygulamada kolaylık sağlama amacı güdülmüştür. Bu uygulama ile birlikte bürokratik işlemlerde azalma sağlanmış ve zaman kaybının önüne geçilmiştir (Uysal ve İlbeyi, 2007: 106). Teşvik kapsamında değerlendirilen KDV iadesinin, farklı uygulamalara göre ihracatçı işletmelerin dikkatini daha fazla çektiği (Ünal ve Marşap, 2018: 50) ve uygulanan bu teşvik politikasının ihracatta anlamlı bir artışa neden olduğu ortaya konmuştur (Türkyay ve Ünsal, 2008: 97).

İhracat istisnası kapsamında oluşan KDV iadesi nakden tahsil edilebileceği gibi mahsuben de gerçekleştirilebilmektedir. Mahsuben gerçekleştirilmesi halinde iadeye konu olan tutar, mükellefe ait vergi ve sigorta prim borçlarına mahsup edilmektedir (Şahin, 2017: 95).

KDV iadesinde alınacak tutarın mükellefler tarafından erken tahsili işletmeler açısından oldukça önemlidir. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hayata geçirilen politikaların birçoğu iade sürecinin kısaltılmasına yöneliktir. Otomasyon sistemi bu politikaların en önemlilerinden biridir. Özellikle finansman yelpazesi geniş olmayan KOBİ'ler için iadenin erken gerçekleştirilmesi finansman maliyetlerinin düşmesine ve bu yolla kârlılığın artmasına ciddi anlamda katkı sağlamaktadır (Tunç ve Köroğlu, 2019: 21).

3. İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARDA KDV'NİN ÖTV'YE İSABET EDEN KISMI

ÖTV'ye tabi bir ürünün imalatçı tarafından ihraç kaydıyla teslimi durumunda, ÖTV'ye isabet eden matraha ilişkin KDV iadesinin olup olmayacağı önemli bir sorundur. Konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın iç yazısına istinaden İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05/03/2020 tarih ve 146207 sayılı iç yazısı ayrıntılı bir açıklama içermektedir. Buna göre (Ermurat, 2020);

ÖTV'ye tabi malların ihraç kayıtlı tesliminde iade edilecek KDV tutarı, ÖTV'ye isabet eden KDV tutarı düşülmek suretiyle hesaplanacaktır.

İhraç kaydıyla teslimden kaynaklanan tecil-terkin kapsamındaki ÖTV dâhil toplam bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin;

a) Tamamının ilgili dönem beyannamesinin "Tecil Edilecek KDV" satırında yer alması halinde, KDV iadesi (talebi) söz konusu olmadığından herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

b) Bir kısmının "Tecil Edilecek KDV" bir kısmının "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer alması durumunda,

1- Öncelikle ÖTV'ye isabet eden KDV tutarı ile "Tecil Edilecek KDV" tutarı kıyaslanacak, "Tecil Edilecek KDV" tutarının yüksek olması durumunda herhangi bir işlem yapılmayacak,

2- ÖTV'ye isabet eden KDV tutarının "Tecil Edilecek KDV" tutarından yüksek olması halinde ise aşan kısım KDV iade tutarından düşülecek ve bu suretle ÖTV'ye isabet eden iade edilemeyecek KDV tutarı tespit edilecektir.

Öte yandan, ÖTV üzerinden hesaplanan ve yukarıda belirtilen şekilde iade hesabından düşülen KDV tutarı, en erken ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin "İndirimler" kulakçığının "İndirimler" tablosunda 107 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapılabilecektir."

İç yazıdan anlaşıldığına göre ihracat kayıtlı satış kapsamında oluşan KDV iadelerinde, mükellefe iade yapılmadan önce söz konusu tutarın içinde ÖTV'ye isabet eden kısım varsa onun düşülmesi ve kalan kısmın mükellefe ödenmesi öngörülmektedir. ÖTV'ye isabet eden kısmın ise ihracatın gerçekleştiği dönemde indirimler kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yazının son kısmından anlaşılmaktadır.

Uygulamaya yönelik yol gösterici olması bakımından ÖTV'nin de isabet ettiği KDV iadesiyle ilgili ortaya çıkabilecek dört farklı durumda mükellefler açısından yapılması gereken hesaplama ve muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiği aşağıda verilen örnek yardımıyla ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

4. KDV İADESİ UYGULAMASI

İmalat işlemleri kapsamında ihracatçı işletmelere ihracat kayıtlı satışları bulunan Uysan AŞ.'nin Mayıs ayı sonu KDV hesaplarının görünümü (dört farklı duruma göre) Tablo-1'deki gibidir.

Tablo-1: KDV Hesaplarının Görünümü

Katma Değer Vergisi	I. Durum	II. Durum	III. Durum	IV. Durum
(a) 191 İndirilecek KDV Hesabı	100,- TL	120,- TL	120,- TL	210,- TL
(b) 391 Hesaplanan KDV Hesabı	275,- TL	150,- TL	150,- TL	160,- TL
(c) İhraç Kayıtlı Satış KDV'si*	50,- TL	40,- TL	40,- TL	20,- TL
(d) İhraç Kayıtlı Satış KDV'sinin ÖTV'ye isabet eden kısmı	24,- TL	26,- TL	33,- TL	8,- TL
(e) Tecil Edilecek KDV	50,- TL	30,- TL	30,- TL	---
(f) Ödeme / İade	125,- TL ödeme	10,- TL iade	7,- TL iade	12,- TL iade

* İhraç Kayıtlı Satış KDV'si; imalatçı işletme tarafından ihracatçı işletmeye yapılan satışa ait muhasebe kaydında 192 Diğer KDV Hesabı'nın borcunda izlenmektedir.

Birinci durumda döneme ait KDV borcu (b), KDV alacağından (a) 175,- TL fazladır. Dolayısıyla döneme ait 175,- TL nihai borç söz konusudur. Bu durumda, 50,- TL tutarındaki ihracat kayıtlı satışın KDV'si (c) bu borcun terkinde (silinmesinde) kullanılacaktır. Yani 175,- TL tutarındaki borcun 50,- TL'si terkin amacıyla tecil edilecek kalan 125,- TL ise vergi dairesine ödenecektir. Birinci durumda ay sonu yapılması gereken mahsup kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

	391 Hesaplanan KDV Hesabı	275,	-	
	191 İndirilecek KDV Hesabı		100,	-
	392 Diğer KDV Hesabı		50,	-
	392.01 Terkin Edilecek KDV			
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı		125,	-
	360.01 Ödenecek KDV			

İhracatın Gerçekleşmesi Halinde

İhraç kayıtlı satış KDV'sinin (c) tamamı tecil edilecek KDV (e) kapsamında yer aldığı için bu durumda KDV iadesi (talebi) söz konusu değildir. Bu nedenle, ÖTV'ye isabet eden KDV için herhangi bir işlem yapılmayacaktır. İhracatın gerçekleşmesi halinde; 392 Diğer KDV – Terkin Edilecek KDV – Hesabı 50,- TL borçlandırılacak ve buna karşılık, 192 Diğer KDV Hesabı ise 50,- TL alacaklandırılacaktır.

İkinci durumda döneme ait KDV borcu (b), KDV alacağından (a) 30,- TL fazladır. İhraç kayıtlı satış kapsamında ortaya çıkan 40,- TL tutarındaki KDV'nin 30,- TL'si döneme ait nihai vergi borcunun terkin amacıyla tecil edilecektir. Kalan 10,- TL tutarındaki kısım ise ihracatın gerçekleşmesi halinde ihracat kayıtlı satış yapan mükellefe vergi dairesi tarafından iade edilecektir. İkinci durumda yapılması gereken ay sonu mahsup kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

	391 Hesaplanan KDV Hesabı	150,	-		
	191 İndirilecek KDV Hesabı			120,	-
	392 Diğer KDV Hesabı			30,	-
	392.01 Terkin Edilecek KDV				

İhracatın Gerçekleşmesi Halinde

40,- TL tutarındaki ihraç kayıtlı satış KDV'sinin (c) 30,- TL'lik kısmı tecil edilecek KDV (e), 10,- TL tutarındaki kısmı ise ihracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV (f) kapsamındadır. Bu durumda, İhraç Kayıtlı Satış KDV'sinin ÖTV'ye isabet eden kısmı (d) ile Tecil Edilecek KDV (e) karşılaştırılır. Tecil Edilecek KDV (e), İhraç Kayıtlı Satış KDV'sinin ÖTV'ye isabet eden kısmından (d) büyükse ÖTV'ye isabet eden KDV için bu durumda herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Örnekte, Tecil Edilecek KDV (e) tutarı 30,- TL olup bu tutar, İhraç Kayıtlı Satış KDV'sinin ÖTV'ye isabet eden kısmı (d) olan 26,- TL'den büyüktür. Bu durumda, ÖTV'ye isabet eden KDV için herhangi bir işlem yapılmayacaktır. İhracatın gerçekleşmesi halinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

	392 Diğer KDV Hesabı	30,	-		
	392.01 Terkin Edilecek KDV				
	136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı	10,	-		
	192 Diğer KDV Hesabı			40,	-

Bu işlem kapsamındaki KDV iadesi tahsil edildiğinde ise 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı 10,- TL alacaklandırılarak kapatılacaktır.

Üçüncü durumda döneme ait KDV borcu (b), KDV alacağından (a) 30,- TL fazladır. İhraç kayıtlı satış kapsamında ortaya çıkan 40,- TL tutarındaki KDV'nin 30,- TL'si döneme ait nihai vergi borcunun terkinin amacıyla tecil edilecektir. Kalan 10,- TL tutarındaki kısım ise ihracatın gerçekleşmesi halinde ihraç kayıtlı satış yapan mükellefe vergi dairesi tarafından iade edilecektir. Üçüncü durumda yapılması gereken ay sonu mahsup kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

	391 Hesaplanan KDV Hesabı	150,	-		
	191 İndirilecek KDV Hesabı			120,	-
	392 Diğer KDV Hesabı			30,	-
	392.01 Terkin Edilecek KDV				

İhracatın Gerçekleşmesi Halinde

İhraç Kayıtlı Satış KDV'sinin ÖTV'ye isabet eden kısmı (d) 33,- TL olup bu tutar, Tecil Edilecek KDV (e) tutarı olan 30,- TL'den büyüktür. Bu durumda, İhraç Kayıtlı Satış KDV'sinin ÖTV'ye isabet eden kısmının (d), Tecil Edilecek KDV (e)'yi aşan tutarı olan 3,- TL, KDV iade tutarı (f) olan 10,-TL'den düşülecek ve bu yolla ÖTV'ye isabet edip de iade edilemeyecek kısım belirlendikten sonra iade edilecek tutarın 7,- TL olduğu tespit edilecektir. ÖTV'ye isabet edip de iade edilemeyecek kısım olan 3,- TL ise bu tarih itibarıyla indirim konusu yapılabilecektir. Bu kapsamda ihracatın gerçekleşmesi halinde yapılması gereken kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır;

	392 Diğer KDV Hesabı	30,	-		
	392.01 Terkin Edilecek KDV				
	136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı	7,	-		
	191 İndirilecek KDV Hesabı	3,	-		
	192 Diğer KDV Hesabı			40,	-

Bu işlemle ilgili KDV iadesi tahsil edildiğinde ise 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı alacaklandırılarak kapatılacaktır.

Dördüncü durumda döneme ait KDV alacağı (a), KDV borcundan (b) 50,- TL fazla olup aynı tutarda bir nihai alacak ortaya çıkmaktadır. Bununla beraber, 20,- TL tutarında da ihraç kayıtlı satış KDV'si bulunmaktadır. Döneme ait KDV borcu oluşmadığından dolayı terkin amacıyla tecil edilecek bir tutar da oluşmayacaktır. İhracatın gerçekleşmesi halinde, ihraç kayıtlı satış kapsamında oluşan KDV'den ÖTV'ye isabet eden kısım düşüldükten sonra kalan tutar vergi dairesi tarafından mükellefe iade edilecektir. Dördüncü durumda ay sonu yapılması gereken mahsup kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

	190 Devreden KDV Hesabı		50,	-	
	391 Hesaplanan KDV Hesabı		160,	-	
	191 İndirilecek KDV Hesabı				210, -

İhracatın Gerçekleşmesi Halinde

İhraç Kayıtlı Satış KDV'sinin ÖTV'ye isabet eden kısmı (d) 8,- TL'dir ve döneme ait nihai KDV borcu oluşmadığı için de tecil aşamasında bulunan KDV de yoktur. Bu kapsamda; İhraç Kayıtlı Satış KDV'sinin ÖTV'ye isabet eden kısmı (d) Tecil Edilecek KDV (e) tutarından büyüktür. Bu durumda, İhraç Kayıtlı Satış KDV'sinin ÖTV'ye isabet eden kısmı (d) olan 8,- TL, Tecil Edilecek KDV (e) olmadığından dolayı KDV iade tutarı (f) olan 20,-TL'den düşülecek ve bu yolla ÖTV'ye isabet edip de iade edilemeyecek kısım belirlendikten sonra iade edilecek tutarın 12,- TL olduğu tespit edilecektir. ÖTV'ye isabet edip de iade edilemeyecek kısım olan 8,- TL ise bu tarih itibariyle indirim konusu yapılabilecektir. Bu kapsamda, ihracatın gerçekleşmesi halinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

	136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı		12,	-	
	191 İndirilecek KDV Hesabı		8,	-	
	192 Diğer KDV Hesabı				20, -

Söz konusu KDV iadesi tahsil edildiğinde ise 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı alacaklandırılarak kapatılacaktır.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre istisna kapsamında sayılan ihraç kayıtlı satışlar, ihracatçı işletmeleri iade sürecinin bürokratik işlemlerinden korumakta ve bu yolla ihracat açısından bir teşvik politikası olarak uygulanmaktadır. Nakden olduğu gibi mahsuben de gerçekleştirilebilen iade süreci Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hayata geçirilen çeşitli projelerle anlamlı bir şekilde kısalmıştır.

İhraç kayıtlı satışlar açısından KDV iadesi konusunda çok sayıda çalışma yapılmış olsa da ÖTV'ye isabet eden KDV'nin iadesine ilişkin yeterli sayıda çalışma bulunmamaktadır. Bu kapsamda çalışmanın amacı, KDV iadesinde ÖTV'ye isabet eden kısma ilişkin hesaplama ve muhasebe kayıtlarının Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından ele alınan iç yazı kapsamında nasıl olması gerektiğinin ortaya konulmasıdır. Söz konusu iç yazıda; ihraç kayıtlı satış kapsamında oluşan KDV iadelerinde, mükellefe iade yapılmadan önce söz konusu tutarın içinde ÖTV'ye isabet eden kısım varsa onun düşülmesi ve kalan kısmın mükellefe ödenmesi gerektiği belirtilmektedir. ÖTV'ye isabet eden kısım varsa bunun, ihracatın gerçekleştiği dönemde indirimler kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu kapsamda çalışmada, mükellefler açısından ortaya çıkabilecek dört farklı durum ele alınarak değerlendirme yapılmıştır.

Birinci durum, döneme ait nihai KDV borcu oluşması ve ihraç kayıtlı satış KDV'sinin tamamının tecil/terkin amacıyla kullanılması durumudur. Bu durumda mükellef açısından iade talebi oluşmayacağı için ÖTV'ye isabet eden KDV iadesi hakkında da ek bir işleme ihtiyaç duyulmaz.

İkinci durum, döneme ait nihai KDV borcunun oluşması ve ihraç kayıtlı satış KDV'sinin bir kısmının tecil/terkin amacıyla kullanılması, kalan kısmının ise iade alınması durumudur. Bu durumda tecil/terkin amacıyla kullanılacak kısım ÖTV'ye isabet eden KDV tutarıyla karşılaştırılır. Bu kısım, ÖTV'ye isabet eden KDV tutarından büyük ise ÖTV'ye isabet eden KDV iadesi hakkında ek bir işleme ihtiyaç duyulmaz. Ancak tecil/terkin amacıyla kullanılacak kısım ÖTV'ye isabet eden KDV tutarından küçük ise aradaki fark, toplam iade tutarından düşülerek mükellefe ödeme yapılır. Bu ise *üçüncü durum* olarak nitelenir.

Dördüncü durum ise döneme ait nihai KDV alacağının oluşması durumudur. Bu durumda silinmesi gereken herhangi bir KDV borcu oluşmadığı için tecile/terkine konu olacak tutar da bulunmamaktadır. Bu kapsamda, ÖTV'ye isabet eden KDV tutarı toplam iade tutarından düşülerek mükellefe ödeme yapılır.

Ortaya çıkabilecek dört farklı durumdan da görüleceği üzere, mükellefe ait KDV iadelerinde, iade edilecek tutar içinde ÖTV'ye isabet eden kısım varsa bu kısım mükellefe ödenmemektedir. Bu kapsamda, toplam iade tutarından söz konusu kısım düşüldükten sonra tespit edilecek kalan tutarın mükellefe iadesi yapılmaktadır. ÖTV'ye isabet edip de iade edilmeyen kısım ise ihracatın gerçekleştiği dönemde indirim konusu yapılabilmektedir.

KAYNAKÇA

1. Ataman, Ü. & Sümer, H. (2009). "İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi", (Ed. A. Sevim), *Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi*, ss. 133 – 164, TC. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1866, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 981, Eskişehir.
2. Ermurat, S. (2020). "ÖTV'ye Tabi Malın İhraç Kaydıyla Tesliminde KDV İadesi", <https://kpmgvergi.com/blog/otv-ye-tabi-malin-ihrac-kaydiyla-tesliminde-kdv-iadesi/138>, (Erişim Tarihi: 20.05.2022).
3. Katma Değer Vergisi Kanunu (1984), *TC. Resmi Gazete*, 18563, 25 Ekim 1984.
4. Özmen, İ. & Tunçez, H. A. (2019). "İhraç Kayıtlı Satışlardan Doğan KDV İadesinin Vergi Mevzuatındaki Gelişimi ve Muhasebeleştirilmesi", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12 (3): 711 – 730.
5. Şahin, O. N. (2017). "Son Düzenlemeler Işığında İhracatta KDV'nin İadesi ve Muhasebeleştirilmesi", *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6 (1): 90 – 115.
6. Tunç, S. & Köroğlu, Y. (2019). "Kobilerde Güncel Finansal Problemler ve KDV İadesi", *Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5 (6): 13 – 22.
7. Türkay, H. & Ünsal, H. (2008). "Türkiye'de İhracatta Uygulanan KDV İadesinin İhracata Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz", *Sosyoekonomi*, 2008-2: 89 – 98.
8. Uysal, T. & İlbeyi, S. Ö. (2007). "İhraç Kayıtlı Teslimlerde KDV Uygulamasında Son Durum ve Muhasebesi", *Sosyal Bilimler Dergisi*, 4 (2): 105 – 114.
9. Ünal, B. & Marşap, B. G. (2018). "Türkiye'de İhracatı Teşvik Politikaları Kapsamında KDV İadesi", *Yönetim, Ekonomi ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi*, 2 (4): 45 – 57.