

**TÜRKİYE'DE İHRACATTA KATMA DEĞER
VERGİSİ İADE SİSTEMİ:
AFYONKARAHİSAR İLİ UYGULAMASI**

Minire AKIN

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

Nisan, 2010

Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE’DE İHRACATTA KATMA DEĞER VERGİSİ
İADE SİSTEMİ: AFYONKARAHİSAR İLİ
UYGULAMASI

Hazırlayan
Minire AKIN

Danışman
Doç.Dr. Mustafa Ali SARILI

AFYONKARAHİSAR 2010

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi: Afyonkarahisar İli Uygulaması” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

19.04.2010

Minire AKIN

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYIJÜRİ ÜYELERİİMZA

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

.....

Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI

.....

Doç. Dr. Oğuzhan AYDEMİR

.....

Maliye Anabilim dalı yüksek lisans öğrencisi Minire AKIN'ın “Türkiye’de ihracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi: Afyonkarahisar İli Uygulaması” başlıklı tezi 27.04.2010 tarihinde saat’de Lisansüstü Eğitim Öğretim ve sınav yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Mehmet KARAKAŞ
MÜDÜR

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ
TÜRKİYE’DE İHRACATTA KATMA DEĞER VERGİSİ İADE SİSTEMİ:
AFYONKARAHİSAR İLİ UYGULAMASI

Minire AKIN

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Nisan 2010

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

Harcamalar üzerinden alınan ve her el değiştirmede mal ya da hizmete katılan değeri vergilendirmeyi hedefleyen KDV sisteminde yer alan istisnalar vergilendirme zincirini kıran bir halka gibidir. Bu kırılma ise ülkenin ekonomik gelişiminde daha olumlu sonuçlara ulaşmak için getirilmektedir. Nitekim ihracat işlemlerinin de KDV’den istisna tutulması ihracatçıların ürünlerinin fiyatlarını kendilerine tanınan bu vergisel avantajlar kadar düşük tutmalarına, dolayısıyla uluslararası piyasalarda rekabet avantajı kazanarak ürünlerinin tercih edilirliliğinin artmasına yol açmaktadır. Ancak, iade uygulamalarında özellikle de nakden iadelerde yaşanan istisnalar Maliye Bakanlığı’nın bu konuya yaklaşımında daha fazla sayıda birbiriyle bağlantılı kurallar koymasına neden olmuştur. Bu durum ise, zaten karmaşık olan iade sistemini daha da karmaşık hale getirmiştir.

Bu çalışmada karmaşık hale gelen ihracatta KDV istisnası ve bu istisnaya ilişkin iade esasları ve uygulamaları, konu ile ilgili her türlü mevzuat hükümleri ışığında sade bir dille açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise Afyonkarahisar ilinde ihracat kaynaklı KDV iadesi alan mükellefler nezdinde anket uygulaması gerçekleştirilmiş, bunların mükellefiyet yapıları ve iade işlemleri ile ilgili yaşadıkları sorunlar tespit edilerek bu sorunlara karşı getirdikleri çözüm önerilerine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: KDV İadesi, İhracat İstisnası, İade Sistemi, KDV’de İhracat İstisnası

MASTER THESIS ABSTRACT
VALUE ADDED TAX REFUND SYSTEM AT EXPORTATION IN TURKEY A
CASE STUDY OF AFYONKARAHİSAR

Minire AKIN

AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
INSTITUTE of SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT of FINANCE
April 2010

Advisor : Assoc. Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI

Exemptions in VAT system that aim taxation of expenditure, of every transaction on property and of value added to services are an instrument which breaks the taxation line. This breakage is favoured for better improvement in the economical development of the country. Thus, the exemption of exportation proceedings from VAT provides the exporters with the advantage of keeping the prices of their products at lower levels equal to exemption rate, allowing them to compete in international markets and making their goods preferable. However, the refund abuse experienced particularly in cash refund practices has forced the Ministry of Finance to impose a series of stricter rules and regulations related to one another. This has caused the existing complicated refund system to become even more complicated.

In this study, VAT exemption in exportation, which has become truly complicated, and the regulations and practices of refund as regards this exemption have been explained in a simple style in the light of legislation rules. In the last part of this paper, the results of a survey applied to tax-payers who are refunded for exportation VAT in Afyonkarahisar have been presented. The kind of liabilities of these tax-payers and the problems they experienced in refund practices have been determined, and solutions to those problems have been suggested.

Key Words: VAT Refund, Exportation Exemption, Refund System, VAT Exemption in Exportation.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
YEMİN METNİ.....	ii
TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTARCT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLOLAR LİSTESİ.....	xxi
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xxii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xxiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1. GENEL OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ.....	4
2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	4
2.1. DÜNYADAKİ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	4
2.2. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ.....	5
3. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNE GEÇİŞİ ZORUNLU KILAN SEBEPLER.....	7
4. KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI.....	8
5. KATMA DEĞER VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ.....	9
6. KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSUNA GİREN İŞLEMLER.....	10
7. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA TESLİM VE TESLİM SAYILAN HALLER.....	13
7.1. TESLİM KAVRAMI.....	13
7.2. TESLİM SAYILAN HALLER.....	16

8. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA HİZMET VE HİZMET SAYILAN HALLER.....	18
8.1. HİZMET KAVRAMI.....	18
8.2. HİZMET SAYILAN HALLER.....	20
9. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET VE SORUMLULUK.....	21
9.1. KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFİ.....	21
9.2. KATMA DEĞER VERGİSİ SORUMLUSU.....	23
10. VERGİYİ DOĞURAN OLAY.....	25
11. KATMA DEĞER VERGİSİNİN HESAPLANMASI VE BEYANI.....	29
11.1. KDV’NİN HESAPLANMASI.....	29
11.2. KDV’NİN BEYAN ZAMANI, BEYANI VE ÖDENMESİ.....	30
12. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNALAR.....	32
12.1. TAM İSTİSNA.....	33
12.2. KISMİ İSTİSNA.....	35

İKİNCİ BÖLÜM

İHRACAT KAVRAMI VE KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI

1. İHRACAT KAVRAMI VE ŞEKİLLERİ.....	37
1.1. İHRACATIN TANIMI VE KAPSAMI.....	37
1.2. İHRACAT ŞEKİLLERİ.....	39
2. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI UYGULAMASI.....	40
2.1. DOĞRUDAN MAL İHRACATINDA KDV İSTİSNASI.....	44
2.1.1. İstisnanın Uygulanabileceği İhracat Türleri.....	44
2.1.2. İhracat İstisnasından Faydalanabilecekler.....	45

2.1.3. İhracat Teslimlerinin Taşınması Gereken Şartlar.....	45
2.1.3.1. İhraç Malının Gümrük Hattını Geçmesi.....	46
2.1.3.2. İhraç Malının Yurt Dışındaki Müşteriye veya Adına Hareket Edenler Teslimi.....	47
2.1.4. İhracat Bedelinin Hesabı ve Yurda Getirilmesi.....	48
2.1.4.1. İhracat Bedelinin Hesabı.....	48
2.1.4.2. İhracat Bedelinin Yurda Getirilmesi.....	49
2.1.4.3. Döviz Alım Belgesi İbrazi.....	51
2.1.4.4. Dövizle Yapılan İhracat Teslimlerinde ve İhracatçıya Yapılan Dövizle Teslimlerde Vade Farkı, Kur Farkı Uygulaması.....	52
2.1.4.5. İhracat Faturasındaki Dövizin TL' ye Çevrileceği Tarih.....	52
2.1.5. Faturası Düzenlenen Malların Sonraki Yılda İhraç Edilmesi....	53
2.1.6. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde KDV İstisnası.....	54
2.1.6.1. Yurt İçinden Satın Alınan ya da İhracatçının İmal Ettiği Ürünlerin Geri Gelmesi.....	54
2.1.6.2. İhraç Kaydı İle Satın Alınan Ürünün İhracı Yapıldıktan Sonra Geri Gelmesi.....	55
2.1.7. İhracata Konu Malların Zayi Olması.....	56
2.2. HİZMET İHRACATINDA KDV İSTİSNASI.....	56
2.2.1. Genel Açıklama.....	56
2.2.2. İhraç Edilen Hizmet - Yurt Dışı Hizmet Ayırımı.....	58
2.2.3. Hizmet İhracatı İstisnasının Şartları.....	59
2.2.3.1. Hizmet Yurtdışındaki Bir Müşteri İçin Yapılmalı.....	60

2.2.3.2.	Fatura ya da Benzeri Nitelikteki Belge Yurtdışındaki Müşteri Adına Düzenlenmeli.....	61
2.2.3.3.	Hizmet Bedeli Türkiye'ye Getirilmeli.....	61
2.2.3.4.	Hizmetten Yurtdışında Faydalanılmalı.....	63
2.2.4.	Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetlerde İstisna Uygulaması.....	64
2.2.5.	İstisna Kapsamına Giren Hizmet Türleri.....	65
2.3.	İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERE İLİŞKİN KDV İSTİSNASI.....	66
2.3.1.	Tecil-Terkin Uygulaması.....	67
2.3.1.1.	İhraç Kaydı ile Mal Teslim Alan İhracatçılar Açısından.....	69
2.3.1.2.	İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edenler Açısından.....	70
2.3.2.	Tecil-Terkin Uygulamasında İhraç Kayıtlı Mal Teslim Edebilecek Mükellefler.....	71
2.3.3.	Tecil-Terkin Kapsamında İmalatçı Tanımı ve Özellikleri.....	72
2.3.4.	Tecil-Terkin İşlemlerinin Muhatabı.....	74
2.3.4.1.	İhraç Edilen Ürünün İmalatçısı.....	74
2.3.4.1.1.	Bizzat Ürettiği Malı İhraç Kayıtlı Satanlar...	74
2.3.4.1.2.	Satın Aldığı Malı İhraç Kayıtlı Satanlar.....	75
2.3.4.1.3.	İmalatın Bir Kısmını Ücret Karşılığı Fason Yaptıranların İhraç Kayıtlı Satışları.....	75
2.3.4.2.	İmalatçı Olmamakla Birlikte Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine İhraç Kayıtlı Mal Teslim Edenler.....	76
2.3.4.3.	Özel Finans Kurumlarının İhraç Kayıtlı Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması.....	77
2.3.5.	Dâhilde İşleme İzin Belgesi veya Geçici Kabul İzin Belgesi Kapsamında İthal Edilen Ham ve Yardımcı Maddeler	

Kullanılarak Üretilen Malları İhraç Kaydıyla Teslim Edenler.....	78
2.3.5.1. Sistemin İşleyişi.....	79
2.3.5.2. Tecil-Terkin Uygulaması	81
2.3.6. Tecil-Terkin İşlemlerinde KDV Beyannamesi Verilirken Pişmanlık Hükümlerinin Geçerliliği ve Uygulaması.....	82
2.3.7. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimlerine İlişkin Usul ve Esaslar.....	84
2.3.7.1. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimlerine ilişkin Yasal Düzenleme.....	84
2.3.7.2. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimlerine İlişkin İadenin Beynamede Gösterilmesi.....	87
2.3.8. İhraç Kayıtlı Teslim Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde Yapılacak İşlemler.....	88
2.3.9. İhraç Kayıtlı Mal Teslim Edebilme Niteliğine Sahip Olmayanların Haksız Olarak Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanması.....	89
2.3.10. İhraç Kaydıyla Satın Alınan Malların İhraç Edilmeyip Yurt İçinde Satılması Halinde Tecil-Terkin İşlemleri.....	90
2.3.11. Süresinde İhraç Edilmeyen Malların İmalatçısına İade Edilmesi.....	91
2.3.12. İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Malların Başka İhracatçılar Tarafından İhraç Edilmesi Halinde Tecil-Terkin Uygulaması.....	92
2.3.13. Tecil – Terkin İşlemlerinde Özellikli Durumlar.....	93
2.3.13.1. Sanayi Sicil Belgesi Almak İçin Başvuran, Ancak Henüz Sanayi Sicil Belgesi Verilmemiş Olanlar.....	93

2.3.13.2.	Gümrük Beyannamesinde İmalatçının Adının Olmaması.....	93
2.3.13.3.	İmalatçı Faturasının İhracat Faturasından Sonra Düzenlenmesi.....	95
2.3.13.4.	Gümrük Beyannamesinde Birden Fazla İmalatçı Olması.....	97
2.3.13.5.	İmalatçı ve İhracatçı Vasıflarının Aynı Firmada Birleşmesi.....	98
2.3.13.6.	İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Mal ile İhraç Edilen Malın Aynı (Nihai Mamul) Olması Gerektiği.....	98
2.3.13.7.	İmalatçı İçin Aleyhte Oluşan Kur Farkları.....	100
2.3.13.8.	Tecil – Terkin Uygulamasının İhtiyariliği.....	100
2.3.13.9.	İhraç Kayıtlı Malların 3 Ay İçerisinde Yurt Dışına Çıkması Zorunluluğu.....	101
2.3.13.10.	İhracatın 3 Ay İçerisinde Gerçekleşmemesi Durumu.....	101
2.3.13.10.1.	İhracatın Mücbir Sebep Olmaksızın Süresinde Gerçekleşmemesi.....	101
2.3.13.10.2.	İhracatın Mücbir Sebepler Nedeniyle Süresinde Gerçekleşmemesi.....	103
2.3.13.11.	İhracatın Gerçekleştirilememesi Veya Zamanında Yapılmaması Hallerinde Tecil Edilen Vergiye Vergi Ziyat Cezalarının Uygulanamaması.....	106
2.4.	TÜRKİYE’DE İKAMET ETMEYENLERE YAPILAN MAL TESLİMLERİNDE KDV İSTİSNASI.....	106
2.4.1.	Yolcu Beraberi Eşya İhracı İstisnası.....	107
2.4.1.1.	İstisnanın Uygulanma Şartları.....	108
2.4.1.2.	İstisnadan Faydalanabilecek Olanlar.....	108

2.4.1.3. İstisna Kapsamında Satış Yapabilecek Satıcılar	109
2.4.1.4. İstisna Kapsamına Giren Mallar.....	110
2.4.1.5. İstisna Kapsamındaki Satışlarda Fatura Düzeni.....	111
2.4.1.6. İstisna Kapsamında Satış Yapanların Uyması Gereken Kurallar.....	113
2.4.1.7. Alıcıların Uyması Gereken Kurallar.....	113
2.4.1.8. 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine Göre İstisna Uygulaması.....	114
2.4.2. Bavul Ticareti Kapsamında Yapılan Satışlarda KDV İstisnası.....	114
2.4.2.1. İstisnadan Yararlanabilecek Olanlar.....	115
2.4.2.1.1. Alıcılar Olarak.....	115
2.4.2.1.2. Satıcılar Olarak.....	115
2.4.2.2. İstisna Belgesi Olmadan Satış Yapılması Durumu.....	116
2.4.2.3. İstisna Uygulanabilmesi İçin Aranılan Şartlar.....	116
2.4.2.3.1. Fatura Düzeni.....	116
2.4.2.3.2. Satışın Bedelinin Belli Bir Tutarı Geçmesi...	117
2.4.2.3.3. Dövizin Banka veya Özel Finans Kurumlarına Satılması.....	117
2.4.2.3.4. Malların Belirlenen Gümrük Kapılarından Yurt Dışı Edilmesi.....	118
2.4.2.4. İstisna Kapsamına Giren Mallar.....	119
2.4.2.5. Bavul Ticaretinde Tecil Terkin Uygulaması.....	119

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
İHRACAT İŞLEMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ İADE ESASLARI

1. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İADE YÖNTEMLERİ.....	121
1.1. İNDİRİM YOLUYLA İADE.....	121
1.2. SONRAKİ DÖNEMLERE DEVİR YOLUYLA İADE.....	121
1.3. NAKDEN VE/VEYA MAHSUBEN İADE.....	122
2. GENEL ESASLARA GÖRE KDV İADESİ.....	122
2.1. NAKDEN İADE.....	123
2.1.1. Teminat ve İnceleme Raporu Aranmayan İadeler.....	123
2.1.2. Teminat Karşılığı İadeler.....	125
2.1.2.1. Normal Teminat Uygulaması.....	125
2.1.2.2. İndirimli Teminat Uygulaması.....	126
2.1.2.2.1. Teminat Oranı % 4 Olarak Uygulanacak	
Mükellefler.....	126
2.1.2.2.2. Teminat Oranı % 8 Olarak Uygulanacak	
Mükellefler.....	128
2.1.2.2.2.1. İmalatçı-İhracatçılarda Aranılan	
Özellikler.....	128
2.1.2.2.2.2. Diğer İhracatçılarda Aranılan	
Özellikler.....	129
2.1.2.3. Teminat Oranlarının Değiştirilmesi.....	129
2.1.2.4. Yükseltilmiş Teminat Uygulaması.....	129
2.1.2.5. Teminat Mektuplarının İadesi.....	130
2.1.3. Vergi İnceleme Raporu İle Yapılan İadeler.....	130
2.1.4. Yeminli Mali Müşavir Raporuyla Yapılan İadeler.....	131

2.1.4.1. Yeminli Mali Müşavir KDV İade Raporunda Bulunması Gerekenler.....	132
2.1.4.2. YMM'lerin Müteselsil Sorumlulukları.....	134
2.1.5. Kamuya Ait Kuruluşlara İade.....	135
2.2. MAHSUBEN İADE.....	135
2.2.1. Vergi Borçlarına Mahsup.....	135
2.2.2. Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Borçlarına Mahsup.....	136
2.2.3. Mahsup Talebi.....	139
2.2.4. KDV İade Dosyalarına Eklenecek Belgeler.....	140
2.2.4.1. Gümrük Beyannameli Mal İhracında KDV İade Dosyasına Eklenecek Belgeler.....	140
2.2.4.2. Hizmet İhracında KDV İade Dosyasına Eklenecek Belgeler.....	141
2.2.4.3. Yolcu Beraberi Eşya İhracında KDV İade Dosyasına Eklenecek Belgeler.....	141
2.2.4.4. Bavul Ticaretinde KDV İade Dosyasına Eklenecek Belgeler.....	141
2.2.4.5. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Terkin Ve İade İşlemleri İçin KDV Dosyasına Eklenecek Belgeler.....	141
2.2.5. Mahsup Talep Edebilecek Borçlar.....	142
2.2.6. Mahsup Sonrası Kalan Tutarın Nakden İadesi.....	143
3. ÖZEL ESASLARA GÖRE KDV İADESİ.....	144
3.1. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE...144	
3.1.1. Sahte Belge Kavramı.....	144
3.1.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramı.....	145
3.2. OLUMSUZ RAPOR KAVRAMI.....	145

3.3. OLUMLU RAPOR KAVRAMI.....	147
3.4. OLUMSUZ TESPİT KAVRAMI.....	148
3.5. KENDİLERİ HAKKINDA OLUMSUZ RAPOR VEYA TESPİT BULUNANLARIN KDV İADELERİ VE GENEL ESASLARA DÖNÜŞLERİ.....	149
3.5.1. Haklarında SMİYB Düzenleme Raporu Bulunanların KDV İadeleri ve Genel. Esaslara Dönüşü.....	149
3.5.2. Haklarında SMİYB Kullanma Raporu Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü.....	150
3.5.3. Haklarında SMİYB Kullanma Ve/Veya Düzenleme Fiilinden Olumsuz Tespit Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü.....	152
3.5.3.1. SMİYB Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü.....	152
3.5.3.2. SMİYB Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü.....	152
3.6. DOĞRUDAN MAL VE HİZMET TEMİN ETTİKLERİ MÜKELLEFLER HAKKINDA OLUMSUZ RAPOR VEYA TESPİT BULUNANLARIN KDV İADELERİ VE GENEL ESASLARA DÖNÜŞÜ.....	153
3.7. DOĞRUDAN MAL VE HİZMET TEMİN ETTİKLERİ SAFHADAN ÖNCEKİ SAFHALARDA YER ALANLAR HAKKINDA OLUMSUZ RAPOR VEYA TESPİT BULUNANLARIN KDV İADELERİ VE GENEL ESASLARA DÖNÜŞÜ.....	155
3.7.1. Doğrudan Mal Ve Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Rapor Bulunanlar.....	155
3.7.2. Doğrudan Mal Ve Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Tespit Bulunanlar.....	155

3.8.	HAKLARINDA İHTİYATİ TAHAKKUK VE İHTİYATİ HACİZ UYGULANAN MÜKELLEFLER.....	158
3.9.	ADRESLERİNDE BULUNMADIKLARI, DEFTER VE BELGELERİNİ İBRAZ ETMEDİKLERİ VEYA BEYANNAME VERMEDİKLERİ KONUSUNDA TESPİT BULUNANLAR.....	158
3.10.	İŞLETME KAPASİTESİ İLE İŞ HACMİ ARASINDA AÇIK NİSPETSİZLİK TESPİT EDİLENLER.....	160
4.	İHRACAT İSTİSNASINDA İADE EDİLECEK KDV'NİN TESPİTİ VE BEYANI.....	160
4.1.	DOĞRUDAN MAL İHRACINDAN KAYNAKLANAN İADE EDİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİNİN (YÜKLENİLEN KDV'NİN) TESPİTİ VE BEYANI.....	161
4.1.1.	Doğrudan Mal İhracında Yüklenilen KDV'nin Tespiti.....	161
4.1.1.1.	İade Edilecek Verginin, İade Hakkı Doğuran İşlemler Nedeniyle Yüklenilen Vergi İle Sınırlı Olması.....	161
4.1.1.2.	İade Edilecek Vergi Miktarının, İhracat Bedelinin Genel Vergi Oranı İle Çarpılması Sonucu Bulunacak Tutar İle Sınırlandırılmaması.....	162
4.1.1.3.	İhracat Nedeniyle Yüklenilerek İadesi İstenen Verginin İlgili Dönem Sonraki Döneme Devreden KDV Miktarını Geçemeyeceği.....	163
4.1.1.4.	İade Edilecek KDV'ye Atık'ler Ve Genel Giderler Nedeniyle Yüklenilen KDV'den Pay Verilmesi.....	164
4.1.1.5.	Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılamayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV Hakkında Yapılacak İşlem.....	165
4.1.1.6.	Komisyonlar Dolayısıyla Yüklenilen KDV Tutarlarının İhracat İstisnası Kapsamında İadesi.....	166

4.1.2. Doğrudan Mal İhracatında Yüklenilen KDV'nin Beyanı.....	167
4.2. HİZMET İHRACATINDA YÜKLENİLEN KDV'NİN TESPİTİ VE BEYANI.....	168
4.3. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE TECİL-TERKİN VE İADE SÜRECİ.....	170
4.3.1. Fatura Düzeni.....	170
4.3.2. Tecil Edilebilir – Tecil Edilecek Ve Tecil Edilemeyen KDV'nin Tespiti Ve Beyanı.....	171
4.3.3. İhraç Kayıtlı Satışlara İlişkin Terkin Ve İadenin Yapılması.....	173
4.3.4. Aynı Dönemde Hem Tecil Edilecek Hem İade Edilecek KDV'nin Çıkması.....	174
4.4. TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE YAPILAN MAL TESLİMLERİNDE KDV'NİN İADESİ.....	176
4.4.1. Yolcu Beraberi Eşya Ticaretinde Satışa İlişkin KDV'nin İadesi.....	176
4.4.1.1. Alıcıya Yapılan İade Esasları.....	176
4.4.1.1.1. Gümrükten Çıkış Esnasında İade.....	176
4.4.1.1.2. Gümrükten Çıktıktan Sonra İade.....	177
4.4.1.1.3. İadenin Türkiye'de Elden Verilmesi.....	178
4.4.1.1.4. Avans Olarak (Önceden) Verilen İade.....	178
4.4.1.1.5. Yetki Belgesine Sahip Aracı Firmalarca Yapılan İade.....	179
4.4.1.2. Satıcılara Yapılan İade Esasları.....	179
4.4.1.3. Yolcu Beraberi Eşya İhracında İade Edilecek Vergi Tutarı.....	180

4.4.2. Bavul Ticaretinde İade Edilecek KDV'nin Hesabı ve Beyanı.....	181
--	-----

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ANKET UYGULAMASI, DEĞERLENDİRİLMESİ VE SONUÇ

1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	184
2. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ.....	184
3. ARAŞTIRMA KAPSAMI.....	185
4. DENEKLERİN SEÇİLMESİ.....	185
5. ANKETİN TASARIMI.....	185
6. VERİLERİN ELDE EDİLMESİ.....	186
6.1. VERİLERİN TOPLANMASI SIRASINDA İZLENEN YÖNTEM.....	186
6.2. VERİLERİN ANALİZİ SIRASINDA İZLENEN YÖNTEM.....	186
7. ARAŞTIRMANIN VARSAYIMLARI.....	187
8. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI.....	187
9. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	187
9.1. ANKETİN BİRİNCİ BÖLÜMÜNÜN ANALİZİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	187
9.1.1. İşe Başlanılan Yılın Tespiti ve Analizi.....	187
9.1.2. Çalıştırılan Eleman Sayılarının Tespiti ve Analizi.....	188
9.1.3. Faaliyet Gösterilen Alanın Tespiti ve Analizi.....	191
9.1.4. İhracata Başlanılan Tarihin Tespiti ve Analizi.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
9.1.5. İhracat Kaynaklı KDV İadesi Alınmaya Başlama Tarihinin Tespiti ve Analizi.....	192
9.1.6. Ankete Katılanları Tanımlamaya Yönelik Diğer İfadelere İlişkin Analizi.....	193

9.2.	ANKETİN İKİNCİ BÖLÜMÜNÜN ANALİZİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	196
9.2.1.	KDV İade Aşamasında Karşılaşılan Sorunların Kaynağının Tespitine Yönelik İfadelere İlişkin Analiz.....	196
9.2.2.	KDV İadesinde Yaşanan Sorunları Mevzuat Kaynaklı Olması Odağıyla Hazırlanan İfadelere İlişkin Analiz.....	197
9.2.3.	KDV İadesinde Yaşanan Sorunları Mükellef Kaynaklı Olması Odağıyla Hazırlanan İfadelere İlişkin Analiz.....	199
9.2.4.	KDV İadesinde Yaşanan Sorunları Vergi Dairesi Kaynaklı Olması Odağıyla Hazırlanan İfadelere İlişkin Analiz.....	205
9.2.5.	KDV İade Sisteminde Uygulamada Doğrudan Karşılaşılan Durumlar ve Mevzuat Hükümleri Hakkındaki İfadelere İlişkin Analiz.....	208
9.2.5.1.	KDV İade Sisteminde İhraç Kayıtlı Satışlarla İlgili İfadelere İlişkin Analiz.....	208
9.2.5.2.	KDV İade Sisteminde Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Satışlarla İlgili İfadeye İlişkin Analiz.....	210
9.2.5.3.	KDV İade Sisteminde Farklı Kurumların Eylemleriyle İlgili İfadelere İlişkin Analiz.....	211
9.2.5.4.	KDV İade Sistemi ile İlgili Mevzuat Hükümleriyle İlgili İfadelere İlişkin Analiz.....	212
9.2.6.	KDV İade Sisteminde Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri ve Konumlarıyla İlgili İfadelere İlişkin Analiz.....	214
9.2.7.	KDV İade Sistemiyle İlgili Görüş ve Önerilerin Afyonkarahisar İli Örneğinde Tespiti ve Analizi.....	216
10.	TÜRKİYE’DE İHRACATTA KDV İADESİ AŞAMASINDA YAŞANILAN SORUNLAR VE AFYONKARAHİSAR BOYUTU.....	221
10.1.	VERGİ İDARESİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR.....	221

10.1.1. Rapor veya Mahsup Dilekçelerine Gümrük Beyannamelerinin Fotokopilerinin Yaşanan Sorunlar.....	221
10.1.2. VUK ile Getirilen Nakit Ödeme Limitine Uyulmasının KDV İadesine Etkisi ile İlgili Yaşanan Sorunlar.....	222
10.1.3.YMM KDV İade Raporları ile İlgili Yaşanan Sorunlar.....	223
10.1.4.Özel Esaslara Tabi Olunması Hakkında Yaşanan Sorunlar...	225
10.2. MÜKELLEFLERDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR.....	226
10.2.1.Yüklenilen KDV Sorunu.....	226
10.2.2. Gümrük Beyannamelerinin Yanlış Hazırlanmasından Kaynaklanan Sorunlar.....	228
10.3. VERGİ MEVZUATINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR.....	229
10.3.1.İncelemesiz ve Teminatsız İade Limiti İle İlgili Sorun.....	229
10.3.2. Mahsuben İade Edilebilecek Alanların Kısıtlı Olması Sorunu.....	230
10.3.3. Mevzuat Düzenlemeleri İle İlgili Yaşanan Diğer Sorunlar.....	230
10.3.4. 53 Seri No'lu KDV Sirküleri İle Getirilen Sistem ve Bu Sistemin Getirdiği Sorunlar.....	232
GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....	236
KAYNAKÇA.....	243
EKLER.....	256

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. İhracata Başlama Tarihi Hakkında Ankete Katılan Mükelleflere İlişkin Bilgiler.....	191
Tablo 2. İhracat Kaynaklı KDV İadesi Almaya Başlama Tarihi Hk. Ankete Katılan Mükellef Sayıları.....	193
Tablo 3. Ankete Katılan Firmaların KDV İade Yapıları Hakkında Genel Bilgiler.....	194
Tablo 4. KDV İadesi Aşamasında Mükellef Kaynaklı Sorunlara İlişkin İfadeler Ve Bu İfadeler Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Görüşleri.....	200

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1. Ankete Katılan Mükelleflerin İşe Başlama Tarihlerine İlişkin Oransal ve Sayısal Sonuçlar.....	188
Grafik 2. Ankete Katılan Mükelleflerin Çalıştırdıkları İdari Personel Sayılarına İlişkin Oransal Sonuçlar.....	189
Grafik 3. Ankete Katılan Mükelleflerin Çalıştırdıkları İşçi Sayılarına İlişkin Oransal Sonuçlar	189
Grafik 4. KDV İadesi Aşamasında Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	197
Grafik 5. İhracat Kaynaklı KDV İadesi Alırken Karşılaşılan Sorunların Hangi Yönden Mevzuat Kaynaklı Olabileceği Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	197
Grafik 6. Fiili İhracat Faturasının Yanlış Düzenlenmesi Nedeniyle İhraç Kayıtlı Mal Satan Mükelleflerin Sorun Yaşayıp Yaşamadığının Tespitine Yönelik İfade Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	202
Grafik 7. KDV İade Aşamasında Karşılaşılan Mükellef Odaklı Sorunlardan Biri Olan SMİYB Kullanma Raporunda Ödeme Belgelerinin Etkisi Hk. Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	203
Grafik 8. KDV İade Aşamasında Karşılaşılan GB Doldururken Yapılan Hatalar Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	204
Grafik 9. KDV iade Aşamasında Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Vergi Dairesi Odaklı Olarak Hazırlanan İfadeler Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	206
Grafik 10. KDV İadelerinde İhraç Kayıtlı Satışlara Yönelik İfadeler Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	209
Grafik 11. Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Satışlara İlişkin İstisna Uygulamasına İlişkin İfade Bu İfade Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri	211
Grafik 12. KDV İade Sistemi Afyonkarahisar İli Örneğinde Çeşitli İdari Yapıların Eylemleri Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	212
Grafik 13. KDV İade Sisteminde Farklı Kurumların Eylemleri Hakkında İfadeler ve	

Bu İfadeler Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	213
Grafik 14. Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri ile İlgili İfadeler ve Bu İfadeler Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	214
Grafik 15. KDV İade Sisteminde YMM'lerin Yerleri İle İlgili İfadeler ve Bu İfadeler Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceler.....	215

KISALTMALAR DİZİNİ

a.g.e. : Adı Geçen Eser

a.g.m. :Adı Geçen Makale

a.g.y. :Adı Geçen Yazı

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

A.Ş. : Anonim Şirket

ATİK : Amortisman Tabi İktisadi Kıymet

DAB: Döviz Alım Belgesi

DİİB: Dahilde İşleme İzin Belgesi

DTSS: Dış Ticaret Sermaye Şirketi

F: Fıkra

GB: Gümrük Beyannamesi

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

GKİB: Geçici Kabul İzin Belgesi

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

KDV : Katma Değer Vergisi

KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

Ltd : Limited

Md. : Madde

MİYB : Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

PTT Posta Telefon Telgraf

s. : Sayfa

S. : Sayı

SDTŞ: Sektörel Dış Ticaret Şirketi

SGK : Sosyal Güvenlik Kurumu

SM : Serbest Muhasebeci

SMİYB : Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Şti : Şirketi

TC: Türkiye Cumhuriyeti

TL : Yeni Türk Lirası

TPKK: Türk Parasını Kıymetini Koruma

TTK : Türk Ticaret Kanunu

Vb : Ve Benzeri

VEDOP - EVDO: Vergi Daireleri Otomasyon Projesi

VUK : Vergi Usul Kanunu

YMM : Yeminli Mali Müşavir

**TÜRKİYE'DE İHRACATTA KATMA DEĞER
VERGİSİ İADE SİSTEMİ:
AFYONKARAHİSAR İLİ UYGULAMASI**

Minire (KANAT) AKIN

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

Nisan, 2010

Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE’DE İHRACATTA KATMA DEĞER VERGİSİ
İADE SİSTEMİ: AFYONKARAHİSAR İLİ
UYGULAMASI

Hazırlayan
Minire (KANAT) AKIN

Danışman
Doç.Dr. Mustafa Ali SARILI

AFYONKARAHİSAR 2010

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi: Afyonkarahisar İli Uygulaması” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

19.04.2010

Minire AKIN

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYIJÜRİ ÜYELERİİMZA

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

.....

Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI

.....

Doç. Dr. Oğuzhan AYDEMİR

.....

Maliye Anabilim dalı yüksek lisans öğrencisi Minire (KANAT) AKIN'ın "Türkiye'de ihracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi: Afyonkarahisar İli Uygulaması" başlıklı tezi 27.04.2010 tarihinde saat’de Lisansüstü Eğitim Öğretim ve sınav yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Mehmet KARAKAŞ
MÜDÜR

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ
TÜRKİYE’DE İHRACATTA KATMA DEĞER VERGİSİ İADE SİSTEMİ:
AFYONKARAHİSAR İLİ UYGULAMASI

Minire (KANAT) AKIN

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Nisan 2010

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

Harcamalar üzerinden alınan ve her el değıştirmede mal ya da hizmete katılan değeri vergilendirmeyi hedefleyen KDV sisteminde yer alan istisnalar vergilendirme zincirini kıran bir halka gibidir. Bu kırılma ise ülkenin ekonomik gelişiminde daha olumlu sonuçlara ulaşmak için getirilmektedir. Nitekim ihracat işlemlerinin de KDV’den istisna tutulması ihracatçılarının ürünlerinin fiyatlarını kendilerine tanınan bu vergisel avantajlar kadar düşük tutmalarına, dolayısıyla uluslararası piyasalarda rekabet avantajı kazanarak ürünlerinin tercih edilirliliğinin artmasına yol açmaktadır. Ancak, iade uygulamalarında özellikle de nakden iadelerde yaşanan istisnalar Maliye Bakanlığı’nın bu konuya yaklaşımında daha fazla sayıda birbiriyle bağlantılı kurallar koymasına neden olmuştur. Bu durum ise, zaten karmaşık olan iade sistemini daha da karmaşık hale getirmiştir.

Bu çalışmada karmaşık hale gelen ihracatta KDV istisnası ve bu istisnaya ilişkin iade esasları ve uygulamaları, konu ile ilgili her türlü mevzuat hükümleri ışığında sade bir dille açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise Afyonkarahisar ilinde ihracat kaynaklı KDV iadesi alan mükellefler nezdinde anket uygulaması gerçekleştirilmiş, bunların mükellefiyet yapıları ve iade işlemleri ile ilgili yaşadıkları sorunlar tespit edilerek bu sorunlara karşı getirdikleri çözüm önerilerine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: KDV İadesi, İhracat İstisnası, İade Sistemi, KDV’de İhracat İstisnası

MASTER THESIS ABSTRACT
VALUE ADDED TAX REFUND SYSTEM AT EXPORTATION IN TURKEY A
CASE STUDY OF AFYONKARAHİSAR

Minire (KANAT) AKIN

AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
INSTITUTE of SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT of FINANCE
April 2010

Advisor : Assoc. Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI

Exemptions in VAT system that aim taxation of expenditure, of every transaction on property and of value added to services are an instrument which breaks the taxation line. This breakage is favoured for better improvement in the economical development of the country. Thus, the exemption of exportation proceedings from VAT provides the exporters with the advantage of keeping the prices of their products at lower levels equal to exemption rate, allowing them to compete in international markets and making their goods preferable. However, the refund abuse experienced particularly in cash refund practices has forced the Ministry of Finance to impose a series of stricter rules and regulations related to one another. This has caused the existing complicated refund system to become even more complicated.

In this study, VAT exemption in exportation, which has become truly complicated, and the regulations and practices of refund as regards this exemption have been explained in a simple style in the light of legislation rules. In the last part of this paper, the results of a survey applied to tax-payers who are refunded for exportation VAT in Afyonkarahisar have been presented. The kind of liabilities of these tax-payers and the problems they experienced in refund practices have been determined, and solutions to those problems have been suggested.

Key Words: VAT Refund, Exportation Exemption, Refund System, VAT Exemption in Exportation.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
YEMİN METNİ.....	ii
TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTARCT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLOLAR LİSTESİ.....	xxi
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xxii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xxiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1. GENEL OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ.....	4
2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	4
2.1. DÜNYADAKİ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	4
2.2. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ.....	5
3. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNE GEÇİŞİ ZORUNLU KILAN SEBEPLER.....	7
4. KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI.....	8
5. KATMA DEĞER VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ.....	9
6. KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSUNA GİREN İŞLEMLER.....	10
7. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA TESLİM VE TESLİM SAYILAN HALLER.....	13
7.1. TESLİM KAVRAMI.....	13
7.2. TESLİM SAYILAN HALLER.....	16

8. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA HİZMET VE HİZMET SAYILAN HALLER.....	18
8.1. HİZMET KAVRAMI.....	18
8.2. HİZMET SAYILAN HALLER.....	20
9. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET VE SORUMLULUK.....	21
9.1. KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFİ.....	21
9.2. KATMA DEĞER VERGİSİ SORUMLUSU.....	23
10. VERGİYİ DOĞURAN OLAY.....	25
11. KATMA DEĞER VERGİSİNİN HESAPLANMASI VE BEYANI.....	29
11.1. KDV’NİN HESAPLANMASI.....	29
11.2. KDV’NİN BEYAN ZAMANI, BEYANI VE ÖDENMESİ.....	30
12. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNALAR.....	32
12.1. TAM İSTİSNA.....	33
12.2. KISMİ İSTİSNA.....	35

İKİNCİ BÖLÜM

İHRACAT KAVRAMI VE KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI

1. İHRACAT KAVRAMI VE ŞEKİLLERİ.....	37
1.1. İHRACATIN TANIMI VE KAPSAMI.....	37
1.2. İHRACAT ŞEKİLLERİ.....	39
2. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI UYGULAMASI.....	40
2.1. DOĞRUDAN MAL İHRACATINDA KDV İSTİSNASI.....	44
2.1.1. İstisnanın Uygulanabileceği İhracat Türleri.....	44
2.1.2. İhracat İstisnasından Faydalanabilecekler.....	45

2.1.3. İhracat Teslimlerinin Taşınması Gereken Şartlar.....	45
2.1.3.1. İhraç Malının Gümrük Hattını Geçmesi.....	46
2.1.3.2. İhraç Malının Yurt Dışındaki Müşteriye veya Adına Hareket Edenler Teslimi.....	47
2.1.4. İhracat Bedelinin Hesabı ve Yurda Getirilmesi.....	48
2.1.4.1. İhracat Bedelinin Hesabı.....	48
2.1.4.2. İhracat Bedelinin Yurda Getirilmesi.....	49
2.1.4.3. Döviz Alım Belgesi İbrazi.....	51
2.1.4.4. Dövizle Yapılan İhracat Teslimlerinde ve İhracatçıya Yapılan Dövizle Teslimlerde Vade Farkı, Kur Farkı Uygulaması.....	52
2.1.4.5. İhracat Faturasındaki Dövizin TL' ye Çevrileceği Tarih.....	52
2.1.5. Faturası Düzenlenen Malların Sonraki Yılda İhraç Edilmesi....	53
2.1.6. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde KDV İstisnası.....	54
2.1.6.1. Yurt İçinden Satın Alınan ya da İhracatçının İmal Ettiği Ürünlerin Geri Gelmesi.....	54
2.1.6.2. İhraç Kaydı İle Satın Alınan Ürünün İhracı Yapıldıktan Sonra Geri Gelmesi.....	55
2.1.7. İhracata Konu Malların Zayi Olması.....	56
2.2. HİZMET İHRACATINDA KDV İSTİSNASI.....	56
2.2.1. Genel Açıklama.....	56
2.2.2. İhraç Edilen Hizmet - Yurt Dışı Hizmet Ayırımı.....	58
2.2.3. Hizmet İhracatı İstisnasının Şartları.....	59
2.2.3.1. Hizmet Yurtdışındaki Bir Müşteri İçin Yapılmalı.....	60

2.2.3.2. Fatura ya da Benzeri Nitelikteki Belge Yurtdışındaki Müşteri Adına Düzenlenmeli.....	61
2.2.3.3. Hizmet Bedeli Türkiye'ye Getirilmeli.....	61
2.2.3.4. Hizmetten Yurtdışında Faydalanılmalı.....	63
2.2.4. Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetlerde İstisna Uygulaması.....	64
2.2.5. İstisna Kapsamına Giren Hizmet Türleri.....	65
2.3. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERE İLİŞKİN KDV İSTİSNASI.....	66
2.3.1. Tecil-Terkin Uygulaması.....	67
2.3.1.1. İhraç Kaydı ile Mal Teslim Alan İhracatçılar Açısından.....	69
2.3.1.2. İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edenler Açısından.....	70
2.3.2. Tecil-Terkin Uygulamasında İhraç Kayıtlı Mal Teslim Edebilecek Mükellefler.....	71
2.3.3. Tecil-Terkin Kapsamında İmalatçı Tanımı ve Özellikleri.....	72
2.3.4. Tecil-Terkin İşlemlerinin Muhatabı.....	74
2.3.4.1. İhraç Edilen Ürünün İmalatçısı.....	74
2.3.4.1.1. Bizzat Ürettiği Malı İhraç Kayıtlı Satanlar...74	
2.3.4.1.2. Satın Aldığı Malı İhraç Kayıtlı Satanlar.....75	
2.3.4.1.3. İmalatın Bir Kısmını Ücret Karşılığı Fason Yaptıranların İhraç Kayıtlı Satışları.....75	
2.3.4.2. İmalatçı Olmamakla Birlikte Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine İhraç Kayıtlı Mal Teslim Edenler.....76	
2.3.4.3. Özel Finans Kurumlarının İhraç Kayıtlı Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması.....77	
2.3.5. Dâhilde İşleme İzin Belgesi veya Geçici Kabul İzin Belgesi Kapsamında İthal Edilen Ham ve Yardımcı Maddeler	

Kullanılarak Üretilen Malları İhraç Kaydıyla Teslim Edenler.....	78
2.3.5.1. Sistemin İşleyişi.....	79
2.3.5.2. Tecil-Terkin Uygulaması	81
2.3.6. Tecil-Terkin İşlemlerinde KDV Beyannamesi Verilirken Pişmanlık Hükümlerinin Geçerliliği ve Uygulaması.....	82
2.3.7. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimlerine İlişkin Usul ve Esaslar.....	84
2.3.7.1. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimlerine ilişkin Yasal Düzenleme.....	84
2.3.7.2. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimlerine İlişkin İadenin Beynamede Gösterilmesi.....	87
2.3.8. İhraç Kayıtlı Teslim Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde Yapılacak İşlemler.....	88
2.3.9. İhraç Kayıtlı Mal Teslim Edebilme Niteliğine Sahip Olmayanların Haksız Olarak Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanması.....	89
2.3.10. İhraç Kaydıyla Satın Alınan Malların İhraç Edilmeyip Yurt İçinde Satılması Halinde Tecil-Terkin İşlemleri.....	90
2.3.11. Süresinde İhraç Edilmeyen Malların İmalatçısına İade Edilmesi.....	91
2.3.12. İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Malların Başka İhracatçılar Tarafından İhraç Edilmesi Halinde Tecil-Terkin Uygulaması.....	92
2.3.13. Tecil – Terkin İşlemlerinde Özellikli Durumlar.....	93
2.3.13.1. Sanayi Sicil Belgesi Almak İçin Başvuran, Ancak Henüz Sanayi Sicil Belgesi Verilmemiş Olanlar.....	93

2.3.13.2.	Gümrük Beyannamesinde İmalatçının Adının Olmaması.....	93
2.3.13.3.	İmalatçı Faturasının İhracat Faturasından Sonra Düzenlenmesi.....	95
2.3.13.4.	Gümrük Beyannamesinde Birden Fazla İmalatçı Olması.....	97
2.3.13.5.	İmalatçı ve İhracatçı Vasıflarının Aynı Firmada Birleşmesi.....	98
2.3.13.6.	İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Mal ile İhraç Edilen Malın Aynı (Nihai Mamul) Olması Gerektiği.....	98
2.3.13.7.	İmalatçı İçin Aleyhte Oluşan Kur Farkları.....	100
2.3.13.8.	Tecil – Terkin Uygulamasının İhtiyariliği.....	100
2.3.13.9.	İhraç Kayıtlı Malların 3 Ay İçerisinde Yurt Dışına Çıkması Zorunluluğu.....	101
2.3.13.10.	İhracatın 3 Ay İçerisinde Gerçekleşmemesi Durumu.....	101
2.3.13.10.1.	İhracatın Mücbir Sebep Olmaksızın Süresinde Gerçekleşmemesi.....	101
2.3.13.10.2.	İhracatın Mücbir Sebepler Nedeniyle Süresinde Gerçekleşmemesi.....	103
2.3.13.11.	İhracatın Gerçekleştirilememesi Veya Zamanında Yapılmaması Hallerinde Tecil Edilen Vergiye Vergi Ziyat Cezalarının Uygulanamaması.....	106
2.4.	TÜRKİYE’DE İKAMET ETMEYENLERE YAPILAN MAL TESLİMLERİNDE KDV İSTİSNASI.....	106
2.4.1.	Yolcu Beraberi Eşya İhracı İstisnası.....	107
2.4.1.1.	İstisnanın Uygulanma Şartları.....	108
2.4.1.2.	İstisnadan Faydalanabilecek Olanlar.....	108

2.4.1.3. İstisna Kapsamında Satış Yapabilecek Satıcılar	109
2.4.1.4. İstisna Kapsamına Giren Mallar.....	110
2.4.1.5. İstisna Kapsamındaki Satışlarda Fatura Düzeni.....	111
2.4.1.6. İstisna Kapsamında Satış Yapanların Uyması Gereken Kurallar.....	113
2.4.1.7. Alıcıların Uyması Gereken Kurallar.....	113
2.4.1.8. 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine Göre İstisna Uygulaması.....	114
2.4.2. Bavul Ticareti Kapsamında Yapılan Satışlarda KDV İstisnası.....	114
2.4.2.1. İstisnadan Yararlanabilecek Olanlar.....	115
2.4.2.1.1. Alıcılar Olarak.....	115
2.4.2.1.2. Satıcılar Olarak.....	115
2.4.2.2. İstisna Belgesi Olmadan Satış Yapılması Durumu.....	116
2.4.2.3. İstisna Uygulanabilmesi İçin Aranılan Şartlar.....	116
2.4.2.3.1. Fatura Düzeni.....	116
2.4.2.3.2. Satışın Bedelinin Belli Bir Tutarı Geçmesi...	117
2.4.2.3.3. Dövizin Banka veya Özel Finans Kurumlarına Satılması.....	117
2.4.2.3.4. Malların Belirlenen Gümrük Kapılarından Yurt Dışı Edilmesi.....	118
2.4.2.4. İstisna Kapsamına Giren Mallar.....	119
2.4.2.5. Bavul Ticaretinde Tecil Terkin Uygulaması.....	119

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
İHRACAT İŞLEMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ İADE ESASLARI

1. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İADE YÖNTEMLERİ.....	121
1.1. İNDİRİM YOLUYLA İADE.....	121
1.2. SONRAKİ DÖNEMLERE DEVİR YOLUYLA İADE.....	121
1.3. NAKDEN VE/VEYA MAHSUBEN İADE.....	122
2. GENEL ESASLARA GÖRE KDV İADESİ.....	122
2.1. NAKDEN İADE.....	123
2.1.1. Teminat ve İnceleme Raporu Aranmayan İadeler.....	123
2.1.2. Teminat Karşılığı İadeler.....	125
2.1.2.1. Normal Teminat Uygulaması.....	125
2.1.2.2. İndirimli Teminat Uygulaması.....	126
2.1.2.2.1. Teminat Oranı % 4 Olarak Uygulanacak	
Mükellefler.....	126
2.1.2.2.2. Teminat Oranı % 8 Olarak Uygulanacak	
Mükellefler.....	128
2.1.2.2.2.1. İmalatçı-İhracatçılarda Aranılan	
Özellikler.....	128
2.1.2.2.2.2. Diğer İhracatçılarda Aranılan	
Özellikler.....	129
2.1.2.3. Teminat Oranlarının Değiştirilmesi.....	129
2.1.2.4. Yükseltilmiş Teminat Uygulaması.....	129
2.1.2.5. Teminat Mektuplarının İadesi.....	130
2.1.3. Vergi İnceleme Raporu İle Yapılan İadeler.....	130
2.1.4. Yeminli Mali Müşavir Raporuyla Yapılan İadeler.....	131

2.1.4.1. Yeminli Mali Müşavir KDV İade Raporunda Bulunması Gerekenler.....	132
2.1.4.2. YMM'lerin Müteselsil Sorumlulukları.....	134
2.1.5. Kamuya Ait Kuruluşlara İade.....	135
2.2. MAHSUBEN İADE.....	135
2.2.1. Vergi Borçlarına Mahsup.....	135
2.2.2. Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Borçlarına Mahsup.....	136
2.2.3. Mahsup Talebi.....	139
2.2.4. KDV İade Dosyalarına Eklenecek Belgeler.....	140
2.2.4.1. Gümrük Beyannameli Mal İhracında KDV İade Dosyasına Eklenecek Belgeler.....	140
2.2.4.2. Hizmet İhracında KDV İade Dosyasına Eklenecek Belgeler.....	141
2.2.4.3. Yolcu Beraberi Eşya İhracında KDV İade Dosyasına Eklenecek Belgeler.....	141
2.2.4.4. Bavul Ticaretinde KDV İade Dosyasına Eklenecek Belgeler.....	141
2.2.4.5. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Terkin Ve İade İşlemleri İçin KDV Dosyasına Eklenecek Belgeler.....	141
2.2.5. Mahsup Talep Edebilecek Borçlar.....	142
2.2.6. Mahsup Sonrası Kalan Tutarın Nakden İadesi.....	143
3. ÖZEL ESASLARA GÖRE KDV İADESİ.....	144
3.1. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE...144	
3.1.1. Sahte Belge Kavramı.....	144
3.1.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramı.....	145
3.2. OLUMSUZ RAPOR KAVRAMI.....	145

3.3. OLUMLU RAPOR KAVRAMI.....	147
3.4. OLUMSUZ TESPİT KAVRAMI.....	148
3.5. KENDİLERİ HAKKINDA OLUMSUZ RAPOR VEYA TESPİT BULUNANLARIN KDV İADELERİ VE GENEL ESASLARA DÖNÜŞLERİ.....	149
3.5.1. Haklarında SMİYB Düzenleme Raporu Bulunanların KDV İadeleri ve Genel. Esaslara Dönüşü.....	149
3.5.2. Haklarında SMİYB Kullanma Raporu Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü.....	150
3.5.3. Haklarında SMİYB Kullanma Ve/Veya Düzenleme Fiilinden Olumsuz Tespit Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü.....	152
3.5.3.1. SMİYB Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü.....	152
3.5.3.2. SMİYB Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü.....	152
3.6. DOĞRUDAN MAL VE HİZMET TEMİN ETTİKLERİ MÜKELLEFLER HAKKINDA OLUMSUZ RAPOR VEYA TESPİT BULUNANLARIN KDV İADELERİ VE GENEL ESASLARA DÖNÜŞÜ.....	153
3.7. DOĞRUDAN MAL VE HİZMET TEMİN ETTİKLERİ SAFHADAN ÖNCEKİ SAFHALARDA YER ALANLAR HAKKINDA OLUMSUZ RAPOR VEYA TESPİT BULUNANLARIN KDV İADELERİ VE GENEL ESASLARA DÖNÜŞÜ.....	155
3.7.1. Doğrudan Mal Ve Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Rapor Bulunanlar.....	155
3.7.2. Doğrudan Mal Ve Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Tespit Bulunanlar.....	155

3.8.	HAKLARINDA İHTİYATİ TAHAKKUK VE İHTİYATİ HACİZ UYGULANAN MÜKELLEFLER.....	158
3.9.	ADRESLERİNDE BULUNMADIKLARI, DEFTER VE BELGELERİNİ İBRAZ ETMEDİKLERİ VEYA BEYANNAME VERMEDİKLERİ KONUSUNDA TESPİT BULUNANLAR.....	158
3.10.	İŞLETME KAPASİTESİ İLE İŞ HACMİ ARASINDA AÇIK NİSPETSİZLİK TESPİT EDİLENLER.....	160
4.	İHRACAT İSTİSNASINDA İADE EDİLECEK KDV'NİN TESPİTİ VE BEYANI.....	160
4.1.	DOĞRUDAN MAL İHRACINDAN KAYNAKLANAN İADE EDİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİNİN (YÜKLENİLEN KDV'NİN) TESPİTİ VE BEYANI.....	161
4.1.1.	Doğrudan Mal İhracında Yüklenilen KDV'nin Tespiti.....	161
4.1.1.1.	İade Edilecek Verginin, İade Hakkı Doğuran İşlemler Nedeniyle Yüklenilen Vergi İle Sınırlı Olması.....	161
4.1.1.2.	İade Edilecek Vergi Miktarının, İhracat Bedelinin Genel Vergi Oranı İle Çarpılması Sonucu Bulunacak Tutar İle Sınırlandırılmaması.....	162
4.1.1.3.	İhracat Nedeniyle Yüklenilerek İadesi İstenen Verginin İlgili Dönem Sonraki Döneme Devreden KDV Miktarını Geçemeyeceği.....	163
4.1.1.4.	İade Edilecek KDV'ye Atık'ler Ve Genel Giderler Nedeniyle Yüklenilen KDV'den Pay Verilmesi.....	164
4.1.1.5.	Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV Hakkında Yapılacak İşlem.....	165
4.1.1.6.	Komisyonlar Dolayısıyla Yüklenilen KDV Tutarlarının İhracat İstisnası Kapsamında İadesi.....	166

4.1.2. Doğrudan Mal İhracatında Yüklenilen KDV'nin Beyanı.....	167
4.2. HİZMET İHRACATINDA YÜKLENİLEN KDV'NİN TESPİTİ VE BEYANI.....	168
4.3. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE TECİL-TERKİN VE İADE SÜRECİ.....	170
4.3.1. Fatura Düzeni.....	170
4.3.2. Tecil Edilebilir – Tecil Edilecek Ve Tecil Edilemeyen KDV'nin Tespiti Ve Beyanı.....	171
4.3.3. İhraç Kayıtlı Satışlara İlişkin Terkin Ve İadenin Yapılması.....	173
4.3.4. Aynı Dönemde Hem Tecil Edilecek Hem İade Edilecek KDV'nin Çıkması.....	174
4.4. TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE YAPILAN MAL TESLİMLERİNDE KDV'NİN İADESİ.....	176
4.4.1. Yolcu Beraberi Eşya Ticaretinde Satışa İlişkin KDV'nin İadesi.....	176
4.4.1.1. Alıcıya Yapılan İade Esasları.....	176
4.4.1.1.1. Gümrükten Çıkış Esnasında İade.....	176
4.4.1.1.2. Gümrükten Çıktıktan Sonra İade.....	177
4.4.1.1.3. İadenin Türkiye'de Elden Verilmesi.....	178
4.4.1.1.4. Avans Olarak (Önceden) Verilen İade.....	178
4.4.1.1.5. Yetki Belgesine Sahip Aracı Firmalarca Yapılan İade.....	179
4.4.1.2. Satıcılara Yapılan İade Esasları.....	179
4.4.1.3. Yolcu Beraberi Eşya İhracında İade Edilecek Vergi Tutarı.....	180

4.4.2. Bavul Ticaretinde İade Edilecek KDV'nin Hesabı ve Beyanı.....	181
--	-----

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ANKET UYGULAMASI, DEĞERLENDİRİLMESİ VE SONUÇ

1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	184
2. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ.....	184
3. ARAŞTIRMA KAPSAMI.....	185
4. DENEKLERİN SEÇİLMESİ.....	185
5. ANKETİN TASARIMI.....	185
6. VERİLERİN ELDE EDİLMESİ.....	186
6.1. VERİLERİN TOPLANMASI SIRASINDA İZLENEN YÖNTEM.....	186
6.2. VERİLERİN ANALİZİ SIRASINDA İZLENEN YÖNTEM.....	186
7. ARAŞTIRMANIN VARSAYIMLARI.....	187
8. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI.....	187
9. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	187
9.1. ANKETİN BİRİNCİ BÖLÜMÜNÜN ANALİZİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	187
9.1.1. İşe Başlanılan Yılın Tespiti ve Analizi.....	187
9.1.2. Çalıştırılan Eleman Sayılarının Tespiti ve Analizi.....	188
9.1.3. Faaliyet Gösterilen Alanın Tespiti ve Analizi.....	191
9.1.4. İhracata Başlanılan Tarihin Tespiti ve Analizi.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
9.1.5. İhracat Kaynaklı KDV İadesi Alınmaya Başlama Tarihinin Tespiti ve Analizi.....	192
9.1.6. Ankete Katılanları Tanımlamaya Yönelik Diğer İfadelere İlişkin Analizi.....	193

9.2.	ANKETİN İKİNCİ BÖLÜMÜNÜN ANALİZİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	196
9.2.1.	KDV İade Aşamasında Karşılaşılan Sorunların Kaynağının Tespitine Yönelik İfadelere İlişkin Analiz.....	196
9.2.2.	KDV İadesinde Yaşanan Sorunları Mevzuat Kaynaklı Olması Odağıyla Hazırlanan İfadelere İlişkin Analiz.....	197
9.2.3.	KDV İadesinde Yaşanan Sorunları Mükellef Kaynaklı Olması Odağıyla Hazırlanan İfadelere İlişkin Analiz.....	199
9.2.4.	KDV İadesinde Yaşanan Sorunları Vergi Dairesi Kaynaklı Olması Odağıyla Hazırlanan İfadelere İlişkin Analiz.....	205
9.2.5.	KDV İade Sisteminde Uygulamada Doğrudan Karşılaşılan Durumlar ve Mevzuat Hükümleri Hakkındaki İfadelere İlişkin Analiz.....	208
9.2.5.1.	KDV İade Sisteminde İhraç Kayıtlı Satışlarla İlgili İfadelere İlişkin Analiz.....	208
9.2.5.2.	KDV İade Sisteminde Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Satışlarla İlgili İfadeye İlişkin Analiz.....	210
9.2.5.3.	KDV İade Sisteminde Farklı Kurumların Eylemleriyle İlgili İfadelere İlişkin Analiz.....	211
9.2.5.4.	KDV İade Sistemi ile İlgili Mevzuat Hükümleriyle İlgili İfadelere İlişkin Analiz.....	212
9.2.6.	KDV İade Sisteminde Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri ve Konumlarıyla İlgili İfadelere İlişkin Analiz.....	214
9.2.7.	KDV İade Sistemiyle İlgili Görüş ve Önerilerin Afyonkarahisar İli Örneğinde Tespiti ve Analizi.....	216
10.	TÜRKİYE’DE İHRACATTA KDV İADESİ AŞAMASINDA YAŞANILAN SORUNLAR VE AFYONKARAHİSAR BOYUTU.....	221
10.1.	VERGİ İDARESİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR.....	221

10.1.1. Rapor veya Mahsup Dilekçelerine Gümrük Beyannamelerinin Fotokopilerinin Yaşanan Sorunlar.....	221
10.1.2. VUK ile Getirilen Nakit Ödeme Limitine Uyulmasının KDV İadesine Etkisi ile İlgili Yaşanan Sorunlar.....	222
10.1.3.YMM KDV İade Raporları ile İlgili Yaşanan Sorunlar.....	223
10.1.4.Özel Esaslara Tabi Olunması Hakkında Yaşanan Sorunlar...	225
10.2. MÜKELLEFLERDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR.....	226
10.2.1.Yüklenilen KDV Sorunu.....	226
10.2.2. Gümrük Beyannamelerinin Yanlış Hazırlanmasından Kaynaklanan Sorunlar.....	228
10.3. VERGİ MEVZUATINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR.....	229
10.3.1.İncelemesiz ve Teminatsız İade Limiti İle İlgili Sorun.....	229
10.3.2. Mahsuben İade Edilebilecek Alanların Kısıtlı Olması Sorunu.....	230
10.3.3. Mevzuat Düzenlemeleri İle İlgili Yaşanan Diğer Sorunlar.....	230
10.3.4. 53 Seri No'lu KDV Sirküleri İle Getirilen Sistem ve Bu Sistemin Getirdiği Sorunlar.....	232
GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....	236
KAYNAKÇA.....	243
EKLER.....	256

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1. İhracata Başlama Tarihi Hakkında Ankete Katılan Mükelleflere İlişkin Bilgiler.....	191
Tablo 2. İhracat Kaynaklı KDV İadesi Almaya Başlama Tarihi Hk. Ankete Katılan Mükellef Sayıları.....	193
Tablo 3. Ankete Katılan Firmaların KDV İade Yapıları Hakkında Genel Bilgiler.....	194
Tablo 4. KDV İadesi Aşamasında Mükellef Kaynaklı Sorunlara İlişkin İfadeler Ve Bu İfadeler Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Görüşleri.....	200

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1. Ankete Katılan Mükelleflerin İşe Başlama Tarihlerine İlişkin Oransal ve Sayısal Sonuçlar.....	188
Grafik 2. Ankete Katılan Mükelleflerin Çalıştırdıkları İdari Personel Sayılarına İlişkin Oransal Sonuçlar.....	189
Grafik 3. Ankete Katılan Mükelleflerin Çalıştırdıkları İşçi Sayılarına İlişkin Oransal Sonuçlar	189
Grafik 4. KDV İadesi Aşamasında Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	197
Grafik 5. İhracat Kaynaklı KDV İadesi Alırken Karşılaşılan Sorunların Hangi Yönden Mevzuat Kaynaklı Olabileceği Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	197
Grafik 6. Fiili İhracat Faturasının Yanlış Düzenlenmesi Nedeniyle İhraç Kayıtlı Mal Satan Mükelleflerin Sorun Yaşayıp Yaşamadığının Tespitine Yönelik İfade Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	202
Grafik 7. KDV İade Aşamasında Karşılaşılan Mükellef Odaklı Sorunlardan Biri Olan SMİYB Kullanma Raporunda Ödeme Belgelerinin Etkisi Hk. Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	203
Grafik 8. KDV İade Aşamasında Karşılaşılan GB Doldururken Yapılan Hatalar Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	204
Grafik 9. KDV iade Aşamasında Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Vergi Dairesi Odaklı Olarak Hazırlanan İfadeler Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	206
Grafik 10. KDV İadelerinde İhraç Kayıtlı Satışlara Yönelik İfadeler Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	209
Grafik 11. Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Satışlara İlişkin İstisna Uygulamasına İlişkin İfade Bu İfade Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri	211
Grafik 12. KDV İade Sistemi Afyonkarahisar İli Örneğinde Çeşitli İdari Yapıların Eylemleri Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	212
Grafik 13. KDV İade Sisteminde Farklı Kurumların Eylemleri Hakkında İfadeler ve	

Bu İfadeler Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	213
Grafik 14. Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri ile İlgili İfadeler ve Bu İfadeler Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri.....	214
Grafik 15. KDV İade Sisteminde YMM'lerin Yerleri İle İlgili İfadeler ve Bu İfadeler Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceler.....	215

KISALTMALAR DİZİNİ

a.g.e. : Adı Geçen Eser

a.g.m. :Adı Geçen Makale

a.g.y. :Adı Geçen Yazı

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

A.Ş. : Anonim Şirket

ATİK : Amortisman Tabi İktisadi Kıymet

DAB: Döviz Alım Belgesi

DİİB: Dahilde İşleme İzin Belgesi

DTSSŞ: Dış Ticaret Sermaye Şirketi

F: Fıkra

GB: Gümrük Beyannamesi

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

GKİB: Geçici Kabul İzin Belgesi

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

KDV : Katma Değer Vergisi

KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

Ltd : Limited

Md. : Madde

MİYB : Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

PTT Posta Telefon Telgraf

s. : Sayfa

S. : Sayı

SDTŞ: Sektörel Dış Ticaret Şirketi

SGK : Sosyal Güvenlik Kurumu

SM : Serbest Muhasebeci

SMİYB : Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Şti : Şirketi

TC: Türkiye Cumhuriyeti

TL : Yeni Türk Lirası

TPKK: Türk Parasını Kıymetini Koruma

TTK : Türk Ticaret Kanunu

Vb : Ve Benzeri

VEDOP - EVDO: Vergi Daireleri Otomasyon Projesi

VUK : Vergi Usul Kanunu

YMM : Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Bilindiği gibi ülkelerin kalkınmaları sanayileşme oranlarıyla paralellik göstermektedir. Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ihtiyaç duyulan sanayi mallarının edinilebilmesi için, ithalat yapılması gereksinimi ortaya çıkmaktadır. İthalat ise yurtdışına yabancı para çıkışını ifade eder. Günümüz ekonomik ortamında, bu tip nedenlerle ihtiyaç duyulan yabancı para girişini ülkeye sağlamada en önemli araçlardan birisi de ihracattır. Bu tablonun farkında olan birçok ülke, karşılıklı olarak mal ve hizmetlerin, tüketildikleri ülkelerde vergilendirilmesi esasını benimsemiştir. Ülkemizde de bu kapsamda kamu hizmetlerini finanse etmek için mükelleflerden karşılıksız, zora ve ödeme gücüne göre alınan vergilerden harcamalar üzerinden olanının, mal ya da hizmetin ilk üretildiği aşamadan, son tüketicisine ulaşana kadar geçirdiği tüm aşamaları ayrı ayrı ve her aşama itibariyle o ürüne katılan değeri vergilendirilen sistemine bir parantez açılmıştır. Buna göre yurtdışına mal ya da hizmet gönderenler yani ihracatçılar, sattıkları ürünlerden Katma Değer Vergisi (KDV) tahsil etmemekle birlikte, sattığı ürünleri edinebilmek için yüklendiği giderler sırasında ödediği KDV'nin de iadesini talep edebilmektedirler. İhracatçılara tanınan bu istisna kanunda, ihracat yapanlara mal tesliminde bulunan imalatçı ya da bu vasıftaki kimselere de tanınmıştır. Ancak bunlara tanınan istisna diğerleri yani doğrudan ihracat yapanlara tanınan istisna hükümlerinden farklı olarak teslim bedelinin KDV'sinin önce hesaplanıp tahakkuk ettirilmesi, ilgili malların ihracatının gerçekleştiğinin kanıtlanması halinde de tahakkuktan terkin ya da mükellefe iade edilmesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Türkiye'de ihracatta KDV iade sistemi: Afyonkarahisar ili uygulamasını konu alan bu çalışmada gerek kanun ve tebliğler gerekse özelemler hatta sirkülerler bazında ayrıntıları belirtilen mevzuat düzenlemeleri açıklanmaya çalışılmış ayrı ayrı kaynaklarda yer alan ancak birbiriyle ilişkili düzenlemeler aynı başlıkta toplanarak okuyucuya, karışık mevzuat hükümleri arasında bu konuda başvurabilecekleri kaynak bir çalışma olunması hedeflenmiştir. Aynı zamanda çalışma, Afyonkarahisar ilinde ihracatta KDV iadesi alanların sorunlarını ve bu sorunlara yönelik çözüm önerilerini, doğrudan onların bakış açısıyla, tespit etmeye yönelik hazırlanan anket uygulamasıyla da bu konuda daha önce yapılmamış bir uygulamaya sahiptir.

Çalışmanın ilk bölümü KDV ile ilgili teorik altyapının açıklanmasına yöneliktir. Katma değer vergisi kanunu (KDVK) ile ilgili temel prensiplerin açıklanmaya çalışıldığı bu bölümde söz konusu kanunun yedinci maddesi haricinde ilk 10 maddesinin tamamına ilişkin hükümler, çalışmanın diğer bölümlerinde olduğu gibi burada da tebliğ ve özelemler ve diğer mevzuat hükümleri ile bu konuda daha önce yapılmış akademik çalışmaların yanı sıra kitap, dergi ve elektronik kaynaklardan yararlanılarak edinilen bilgilerle hazırlanmıştır. Ayrıca bu bölümde açıklanan hususlar, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde yapılan açıklamaların anlaşılmasına zemin oluşturacak özelliğe sahiptir.

Çalışmanın ikinci bölümünde öncelikle ihracat ve ihracatçı kavramları açıklanmış, ihracat şekillerinin neler olduğu belirtilerek bunlardan Afyonkarahisar ilinde en çok uygulananları izah edilmeye çalışılmıştır. Sonrasında KDV'de ihracat istisnası türleri itibariyle ayrı başlıklarda ele alınmış ve bu istisna türlerinin kimlere, hangi koşulları gerçekleştirmeleri halinde ve hangi şekilde tespit edilecek tutarlar üzerinden uygulanacağı ilgili mevzuat hükümlerinin kılavuzluğunda açıklanmıştır. Ayrıca istisna türleri itibariyle bilhassa da ihraç kayıtlı satışlarda, istisna hükümleri ile ilgili uygulamada sıkça rastlanan özellikli durumlara, bu gibi hallerle karşılaştıklarında okuyucuya yol göstermesi bakımından çalışmada yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise KDV'de iade esasları açıklanmıştır. 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinden daha önce yayımlanan ve zamanla oldukça karmaşık hale gelen iade düzenlemeleri bu tebliğle bir araya getirilerek, ihracatta KDV iade sistemi ile ilgili hemen hemen her açıdan uygulamaya yön vermek üzere açıklamalarda bulunulmuştur. Söz konusu tebliğ düzenlemeleri ışığında KDV iadelerinde benimsenen genel ve özel esaslar bu bölümde ayrıntılarıyla ele alınmıştır. Genel esaslarda, KDV iadesinin nakden uygulanmasında izlenen yollarla, mahsuben iadelerin kimlerin, hangi borçlarına hangi koşullarla yapılabileceği ve mahsup sonrası kalan tutarın iadesinde nasıl hareket edileceği hususları açıklanmaya çalışılmış, yine KDV iade dosyalarında bulunması gereken belgelerin de istisna türleri itibariyle nelerden oluştuğu da bu bölümde sayılmıştır. Özel esaslara göre KDV iadeleri ve bu tip iadelerde kullanılan kavramlar, mükelleflerin özel esaslara tabi olmasını gerektiren durumlar ve bu hükümlere tabi mükelleflerin safhalar itibariyle genel esaslara dönüşü bu bölümde anlatılan bir başka konudur. Ayrıca,

gerçek sahteci mükelleflerle kasıtlı olmaksızın sahteci durumuna düşenlerin ayırt edilmesi ve buna uygun olarak iki ayrı gruptaki mükelleflere yapılacak muameleler de bu bölümde açıklanmıştır. Son olarak bu bölümde ihracat istisnasından kaynaklanan iade edilecek KDV'nin hesabı ve beyan esasları ihracat türleri itibariyle ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümü tamamen anket uygulamasına ilişkin açıklamalara ayrılmış olup, KDV iade sistemi ile ilgili katılımcı mükelleflerin soruları ve bu sorunlara karşı çözüm önerilerine yönelik özgün ifadelere de yer verilmiştir. Bu bölümde son olarak mevzuatta KDV iade işlemlerinin gerçekleştirilmesi aşamasında uygulamaya yönelik getirilen yeni düzenlemeler, anket verilerinden elde edilen bilgilerle harmanlanarak çalışmanın genel değerlendirilmesi yapılmış ve önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1. GENEL OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ

Vergi en genel tanımıyla; egemenlik gücüne sahip olan devletlerin sürekli artan kamu harcamalarının finansmanı için gerçek veya tüzel kişilerden karşılıksız ve zora dayalı olarak aldığı bir kamu geliri türüdür. Bu vergiler arasında mükelleflere, en hissettirilmeden alınan katma değer vergisidir. Bu anlamda Katma Değer Vergisi (KDV) her geçen gün gelişen ekonomik yapı içerisinde kendine ayrı bir anlam ve fonksiyon yüklenen vergi politikalarının en etkili araçlarından biridir. KDV, hem ekonomiyi kayıt altına almada önemli bir rol oynamakta, hem de kendi içerisinde otokontrolü sağlayan bir sisteme sahiptir.

2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

2.1. DÜNYADAKİ TARİHSEL GELİŞİMİ

Dünyada ilk olarak 1918 yılında Almanya’da, Alman hükümeti danışmanlarından işadamı Wilhelm Von SIEMENS tarafından yürürlükte olan muamele vergilerinin yerine uygulanmak üzere KDV önerisinde bulunulmuş, ancak uygulamaya konulamamıştır. Sonrasında 1948 yılında Fransa’da Maliye Bakanlığı’nda çalışan Maurice LAURE tarafından imalat aşamasını vergilendirmeye yönelik olarak uygulanan örneği ile karşımıza çıkan KDV, daha sonra tüketim tipi KDV’ye dönüşerek uygulanmaya devam etmiştir¹.

Avrupa birliği ülkelerince vergi uyumlaştırılması çabaları henüz Avrupa Ekonomik Topluluğu aşamasında iken dolaylı vergilerden KDV üzerinde yoğunlaşmıştır. Topluluk, kendi içinde bir ortak pazar kurmayı, böylelikle ekonomideki tüm malların serbest dolaşımının sağlanmasını hedefliyordu. Böylelikle birliğe dâhil ülkeler arasında sınırlar kalkacak, birlik kendi sınırları içinde bir bütün olabilecekti. Ancak bu hedef önündeki en büyük engel birliğe üye ülkelerin ortak bir vergi sistemine sahip olmamasıydı.

Avrupa Topluluğu’nu oluşturan 1957 tarihli Roma Antlaşması’nın 94’üncü maddesinde “Komisyon’un önerisi üzerine Konsey, oy birliği ile üye devletlerin,

¹Mustafa Ali Sarılı; *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara 2010, s.397.

ortak pazarın kuruluşu ve işleyişini doğrudan etkileyebilecek yasa, tüzük veya idari düzenlemelerin yakınlaştırılmasına yönelik direktifler çıkarır” hükmü yer almaktadır. 1967 yılında konsey tarafından Neumark Komitesi'nin önerisi doğrultusunda, KDV'nin genel olarak uygulanmasını öngören iki direktif kabul etmiştir. Bu direktifler uyarınca ortak KDV sistemi, mal ve hizmetleri kapsayan genel bir tüketim vergisi şeklinde olması benimsenmiştir. Tüm bu gelişmelere bağlı olarak birlik ülkeleri vergi sistemlerini özellikle dolaylı vergilere yönelik bir uyumlaştırma çabası içerisine girmişlerdir². Henüz bu topluluğa üye olmayan, ancak üye olma konusunda istekli ve gayretli olan Türkiye'de bu çabaların dışında kalmamış, muameleler üzerinden aldığı vergileri tek bir çatı altında toplayarak Birliğe üye ülkelere uygulanmakta olan veya uygulanacak olan KDV sistemine benzer yapıda bir KDV sistemi oluşturma çabası içine girmiştir. Aşağıda öncelikle Türkiye'de uygulanan KDV'nin tarihsel gelişiminden bahsedilmeye çalışılmış sonrasında ise ülkemizde bu vergiye geçişi zorunlu kılan sebepler belirtilmiştir.

2.2. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

Türk Vergi Sisteminde gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin yanı sıra harcama üzerinden de vergi alınması esası benimsenmiştir. Günümüzde harcama üzerinden alınan en önemli vergi KDV'dir.

Cumhuriyet tarihimizde uygulanan muamele vergilerinin ilki her türlü satış işlemini vergilemeyi amaçlayan 735 sayılı 'Umumi İstihlak Vergisi' olmakta iken bu vergi sonrasında yerini ekonomik kalkınma süreci içerisine girmiş olan Türkiye'de tek aşamalı genel bir satış vergisi olan muamele vergisine bırakmıştır. 1927 yılında kabul edilen muamele vergisinin³ yerini 1957 yılında 'ilk madde üretiminde' alınması amaçlanan istihsal vergisi ile hizmet vergilerinden oluşan ve 'Gider Vergileri' olarak adlandırılan vergi almıştır⁴.

KDV'ye geçme çabaları aslen İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ile başlanmıştır. 1972 yılında Maliye Bakanlığı kurduğu bir komisyonla ilk KDV

²Ergül Tunç; *Katma Değer Vergisi 'nde İndirim ve İade Uygulamaları Avrupa Birliği Ve Türkiye Karşılaştırması*, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2007, s.13.

³Sınai üretimi kapsamına alan ve "İlk Muamele Vergisi" de denilen muamele vergisi, imalat ve ithalat sırasında önceden ödenmiş vergilerin, sonradan alınacak vergilerden indirilmesine imkân sağlaması özelliğiyle dünyada KDV'nin ilk örneğidir.

⁴Fethi Heper; *Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:126/148, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir 1981, s.55.

tasarısını hazırlamıştır. İlk tasarı Alman KDV'sinden esinlenerek ve Almanya'nın da konu hakkındaki tecrübelerinden faydalanılarak hazırlanmıştır. Kanunlaşma yolunda 1971, 1974, 1976, 1977 ve 1978 yıllarında hazırlanan kanun tasarısı taslağı ile 1980 yılında hazırlanan iki ayrı kanun tasarısı başarıya ulaşamamıştır⁵. Bu başarısızlığın sebebi olarak yürürlükten kaldırılacak vergilerden elde edilen hâsılat kadar hâsılat elde edilemeyeceği ve mükelleflerin bu vergiyi başarılı bir şekilde uygulayamayacağı endişesi olarak görülebilir⁶.

Cazibesinin fazlaca olmasının yanında uygulamada özellikle üretimi vergilendiren diğer muamele vergilerinin ağır yükü altında ezilen sanayi kesiminin yaşadığı zorlukların, adaletsiz kaynak dağılımının ve aynı konu üzerinden birden fazla vergi alınmasından kaynaklanan piyasadaki finansman sıkıntısının önüne geçilmesi adına geliştirilen KDV kanun tasarısı nihayetinde 3065 Sayılı Kanun numarasıyla 25.10.1984 tarihinde kabul edilmiş ve 2 Kasım 1984 tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.1985 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

KDVK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte ülkemizde uygulanan diğer bazı gider vergileri de aynı yürürlük tarihi itibarıyla uygulamadan kaldırılmıştır. Bunlar şöyle sıralanabilir⁷:

- Dâhilde Alınan İstihsal Vergisi
- İthalden Alınan İstihsal Vergisi
- Nakliyat Vergisi
- PTT Hizmetleri Vergisi
- İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi
- İşletme Vergisi
- Spor Toto Vergisi
- Şeker İstihlak Vergisi

⁵Rezan Tatlıdil ve Nükhet Ayaz. *Avrupa Topluluğu 1992'de KDV Uygulamaları ve Türkiye'ye Muhtemel Etkileri*, TOBB, Ankara 1992, s.4.

⁶Nuri Değer; "Katma Değer Vergisi 20 Yaşında-I", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:143, Kasım 2004, s.3.

⁷Birol Aydemir; "Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması", DPT. Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara Ağustos 1996, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/kdv.html>, 19.12.2009.

3. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNE GEÇİŞİ ZORUNLU KILAN SEBEPLER

KDV uygulamasına geçilmesi çeşitli sebeplerle gerçekleştirilmiştir. Bu sebeplerin başında bu verginin çekiciliği yanında kaldırılan gider vergilerinin olumsuz etkileri de gelmektedir. O dönemde yürürlükte bulunan toplu muamele vergileri üretim aşamasını hedeflemekte, sanayi ve firmalar üzerinde baskı yaratarak kaynak dağılımını olumsuz yönde etkilemekte ve finansman sıkıntısına neden olmaktadır⁸. Hâlbuki KDV bu olumsuzlukları giderici mahiyette, istisnalar hariç ekonomideki tüm mal ve hizmetlere ve her el değiştirme aşamasında uygulanması nedeniyle yayılı ve genel bir muamele vergisi niteliğindedir⁹.

Türkiye’de KDV uygulamasına geçilmesinin temel sebeplerini kanun gerekçesinde sayılmıştır. Şöyle ki¹⁰;

- KDV sistemi ekonomik olaylara karşı ve vergi yükü açısından tarafsızdır. Bu nedenle yürürlükteki muamele vergilerinin olumsuz etkilerinden arınmıştır.

- Gelirler üzerinden alınan vergilerde 1950’li yıllarda yapılan köklü değişiklikler, harcamalar üzerinden alınan vergilerde de gerçekleşmiş olduğundan, iki sistem arasında olması gereken fonksiyonel bağlantı böylelikle sağlanmış olacaktır.

- Yeni KDV sistemi uluslararası ekonomik ilişkilerin ve özellikle ihracatın geliştirmesi açısından yararlı olacaktır.

- Ülkemizde KDV uygulamasına geçişi zorunlu kılan daha birçok sebep bulunmaktadır. Ekonomik ve mali nedenler olmak üzere iki başlık halinde toplanılabilecek bu sebepler kısaca şöyle sıralanabilir¹¹:

Ekonomik Sebepler; yatırımların teşvik edilmesi, , ihracatın geliştirilmesi, sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması, enflasyonist baskının önlenmesi, optimal kaynak dağılımının sağlanması, ihtisaslaşmanın teşviki, fiyatlar genel seviyesinin kontrolüdür.

⁸“K.D.V. ”, <http://www.turkmmo.com/ekonomi-iktisat-isletme/17840-kdv.html>, 19.12.2009.

⁹Sarılı, a.g.e., s.402.

¹⁰Sarılı, a.g.e., s.402-403.

¹¹Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, TC Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Teknik Dairesi Başkanlığı, 1984, s.318-320, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf, 20.12.2009.

Mali Sebepler; vergi adaletinin sağlanması, matrahın bölünmesi, özdenetim imkânı, vergi hâsılatına etkisi, vergi kaçakçılığına etkisi, vergilemede adaletin sağlanması, vasıtasız vergiler sisteminin tamamlayıcı niteliği, diğer ülkelerin vergi sistemleri ile ahenkleştirme sağlanmasıdır.

4. KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI

KDV kavramını açıklamadan önce ‘Katma Değer’ kavramını tanımlamak gerekir. Katma değer, küçük ölçekte yani mikro ekonomik açıdan, bir gerçek veya tüzel kişinin sattığı mal veya ifa ettiği hizmetin satış bedeli ile maliyet bedeli arasındaki farktır¹². Diğer bir tanımıyla katma değer, bir işletmede belirli bir zaman diliminde üretilen mal ve hizmetlerin hâsılat tutarı ile o hâsılatın elde edilmesi için dışarıdan satın alınıp sarf edilen mal ve hizmetlerin mal oluş tutarı arasındaki olumlu farktır¹³.

Büyük ölçekte yani makroekonomik açıdan ise katma değer, bir mal veya hizmetin üretim faaliyetinde rolü olan sermaye, tabiat, emek, teşebbüs gibi üretim faktörlerinin elde ettiği faiz, rant, ücret, kar gibi paylarının toplamıdır¹⁴. Makro anlamda katma değeri bulurken, üretim sürecinde bulunan tüm işletmelerce eklenen değerler olan ücretler, maaşlar ve bu nitelikteki aynı ödemeler ile kiralar, ödenen faizler, vasıtalı vergiler, eskime payı (amortismanlar), dağıtılan ve dağıtılmayan karlar, sübvansiyonlar toplanmakta, kamu sektöründen yapılan transferler niteliğinde olup katma değer yaratmayan sübvansiyonlar ise toplama negatif (-) olarak dâhil edilmektedir¹⁵. Bu halde, KDV, üretim faktörlerinin yarattığı bu ek değerler üzerinden hesaplanan bir vergidir. Bir başka deyişle KDV, alış ile satış değeri arasındaki müspet farkın vergilendirilmesidir.

KDV kendisine çok geniş uygulama alanı bulabilmiş bir vergi türüdür. Öyleki diğer vergilerle kıyaslandığında harcamalar üzerinden alınıyor olması, gelir elde etsin veya etmesin, serveti bulunsun veya bulunmasın ya da özel bir takım kâğıtlar düzenlemiş ya da bunlara taraf olmuş, olsun ya da olmasın sadece harcama yapmış olması, kişi veya kurumları, vergi dairesine karşı muhatap konumunda bulunmasa da bu vergiyi ödeyen konumunda bırakmaktadır. KDV prensip olarak, ekonomideki

¹²Mahfi Eğilmez; *KDV Teori-Uygulama*, MB Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1983, s.24.

¹³Mehmet.Yazıcı, “Katma Değer Vergisine İlişkin Muhasebe Düzeni”, *Vergi Dünyası*, Nisan 1985, s.44.

¹⁴Ayten Ersoy; *Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına İlişkin Öneriler*, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Yayın No: 141, Ankara 1989, s.5.

¹⁵Aydemir, a.g.e., <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/kdv.html>, 04.10.2009.

bütün mal ve hizmet hareketlerini kavramak üzere planlanan yaygın ve genel bir harcama vergisidir¹⁶. KDV, mal ya da hizmetin üretiminden tüketiciye intikaline kadar her el değıştirme aşamasında alınan yaygın fakat kümülâtif etkisi olmayan genel bir tüketim vergisidir¹⁷. Çünkü her safhada hesaplanan KDV'den, katma değer yaratılmasıyla ilgili alım ve giderler için ödenen KDV'nin indirilmesinden sonra kalan bir tutar varsa sadece bunu alan bir sisteme sahiptir.

KDV, her ne kadar ekonomik safhalarda satış değeri üzerinden hesaplanırsa da, aslen her üretim ve dağıtım aşamasında yaratılan yeni katma değeri vergilendirmektedir¹⁸. Diğer bir deyişle KDV, yurt içindeki nihai tüketim harcamalarını, taksitler halinde vergilendirmektedir. KDV tek safhada alınan muamele vergilerine nazaran, çok safhalı bir vergidir. KDV'de belli mal ve hizmetler değil (istisna hükümleri ile vergi dışı bırakılanlar hariç) piyasadaki bütün nihai tüketim mal ve hizmetlerini kapsamına alır. Önceki safhalarda vergilendirilmiş bulunan girdilere ilişkin vergilerin hâsıllattan kaynaklanan KDV'den indirilmesi nedeniyle, nihai tüketim malları bünyesinde yer alan bütün girdiler yalnız bir kez vergilendirilmiş olmaktadır¹⁹.

5. KATMA DEĞER VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ

Günümüz vergilendirme sisteminde muameleler üzerinden alınan vergilerden en kapsamlı ve modern olanı KDV'dir. KDV'nin genel özellikleri kısaca sıralanabilir²⁰:

- KDV, her aşamada, o aşamaya ilave edilen değer üzerinden alınır.
- KDV, fiyatın belli bir yüzdesi olarak hesaplanır.
- KDV'de her aşamada önceki aşamada alınan vergi tenzil edildiğinden vergi piramitleşmesine neden olmaz.
- KDV malların üretiminden dağıtımına kadar her safhada ve hizmetlerin de dağıtımını olmak üzere tüm ekonomik faaliyetlere uygulanan geniş kapsamlı ve yayılı bir muamele vergisidir.

¹⁶Ahmet Yetik; *Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleğinden Biri Olan İhracatta Katma Değer Vergisi İadesi, Hesaplanması, Denetlenmesi, Raporlanması Ve Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde 2007, s.35.

¹⁷Mehmet Ali Canoğlu ve Rüstem Hacırüstemoğlu. *Vergi Uygulamaları ve Muhasebesi*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 1989, s.425.

¹⁸Şerafettin Aksoy; "Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı", Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s.367.

¹⁹Kadri Özen, "Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri", *Vergi Dünyası*, S.11, Temmuz 1982, s.32.

²⁰Sarıllı, a.g.e, s.399.

- KDV belge ve kayıt düzenine dayandığı için hem kayıt dışılığı önler, vergi kayıp ve kaçacağını azaltmada etkili olur, hem de gelir ve kurumlar vergisinde dönem safi kazancının daha sağlıklı ve doğru belirlenmesine zemin hazırlar.

- KDV, yapısı ve belge düzeni itibariyle gelir ve kurumlar vergisi açısından otokontrolü sağlar.

KDV'nin, KDVK gerekçesinde yer alan veya buradan yola çıkarak ifade edilebilecek diğer özelliklerinden bir kaçışöyledir:

- KDV, ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yer alan tüm mal ve hizmetleri vergilendirdiğinden vergilemede birlik sağlayıcı özelliğe sahiptir.

- Faaliyet türleri itibariyle farklı oranlar geliştirilmesi sayesinde, her sektör kendisinin ve tüketici kitlesinin yapısına uygun oranda vergilendirilmiş olmaktadır.

- Kanunda yer alan istisna hükümleri sayesinde, teşvik edilmesi ya da desteklenmesi düşünülen veyahut karşılıklılık esasına uygun olarak vergi alınmaması gereken işlemler vergilendirme dışı bırakılabilmektedir.

6. KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSUNA GİREN İŞLEMLER

KDV'nin konusunu, vergiye tabi olan malların üretiminden tüketimine kadar meydana gelen katma değerler oluşturmaktadır. Diğer bir ifade ile KDV, her safhada, malların teslimi veya hizmetlerin ifası sırasında yaratılan değer üzerinden alınmaktadır. KDV, muamele vergisi olarak da isimlendirilen bir vergi türüdür. Muamele vergilerinin alınabilmesi için isminden de anlaşılacağı üzere ortada bir muamele olması gerekmektedir. Yani KDV'nin alınabilmesi için; bir malın teslim edilmesi veya bir hizmetin ifasının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. İşte KDV'nin kanuni anlamda esas konusunu da bahsedilen bu teslim ve ifalar oluşturmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nın 1'inci maddesinde verginin konusuna giren işlemler tek tek sayılmıştır. Buna göre KDV'nin alınabilmesi için aranması zorunlu koşullardan ilki; mal teslimi veya hizmet ifası şeklindeki bir işlemin varlığı, ikincisi bu işlemin Türkiye'de yapılmış olması, üçüncüsü ise işlemin ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmasıdır. KDV'nin alınmasında belki de en önemli olan husus ikinci olarak belirtilen, işlemin Türkiye'de yapılmış olup olmadığının tespitidir. Örneğin, Türkiye'de bulunan KDV mükellefi bir işletmenin Almanya'daki bir şubesinin yapmış olduğu ürün satışı Türkiye'de KDV'ye tabi değildir. Aynı firmanın Azerbaycan'daki bir arsasını

oradaki bir başka firmaya kiraya vermesi yine KDV'ye tabi değildir. Çünkü bu iki durumda da işlem Türkiye' de değil, birinde Almanya' da diğerinde Azerbaycan' da gerçekleştirilmiştir.

İşlemlerin Türkiye'de yapılması KDVK'nın 6'ncı maddesinde tanımlanmıştır. Bu maddede: "İşlemlerin Türkiye'de yapılması:

1- Malların teslim anında Türkiye'de bulunması

2- Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade eder"

hükmü yer almıştır. Teslim edenin veya teslim alanın hangi ülkenin uyuğunda bulunduğu önemli değildir. Malın teslimi Türkiye'de gerçekleşmişse, KDV'ye tabi bir teslim ise ve istisna hükmü de yoksa teslim edenin kimliğine bakılmaksızın KDV'nin doğduğu kabul edilir. Diğer bir deyişle bir Türk vatandaşlarının Türkiye dışındaki mal teslimleri vergilendirilmez, buna karşılık yabancı uyruklu bir şahsın Türkiye içinde yaptığı mal teslimleri vergiye tabi tutulur²¹. Örneğin, bir Fransız vatandaşı, Bodrum ilçesinde bir dükkân açmak suretiyle ve devamlı olarak giyim eşyası satıyorsa buradaki satışı KDV'ye tabi olacaktır.

Bir işlemde KDV doğabilmesi için, ticari, sınaî, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ve Türkiye'de yapılması yahut işlemin ithalat olması veya KDVK'nın 1'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında sayılan işlemlerden olmalıdır. Bu anlamda işlemi yapanın uyuğu yahut hukuki statüsü KDV'nin doğması açısından önemi yoktur. Fakat bazı hallerde, işlemi yapanın pozisyonu veya hukuki statüsü, o işlemin niteliğini ve dolayısıyla KDV kapsamına girip girmediğini tespit açısından önem arz edebilmektedir. Örneğin, bir anonim şirketin yaptığı her türlü mal teslimi ve hizmet ifası KDV kapsamındadır. Çünkü anonim şirketlerin kuruluş amacı ticari faaliyette bulunmaktır ve bu şirketlerin yaptıkları mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının ticari faaliyet çerçevesinde gerçekleştiği peşinen bellidir²².

Öte yandan, Türkiye sınırları içerisinde yapılmış olsa da, bir mal teslimi ya da hizmet ifası niteliğini taşısa da ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmayan yani şahsi veya arazi nitelik taşıyan işlemler KDV'ye tabi değildir. Örneğin, bir memurun Ankara ilinde ara sıra ücret karşılığı fizik dersi

²¹1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 30.11.1984 Tarih ve 18591 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²²Mehmet Maç; *Katma Değer Vergisi Uygulaması* 4. Baskı, Denet Yayıncılık A.Ş., İstanbul 1998, s.1.2.

veriyor olmasına rağmen bu işi bir organizasyon dâhilinde yapmadığı ve ticari, sınaî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti kapsamında gerçekleştirmediğinden KDV'ye tabi değildir. Bir öğretmenin Muğla ilindeki yazlığını satması da KDV'ye tabi değildir.

Yukarıda sayılan koşullar aynı anda gerçekleşirse KDV'den söz edilebilir. Ancak işlemlerin Türkiye'de yapılması şartı, KDV'nin konusuna giren işlemlerin tamamı için ortak şarttır. Şöyle ki; 'Ticari, Sınaî, Zirai ve Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan İşlemler' ve 'Her Türlü Mal ve Hizmet İthalatı'' ile ''Diğer Faaliyetlerden Doğan Teslim ve Hizmetler''in vergilendirilmesinde bunların öncelikle Türkiye Cumhuriyeti hükümlerinde sahası içinde yapılmış olması hükmü aranmaktadır.

KDV'nin konusuna giren ve kanunun ilk maddesinin 3'üncü bendinde 'Diğer Faaliyetlerden Doğan Teslim ve Hizmetler'' olarak sayılan sekiz adet teslim ve hizmetler ise şöyle sıralanabilir:

“a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve radyo ve televizyon hizmetleri,

b) Spor-toto oynanması, piyango tertiplenmesi (Milli Piyango dâhil), at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunları tertiplenmesi, oynanması,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

d) Hazinece yapılan taşınmaz mal satışları hariç müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,

e) Boru hattı ile hem petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

g) Genel ve Katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflar, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler”

'h' bendinin konulmasındaki amaç kanunda da belirtildiği üzere; yukarıda sayılmayan dolayısıyla verginin konusuna girmeyen bazı işlemleri yapan kişilerin de diledikleri takdirde ihtiyari olarak mükellef olabilmelerine imkân tanımaktır.

Ayrıca KDVK'nın ilk maddesinin son paragrafında, verginin konusuna giren ve yukarıda üç başlık altında sayılan bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının, bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamalarının, ikametgâhı veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre söz konusu işlemleri kim yaparsa yapsın (işlemin Türkiye'de yapılması şartıyla) dar mükellef, tam mükellef, özel kesim ya da resmi daireler ayrımı yapılmaksızın vergilendirileceği sonucu çıkmaktadır.

Diğer vergi kanunlarında yer alan muafiyet ve istisna hükümlerinin KDVK'da geçerli olmayacağı da bu kanunda işaret edilen bir diğer önemli hükümdür. Örneğin, kurumlar vergisinden muaf tutulan herhangi bir kurum veya kuruluşun KDV'ye tabi bir işlemi yapmış olması onu KDV mükellefi yapmaktan alıkoymayacaktır. Gelir vergisinden istisna edilen herhangi bir konunun da KDVK'nın konusuna girmesi ve KDVK'nın istisna hükümlerinin içine girmemesi halinde yine KDV alınacaktır.

7. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA TESLİM VE TESLİM SAYILAN HALLER

7.1. TESLİM KAVRAMI

KDVK'nın 'Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler' başlıklı 1'inci maddesinde esas itibarıyla mal teslimleri ve hizmet ifalarının KDV'ne tabi olduğu belirtilmektedir. Yani Türkiye'de yapılan bir işlemde KDV alınmasının esas unsuru, teslimin ya da ifanın gerçekleşmiş olmasıdır. Bu manada KDVK'nın 2'nci maddesinde de teslim ayrıntılı olarak tarif edilmiştir. Buna göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir²³. Bununla birlikte söz konusu tarifte mal tesliminin alıcının yanında, alıcının adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi de teslim hükmünde sayılmıştır. Malın alıcıya veya onun adına hareket

²³KDVK Md. 2 F. 1.

edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyen sürücüyey tevdi edilmesi de mal teslimidir²⁴.

Teslim hallerini tespit ederken ayırt edici unsurlara dikkat etmek gerekir. Bir mal mübadelesinin teslim sayılabilmesi için öncelikle o mübadeleye konu olan malın üzerindeki tasarruf etme hakkının, bir başka deyişle mülkiyet hakkının başka bir kişiye devredilmesi gerekmektedir. Bu devir doğrudan alıcıya yapılabileceği gibi, mülkiyetinin de intikal ettirilmesi kaydıyla, alıcı adına hareket edenlere de yapılabilecektir. Hatta malın alıcı ya da onun adına hareket edenin istediği yere veya yerlere veya başka kişilere verilmesi veyahut gönderilmesi, gönderilmeye başlanması dahi teslim olarak tanımlanmıştır²⁵.

Teslim fiilinin gerçekleşebilmesi için malın gönderildiği yere ulaşması ya da gönderme ve tevdi etme fiilinin mutlaka alıcının bilgisi dâhilinde olması da şart değildir. Teslim için malın, alıcının yetkili kıldığı kişiye, ambara, nakliyeciyey, sürücüyey tevdi edilmesi yeterlidir. Malın tasarruf hakkının belli bir bedel karşılığı olmaksızın devri halinde de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır²⁶. Yani hibe şeklinde olsa dahi malın mülkiyet hakkının devredildiği haller teslim kapsamında değerlendirilip, vergilendirilecektir²⁷.

KDVK'nın 2'nci maddesinin 2'nci bendinde ise zincirleme akitlerde teslimin nasıl tayin olunacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre; 'Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir'. Bu satış akitlerinin yazılı veya sözlü şekilde yapılmış olması, tek başına KDV'yi doğuran olay değildir. KDV'nin doğması için, akde konu olan malın, yukarıda açıklandığı şekilde teslim edilmiş olması gerekmektedir. Akde taraf olan alıcı, malı teslim almadan önce bir başkasına satarsa ve malın doğrudan yeni alıcıya gönderilmesini isterse, kendisi herhangi bir tesellümde bulunmamış olmasına rağmen, mülkiyet geçişi vuku bulmuş olduğundan KDV doğacaktır²⁸.

²⁴KDVK Md. 2 F. 1.

²⁵Yılmaz Özbacı, *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999, s:370.

²⁶Aksoy, a.g.e., s.367.

²⁷Nitekim bedelsiz yapılan teslimlerin 3065 Sayılı KDVK'nın 27'nci maddesince emsal bedeli üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

²⁸Mehmet Maç, *KDV Uygulaması, (E-Kitap)*, 2008, s:2.3., <http://www.bdodonet.com.tr/vergi/kdv.php>, 05.12.2009.

KDVK'nın 2'nci maddesinde sayılan bir diğer teslim Şekli ise 'Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri Őekillerdeki dađıtlımlardır²⁹. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri mal ve diğer enerjilerin devir ve temliki genellikle dağıtım Şeklinde gerŐekleŐmektedir³⁰. Bu nedenle söz konusu malların dağıtımı da birer teslim olarak kabul edilmektedir. Fakat bunlarda ilerleyen bölümlerde açıklanacağı üzere, vergiyi doğıran olay teslim değil, bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesidir. Bu dağıtımların KDV aÇısından mal teslimi sayılmasının nedeni tıpkı katma değer vergisi hesaplamaları gibi aylık dönemler itibariyle faturaya bağlanması, tahakkuk ettirilmesindedir.

KDVK'nın 2'nci maddesinin 4'üncü bendinde kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslimin bunların dışında kalan Şeyler itibariyle yapılmış sayılacağı, bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hükmün uygulanacağı belirtilmiştir. Bu da teslimin konusunu teşkil eden asıl maddenin vergilendirilmesini sađlamakta³¹, böylece geri gelen dolayısıyla teslimi söz konusu olmayan bir üründen de vergi alınmamış olmaktadır³².

Kap ve ambalajlarla ilgili olarak verilebilecek en iyi örnek tütün teslimidir. Neticede gerek piknik tütü gerekse mutfak tütü alırken verilen para o tütün içindeki gazın bedelidir. İçindeki gaz bitince, gazın içinde muhafaza edildiği döküm malzeme aynen bayisine iade edilmekte, böylece bedeli ödenmemiş olan kap, teslim alınmamış olmakta, sahibine geri ulaşmaktadır. Bu durum, ileride açıklanacak olan KDVK'nın 24'üncü maddesinin (B) fıkrasında, matraha dâhil olan unsurlar arasında sayılmaktadır. Söz konusu maddede matraha dâhil olarak ambalaj giderleri de sayılmıştır. Buradaki ambalajdan kastedilen geri verilmesi mümkün olmayan, mutat olmayan ambalajlarıdır. Bisküvi, cips gibi gıda maddeleri ya da beyaz eşyaların ambalajlandığı köpük malzeme ve diğerleri gibi ürünlerin ambalaj giderleri buna örnek olabilir. Geri verilmesi mutat olan boş kaplara ilişkin depozitolar teminat

²⁹KDVK Md. 2 F. 3.

³⁰Özbalcı, a.g.e., s.377

³¹Abdurrahman Akdoğan; *Kamu Maliyesi Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı*, Ankara, Gazi Kitapevi, 2002, s.391.

³²26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

niteliği taşıdığından boş kaplara ait depozitolar KDV matrahına dâhil edilmeyecektir³³.

KDVK'nın 2'nci maddesinin son bendine göre; 'Trampa, iki ayrı teslim hükmündedir'. Trampada bir malın karşılığını diğer bir mal teşkil etmektedir. Teslimin tayininde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu durumda matrah, trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olacaktır. Kısmi trampada yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeyler de alınması halinde bunlar da vergiye tabi tutulacaktır³⁴.

Trampa edenlerden her biri, trampasını taahhüt ettiği şeye göre satıcı ve kendisine verilmesi taahhüt olunan şeye göre müşteri hükmündedir³⁵. Trampa edilen malların Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine göre bulunan emsal bedelleri farklı ise taraflar, emsal bedelleri üzerinden birbirlerine fatura kesmek mecburiyetindedirler³⁶. Trampa sözleşmesine şöyle bir örnek verilebilir; bir süt üretim çiftliği hali hazırdaki hayvanlarından süt vermektен kesilmiş yaşlı ineklerini, et ve et ürünleri imal ve satışı faaliyetinde bulunan bir işletmeye vermesi karşılığında işçilerine yemek temini için söz konusu et işletmesinden sucuk, hazır et ve salam toptan alımı olursa bu iki işletme karşılıklı olarak mallarını trampa etmiş ve her ikisi de ayrı ayrı teslimlerde bulunmuş olacaklar, her teslimde ayrı ayrı vergilendirilecektir³⁷.

7.2. TESLİM SAYILAN HALLER

Teslim, KDV'nin konusunu teşkil eden işlemlerden biri olmakla birlikte, bu işlemin vergilendirilebilir hale gelmesini sağlayan bir fiildir. Bu nedenle kanun koyucu da teslimi ayrıntılı olarak tarif etmekle yetinmemiş, olası tereddütlere meydan vermemek adına KDVK'nın 3'üncü maddesinde ayrıca ne tür eylemlerin 'teslim' tanımına girdiğini de hüküm altına almıştır. Buna göre teslim sayılan haller şöyledir:

³³9 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

³⁴1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

³⁵Şaban Küçük; "Katma Değer Vergisinde Takas ve Trampa İşlemi", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı:201, Ocak 2005, s. 64.

³⁶Beşir Atmaca; *Katma Değer Vergisi Ders Notları*, Uyum Ajans, Ankara 2005, s.5.

³⁷Özgür Biyan; "Katma Değer Vergisi Açısından Takas ve Trampa", *E-Yaklaşım*, S. 45, Nisan 2007, s. 4.

a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfi,

c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri.³⁸

Yukarıda sayılan KDVK'nın 3'üncü maddesinin 'a' bendinde bahsedilen halin teslim sayılmasındaki amaç, işletme dâhilinde bulunup da o malı edinebilmek için işletmenin katlanmış olduğu giderlere ödenen meblağlar içindeki KDV'lerden mükellefi kurtarmak ve bu tür mal çıkışlarını kayıt altına almaktır. Böylece işletmenin hesaplarında, stoklarında görünen bir emtia her ne kadar iyi niyetle olsa bile usulsüzce kayıtlardan çıkmamış, teslim, fire, zayi ve benzeri bir nedene bağlı olarak usulüne uygun muhasebeleştirilerek çıkışı gerçekleştirilmiş olacaktır.

KDVK'nın 3'üncü maddesinin 'b' bendindeki hüküm ise, işletmede üretildiği ve bu üretim için bir takım giderler yapılırken bu giderlere KDV ödendiği halde ortaya çıkan ürünün bir müşteriye teslimi yapılmaksızın, başka bir ürünün -ki bu ürün de üretildikten sonra alıcısına yapılacak teslimlerde vergiden istisna edilmiş olan bir üründür- üretimi için kullanılması halinde son teslim anında vergilendirilmemesi durumuna engel olmak adına getirilmiştir. Böylece ürünün kendisi vergiye tabi olduğu halde bünyesine girdiği ürün nedeniyle üzerinden vergi alınmamasının önüne geçilecektir.

Konuyu bir örnekle açıklamakta fayda vardır. 'Un ve Unlu Mamuller Üretimi' faaliyetinde bulunan bir işletmeyi düşünelim. Çiftçiden aldığı mahsulü önce öğütüp, un haline getiriyor ve ürettiği bu unun bir kısmını fırınlara, pastanelere ve toptancılara satıyor; bir kısmını ise kendi ekmek fabrikasında yapacağı ekmeklerin üretimi için kullanıyor. Sonuçta ürettiği ekmekleri satışa sunuyor ve satış bedeli içerisinde müşterilerinden de %1 oranında KDV tahsil ediyor.³⁹ Böylece kendi ürettiği unun, gerek un olarak satışında gerekse sattığı ekmekler içerisinde vergilendirmiş oluyor. Oysa bu ekmeklerin, Almanya'nın Türkiye'deki

³⁸KDVK Md. 3.

³⁹Belirtilen oran için Bkz: 3065 say. KDV Kanununun 28.md. istinaden yayımlanan "2007/13033 Sayılı KDV Oranlarına İlişkin Genel Kararname İle Bu Kararıname 2008/13234, 2008/13426, 2008/13902, 2008/14092, 2009/14802, 2009/14812 Sayılı Kararınameler İle Yapılan Ek Ve Değişiklikler Dâhil" in 1/b bendinde bahsedilen I SAYILI LİSTE'nin 4. sırası.

konsolosluđuna Ekim 2009 ayında teslim edildiđini dűşűnűrsek, bu teslimin KDV'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrası geređince istisna olduđu göz űnűnde bulundurulduđunda konsolosluđa teslim edilen ekmekler űzerinden KDV alınmazken, bu ekmeklerin űretimi için yapılan un tűketimi teslim sayılacak ve KDV alınacaktır⁴⁰. Bu durumda satıcının tahsil etmediđi halde űdediđi bu vergiye karřılık tam istisna kapsamında yűklendiđi vergiyi iade isteyebileceđi açıktır.

KDVK'nın 3'űncű maddesinin 'c' bendinde ise malın kullanım hakkının devri halinde, malın kendinin devri henűz gerçekleřmemiř olsa dahi vergilendirmeyi űngűrmektedir. Bu durum vergilemenin gecikmesini űnlemek adına getirilmiř bir hűkűmdür. Genellikle araç ya da gayrimenkul teslimlerinde teslim tanımındaki hususların tamamının gerçekleřmesinin prosedűrlerle uzaması nedeniyle verginin geç alınmaması sađlanmak istenmiřtir. Bununla birlikte tarafların vergiden kaçınmak adına sadece zilyetlik devri yapmayı tercih etmelerinin de űnűne geçilmek istenmiřtir. Her iki halde de kuru műlkiyet devri gerçekleřtiđi zaman műkerrer vergileme yapılmaması hususunda dikkat edilmesi gerekmektedir.

8. KATMA DEĞER VERĐİSİ KANUNUNDA HİZMET VE HİZMET SAYILAN HALLER

8.1. HİZMET KAVRAMI

KDVK'da 'Verginin Konusuna Giren İřlemler' bařlıđı altında sayılanlardan űne çıkan iki temel unsurdan biri de hizmettir. Hizmet, kelime anlamı ile 'Maddi űzellik tařıyan ve elle tutulabilen mal ve eřyalardan farklı olarak, elle tutulamayan, fakat satımı ve alımı műmkűn olan iktisadi çabalar' řeklinde tanımlanabilir⁴¹. Bununla birlikte hizmetin KDVK'da net bir tanımı yapılmamıřtır. Kanun metnine gűre; hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dıřında kalan iřlemleri ifade etmektedir. Bu iřlemler; bir řeyi yapmak ve iřlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, deđerlendirmek, kiralamak, bir řeyi yapmamayı taahhűt etmek gibi, řekillerde gerekleřebilecektir⁴².

⁴⁰113 Seri No'lu KDV Genel Tebliđi, 'D' Bűlűmű.

⁴¹T.C. Gelir İdaresi Bařkanlıđı Ankara Vergi Dairesi Bařkanlıđı Műkellef Hizmetleri KDV ve Diđer Vergiler Grup Műdűrlűđű'nűn "Kısa Mesaj SMS Yoluyla Gerçekleřtirilecek Yardım Kampanyasında Toplanan Bedellerin KDV ve unction="http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=106024, 15.04.2010.

⁴²KDVK. Md.4 F 1.

KDVK'da hizmetin tarifi onun ne olduğundan çok ne olmadığından bahsedilerek yapılmaya çalışılmıştır. Tarifin son kısmında; hizmet olarak düşünülebilecek işlemler örneklendirilerek bu örnekler içinde yer almayan ama hizmet olarak karşımıza çıkabilecek ürünlerin de vergilendirme kapsamında değerlendirilebilmesi için 'gibi' kelimesine yer verilmiştir. KDVK'nın 4'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre ise; bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilecektir⁴³. Bu hüküm, teslimin tarifinde yer alan 'Trampa iki ayrı teslim hükmündedir'⁴⁴ hükmünün hizmet açısından ifadesidir. Yani alınan hizmetin bedeli olarak ayrı bir hizmet verilmesi söz konusu olursa, her iki hizmette ayrı ayrı KDV'ye tabi olacaktır. Yine verilen hizmet karşılığında para değil de bir mal alınırsa, hizmeti verende, malı teslim eden de ayrı ayrı satıcı konumunda olacaklar ve KDV'ye muhatap olacaklardır. KDVK'nın 4'üncü maddesinde ifade edilmeye çalışılan hizmetin; daha önce teslimine ilişkin açıklamalarda belirtildiği gibi Türkiye'de gerçekleştirilen ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapıldığı sürece ya da ithalatı söz konusu olduğunda veyahut KDVK'nın 1'inci maddesinin 3'üncü bendinde diğer hizmetler adı altında, türleri itibariyle ismen zikredildiği durumlarda vergilendirmeye konu olacağını hatırlatmakta fayda vardır⁴⁵.

KDVK'da yer alan tanım çerçevesinde diğer hizmetler başlığı altında değerlendirilebilecek ve üzerinden vergi alınabilecek hizmetleri sayacak olursak; otel, lokanta, kreş, okul, sağlık tesisi ve benzeri yerlerin işletilmesi, taşımacılık, fason olarak yapılan işler, komisyonculuk, tavassut işleri, temizlik hizmetleri, talih oyunları tertiplenmesi, sportif gösteriler sahne gösterileri, finansman temini şeklindeki hizmetler, özel güvenlik hizmetleri, gayri maddi hakların kiralanması ve satışı gibi işlemlerdir⁴⁶. Her türlü kiralama, leasing, yazılımlar, reklamcılık, telekomünikasyon işlemleri de hizmet statüsünde sayılır. Malzemesi kısmen ya da tamamen müteahhide ait inşaat taahhüt işleri, aynı şekilde malzemesi kısmen ya da tamamen iş sahibi tarafından karşılanan eser yaratma ve değerlendirme işlemleri de hizmet

⁴³KDVK. Md. 4 F. 2.

⁴⁴KDVK. Md. 2 F. 5.

⁴⁵Hizmet ithalatının KDV'ye tabi tutulması kanununun 9.maddesine göre vergi sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. 15 Seri No'lu KDVK Genel Tebliği 'C' Bölümü

⁴⁶Maç, 2008, a.g.e., <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>, 07.12.2009.

hükmündedir⁴⁷. Finansal kiralama işlemleri de hizmet ifası olarak değerlendirilir. Danıştay bir kararında yapılan işin hizmet sayılabilmesi için doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılmış olması gerektiğini belirtmiştir⁴⁸.

8.2. HİZMET SAYILAN HALLER

KDVK'da tam ve kesin bir tanımı yapılmamakla birlikte kapsamlı bir tarifi yapılmaya çalışılan hizmetin yanında, aynı kanunun 5'inci maddesinde bir takım faaliyetlerinde vergilendirilmek üzere hizmet olarak kabul edilmesini düzenlenmiştir. KDVK'nın 5'inci maddesinin konulmasındaki gerekçe, karşılıksız yararlanma ve yararlananların niteliği gibi nedenlerle tereddüt uyandırabilecek bazı işlemlerin hizmet niteliğinde olduğu belirtilerek uygulamaya açıklık getirilmesidir⁴⁹.

Hizmet sayılan haller kanunda tanımlanmaktadır. Buna göre; 'Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır'. Bu ifadeden yola çıkarak hizmetten yararlananların niteliği dikkate alınmaksızın bedelsiz hizmetlerin de vergilendirme kapsamına alınmış olduğu söylenebilir⁵⁰. Bu şekilde vergiden kaçınma zorlaştırılmakta, verginin amacına ulaşabilmesi bakımından boşluklar da doldurulmaktadır. Bu tip işlemlerin de hizmetten sayılarak vergiye tabi tutulması sayesinde muvazaalı durumların da önüne geçilebilecektir⁵¹.

Bununla birlikte 9 Seri No'lu KDV Tebliği'nde personele işyeri ve müştemilatında yemek verilmesi, personele yatacak yer ve konut tahsisi, personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri, demirbaş eşya olarak verilen giyim eşyası gibi bazı menfaatlerin hizmet ifası olarak değerlendirilemeyeceği de belirtilmiştir. İşletmenin ortaya çıkardığı artı değerın yani katma değerın bir parçası olan bu gibi giderler, personele tahsisleri sırasında vergilendirilmemekte, bunların alımında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirilebilmektedir⁵².

⁴⁷Maç, 2008, a.g.e., <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>, 07.12.2009.

⁴⁸Danıştay 9. Dairesi'nin Kararı, Esas No: 1992/2549 Karar No: 1993/592.

⁴⁹TC Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Teknik Dairesi Başkanlığı, a.g.r., s.326, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf, 07.12.2009.

⁵⁰Turhan Kınay; "Finansman Temini Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması", *Vergi Sorunları Dergisi*, S:1990/5, s.8.

⁵¹Murat Uğurlu; "KDV Açısından Hizmet Kavramı ve Vergiyi Doğuran Olay-I", *Yaklaşım*, S. 89, Mayıs 2000, s.124.

⁵²9 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 31.12.1984 Tarih ve 18622 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

9. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET VE SORUMLULUK

KDVK'nın 1'inci kısmının 2'nci bölümünde 'Mükellef ve Vergi Sorumlusu'na ilişkin hükümlere yer verilmiştir. KDVK'nın 8 ve 9'uncu maddelerini oluşturan söz konusu hükümler aşağıda açıklanacaktır.

9.1. KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFİ

KDVK'nın 8'inci maddesinde mükelleflerin kimler olduğu belirtilirken, doğrudan kimliğini tarif etmek yerine yaptığı işler itibarıyla tarif yapılmış, o işleri yapan her kim olursa olsun mükellef kapsamına alınmıştır. Madde metnine göre; 'Katma Değer Vergisinin Mükellefi:

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar⁵³,
- PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler⁵⁴,
- 1'inci maddenin üçüncü fıkrasının 'c' bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır⁵⁵.

Buna göre; KDV'nin mükellefi, ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde bağımsız ve devamlı bir şekilde teslim ve hizmet ifasında bulunan, ithalat yapan ve kanunun 1'inci maddesinin üçüncü bendinde sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetleri yapan kişilerdir⁵⁶.

⁵³Ancak burada, ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan şahıslar tarafından yapılan taşımalar anlaşılmalıdır. Çünkü ikametgah, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de bulunan şahıslar zaten genel hükümlere göre vergi mükellefi olacaklardır. Bununla birlikte KDVK'nın 14 'üncü maddesine,

'1. Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır.

2. Bu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak şartıyla tanınır.' hükmüyle transit taşımacılık vergiden istisna edilmiştir.

⁵⁴5602 Sayılı Kanunla değişmeden önceki şekli: Spor-Toto, piyango Millî Piyango dahil ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri

⁵⁵Madde metninin 'f' bendinde yer alan hükmü kaldırılmıştır. 5602 Sayılı Kanunla kaldırılmadan önceki şekli At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler

⁵⁶Şükrü Kızılot; *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması 4369 Sayılı Kanunla Değişen En Son Şekliyle*, Cilt II, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998, s.495.

KDV açısından yukarıda belirtilen işlemlerin kimler tarafından yapıldığının bir önemi yoktur. İster tam mükellef, ister dar mükellef, ister gerçek kişi, ister tüzel kişiler olsun belirtilen işlemleri bağımsız ve devamlı bir biçimde yapıyorlarsa KDV'nin mükellefi olacaklardır⁵⁷. KDV'de vergi mükellefi, vergilemenin temel unsurudur. KDV kapsamına giren bir işlem, ancak mükellef tarafından gerçekleştirildiği zaman vergilemeye konu olmaktadır. Bu nedenle, vergiye tabi işlemlerin niteliği yanında bu işlemlerin kanunun mükellef saydığı kişiler tarafından gerçekleştirilmesi de vergilemenin temel unsurlarından biridir⁵⁸.

Vergiye tabi işlemleri yapanlar mükellefiyet tesis ettirmemiş olsalar bile, işlemlerinin tespiti halinde, bu işlemlerin yapıldığı dönemler itibariyle KDV mükellefi oldukları kabul edilmektedir⁵⁹. Vergi dairelerinde ise, yapılan tespitlere istinaden gerekirse geriye dönük olarak mükellefiyet kayıtları açılacak ve bu tarihten itibaren beyannameleri aranacaktır. Sıkça rastlanılan bir soru olan ve KDVK'nın yukarıda da belirtilen 8'inci maddesinin birinci fıkrasının 'h' bendinde yer alan 'mal ve hakların kiraya verilmesi işleminin' KDV'ye tabi olması hususunu açıklığa kavuşturmakta fayda vardır. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa bile KDV'ye tabi olacaktır.

Kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

i) Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmaması,

ii) Kiralayanın gerçek usulde KDV mükellefi olması,

şartlarının birlikte var olması halinde, kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Bu şartları taşıyan kiralamalarda kiraya verenler tarafından beyanname verilmeyeceği tabiidir. Kiraya verenlerin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde KDV mükellefi olmaları halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu

⁵⁷Bu duruma ilişkin hüküm yine kanunun kendinde mevcuttur. KDVK'nın 1'inci maddesinin son iki paragrafında; bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgah veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği ve İthalatın da kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşımasının vergilendirmeye tesir etmeyeceği belirtilmiştir.

⁵⁸Kızılot, a.g.e., s.494.

⁵⁹Maç, 1998, a.g.e., s.8.2.

olmayacak, kiraya verenler, kiralama faaliyetleri ile ilgili KDV'nin diğ er faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edeceklerdir⁶⁰.

KDVK'nın mükellefi tarif eden 8'inci maddesinin 2'nci bendinde ise ş u hükme yer verilmiştir: 'Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değ er vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değ er vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.' Ayrıca, KDV tutarını, yanlış oran kullanarak veya hesap hatası yaparak, olması gerekenden daha fazla tespit edip fatura ve benzeri vesikalarda gösterenler, hatalı gösterdikleri bu KDV'yi beyannamelerine dâhil etmek zorundadırlar. Bu düzenlemenin amacı, KDV mükelleflerinin vergi adı altında elde ettikleri bu ek meblağları kendi mameleklerine dâhil ederek haksız kazanç sağ lamalarını önlemektir⁶¹. Nitekim kanunun ilgili madde gerekçesinde de bu durum aynen ifade edilmiştir. Ayrıca gerekçede, 'Böylece indirim mekanizmasının da tam olarak işletilebilmesi mümkün olacaktır'⁶² denilmektedir. 5035 sayılı kanunun 6'ncı maddesi ile yukarıda yazılı ikinci fıkranın son cümlesinde yapılan değ iş iklikle fazla veya yersiz ödenen vergilerin indirim hakkına sahip olmayanlar yanında sahip olanlara iadesine de imkân tanınmıştır⁶³.

9.2. KATMA DEĞ ER VERGİSİ SORUMLUSU

Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla kanun koyucu verginin mükellefinin yanında, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olmak üzere kanunda sayılan ve tebliğlerle düzenlenen bir takım iş lemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmuştur. Bu sorumluluğı da kanunun 9'uncu maddesinde belirterek hüküm altına almıştır. Söz konusu maddenin gerekçesinde de belirtildiğı üzere vergi sorumluluğı müessesesinin teşkil edildiğı haller mükellefin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilâtında kaybın

⁶⁰30 Seri No'lu KDV Genel Tebliğı, 16.12.1988 Tarih ve 20021 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶¹Maç, a.g.e., 1998, s.8.7.

⁶²TC Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Teknik Dairesi Başkanlığı, a.g.r., s.327, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf, 07.12.2009.

⁶³91 Seri No'lu KDV Genel Tebliğı, 28.02.2004 Tarih ve 25387 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mümkün bulunduğu hallerdir⁶⁴. Bu nedenle sorumluluk uygulanması istenilen sektörler ayrı ayrı belirlenerek her biri için tespit edilen oranlar ve şartlar yayımlanan genel tebliğlerle kamuoyuna duyurulmaktadır.

KDVK'nın 9'uncu maddesinde yer alan 'gerekli görülen diğer hallerde' ifadesi de kanun koyucunun her an vergi kaçırıldığını hissettiği yeni bir alana, ayrıca kanun hükmü oluşturmaksızın, az önce belirtildiği gibi çıkarılacak yeni tebliğler ve benzeri düzenlemelerle sorumluluk uygulamasını getirebilmesinin önünü açmaktadır. Kendisine verilen bu ucu açık yetkiyi kullanarak sorumluluk uygulaması getireceği sektörleri tespit ederken kanun koyucu, kayıt dışı sirkülasyonun yoğun olduğu veya gerçek dışı belge düzenleme ve kullanma fiillerin sıkça rastlanıldığı durumlar ile beyan edilen verginin ödenmemesi dolayısıyla vergi kayıp ve kaçığının fazla yaşandığı alanları tercih etmiştir⁶⁵.

KDV esasında mükelleften alınır. Bununla birlikte KDVK'da yapılan mükellef tanımı ile tüm vergi kanunlarına hitap eden VUK'da 'Mükellef' tanımlaması farklılık arz etmektedir. VUK'da mükellef tanımında 'vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir.' denilmektedir. Buna göre KDVK'da yer alan mükellef tanımına girenler dışında karşımıza mükellef olarak, kendisine mal teslimi veya hizmet ifası yapılan nihai tüketiciler de çıkmaktadır. Bu kişiler satın aldıkları mal ya da hizmetlerin son tüketicileri oldukları için, bu edinimleri sırasında ödedikleri KDV'yi, satış yoluyla kendinden sonrakilere yansıtma özelliğinden faydalanamadıklarından dolayı verginin 'kanuni mükellefi' değil ama 'iktisadi mükellefi' olmaktadır⁶⁶. İktisadi mükellefler verginin asıl yüklenicileridir. Kanuni mükellefler ise zaten kendilerinin olmayan bir parayı geçici bir süreliğine 'mükellef'inden alıp sahibine geri iade eden bir aracı konumundadır. Bu halde kanuni mükellef, KDV'yi ödemekle herhangi bir iktisadi kayba uğramamıştır. Sadece alınması gereken vergiyi esas sahibine ulaştıran bir aracı olmuştur⁶⁷.

Vergi kanunlarında üzerinden vergi alınacak konuyu gerçekleştiren kimseler veya geliri elde eden kişiler mükellef olarak tanımlanmış ve bu olay veya fiili durum dolayısıyla ödenmesi gereken vergiyi, doğrudan doğruya ve bizzat ödemekle

⁶⁴TC Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Teknik Dairesi Başkanlığı, a.g.r., s.327, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf, 07.12.2009.

⁶⁵Deniz Özyamaç, "KDV Tevkifatı ve Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV İfadeleri I", *Vergi Raporu Dergisi*, S:88, Ocak 2007, s.1

⁶⁶Mehmet Arslan; *Türk Vergi Sistemi*, Nobel Yayın Dağıtım, 3. Baskı, Ankara 2004, s.254.

⁶⁷Maç, a.g.e. 1998, s.8.1.

yükümlü tutulmuşlardır. Vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi sorumlusu, vergiye konu olan işlem dolayısıyla kendisi mükellef olmamakla birlikte, mükellefle olan ilişkisi dolayısıyla vergi kanunları ile öngörülen hallerde vergi kesintisi yaparak vergi dairesine ödeme zorunluluğu bulunan kişilerdir⁶⁸.

Yaptıkları veya yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesmeye mecbur olan sorumlular, vergiyi tam olarak kesip ödemek ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmek zorundadırlar. Bu durum, VUK'un 8'inci maddesinde; 'Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir' ifadesiyle hükme bağlanmıştır. Böylece verginin tam olarak kesilip ödenmemesi ve diğer ödevlerin yerine getirilmemesi halinde, kanunda öngörülen ceza, gecikme faizi vb. yaptırımların aynen sorumlulara da uygulanması öngörülmüş olmaktadır⁶⁹.

Sorumluluk uygulamasının işleyişi kısaca; mal veya hizmet satın alırken ürün bedeli olarak ödenen paranın içinde bulunan KDV'nin bir kısmını malın satıcısına değil de doğrudan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla, 2 No'lu KDV Beyannamesiyle beyan edilerek ödenmesi işleminden ibarettir. Böylece idare, ortada KDV'yi doğuran olayın var olduğundan haberdar olacak ve olayın diğer tarafından da verginin kalanını arayabilecek böylelikle vergi kaybının önüne geçecektir. Kaldı ki mükelleflerin, hem ödedikleri bu vergiyi indirim konusu yapabilmesi hem de karşı tarafın iade alabilmesi için de tevkif edilen kısmın beyanı gerekmektedir⁷⁰. Böylece sistem kendi içinde otokontrolünü sağlamış olmakta, taraflar karşılıklı menfaatleri nedeniyle idareden önce birbirlerine, vergiyi beyan ettirmektedirler.

10. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Her vergi kanununda öncelikle verginin üzerinden alınacağı konu belirtilir. Daha sonra bu konularda belirtilen işlemleri kimler gerçekleştirirse vergilendirmenin söz konusu olacağı açıklanır ki bu vergi mükellefini tanımlamaktır. Ancak verginin aranabilmesi için bu iki hususun bilinmesi yeterli değildir. VUK' nun 19'uncu maddesinde 'Vergiyi Doğuran Olay' başlığı altında 'Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar' denilmektedir. Dolayısıyla vergilendirmeden söz edebilmek için verginin

⁶⁸Nurettin Bilici; *Vergi Hukuku Güncellenmiş 11. Baskı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005, s.51-52.

⁶⁹Yetik, a.g.e., s.48

⁷⁰91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 28.02.2004 Tarih ve 25387 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

konusunun mükellef tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Bir başka deyişle vergiyi doğuran olay, meydana gelmelidir. KDVK'da vergiyi doğuran olaylar aşağıda belirtildiği üzere tek tek sayılmıştır:

Buna göre vergiyi doğuran olay:

a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,

b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,

d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,

e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi,

f) 4369 sayılı Kanunun 82'nci md. ile 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,

h) 3316 sayılı Kanunun 2'inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili⁷¹,

j) İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması⁷²,

⁷¹22.7.1998 Tarih ve 4369 Sayılı Kanunun 81 inci maddesi ile 'fili ithalin yapılması' ibaresi metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.

⁷²Bu bentte yer alan 'gümrük hattından geçilmesi' ibaresi 27.1.2000 Tarih ve 4503 Sayılı Kanunla metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.

k) 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi⁷³, anında meydana gelecektir.

Görüldüğü üzere vergiyi doğuran olayda önemli olan maddede belirtilen hallerin gerçekleşmesidir. Hiçbir durumda para akışından söz edilmemekte malın ya da hizmetin bedelinin vergilendirilmenin yapıp yapılmaması açısından herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Yani denilebilir ki henüz teslim alınmamış ya da (teslim alınmasa bile) faturası düzenlenmemiş olan ürünün bedelinin ödenmiş olması vergiyi doğurmaz. Teslim alınan bir mal ya da edinilen hizmetin için ise, bedeli ödenmemiş olsa bile vergi aranacaktır.

Kısmı kısım mal teslimi ya da hizmet ifası yapılmasının olağan olduğu hallerde ise her bir kısmın teslimi ya da ifanın yapılması anında, vergilendirme teslimi ya da ifaya konu olan kısım kadarı itibarıyla gerçekleştirilecektir. Bunlara örnek olarak gazetelerin bir dönem gerçekleştirdiği kampanyalarla kupon karşılığı A' dan Z' ye tüm alfabeyle ilişkin ansiklopedi dizisinin ya da yemek takımlarının kısmı kısım teslimleri gösterilebilir. Bu halde her bir ansiklopedi cildinin teslimi ayrı bir teslim sayılacaktır.

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda ise KDV, malın sahibi tarafından komisyoncuya teslimi anında vergilendirilmez. Komisyoncunun malı alıcısına ulaştırdığında vergilendirme söz konusu olacaktır. Çünkü malın teslimi, sahibinin tasarrufundan çıkması hali, malın ancak son tüketiciye tesliminde meydana gelmektedir

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malın üzerindeki tasarruf hakkı malın komisyoncuya verildiği anda dahi hala sahibinde olacaktır. Örneğin bir mermer şirketi, ocağından çıkardığı mermerlerden kalan mozaik mermerleri yurtdışındaki şubesine oradaki yapı marketleri ya da diğer alıcılara satmak üzere göndermiş olsun. Bu halde malların gümrük bölgesinden geçerek yurtdışına çıkmış olması, onların ihraç edildiğini göstermez. Bu halde malın mülkiyeti de hala malı gönderen ihracatçı firma üzerindedir⁷⁴. Ne zaman ki yurt dışındaki şube, malları son alıcılarına teslim ederse o zaman mal, tasarruf hakkıyla

⁷³Bu bent hükmü kanuna 5904 Sy. Kn.'un 10'uncu maddesiyle 03.07.2009 yürürlük tarihi itibarıyla eklenmiştir.

⁷⁴Sezai Kaya, *Konsinye İhracat*, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/sezaikaya/003/mynetkobi.php> 09.12.2009

birlikte devredilmiş yani teslimi ve ihracatı gerçekleşmiş dolayısıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olacaktır. İhracatçı firma da bu tarih itibariyle iade hakkından yararlanabilecektir.

Genel ekonomik düzen içerisinde satış yerinde mal teslim alınabileceği ya da alıcı tarafından, başka bir yerde kullanılmak üzere nakledilebileceği gibi, gerek tercih edilirliliği arttırmak gerekse satış sonrası hizmetler dâhilinde, satış politikası olarak, satılan malın nakliyesi satıcı tarafından üstlenilebilir. İşte satılan malların müşterilerinin istediği yerlere kadar satıcı tarafından gönderilmesi hallerinde, mal alıcısının eline henüz ulaşmasa bile nakliyesine başlanması ya da nakliye işlemlerinde nakliyeciyi veya sürücüye malın verilmesi, alıcısına verilmesi hükmünde değerlendirilerek, teslim, dolayısıyla vergiyi doğuran olay gerçekleştirilmiş sayılacaktır

KDVK'nın 10'uncu maddesinin (e) fıkrasında; su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında da vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır. Bu tür enerji dağıtımları her ne kadar daha önce gerçekleştirilmiş ve kanunun 2'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında teslim olarak sayılmışsa da dağıtımların tespiti, dönemsel olarak yapılabildiğinden vergi ancak bedelin tahakkuku ile birlikte doğmaktadır⁷⁵.

Vergiyi doğuran olayı (VDO) düzenleyen madde daha önceki maddelerin tekrarı görünümündedir. Ancak aylık dönemler halinde verilecek⁷⁶ beyannamelerle vergi alınan KDV'de, verginin hangi ayda beyan edileceğinin tespiti hususunda VDO'nun tek tek belirlenmesine gerek vardır. Aksi takdirde yanlış tespit edilen vergiyi doğuran olayın vukuu tarihi itibariyle dönem kayması yaşanacağından devletin alacağı olan vergi daha geç devlete intikal etmiş olacak ve mükellefler cezalarla muhatap olabileceklerdir. Daha erken beyan edilmesi durumu ile pek karşılaşılsa da, olsa bile cezai işlem yoktur. Ancak istisna uygulanan bir işlemse bu, daha erken iade istenmesi gibi yanlış bir duruma da neden olabilecektir⁷⁷.

⁷⁵Özgür Tozar, *KDV İade İşlemlerinde Hesaplama Yöntemleri, Muhasebeleştirme ve Bir Öneri*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2007, s.32.

⁷⁶Vergilendirme dönemleri için KDVK'nun 39'uncu maddesine bakınız.

⁷⁷Maç, a.g.e. (2008), <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>, 10.12.2009.

11. KATMA DEĞER VERGİSİNİN HESAPLANMASI VE BEYANI

11.1. KDV'NİN HESAPLANMASI

Daha önce de belirtildiği gibi KDV, kendinden önceki muamele vergilerinin aksine kümülâtif vergilendirme yapmak yerine üretimden tüketime geçinceye kadar her bir aşamada ortaya çıkan katma değeri vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Mükellefler sattıkları ürün için tahsil ettikleri bedel içerisindeki KDV'yi hesaplayıp vergi dairesine beyan ederken bu ürünü elde etmek için katlandıkları giderlere ilişkin KDV'yi de hesapladıkları vergiden düşecekler arada kalan farkı ödeyeceklerdir. Arada olumlu bir fark kalmazsa yani kendi ödedikleri vergi, tahsil ettikleri vergilerden daha yüksekse üzerlerinden atamadıkları bu vergi yükünü belli koşullar kapsamında, düzenleyici hükümlerle belirlenen şartları yerine getirmeleri halinde devletten iade alabileceklerdir. İadesi sözkonusu olmayan vergiler ise dönemler itibariyle verilen beyannamelerde 'sonraki döneme devreden vergi' olarak devrolup gidecektir.

Konuyu bir örnekle izah etmeye çalışalım. Bir kumaş ve bir iplik fabrikası olduğunu düşünelim. İplik fabrikası tarladan toplanan pamukları üreticisinden 2.100,00 TL'ye satın alıyor ve satış bedelinin %8'i üzerinden 168,00 TL'de KDV ödüyor. Bu pamukları fabrikasında işleyerek iplik haline getiriyor. Elde ettiği iplikleri KDVK'nın 28'inci maddesi gereği yine %8 KDV oranına tabi olarak 3.000,00 TL + 240,00 TL KDV bedel tahsil ederek kumaş fabrikasına satıyor. İplik fabrikasının toplamda ödeyeceği vergi, iplik satışı sırasında tahsil ettiği vergiden pamuk alımı sırasında ödediği vergiyi düşerek bulacağı $(240,00 - 168,00 =) 72,00$ TL olacaktır. Kumaş fabrikası ise satın aldığı ipliklerden ürettiği kumaşları toptancısına 3.500,00 TL + 280,00 TL KDV bedelle satıyor. Kumaş fabrikası, bu durumda iplik alırken ödediği vergiden kumaş satarken ödediği vergiyi düşecek $(280,00 - 240,00 =) 40,00$ TL KDV ödemesi gerekecektir. Pamuk, iplik ve kumaş üreticilerinin ödemeleri gereken KDV'leri topladığımızda $(168,00 + 72,00 + 40,00 = 280,00)$ esasında örneğimizdeki son tüketici olan kumaş toptancısının ödediği meblağa yani 280,00 TL'ye ulaşmaktayız.

Bilindiği gibi KDV'de ilk üretimden itibaren son tüketicinin eline geçinceye kadar malın ekonomik düzendeki el değişimlerinde üzerine eklenen katma değerler vergilendirilmekte, her kanuni mükellef, devlete karşı sadece bir aracı veya emanetçi

konumunda olmakta, asıl nihai tüketici, malı satmamak üzere alırken verginin gerçek yüklenicisi 'iktisadi mükellefi' haline gelmektedir.

11.2. KDV'NİN BEYAN ZAMANI, BEYANI VE ÖDENMESİ

Verginin tarhı ve ödenmesi konusu KDVK'nın 37 ila 46'ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. KDVK'nın 39'uncu maddesinde; 'Katma Değer Vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak, Maliye Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hâsılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.' hükmü yer almaktadır. Maliye Bakanlığı ise bu yetkisini çıkardığı 3, 14 ve 32 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile kullanmıştır.

3 Seri No'lu KDV Genel Tebliği⁷⁸ ile KDV mükelleflerinden belli şartları taşıyanların, 01.01.1985 tarihinden itibaren beyannamelerini aylık dönemler halinde vermeleri düzenlenmiş, 14 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde⁷⁹ 01.10.1985 tarihi itibarıyla bu uygulamanın gerçek usulde KDV'ye tabi olan bütün mükellefler için uygun görüldüğü belirtilmiştir.

32 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde⁸⁰ ise 01.04.1989 tarihinden itibaren; münhasıran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı, münhasıran şehirlerarası yük taşımacılığı ve bu iki faaliyeti birlikte yapan mükelleflerle şehir içi yük taşımacılığı yapan mükelleflerin KDV beyannamelerini üçer aylık dönemler halinde vermelerinin uygun görüldüğü belirtilmektedir.

KDVK'nın 40'ıncı maddesinde mükelleflerin ay içinde vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi beyannamelerini (boş olarak) vermek zorunda oldukları KDV'nin beyanı ile ilgili diğer bir önemli maddedir. Nitekim KDV'de beyan esası söz konusudur. Mükellefler ay içinde yaptıkları alış ve satış işlemlerine ait belgeleri toplarlar. Bu belgelere göre kendileri ya da anlaştıkları yetki belgesine sahip meslek mensuplarınca hesaplamaları yapılır, beyannameleri düzenlenir –ki artık internet ortamında verme zorunluluğu getirilmiştir- ve vergi dairelerine ibraz edilir. Vergi daireleri ise mükellefler tarafından hazırlanıp ya da hazırlattırılıp kendilerine ibraz edilen bu beyannameleri vergilendirme ya da hesap yönünden hatası olup olmadığını kontrol ederler. Vergi Daireleri hata varsa düzeltilirdikten sonra beyannamenin

⁷⁸08.12.1984 Tarih ve 18599 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁹27.06.1985 Tarih ve 18794 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸⁰32 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 03.03.1989 Tarih ve 20097 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tahakkukunu verirler⁸¹. Beyannamelerde, beyan edilen bilgilerin doğruluğunun sorgulanması ise vergi incelemesi konusu olup, vergi inceleme elemanlarınca ayrıca yapılabileceği tabiidir.

Beyannameleri verme zamanı KDVK'nın 41'inci maddesinde düzenlenmiş; 'Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar KDV beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın 24'üncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler' denilmiştir. Yine ithalatta alınan KDV için maddenin devamında 'KDV beyanının gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler, vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir' denilmiştir. Yani ithalattan alınan KDV hemen mükellefiyete girme anında, hiç vergi dairelerine gelmeden dolayısıyla alması daha kolay ve pratik olarak tahsil edilmektedir.

İşi bırakan mükelleflerde ise KDV beyannamesi, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın 24'üncü günü akşamına kadar verileceği KDVK'nın 41'inci maddesinin 4'üncü fıkra hükmüdür. Bu hüküm, aylık beyanname veren mükellefler için sorunsuz görülebilir. Ancak şehirlerarası yük taşımacılığı yapan mükellefler gibi beyannamelerini üçer aylık dönemler halinde vermek durumunda olanlar için dikkat edilmesi gereken bir hükümdür. Örneğin, mükellef kamyonunu 11 Mayıs tarihinde satarsa mükellefiyeti de bu tarih itibarıyla sona erecek, son beyanı da 'Nisan, Mayıs, Haziran' dönemine ait olarak 1-24 Temmuz tarihleri arasında değil 'Nisan, Mayıs' dönemine ait olarak 1-24 Haziran tarihleri arasında verilmesi gerekecektir. 24 Hazirandan sonra verilecek bu durumda bir beyanname için cezai hükümlerin uygulanması kaçınılmaz olacaktır.

Mükellefler verdikleri beyannamelere ilişkin ödemelerini KDVK'nın 46'ncı maddesi uyarınca beyanname verecekleri ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödemeye mecburdurlar.

KDVK'nın 46'ncı maddesinde belirtilen verginin ödenmesi ile ilgili diğer durumlar;

-İthalde alınan KDV'nin gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödeneceği,

⁸¹Bilgi için Bkz: Vergi Daireleri İşlem Yönergesi: Otomasyonlu Vergi Daireleri, 46. Madde, Aralık 2000, s. 47-48, <http://kutuphane.tbmm.gov.tr:8088/2001/200107866.pdf>, 10.12.2009.

-Gümrük vergisine tabi olmayan ithalata ve ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait KDV'nin bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödeneceği

-Beyanname vermek mecburiyetinde olmayan mükelleflerin KDV'lerini tarh süresi içinde ödemeleri gerektiği şeklinde sıralanabilir.

Son hükümde kastedilen durumda yani KDV mükellefiyeti olmadığı halde satışları esnasında müşterilerinden sehven KDV tahsil eden mükelleflerin -örneğin basit usulde vergilendirilenler-, aracı konumları nedeniyle vergiyi sahibine iade etmeleri gereği verdikleri beyannamelere ilişkin ödemelerdir.

12. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNALAR

Buraya kadar yer ele alınan başlıklarda katma değer tanımı, tarihsel gelişimi ve bu gelişime sürükleyen nedenler ile vergilendirme süreci açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bölümde ise çalışmanın asıl konusuna çatı oluşturmak üzere bir sonraki bölümde ayrıntılarıyla açıklanacak olan KDV'de istisnalara, yani KDV'nin konusuna giren işlemlerden kanun koyucu tarafından vergi dışı bırakılanların hangileri olduğuna değinilecektir.

İstisna vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir konunun, kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır. Her vergi kanununda olduğu gibi KDVK'da da kanun koyucu çeşitli ekonomik veya sosyal etkileri nedeniyle verginin konusu içinde değerlendirdiği bir takım işlemleri vergiden istisna olarak düzenlemek suretiyle vergi almama yoluna gitme yetkisini kullanmıştır.

Diğer vergi kanunlarında olmasının aksine KDVK'da kişiyi vergilendirme dışı bırakan herhangi bir muafiyet hükmü bulunmamaktadır. Bunun nedeni ile ilgili olarak kanun gerekçesinde “sınırlarını kesin bir şekilde tayin etme gücü nedeniyle 'istisna ve muafiyet' ayrımı yapılmaksızın işlemlerin tümü için istisna tanınması yoluna gidilmiştir” denilmektedir. Gerekçenin devamında: “Vergi kapsamına giren işlemlerin bir bölümü ekonomik, sosyal, kültürel, ilmi ve sıhhi amaçlarla vergiden istisna edilmiş ve bu istisnalarla ilgili bazı hususlar hükme bağlanmıştır.” denilerek kanunda istisna hükümlerine yer verilmesindeki amaç ifade edilmiştir. Bahsi geçen hükümler kanunun 11 ila 17. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu maddelerin bir

kısmı tam istisna bir kısmı ise kısmi istisna kapsamında değerlendirilmektedir. Aşağıda bu ayırımın nedeni ve hangi düzenlemelerin hangi istisna başlıkları altında değerlendirilmesi gerektiği belirtilecektir.

12.1. TAM İSTİSNA

KDVK esas itibarıyla indirim müessesesi üzerine kurulu bir sisteme sahiptir. Bu sistemde KDV'den önce ülkemizde uygulanmakta olan muamele vergilerinin aksine, bir harcama üzerinden birden fazla defa vergi alınmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Amaca ulaşmak içinde; verginin kanuni mükelleflerinin, ürünlerinin satışları sırasında müşterilerinden devlet adına tahsil ettikleri KDV'lerini hesap ederek, o malı alırken ödedikleri KDV'yi hesaplanan söz konusu vergiden indirmek suretiyle elde edilen fark değerini vergilendirilmesi esası benimsenmiştir.

Yapılan işlemin tam istisna mahiyetinde olması ise mükellefin indirim konusu yaptığı halde hala üzerinden atamadığı 'yüklenilen' KDV'si mevcutsa, devletten bunu belli koşulları yerine getirmesi halinde geri alabilmesinden kaynaklanmaktadır. Bir başka şekilde ifade edecek olursak tam istisna; "Bir işlemin bünyesine giren tüm vergilerin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV toplamından indirilmesi veya bu vergilerin hesaplanan KDV toplamından çok olması halinde mükellefe iade edilmesidir"⁸². KDVK'nın 32'nci maddesinden, kanunun hangi maddelerinin tam istisna kapsamında değerlendirileceği anlaşılmaktadır. Söz konusu madde hükmüne göre; KDVK'nın 11, 13, 14, 15'inci maddeleri ile 17'nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının s bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilecektir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV'nin, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı da yine bu madde hükmünde yer alan bir başka husustur.

Bu hükme göre; 'Mal ve Hizmet İhracatı', 'Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna ', 'Transit Taşımacılık' ve 'Diplomatik İstisnalar' tam istisna kapsamında değerlendirilecek olan

⁸²Hasan Altuncu; *Vergileme Esasları Oranlar Hadler 1997-2002*, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara 2002, s.229.

istisna türleridir. Mal ve hizmet ihracatı kapsamına ilerleyen bölümlerde ayrıntılarıyla açıklayacağımız; doğrudan yapılan mal ihracatı, hizmet ihracatı, Türkiye’de ikamet etmeyenlere yapılan mal teslimlerinde KDV istisnası ile imalatçıların ihracatçılara yaptıkları ihraç kayıtlı teslimlerine ilişkin istisnalar girmektedir.

KDVK’nın 13’üncü maddesiyle düzenlenen 'Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna'yı; deniz, hava ve demiryolu araçlarına ilişkin istisna, liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere dair istisna, kıymetli maden ve petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisna ve teşvik belgeli makine ve teçhizat teslimleri istisnası olmak üzere dört ayrı başlık lafzında değerlendirmek mümkündür.

Transit Taşımacılık işlemlerinde istisna kapsamına alınan durum; ikametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin yani dar mükelleflerin, Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işleri veya Türkiye dışındaki bir ülkeden Türkiye’den geçmek koşuluyla yine Türkiye dışındaki bir başka ülkeye mal gönderilmesi halleri ve bu tür taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler vergiden istisna edilmesine ilişkindir.

Bununla birlikte 90 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde, KDVK’nın 14’üncü maddesinde belirtilen söz konusu dar mükelleflerin fuar, sergi ve panayırlara katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisinin de karşılıklı olmak kaydıyla iade edileceği, iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılındığı belirtilmiştir.

Transit taşımacılıkla ilgili KDVK’nın 14’üncü maddesine 5493 sayılı kanunun 2’nci maddesiyle 01.06.2006 tarihi itibarıyla eklenen fıkra hükmünde; 4054 Sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 Sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimlerinin vergiden istisna olduğu belirtilmiştir.

Gerek transit taşımacılığın, gerekse dar mükelleflerin Türkiye' den yurt dışına yaptıkları taşımacılık faaliyetleri ve bunlara ilişkin giderlerin KDV'den istisna edilmesi, ekonominin lokomotifi konumunda ve aslen desteklenmesi amaçlanan bir alan olan ihracat işlemlerinde girdi maliyetlerini biraz olsun azaltabilmek, sektöre sıcak para akışına katkıda bulunabilmek adına düzenlenmiş olabileceği söylenebilir.

Tam istisna kapsamında değerlendirilebilecek son maddemiz kanunun diplomatik istisnaları düzenleyen 15'inci maddesidir. Madde hükmüne göre; Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye' deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna tutulmuştur⁸³.

12.2. KISMİ İSTİSNA

Tam istisna kapsamında yapılan işlemlerde KDV tahsil edilmemekle birlikte, yüklenilen vergiler, indirimle giderilememeleri halinde devletten iade olarak geri alınmaktadır. Kısmi istisna kapsamında yapılan teslimlerde ise KDV tahsil edilmemekte, ancak KDVK'nın 30'uncu maddesinin 'a' bendi gereğince alımlar nedeniyle ödenen KDV de indirim konusu yapılamamakta, sadece gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir⁸⁴. Mükelleflerin yaptıkları işlemlerden KDV konusu kapsamında olup, istisna hükümleri içerisinde bulunanlar varsa ve bunlar mal ve hizmet alımları sırasında yüklendikleri KDV'ni vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları vergilerden indirebiliyorlarsa tam istisna, indiremiyorlarsa kısmi istisna adı verilmektedir⁸⁵.

Bazı istisnalarda, yüklenildiği halde indirilemeyen verginin iadesine imkân sağlanırken, bazı istisnalarda iade öngörülmediği gibi, indirim hakkı da tanınmamıştır. Yüklenilen vergilerin indirim ve iadesine imkân verilen istisnalara tam istisna, diğerlerine ise kısmi istisna denilmektedir⁸⁶. KDVK'nın 16'ncı maddesindeki 'İthalat İstisnası', 17'nci maddesindeki 'Kültür ve Eğitim Amacı

⁸³Uygulama için Bakınız: 113 Seri numaralı KDVK Genel Tebliği, 'D' Bölümü, 05.12.2009 Tarih, 27423 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸⁴KDVK, Md. 30.

⁸⁵Maç, 1998, a.g.e., s.30.2.

⁸⁶Mahmut Vural; *Katma Değer Vergisi İade Rehberi*, 3.Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2004, s.27.

Taşıyan İstisnalar’, ‘Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar’, ‘Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar’ ve ‘Diğer İstisnalar’ ile aynı kanunun 19’uncu maddesinin 2’nci fıkrasında belirtilen yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılamadığı istisnalar uluslararası anlaşmalar gereğince istisna sayılan işlemlerle ilgili kısmi istisnalar kapsamına girmektedir. Ayrıca 285 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin (KHK) 3’üncü maddesiyle düzenlenen Olağanüstü Hal Bölge Valiliğine yapılan teslimlere ilişkin istisna da kısmi istisna kapsamındadır⁸⁷.

Bir işlem tam istisna kapsamına girmekte iken aynı zamanda kısmi istisna niteliği de taşırsa bu teslim dolayısıyla yüklenilen vergilerin işlemi yapana iade edilmemesi hususunda bir engel bulunmamaktadır⁸⁸. Daha önce de belirtildiği üzere kısmi istisna kapsamında vergi alınmayan işlemler dolayısıyla yüklenilen KDV mükellef tarafından indirim konusu yapılamamaktadır. Ancak işlemlerin kısmi istisna kapsamına girerek vergiden istisna olacağı bilinemediği durumlar olabilir. Dolayısıyla yapılan giderler sırasında ödenen vergiler genel hükümlere göre indirim konusu yapılmış olabilir. Böyle bir durumda işlemin istisna kapsamına girmesinden itibaren, daha önce yapılan indirimler hesaplardan çıkartılacaktır. Örneğin; bir bina yapımına başlanmış ve inşaat devam ederken firma genel kurallara göre yüklendiği KDV’leri indirim konusu yapmış olsun. Daha sonra, yapılan veya yapılmakta olan bu binanın, KDVK’nın 17’nci maddesinin 2’nci fıkrasının ‘b’ bendine göre -kısmi istisna- kapsamında Üniversiteye bedelsiz olarak teslimi söz konusu olursa, bu teslimine ilişkin KDV hesaplanmayacağından daha önce indirilmiş olan KDV’lerin bedelsiz teslim kararının verildiği ayda indiriminin iptal edilmesi, geri alınması gerekecektir. Bu gibi hallerde önceki dönemlerde indirilen KDV, değişikliğin gerçekleştiği dönemde 1 No’lu KDV beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına yazılmak suretiyle beyan edilecek, böylece düzeltme işlemi beyanname üzerinde de izlenebilecektir⁸⁹.

⁸⁷Yetik, a.g.e., s.71.

⁸⁸Tozar, a.g.e, s.43.

⁸⁹Kemal Oktar, *KDV İstisnalar ve İadeler Güncelleştirilmiş 6. Baskı*, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara 2005, s.5.

İKİNCİ BÖLÜM

İHRACAT KAVRAMI VE KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI

1. İHRACAT KAVRAMI VE ŞEKİLLERİ

1.1. İHRACATIN TANIMI VE KAPSAMI

İhracat, bir malın yabancı ülkelere döviz karşılığı yapılan satışdır⁹⁰. Diğer bir ifadeyle ihracat, bir malın veya değer in ihracat ve gümrük mevzuatı çerçevesinde fiili ihracatının yapılması, bedelinin (bedelsiz ihracat hariç) ise Kambiyo Mevzuatına göre yurt içine getirilmesidir⁹¹. Geniş anlamda ihracat, bir ülke sınırları içerisinde serbest dolaşımda bulunan (bu ülkede yetişen, üretilen, veya başka ülkelere ithal edilmiş) malların ve hizmetlerin başka ülkelere satılması/gönderilmesidir. Dar anlamda ise ihracat, yabancılara ya da Türkiye dışında yerleşik Türklere yapılan mal ve hizmet satışları ve söz konusu ürünlerin bu amaçla yurtdışına gönderilmeleridir⁹². Ayrıca ihracatın mevzuat hükümleri içerisinde de tanımını bulmak mümkündür. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından yayımlanan İhracat Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinin 'd' bendinin yanı sıra İhracat: 2008/5 No'lu 'İhracat, İhracat Sayılan Satış Ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet Ve Faaliyetlerde Vergi, Resim Ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'⁹³, in 3'üncü maddesinin 'd' bendinde de ihracatın tanımını yapmıştır. Buna göre ihracat; bir malın yürürlükteki İhracat Mevzuatı ile Gümrük Mevzuatına uygun şekilde Türkiye Gümrük Bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veyahut Müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemleri ifade etmektedir. Söz konusu tebliğin 3'üncü maddesinin 'e' bendinde ise; iç piyasada satışı ihracat sayılan ve vergi, resim ve harç istisnası ile ithalatta gümrük muafiyetinden yararlandırılan satış ve teslimler de ihracat hükmünde değerlendirilmiştir⁹⁴.

KDVK'nın 12'nci maddesinde bir teslimin ihracat sayılabilmesi için; biri malın alıcıları ile, diğeri ise satışa konu ürünlerin teslim edildiği ya da onların

⁹⁰Vikipedi Özgür Ansiklopedi, *İhracat*, <http://tr.wikipedia.org/wiki/%C4%B0hracat>, 24.12.2009.

⁹¹Maç, a.g.e.(2008), <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>, 24.12.2009.

⁹²"İhracat nedir?", <http://www.turkforum.net/showthread.php?t=121848>, 24.12.2009.

⁹³12.04.2008 Tarih, 26845 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹⁴Dış Ticaret Müsteşarlığı, 2008/5 İhracat Tebliği, http://www.alomaliye.com/2008/ihracat_ihracat_2008_5.htm, 25.12.2009.

tüketildikleri yerlerle ilgilidir. Buna göre teslim; yurt dışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki bir alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir. İkinci şart ise, teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye ulaşması ya da yetkili gümrük antreposuna konulması olarak belirtilmiştir. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalarca veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi o işlemin ihracat vasfını değiştirmeyeceği de kanunda ayrıca ifadelendirilmiştir⁹⁵.

İhracatın tanımında yer alan ‘yurtdışı müşteri’ tabirini de açıklığa kavuşturmakta fayda gören kanun koyucu ‘ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini’ yurt dışı müşteri tabirinin içinde saymaktadır⁹⁶. Böylece teslimin kime yapılması halinde ihracat sayılacağını hükme bağlamıştır.

Fiili ihracat; ihraç konusu malın gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde muayenesinin yapıp taşıta yüklenmesini, bir yerden veya muhtelif yerlerden bir defada veya kısım kısım gelmekte olan dökme ve diğer eşyaların yüklemesinin tamamlanmasını veyahut gümrük mevzuatınca fiili ihracat olarak kabul edilecek sair çıkışları ifade eder⁹⁷.

İhracatçı kavramı ihracat yönetmeliğinin birinci kısmının 4’üncü maddesinin ‘d’ fıkrasında tarif edilmiştir.⁹⁸ Buna göre ihracatçı; ihraç edeceği mala göre ilgili ihracatçı birliğine üye olan, gerçek usulde vergiye tabi (tek vergi numarası sahibi), gerçek ve tüzel kişi tacirler, Esnaf ve Sanatkar Odalarına kayıtlı olup üretim faaliyetiyle iştigal eden esnaf ve sanatkarlar ile joint-venture ve konsorsiyumları, bir başka deyişle tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan ortaklıkları ifade eder⁹⁹.

⁹⁵KDVK Md. 12

⁹⁶KDVK Md. 12 F. 2.

⁹⁷Gökhan Tokaç; *Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve İade Müessesesi*, Yüksek Lisans Tezi Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2007, s.6

⁹⁸06.01.1996 Tarih , 22515 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁹⁹TC Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, “Nasıl İhracatçı Olunur?”, <http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detay&yayinID=71&icerikID=70&dil=TR>, 25.12.2009.

1.2. İHRACAT ŞEKİLLERİ

İhracat şekilleri 22.12.1995 tarih 95/7623 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan İhracat Rejimi Kararına dayanılarak hazırlanan ihracat yönetmeliğinde¹⁰⁰ düzenlenmiştir. Yapılacak ihracat işlemleri, bu Yönetmelik ile Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlık tarafından yayımlanacak tebliğler ve ilgililere verilecek talimatlar çerçevesinde yürütülür¹⁰¹. Söz konusu yönetmelik kapsamında sayılan ihracat türleri olarak serbest bölgelere yapılan ihracat, yurt dışı sergi ve payanılara katılmak suretiyle gerçekleştirilen ihracat, kayda bağlı ihracat, konsinye ihracat, ithal edilmiş malların ihracı, bedelsiz ihracat, takas yoluyla ihracat (karşılıklı ticaret), transit ihracat, ticari yoluyla ihracat, yurtdışına e-ticaret, serbest (özellik arz etmeyen) ihracat sayılabilir.

Afyonkarahisar ilinde özellik arz etmeyen ihracat başta olmak üzere konsinye ihracat, serbest bölgelere yapılan ihracat ile çoğunlukla numune gönderme şeklinde gerçekleşen bedelsiz ihracat uygulamalarıyla karşılaşmaktadır. Bu nedenle ihracat türleri aşağıda bu dört başlık halinde açıklanmaya çalışılacaktır.

Özellik arz etmeyen ihracat, izne veya kayda bağlı olmaksızın yapılan bir ihracat türüdür. Normal ihracat olarak da bilinen bu türde, ihracatı yapılan mallar nev'i ve miktar itibarıyla Gümrük Beyannamesinde belirtilir. Fatura tarihi ile en erken aynı tarihe sahip olarak düzenlenen ve gümrük idaresince imzalanıp kaşelenen Gümrük Beyannamesi (GB) ile ihracatın gerçekleştiği kanıtlanır. Ancak ihracatçının bağlı bulunduğu vergi dairesi, söz konusu ihracata ilişkin iade yapmadan önce bu ve diğer gerekli belgelerin kontrolü yanında gümrük idaresince sisteme girilen ve ihracatın 'fiili kapanma tarihini gösteren' sorgulama çıktısını da aramak durumundadır.

Bedelsiz ihracatla ilgili olarak İhracat:2008/12 No'lu "Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ¹⁰²"de belirtilen teslim türlerinden Afyonkarahisar ilinde en çok karşılaşılanı, gerçek veya tüzel kişiler tarafından götürülen veya gönderilen hediyeler, miktarı ticari teamüllere uygun numuneler ile reklam ve tanıtım malları,

¹⁰⁰06.06.2006 Tarih, 26190 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰¹Gürsel Erkul ILIZ, "İhracat Şekillerinin KDV Mevzuatı İle Karşılaştırması", <http://gurselerkulilizymm.com/makaleler/ihracat1.pdf>, 25.12.2009.

¹⁰²12.07.2008 Tarih, 26934 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yeniden kullanıma veya geri dönüşüme konu ithal edilmiş mal ve ambalaj malzemeleridir.

Konsinye ihracat, İhracat Yönetmeliğinin¹⁰³ 4'üncü maddesinin 'h' bendinde; kesin satışı daha sonra yapılmak üzere yurt dışındaki alıcılara, komisyonculara, ihracatçının yurt dışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesi olarak tanımlanmaktadır. Konsinye ticarete malı gönderen kişiye konsinyör (consignor), nihai tüketicisine satmak üzere ihracatçıdan malı kabul eden yurtdışındaki alıcıya ise konsinye (consignee) denilmektedir. Bu tür satışta mallar, konsinyörün tayin ettiği fiyatlardan satılır; konsinye, malın satış fiyatını belirleyemez. Yurtdışındaki konsinye firma malın sahibi değil sadece emanetçisi olduğundan bir başka deyişle malın kendisine gelişi, satış sözleşmesine dayanmadığından, ihraç malının mülkiyetine de sahip olamamakta, sadece zilyedi olabilmektedir¹⁰⁴. Yurtdışına gönderilen mallar, ihracatçı firmanın yurtdışı şubesi tarafından oradaki son alıcısına satıldığında konsinye ihracat tamamlanmış olacaktır. İhracat yönetmeliğinin 9'uncu maddesine göre; ihracatçının yurtdışındaki şubesinde, ürünlerin ihraç tarihinden itibaren bir yıl içinde kesin satışının yapılması gerekmektedir¹⁰⁵. Konsinye ihracat izin süresi sona erdiği halde malın satılamaması halinde, ihracat gerçekleşmemiş olacak ve istisnadan faydalanılamayacaktır. Bu halde malın gümrük mevzuat çerçevesinde yurda getirilmesi gerekmektedir¹⁰⁶.

2. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI UYGULAMASI

Harcamaların vergilendirilmesini esas alan KDVK'da, vergiye tabi olan olaylar kapsamında bulunduğu halde vergilendirilme dışı bırakılan konuların başında ihracat işlemleri gelmektedir. Kanunun ilk istisna maddesi olan 11'inci maddesinde ihracat işlemlerinin hangi durumlarda ve koşullarda KDV'den istisna olunacağı hükme bağlanmıştır. İhracat işlemlerinin vergiden istisna tutulmasının nedenini vergilemede benimsenen ilkede aramak daha doğru olacaktır. Uluslararası ticaretin vergilendirilmesinde ülkeler arasında karşılıklı olarak benimsenen iki ilke vardır. Bunlar orijin ve destinasyon ilkeleridir.

¹⁰³06.06.2006 Tarih, 26190 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır..

¹⁰⁴Kaya, a.g.m., <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/sezaikaya/003/mynetkobi.php>, 25.12.2009.

¹⁰⁵Ancak haklı ve zorunlu nedenlere istinaden müracaat edilmesi halinde, izni veren İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince bu sürenin iki yıl daha uzatılabileceği belirtilmektedir.

¹⁰⁶İhracat Yönetmeliği Md. 9.

Orijin ilkesi, adından da anlaşılacağı üzere işlemin başlangıcını, yani mal ve hizmetlerin üretildikleri ülkelerde (çıkış ülkesinde) vergilendirilmesini, destinasyon ilkesi ise orijin ilkesinin aksine mal ve hizmetlerin tüketildikleri ülkelerde (varış ülkesinde) vergilendirilmesini öngörmektedir. KDV'nin de tüketim üzerinden alınan bir vergi olduğu düşünülürse; ihracat işlemlerinde tüketim, malı ithal eden ülkede gerçekleşeceğinden vergilendirmenin de bu ülkede olması gerektiği sonucuna kendiliğinden ulaşılabacaktır. Aynı nedenle yurtdışından gelerek ülkemizde tüketilen mal ve hizmetler, yani Türkiye'ye yapılan ithalatlarda, Türkiye'de vergiye tabi olacaktır. Bu anlamda Türkiye de dâhil olmak üzere KDV'nin uygulandığı hemen hemen tüm ülkelerde destinasyon ilkesinin benimsendiğini söylemek mümkündür¹⁰⁷.

İhracat işlemlerinden vergi alınmaması, dış piyasalardaki farklı mallara karşın ülkemiz ürünlerinin rekabet avantajı kazanmasını sağlayacaktır. İhracatçı kendisinden alınmayan KDV kadar satacağı ürünün fiyatını düşük tutacak, bu sayede de ürününün dış piyasalarda tercih edilirliliğini artırmış olacaktır. Dolayısıyla ülkemiz firmalarının yurtdışına yaptığı satışlar boyutunda ülkeye döviz girişi artacak, dış ödemeler dengesinde de olumlu yönde gelişmeler sağlanmış olacaktır¹⁰⁸.

Ülkemizde uygulanan ihracat istisnasının bir başka yönü de ihraç edilecek malları üretebilmek için yatırımcıların yüksek bedeller ödeyerek yurtdışından ithal ettikleri yatırım malları için ödedikleri KDV'yi tam istisna kapsamında devletten geri alabilmeleridir. Daha önce de açıklandığı gibi tam istisna uygulanan işlemlerde satış bedeli üzerinden vergi alınmamasının yanı sıra işlemi gerçekleştirebilmek için katlanılan giderlere ödenen vergiler eğer varsa mükellefin vergiye tabi diğer işlemleri üzerinden hesaplanan vergiden indirilecek, buna rağmen bakiye kalan ve indirilemeyen vergi varsa mükelleflere belli şartlarla iade edilecektir¹⁰⁹. Bu sayede ihracatçılar üzerlerindeki vergi yükünden tamamen arınmış, maliyetlerini daha aşağıya çekmek suretiyle karlılıklarını arttırarak daha verimli çalışma ortamına kavuşmuş olmaktadır.

KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrası üç ayrı bent hükmü ile ihracat işlemlerine ilişkin KDV'nin hesaplanmayacağı durumları açıklamaktadır. Bunlardan

¹⁰⁷Abdullah Topu; "İhracat Komisyonlarının Gider Yazılması", <http://www.euroturk.org/tr/?s=guncel&k=132>, 31.12.2009.

¹⁰⁸Ahmet Kavak, "Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası", *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat 1989, s. 55.

¹⁰⁹Nihat Uzunoğlu, "İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler ve Bu Verilerin Analizi", *Vergi Dünyası*, Nisan 2001, S. 236, s. 24.

bentlerden ilki olan ve 06.06.2008 yürürlük tarihinden itibaren değişen haliyle 'a' bendinde; ihracat teslimleri ile bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming¹¹⁰ anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bu kapsamda Türkiye'de faaliyet gösteren GSM operatörlerinin yurtdışındaki operatörlerin abonelerine Türkiye'de verdiği hizmetlerden, karşı ülkede benzer hizmetlerin de KDV'den istisna edilmiş olması şartıyla KDV alınmayacaktır¹¹¹. Bu sayede mal ve hizmet ihracatında KDV hesaplanmayacağı kanunen de hüküm altına alınmış olmaktadır.

KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'b' bendinde; "Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında katma değer vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur" denilmek suretiyle yolcuların ülkemizde yaptıkları alışverişlerde satın alarak beraberlerinde götürdükleri eşyalar vergiden arındırılmaktadır. Böylece turistlerin yaptığı harcamalar ucuzlatılmakta, ülkemize döviz kazandırmaları teşvik edilmekte, dahası turizmde ülkemizi tercih edilebilirliğini artırma yolunda olumlu katkılarda bulunulabilmektedir.

Yine KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'b' bendinin bir sonraki paragrafı, dar mükelleflerin taşımacılık faaliyetleri ile sergi, fuar ve panayırlara katılımlarına yönelik istisna edilmesine yöneliktir. Buna göre; Türkiye'de

¹¹⁰Roaming : Bir GSM şebekesine ait hattın yurtdışında da kullanıma açık olma halidir. Roaming 'dolaşım' anlamına gelir. Telekom şirketleri kendi abonelerine, başka operatörlerin kapsama alanında da hizmet verebilmek için, o şirketler ile anlaşma yaparak, şirketin altyapısını kullanıyorlar. Bununla ilgili anlaşmalara 'roaming anlaşması' deniyor. Bu anlaşmalarda başka operatörlerin kapsama alanını kullanan şirket, anlaşmaya göre bunun bedelini de ödüyor.

Vergilendirilmesi: İhracat teslimleri ile bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri KDV' den istisna tutulmuştur. Bu kapsamda, Türkiye'de faaliyet gösteren GSM operatörlerinin, yurt dışındaki operatörlerin abonelerine Türkiye' de verdiği hizmetlerden KDV alınmamaktadır.

Roaming anlaşmaları:roaming, en basit tanımıyla, kullanıcının mobil telefon cihazını operatörler arasında yapılan ticari anlaşmalar vasıtasıyla söz konusu operatörlerin yurtiçindeki ya da yurtdışındaki ağlarında kullanabilmesidir. Roaming anlaşmaları mevcut operatörün hizmet veremediği bir alanda diğer anlaşmalı operatörlerden hizmet alma olanağı sağlıyor. tahmin edebileceğiniz gibi özellikle yurtdışına sıkça seyahat edenler için son derece yararlı bir uygulama, yurtiçinde de kapasitelerin optimum derecede kullanılmasını sağlaması açısından tercih edilebilir. telefonunuzun tüm dünyada veya büyük bir kısmında kullanılabilmesi için bulunabilecek en iyi çözüm roaming <http://www.medyasozluk.com/sozluk.php?process=word&q=roaming>, 31.12.2009.

¹¹¹Sarılı, a.g.e., s.469.

ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilecektir.

Kültür ve Turizm Bakanlığının onayladığı sinematografik¹¹² eserlerin bir nevi ihracına yönelik düzenleme KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'b' bendine yer alan bir başka istisna hükmüdür. Yalnız bu eserlerin yabancılara satışında KDV istisnası uygulanmasını kanun koyucu, her yıl Bakanlar Kurulunca belirlenen fatura düzenleme haddinin üzerindeki bir bedelle yapılan satışlara yönelik olarak uygulatmayı tercih etmiştir. Buna göre; Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından¹¹³ onaylanan sinematografik eserlere ilişkin yabancı yapımcılar tarafından satın alınacak ve 213 sayılı VUK'un 232'nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenecek KDV yapımcılara söz konusu madde hükmüne göre iade olunacaktır.

KDVK'nın belki de en yaygın uygulama alanı bulan istisna maddesi ihraç kayıtlı satışlara ilişkindir. KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendinde yer alan hükümle imalatçıların ihraç kayıtlı olarak ihracatçılara yapmış oldukları satışlardan KDV tahsil etmediği halde, faturalarında KDV hesaplayıp, bu KDV'yi faturanın düzenlendiği aya ait KDV beyannamesinde beyan etmesi ve vergi dairesince de bu tutarın üç ay boyunca tahsilinin ertelenmesi yani tecil edilmesi işlemi düzenlenmiştir. İmalatçılar, malın ihracatçıya teslim edildiği tarihi takip eden aybaşından itibaren üç ay içerisinde mallarının usulüne uygun olarak ihraç olduğunu belgelerle kanıtlayabilmesi halinde tecil edilen vergi terkin edilir. Ödeme çıkmamış ise, en fazla, tahsil edilmediği halde beyan edilen KDV kadar vergi, imalatçıya iade edilir. Bu bent hükmü imalatçıların iade alabilmelerini düzenlemesinin yanı sıra, esasen yurtdışına KDV tahsil etmeden ihracat yapanların ihraç konusu malları

¹¹²Kültür ve Turizm Bakanlığınca yayımlanan "Sinematografik Ortak Yapımlar ve Türkiye'de Ticari Amaçlı Film Çekmek İsteyen Yerli ve Yabancı Yapımcılar Hakkında Yönetmelik" in 1. bölümünün 4. maddesinde sinematografik eser tanımlanmıştır. Buna göre, "Sinematografik eser: Sinema sanatına özgü dil ve yöntemlerle meydana getirilen, herhangi bir uzunlukta ve formatta olan belgesel, kurmaca, canlandırma ve deneysel türlerdeki eserleri," ifade eder. [www. http://www.resmi-gazete.org/sayi/13416/sinematografik-ortak-yapimlar-ve-turkiyede-ticari-amacli-film-cekme-isteyen-yerli-ve-yabanci-yapimcilar-hakkinda-yonetmelik.html](http://www.resmi-gazete.org/sayi/13416/sinematografik-ortak-yapimlar-ve-turkiyede-ticari-amacli-film-cekme-isteyen-yerli-ve-yabanci-yapimcilar-hakkinda-yonetmelik.html), 01.01.2010.

¹¹³14.7.2004 tarih ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında olmak üzere onaylanacaktır.

edinirlerken de KDV ödememelerini düzenlemek için geliştirilmiş bir yapıdadır. Bu haliyle söz konusu bent hükmü “ihracat öncesi istisna¹¹⁴” konumundadır.

Yukarıda belirtilen KDV istisna uygulamalarının usul ve esaslarına ilişkin bilgiler ilerleyen başlıklarda ayrıntılarıyla açıklanacağından bu kısımda bu kadar açıklamayla yetinilmiştir.

2.1. DOĞRUDAN MAL İHRACATINDA KDV İSTİSNASI

KDVK’ da yer alan ihracat istisnası türlerinden ilki doğrudan mal ihracatına yöneliktir. Kanunun 11’inci maddesinin birinci fıkrasının ‘a’ bendinde yer alan bu istisna da ihracat teslimlerinin vergiden istisna tutulacağı açıklanmıştır. Ancak ihracat teslimi ifadesinden ne anlaşılması gerektiği kanunun 12’nci maddesinde açıklığa kavuşturulmuştur. Bu hükümlere göre bir teslimin ihracat sayılabilmesi için aranan şartlar, yukarıda ‘İhracatın Tanımı ve Kapsamı’ başlığı altında açıklandığından burada tekrar edilmeyecektir. Ancak bilinmesi gereken önemli husus, bir teslimin ihracat sayılarak istisna uygulamasına konu olabilmesi için malın Türkiye Cumhuriyeti (TC) gümrük bölgesinden geçerek yurtdışına çıkmasının gerekmesidir. Bu anlamda Türk siyasi sınırları içerisinde bulunduğu halde gümrük bölgesi dışında sayılan yerlere (serbest bölgelere) mal gönderilmesi ihracat hükmünde değerlendirilecektir¹¹⁵. Mal gümrük bölgesinden çıktıktan sonra ithalatçı ülkeye zayi olma, erime ve benzeri nedenlerle ulaşamasa bile ihracı gerçekleşmiş sayılacaktır. Gümrük bölgesinden geçiş aynı zamanda ihracat tesliminin gerçekleştiği tarih olacaktır¹¹⁶.

2.1.1. İstisnanın Uygulanabileceği İhracat Türleri

KDV istisnasına konu olan ihracat türleri çalışmanın ikinci bölümün başında belirtilmiştir. Bu türlerin yanı sıra doğrudan mal ihracı kapsamında değerlendirilebilecek ihracat türleri olarak; KKTC’ye yapılan ihracat, Türk Lirası karşılığında yapılan ihracat, sınır ve kıyı ticareti yoluyla yapılan ihracat, bağlı muamele yoluyla yapılan ihracat, posta ile yurt dışına ticari eşya gönderilmesi, yurt dışındaki şube, büro, temsilcilik, acentelik gibi yerlere mal gönderilmesi, malın aynı

¹¹⁴KDVK Genel Gerekçesi Kanun Tasarısı Ve Komisyon Raporları 02.11.1984 Tarih, 18563 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 15’inci maddesinde yer alan ifadesi.

¹¹⁵Maç, a.g.e., <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>, 04.01.2010.

¹¹⁶KDVK 4 Seri No’lu Genel Tebliği ve 19 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

sermaye olarak yurt dışına götürülmesi, müteahhitlerce Türkiye’den yurt dışı şantiyelerine mal / para gönderilmesi, mahrece iade nedeniyle yapılan ihracat, yetkili gümrük antrepoların mal teslimi, gümrük hattı dışında kalan satış mağazalarına (free-shoplara) mal gönderilmesi, yabancı gemi ve uçaklara yahut uluslararası sefer yapan yerli gemi ve uçaklara yapılan kumanya teslimatı, dolaylı ofset kapsamında yapılacak ihracat sayılabilir¹¹⁷. Malın tasarruf hakkının devredilmediği yani KDV’de teslim fiilinin gerçekleşmediği geçici ihraç yoluyla malların yurtdışı edilmesi halise ihracat sayılmayacaktır¹¹⁸.

2.1.2. İhracat İstisnasından Faydalanabilecekler

4 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’ne göre ihracat istisnası uygulamasından sadece “ihracatçılar” yararlanabilir¹¹⁹. Kimlere ihracatçı denileceğine ise, çalışmanın ‘2.1.1. İhracat Kavramı ve Şekilleri’ başlığı altındaki açıklamalarda yer verilmiştir. Doğrudan mal ihracında, ihracatçıların istisnadan yararlanabilmeleri için teslimi gerçekleştirdikleri sırada mükellef olmaları gerekmektedir. Mükellefler ayrıca ihracat yapacaklarını vergi dairelerine bildirmezler. İhracatçılar, yurtdışı teslimlerine ilişkin KDV’siz olarak düzenleyecekleri ihracat faturaları ve bunlara göre hazırlanacak gümrük beyannameleri ile ihracatlarını belgeleyeceklerdir. Ancak özellikle imalatçılarda sanayi sicil belgesi ile ihracatçı mükelleflere istisna kapsamında yaptıkları satışlara ilişkin iade yapılabilmesi için ihracatını yaptığı malları üretebilecek ya da işleyebilecek veyahut muhafaza edebilecek kapasiteye sahip olduğunun bir başka deyişle işlerinin hayali değil gerçek olduğunun tespitine dair yetkili mercilerce onaylanmış kapasite tespit raporu ile aranılacaktır. Ayrıca bu konuda, mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerinde yetkili bir müdür yardımcısı başkanlığında iki yoklama memuru ile birlikte mükellefin işyerinde durum tespiti yapılması yerinde bir uygulama olacaktır.

2.1.3. İhracat Teslimlerinin Taşınması Gereken Şartlar

Yapılan bir teslimin hangi özellikleri taşıması halinde ihracat teslimi vasfını kazanacağı konusu, KDVK’nın 12’nci maddesinde yasal ifadesini bulmuştur. Aşağıda bir teslimin ihracat sayılabilmesi için taşıması gereken şartlar açıklanmıştır.

¹¹⁷Maç, a.g.e., <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>, 04.01.2010.

¹¹⁸Sarılı, a.g.e., s.466.

¹¹⁹4 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

2.1.3.1. İhracat Malının Gümrük Hattını Geçmesi

KDVK'nın 12'nci maddesinin birinci fıkrasının 'b' bendine göre bir teslimin ihracat sayılabilmesi için teslim konusu malın TC gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da yetkili gümrük antreposuna konulması şartı arandığı daha önce belirtilmiştir. Yurtdışına yapılan satışlarda Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattını geçen bir mal, KDV istisnası bakımından bir dış ülkeye ulaşmış sayılacaktır. Bu anlamda serbest bölgeler de Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Hattı dışında olduğundan, bu bölgelere gönderilen mallar içinde KDV ihracat istisnası uygulanabilecektir¹²⁰. Ayrıca 5838 sayılı kanunla¹²¹ KDVK'nın 12'nci maddesine getirilen hükümlerle, bazı gümrük antrepolarına ayrıcalık tanınmış, yetkilendirilen gümrük antrepolarına mal konulması halinde malın gümrük hattından geçme şartı aranmaksızın ihracatı yapılmış kabul edileceği belirtilmiştir. Ancak verilen bu yetki karşılığında söz konusu antrepo işleticileri, vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde KDV iadesi alıcıları ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

İhracatın gerçekleşmesi kanun hükmünden başka 4 Seri No'lu KDV Genel Tebliği¹²² ile açıklanmaya çalışılmış, 'fiili ihracatın, gümrük çıkış beyannamesinin ilgili gümrük idaresi tarafından tescil edilmesi ile gerçekleşmiş sayılacağı, fiili ihracat tarihinin ise bu beyannamelerin ön yüzünün üst orta bölümündeki tarih olacağı' ifade edilmiştir. Ancak özellikle iç gümrüklerden yapılan ihracat işlemlerinde 4 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde sözü edilen ön yüzün üst orta bölümündeki tarih (İntaç tarihi) ile malın gümrük hattını geçtiği tarihin farklı olabilmesi nedeniyle ihracat istisnasının beyan edileceği dönemi belirleyen 'ihracatın gerçekleştiği tarih'in tam olarak tespitinde karışıklıklar yaşanmaktadır. Bu karışıklıkların önüne geçilebilmesi için söz konusu genel tebliğin yukarıda bahsedilen bölümünü yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun yerine 19 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin¹²³, 'E' Bölümünde; "Katma değer vergisi uygulamasında ihracat işleminin gerçekleştiği tarihin, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış

¹²⁰Namık Özyılmaz; "İhracat İstisnası Uygulamasında Tereddüt Yaratan Başlıca Konular", www.ozyilmazymm.com.tr/security/akonulari/18.doc, 25.12.2009.

¹²¹28.02.2009 Tarih, 27155 mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²²08.12.1984 Tarih, 18599 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²³21.03.1986 Tarih, 19054 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gümrüğünce belirlenen ve gümrük çıkış beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen ‘Gümrük hattını çıkış tarihi’ olacaktır.” hükmü getirilmiştir.

Günümüz bilgisayar uygulamalarında yaşanan hızlı gelişmeler ve buna uyumlu olarak devlet dairelerindeki bilgisayar sistemlerine geçiş yönünde yaşanan değişimler göz önüne alınarak Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 04.04.2007 tarih ve 2007/19 No’lu Genelgesi ile yeni bir uygulamaya başlanılmıştır. Bu genelgeye göre gümrük idarelerince 01.05.2007 tarihinden itibaren ihracata yönelik düzenlenen gümrük beyannamelerinin ihracatçıya verilen nüshasının üzerine herhangi bir kapanma meşruhatı düşülmesi uygulamasına son verilmiştir¹²⁴. Bunun yerine 01.05.2007 tarihinden itibaren düzenlenen gümrük beyannamelerinin kapatılıp kapatılmadığı elektronik olarak takip edilecektir. Kapanışı yapılan gümrük beyannameleri Gümrükler Genel Müdürlüğü’nce oluşturulan “BİLGE” sisteminde takip edilecek ve kapanışı yapılan ihracat gümrük beyannameleri Gelir İdaresi Başkanlığı’nın “VEDOP” sistemine otomatik olarak aktarılacaktır¹²⁵. Ayrıca herkesin kullanımına açık olmak üzere “https://uygulamalar.gumruk.gov.tr” adresinden de sorgulama yapılarak Gümrük Beyannamesine ilişkin bilgilerin Vergi Daireleri sistemine aktarılıp, aktarılmadığı ve kapanma tarihi, yani vergi Dairelerince de kabul edilecek fiili ihraç tarihi görülebilecektir¹²⁶. Ek 1 de bu sorgulama sonucuna dair bir örnek yer almaktadır.

2.1.3.2. İhraç Malının Yurt Dışındaki Müşteriye veya Adına Hareket Edenlere Teslimi

KDVK’nın 12’nci maddesinin birinci fıkrasının ‘a’ bendine göre bir teslimin ihracat sayılabilmesi için mal teslimi; yurt dışındaki bir müşteriye, serbest bölgedeki alıcıya, yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir denilmiştir. Tanımda yer alan yurtdışındaki müşteri tabiri yine aynı maddenin ikinci bendinde tanımlanmış; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği belirtilmiştir. Örneğin kanuni merkezi Afyonkarahisar’ da bulunan Akın Mermer

¹²⁴107 Seri No’lu KDVK Genel Tebliği, ‘B’ Bölümü, 04.01.2008 Tarih, 2676 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹²⁵VEDOP: Vergi Daireleri Otomasyon Projesi

¹²⁶Aktif YMM A.Ş., “İhracat Beyannamelerinde Kapanış Tarihi Hk.”, 15.05.2007 Tarih, 242/2007-13 No’lu sirküler, <http://www.aktifymm.com/s242.htm>, 25.12.2009.

A.Ş.’nin, kendi mermer ocağından çıkardığı ya da ihraç etmek üzere KDV ödemeksizin imalatçılardan satın aldığı mermer blokları, kendisinin Fransa’da bulunan şubesi Akın Marble A.Ş.’ye ihracat faturası ve buna göre hazırlanmış gümrük beyannamesini düzenleyerek KDV tahsil etmeksizin göndermesi halinde, mal gümrük hattından çıktığı anda bir dış ülkeye vasıl olmuş ve ihracat gerçekleşmiş sayılacak, istisnadan faydalanan Akın Mermer A.Ş. yüklediği KDV’lerini diğer evraklarının da tamamlanması koşuluyla kendisine iadesini talep edebilir konuma gelmiş olacaktır.

Yetkili gümrük antrepolarına konulan mallar hariç olmak üzere, malların ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere Türkiye’de teslim edilmesi istisna kapsamına girmemekte ve vergilendirilmektedir¹²⁷. Serbest bölgedeki alıcının Türk siyasi sınırları içinde ancak, gümrük sınırları dışında olduğu daha önceden belirtilmişti. Bu yüzden buralara yapılan teslimlerde de gümrük hattından geçiş söz konusu olacağından her ne kadar ayrı bir ülke olmasa da buralara yapılan teslimler yurtdışına vasıl olma olarak kabul edilip istisnaya tabi olacaktır.

Maddenin değişmeden önceki şeklinde malların yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulması ihracat teslimi sayılmaktaydı. Ancak 5838 sayılı kanunla 28.02.2009 tarihinden itibaren değiştirilen şekilde malların sadece yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi dahi ihracat teslimi sayılmış bu yerlere yapılan teslimlerde yurtdışına gönderilmesi şartı aranılmaktan vazgeçilmiştir. Fakat bu durumda da istisnadan faydalanma esnasında doğabilecek vergi ziyayından antrepo işleticisi de iade alanla birlikte sorumlu tutulmuştur¹²⁸.

2.1.4. İhracat Bedelinin Hesabı ve Yurda Getirilmesi

2.1.4.1. İhracat Bedelinin Hesabı

VUK’un 229’uncu maddesinde ‘Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır’ denilmektedir. İhracat

¹²⁷Oktar, a.g.e., s.18-19

¹²⁸Consulta Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş., “5838 Sayılı “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un Katma Değer Vergisi Kanununda Yaptığı Değişiklikler”, <http://www.consulta.com.tr/content/view/799/228/>, 06.01.2010.

teslimleri de emtia satışı olduğuna göre ihracat bedeli de esasen ihracat faturasında gösterilen değerdir. Nitekim aynı kanunun 31.07.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5228 sayılı kanunla değişen şekli ile Türkçe Tutma ve Türk Parası Kullanma Zorunluluğu başlıklı 215'inci maddesinin 'a' bendinde; kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılacağı, belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebileceği ancak, yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmayacağı belirtilmiştir. Buna göre, yurtdışındaki müşterilere yapılan teslimlerde faturanın döviz üzerinden düzenlenebilmesi hüküm altına alınmış olmaktadır. Ancak buradaki esas sorun bu bedelin döviz olarak belirlenmesi halinde hangi tarihteki kur üzerinden Türk Lirasına çevrilerek kayıtlara intikal ettirileceğidir. Bu sorunun cevabı KDVK'nın 'Döviz İle Yapılan İşlemler' başlığı altındaki 26'ncı maddesindedir. Söz konusu 26'ncı madde hükmü şöyledir; 'Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir'.

Bu halde ihracat teslimlerinde 'Vergiyi Doğuran Olay'ın ne zaman meydana geldiğini sorgulamak gerekir. Buna göre KDVK'nın 10'uncu maddesinde hüküm altına alınmış olan vergiyi doğuran olay kısaca, malın teslim anı ya da teslim olmadan önce fatura düzenlenmişse, faturanın düzenlenmesi anında gerçekleşmiş olacaktır. Ancak ihracat teslimlerinde faturanın düzenlenmesi anında istisnadan yararlanmak mümkün olmadığı için, istisnanın uygulanması gereken tarih olan malların fiili olarak gümrükten çıktığı ve VEDOP ortamından da on-Lice olarak sorgulanabilinen 'Fiili Kapanış Tarihi' esas alınmalıdır. Yani fiili kapanış tarihinde TC Merkez Bankasının döviz alış kuru ile fatura bedeli döviz rakamı çarpılarak kayıtlara intikal ettirilecek ihracat bedelinin ne olduğu bulunabilecektir.

2.1.4.2. İhracat Bedelinin Yurda Getirilmesi

İhracat bedellerinin yurda getirilmesine ilişkin kanunsal düzenlemeler ise sancılı dönemlerden geçerek bugünkü halini almıştır. Başlangıçta konuyu düzenleyen 07.08.1989 tarih, 89/14391 Karar No'lu Türk Parası Kıymetini Koruma (TPKK) Hakkında 32 Sayılı Kararın¹²⁹ ihracat başlıklı 8'inci maddesinde; ticari amaçlarla ihraç edilen malların bedelinin, bu Karar'da öngörülen özel haller ile bakanlıkça uygun görülen

¹²⁹11.08.1989 Tarih, 20249 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mücbir sebeplerden kaynaklanan gecikmeler hariç, fiilî ihraç tarihinden itibaren en çok 180 gün içinde ihracatçılar tarafından yurda getirilerek bankalara veya özel finans kurumlarına, Türk parası olması halinde tevsiki, döviz ise satılmasının zorunlu olduğu belirtilmekteydi¹³⁰. Bu zorunluluğun kaldırılması ve ihracat bedellerinin yurda getirilmesinin serbestliğe kavuşması sürecinde, ilk adım 1996 yılında, 50 bin dolara kadar ihracat bedellerinin kambiyo takibi dışında bırakılmasıyla atıldı. Bu miktar 2005 yılında 100.000 dolara çıkarıldı. İhracatçı mal bedelini tahsil edemez, dövizini yurda getiremezse, önceleri % 5 ceza ödemekle kalmıyor, ayrıca kambiyo takibine uğruyor, mahkemelerde yargılanıyordu. 2003 yılında getirilen uygulamayla gerek bürokrasi gerekse ihracatçı biraz rahatlatıldı. Bu yılda süresi içinde yurda getirilmeyen dövizlere uygulanacak ceza oranı da yüzde 100'den yüzde 5'e indirilmesinin yanı sıra ihracat bedelinin yüzde 70'inin 90 gün içinde yurda getirilmesi halinde kalan bölümünün serbestçe kullanılmasına imkân verilmiştir¹³¹.

Tüm bu sürecin sonunda ihracat bedellerinin yurda getirilme serbestliği hakkında nihayet yasal bir düzenlemeye kavuşuldu. 8 Şubat 2008 tarih, 26781 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Türk Parası Kıymetini Koruma (TPKK) Hakkında 32 Sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Kararın 3'üncü maddesinde, TPKK Hakkında 32 Sayılı Kararın 8'inci maddesi; "İhracat bedellerinin tasarrufu serbesttir. Bakanlık ihtiyaç duyulması halinde ihracat bedellerinin yurda getirilmesine ilişkin düzenleme yapmaya yetkilidir" şeklinde değiştirilmiştir.

Böylelikle ticari amaçlarla ihraç edilen malların bedelinin ihracatçılar tarafından yurda getirilerek bankalara, Türk parası olması halinde tevsiki, döviz ise satılması zorunluluğu kaldırılmış, 08.02.2008 tarihinden itibaren ihracat bedellerinin tasarrufu serbest bırakılmıştır¹³². 32 sayılı TPKK hakkındaki kararda yapılan bu değişiklikle uygulama rahatlatılmış devletin de ihracatçıya olan inancı kanıtlanmış olmaktadır. Nitekim işini ciddi yapan ihracatçının işletme sermayesi olarak veya

¹³⁰"İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi Zorunlu Mu?", http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/02080109/20876, 06.01.2010.

¹³¹"İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi Artık Zorunlu Değil", <http://www.tumgazeteler.com/?a=2542395>, 06.01.2010.

¹³²"İhracat Bedel...", a.g.m., http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/02080109/20876, 06.01.2010

türlü harcamalarını finanse etmek için kullanacakları bu parayı yani dövizlerini yurtdışında bırakmayacakları tabiidir¹³³.

2.1.4.3. Döviz Alım Belgesi İbrası

Yukarıda da belirtildiği üzere artık ihracat bedeli dövizlerin yurda getirilme şartı TPKK Hakkındaki 32 sayılı kararla kaldırılmıştır. Kaldırılan bu zorunluluğun KDV iadelerine ilişkin kanuni düzenlemesi 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği¹³⁴ ile yapılmıştır. Söz konusu Genel Tebliğin '1.1.3.Mahsup Talebinde Aranılan Belgeler' başlıklı kısmında, hizmet ihracında, bavul ticaretinde, bavul ticareti kapsamında satış yapanlara yapılan ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin KDV iadelerinde döviz alım belgesi (DAB) aranılacağı bildirilmiş, diğer ihracat türlerinde KDV iadesi için aranılan belgeler arasında döviz alım belgesine yer verilmemiştir. Nitekim KDVK'nın 2002/1 Seri No'lu İç Genelgesinde¹³⁵ de; KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'a' bendi gereğince düzenlenen "hizmet ihracı" ile 61 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde usul ve esasları belirlenen "bavul ticareti" ve bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara ihraç kaydıyla satışlardan doğan KDV iade ve mahsup işlemlerinde DAB'ın ibrası uygulamasına devam edildiği belirtilmektedir. Bu nedenle direkt mal ihracatı ve ihraç kayıtlı satışlarda DAB, 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği gereği aranmamaktadır¹³⁶.

2002/1 Seri No'lu KDV İç Genelgesinde konu ile ilgili belirtilen diğer hususlar şu şekilde belirtilebilir;

- DAB, münhasıran 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bunların dışındaki yerlerden (kamuoyunda döviz büfeleri olarak bilinen yetkili müesseseler ve benzerleri) alınacak belgelere göre işlem yapılması mümkün bulunmamaktadır.

- DAB'ın aranıldığı işlemlere ilişkin KDV iadelerinde, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş DAB aslı veya ilgili banka ya da özel finans kurumu şubesince

¹³³“İhracat Bedel...”, a.g.m., <http://www.tumgazeteler.com/?a=2542395>, 06.01.2010

¹³⁴23.11.2001 Tarih, 24592 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³⁵13.03.2002 Tarih, B.07.0.GEL.0.53/5373-011395 Sayılı İç Genelge.

¹³⁶Talha Apak, “KDV İade Raporlarında YMM-34 No'lu Tebliğ Gereği İstenen Döviz Alım Belgesi İbrası, İzahatı Veya Gerçeği Yansıtması Nedir?”, www.alomaliye.com/talha_apak_kdv_iade.htm, 06.01.2010.

onaylanmış örneğinin yanı sıra hizmet ihracında, dövizin yurt dışından geldiğini gösteren bankadan alınmış belgelerde kabul edilebilecektir¹³⁷.

2.1.4.4. Dövizle Yapılan İhracat Teslimlerinde ve İhracatçıya Yapılan Dövizle Teslimlerde Vade Farkı, Kur Farkı Uygulaması

Vade farkı en basit anlatımıyla; bir malın, peşin satılması halindeki fiyatı ile vadeli satılması halindeki fiyatı arasındaki farktır. Örneğin; peşin fiyatı 5.000.-TL olan bir mal, altı ay vade ile 8.000.-TL'ye satılırsa, aradaki 3.000.-TL vade farkıdır. Vade farkı ödemenin tamamının aynı anda yapılmamasından kaynaklanan süre içinde parayı kullanma bedeli olarak düşünülebilir.

KDVK'nın 24'üncü maddesinin 'c' fıkrasında; "Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler" KDV matrahına dâhil olan unsurlar arasında sayılmıştır. Bu nedenle ihracat bedelinin zamanında ödenmemesi durumunda satıcının yani ihracatçının malını satın alana uygulayacağı vade farkı da KDV'den istisna olacaktır.

İhracata konu mallar Türk Lirası cinsinden vadeli alınabileceği gibi, döviz veya dövize endeksli olarak da satın alınabilmektedir. Bu gibi vadeli alımlarda satıcı lehine kur farkı doğabilmektedir. Bu durumda doğan kur farkları için satıcı firma tarafından daha önceki teslim faturasıyla ilişkilendirilerek fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir. Buna göre ihraca konu mallar için kur farklarından dolayı yüklenen KDV'nin söz konusu farka ilişkin faturanın düzenlendiği dönemde indirim konusu yapılması ve indirimle giderilemeyen kısmın ise iade talep edilmesi mümkündür¹³⁸.

2.1.4.5. İhracat Faturasındaki Dövizin TL'ye Çevrileceği Tarih

Doğrudan mal ihracında satış bedeli dövizin, VEDOP ortamında yapılan Gümrük Beyannamesi Sorgulaması sonucunda görülen kapanma tarihine ait açıklanan TC Merkez Bankası döviz alış kuru ile çarpılması sonucu bulunan meblağ, söz konusu kurun bulunduğu aya ait 1 No'lu KDV Beyannamesinin 'Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler' başlıklı 8 No'lu tablosunun teslim ve hizmet bedeli

¹³⁷Apak, a.g.m., www.alomaliye.com/talha_apak_kdv_iade.htm, 06.01.2010.

¹³⁸Mehmet Çelik, *İhracatı Teşvik Tedbirleri ve İhracatta KDV İstisnası Uygulamaları*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006, s.152 ve 25 Seri No'lu KDV Genel Tebliği 'D' Bölümü: 24.02.1987 Tarih, 19382 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

satırında gösterilecek ve söz konusu ihracat için ‘yüklenilen’ ancak istisnanın uygulandığı dönem beyannamesinde indirimler yoluyla telafi edilemeyen kısmı da bu beyannamenin yine 8 No’lu tablosunda gösterilerek iadesi talep edilebilecektir.

2.1.5. Faturası Düzenlenen Malların Sonraki Yılda İhraç Edilmesi

Buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında KDV’de ihracat istisnaları uygulamasında faturanın düzenlendiği tarihin ihracat bedelinin ve buna ilişkin yüklenilen KDV’nin beyan edileceği vergilendirme dönemini tespit açısından hiçbir rolünün olmadığı söylenebilir. Dolayısıyla daha önce de belirtildiği gibi KDV açısından ihracat, ihraç malının satışına ilişkin faturanın düzenlendiği ay beyannamesinde değil, malların fiili ihracatının yapıldığı ay, KDV beyannamesinde beyan edilecektir. Ancak burada tereddüt oluşturabilecek tek husus ihracat gelirinin dâhil edileceği gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesinin hangi yıla ait olacağı sorunudur. Bilindiği gibi gelirler üzerinden alınan vergilerde tahakkuk esası benimsenmiştir. Tahakkuk esasında, geliri doğuran muamelenin eksiksiz olarak tekemmül etmiş olması yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması, gelirin vergilendirilebilir hale gelmesini ifade eder. Nitekim VUK’un 19’uncu maddesinde vergi alacağı hakkında getirilen hükümde “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar” denilmektedir.

Bu açıklamalardan sonra ihracat işlemlerine ilişkin gelirlerde vergiyi doğuran olayın yani ihracatın gerçekleşmesiyle gelir veya kurumlar vergileri açısından vergilendirmelerin yapılabilir hale geldiğini söylemek mümkündür. Çünkü satıcı malın fiilen ihraç edildiği tarih itibarıyla satılan malın karşılığı olan bedeli talep etme hakkını kazanmakta, gelir yani kazanç bu tarih itibarıyla tahakkuk etmektedir. Bu durumda gelir ve kurumlar vergisinde de kazanç; KDV’de olduğu gibi fiili ihracatın gerçekleştiği, gümrük beyannamesinin kapandığı tarihte doğmuş kabul edilerek bu yılın beyannamesine dâhil edileceğini söylemek mümkündür.

Örneğin, Afyon Kanat Toprak Ürünleri ve Tuğla A.Ş., Avusturya’da bulunan bir müşterisine yaptığı satışa ilişkin faturayı 09.12.2009 tarihinde düzenlemiştir. 15.12.2009 tarihinde açılan gümrük beyannamesinin işlemleri ise 03.01.2010 tarihinde sona ermiş ve fiili ihracat bu tarih itibarıyla gerçekleşerek 03.01.2010 gümrük beyannamesinin kapanış tarihi olmuştur. Satılan ürünün bedeli ise

04.02.2010 tarihinde ihracatçıya ulaşmıştır. Bu durumda KDV beyannamesinde ihracat teslimlerine ilişkin bedel ve yüklenilen vergi, 2010 yılının ocak ayı beyannamesinde beyan edilecek, bu satışa ilişkin gelirden 2010 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesindeki kazançta dâhil edilerek hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 4'üncü ayın 1'inci gününden 25'inci günü akşamına kadar¹³⁹ yani (mükellefin özel hesap dönemi değil, takvim yılı esas alınan genel hesap dönemine göre vergilendirildiği kabul edilerek) 2011 yılının Nisan ayının ilk gününden 25'inci günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

2.1.6. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde KDV İstisnası

Bir mal satıldıktan sonra, istenilen nitelikte olmadığı anlaşılması, malların zamanında pazara ulaşmaması, gümrük bölgesinde ya da taşıma sırasında bozulması, çürümeye uğraması, talep edilen renk, desen veya kalitede olmaması veya satış sözleşmesinde ortaya çıkan sorunlar gibi nedenlerle ihraç edilen mallar geri gelebilir¹⁴⁰. İhraç olunan malların geri gelmesi; mal bedeli yanında KDV'de ödenerek satın alınan ya da direkt ihracatçı tarafından imal olunan mallar için ayrı, KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendi gereği KDV ödenmeksizin ihraç kayıtlı satın alınarak ihracatı yapılan mallar için ayrı olarak değerlendirilmektedir.

2.1.6.1. Yurt İçinden Satın Alınan ya da İhracatçının İmal Ettiği Ürünlerin Geri Gelmesi

İhracatçının kendisinin ürettiği ya da yurtiçinden KDV ödeyerek satın aldığı ürünün ihracı yapıldıktan sonra geri gelmesi halinde nasıl hareket edileceğini açıklığa kavuşturan düzenleme 46 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin¹⁴¹ 'c' bölümünde yapılmıştır. Buna göre; KDV ödenerek satın alınan veya işletmede imal edilen malların ihracat işlemlerinin tamamlanıp, gümrük sınırlarından geçtikten sonra, alıcının çeşitli nedenlerle malı iade etmesi halinde, ihraç edilen mallara ilişkin iadesi talep edilen KDV'nin nakden veya mahsuben iadesi henüz yapılmamış ise ihracatçının KDV iadesinden yararlanmadığı kabul edilecek ve geri gelen mallar için

¹³⁹5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu Md. 25: 21.06.2006 Tarih, 26205 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴⁰Erol Çember, "İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi halinde KDV İadesi ve Mahsup İşlemlerinde Karşılaşılan Sorunlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan 1998, S:115 s.34-35

¹⁴¹17.03.1995 Tarih, 22230 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

henüz bir iade alınmadığı, hazineden yersiz para çıkışına neden olunmadığı için gümrükte bir vergi ödemesi de söz konusu olmayacaktır. Bu durumda, ihracatçının ilgili dönem beyannamesinde iade olarak gösterilen tutardan geri gelen mallara ait kısım, malların gümrükten çekilip işletmeye girdiği döneme ilişkin KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir¹⁴².

Malların geri geldiği tarihte, ihraç edilen mallarla ilgili yüklenilen KDV'nin nakden veya mahsuben iadesi yapılmış ise geri gelen mala isabet eden kısmın gümrük idaresine ödenmesi veya bu kadar teminat gösterilmesinden sonra malların ithalinin yapılabileceği yine 46 Seri No'lu KDV Genel Tebliği 'c' bölümünde belirtilmiştir. İhraç edilen ve geri gelen mallara ait yüklenilen KDV indirim yoluyla giderilmiş veya iade talep edilmeksizin sonraki dönemlere devredilmiş ise, bu mallar için yapılacak bir işlem bulunmamaktadır¹⁴³. Bu malların normal prosedüre göre ithal edileceği tabiidir.

2.1.6.2. İhraç Kaydı İle Satın Alınan Ürünün İhracı Yapıldıktan Sonra Geri Gelmesi

İhracatçı tarafından KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendi gereğince tecil-terkin işlemleri kapsamında ihraç kayıtlı olarak satın alındıktan sonra ihracatı yapılan malların geri gelmesi halinde, imalatçıya ödenmeyen KDV'nin gümrük idaresine ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesi suretiyle geri gelen malların ithali yapılacaktır. Bu ödemenin yapıldığını tevsik eden gümrük makbuzu veya vezne alındısını bağlı olduğu vergi dairesine ibraz eden imalatçının döviz alım belgesi ve gecikme zammı aranmaksızın anılan madde kapsamında tecil edilen vergisi terkin edilecektir¹⁴⁴. İhraç edilen malların çeşitli nedenlerle geri gelmesi halinde, geri gelen malların ihracatçılar tarafından satın alındıkları firmalara ya da 3'üncü şahıslara teslimi KDV'ye tabi olacaktır. Geri gelen malların tecil-terkin sistemi kapsamında KDV ödenmeden satın alınması, durumu değiştirmemektedir¹⁴⁵.

¹⁴²Mustafa Gürhan Acar ve L. Çetin Çalı, "İhracatın Gerçekleşmemesi veya İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde İhracatçılar veya İhraç Kayıtlı mal Teslim Edenler Tarafından Yapılacak İşlemler", *Vergi Dünyası*, Eylül 2006, S: 301, s.63

¹⁴³Zekai Özcan, "İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde Katma Değer Vergisi Uygulaması", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 26, Şubat 2006, s. 86

¹⁴⁴Oktar, a.g.e., s.26.

¹⁴⁵Hayreddin Erdem, "İhraç Edildikten Sonra Geri Gelen Mallarda KDV Uygulaması", *Yaklaşım Dergisi*, Mart 2006, S:159, s.160.

2.1.7. İhracata Konu Malların Zayi Olması

İhracat istisnasının uygulanabilmesinin şartları olarak KDVK'nın 12'nci maddesinin birinci fıkrasında daha öncede belirtildiği üzere teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim konusu malın TC gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması şartı aranmaktaydı. İhraca konu mal, gümrük bölgesinden çıktığı anda ise dış ülkeye vasıl olmuş sayılıyordu. Bu nedenlerle ihracata konu mal, TC gümrük bölgesinden çıktıktan sonra; ancak, henüz alıcısına ulaşmadan zayi olursa diğer gerekli şartlar da gerçekleştiği takdirde ihracat istisnası uygulamasına devam edilecektir. İhracata konu olan malların, TC gümrük bölgesinden çıkmadan önce zayi olması halinde ise, mallar henüz yurtdışı edilemediğinden, katma değer vergisi istisnasının uygulanması mümkün olmayacaktır¹⁴⁶.

2.2. HİZMET İHRACATINDA KDV İSTİSNASI

2.2.1. Genel Açıklama

KDVK'nın 1'inci maddesinin ilk fıkrasına göre Türkiye'de yapılan ticarî, sınaî, ziraî ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesindeki teslimlerle birlikte hizmetlerde verginin konusunu teşkil eden işlemler arasında sayılmış ve vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Yine aynı kanunun 4'üncü maddesinde de hizmetin ne anlama geldiği belirtilmiştir. Çalışmanın ilk bölümünde ayrıntılarıyla açıklandığı üzere hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemleri ifade etmektedir. Bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebileceği, yine KDVK'nın 4'üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Aynı kanunun 5'inci maddesine göre ise hizmet sayılan hal; “vergiye tabi bir hizmetten işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

KDVK'nın ihracat istisnasını düzenleyen 11'inci maddesinde ise ihracat teslimleriyle birlikte bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve

¹⁴⁶“İhracatta KDV İstisnası”, http://myomuhasebe.tr.gg/D&%23305%3B&%23351%3B-Ticaret-&%23304%3B&%23351%3Blemleri-Muh--_3.htm, 08.01.2010.

karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri de KDV'den istisna edilmiştir¹⁴⁷.

Esasen hizmetler yapısı itibariyle elle tutulup, gözle görülemediklerinden ithalat ve ihracata konu olamazlar. Ancak hizmetler, KDV açısından yurtdışındaki müşterilere yapılması itibariyle ihracat sayılabilmektedirler¹⁴⁸. Nitekim hizmet ifalarının mevzuat hükümleriyle getirilen ve düzenlenen ihracat istisnası uygulamasından yararlanabilmesi için bazı şartları aynı anda taşınması gerekmektedir. KDVK'nın 12'nci maddesinde sayılan bu şartlar şöyledir:

- Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalı
- Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

İkametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubeleri yurtdışı müşteri tabiriyle kastedilen kimselerdir¹⁴⁹. Bununla birlikte hizmetten yurtdışında faydalanılmasından ne anlaşılması gerektiği 17 ve 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle açıklanmaya çalışılmıştır. Buna göre; 17 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde¹⁵⁰ sunulan hizmet bedeline ilişkin fatura ve benzeri belgelerin yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenmiş olması ve bedelin TPKK hakkındaki kanun hükümleri çerçevesinde döviz olarak yurda getirilmesi halinde, başkaca bir şart aranmaksızın hizmet ihracatı istisnasının uygulanacağı belirtilmiştir¹⁵¹.

Faydalanma kavramı, 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde¹⁵² örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır. Bu örneklerde genelde hizmetin sunulduğu yani hizmetten faydalanılan yeri neresi olduğu konusu ön plana çıkmaktadır. Tebliğdeki 3'üncü örnekte yabancı seyahat firmasıyla onun gönderdiği turistleri Türkiye'de ağırlamak üzere anlaşan Türk seyahat firmasının hizmeti karşılığında aldığı paranın turistlerin yeme-içme-konaklama giderlerine ait kısmı KDV'ye tabi tutulmakta, kalan ve yabancı seyahat firmasına sunulan hizmet karşılığı alınan bedel ise (organizasyon bedeli) vergiden istisna olduğu belirtilmektedir. Yine bir başka örnekte yabancı

¹⁴⁷Mustafa Gürhan Acar ve L.Çetin Çalı. "Hizmet İhracı", *Vergi Dünyası*, Eylül 2008, S.325, <http://www.gimder.org.tr/default.asp?makale=187>, 08.01.2010.

¹⁴⁸ Maç, a.g.e., 11'inci madde açıklamaları s.62, www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php, 08.01.2010.

¹⁴⁹ KDVK Md. 12 F. 2.

¹⁵⁰19.12.1985 Tarih, 18963 Seri No'lu Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵¹Mehmet Çelik, a.g.e., s.153.

¹⁵²31.12.1987 Tarih ve 19681 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ülkede kurulu bir firmanın Türkiye’de satış yapmak için açtığı büroya, ürünlerine olan taleple ilgili araştırma hizmeti sunan bir Türk firmasının, bu hizmeti kanuni merkezi olmasa da iş merkezi Türkiye’de bulunan bir firmaya sunduğu için vergiye tabi olacağı belirtilmiştir.

Hizmet ihracatı istisnasına ilişkin düzenlemelerin yapıldığı bir başka tebliğ de 30 Seri No’lu KDV Genel Tebliği¹⁵³ dir. 26 ve 30 Seri No’lu KDV Genel Tebliğleri birlikte değerlendirildiğinde ortaya çıkan tablo şöyledir¹⁵⁴.

- Hizmet, yurtdışındaki müşterinin bizzat Türkiye'ye gelerek, fiilen burada faydalandığı bir hizmetse, faydalanma Türkiye'de olduğundan istisna uygulanması da mümkün değildir. (Türkiye'de konaklama, Türkiye içinde ulaşım ve benzerleri),

- Hizmet, yurtdışındaki müşterinin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili ise hizmetten Türkiye'de faydalanıldığı kabul edilir ve istisna uygulanmaz.

- İhracat komisyonları hizmet ihracı kapsamında mütalaa edilmekte, fakat ithalat komisyonları istisna dışında tutulmaktadır.

2.2.2. İhraç Edilen Hizmet - Yurt Dışı Hizmet Ayırımı

KDVK’nın ilk maddesinde; Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’nin konusuna girdiği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla Türkiye dışında yapılmış teslim ve hizmetler, kim tarafından yapılırsa yapılsın verginin konusuna girmemektedir. Bu esas, vergilendirmede hükümlerlik ilkesinin gereğidir. Bu ilke gereği TC kendi hükümlerlik sahası dışında cereyan eden işlemlerden vergi alamayacaktır¹⁵⁵.

Bu nedenle bir hizmetin Türkiye dışında gerçekleştirilen ve vergiye tabi olmayan (KDV Kapsamı dışı) bir işlem mi olduğu yoksa Türkiye’deki bir firmanın yurtdışına hizmet götürmesi hizmet ihraç etmesi işlemi mi olduğunun ayırımının doğru yapılması gerekir. Çünkü bir tarafta hiç vergi ödenmeyecek, yapılan işlemin vergi ile ilgisi olmayacak; birinde ise işlem KDV’ye tabi olmakla birlikte istisna kapsamında olduğundan satış esnasında alıcıdan KDV tahsil edilmeyecek, hatta bu

¹⁵³16.12.1988 Tarih, 20021 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁵⁴Ali Çımat; "Katma Değer Vergisi'nde Hizmet İhracatı İstisnası", www.alierbir.com/puf/hizmetihracati.doc, 08.01.2010.

¹⁵⁵"KDV Açısından, Yurt Dışı Hizmet Nedir ? Hizmet İhracı Nedir?"; http://www.mustafagulsen.com/forum/forum_posts.asp?TID=46553&PN=1, 08.01.2010.

ihracatı yapabilmek için katlanılan giderlerin içinde yer alan yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapıp indirilemeyen kısmı iade olarak devletten geri alınabilecektir.

Bir hizmetin Türkiye dışı hizmet sayılmasındaki en önemli ölçü, o hizmetin maliyetlerinin ve hâsılatının Türkiye'de kayda alınmasının gerekmemesidir¹⁵⁶. Örneğin Türkiye'de Kurulu bir firma, yurtdışındaki bir firmaya, yurt dışındaki yatırımlarda uygulanmak üzere danışmanlık hizmeti veriyorsa bu hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilecek, Türk uyruklu bir firma ise yurtdışında teşkilatlanarak oradaki kimselere danışmanlık, taşımacılık, kültürel, inşaat vb. hizmet veriyorsa bu da yurt dışı yani vergi dışı bir hizmet olacaktır.

2.2.3. Hizmet İhracatı İstisnasının Şartları

Yukarıda da belirtildiği üzere yapılan hizmetin, ihracat kapsamında değerlendirilmesi KDVK'da iki şartın aynı anda gerçekleşmesine bağlanmıştır. Bunlardan ilki; hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması ikincisi ise hizmetten yurtdışında faydalanılmasıdır¹⁵⁷. Kanun hükmünde belirtilmemekle birlikte Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle bir hizmetin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi için yukarıda belirtilen şartlara ilaveten iki şartın daha aranması gerekli kılınmıştır. Buna göre;

- Fatura veya benzeri nitelikteki belge, yurtdışındaki müşteri adına olmalıdır.
- Hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

30 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin "Hizmet İhracı" başlıklı 'A' bölümünde Türkiye'den mal ithal edenlere verilen aracılık hizmeti nedeniyle elde edilen komisyonların, ihraç edilen mal ve hizmetler yurt dışında tüketildiğinden hizmet ihracı kapsamında değerlendirileceği belirtilmiş ve bu istisna ile ilgili 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin K bölümünde yer alan açıklamalara göre hareket edilmeye devam edileceği belirtilmiştir¹⁵⁸. Ayrıca hizmet ihracatı istisnasının beyan edilmesinde, hizmet bedeli dövizin yurda getirilmesinin beklenilmemesi gerektiği, dikkat edilmesi gereken bir başka noktadır¹⁵⁹. Ancak, konuyu düzenleyen 113 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde, bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve

¹⁵⁶Maç, a.g.e., <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>, 08.01.2010.

¹⁵⁷KDVK Md. 12.

¹⁵⁸02.02.2007 Tarih, B.07.1.GİB.4.16.16.02-.../ 155 sayı ve "Yurtdışına hizmet veren okullara öğrenci tedarik edilmesi konusunda yapılan aracılık hizmetinin KDV karşısındaki durumu" konulu Bursa VDB.Mükellef hizmetleri gelir Grup Müd. Muktezası.

¹⁵⁹ 113 Seri No'lu KDV Genel Tebliği; 05.12.2009 Tarih, 27423 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

indirim konusu yapılamayan vergilerin KDVK'nın 32'nci maddesi kapsamında iadesinin, hizmetin bedelinin döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Yani ihracat istisnası KDV beyannamesine hizmetin ifa edildiği dönemde yansıtılacak, o dönemin varsa hesaplanan KDV'sine dâhil edilmeksizin indirilecek KDV'si ile ilişkilendirilerek hesaplanacak ve iade rakamı hizmetin ifa edildiği dönem rakamlarına göre tespit edilecektir. Ancak yine de tespit olunan bu rakamın ihracatçıya iadesi için söz konusu genel tebliğe göre dövizin yurda getirildiğine dair belge aranılacaktır. Bu durum, hem döviz gelirlerinin yurda getirilmesi sürecine hız verecek, disipline sokacak, bir nev'i parası devlette askıda kalan ihracatçı bedelin gelmesinin daha sıkı takipçisi olacak, hem de devlet, bu gelirlerin yurda gelmesine dair takibinden vazgeçmemiş olacaktır.

Bununla birlikte bu uygulama sayesinde ihracatçı, ihracat bedelinin yurda getirildiğini kanıtlayıcı belge nedeniyle geciken bir beyan durumu yaşamayacak, hakkı zayı olmadan, iade rakamını mal ihracatında olduğu gibi ihracatın gerçekleştiği ayın beyannamesinde göstermek marifetiyle tespit edebilecektir. Döviz Alım Belgesi¹⁶⁰ (DAB) aranması burada sadece devletin alacağını güvence altına alması açısından getirilen bir tedbir uygulaması niteliğinde olacaktır.

2.2.3.1. Hizmet Yurtdışındaki Bir Müşteri İçin Yapılmalı

Yurt dışındaki müşteri, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunan alıcılar ile Türkiye'de faaliyette bulunan bir firmanın yurt dışında, kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubesi, acentesi, temsilcisi veya bürolarıdır¹⁶¹. Yani hizmet gösterilen firma yurtdışında kurulu, kanuni merkezi yurtdışında olan bir firma olsa bile hizmet, firmanın Türkiye'deki şubesine diğer bir deyişle Türkiye'deki iş merkezine sunuluyorsa ihracat istisnası kapsamına girmeyecek KDV hesaplanarak normal bir satış olarak beyan edilecektir. Ancak hizmet sunulan firma; Türkiye'de kurulu, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olan bir firma olduğu halde hizmet, bu firmanın yurtdışındaki bir şubesine yapılıyorsa, bu hizmet ihracat istisnası kapsamında değerlendirilecektir. Yurtdışında yapılan

¹⁶⁰Ihracatçı satış işlemini gerçekleştirip, bankadan parasını alırken bankaya gümrük çıkış beyannamesini ibraz eder. Sonrasında banka beyannameye istinaden müşterinin dövizini ilgili kurdan TL'ye geçer. TL'ye geçerken yaptığı işlem esnasında döviz alım belgesini müşterisine verir. Bankaların kambiyo servislerinde bu belge; DAB adı ile anılır. "Döviz Alım Belgesi", , <http://www.itusozluk.com/goster.php/d%F6viz+al%FDm+belgesi>, 06.04.2010.

¹⁶¹KDVK Md. 12 F. 2.

hizmetler KDV kapsamına giriyor ancak istisna ediliyorsa, devletten bu ihracatı gerçekleştirmek için katılan giderler de iade olarak geri alınabilecektir. Ancak hizmet yurtdışında yapılıyorsa KDV kapsamına hiç girmediğinden iade düzenlemelerinden de yararlanılamayacaktır. O yüzden bu tespitin yapılmasında dikkat etmek gerekir¹⁶².

2.2.3.2. Fatura ya da Benzeri Nitelikteki Belge Yurtdışındaki Müşteri Adına Düzenlenmeli

KDV kanun metninde bulunmamakla birlikte 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen bu şarta göre yapılan hizmete ilişkin fatura ya da benzeri nitelikteki belge, ancak yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesi halinde ihracat istisnasına konu olabilecektir. Bir başka deyişle yurtdışındaki bir firmaya verilen hizmetin faturası, firmanın yurtiçindeki şubesi ya da temsilciliği adına düzenlenirse, ihracat istisnası kapsamında olmayacaktır¹⁶³. Yine yurtiçinde yerleşik bir firmanın yurtdışındaki şubesine yapılan hizmete ilişkin fatura da yurtdışındaki şube adına düzenlenirse, bu hizmet, ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilecektir.

Sonuç olarak denilebilir ki; hizmet kime yapıldıysa fatura da ona düzenlenir. Bu esnada kendine fatura düzenlenilen kimsenin şirketin merkezi ya da şubesi olması, merkezin ya da şubenin yurtdışında olup olmaması açısından ihracat istisnasının uygulanıp, uygulanmayacağına belirlenmesi noktasında ayırt edici bir öneme sahiptir.

2.2.3.3. Hizmet Bedeli Türkiye'ye Getirilmeli

KDVK'da belirtilmeyen bir başka hizmet ihracatı uygulaması şartı da hizmet bedelinin Türkiye'ye getirilmesidir. Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 18 Seri No'lu KDV Genel Tebliği¹⁶⁴ ile istisna kapsamındaki hizmet bedellerine ilişkin döviz alım belgelerinin beyannameye eklenmesi zorunluluğu getirilmiş, 19 Seri No'lu KDV Genel Tebliği¹⁶⁵ ile de söz konusu belgelerin (beyanname verme süresi içinde) temininde yaşanan güçlükler ve gecikmeler göz önüne alınarak bu zorunluluk

¹⁶²Yafes Pehlivan, *Hizmet İhracatı Nedeniyle Uygulanan KDV İstisnası*, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, S.196, Ağustos 2004, s.101.

¹⁶³Mustafa Sakal ve Mustafa Alpaslan. "Katma Değer Vergisinde 'Hizmet İhracatı İstisnası' İle İlgili Özellikli Durumlar ve Yurt Dışına Yapılan Hizmetler", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Haziran 2008, s.42, http://www.lebibiyaalkin.com.tr/dergi_icerik_p.asp?dicerik_id=86&dergi_id=42, 09.01.2010.

¹⁶⁴31.12.1985 Tarih, 18975 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁵21.03.1986 Tarih, 19054 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kaldırılmıştır. Ancak bu zorunluluk daha sonra yayımlanan 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile tekrar getirilmiştir¹⁶⁶.

26 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle¹⁶⁷ getirilen bu şarta göre mükellefler; ihraç ettikleri ve faturasını düzenledikleri hizmetleri ancak, hizmet bedeli dövizin yurda getirildiği aya ait KDV beyannamesinde beyan edebilmekte, iade hakkına ancak bu ayda sahip olabilmekteydi. Bu husus ise çeşitli tartışmalara neden olmaktadır. Kaldı ki hizmet gerçekleştirilmeden bedelinin ödendiği durumlarda da nasıl hareket edileceği problemiyle karşı karşıya kalınmaktaydı¹⁶⁸.

Tüm bu sorunları gidermek üzere 113 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle getirilen yeni düzenlemeye göre ihracat istisnası, hizmetin ifa edildiği dönemde beyan edilecek, döviz yurda geldiği zamanda iade işlemleri gerçekleştirilebilecektir. Buna göre, hizmet ihracı ile ilgili bedel, döviz olarak yurda henüz getirilememiş olsa bile ihracın yapıldığı döneme ait KDV Beyannamesinde ihracat istisnasından kaynaklanan iade alacağı olarak hesaplanıp, beyan edilebilecektir. Ancak beyan edilen rakamın iade edilmesi için hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi ve bankalara veya özel finans kuruluşlarına bozdurulması şartı, bu genel tebliğde dahi halen aranmaktadır.

İhracat bedeli dövizin yurda getirilme şartının yerine getirilmesi, DAB ile tevsik edilecektir. DAB'ın aslı veya düzenleyen kurum ya da noter tarafından onaylanmış örneği ibraz edilmedikçe, hizmet ihracına ilişkin iade talebi yerine getirilemeyecektir. Dövizin yurt dışından geldiğini gösteren bankadan alınmış bir yazı da, DAB gibi geçerli olacaktır. Öte yandan Gelir İdaresince verilen bir özalgde, yurt dışındaki firmanın ödemelerini mahsuplaşma yoluyla yapıyor olması halinde, diğer şartların yerine getirilmiş olması kaydıyla taraflar arasında düzenlenecek "mahsuplaşma yazısının döviz alım belgesi yerine kullanılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir¹⁶⁹.

¹⁶⁶Talha Apak, "Hizmet İhracatı İstisnasının KDV Beyan Dönemi ve KDV İadesinin Şartları 16.05.2006", http://www.apakymm.com/talha_apak_hizmet_ihraci.htm, 09.01.2010.

¹⁶⁷31.12.1987 Tarih, 19681 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁸Talha Apak, "Hizmet İhracatı İstisnasının KDV Beyan Dönemi ve KDV İadesinin Şartları", *Mali Çözüm*, Ocak-Şubat-Mart 2006, S. 74, s. 93, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/74MaliCozum/07%20talha%20apak.pdf>, 09.01.2010.

¹⁶⁹Sakal ve Alparslan, a.g.m., s.42.

2.2.3.4. Hizmetten Yurtdışında Faydalanılmalı

İstisna uygulaması şartlarından biri de hizmetten yurtdışında yararlanılmış olmasıdır. Yurtdışındaki müşteri için verilen hizmetin, bu müşterinin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması, hizmetin sonuçlarının yurtdışında oluşması gerekir¹⁷⁰. Konu ile ilgili kanunda açık bir tanımlamaya gitmemekle birlikte 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde çalışmanın hizmet ihracatı istisnasına ilişkin genel açıklama kısmında da verilmeye çalışılan örneklemelerle konuya açıklık getirilmiştir.

Esasen yurtdışındaki faydalanma ilkesinden kasıt, yurt dışındaki müşteri için verilen hizmetin bu müşterilerin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması ve hizmetin sonuçlarının yurt dışında oluşmasının gerekliliğidir¹⁷¹. Bu anlamda yurtdışındaki bir müşteri için yapılsa bile hizmetten yurtiçinde faydalanılıyorsa, ihracat söz konusu olmayacaktır. Örneğin bir komisyon şirketi Türkiye'den mal ithal eden bir firmaya, tercih ettiği kriterlere göre hangi ürünü talep etmesinin daha yararına olacağı hakkında rapor hazırlıyor olsun. İthalatçı, komisyon firmasının önerilmesi neticesinde talep ettiği maldan yurtdışında faydalandığı, hatta hizmette yurtdışındaki bir firmaya yapıldığı ve yine yurtdışındaki firmaya faturalandırıldığı için bu işlem istisna kapsamında olacaktır. Aynı işlem yurtdışındaki bir komisyoncu firmadan istenirse, onun yaptığı faaliyet kendi bulunduğu ülkenin kanunlarına göre vergilendirilecek Türkiye'de vergiye tabi olmayacaktır. Ancak yurtdışındaki bu firma ülkemizde kanuni merkezi olan bir firmanın şubesi mahiyetinde ise bu şubenin faaliyeti de istisna kapsamında olacaktır.

Yurtiçinde kurulu bir firma yurtdışına satacağı mallar için reklam panosuna asılmak üzere (billboard reklamı) reklam vermesi halinde, firma hedef kitlesinin bulunduğu ülkedeki yaklaşımları ve hangi reklam panosunun daha etkili olabileceğini tespit etmek için kendi yurdu içindeki araştırmacı reklam firmasıyla anlaşarsa, hizmet yurtdışında yapılmış olsa da yurtdışındaki müşteriye yapılmadığı ve yurtdışındaki müşteriye faturalandırılmadığı için bu işlem istisna kapsamında olmayacaktır.

Özetle söylemek gerekirse hizmetin fiziken icra edildiği yere bakılmaksızın;

¹⁷⁰Mehmet Çelik, a.g.e., s.158.

¹⁷¹İhsan Çilingir; "Açıkhava Reklamcılığında Hizmet İhracatı İstisnası", <http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=536>, 09.01.2010.

- Hizmete ilişkin hâsılat ve giderlerin Türkiye'deki defterlere kaydedilmesi gerekmiyorsa, bu hizmet Türkiye'de KDV'nin kapsamı dışındadır¹⁷².

- Hizmete ilişkin hâsılat ve giderler Türkiye'deki defterlerde yer alıyorsa ve hizmet ihracına ilişkin diğer şartlar da mevcutsa bu hizmetin Türkiye kaynaklı olması nedeniyle KDVK'nın 1'inci maddesinin ilk fıkrası gereğince KDV'ye tabi olacak, fakat ihraç olduğu için KDV istisnası uygulanması gerekecektir¹⁷³.

- Temelde KDV'nin vergilendirilmesinde esas alınan destinasyon ilkesi gereği malların ya da hizmetlerin üretildikleri ülke neresi olursa olsun, tüketildikleri ülkelerde vergilendirileceklerinden, verilen hizmetlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi için, tüketildikleri ülkenin yurtdışı olması yeterli olmalıdır¹⁷⁴.

- Hizmetin fiziken başka bir ülkede icra olduğu açıkça belli ise destinasyon ilkesi gereği olarak o hizmetin, icra olduğu ülkede vergileneceği varsayılır ve söz konusu hizmet KDV'den istisna edilir. Hizmetten nerede faydalandığı kesin olarak bilinmeyen hallerde ve marka, lisans, telif hakkı, patent vb. temini, ilan, reklam, müşavere, mümessillik, mühendislik, muhasebe, bankacılık (kasa kiralama hariç) sigortacılık, personel temini ve benzeri hizmetlerde, müşterinin bulunduğu ülke, hizmetten faydalanılan yer olarak kabul edilir ve KDV istisnasına tabi tutulur¹⁷⁵.

2.2.4. Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetlerde İstisna Uygulaması

KDVK'nın 11'inci maddesi, 5766 sayılı kanunun¹⁷⁶ 12'nci maddesinin 'e' fıkrası ile değişikliğe uğramış ve 06.06.2008 tarihinden itibaren serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler de ihracat istisnası kapsamına alınmıştır. Bu bölgedekilere yapılan fason hizmetler, diğer fason hizmetlerden farklı değildir. Fason hizmet esasen; bir malın, mülkiyet ve tasarruf hakkının devir alınmadan, belli bir ücret karşılığında işlemlere tabi tutularak, tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesi anlamındadır. Bu halde, serbest bölgeden yurtiçine gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurt içinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan

¹⁷²Maç, a.g.e., <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>, 09.01.2010.

¹⁷³Maç, a.g.e., <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>, 09.01.2010.

¹⁷⁴Çımat, a.g.m., www.alierbir.com/puf/hizmetihracati.doc, 09.01.2010.

¹⁷⁵Çımat, a.g.m., www.alierbir.com/puf/hizmetihracati.doc, 09.01.2010.

¹⁷⁶06 Haziran 2008 Tarih, 26898 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler, hizmet istisnası kapsamında olacaklardır¹⁷⁷.

Serbest bölgeye yapılan fason hizmetler için de, diğer hizmet ihracatlarının tabi olduğu hükümler uygulanacaktır. KDVK'nın 12'nci maddesine ekleme yapan 5766 sayılı kanununun 12'nci maddesinin 'e' fıkrasında fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması için aranan şartlarının neler olduğunu şöyle belirtilmiştir:

- Fason hizmet serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır.

- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılmalıdır.

Konu ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler 110 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile yapılmıştır. Buna göre; iade talebi bir dilekçe ile yapılacak ve dilekçeye;

- Fason hizmete ait faturaların fotokopisi ve faturalara ilişkin bilgileri ihtiva eden firma yetkililerince onaylı liste,

- Fason hizmetin gerçekleştirildiği döneme ait indirilecek KDV listesi,

- İstisna kapsamındaki fason hizmet nedeniyle yüklenilen vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo,

- Fason hizmete konu malın, serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge (aslı veya noter, gümrük idaresi, ilgili vergi dairesi müdürü ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği) eklenecektir.

2.2.5. İstisna Kapsamına Giren Hizmet Türleri

Yukarıda genel olarak açıklanmaya çalışılan hizmet ihracı istisnası, çeşitli ihracat türlerine uygulanabilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın ilgili özelemlerine göre de bahsedilebilecek bazı hizmet ihracatı istisnası türleri aşağıda belirtilmiştir¹⁷⁸.

- Yurt dışına fason işçilik yapılması. Örneğin geçici kabulle gelen altının işlenip tekrar yurt dışına gönderilmesi,

- Tamir, bakım, onarım için Türkiye'ye geçici ithalat yoluyla getirilen araçlara verilen hizmetler,

- Yabancı sigorta kuruluşlarına yapılan aracılık hizmetleri,

¹⁷⁷110 Seri No'lu KDV Genel Tebliği A-1 bölümü, 11.07.2008 Tarih, 26933 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷⁸Oktar, a.g.e, s.76-77.

- Yurt dışında gösterim için film, metin, disket, bant, görüntü gönderilmesi,
- Yurt dışına haberleşme hizmeti verilmesi¹⁷⁹

Bu sayılanların dışında ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilecek diğer başlıklar¹⁸⁰; sınır ötesi finansal kiralama, yurtdışında yayınlanacak olan dergilerin Türkiye’de basılması ve ihraç edilen mallara ilişkin olarak verilen hizmetler şeklinde sıralanabilir. İstisna kapsamına girmeyen hizmet türlerine verilebilecek örnekler ise şunlardır¹⁸¹; Yabancı kişi ve kuruluşların ihtira beratı ve markalarının tescili, Türkiye’ye gelen yabancı bayraklı gemilere verilen hizmetler, Türkiye’de açılan davalarla ilgili olarak verilen avukatlık hizmetleri, Türkiye’ye yapılacak ithalatlara ilgili komisyonculuk faaliyeti, yurtdışında vefat eden vatandaşların cenazelerinin Türkiye’ye nakledilmesi, Türkiye’de yabancı sigorta şirketlerine verilen hizmetler, Türkiye’deki işlerle ilgili mümessillik ve danışmanlık hizmetleridir.

2.3. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERE İLİŞKİN KDV İSTİSNASI

Bilindiği üzere KDVK, 01.01.1985 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. O dönemlerde dışa dönük ekonomi politikası benimsenmeye başlanmış, ülkeye döviz giriş çıkışları serbest bırakılmıştı. Bu ortamda, ekonominin de kalkınmasını sağlamak amacıyla ihracat işlemlerini teşvik etme gerekliliği doğmuştu. Çünkü yıllardır benimsenen içe dönük ekonomi politikasında bir anda yapılan bu değişikliğe karşı ülkedeki firmalar hazırlıklı değildi. Uluslararası piyasalarda mallarına alıcı bulabilmeleri için, fiyatlarını düşük tutmak zorundaydılar. Ancak belli maliyet şartları altında bu mümkün değildi. Bu yüzden de devlet bu alanı teşvik edilecekler kapsamına alma ihtiyacı hissetti. Bu teşviğin, vergisel anlamda malların satış bedellerinden KDV almama yolunda gerçekleştirilmesi amaçlandı. Ancak buna ilaveten ihracatçı, üzerindeki vergi yükünden tamamen arındırılmalıydı.

Bu arındırma ihracatçıların faaliyetleri ve ihraç ettikleri malları edinmeleri sırasında sarf ettikleri genel giderler ve nakliye giderleri gibi masrafların ihracata isabet eden payı üzerinden alınan KDV ile gümrük ve benzeri giderler için ödenen KDV olmak üzere ‘Yüklenilen KDV’ adı altında zaten yapılmaktaydı. Bunun yanı

¹⁷⁹Bu konudaki özelgenin tarihi, roaming ile ilgili düzenlemeden önce olmakla beraber sonuçta yasal düzenlemeyle paralel bir anlayış taşıdığı görülmektedir

¹⁸⁰Muhsin Armutlu; *Katma Değer Vergisi ve Türkiye Uygulamasında İhracat İstisnası*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2007, s.51-52.

¹⁸¹Armutlu, a.g.e., s.52-54.

sıra arındırmanın diğer bir basamağı olarak, ihracatçıların ihraç etmek üzere iç piyasadan satın aldıkları mallara da KDV ödememe imkânını getirildi. Böylece sattıkları maldan KDV tahsil etmeyen ihracatçılar, satmak üzere satın aldıkları mallar içinde artık KDV ödemeyeceklerdi.

İhracatçıların iç piyasadan mal alırlarken KDV ödenmemelerini düzenleyen hüküm KDVK'nın 11'inci maddesine 'c' bendi olarak 20.06.1986 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 3297 sayılı kanunun 3'üncü maddesiyle eklenmiştir. Söz konusu hükme ve sonrasında çıkarılan Genel Tebliğlere göre ihracatçıya mal satan imalatçının, yaptığı satışlar nedeniyle iade alabilmesi için belli koşulları taşıması, belli şartları yerine getirmiş olması gerekiyordu. Bunları yerine getiren imalatçılara, ihracatçılardan almadıkları vergi tutarı kanun hükmü gereğince iade edilmektedir. Aşağıda bu iadeye ilişkin usul ve esaslar, iadenin kimlere yapılacağı, imalatçıların taşıması gereken özellikler gibi hususlar ayrıntılarıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

2.3.1. Tecil-Terkin Uygulaması

İhraç kayıtlı satışlara ilişkin KDV istisnası her ne kadar ihracatçılar üzerindeki KDV yükünü daha da azaltmak için getirilmiş olsa da aynı zamanda bunlara mal temin eden imalatçılar içinde önemli bir finans kaynağı olmaktadır. İhraç kayıtlı mal teslim edenler, KDVK'nın 11'nci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendi uyarınca, bu teslimlerine ilişkin düzenleyecekleri faturada KDV hesaplayacaklar ancak ihracatçıdan tahsil etmeyeceklerdir. Müşterisinden tahsil edilmediği halde faturada gösterilen bu tutar, faturanın düzenlendiği ay KDV beyannamesinin matrahına dâhil edilecek sonra matraha, tabi olduğu KDV oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV bulunacaktır. Beyannamenin 'İndirilecek KDV' toplamından söz konusu 'Hesaplanan KDV'nin mahsup edilmesinden sonra kalan 'Ödenecek KDV' rakamı Vergi Dairelerince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacaktır. KDVK'nın 11'inci maddesinde, ihracatçıya teslim edilen malların, teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen verginin terkin olunacağı da ayrıca belirtilmektedir.

Aynı kanun hükmüne göre; ihracatın belirlenen bu süre içinde gerçekleşmemesi durumunda tecil olunan vergi, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunacaktır.

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 edilecektir¹⁸².

Burada dikkat edilmesi gereken bir başka hüküm; tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanunun 32'nci maddesi hükmünün uygulanmayacağıdır¹⁸³. Çünkü tecil olunup terkin olunan söz konusu vergiler, imalatçı aleyhine matrahta oluşan bir farktan kaynaklanmaktadır. Yani imalatçının KDV beyannamesinde ilgili ayda tecil edilecek bir verginin çıkmaması halinde 'İndirilecek KDV'den 'Hesaplanan KDV'nin mahsubu neticesinde elde kalan farkın, yani tahsil edilmediği halde faturada gösterilen kadarının –ihracatın belirlenen şartlarla gerçekleştirilmesi koşuluyla- imalatçıya iade olunması gerekmektedir. Bu vergi üzerinde ihracatçının herhangi bir tasarruf hürriyeti bulunmamaktadır.

Tecil-terkin uygulaması, başlangıçta sadece imalatçılar tarafından ihracatçılara yapılan teslimler için geçerli iken, KDVK'ya 4369 sayılı Kanunla eklenen Geçici 17'nci madde ile 29.07.1998 tarihinden itibaren; dâhilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamındaki mal teslimleri için de bölgeler, sektörler veya mal grupları itibariyle tecil-terkin düzenlemesi yapmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır¹⁸⁴. Ayrıca bu tür satışlarda ihracat süresi dâhilde işleme rejimine göre belirlenecektir. Yine ihracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, 'vergi ziyai cezası' uygulanarak gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edileceği KDVK'da hüküm altına alınan bir diğer ifadedir.

Her türlü ticaret işlemi, esasında iki tarafla birlikte gerçekleştirilir. Bu taraflardan biri alacaklı, biri de borçlu taraftır. Malı satan, malının karşılığı bedel açısından alıcı konumundayken, vermeyi taahhüt ettiği ürün açısından borçlu konumundadır. Aynı şekilde malı satın alan kimsede vereceği mal bedeli açısından borçlu konumunda, karşılığında temin edeceği ürün açısından alacaklı konumundadır. İşte tecil - terkin sistemini de benzer bir bakış açısıyla değerlendirmek mümkündür. KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendi ile getirilen bu sistem, mal satan imalatçılar için farklı işleyecek, farklı hak ve

¹⁸²Fatih Karagöz, "İhraç Kayıtlı Satışlar Nedeniyle İade Edilen KDV'lerinin İdareye Geri Dönmesi Durumu", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 177, Haziran 2003, s.155.

¹⁸³KDVK Md. 11 F. 1 B. 'c'.

¹⁸⁴Tozar, a.g.e., s.71.

yükümlülükleri gerektirecek, mal temin eden ihracatçılar için farklı avantajları beraberinde getirecektir.

2.3.1.1. İhraç Kaydı ile Mal Teslim Alan İhracatçılar Açısından

İhracatçılar, KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendi gereğince imalatçısından ihraç edilmek şartıyla aldığı ürün için KDV ödemeyecektir. Dolayısıyla ödemediği KDV'yi de defter ve kayıtlarına geçirmeyecek, beyannamesinde indirim konusu yapmayacaktır. Böylece sattığı üründen KDV tahsil etmeyen ihracatçı, üzerindeki bir vergi yükünden daha kurtulmuş olacaktır. Geriye sadece ihraç ettiği mallar için yaptığı bir takım harcamalar kalacaktır. Nakliye, gümrük giderleri, komisyon masrafları, işçilik giderleri ve muhtelif genel giderlerden oluşan bu harcamalar için ödediği KDV'yi de 'Yüklenilen KDV' adı altında Devletten geri aldığı anda ihracatçı, artık üzerindeki tüm KDV yükünden arınmış olacaktır.

Bu sistemde, KDV bakımından tüm risk ve sorumluluklar ihraç kaydıyla mal teslim edene yüklenmiştir. Uygulamada, ortaya çıkabilecek cezalar, gecikme zamları ve finansal yükler için ihracatçıya rücu edilebileceği yolunda anlaşmalar yapıldığı görülmektedir¹⁸⁵. Ancak uygulamada görülen bir başka ayrıntıyı belirtmekte fayda vardır. Genellikle ihracat yapan firmaların yükledikleri giderlere ilişkin KDV miktarları düşüktür. Çünkü yukarıda da söylendiği gibi ihracatçılar tarafından iadesi istenilen KDV, ara giderlere, bedeli çok yüksek olmayan hizmet giderlerine ilişkindir. Oysa yüklenilen KDV'ye kıyasla ihraç kayıtlı mal satanların tahsil etmedikleri halde tahsil etmiş gibi göstererek iadesini talep ettikleri KDV tutarı daha fazladır. Bunun nedeni ise imalatçıların aldığı iade tutarının, satışını yaptıkları ihraç kayıtlı mal bedeline KDV oranının uygulanması suretiyle bulunan rakam üzerinden tespit edilmesidir. Yani zaten mal bedeli peşinen büyük olduğundan KDV'si de yüksek olmakta, bu yüksek KDV ile ilişkilendirilerek bulunan iade rakamı da haliyle ihracatçıların 'Yüklenilen KDV'şinden fazla olmaktadır. Bu tutarın tamamı da sadece ihracatın gerçekleştiğini kanıtlamaları şartıyla imalatçılara iade alabilmektedirler. Hal böyle iken bazı firmalar organize hareket etmekte, aynı bünye içerisinde çoğunluğu aynı ortaklardan oluşan hem imalatçı firma, hem de ihracatçı

¹⁸⁵Savaş Çoban, "İhraç Kayıtlı Satışlar ve KDV İadesi, 11.10.2007", <http://www.muhasbe-online.com/forum/index.php?topic=860.10;wap2, 10.01.2010>.

firma yapılanmasına gitmektedirler. Bu yapı içerisinde bulunan imalatçı firmalarda ihraç kayıtlı satışlarını genellikle kendi ihracatçı firmalarına yapmaktadırlar. Bu sayede aslında aynı kimselerden oluşan ama kâğıt üzerinde farklı şirketler olan ve son derece yasal olan bu kuruluşlar bir yönden ihraç kayıtlı satışları nedeniyle iade alabilmekteyken bir yönden de fiili ihracatları nedeniyle Yüklenilen KDV'nin iadesinin almaktadırlar.

Bununla birlikte, ihracatçı kuruluşlar bazen -ki özellikle kurumlar vergisi veya geçici vergi borçlarına mahsup talep edecekleri durumlarda- yüklenilen KDV'lerini yüksek tutma çabası içine girmektedirler. Mahsup talep edecekleri döneme isabet eden ayın KDV beyannamesinde kullanılmak üzere tamamen ya da kısmen aynı ortaklara sahip, deyim yerinde ise 'kardeş' imalatçı kuruluşlardan aldıkları malları yurtiçi (ihraç kayıtlı olmaksızın) alım gibi göstererek¹⁸⁶ 'Yüklenilen KDV' miktarını artırabilmekte ve bunları bir defada yüksek miktarda oluşan vergi ve SGK prim borçlarına mahsubunu talep edebilmektedirler.

2.3.1.2. İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edenler Açısından

KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendi gereğince, malını ihraç kaydıyla teslim edenin imalatçı olması ve teslim konu malın kendi imalatı veya kendi imalatı sayılan bir ürün olması gerekir¹⁸⁷. İhracat istisnasının uygulanabilmesi için aynı madde hükmüne göre Tecil - Terkin kapsamında teslim olunan mal, teslimin vuku bulduğu ayı izleyen ayın başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmelidir. Ancak malların ihracatının bu süre içinde gerçekleşmemesi hali ihracatçının sorumluluğunda olmasına rağmen, bu gecikmeden kaynaklanan külfeti ihraç kayıtlı satış yapan imalatçı çekmektedir. Nitekim zamanında ihraç olamayan malın KDV'si kadar tecil olunan KDV, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesine göre belirlenen "gecikme zammıyla birlikte" tahsil olunmaktadır¹⁸⁸.

Tecil - Terkin uygulaması sadece ihraç konusu nihai mallara uygulanabilecektir.

¹⁸⁶Tabi bu arada imalatçı firmanın o aydaki gerek tamamen yada kısmen ortakları aynı olan firmalara gerekse diğer ihracatçılara yaptığı ihraç kayıtlı satışlarından kaynaklanan tecil edilemeyen iade edilecek KDV tutarının mahsup talep edeceği vergi tutarını karşılıyor olması gerekmektedir.

¹⁸⁷Çoban, a.g.m., <http://www.muhassebe-online.com/forum/index.php?topic=860.10;wap2>, 11.01.2010.

¹⁸⁸KDVK,Md. 11 F. 1 B. 'c'.

İhracatçı tarafından olsa bile işlemde geçirilecek ara mallar ile ihraç edilecek malın ambalajında kullanılacak mallar bu uygulamadan yararlanamayacaktır¹⁸⁹.

Bu düzenleme ile:

- İhracatçı firmanın KDV ödemedi mal temin etmesi ve bu yolla KDV iadesinin prosedürü ile uğraşmaktan kurtulması,

- İmalatçı firmanın, KDV’li fatura kesmesine ve bunu beyan etmesine rağmen, ihraç kayıtlı satışa ilişkin KDV tutarını faizsiz bir şekilde erteleyerek finansman yükünden kurtulması,

- İmalatçı firmanın KDV borcu çıkmamışsa veya tecil edilecek tutardan az ise aradaki farkı nakden iade almak veya vergi borçlarına mahsup ettirmek yoluyla ihracatçıdan alamadığı KDV tutarının tamamını vergi dairesinden alması olanağı sağlanmıştır¹⁹⁰. Bu şekliyle de mükellefin eline, hiçbir kesintiye uğramadan ve ekonomik sıkıntılar gibi nedenlerle geciktirme olmaksızın sıcak para geçişi sağlanmakta, imalatçının da finansmanına destek olunmaktadır.

2.3.2. Tecil-Terkin Uygulamasında İhraç Kayıtlı Mal Teslim Edebilecek Mükellefler

İhraç kaydıyla mal tesliminde tecil-terkin uygulamasından başlangıçta sadece “imalatçılar” yararlanabiliyorlardı. Daha sonra yayımlanan KDVK Genel Tebliği ile işlem yapabileceklerin kapsamı genişletilmiştir. Buna göre; ihracatçılara ihraç kaydıyla mal teslimlerinde, tecil-terkin yapılabilecek mükellefler şunlardır¹⁹¹:

- İhracatçılara (Dış Ticaret Sermaye Şirketleri dâhil) ihraç kayıtlı mal teslim eden imalatçılar¹⁹², (Bunların Sanayi Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre “imalatçı” niteliğini haiz olmaları gerekmektedir¹⁹³)

- Türkiye’de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda KDV ihracat istisnası izin belgesine sahip mükelleflere ihraç kayıtlı mal teslim eden imalatçılar¹⁹⁴,

- İhracatçılara ihraç kayıtlı mal teslim eden özel finans kurumları¹⁹⁵,

¹⁸⁹Bülent Gölgeci, “İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil – Terkin Uygulaması”, http://www.alomaliye.com/bulent_golgeli_ihrac_tecil_terkin.htm, 11.01.2010.

¹⁹⁰Tunç, a.g.e., s.91.

¹⁹¹Mehmet Tahir Ufuk, “İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması 18.06.2009”, *Yaklaşım*, Haziran 2009, S.198, <http://www.muhasibegundem.com/?p=289>, 11.01.2010.

¹⁹²KDVK Md. 11 F. 1 B. ‘c’

¹⁹³Gölgeci, a.g.m., http://www.alomaliye.com/bulent_golgeli_ihrac_tecil_terkin.htm, 11.01.2010.

¹⁹⁴61 Seri No’lu KDV Genel Tebliği; 01.03.1997 Tarih, 22920 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁹⁵62 Seri No’lu KDV Genel Tebliği; 02.04.1997 Tarih, 22952 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 27 Seri No.lu KDV Genel Tebliği; 05.03.1988 Tarih, 19745 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

- Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine¹⁹⁶ ihraç kayıtlı teslimde bulunan gerçek usulde vergiye tabi mükellefler (teslim edenin imalatçı ya da özel finans kurumu olma şartı aranılmamaktadır)¹⁹⁷,

- Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine ihraç kayıtlı teslimde bulunan gerçek usulde vergiye tabi mükellefler¹⁹⁸ (teslim edenin imalatçı ya da özel finans kurumu olma şartı aranılmamaktadır),

- Geçici kabul ve dâhilde işleme rejimi izin belgesi kapsamında ithal edilen ham veya yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihracatçılara tesliminde¹⁹⁹,

- Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine (SDTŞ) 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde tanımı yapılan imalatçı vasfını haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalarca yapılan teslimler (Bu kapsamda yapılan teslimlerde tecil-terkin uygulanması zorunludur)²⁰⁰ Bunlar dışında kalan teslimlerde ise ihraç kaydıyla yapılsalar dahi tecil-terkin sisteminin uygulanması söz konusu değildir. KDVK Genel Tebliğiyle bu denli bir düzenlemenin yapılması aynı kanunun 11'inci maddesinin 2'inci fıkrasıyla Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye dayandırılmıştır²⁰¹.

2.3.3. Tecil-Terkin Kapsamında İmalatçı Tanımı ve Özellikleri

İhraç kaydıyla mal teslimlerinde, tecil-terkin uygulamasından öncelikle imalatçılar yararlanabilmekteydiler. 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre KDV uygulamasında geçerli olan imalatçı tanımı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın yaptığı imalatçı tanımıdır. Buna göre bir gerçek ya da tüzel kişinin imalatçı sayılabilmesi için;

- 1- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması,
- 2- Sanayi odası, ticaret odası ve esnaf ve sanatkârlar odasına kayıtlı bulunması,

¹⁹⁶Sektörel Dış Ticaret Şirketi tanımı ilk kez 29.4.1994 tarih ve 21919 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 'İhracat 94/5' sayılı tebliğ ile yapılmıştır. Buna göre; en az 1, en çok 200 işçi istihdam eden, aynı üretim dalında faaliyet gösteren, en az 20 KOBİ'nin bir araya gelmesiyle oluşmaktadır. Bu şirketler, ödenmiş sermayesi en az 20 milyar TL olan Anonim şirketleri şeklinde kurulmalıdır. SDTŞ, en son şekli için Bkz: 16.04.2005 Tarih ve 25510 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 'İhracat: 2005/7' Tebliği.

¹⁹⁷62 Seri No'lu KDV Genel Tebliği; 02.04.1997 Tarih, 22952 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁹⁸27 Seri No'lu KDV Genel Tebliği; 05.03.1988 Tarih, 19745 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁹⁹71 Seri No'lu KDV Genel Tebliği; 13.11.1998 Tarih, 23522 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰⁰77 Seri No'lu KDV Genel Tebliği; 01.12.2000 Tarih, 24247 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰¹Ufuk, a.g.m., <http://www.muhasibegundem.com/?p=289>, 11.01.2010.

3- İmalat işinde en az 5 işçi çalıştırması²⁰²

4- Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması,

5- Bu şartları topluca taşıyan imalatçıların kendi üretimine ilave olarak aynı zamanda fason imalat da yaptırılmaları halinde,

- Fason imalatçı sadece sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırılmaları,

- Fason olarak yaptırılan ithalatta işin riskini ve organizasyonu üstlenmeleri,

- Fason olarak imal ettirilen mallarla ilgili hammadde veya yardımcı maddeleri temin etmeleri şartlarını yerine getirmeleri gerekmektedir²⁰³.

İmalatçı deyimi; bir maddenin şeklini, niteliğini veya terkiğini; makine, alet veya el emeği yardımı ile kısmen veya tamamen değiştirilmesini sağlayanları ifade eder. Satın aldıkları malları işledikten sonra ihraç edenler, imalatçı-ihracatçı sayıldıklarından, bu malları vergi ödenmeksizin satın almaları mümkün değildir²⁰⁴. Henüz sanayi siciline kaydı yapılmamış veya sanayi sicil belgesi alamamış olmakla beraber, bu amaçla Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na başvuran ve bu Bakanlıktan kendisine belge verileceğine ilişkin olumlu görüş alanlar sanayi sicil belgesi verilmesi beklenilmeden de diğer üç şartı haiz olmak kaydıyla imalatçı sayılırlar. Firmanın sanayi sicil belgesi olmamakla beraber, ihraç olunan malın imalatçısı olduğunda kuşku yoksa böyle bir firmanın ihraç kayıtlı teslimde bulunması Danıştay tarafından haklı görülebilmektedir²⁰⁵.

²⁰²Bu şart, 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kaldırılmıştır: 11.07.2006 Tarih ve 26225 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 99 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin "3.İhraç Kayıtlı Teslimlerde İmalatçı Tanımı" başlıklı bölümünde; 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 'A' bölümündeki ihracatçılara ihraç kayıtlı teslimde bulunacak imalatçılarda aranan şartlardan biri olan "imalat işinde en az 5 işçi çalıştırılması" şartının kaldırıldığı belirtilmektedir. Buna göre, 99 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin yayımından önceki dönemlerde yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde, sanayi sicil belgesine sahip olan ve 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğindeki diğer şartları taşıyan imalatçıların, tecil-terkin uygulaması kapsamında teslimde bulunabilmeleri için teslimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırmalarının yeterli olacağı belirtilmiştir. Bursa VDB' nin Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğünün Kartela teslimine isabet eden tutarın, iade edilecek katma değer vergisi tutarından tenzili hakkında başlıklı ve 29.12.2006 Tarih, B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-06-...../ 2294 Sayılı muktezası.

²⁰³Ufuk, a.g.m., <http://www.muhasibegundem.com/?p=289>, 11.01.2010.

²⁰⁴Şükrü Şenalp, "İndirimli Orana Tabi Ürünlerin İhraç Kayıtlı Satışında KDV Uygulamaları", http://www.alomaliye.com/2007/sukru_senalp_ind_oran.htm, 11.01.2010.

²⁰⁵Özgür Delen, *Katma Değer Vergisi Mevzuatında İstisna Edilen İşlemlerde İade Uygulamaları*, Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2007, s.68.

2.3.4. Tecil-Terkin İşlemlerinin Muhatabı

İhraç kayıtlı satışlarda KDV açısından muhatap alınan kişi esasen ihraç edilen ürünün imalatçılarıdır. Bunlarda kendi aralarında bölümlere ayrılmaktadırlar. Ayrıca Genel Tebliğlerle uygulamaya yön verilmiş ve bu tebliğlerle imalatçı olmadığı halde tecil-terkin kapsamında işlem yapabilecekleri belirlenmiştir.

2.3.4.1. İhraç Edilen Ürünün İmalatçısı

Yukarıda Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yapılan tanımı verilen ve 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen imalatçılar, ihraç kayıtlı mal teslimleri nedeniyle KDV'nin tecil-terkin müessesesinden yararlanmaktadırlar. KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendi gereğince tecil-terkin işlemlerinde vergi dairelerinin muhatabı olan bu imalatçılar, aşağıda üç ayrı başlık altında değerlendirilecektir.

2.3.4.1.1. Bizzat Ürettiği Malı İhraç Kayıtlı Satanlar

İmalatçı, Sanayi veya Ticaret Odası ile Esnaf ve Sanatkâr Derneklerine ve Sanayi Siciline kayıtlı olup, Sanayi Sicil Belgesine ve bu belgede yazılı üretim konusu ve kapasitesini gerçekleştirebilecek araç parkına sahip üreticilerden, bahsedilen bu araçları kullanmak suretiyle bizzat ürettikleri malları ihracatçılara ihraç kayıtlı satan kimseler, vergi idaresi tarafından kendilerine KDV tecil-terkin işlemlerinin uygulandığı kimselerdir. İmalatçıların ihraç kaydıyla satışını yaptığı malların, ihraç edilen nihai mamul olması gerekir. İmalatçının ihraç kaydıyla da olsa satışını yaptığı mal, aynen ihraç edilen nihai mamul değilse, bu teslimde tecil - terkin işlemi uygulanmayacaktır²⁰⁶. İhraç kaydıyla satış yapma şartlarına sahip olan imalatçılar, bu kapsamda yaptıkları satışları nedeniyle ihracatçılara mal teslim ettikleri dönemde verecekleri KDV beyannamelerine bir defaya mahsus olmak üzere "Sanayi Sicil Belgesi" ve Sanayi veya Ticaret Odasına veya Esnaf ve Sanatkâr Derneklerine üyelik belgesinin noterce onaylı birer örneğini, ekleyeceklerdir. Sanayi sicil kaydı ve sanayi sicil belgesinde herhangi bir değişikliğin olması veya imalatçı

²⁰⁶Hüseyin Uray; "İhracat ve İhraç Kayıtlı Teslim Nedir? Muhasebe Uygulamaları 13.02.2007", http://www.mustafagulsen.com/forum/forum_posts.asp?TID=8238, <http://www.mustafayilmaz.com.tr/makaledetay.aspx?no=104>, 11.01.2010.

niteliğinin kaybedilmesi hallerinde, bu durum, vergi dairesine en geç 15 gün içinde bildirilecektir²⁰⁷.

2.3.4.1.2. Satın Aldığı Malı İhraç Kayıtlı Satanlar

KDV’de tecil terkin işlemlerini düzenleyen, KDVK’nın 11’nci maddesinin birinci fıkrasının ‘c’ bendinde; İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez denilmektedir. Yani tecil işlemi ancak imalatçılar için söz konusudur, satın aldığı malı ihraç kayıtlı satanlar tecil-terkin kapsamında olmayacaklardır. Nitekim 27 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde²⁰⁸ Sanayi ve Ticaret Bakanlığının yaptığı tanım kapsamına giren imalatçıların dahi, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların yanında piyasadan hazır olarak satın aldıkları mallar için tecil - terkin işlemi uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda söz konusu tebliğ hükmüne göre mallar ihraç kayıtlı olarak teslim edildiklerinde, faturada ayrı ayrı gösterilebilecekleri gibi, ayrı ayrı faturalarda da gösterilebileceklerdir. Örneğin imalatçı şartlarını taşıyan bir mobilya fabrikası daha önceden siparişini aldığı 1.000 adet sandalyenin 800 adedini kendisi imal etse, kalan 200 tanesini ise başka bir firmadan satın alsa, sadece kendi üreterek ihraç kayıtlı satışını gerçekleştirdiği 800 adedi için tecil-terkin kapsamına alınacak, kalan 200 adedi piyasadan hazır alındığı için ihraç kayıtlı teslim edilmiş ve ihracatı gerçekleştirilmiş olsa dahi tecil terkin kapsamında olmayacaktır. Mobilya imalatçısı piyasadan satın aldığı 200 adet sandalyenin bedeli içinde KDV’sini de ödeyecektir.

2.3.4.1.3. İmalatın Bir Kısmını Ücret Karşılığı Fason Yaptıranların İhraç Kayıtlı Satışları

27 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde, Sanayi ve Ticaret Bakanlığının yaptığı tanım kapsamına giren imalatçılardan, ihraç edilen nihai ürünün imalat safhalarından bir bölümünü bizzat yapan, diğer imalat safhalarını ise ham ve yardımcı maddelerini sağlayacak, işin riskini ve işletme organizasyonunu üstlenip, başka firmalara fason ücreti karşılığında yaptıran mükelleflerin de imalatçı sayılacağı belirtilmiştir. Bu arada belirtmek gerekir ki; "işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenmek" ten

²⁰⁷Uray, a.g.m., <http://www.mustafayilmaz.com.tr/makaledetay.aspx?no=104>, 11.01.2010.

²⁰⁸05.03.1988 Tarih, 19745 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

kasıt, imalatın, imal ettirenin istemleri doğrultusunda gerçekleştirilmesi ve fason işi yapan firmaya sadece fason ücreti ödenmesidir²⁰⁹. Burada dikkat edilmesi gereken nokta; imalatın sanayi sicil belgesinde yazılı üretim konusunda yaptırılmasıdır²¹⁰. Aksi takdirde yaptırılan bu fason iş için tecil-terkin kapsamında işlem yapılamayacaktır.

Örneğin spor kıyafetleri üzerine çalışan bir firmaya 400 adet pantolon siparişi verilmiştir. Ancak üretim konusu erkek giyimi üzerine olan bu firmaya verilen söz konusu siparişin 150 tanesi ise bayan pantolonudur. Firma bu pantolonların tamamının düğme ve fermuar dikişlerini yapması için bir firma ile kumaş ve ipliğini temin etmek ve iş talimatlarını da kendisi vermek suretiyle bayan pantolonlarını da ayrı bir firmaya fason olarak yaptırmıştır. Bu firma, işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenerek imalatın bir kısmını fason olarak yaptırdığı bu pantolonlardan sanayi sicil belgesinde yazılı üretim konusunda olanların tamamının imalatçısı sayılacak ve tecil-terkin uygulamasından yararlanacaktır. Ancak sanayi sicil belgesinde yazılı üretim konusuna girmediği halde (ister fason ister kendisi) üretilen ürünler için –her ne kadar satış ihraç kayıtlı olsa ve fason üretim şartlarını taşısa da - tecil-terkin uygulamasından yararlanılamayacaktır. Bu duruma benzer olarak tecil-terkin kapsamında değerlendirilecek bir diğer durum; yukarıda belirtilen şartları taşıyan ve kapasite yetersizliği nedeniyle üretim konusu malların bir bölümünü, kendi üretimine ilave olarak işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenerek, fason ücreti ödeyerek başka firmalara yaptıranların durumudur²¹¹. Ancak, ücret karşılığında fason işi yapanlar, yaptıkları bu iş dolayısıyla imalatçı sayılmayacaklardır²¹².

2.3.4.2. İmalatçı Olmamakla Birlikte Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine İhraç Kayıtlı Mal Teslim Edenler

Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yapılan ve yukarıda açıklanan imalatçı tanımı girmeyen mükellefler de ihracat teşvik kararları gereğince ‘Dış Ticaret Sermaye Şirketi’ (DTSS) sayılan²¹³ şirketlere ihraç kaydıyla yaptıkları teslimler için tecil-

²⁰⁹27 Seri No’lu KDV Genel Tebliği A-4 Bölümü.

²¹⁰Yüksel Bozdağ, *İhraç Kayıtlı Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması*, İstanbul Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı Etüd ve Araştırma Raporu, İstanbul Nisan 2003, s.3.

²¹¹27 Seri No’lu KDV Genel Tebliği A-4 bölümü.

²¹²27 Seri No’lu KDV Genel Tebliği A-5 bölümü.

²¹³08.12.2004 tarih, 25664 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Dış Ticaret Sermaye Şirketi Statüsüne İlişkin Tebliğ İHRACAT: 2004/12: 22/12/1995 tarih ve 95/7623 sayılı İhracat Rejimi Kararı’nın 3 üncü maddesinin k bendi uyarınca; Ödenmiş sermayeleri en az 2 milyon TL olan ve bir önceki takvim yılında gümrük beyannamesi

terkin uygulamasından yararlanırlar. Tecil-terkin uygulaması, KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendinde yer alan hükümler ve 23 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 'C' bölümünde belirtilen esaslara göre yapılacaktır. İmalatçı olmayan mükelleflerden ihraç kaydıyla mal alan DTSS ve SDTŞ' lebinin 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ekinde yer alan taahhütnameyi ilgili vergi dairesine verme zorunlulukları 70 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır²¹⁴. Bu şekilde yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulamasında dikkat edilmesi gereken nokta; malı teslim edenin imalatçı olmaması ve malı teslim alanın Dış Ticaret Müsteşarlığınca belirlenen DTSS ve SDTŞ olması gerekmektedir.

DTSS ve SDTŞ'leri, Dış Ticaret Müsteşarlığınca her yıl belirlenerek Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır. Bu nedenle imalatçı olmayan şirketlerin, KDV tecil-terkin uygulamasından yararlanabilmeleri için ürünlerini ihraç kayıtlı olarak sattıkları firmaların DTSS ve SDTŞ olduklarını, kendilerine bu unvanların Dış Ticaret Müsteşarlığınca verildiğini belgelemelerini talep etmeleri ve söz konusu belgelerin onaylı bir örneğini saklamaları gerekmektedir²¹⁵.

DTSS'lere mal teslim eden mükellefler nezdinde yapılacak vergi inceleme sonucu, bir vergi ziyanının tespiti halinde ziyaa uğratılan vergiden, buna tekabül eden cezalardan ve gecikme faizinden mükelleflerle birlikte DTSS'leri de müteselsilin sorumlu olacaklardır. SDTŞ'lerinin ihraç ettiği malları imalatçı olmayan ortaklarından veya ortakları dışındaki firmalardan alışlarında tecil-terkin uygulaması zorunludur²¹⁶.

2.3.4.3. Özel Finans Kurumlarının İhraç Kayıtlı Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

Özel finans kurumlarının sadece ihracatçılara ihraç kaydıyla teslim ettikleri mallar için KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendinde düzenlenen tecil-terkin sistemi uygulanacaktır. Ancak bu uygulamada zorunluluk yoktur. Özel

bazında; en az FOB 100 milyon ABD doları veya eş değerdeki fiili ihracatı gerçekleştiren transit ve bedelsiz ihracat hariç anonim şirketlere, her yılın Ocak ayının son gününe kadar başvurulması kaydıyla "Dış Ticaret Sermaye Şirketi" statüsü verilebilir veya halihazırda bu statüye haiz firmalar için bu statü yenilenebilir

²¹⁴Dursun Ali Turanlı, "İhraç Edilmek Koşuluyla Yapılan Satışlarda Tecil-Terkin Ve İade Uygulaması Tekstil ve Konfeksiyon Ürünlerinde 71 No'lu Tebliğ Uygulaması", archive.ismmmo.org.tr/.../malicozum/49MaliCozum/13%20%2049%20DURSUN%20ALİ%20TURANLI.doc, 11.10.2009.

²¹⁵Tokaç, a.g.e., s.93.

²¹⁶17 No'lu KDV Sirküleri, 04.06.2004 Tarih, KDVK-17 /2004-17 Sayılı sirküler ve 77 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

finans kurumları istedikleri takdirde, KDV tahsil etmek suretiyle de ihracatçılara satış yapabilirler²¹⁷.

2.3.5. Dâhilde İşleme İzin Belgesi veya Geçici Kabul İzin Belgesi Kapsamında İthal Edilen Ham ve Yardımcı Maddeler Kullanılarak Üretilen Malları İhraç Kaydıyla Teslim Edenler

Dâhilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) veya Geçici Kabul İzin Belgesi (GKİB) sistemi, ihraç edilecek malların üretebilmek için gerekli olan girdilerin, hammaddelerin ithal edilmesi halinde, bu ithalatı gerçekleştirirken ödenmesi gereken vergilerin ödenmeyerek teminata bağlanmak suretiyle ertelenmesini ve ithal edilen bu hammaddeler kullanılarak imal edilen malların ihraç edildiğinin tevsik edilmesi halinde daha önce ertelenen vergilerin terkin ve teminatların da çözümünü öngören işlemleri ifade etmektedir. Bu kapsamda işlem yapmak isteyen mükellefler, ithalatı gerçekleştirmeden önce, Gümrük Birliği kapsamında Avrupa Topluluğu'na dâhil ülkelerden yapacakları ithalat için Dış Ticaret Müsteşarlığı'na başvurarak DİİB', bu ülkeler dışındaki üçüncü ülkelerden yapacakları ithalatlara için ise, GKİB' almak zorundadırlar.²¹⁸ Ancak, ithalat için getirilen bu kolaylıklar, yerli girdi kullanan üreticiler açısından haksız rekabet unsuru teşkil etmektedir. Bu nedenle herhangi bir haksızlığa yol açmamak adına yurtiçinden satın alınan mallar içinde aynı tecil terkin uygulaması yapılması düşünülmüş ve vergi kanunlarında geniş çaplı bir düzenlemeyi içeren 4369 sayılı Kanunda bu konuya da yer verilmiştir. 4369 sayılı Kanunun 62'nci maddesiyle KDVK'ya eklenen geçici 17'nci maddeyle, dâhilde işleme ve geçici kabul rejimleri kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak ham ve yardımcı maddelerin yurt içinden satın alınmasında sektörler, bölgeler veya mal grupları itibariyle tecil- terkin işlemi yaptırma konusunda Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Sonrasında yayımlanan 5838 sayılı kanunda ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin 31.12.2010 tarihine kadar²¹⁹ teslim edilmesi halinde tecil-terkin kapsamına dâhil olacağı belirtilmiştir²²⁰. İthalat sırasında her türlü vergi (Gümrük vergisi ve KDV dâhil) ve fon tutarı kadar teminat yatırmak

²¹⁷27 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²¹⁸Bülent Gölgeci, "Dahilde İşleme Rejimi Ve Geçici Kabul Rejimleri", http://www.alomaliye.com/bulent_golgeli_dahilde_isleme.htm, 13.01.2010.

²¹⁹5838 Sayılı kanunla uzatılmıştır. 5838 Sayılı kanun 18.02.2009 tarihinde kabul edilmiş, 28.02.2009 Tarih, 27155 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır.

²²⁰Şükrü Şenalp, "Dahilde İşleme İzin Belgesi Ve Tecil-Terkin Uygulamaları 02.06.2005", http://www.alomaliye.com/sukru_senalp_diib.htm, 13.01.2010.

zorunludur. Dâhilde işleme rejiminin en önemli amacı üretiminde ithal girdi kullanılan mamullerin ihracını özendirme²²¹.

2.3.5.1. Sistemin İşleyişi

KDVK'nın geçici 17'nci maddesinde dâhilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında yapılan ihracatlara ilişkin ihraç kayıtlı teslimlerde, ihracat süresi olarak, diğer ihraç kayıtlı satışların tabi olduğu' ihracatçıya teslim tarihinden itibaren 3 ay içinde ihracatın gerçekleştirilmesi' uygulamasına tabi olunmayacağı bunun yerine ihracat rejimlerinde öngörülen sürelerin esas alınacağı belirtilmiştir. Yukarıda belirtilen yetki 83²²² ve 98²²³ Seri No'lu tebliğlerle kullanılmış, uygulamaya yön verilmiştir. Daha önceden tekstil ve konfeksiyon sektörü²²⁴ ile demir - çelik, otomotiv ve otomotiv yan sanayi sektörlerinin²²⁵ bu uygulamadan yararlanması Bakanlar Kurulunca yayımlanan kararnamelerle düzenlenmişken 2001/2325 sayılı başka bir Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile bu uygulamaya son verilmiş, sektör ayırımına gidilmeksizin ekonomideki tüm sektörler uygulama kapsamına alınmıştır²²⁶.

DİİB veya GKİB sahibi imalatçıların tecil-terkin kapsamında aldığı ham ve yardımcı maddeleri kullanarak imal ettikleri malları, yine dâhilde işleme veya geçici kabul izin belgeli bir başka alıcıya ihraç edeceği malların üretiminde kullanmak üzere tesliminde de tecil-terkin uygulanabilecektir²²⁷. Bir başka deyişle bu kapsamda satın alınan mallardan üretilen malların doğrudan ihraç edilmesi şartı da aranmamaktadır²²⁸. İmalatçı olmayan mükelleflerce DİİB'e sahip yükümlülere, belge kapsamındaki madde ve malzemeler KDV tahsil edilerek normal yollarla satılabileceği gibi tecil - terkin sistemi çerçevesinde de teslim edilebilir. Yani bu tip teslimlerdeki tecil-terkin uygulaması ihtiyaridir. Ancak DİİB veya GKİB'e sahip SDTŞ'lerinin imalatçı vasfına haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup olmadığına

²²¹Gölgeli, a.g.m., http://www.alomaliye.com/bulent_golgeli_dahilde_isleme.htm, 13.01.2010.

²²²29.06.2001 Tarih, 24447 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²²³17.03.2006 Tarih, 26111 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²²⁴10.09.1998 Tarih ve 98/11766 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesiyle.

²²⁵15.09.2000 Tarih ve 24171 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2000/1162 say. Bakanlar Kurulu Kararnamesiyle.

²²⁶Fethi Aygün, "Dahilde İşleme İzin Belgesi Kapsamında Katma Değer Vergisi İade İşlemleri", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Temmuz 2006, S. 219, s.30.

²²⁷Kemal Oktar "KDV'de İhracat Desteği:Tecil-Terkin Uygulaması", *Yaklaşım*, Eylül 2001, S.105, s.229.

²²⁸83 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, Şenalp ,a.g.m., http://www.alomaliye.com/sukru_senalp_diib.htm, 13.01.2010.

bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalardan ihraç edilmek üzere mal alımlarında tecil - terkin uygulaması zorunludur²²⁹.

DİİB veya GKİB'lerinden birine sahip olan KDV mükellefleri, bu belgelerde gösterilen maddeleri, belgede belirtilen miktardan fazla olarak satın alırlarsa, fazladan alınan miktar için KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendinde düzenlenen tecil terkin uygulamasından yararlanamayacaklardır²³⁰. Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında ithal edilebilecek girdiler (madde), Dâhilde İşleme Rejimi Kararı'nın 4 ve 8'inci maddelerine göre; hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ve ambalaj malzemeleridir.

Sistemin Temel Esaslarını şöyle özetlemek mümkündür;

- DİİB alabilmek için ülkemizde yerleşik imalatçı ve ihracatçı olmak gerekmektedir.

-Yapılacak ithalatın yurt içi üreticilerin ekonomik çıkarlarına ciddi bir zarar vermemesi gerekmektedir.

-İthal edilecek maddelerin, ihraç edilecek mamullerin üretiminde kullanıldığıının tespit edilebilir olması gerekmektedir.

-DİİB süresi azami 12 ay olup, orijinal sürenin dörtte biri oranında ek süre verilebilmektedir.

-DİİB alan firmaların ithalat esnasında ithal ettikleri maddelere uygulanacak tarifinin % 10'u kadar teminat yatırımları gerekmektedir.

-İthal edilen maddelerin Türkiye'de işlenerek, süresi içinde ve işlenmiş ürün olarak ihraç edilmesi gerekmektedir.

-DİİB kapsamında ithalat ve ihracat yapan firmalar, belge süresini müteakip 3 ay içerisinde ihracat taahhütlerini kapatmak için ilgili ihracatçı birliklerine müracaat etmek zorundadırlar. İhracatçı birlikleri DİİB kapsamında ithal edilen malzemelerin ihraç edilen maddelerin üretiminde kullanılıp kullanılmadığını tespit ederek, taahhüt kapatma işlemini sonuçlandırmaktadırlar.

-Taahhüt kapatma işleminde ihracat bedeli dövizin geldiğin gösteren "döviz alım belgesi" aranmamaktadır. Bu durum kambiyo mevzuatı çerçevesinde takip edilmektedir.

²²⁹Vural, a.g.e., s.497-498.

²³⁰Atmaca, a.g.e., s.149.

-İhracatçı birliklerince taahhüt hesapları kapatıldıktan sonra, ithalatla ilgili olarak alınan teminatlar belge sahibi firmalara iade edilmekte ve sonuçta sistem çerçevesinde yapılan ithalat nedeniyle tarife ödenmeyerek ihracat teşvik edilmektedir²³¹.

2.3.5.2. Tecil-Terkin Uygulaması

83 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde²³²; KDVK'nın geçici 17'nci maddesi kapsamındaki ihraç kaydıyla teslimlerden doğan terkin ve iade işlemlerinin yapılabilmesi için, ihracatın gerçekleşmesinden sonra ihracatçı tarafından düzenlettirilecek bir Yeminli Mali Müşavir (YMM) tasdik raporunun ibrazı zorunluluğu getirilmektedir. Söz konusu Genel Tebliğe göre bu raporda; dâhilde işleme veya geçici kabul izin belgesinin tarihi ve sayısı, gümrük beyannamesinin tarih ve sayısı, belgelerin geçerlik süresi, fiili ihracat tarihi, ihraç edilen malların cins, miktar ve tutarı, ihracatın belgede belirtilen süre içinde yapılıp yapılmadığı ve ihraç edilen malların üretiminde kullanılan maddelerin satıcılar itibariyle ayrı ayrı olmak üzere cins, miktar ve tutarına ilişkin bilgilerin üretim analizi ve randıman hesabı da yapılmak suretiyle belirtilmesi gerekmektedir²³³.

Görüldüğü gibi 83 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde, KDVK'nın geçici 17. maddesinde sayılan şekilde yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde, KDVK'nın 11'nci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendindeki uygulamanın esas alınacağı belirtilmiş olup, ihracatın usulüne uygun olarak yapıldığının tevsiki ile terkin ve nakden ya da mahsuben iade işlemleri YMM tasdik raporuna bağlanmıştır. Ancak, tecil edilemeyen verginin "indirim hesaplarına" alınıp alınamayacağına ilişkin açık bir ifade yer almamıştır.

39 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin²³⁴ 'D' bölümünde ihraç kaydıyla teslim uygulamasının beyannamede gösterilmesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu tebliğde, KDVK'nın 11'nci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendi kapsamındaki ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade alacaklarının, iade yerine indirim yoluyla telafi edilebileceği, bu tercihi yapan mükelleflerin, tecil edilmediği için iadesi gereken KDV tutarlarını ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin

²³¹Gölgeli, a.g.m., http://www.alomaliye.com/bulent_golgeli_dahilde_isleme.htm, 13.01.2010.

²³²29.06.2001 Tarih, 24447 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²³³98 Seri No'lu KDV Genel Tebliği; 17.03.2006 Tarih, 26111 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²³⁴12.03.1992 Tarih, 21169 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

"indirim" satırlarına dâhil edebileceği, ancak bu hususun vergi dairesine bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu açıklamaların uygulamada düşündürdükleri ve yapılan farklı işlemler, 98 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle konu ile ilgili yeni bir açıklama yapılma ihtiyacını hissettirmiştir. Buna göre;

- KDVK'nın geçici 17'nci maddesi kapsamındaki ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iade tutarının, ihracatın belge sahibi tarafından gerçekleştirildiği dönemde veya bu dönemden sonra indirim konusu yapılmış olması,

- 83 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre düzenlenecek YMM tasdik raporunun süresi içinde ibraz edilmiş olması,

- İndirim hesaplarına alınan KDV tutarının bu rapordaki bilgilere uygun olması halinde, ihracatın gerçekleşmesinden sonra YMM tasdik raporunun ibrazı beklenmeden indirim konusu yapılan iade tutarları için yine 39 Seri No'lu KDV Genel Tebliğindeki açıklamalara göre işlem yapılacaktır. Buna göre ihraç kaydıyla teslimleri bulunan mükellefler ile iade hakkı doğuran işlemleri için yükledikleri vergileri iade yoluyla gidermek isteyen mükelleflerin, 1 No'lu KDV beyannamesindeki "İade Hakkı Doğuran İşlemlere ve İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirimi" doldurarak beyannamelerini vermek zorundadırlar²³⁵. Tabi mükellefler bildirimdeki tutarı, dilerlerse iade olarak değil indirim yoluyla giderebileceklerdir. Bunun için, teslimin yapıldığı dönem beyannamesinde iade rakamının bildirildiği satırın, ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin indirim satırına dâhil edilmesi ve vergi dairesine bu konuda bilgi verilmesi gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken bir ayrıntı olarak; ihraç kaydıyla teslimlerde tahsil edilmeyen vergi gecikme zammı ile birlikte imalatçıdan alınırken, dâhilde işleme ve geçici kabul rejiminde tahsil edilmeyen verginin tecil tarihinden itibaren vergi ziyai cezası da uygulanmak suretiyle gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilmekte olması söylenebilir²³⁶.

2.3.6. Tecil-Terkin İşlemlerinde KDV Beyannamesi Verilirken Pişmanlık Hükümlerinin Geçerliliği ve Uygulaması

VUK'un 371'inci maddesinde 'Pişmanlık ve İslah' hükümleri düzenlenmiştir. Madde hükmünde; "Beyana dayanan vergilerde, vergi ziyai cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren

²³⁵39 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²³⁶Tozar, a.g.e., s.203.

mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez” denilmektedir. Bu kayıt ve şartlar ise; ilgili dönem beyannamesi için vergi dairesince takdir komisyonuna gidilmemesi, vergi incelemesine başlanılmaması ve konu ile ilgili vergi dairesine daha önceden herhangi bir ihbar olmamasıdır. Bununla birlikte mükellef eksik veya yanlış yaptığı vergi beyanı için keyfiyeti haber verdiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tamamlaması veya düzeltilmesi ve aynı süre içerisinde *ödeme süresi geçmiş bulunan vergiler için ödemenin* geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte ödenmesi gerekir.

Düzenlemeye göre pişmanlık zammı ödeme süresi geçmiş vergiler için hesaplanacaktır. Dolayısıyla tecil edilecek vergiye pişmanlık zammı hesaplanmaması için, verginin ödeme süresinin henüz sona ermemiş olması gerekmektedir. Örneğin normal vadesi 26.04.2009 olan, Mart 2009 dönemi KDV beyannamesinde tecil edilecek KDV’nin tecil edildiği zamandaki vadesi 26.07.2009 olacaktır. Tecil edilecek KDV rakamını arttırıcı nitelikteki KDV beyannamesinin 26.07.2009 tarihinden önce verilmesi halinde vadesi henüz geçmediği için tecil edilecek KDV için pişmanlık zammı hesaplanmayacaktır.

Bununla birlikte yine tecil edilecek KDV rakamını arttırıcı nitelikteki KDV beyannamesinin 26.07.2009 tarihinden sonra verilse dahi kanunda belirtilen şart karşılanıyorsa yani; mallar, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmişse tecil olunan vergi terkin olunacağı için üzerinden hesaplanacağı bir meblağ bulunmadığından pişmanlık zammının da alınmaması gerekmektedir.

Pişmanlıkla verilen beyannamelere vergi ziyai cezası kesilmez²³⁷, bunun yerine beyanname ilk defa veriliyorsa 1’inci derece 1 kat usulsüzlük cezası²³⁸ kesilir. Pişmanlıkla verilen beyanname kanuni süresinde verilen beyannameye ek olarak veriliyorsa da sadece pişmanlık zammı alınır, vergi ziyai ya da usulsüzlük cezası kesilmez. Kanuni süresinden sonra pişmanlıksız verilen beyannamelere vergi ziyai

²³⁷ 213 Sayılı VUK’nun 371. maddesi gereğince.

²³⁸ 213 Sayılı VUK’nun 352. maddesinin 1’inci Derece Usulsüzlükler Başlığının 1’inci fıkrası gereğince.

cezası ile 1'inci derece 2 kat usulsüzlük cezası kıyaslanarak miktar itibariyle ağır olanı²³⁹ kesilecektir.

2.3.7. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimlerine İlişkin Usul ve Esaslar

Bilindiği gibi, KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendine göre ihraç kaydıyla teslimlerde, teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilemeyen kısmı, ihraç kaydıyla teslim yapanlara iade edilebilmektedir. Bir başka deyişle ihraç kayıtlı teslimi gerçekleştirenlere yapılacak iade tutarı ihraç edilmek üzere teslimini gerçekleştirdiği mallara isabet eden hesaplanan vergi tutarından fazla olamayacaktır. Yapılan bu düzenleme ihraç kayıtlı satılan malın genel vergi oranına tabi olduğu durumlarda doğrudur ve sorunsuzdur. Ancak ihraç edilmek üzere ihracatçılara teslim edilen mal genel değil de indirimli orana tabi olduğu durumlarda sıkıntı yaşanmaktadır. Çünkü bu malı edinebilmek için ihraç edilmesi koşuluyla teslim yapan kimseler bir takım masraflara katlanacaklardır. Bu masraflar ise indirimli oranda KDV'ye tabi olabilecekleri gibi genel oranda da KDV'ye tabi olabilirler. Bu halde indirimli oranda satış yapanlar müşterisinden daha düşük oranda vergi tahsil etmekteyken (ihraç kayıtlı teslimlerde sadece fatura üzerinde) kendisi söz konusu malı edinebilmek için daha yüksek oranlarda vergi ödemek zorunda kalmaktadır. Bu durumun önüne geçmek, mükelleflerin haklarının zayı olmasını engellemek adına fazladan yükledikleri vergileri mükelleflere iade etmek için vergi mevzuatında aşağıda açıklanan gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

2.3.7.1. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimlerine İlişkin Yasal Düzenleme

İndirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefin faaliyetleri sırasında ödedikleri vergilerin indirim ve iade işlemleri KDVK'nın 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasıyla düzenlenmiştir. Buna göre bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunup, iade olunmayacağı hükmüne parantez açılmıştır.

²³⁹ 213 Sayılı VUK'nun 336. maddesi gereğince.

KDVK'nın 29'uncu maddesinin 2'inci fıkrasında yer alan hükmünde, KDVK'nın 28'inci maddesinde belirtilen ve genel oran dışındaki KDV oranlarına (günümüzde uygulanan 3 oranda biri genel oran ikisi indirilmiş orandır) tabi mal ve hizmet satışlarında mükelleflerin müşterilerinden tahsil ettikleri vergilerden, kendilerinin faaliyetleri ile ilgili mal ve hizmet alımları sırasında ödedikleri vergileri düştikleri halde hala kalan bir KDV rakamı bulunuyorsa, bunlardan tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan kadarının vergi ve SGK prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenmesine imkân tanınmıştır. Söz konusu madde hükmünün devamında yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergilerin izleyen yıl içinde talep edilmesi halinde nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben ödeneceği de belirtilmiştir.

İndirimli orana tabi malların ihraç kayıtlı satışlarına ilişkin düzenleme ise ilk olarak 64 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde yapılmıştır. Bu tebliğle, vergilendirme dönemi daha önceki tarihli olsa bile tebliğin yayımı tarihinden itibaren indirimli orana tabi mallarla ilgili olarak tecil terkin kapsamında yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde ihraç kaydıyla teslim bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması ile bulunacak tutardan fazla olmamak kaydıyla, teslimin bünyesine giren vergilerin esas alınması uygun görülmüştür²⁴⁰. Bir başka deyişle indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde tecil edilebilir KDV olarak hesaplanan KDV değil, teslimin bünyesine giren KDV esas alınacaktır. Bu uygulamada indirimli orana tabi malların aynen ihraç edilmesi şarttır²⁴¹.

Yukarıda da belirtildiği gibi indirimli oranda ihraç kayıtlı satışlara ilişkin iade alınabilecek vergi miktarı diğer ihraç kayıtlı satışlardaki gibi hesaplanmamaktadır. Normalde, ihraç kayıtlı satış yapanlar en fazla satış bedeline tabi oldukları genel KDV oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV'yi iade alabilmektedirler. Oysa indirimli oranda satış yapanlarda, bu mahiyetteki ihraç kayıtlı teslimlerine ilişkin bedele, tabi olunan KDV oranı uygulandıktan sonra bulunan hesaplanan KDV

²⁴⁰ 64 Seri No'lu KDV Genel Tebliği II. Bölümü.

²⁴¹ Cevdet Akçakoca, "İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Satışlarında KDV İadesi", Bursa 21 Temmuz 2006, http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=29&id=1211, 15.01.2010.

tutarına ilaveten bu tutardan ihraç edilen malın bünyesine giren KDV tutarı fazla ise ortaya çıkan bu fazlalık da ihraç kayıtlı teslim yapana iade olunmaktadır²⁴².

99 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde konu ile ilgili, uygulamanın kapsamı hakkında yol gösterici açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre; indirimli orana tabi malların oldukları gibi ihraç edilmeleri şartıyla; DTSS'lerine, SDTŞ'lerine, yarıdan fazla hissesine sahip oldukları şirketlere ve kendi hisselerinin yarısından fazlasına sahip olan mükelleflere, tesliminden doğan yılı içindeki mahsup talepleri, miktar kısıtlaması olmadan ve teminat istenmeden, gerek maliye bakanlığının incelemeye yetkililerince gerekse YMM'lerce düzenlenecek herhangi bir rapor da aranmaksızın yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır.

İndirimli orana tabi mallara ait yüklenilen KDV'nin iade şekli malın teslim biçimiyle yakından ilgilidir. Yani indirimli orana tabi ürünlerin yurt içine KDV'li teslimleri ile ihraç kayıtlı olarak KDV'siz teslimleri halinde mevzuat hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilen farklı uygulamalar vardır. Bu uygulamalar karşılaştırılmalı olarak aşağıda sayılmıştır²⁴³:

- İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde yüklenilen KDV farkı aylık dönemler itibariyle talep edilebilmekte ve nakden ve/veya mahsuben iade alınabilmektedir. İndirimli orana tabi malların yurtiçi teslimlerinde ise iade alınabilecek KDV, aylık dönemler itibariyle talep edilebilmekte, ancak mahsuben iade alınabilmektedir.

- İndirimli orana tabi malların yurtiçi KDV'li teslimlerinden doğan iadelerinde sınır bulunmaktayken (2009 yılı için 13.000-TL), ihraç kaydıyla teslimlerinden doğan iade alınacak yüklenilen KDV farkı için herhangi bir sınır bulunmamaktadır.

- Yurtiçi KDV'li teslimlerden doğan iadelerde; belli şartlar haricinde mahsuben iade dahi olsa Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu-İnceleme Raporu gerekirken, bu şart ihraç kaydıyla teslimlerden doğan yüklenilen KDV farkının mahsuben iadesinde bulunmamaktadır. (on iki dönem üst üste yapılan mahsuplarda bir dönem YMM-İnceleme Raporu aranması uygulamasına da 24.08.2009 tarih ve 2009/2 Sıra No.lu "Vergi Denetimi ve Koordinasyonu İç Genelgesi ile son verilmiştir.)

²⁴² Maç, a.g.m., <http://www.vergiturk.com/ack/mmackdv11makale.htm>, 14.01.2010.

²⁴³Erdal Ulusel, "İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı ve Yurtiçi Teslimlerinin Aynı Dönemde Olması Durumunda İade Alınacak KDV'nin Hesabı", http://www.batiymm.com.tr/_5/2007/07-16.htm, 15.01.2010.

- Yurtiçi KDV’li teslimlerden doğan iadelerde malın sevkini takiben faturanın kesilmesi yeterliyken, ihraç kaydıyla teslimlerde, yüklenilen vergi farkının iadeye konu olabilmesi, malın fiili ihracatının gerçekleşmesine bağlıdır.

- İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde yüklenilen KDV farkının mahsuben iadesi, mükellefin ticari ilişkisinin olduğu üçüncü kişileri de kapsamaktayken, yurtiçi KDV’li teslimden doğan iade alınacak KDV’nin mahsuben iadesi sadece mükellefin kendi vergi, SGK, elektrik ve doğalgaz borçları ile sınırlıdır²⁴⁴.

2.3.7.2. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimlerine İlişkin İadenin Beyannamede Gösterilmesi

İadenin beyannamede nasıl gösterileceği hakkında ise şu açıklamalarda bulunulabilir: %1 veya %8 orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde tecil edilecek KDV çıkmamışsa iade tutarı teslim KDV si olan %1 veya %8 oranla hesaplanmış meblağı ‘10 No’lu İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Tablo’nun 84 ve/veya 86 No’lu satırlarına yazılacak bu miktarlar da tecil edilebilir KDV toplamının içinde yer alacaktır. Satıcının bu teslimle ilgili yüklendiği KDV, %1 veya %8 oranla hesaplanan teslim KDV’sinden fazla ise bu fazlalık da 85 ve 87 no.lu satırlara %1 veya %8 oranlı olup ihraç kaydıyla teslim edilmiş mallar için yüklenilmiş olan ve teslim KDV sinden daha büyük tutarda bulunan fark miktar yazılacak, böyle bir durum yoksa bu satırlar boş bırakılacaktır²⁴⁵. Hesaplanan iade alınacak KDV, ait olduğu aydaki KDV beyannamesinde beyan edilecektir. Ancak hesaplanan tutarın iadeye konu edilebilmesi için; ihraç kaydıyla satılan indirimli orana tabi malın diğer ihraç kayıtlı satışlarda olduğu gibi fiili ihracatının gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, mal satılsa dahi ilgili dönemde gümrük hattını geçmemişse iade olarak istenemeyecek ama 84 ve 86 No’lu

²⁴⁴99 Seri No’lu KDV Tebliğinde ‘1.İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması’ bölümündeki: “KDV Kanununun 29’uncu maddesinde 5035 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle; indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan kısmının yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen tutarların da izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden ya da mahsuben iadesi imkânı getirilmiştir. Madde hükmüne göre mahsuben iade; mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile Belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51’i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedelleri için talep edilebilecektir.” ifadesi nedeniyle bu tür borçlara da mahsup yapılabilmektedir. Normalde ihraç kayıtlı teslimlerde sadece ithalatta alınan vergiler ve diğer vergilerle SGK Prim borçlarına mahsup yapılabilmektedir.

²⁴⁵Maç, a.g.m., <http://www.vergiturk.com/ack/mmackdv11makale.htm>, 15.01.2010.

satırlar faturanın düzenlendiği ayı kapsayan KDV Beyannamesinde beyan edilecek, ancak ihraç kayıtlı teslimlerde Yüklenilen KDV fiili ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinde beyan edilebilecektir²⁴⁶. Görüldüğü gibi bu tür satışlarda yüklenilen KDV'nin beyanı fiili ihracattaki yüklenilen KDV beyanı ile aynı mantığa sahiptir.

İndirimli orana tabi ürünlerin neler olduğu KDVK'nın 28'inci maddesinde sayılmış olup, %8 oranına tabi olarak genel tüketime konu gıda maddeleri ile hayvanlardan elde edilen yün yapağı iplik ve mensucat gibi ürünleri, % 1 oranına tabi ürünler için de ihraç edilme potansiyeli yüksek bakliyat ve kuruyemiş tarzı ürünler, buğday unu ve ekmeği ile gazete ve dergilerle Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri ile net alanı 150 m²'yi geçmeyen konut teslimleri sayılabilir.

2.3.8. İhraç Kayıtlı Teslim Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde Yapılacak İşlemler

İhraç edilen malların geri gelmesi halinde KDV istisnası uygulamasına ilişkin düzenlemeler önce 23 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 'E' bölümünde yer almış olmasına rağmen, uygulamada ortaya çıkan tereddütler konu hakkında tekrar düzenleme yapılmasını gerektirmiştir.. 46 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin²⁴⁷ 'C' bölümünde yer alan yeni düzenlemeye göre, ihraç olunan malların geri gelmesi direkt ihracat yapanlar ve ihraç kayıtlı satış yapanlar için olmak üzere iki farklı açıdan değerlendirilebilecektir. Bunlardan ilki '2.2.1.1.Doğrudan Mal İhracatında KDV İstisnası' başlığı altında açıklanmadığı için burada tekrar bahsedilmeyecektir. Aşağıda ihraç kayıtlı teslim edenler açısından konu incelenmeye çalışılacaktır. 46 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre;

- Tecil-terkin kapsamında teslim edilen ve ihracatı gerçekleşen malların Gümrük Kanununun 132'nci maddesinde belirtildiği üzere geri gelmesi halinde, ihracatçıya düzenlenen faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen katma değer vergisinin ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesi halinde ithalat istisnasından²⁴⁸ faydalanılabilecektir. Bir başka

²⁴⁶UluseL, a.g.m., http://www.batiymm.com.tr/_5/2007/07-16.htm, 15.01.2010.

²⁴⁷17.03.1995 Tarih, 22230 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁴⁸KDVK'nın 'İthalat İstisnası' başlıklı 16. maddesinin konumuzla ilgili kısmı şöyledir:

“1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a. Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,

deyişle ihraç edilen malların yurtdışından geri gelmesi halinde, ihracat istisnasından yararlanan tutarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi halinde, istisna hükümleri çerçevesinde ithalat işleminin yapılabileceği KDVK'nın 16'nci maddesinin birinci fıkrasının 'b' bendinde hükme bağlanmıştır²⁴⁹.

- KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendi uyarınca fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı (DTSS ile SDTŞ dâhil) tarafından ödenmeyen KDV tutarının ilgili gümrük idaresine ödendiğinin tevsik edilmesi suretiyle, ihraç kaydıyla mal teslim edenlere ait tecil edilen KDV, malın kendilerine iade edilmediğine bakılmaksızın döviz alım belgesi ve gecikme zammı aranılmaksızın terkin edilecek, iade işlemleri genel esaslara göre yine döviz alım belgesi aranılmaksızın yapılacaktır²⁵⁰.

- İhracatçı, alıcı tarafından beğenilmeyerek ya da kusurlu bulunarak geri gönderilen malları, eksikliklerini gidererek tekrar ihraç edecekse, malların ithali sırasında KDV'yi ödemeyip, bu tutar kadar teminat gösterebilecektir. Bu durumda, geri gelen malların yeniden ihracatı yapılmadığı sürece, ihraç kaydıyla mal teslim edenlerin tecil-terkin ve iade işlemlerinin yapılması söz konusu olmayacaktır. Geri gelen malların kusurunun giderilerek ihraç edilmesi halinde ise, aranan belgelerin ibraz edilmesi şartıyla tecil-terkin ve iade işlemleri yapılabilecektir²⁵¹.

- Geri gelen malların ihracatçılar tarafından imalatçılara, tedarikçilerine ya da yurt içindeki üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır²⁵².

2.3.9. İhraç Kayıtlı Mal Teslim Edebilme Niteliğine Sahip Olmayanların Haksız Olarak Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanması

İmalatçı olmadıkları ve ihraç kayıtlı mal teslim edebilme niteliğine de sahip olmadıkları halde bazen mükellefler ihracatçılara ya da DTSS ve SDTŞ'lerine ihraç

b. 4458 Sayılı Gümrük Kanununun 167'nci maddesi [5 numaralı fıkrasının 'a' bendi ile 7 numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali, Bu Kanunun 11 inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşyayla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır."

²⁴⁹Vural, a.g.e., s.503

²⁵⁰Mehmet Altındağ, *En Son Değişikliklerle Vergi ve Revizyon Rehberi*, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2001, s.483.

²⁵¹Altındağ, a.g.e., s.483.

²⁵²46 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 'C' Bölümü, 'b' Fıkrası

kaydıyla teslim yapabilmektedirler. Böylelikle mükelleflerin yaptıkları teslimleri nedeniyle tecil-terkin sisteminden yersiz olarak yararlandıklarının tespit edilmesi halinde, vergi süresinde tarh ve tahakkuk ettirildiğinden vergi ziyayı cezası uygulanmayacaktır²⁵³. Bu durumda tecil kapsamında işlem yapılamayacağından ‘Tecil Edilen KDV’ rakamı ‘Ödenecek KDV’ rakamına dönüşecek vadesi de rakam tecile alınmadan önceki halini alacak, ödeme sırasında da diğer vergilerde olduğu gibi gecikme zammıyla birlikte tahsil olunacaktır. Bu şekilde gerçekleşen işlemde, ihracat yapan mükellef malı satın alırken KDV’yi satıcısına ödeyecek ve ihracatını gerçekleştirdiği malları temin edebilmek için ödediği bu KDV’yi yüklenilen KDV listesine dâhil ederek devletten iadesini talep edebilecektir.

Satıcının ihraç kayıtlı mal satma niteliğine sahip olmadığından öğrenilmesinden önce yaptığı ihraç kayıtlı satışları nedeniyle ilgili dönem KDV Beyannamesinde iade edilecek KDV çıkmış ve mükellefin talebi doğrultusunda SGK prim borcunun mahsubu yapılmışsa, haksız yapılan bu mahsup geri çekilemeyecektir. Yani mükellefin prim borcu mahsup edilmiş olacaktır. Bu durumda mahsuben iade talep eden mükellef hakkında, haksız KDV iadelerine ilişkin esaslara göre iade tutarının cezalı olarak geri alınmasına yönelik işlem yapılacaktır²⁵⁴. Yani aynı dönem için mahsubu yapılan miktar kadar ihbarname yoluyla KDV salınacaktır.

2.3.10. İhraç Kaydıyla Satın Alınan Malların İhraç Edilmeyip Yurt İçinde Satılması Halinde Tecil-Terkin İşlemleri

Bilindiği üzere ihraç kayıtlı satışlardan vergi alınmamasındaki en önemli amaç, ülkeye döviz girişini sağlamada önemli rol oynayan ihracatçıların üzerindeki vergi yükünü hafifletmektir. Satışları sırasına vergi almayan ihracatçı, kendi ihraç kayıtlı alımları sırasında da KDV ödemeyerek durumunu bu haliyle kısmen de olsa nötrlemiş olmaktadır. Dolaylı olarak, ihraç kayıtlı mal satanlar da bu sistemden yararlanmakta, mükelleften alarak devlete ödemesi gereken vergiyi hiç mükelleften almamakta ve işlemler sonucunda da devlete ödememektedirler. Ayrıca devletten de bu işlemler sırasında ortaya çıkan farkı, geri alabilmekte böylece kendilerini daha iyi finanse edebilmekteydiler. Ancak ihraç kayıtlı satışta amacına uygun hareket

²⁵³ Altındağ, a.g.e., s.480.

²⁵⁴ “İhracatta KDV İstisnası”, <http://www.dersnotlari.net/arastirmayazilari/istisna.htm>, 16.01.2010.

edilmezse yani ihracat gerçekleşmezse ihraç kayıtlı mal satanlarda, satışları esnasında ihracatçılardan da olsa KDV tahsil edecek ve bunu beyan edeceklerdir. Yani artık bu satışlar yurt içi satış şeklinde KDV'ye tabi olacaklardır.

Diğer taraftan, ihracat gerçekleşmediğinden, imalatçının tecil edilen KDV'si KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendi uyarınca, *tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren* 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre belirlenen²⁵⁵ gecikme zammı ile birlikte tahsil olunacaktır²⁵⁶. Dikkat edilirse diğer vergilerde 6183 sayılı kanunun 51'inci maddesine göre alınan gecikme zamları söz konusu madde hükmünde yer alan tarife göre yani "vadenin bitim tarihinden itibaren" alınırken, bu durumda verginin tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren alınacaktır.

2.3.11. Süresinde İhraç Edilmeyen Malların İmalatçısına İade Edilmesi

İhraç kayıtlı satışlar KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendi uyarınca yurtdışına gönderilmek yani ihraç edilmek üzere ihracatçısına teslim edilirler. Bir başka deyişle ihraç kayıtlı satışlarda istisna uygulanabilmesi için ihracatın gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu temele dayanan sistemde, imalatçının vergisi tecil ederek terkin edilmekte, arta kalan kısım ise iade edilmektedir. İhracatın, ihracatçıya teslim tarihini izleyen ayın başından itibaren 3 ay içerisinde gerçekleşmemesi halinde ise tüm bu düzen bozulacaktır. Yukarıda da belirtildiği gibi bu halde KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendinin 3'üncü paragrafındaki hükme göre hareket edilecek, tecil rakamı normal 'Ödenecek KDV' haline dönüşerek, tahakkuk tarihinden itibaren 6183 sayılı kanunun 51'inci maddesine göre alınan gecikme zammı ile birlikte tahsil olunacaktır. Buraya kadar belirtilenler malın, ihracı gerçekleşmese bile ihracatçının hala elinde olduğu durumu anlatmaktadır.

İhracatçı, ihraç edemediği ürünü imalatçısına ya da bu vasıfta kabul edilen satın aldığı kimseye geri vereceği hallerde de yurtiçi teslim hükümlerine tabi olacak ve ihracatçı tarafından düzenlenen faturada teslim bedeli üzerinden KDV

²⁵⁵6183 Say.Kanun 51. Maddesi: Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim Tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı (2009/15565 Sayılı B.K.K. ile) %1,95 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir. Gecikme zammı bir Yeni Türk Lirasından az olamaz.

²⁵⁶Altındağ, a.g.e.,483.

hesaplanacaktır. Bu malların alımı sırasında KDV ödenmemiş olması, imalatçısına iadesinde KDV hesaplanmasını engellemektedir. İhraç kaydıyla teslimde bulunanlar ise kendilerine geri gelen bu mallar için ödedikleri söz konusu vergiyi indirim konusu yapabileceklerdir²⁵⁷.

İhraç kayıtlı teslimde bulunan kimsenin elinde olmayan nedenlerle (ihracatçının süresinde ihracatı gerçekleştirmemesi nedeniyle) yüklendiği gecikme zammı ve verginin ihracatçıdan tahsil edilip edilmeyeceği konusu özel hukuk hükümleri çerçevesinde taraflar arasında çözümlenebilecektir²⁵⁸.

İhraç kaydıyla mal teslim eden mükellefin, ilgili dönemde tecil edilen vergisi yoksa, sadece iadesi gereken KDV'si varsa, ihracatçının iade ettiği mallara ait KDV, iadesi gereken KDV'den düşülecek, kalan tutar, mükellefe talebi doğrultusunda mahsuben ya da 4.000.- TL'ye kadar nakden iade olunabilecektir.

2.3.12. İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Malların Başka İhracatçılar Tarafından İhraç Edilmesi Halinde Tecil-Terkin Uygulaması

Kanunda ihraç kayıtlı malın ihracatının kimin tarafından gerçekleştirileceğine dair herhangi bir kesin hüküm bulunmamaktadır. Ancak bu konuda Danıştay 11'inci Dairesinin 23.09.1997 tarih ve 1996/4762 ve 1997/2981 esas No'lu kararında "İhraç kaydıyla tecil-terkin sistemi kapsamında teslim edilen malların, teslimin yapıldığı ihracatçı değil de başka ihracatçılar tarafından ihraç edilmesi halinde, ihraç kaydıyla mal teslim edenlerin tecil-terkin uygulamasından yararlanamayacakları" belirtilmiştir²⁵⁹.

Maliye Bakanlığının 21.01.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.55/5579-40-15/2128 sayılı muktezasında konu ile ilgili yapılan açıklamada; ihraç kaydıyla teslim edilen malların, ihracatçıları tarafından ihraç edilmeyip başka firmalar tarafından ihraç edildiği kesin olması halinde, ihraç kaydıyla teslim yapanların tecil-terkin ve iade uygulamasından yararlanmalarının mümkün bulunmadığı belirtilmiştir. Özelgeye göre böyle bir durumda tecil edilen vergiler, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil edilmesi gerekecektir.

²⁵⁷ Altındağ, a.g.e., s.484

²⁵⁸ Altındağ, a.g.e., s.484

²⁵⁹ Turanlı, a.g.m.,

archive.ismmmo.org.tr/.../malicozum/49MaliCozum/13%20%2049%20DURSUN%20ALİ%20TURANLI.doc, 16.01.2010.

2.3.13. Tecil – Terkin İşlemlerinde Özellikli Durumlar

2.3.13.1. Sanayi Sicil Belgesi Almak İçin Başvuran, Ancak Henüz Sanayi Sicil Belgesi Verilmemiş Olanlar

Mükelleflerin ihraç kayıtlı satış yapabilme ve tecil terkin uygulamaları kapsamında olabilmeleri için imalatçı vasfına (DİİB ve SDTŞ'lerine satış yapanlar hariç) ve bunu kayıt altına alan sanayi sicil belgesine sahip olmaları gerekmektedir. Ancak imalatçılar ihraç kayıtlı teslim yaptığı dönemde henüz bu belgeyi almamış ve varsa bile süresi dolmuşsa, henüz vize işlemlerinin yaptırmamış olabilirler. Bu gibi durumlarda nasıl hareket edileceği verilen Özelgeler'de açıklanmaktadır. Konu hakkında Gelir İdaresi Başkanlığının son olarak verdiği Özelge'de ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı tarih itibariyle sanayi sicil belgesine sahip olmayan mükelleflerin, bu belgeyi daha sonra almaları ve ihraç kaydıyla yapılan teslim tarihi itibariyle de söz konusu belgeye sahip olmak dışındaki imalatçı sayılmanın diğer şartlarını taşıdıkları bir müdür yardımcısı, bir şef ve iki memurdan oluşan yoklama grubu tarafından tespit edilmesi halinde mükelleflerin tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılabileceği belirtilmiştir²⁶⁰. Bu itibarla denilebilir ki; imalatçılarda aranan diğer şartlara haiz olup, sanayi sicil belgesini henüz almamış olan mükelleflerin, Sanayi Bakanlığına başvuran ve bu Bakanlıktan söz konusu belgenin verileceğine ilişkin olumlu görüş alanlar veya vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığındaki yoklama grubunun bu şartlara haiz olduğunu belirlediği tarih itibariyle sanayi sicil belgesi verilmesi beklenilmeden tecil-terkin kapsamında işlem yapmaları mümkündür. Bu tespit YMM tasdik raporu ile de yapılabilecektir²⁶¹.

2.3.13.2. Gümrük Beyannamesinde İmalatçının Adının Olmaması

İhraç kayıtlı satışlarda imalatçının tecil ettirdiği vergisini terkin ettirebilmesi ve iade alabilmesi için ilgili GB'nin imalatçı kısmında kendi adının yazılı olması zorunludur²⁶². Önceleri ihraç kayıtlı olarak teslimi yapılan malların ihracına ilişkin düzenlenen GB'lerde imalatçı kısmında isim yazmaması veya farklı bir isim yazması halinde ihraç edilen malların imalatçıya ait olduğunu tespit eden bir inceleme ya da

²⁶⁰ 20.07.2007 tarih, B.07.1.GİB.0.01.55/5511-2511-14539 sayı ve "Mükellefin sanayi sicil belgesine sahip olmaksızın yapmış olduğu ihraç kaydıyla teslim nedeniyle tecil-terkin uygulamasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır" başlıklı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının makalesi.

²⁶¹ Oktar, a.g.e., s.35

²⁶² 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 'A' bölümünün 8'inci bendi

YMM Raporunun ibrazı ile ancak tekin ve iade işlemleri yapılabiliyordu²⁶³. Ancak karmaşık ve yoğun gümrük işlemleri nedeniyle ya da ihracatçılar bir dönemde benzer envalde malları farklı ve çok sayıda kimselerden ihraç kayıtlı olarak teslim aldıklarından GB'nin imalatçı kısmına eksik veya yanlış isimler yazılabilmekte veya hiç isim yazdırılmaması sözkonusu olabilmekteydi. Bu sorunların çözümü amacıyla yayımlanan 99 Seri No'lu KDV Genel Tebliği²⁶⁴ ile GB'lerin üzerinde imalatçı isminin yazılması zorunluluğu terk edilmiş, imalatçıların ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğini, ihracatçı firmadan aldıkları onaylı bir yazı ile tevsik etmeleri yeterli görülmüştür.

Bu yazının muhteviyatı 99 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde açıkça belirtilmektedir. Uygulamada çok sık rastlanan ve 'Teyit Yazısı' veya 'Taahhütname' olarak adlandırılan bu yazıda bulunması zorunlu bilgiler, sözkonusu Genel Tebliğde; ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısı, belgeyi talep eden imalatçının; adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, ihraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarı olarak sıralanmaktadır.

İmalatçılar, ihracatçı firmadan ihraç kayıtlı teslimlerinin ihracatının gerçekleştiğini gösterir ihracatçı firmanın kaşesinin bulunduğu ve firma yetkilisi tarafından imzalanmış yazıyı, gümrük beyannamesinin aslı veya noter, YMM ya da gümrük idaresince onaylı örneği ile birlikte vergi dairelerine verilecektir. Ancak bu halde vergi daireleri gümrük beyannamesinde imalatçı isminin olup olmadığına bakmaksızın tecil-terkin işlemlerini gerçekleştirecektir²⁶⁵. Zaten Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'de, konu ile ilgili 99 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinden daha önceki bir tarihte verdiği Özelgesinde; ihraç kayıtlı teslim edilen malların ihracatının diğer belgelerle ya da başka bir biçimde gerçekleştiğine kanaat getirilirse tecil-terkin

²⁶³Oktar, a.g.e., s.36

²⁶⁴11.07.2006 Tarih, 26225 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁶⁵Abdullah Tolu, "İmalatçının Adının Gümrük Beyannamesine Yazılmamasından Kaynaklanan KDV Problemi Çözümü", *Yaklaşım*, Eylül 2006, Sayı: 165, s.193,194

-iade işlemlerinin yapılabileceği yönünde görüşünü belirtmişti²⁶⁶.

GİB ihracatçıların imalatçılara verdikleri bu yazılı beyanlar hakkında 05.12.2009 tarihinde yayınlanan 113 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde²⁶⁷ ihracatçılara yeni bir görev vermiştir. Tebliğe göre ihracatçılar yukarıda bahsedilen ve bir ay içerisinde düzenledikleri yazıların kimler adına düzenlendiğini bildirir bir liste yapacaklar²⁶⁸ ve bu listeyi izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar kendilerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine vereceklerdir. Bu son getirilen uygulama ile ihracatçılara önemli bir görev düşmektedir. Çünkü, ihracatçılar bu bildirimleri süresinde yapmaz ise konuyla hiç ilgisi olmayan imalatçılar tecil ve iade işlemlerinde mağdur olabilecekleri gibi kendileri de usulsüzlük cezaları ile karşı karşıya kalabileceklerdir²⁶⁹.

2.3.13.3. İmalatçı Faturasının İhracat Faturasından Sonra Düzenlenmesi

İmalatçı faturasının ihracatçı faturasından sonra düzenlenmesi halinde nasıl hareket edileceği konusunda iki ayrı görüş vardır. Bunlardan biri olan İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının verdiği bir özelge²⁷⁰ ve bir tamimde²⁷¹ yapılan açıklamalara göre, ihracatçı firma yurtdışındaki müşteriye faturasını, malın kendisine teslim edildiğini sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi varsa VUK hükümlerine göre düzenlenmesi gereken diğer belgelerle kanıtlayabilmesi şartıyla VUK'un 231'inci maddesinin 5'inci fıkrasına uygun olarak yani, faturanın malın teslimi veya hizmetin

²⁶⁶01.03.2005 Tarih, B.07.0.GEL.0.54/5411-2487-9396 Sayılı söz konusu Özelgede: "...Buna göre, tecil-terkin uygulaması için Gümrük Beyannamesinde imalatçı firmanın adının yer alması zorunlu bir unsurdur; ancak adi geçen mükellefin, söz konusu ihracatın gerçekleştirildiğinin tespit edilmesi halinde sehven yazılmadığı anlaşılan vergi numarası ile vergi dairesi adının yer almadığı Gümrük Beyannamesine istinaden tecil-terkin-iade işleminin yapılması Bakanlığımızca da uygun görülmüştür" denilmektedir.

²⁶⁷05.12.2009 Tarih, 27423 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁶⁸Tebliğin ilgili bölümü ve bu listenin ihtiva etmesi gereken bilgiler şöyledir:

"Ayrıca imalatçılara ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine ilişkin yazı veren ihracatçıların, bir ay içerisinde bu yazıyı verdikleri imalatçılara ait bir listeyi (bu listede asgari yazı verilen imalatçıların adı- soyadı, unvanı, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası ile adres bilgilerine yer verilecektir) izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar kendilerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir."

²⁶⁹Gürcan Akan, "İhraç Kayıtlı Teslimlerde Vergi Dairelerine Bildirim Zorunluluğu 11.12.2009", http://www.yontemymm.com.tr/makaleler/Ihrac%20Kayitli%20Teslimlerde%20Vergi%20Dairelerine%20Bildiri m%20Zorunluluğu_4359.pdf, 16.01.2010.

²⁷⁰T.C. İstanbul Valiliği İl Defterdarlığı Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü, "İhraç kayıtlı satış fatura tarihlerinin, ihracatçı firmanın fatura tarihlerinden sonra olması", 08.08.2002 Tarih, KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.4431 Sayılı Özelge, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/4431.htm>, 16.01.2010.

²⁷¹T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü) "İhraç kayıtlı satış faturası ve sevk irsaliyesi tarihlerinin ihracatçı satış faturası tarihinden sonra olması", KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.11/1-c.25-38226 SAYI, KDV-2009/60 No'lu Uygulama Tamimi, <http://www.ivdb.gov.tr/TAMIMLER/KDV/9772.htm>, 16.01.2010.

yapıldığı tarihten itibaren en geç 10 gün içinde²⁷² düzenlenmişse, imalatçının tecilinin terkin olunabileceği veya genel esaslar çerçevesinde iade yapılabilmesi belirtilmiştir. Bu görüşe göre, yapılan ihracat kayıtlı satışın, sevki irsalinin düzenlendiği tarihten itibaren 7 gün içinde faturası düzenlenirse, fatura tarihi ihracatçı fatura tarihinden sonra olsa bile diğer bilgiler doğruysa, fatura ile, ilgili GB’de uyumlu ise tecil-terkin-iade işlemlerinin yapılması gerektiği söylenmektedir. Örneğin mükellef 15.05.2009 tarihinde ihracat kayıtlı malı sevki etmiş, 18.05.2009’da faturasını düzenlemiş iken ihracatçı da yurtdışındaki müşteriye 16.05.2009 tarihinde ihracat faturasını düzenlerse İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının özelgesine göre tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilecektir.

Konu ile ilgili diğer görüş de Bakanlık Makamının GİB aracılığıyla verdiği bir başka özelgede²⁷³ ortaya çıkmaktadır. Buna göre ise; imalatçı firma tarafından düzenlenen fatura tarihinin ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihinden sonraki ancak, fiili ihracat tarihinden önceki bir tarih olması durumunda, genel esaslar çerçevesinde imalatçının veya bu vasıftaki kimselerin tecil-terkin uygulamasından yararlanabilmesi, imalatçı firmanın faturalarındaki malların ihracatçı firma tarafından düzenlenen faturada yer alan ve gümrük beyannamesi ile ihracat edilen mallar olduğunun YMM Tasdik Raporu ile tespit edilmesine bağlıdır. GİB bu görüşüyle, sevki irsalini ya da teslimine ilişkin faturanın düzenlenmesi için tanınan müddeti ihracat kayıtlı teslimlere ilişkin ihracat işlemlerinde dikkate almadığını göstermektedir.

Sonuç olarak uygulamada, daha yüksek bir makam olması ve daha yeni tarihli bir özelge olması bakımından GİB’in görüşüne göre hareket edilmekte, imalatçı faturasının ihracat faturasından sonraki bir tarihi taşıması halinde, ihracat edilen malların imalatçının faturasında belirtilen ve mükellef tarafından ibraz edilen gümrük beyannamesi ile ihracat edilen mallar olduğu bir inceleme ile tespit edilmesi halinde, mükellefler tecil terkininden yararlandırılabilirler. Bu incelemenin YMM tarafından yapılması mümkündür²⁷⁴.

²⁷²5035 Sayılı Kanunun 48/1-b maddesiyle bu süre 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değiştirilmiştir. VUK’nun söz konusu madde hükmü şöyledir: “Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.”

²⁷³17.10.2006 Tarih, B.07.1.GİB.0.01.54/5411/80496 Sayılı Özelge.

²⁷⁴Oktar, a.g.e., s.36.

2.3.13.4. Gümrük Beyannamesinde Birden Fazla İmalatçı Olması

İhracatçı farklı tarihlerde farklı imalatçılardan ihraç kayıtlı olarak satın aldığı malları aynı gümrük beyannamesi ile ihraç etmesi halinde her bir ihraç ürününün imalatçısını ilgili envalin altında miktarlar itibariyle gösterirse tecil terkin uygulaması sorunsuz işleyecektir. Örneğin ihracatçı aynı gümrük beyannamesinde hem traverten hem mermer hem de mozaik ihraç ediyor olsun. Her birini de ayrı firmalardan ihraç kayıtlı olarak temin ettiği bir durumda; yurtdışı edilen ürünler GB’de envaller itibariyle ayrı ayrı gösterileceğinden (genelde ayrı gösterilir ama bazen tek kalemde gösterildiği de oluyor) her bir ürünün altına kendi imalatçısı yazılacaktır.

Başka bir örnek olarak da X Ltd.Şti’ den 125.000-kg, A. Ltd.Şti.’den 210.000-kg, 415.000-kg’sini de Z Ltd.Şti.’den olmak üzere toplam 750.000.kg traverteni ihraç kayıtlı olarak alan ihracatçı, bu malları aynı gümrük beyannamesinde tek kalemde ihraç ediyor ise bu tek kalemin altına “İmalatçı” olduğu belirtilerek firma isimlerini karşılıklarına miktarları ve türleri itibariyle ayrı ayrı yazarsa tecil-terkin-iade işlemleri sorunsuz yürüyebilecektir.

Bu konu ile ilgili olarak bazen mükellefler gümrük beyannamesinin imalatçı adının yazıldığı alana ‘Ekli Liste’ ifadesini yazdırmakta ve malların nev’i ve miktar itibariyle ayrıntılı dökümleri ve imalatçı isimleri yazarak bu listeyi oluşturmaktadırlar. Ancak ayrı ve gümrük beyannamesi hükmünde olmayan bu kağıttaki listeleri gümrük idareleri onaylamamakta, yalnızca ihracatçının kendisi imza ve kaşe tatbikini yapmaktadır. Bu liste uygulamada, özellikle ihraç edilen malla faturadaki envallerin isim ve ölçüleri itibariyle²⁷⁵ uyumluluğunu tespit etmekte işe yaramakta, ancak 99 Seri No’lu KDV Genel Tebliğiyle getirilen yazının yerini elbette ki tutmamaktadır.

Sonuç olarak birden çok imalatçıdan alınan malların bir gümrük beyannamesiyle ihraç edilmiş olması durumunda, ihracatçının, imalatçının malını bu beyanname ile ihraç ettiği GB’nin üzerinde yazılacak, bu yazılmamışsa 99 Seri No’lu

²⁷⁵İmalatçı faturası kilogram ya da ton üzerinden düzenlenmiş, gümrük beyannamesiyle ihraç edilen mallar ise m², m³ veya mtül olarak çıkışı yapılmış olabilir. Bu halde ihracatçıların verdiği bu listede iki ölçü birden gösterilip, neyi ifade ettiklerini belirtmesi, ihraç edilen ürünle ihraç kayıtlı satılan ürünün birbiriyle aynı nev’i ve miktarda ürün olduğunun kontrolünde yol gösterici olacaktır.

KDV Genel Tebliğine uygun her bir imalatçı için ayrı ayrı hazırlanacak teyit yazılarına dayanılarak imalatçılara ait KDV terkin-iade işlemleri yapılabilecektir²⁷⁶.

2.3.13.5. İmalatçı ve İhracatçı Vasıflarının Aynı Firmada Birleşmesi

İhracat yapan firmalar her zaman ihraç edecekleri ürünleri dışarıdan almayabilirler. Bazen kendi ürettikleri ürünleri de satma yoluna gidebilmeleri mümkündür. Bu halde herhangi bir ihraç kayıtlı mal alımı olmayacağından iadesini de KDVK' nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendi uyarınca değil, aynı maddenin 'a' bendi uyarınca alabileceklerdir. Yani ihraç ettikleri malı üretebilmek için yaptığı masraflar sırasında ödediği KDV'leri fiili ihracatın gerçekleştiği gümrük beyannamesinin fiili kapanış tarihini kapsayan ay KDV Beyannamesinde 'Yüklenilen KDV' olarak yazmak suretiyle iadesini talep edebileceklerdir. Örneğin Afyon Merkez de kurulu bir mermer işletmesinin Emirdağ ilçesinde mermer ocağı olsun. Buradan mermer çıkarmak için yapacağı mazot gideri, enerji giderleri, işçilere vereceği haftalıklar ve kumanya giderleri ile bu mermeri işlenmek üzere fabrikaya getirirken üstlendiği nakliye gideri ve benzeri giderlerin KDV'leri ihraç edilen malın miktarı ölçüsünde iadeye konu olabilecektir.

2.3.13.6. İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Mal ile İhraç Edilen Malın Aynı (Nihai Mamul) Olması Gerektiği

KDV'de tecil-terkin müessesesinin düzenlendiği kanun maddesine daha sonra çıkartılan tebliğlerle yön verilmiş, uygulamada karşılaşılabilecek farklı durumlar açısından düzenlemeler yapılmıştır. Konumuzla ilgili olan düzenleme de 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin²⁷⁷ A-7. bölümünde yer almaktadır. Buna göre; "tecil - terkin işlemleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca tanımı yapılan imalatçı kapsamına giren mükelleflerin ihraç kaydıyla satışını yaptıkları mal teslimlerine uygulanacaktır. Diğer bir ifade ile imalatçının ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın, ihraç edilen nihai mamul olması gerekir."

Söz konusu tebliğe göre; imalatçının ihraç kaydıyla da olsa satışını yaptığı mal, aynen ihraç edilen nihai mamul değilse, bu teslimde tecil - terkin işlemi uygulanmayacaktır. Yani ihraç kaydıyla teslim edilen malın küçük de olsa niteliğini

²⁷⁶Yafes Pehlivan, "KDV Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edebilecek Mükellefler", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Mayıs 2005, Sayı: 205, s. 80-81.

²⁷⁷05.03.1988 Tarih, 19745 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

değiştirecek muamelelere tabi tutulduktan sonra ihraç edilirse imalatçısı bu tesliminden dolayı tecil terkin kapsamında olmayacaktır.

Örneğin bir haşhaş üreticisi, ürettiği haşhaş tohumlarını ihraç kayıtlı olarak teslim etse ihracatçısı ise bunları olduğu gibi değil de yağını çıkartarak, yağını ayrı küsbesini ayrı olarak ihraç etse; bu durumda haşhaş üreticisi söz konusu tesliminden dolayı tecil terkin kapsamında olamayacaktır. Çünkü ihraç edilen ürün, teslim ettiği son ürün değil bundan elde edilen yan ürünlerdir.

71 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde²⁷⁸ konu ile ilgili bir ayrıma daha gidilmiş; dâhilde işleme ya da geçici kabul rejimi bünyesinde ihraç edilecek ürünlerin²⁷⁹ imalinde kullanılacak maddelerin DİİB veya GKİB'ne sahip imalatçı - ihracatçılara teslimi halinde tecil-terkin kapsamında işlem yapılabileceği düzenlenmiştir. Tecil-terkin uygulaması ihtiyari olup dileyen mükelleflerin KDV tahsil ederek işlem yapabileceği de yine bu tebliğde belirlenmiştir.

İhraç kaydıyla satın alınan malların yurtdışına aynen ihraç edilmesi halinde tecil-terkin işlemlerinden faydalanabileceği hükmü devam etmekle birlikte, 87 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle²⁸⁰ bu uygulamaya bir parantez açılmıştır. Buna göre; ihraç edilecek mal tecil terkin kapsamında satılmışken bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların da ihraç kaydıyla teslim edilmesi ve bunların ihracının tek bir mal olarak gerçekleştirilmesi halinde, asıl malın yanı sıra eklenti veya ayrılmaz parça niteliğindeki malların da yurt dışındaki müşteriye kesilen faturada ve GB'de ayrıca gösterilmek suretiyle tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmasına olanak verilmiştir. Tebliğde, bu şekilde gerçekleşen işlemlere ait GB'lerde ihracatçılara ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçı-tedarikçi firmaların isim ve unvanlarının ayrı ayrı yer almaları gerektiği de belirtilmiştir²⁸¹.

Ayrıca aynı konu ile ilgili 91 Seri No'lu²⁸² KDV Genel Tebliğinde; tecil-terkin sistemi kapsamında teslim alınan malların ihracında ambalaj maddesi veya

²⁷⁸13.11.1998 Tarih, 23522 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁷⁹Her ne kadar 71 Seri No'lu tebliğde dâhilde işleme veya geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek sadece tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin imalinde kullanılacak maddeler için 10/09/1998 Tarihli ve 98/11766 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla BKK tecil terkin uygulanabileceği belirtilmiş olsa da bu defa da 2001/2325 Sayılı BKK ile bu kapsamda yapılacak işlemlerde sektör ayrımı ortadan kaldırıldığından yukarıda da bu sektör ayrımı belirtilmemiştir.

²⁸⁰18.06.2003 Tarih, 25142 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸¹Şenalp, a.g.m., http://www.alomaliye.com/2007/sukru_senalp_ind_oran.htm, 12.01.2010.

²⁸²28.02.2004 Tarih, 25387 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

malzemesi olarak kullanılan malların ihracat faturası ile gümrük beyannamesinde gösterilmesi şartı aranmakla birlikte burada gösterilmese bile, beyanname eklerinde gümrük makamlarınca doğruluğu konusunda meşruhat verilen mallar içinde tecil terkin uygulamasının geçerli olacağı belirtilmiştir. Böyle bir uygulamaya gidilmekle, işlem görmeden oldukları gibi ihraç edilecek malları tecil-terkin sistemi kapsamında satın alanlar ile istisna nedeniyle bu sisteme göre işlem yapamayanlar arasında bir farklılık yaratılmamasının amaçlandığını belirtmektedir²⁸³.

2.3.13.7. İmalatçı İçin Aleyhte Oluşan Kur Farkları

Öncelikle kur farkının ne anlama geldiğini belirtmek gerekir. Kur farkı; belli bir miktar yabancı para biriminin yerel para birimi ile değiştirilmesi sırasında oluşan alış ve satış kurları arasındaki farktır²⁸⁴.

İhraç kayıtlı teslimler Türk Lirası bedelle yapılabileceği gibi döviz üzerinden de yapılabilir. Böyle bir durumda aleyhte oluşan kur farklarının vergilendirilmesinde nasıl bir yol izleneceği Gelir İdaresi Başkanlığının 14 No'lu KDV sirkülerinde açıklanmaktadır. Buna göre; tecil-terkin uygulanmak suretiyle satın alınan mallara ait bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farkları ihracatçı tarafından düzenlenecek fatura ile belgelendirilecek ve kur farkı üzerinden KDV hesaplanmak suretiyle ihracatçı tarafından beyan edilerek ödenecektir. Söz konusu hesaplanan KDV imalatçı tarafından genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır²⁸⁵.

2.3.13.8. Tecil – Terkin Uygulamasının İhtiyariliği

Tecil–terkin uygulaması tamamen imalatçıların inisiyatifindedir. Yani imalatçının, KDV tahsil etmek suretiyle de ihracatçıya teslim yapması mümkündür. İhracatçı firma, bu suretle ödeyeceği KDV'yi genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapabilecek indirim yoluyla gideremediği kadarını ise Yüklenilen KDV olarak iadesini talep edebilecektir²⁸⁶. Ancak 77 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde²⁸⁷

²⁸³104 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 01.05.2007 Tarih, 26509 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸⁴Yusuf Yavuz, "Vade Farkı Fiyat Farkı ve Kur Farkı", <http://www.diyalogmuhasabe.com/Kutuphane.asp?Diyalog=2473&Titlevade-farki-fiyat-farki-ve-kur-farki>, 16.01.2010.

²⁸⁵14 No'lu KDV sirküleri; 05.05.2004 Tarih ve KDVK-14/2004-14 sayılı yayımlanmıştır.

²⁸⁶"İhracatta...", a.g.m., <http://www.dersnotlari.net/arastirmayazilari/istisna.htm>, 17.01.2010.

belirtildiği üzere SDTŞ'lerinin ortakları dışındaki firmalardan veya imalatçı vasfını haiz olmayan ortaklarından ihraç edilmek üzere mal alımlarında tecil-terkin uygulanması zorunludur²⁸⁸.

2.3.13.9. İhraç Kayıtlı Malların 3 Ay İçerisinde Yurt Dışına Çıkması Zorunluluğu

KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendi gereğince ihraç kayıtlı teslimlerde tecil edilen vergilerin terkininin gerçekleştirilmesi ve arta kalan rakamın iade edilebilmesi için malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi gerekir. Örneğin mal, ihraç kayıtlı olarak 12.09.2009 tarihinde ihracatçıya teslim edilmişse izleyen aybaşı yani 01.10.2009 tarihinden itibaren 3 ay içinde, en son 31.12.2009 tarihi itibarıyla ihracatının gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir.

2.3.13.10. İhracatın 3 Ay İçerisinde Gerçekleşmemesi Durumu

Yukarıda da belirtildiği gibi ihraç kayıtlı satışlarda malın ihracatçısına teslim tarihinden itibaren 3 ay içinde ihracatının gerçekleşmesi zorunluluğu vardır. Ancak bu zorunluluk farklı nedenlerle ihlal edilebilir. Aşağıda bu nedenler incelenmeye çalışılacaktır.

2.3.13.10.1. İhracatın Mücbir Sebep Olmaksızın Süresinde Gerçekleşmemesi

Mücbir sebep, hukukta görevin, taahhüdün ve sorumluluğun yerine getirilmesine engel teşkil edebilecek nitelikte bulunan ölüm, iflas, hastalık, tutukluluk ve buna benzer hallerdir. Mücbir sebep kavramı, hukukun temel kavramlarından biridir ve hukukun hemen hemen bütün dallarında uygulaması görülmektedir. Mücbir sebep, hukukta; bir sorumluluğun yerine getirilmesini kısmen veya tamamen, geçici veya daimi surette engelleyen, bu niteliği dolayısıyla sorumluluğu kaldıran veya yerine getirilmesini ve vadesini geciktiren veya sorumluluğun niteliğini değiştiren, kişinin önceden beklemediği ve tahmin edemeyeceği, beklese ve tahmin etse bile engelleyemeyeceği dıştan gelen olağanüstü nitelikte bir olay, olgu veya durumdur. Bu engel, doğal afetler (deprem, sel, seylap, kasırga vb.), sosyal patlamalar (büyük çaplı isyan çıkması, genel grev vb.), hastalık,

²⁸⁷01.12.2000 Tarih, 24247 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸⁸Gölgeli, a.g.m., http://www.alomaliye.com/bulent_golgel_ihrac_tecil_terkin.htm, 17.01.2010.

tutukluluk, mevzuat tarafından getirilen yasaklamalar, büyük ekonomik krizler gibi değişik şekillerde ortaya çıkabilmektedir²⁸⁹

Vergi hukukunda kullanılan mücbir sebep tabirinden ne anlamamız gerektiği ise VUK'nun 13'üncü maddesinde yer almaktadır. Buna göre mücbir sebepler;

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması, gibi hallerdir.

Aynı kanunun 15'inci maddesinde mücbir sebep hallerinin vuku bulduğu durumlarda vergi kanunlarında yazılı yükümlülüklerin yerine getirilmesi bakımından nasıl hareket edileceği düzenlenmiştir. Buna göre; 13'üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.

İşte ihraç kayıtlı teslim edilen malların kanunla getirilen ve yukarıda bahsedilen 3 aylık süre içerisinde ihraç edilmemesinin nedeni saydığımız bu mücbir sebep hallerine dayanmıyorsa KDVK'da belirtildiği üzere; tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATUHK'un 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunacaktır.

İhracat söz konusu süre geçtikten sonra yapılırsa ve bu gecikme de herhangi bir mücbir sebebe dayanmıyorsa, KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendinde 'İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde' ifadesi kullanıldığından ihracat hiç yapılmamış gibi kabul edilerek işlem yapılacaktır²⁹⁰. Bu üç aylık süre içerisinde malların kısmen ihracatının

²⁸⁹ Vikipedi Özgür Ansiklopedi, "Mücbir Sebep", http://tr.wikipedia.org/wiki/M%C3%BCcbir_sebep, 17.01.2010.

²⁹⁰ Bu konuda Adana Defterdarlığı Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğü tarafından 05.02.2004 Tarihinde B.07.4.DEF.0.01.12/2004/275 sayı ile verilen özelge aşağıya alınmıştır: .

"İlgide kayıtlı dilekçenizde özetle; "..... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuz, şirketinizin faaliyet konusu Ceyhan'da bulunan fabrikanızda orman ürünlerini

gerçekleşmesi, halinde ise ihracatı gerçekleşen kısma isabet eden kadar vergi terkin olunacak veya iadesi gerçekleştirilecek kalan, yani ihracatı süresinden sonra gerçekleşen kısım tecilde kullanılmışsa yukarıda belirtilen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunacak, ödenecek vergi çıkmamışsa iade, söz konusu miktar kadar eksik yapılacaktır.

2.3.13.10.2. İhracatın Mücbir Sebepler Nedeniyle Süresinde Gerçekleşmemesi

İhraç kaydıyla satılan malların, ihracatçıya teslim tarihinden itibaren 3 ay içinde ihracatının gerçekleşmemesi hali, herhangi bir mücbir sebebe ya da beklenmedik bir duruma dayanıyorsa, KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendi uyarınca, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilecektir. İhracatçılara verilen bu ek süre, dolayısıyla ihraç kayıtlı satış yapanlara da tanınmış olmakta, bir başka deyişle bunların da tecil süresi ihracatçıya tanınan ek süre kadar uzamış olmaktadır.

Bu uygulamada, kanunda ek süre verilmesinin şartı olan mücbir sebebe ilişkin bir tanımlama yapılmış olmakla birlikte ne gibi hallerin 'beklenmedik durum'

işleyerek çam tel direk ve çam travers imalatı olduğu, imal edilen bu ürünlerin Pazar payı ülkemizde kısıtlı olup, alıcısının sadece Türkiye Elektrik Kurumu ve Telekom A.Ş. olduğu bunun dışında imalatınızın ihracata yönelik olduğu . . . ihraç kayıtlı teslim edilen bir kısım mal bu şekilde ihracatçı tarafından süresi içerisinde beyannamesi açılarak vasıtalara yüklenmiş gümrük işlemleri bitirilmiş ve mallar çıkış gümrük kapısında araçların zaman kaybetmesinden dolayı mal teslimini izleyen 3 ay geçtikten sonra 4. ay içinde intaç tarihi alabildiği, sonuçta ihraç kayıtlı teslim edilen tüm malların ihraç edildiği, ihracat işlemlerinin 3 ay dolmadan başlanılmış olduğu halde firmanızın hiçbir sorumluluğu olmayan nedenlerden ve formaliteden dolayı intaç tarihinin birkaç gün gecikmesi nedeni ile tamamen ihraç edilmiş olan ve hiçbir vergi kaybına neden olunmamış, ihracattan dolayı firmanızın mağdur olmaması için konunun tetkik edilerek bilgi verilmesi" istenmektedir.

Bilindiği üzere, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11-1/c maddesine göre, ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde tecil- terkin uygulamasından yararlanılabilmesi için malların, ihracatçıya teslim tarihini izleyen ayın başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi şarttır. Aynı madde hükmünde, ihracatın öngörülen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan verginin tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 Sayılı Kanunun 51.maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunacağı, 1.5.2003 tarihinden geçerli olmak üzere, ihracatın mücbir sebep veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 'E' bölümünde ise, katma değer vergisi uygulamasında ihracat işleminin gerçekleştiği tarihin, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce belirlenen ve gümrük çıkış beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen "gümrük hattı çıkış tarihi" nin olacağı açıklanmıştır. Buna göre, ihracat istisnasının uygulanacağı dönem, ihraç edilen mallara ilişkin olarak düzenlenen faturaların tarihi değil, malların yurt dışı edildiğini gösteren gümrük beyannamesindeki "gümrük hattı çıkış tarihi"nin tekbül ettiği vergilendirme dönemi olacaktır. Bu nedenle, 1.5.2003 tarihinden itibaren ihraç kayıtlı teslimlerinizin ihracatçı firma tarafından Kanunda belirtilen sürede ihraç edilemeyeceği durumlarda, ihracatçı firmanın Maliye Bakanlığı'ndan ek süre talep etmesi gerekmekte olup, ihracatın ek sürede gerçekleştirilmesi halinde firmanızın tecil-terkin uygulamasından yararlanması gerekir.

Ancak, Maliye Bakanlığı'ndan ek süre alınmaması veya ek süre alınmasına rağmen bu süre içerisinde de ihracatın gerçekleştirilmemesi halinde, firmanızın tecil-terkin uygulamasından yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Bilgi edinilmesini rica ederim."

kapsamında değerlendirileceğine dair açık bir hüküm bulunmamakta idi. Bu hal ise bazı sıkıntılara, yorum farklılıkları nedeniyle farklı uygulamalara sebep olabilmekteydi. Konu hakkında gerek Maliye Bakanlığı gerek Defterdarlıklar bazında verilen çeşitli muktezalarla beklenmedik durumlar kavramına açıklık getirilmeye çalışılmıştır. İşte bu nedenlerle yayımlanan 112 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde²⁹¹ nelerin mücbir sebep, nelerin beklenmedik durum kapsamına gireceğini tek tek saymıştır. Söz konusu tebliğde ek süre verilmesinde mücbir sebebin varlığının VUK'un 13'üncü maddesi hükmü esas alınarak belirleneceği belirtilerek, nelerin beklenmedik durum kapsamına gireceği genel olarak ve sonrasında da tek tek belirtilmiştir.

112 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre genel olarak; ihracatçı mükellefin iradesi dışında ortaya çıkan, dolayısıyla ihracatın kanuni süresinde gerçekleşmesine engel teşkil eden ve mücbir sebep kabul edilmeyen haller beklenmedik durum sayılacaktır. Bunlar; ihracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali/siyasal karışıklıklar, ekonomik belirsizlik ve durgunluk, yurt dışındaki alıcının sipariş erteleme/iptal etmesi, teslim programındaki değişiklikler, bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler, akreditif süresinin dolması, ihraç edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi, uygun depolama koşullarına sahip olunmaması, ithalatçı ülke ile yaşanan siyasi veya ekonomik sorunlar, ihraç malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına gecikmeli yanaşması, taşıma aracı veya konteynir bulunamaması), milli tatiller, iklim koşulları, gümrüklerde yaşanan sorunlar (gümrüklerdeki araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma) ve resmi makamlardan ihracat için izin alınamaması gibi hallerdir.

Ayrıca ilgili tebliğde bu ek sürenin 01.03.2009 tarihinden itibaren vergi dairesi başkanlıkları ya da defterdarlıklar tarafından verileceği belirtilmiştir. Ek süre talebine ilişkin dilekçe mücbir sebep veya beklenmedik durum belirtilerek düzenlenecek ve en geç 3 aylık sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde²⁹² ihracatçısı tarafından bağlı olduğu ilin vergi dairesi başkanlıkları (VDB) ya da defterdarlıklara verilecektir. Tebliğe göre söz konusu dilekçeye yalnızca ihraç kaydıyla teslim ait faturanın bir örneği eklenecektir. VDB veya defterdarlıklar artık mükelleflerden ek

²⁹¹ 12.02.2009 Tarih, 27139 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁹² Söz konusu Tebliğde Bu süreden sonra yapılan veya ihracatçısı tarafından yapılmayan ek süre taleplerinin mali tatile rastlasa dahi değerlendirilmesi ve kabulü söz konusu olmayacağı belirtilmiştir.

süre talebine neden gösterilen olay veya durumun tevsikine yönelik herhangi bir belge talep etmeyecek, sebep veya beklenmedik durum sayılıp sayılmayacağı konusunda tereddüt ettikleri hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığından görüş isteyecektir²⁹³.

Tecil terkin uygulamasında ihracatın gerçekleşmesi için verilebilecek ek süre olarak kanunda en fazla 3 ay olarak belirlenmiştir. Bu nedenle 3 aylık ek süre talep edip bunu kullanan ihracatçı tekrar ek süre talebinde bulunamayacaktır. Ancak ek süreyi üç aydan daha az alan ihracatçıların sonradan kalan sürelerini tekrar istemeleri mümkündür²⁹⁴. İhraç edilmek şartıyla teslim edilen malların ihracatının süresinde gerçekleşmemesinin nedeninin mücbir sebeplere dayanması halinde ne gibi işleme tabi olacağı, KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendinde belirtilmiştir: "... ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların VUK'da belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATUHK'un 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir" denilmiştir. Bu kanun ifadesinde dikkat edilirse sadece VUK'da belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihracatın gerçekleşmemesi halinde tecil faizi uygulanarak tecil süresinin uzatılacağı belirtilmiş, konu ile ilgili yayımlanan ve yukarıda da bahsi geçen tebliğlerde bu ifadeyi değiştirici ya da düzenleyici herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bir başka deyişle beklenmedik durumlar nedeniyle tecil süresinin uzatılması halinin de 6183 sayılı kanunun 48'inci maddesiyle belirlenen tecil faizi uygulanarak tecil süresinin uzaması uygulamasına tabi olduğu kanunda belirtilmemektedir. Bu halde beklenmedik durum nedeniyle tecil süresi uzatılanların da gecikme zammı uygulamasına mı yoksa tecil faizi uygulamasına mı tabi olacağı sorusunu akla getirmektedir. Kanun koyucunun bu tereddüdün önüne geçmesi için kanun hükmünün ilgili kısmını değiştirmesi, tecil faizinin uygulanacağı halleri belirtirken beklenmedik durumları da ifadeye dâhil etmesi gerekecektir.

²⁹³112 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

²⁹⁴112 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

2.3.13.11. İhracatın Gerçekleştirilememesi Veya Zamanında Yapılmaması Hallerinde Tecil Edilen Vergiye Vergi Ziyai Cezalarının Uygulanamaması

Vergi Ziyai Cezası, VUK'un 344'üncü maddesinde hüküm altına alınmış; aynı kanunun 341'inci maddesinde tarif edilen 'vergi ziyai'na sebebiyet verilmesi hallerinde mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesileceği belirtilmiştir. VUK'un 341'inci maddesine göre vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir.

Daha önce de belirtildiği üzere; ihraç kaydıyla yapılan satışlarda, mal bedeli faturada belirtilerek, tabi olduğu KDV oranı üzerinden KDV hesaplanmakta ve hesaplanan bu vergi, faturanın ait olduğu ayın KDV beyannamesinde beyan edilmektedir. Beyana istinaden vergi dairesi çıkan, ödenecek KDV'yi tarh ve tahakkuk ettirerek ihraç kayıtlı satışa isabet eden kısmı kadarını malların ihracatının gerçekleştiği kanıtlanınca terkin edilmek üzere tecil ettirmektedir. Bu halde ihracatın süresi içinde gerçekleştirilememiş olması sadece tecil olunan verginin terkininin yapılamaması sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi zaten söz konusu olmadığından ihraç kayıtlı satışlarda nihai ihracatın gerçekleşmemesi halinde vergi ziyai cezası uygulaması da söz konusu olamayacaktır.

2.4. TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE YAPILAN MAL TESLİMLERİNDE KDV İSTİSNASI

Dünya çapında değişen dengeler ve yeni oluşumlarla birlikte ülke ekonomilerinde de farklı boyutlarda canlanmalar görülmüştür. Doğu bloğu ülkelerinde ve özellikle Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'nde yaşanan dağılma, Çarlık Rusya'sında öteden beri gelen idari rejimin ortadan kalkmasına ve var olan sistemin bir anda yıkılmasına neden olmuştur. Bunların yerine kurulan yeni sistemler de ülke insanların yurtdışına açılarak dış dünyayı tanımalarına izin vermiş ve uzun

yıllar kapalı bir ekonomi içerisinde yaşayan ülke insanları farklı ülkelere giderek farklı ekonomik ilişkiler içerisine girmişlerdir²⁹⁵.

Türkiye’de, ilk başlarda yolcu beraberinde götürülen küçük mallar şeklinde başlayan alışverişler, yerini zamanla büyük çaplı ticari işlemlere bırakmıştır. Bu mahiyetteki alışverişler ve ticari işlemler günümüzün talep açısından fakir olan ekonomik ortamında talebin artmasını sağlamakta, böylece turistlerce tercih edilen sektörler itibariyle ülkeye döviz girişini arttırmaktadır. Halen bu şekilde yurtdışından gelinerek, ülkemizde yapılan harcamalar neticesinde edinilen az ya da çok miktarda ürün yurtdışına çıkarılabilmektedir. Bu ürünler ülkemizde tüketilmediklerinden veya tüketilmeyeceklerinden destinasyon ilkesi gereği bir nevi ihracatmış gibi düşünülerek, gerek ülkemizde ödenen vergilerin sonradan ilgililerine iadesi, gerekse en başta, satış yapılırken hiç vergi alınmaması şeklinde gerçekleştirilen iki yolla bu mahiyetteki satışlara istisna uygulanması yoluna gidilmiştir²⁹⁶.

Genel olarak ‘Türkiye’de ikamet etmeyenlere yapılan mal teslimlerinde KDV istisnası’ olarak adlandırılabilen bu sistemde küçük meblağlarla gerçekleşen alımlar yolcu beraberisi eşya istisnası kapsamında değerlendirilirken, büyük çaplı olanlar yani bir yolcunun beraberinde götüreceği ve kendi ihtiyaçlarını karşılayacağı mallardan daha fazla miktarda olanlar bavul ticareti olarak adlandırılmaktadır. Bu istisna türleri ve bu türlere ilişkin iade düzenlemeleri aşağıda kısaca açıklanacaktır.

2.4.1. Yolcu Beraberisi Eşya İhracı İstisnası

KDVK’nın 11’inci maddesiyle getirilen bir başka istisna düzenlemesi de Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi ile ilgilidir. Madde hükmüne göre; söz konusu teslim anında KDV tahsil edilecek, ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen KDV iade olunacaktır. Perakende ihracat olarak da adlandırılan Türkiye’de ikamet etmeyen kişilerin yurt içinde satın aldıkları eşyaları yurt dışına çıkarmaları işlemleri, İhracat Rejimi Kararı’na dayalı olarak Dış Ticaret Müsteşarlığı’nca yayımlanan İhracat: 2006/5 sayılı Bedelsiz İhracat Tebliği kapsamında değerlendirilmektedir. Sözü edilen Tebliğ’e göre, yurt dışında yerleşik

²⁹⁵Doğan Şen, “Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası”, archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/40MaliCozum/10-40DoganSen.doc, 21.01.2010.

²⁹⁶Tokaç, a.g.e., s.49

tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek eşya ve taşıtlar bedelsiz olarak ihraç edilebilecek mallar arasında sayılmıştır²⁹⁷.

2.4.1.1. İstisnanın Uygulanma Şartları

KDVK'nın ihracat istisnası başlıklı 11'inci maddesinde düzenlenen Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların Türkiye'den satın alarak beraberinde yurtdışına götürecekleri eşyalara ödedikleri bedelin içindeki KDV'nin istisna kapsamına alınması uygulaması aynı kanunun 43 Seri No'lu Genel Tebliği²⁹⁸ ile açıklanmıştır. Halen uygulamada olan bu tebliğe ilaveten 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle²⁹⁹ de, ilgililere yeni bir uygulama olarak bu mahiyetteki satışlara istisna uygulanması açısından seçimsel bir hak sunmuştur. Aşağıda bu tebliğler çerçevesinde yapılacak istisna uygulamasının şartları açıklanmaya çalışılmıştır.

2.4.1.2. İstisnadan Faydalanabilecek Olanlar

Bu istisna hükmünden kimlerin faydalanabileceği 43 seri no'lu KDV Genel Tebliğinde ayrı bir başlık altında belirtilmiştir. Buna göre Türk uyruklular prensip olarak faydalanamamakta, yabancı uyruklular ise yine prensip olarak uygulamadan faydalanabilmektedirler³⁰⁰. Ancak burada ayırt edici kıstas, bu kimselerin yurtdışında ikamet etmeleridir. Türk Uyruklu olan kimseler, adı geçen Genel Tebliğdeki ifadesi ile TC tabiiyetinde bulunan gerçek kişiler, yurtdışında ikamet ettiklerini o ülke resmi makamlarından aldıkları ikamet tezkeresi veya bu mahiyetteki bir belge ile kanıtlamaları kaydıyla istisnadan faydalanabileceklerdir. Yine TC tabiiyetinde olmadıkları halde kendilerine Türkiye'de geçici veya daimi ikamet tezkeresi verilmiş yabancı uyrukluların da adı geçen Tebliğe göre istisna hükümlerinden faydalanması mümkün değildir.

İstisna uygulamasının devamlı surette ikamet edilen yere bağlı olarak belirlenmesi, kanun koyucunun istisnayı sadece turistlere yönelik olarak düzenlediğinin işaretidir. Bu durum ise yabancıların ya da turist konumunda

²⁹⁷Ozan Çimen, "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan KDV İstisnası Yolcu Beraberinde Eşya İhracı 10.10.2006", <http://www.pozitifsmmm.com/Yazi/309.aspx>, 06.02.2010.

²⁹⁸28.07.1994 Tarih ve 22004 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁹⁹01.03.1997 Tarih ve 22920 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁰⁰Yani sadece gerçek kişiler istisnadan yararlanabiliyorlar, tüzel kişiler turist sayılmadıkları uyrukları bulunmadığından istisnadan da faydalanmaları mümkün değildir.

olanların ülkemizde yaptıkları harcamalar nedeniyle katlandıkları yükü en aza indirmeyi, bu sayede de ülkemize olan turistik taleplerin arttırılmasının hedeflendiği düşünülebilir. İstisna uygulamasından Türkiye’de ikamet etmeyen yolcular yararlanmakla birlikte bunların, satın aldıkları malları belli bir süre içerisinde yurtdışına götürmelerinin gereği de unutulmamalıdır³⁰¹.

2.4.1.3. İstisna Kapsamında Satış Yapabilecek Satıcılar

Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların yapmış oldukları alışverişlere ilişkin KDV istisnasından faydalanabilmeleri için yapılan teslimin KDV’ye tabi olması gerekmektedir. Bir başka deyişle, kendinden mal satın alınan kimse gerçek usulde KDV mükellefi olmalıdır. Ancak satıcıların gerçek usulde KDV mükellefi olmaları tek başına yine yeterli değildir. Bunların da vergi dairelerinden "izin belgesi" almış olması gerekmektedir³⁰². 43 Seri No’lu KDV Genel Tebliğine göre izin belgesi bulunmayan Gerçek Usulde KDV mükellefleri ile KDV mükellefi olmayan satıcılar ve götürü usulde KDV mükellefi olanlardan³⁰³ alınan mallar için istisna uygulanması söz konusu değildir.

İstisna kapsamında satış yapılabilme adına alınması gereken izin belgesi için 43 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde; satıcıların kendi vergi dairelerine bir dilekçe ile başvurmalarının yeterli olduğu belirtilmekte iken 61 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde³⁰⁴ bu satıcıların haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı

³⁰¹Mustafa Gürhan Acar ve L. Çetin Çalı, “Yolcu Beraberinde Veya Bavul Ticareti Kapsamında İhracat İstisnası 11/B” *Vergi Dünyası*, Ocak 2008, S. 317 <http://www.gimder.org.tr/default.asp?makale=102>, 09.02.2010.

³⁰²43 Seri No’lu KDV Genel Tebliği A-2 Bölümü.

³⁰³Katma değer vergisinde ‘Götürü Usulde Vergilendirme’ KDVK’nın 38. maddesine göre yıllık bazda ve kanunen belirlenen oranlar çerçevesinde Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbabı için uygulanmaktaydı. Bu uygulamaya 29.07.1998 Tarih ve 23417 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 4369 Sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihi itibariyle son verilmiş olup, Götürü Usulde vergilendirilen tüm mükellefler 01.01.1999 tarihi itibariyle Basit Usule Vergilendirme kapsamına alınmışlardır. Bu kapsamda, satışlarını ve alışlarını tıpkı gerçek usuldeki mükellefler gibi belgelendiren basit usul mükellefleri, söz konusu belgelere göre, genelde bağlı oldukları meslek odalarınca, üçer aylık dönemler halinde düzenlenen Basit usul mükelleflerinin KDV karşısındaki durumu 06.12.1998 Tarih ve 23545 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 215 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinin ‘4’ ve ‘4.2’ başlıklarında açıklanmıştır. KDV Beyannamelerini vermekteydiler. Ancak 4842 Sayılı Kanunun 23. maddesiyle KDV’nin 17’inci maddesinin Diğer İstisnalar başlıklı 4.fikrasının ‘a’ bendi 01.07.2003 tarihinden itibaren değiştirilmiş ve Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaflara yapılanların yanında basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetlerde KDV açısından istisna kapsamına alınmıştır. Böylelikle Basit Usulde vergilendirilen mükelleflerin, Temmuz 2003 tarihinden itibaren satışlarından KDV tahsil etme yükümlülükleri kalmamıştır.

Bu itibarla götürü usulün yerine gelmiş olan ve ‘Gerçek Usulde KDV’ olmayan Basit Usulde vergilendirme kapsamındaki kimselerin KDV mükellefiyetlerinin mevcut olduğu Ocak 1999 döneminden Haziran 2003 döneminin sonuna kadar, KDVK’nın 11’inci maddesinin 1’inci fıkrasının ‘b’ bendi kapsamındaki Türkiye’de ikamet etmeyen kimselere mal satışlarının KDV’den istisna olması kanaatimce mümkün değildir.

³⁰⁴01.03.1997 Tarih, 22920 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

belge (SMİYB) düzenlediği veya bilerek kullandığı konusunda rapor yazılmış olmaması şartı da getirilmiş ve bu şartları taşıyan mükelleflerin yapacakları başvuruların vergi dairesince değerlendirilerek, durumu uygun görülenlere, ‘İstisna Belgesi’ verileceği belirtilmiştir.

İstisna belgesi ile ilgili olarak belirtilmesi gereken bir başka husus da, yetki belgesi sahibi aracı firma³⁰⁵ ile sözleşme yapan satıcıların vergi dairelerinden izin belgesi alma zorunluluğunun 96 Seri No’lu KDV Genel Tebliği³⁰⁶ ile kaldırılmış olduğudur. Aracı firmalarla anlaşılan satıcıların, Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yaptıkları satışlarının istisna kapsamında olabilmeleri için şekli ve içeriği söz konusu tebliğ de belirlenen ve bu durumlarını belirtir levhayı işletmelerinin görünür bir yerine asmaları gerekmektedir³⁰⁷.

2.4.1.4. İstisna Kapsamına Giren Mallar

Yolcu beraberli eşya ihracına ilişkin istisna düzenlemelerinin yapıldığı 43 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde mal cinsine göre bir ayırım yapmamış her türlü mal, istisna kapsamına alınmıştır. Bununla birlikte 71 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde³⁰⁸ 43 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile usul ve esasları belirlenen yolcu beraberli eşya istisnası uygulamasından kişisel tüketime konu olabilecek miktardaki malların yararlanılabileceği ve 1 Aralık 1998 tarihinden itibaren kişisel tüketim miktarını aşan mallar için bu istisnanın uygulanmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir. Kişisel tüketimin sınırı olarak da turistin kendi ihtiyaçları ve hediyelik olarak aldığı bir takım eşyaların girdiği düşünülebilir. Ancak satıcının, turistin kendisinden aldığı malların, kişisel ihtiyaçlarını karşılayacak mallar olduğunu ve işlemlerin ticari bir amaç taşımadığına dikkat etmesi gerekir. Aksi takdirde fazlaca satılan mallar için yolcu beraberli eşya ihracı istisnasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır³⁰⁹.

³⁰⁵43 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinin 7’inci maddesinin ‘e’ fıkrasında; iadenin, Maliye Bakanlığında "Yetki Belgesi" almış aracı firmaların organizasyonu altında yapılması da mümkün kılınmış olup, konu ile ilgili ayrıntılı açıklama tezin ilerleyen kısmında ‘Alıcıya Yapılan İade Esasları’ başlığı altında ayrıca yapılacaktır.

³⁰⁶18.11.2005 Tarih, 25997 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁰⁷Haluk Erolgil, “Yolcu Beraberli Mal İhracı Nedeniyle İade Edilecek Katma Değer Vergisinde Usul ve Esaslar”, <http://myfile.blogcu.com/yolcu-beraberinde-mal-ihraci-kdv-iadesi/4756930>, 09.02.2010.

³⁰⁸13.11.1998 Tarih, 23522 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁰⁹Tokaç,a.g.e., s.54.

Söz konusu genel tebliğle getirilen bir diğer sınırlama ise 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliği kapsamında yapılan teslimlerin bedeline ilişkindir günümüzde³¹⁰ bu alt sınır 100.-TL olarak uygulanmaktadır yükseltilmesidir. Bir başka deyişle; alıcının istisna kapsamında satış yapabilen satıcılardan aldığı malların faturada gösterilen vergisiz bedelleri toplamının 100.-TL'nin üstünde olması halinde istisna uygulanabilmesi söz konusu olacaktır. Bu toplama, aynı faturada yer alan birden fazla mal çeşidi dâhildir³¹¹.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alacağı hizmetler, mahiyetleri gereği alındıkları yerde tüketilmekle birlikte hizmeti satın alan yolcular Türkiye'de bulduklarından hizmet de Türkiye'de gerçekleşmektedir. Bu nedenle Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan hizmet ifalarında 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliği gereğince istisna uygulanması söz konusu değildir.

2.4.1.5. İstisna Kapsamındaki Satışlarda Fatura Düzeni

Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılan mal teslimlerinde fatura düzeni öncelikle 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Buna göre mal teslimine ilişkin olarak düzenlenecek faturada satıcılar;

- Alıcının pasaport nev'i ve numarasını, Türk uyruklular için ayrıca yabancı ülkede ikamet ettiklerini gösteren belgenin tarih ve numarasını, .
- Varsa alıcının banka şubesi ve hesap numarasını, .
- Satıcının bu iadeler için hesap açtırmış olması halinde banka şubesi ve hesap numarasını, yazacaklardır.

1 asıl 3 örnek olmak üzere 4 nüsha olarak düzenlenecek faturanın ilk 3 nüshası alıcıya verilecektir. Genelde faturalar iki nüshalı olduğundan 4 nüshalı faturalar bastırılıncaya kadar ikinci ve üçüncü nüshalar fotokopi olarak verilebilecek, ancak bu fotokopilerin satıcı tarafından kaşe ve imza tatbiki suretiyle onaylanmış olmasına dikkat edilecektir³¹². Aynı tebliğde, satıcının, iadeyi gümrükteki banka

³¹⁰43 Seri No'lu KDV Genel Tebliği kapsamında yapılan teslimlerde halen 50.000.000.-TL olarak uygulanmakta olan alt sınır, 87 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle 100.000.000.-TL'ye 92 Seri No'lu KDV Genel Tebliği³¹⁰ gereğince de YTL'ye geçiş işlemleri çerçevesinde 100.-YTL'ye yükseltilmiştir.

³¹¹M. Bülent Aydın, "Yolcu Beraberi Eşya Ticareti ve Bavul Ticareti " *Maliye ve Sigorta Yorumları*, 01 Temmuz 2002 sayısı, www.ecovis.com.tr/yeni/icerik/ZEg8e6z7IN8dv33WdDQnPNS7ij428Y.pdf, 18.02.2010.

³¹²43 Seri No'lu KDV Genel Tebliği 'A' Bölümü 5'inci Başlığı.

şubesinde yapmak istemesi halinde, fatura ile beraber alıcıya bir çek vermesi gerektiği ve bu çekte; ilgili faturanın tarih ve numarasıyla, faturada gösterilen KDV tutarının Türk Lirası (TL) miktarının yazılacağı belirtilmiştir. Çekin, gümrükteki banka şubesine ibraz edildiğinde TL tutarının, 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle, bu tebliğin yayımlandığı tarihte yürürlükte olan para birimlerinden ABD Doları veya Alman Markı³¹³ cinsinden alıcıya nakden ödenmesi gerektiği düzenlenmişken, 51 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin³¹⁴ I kısmının 'F' bendinin 2'nci paragrafında konunun yeniden değerlendirilmesi sonucunda, alıcının kabul etmesi halinde iadenin Türk Lirası cinsinden yapılmasının da uygun görüldüğü belirtilmiştir. Ancak ilk tebliğle getirilen çekin üzerinde yazan ve çekin Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan KDV iadesi işlemi dışındaki işlemlerde kullanılmayacağı ve ciro edilemeyeceğine ilişkin şerhler bulunması zorunluluğu devam etmektedir.

Fatura ve çekin ayrı ayrı düzenlenebilmesinin yanı sıra yetki belgesi almış aracı firmayla sözleşmesi bulunan izin belgeli satıcılardan isteyenlerin, belli şartlar altında tek bir belge olarak fatura/çek ibareli belgeyi düzenlemelerine 51 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile imkan tanınmıştır. Yine bu tebliğe göre Fatura/Çek'te; hem yetki belgeli aracı firmanın hem müşterinin hem de sözleşmeli satıcının adı-soyadı veya ticaret unvanı ile adresinin yanı sıra faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası ve satışa konu olan malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarına ilişkin bilgilerin bulunması zorunludur. Bu belge aracı firma tarafından yurtdışında bastırılabilir ve sadece asıllarında olması yeterli olmak üzere aracı firmanın faaliyette bulunduğu il sınırları içindeki anlaşmalı matbaalardan biri tarafından basılacak Maliye Bakanlığının özel işaretinin (amblem) bulunacaktır. Bu uygulamada dikkat edilmesi gereken husus, fatura/çek'in yalnızca yetki belgeli aracı firmaların sözleşme yaptıkları izin belgeli satıcılar tarafından kullanılabilirliğidir.

³¹³Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü'nün *Euro'ya Geçiş Sorular Ve Cevaplar* adıyla yayımladığı kitapçığa göre; Euro, 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren kaydi para olarak hesaben, 1 Ocak 2002 tarihinden itibaren de efektif olarak kullanılmaya başlanacaktır. Avrupa'daki Ekonomik ve Parasal Birlik EMU'ya ilk aşamada katılacak üye ülkelerde ortak para birimi olarak kullanılacak olan Euro; Alman markı, Fransız fransı, İtalyan lireti, Belçika fransı, Hollanda florini, Lüksemburg fransı, İspanyol pezetası, Portekiz esküdosu, İrlanda lirası, Avusturya şilini ve Fin markkasının yerini alacaktır. <http://www.tcmb.gov.tr/yeni/banka/emu/SORULAR5.html>, 07.04.2010.

³¹⁴10.01.1996 Tarih, 22519 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.4.1.6. İstisna Kapsamında Satış Yapanların Uyması Gereken Kurallar

Gerçek usulde KDV mükellefi olup, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapacakları satışlar için vergi dairesinden "izin belgesi" almış olan satıcıların, istisna uygulamasından yararlanabilmeleri için bu satışları gerçekleştirdikleri sırada uyması gereken kurallar 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Buna göre öncelikle satıcıların, satış yaptığı kimselerin pasaportlarını ve yabancı ülkelerde ikamet ettiklerine dair ikamet tezkeresi veya benzeri belgelerini görmeleri gerekmektedir. Bu belgeleri gören ve gerek Türk uyruklu gerek yabancı uyruklu olsun Türkiye'de ikamet etmediği anlaşılan yolculara mal teslimini gerçekleştiren satıcılar, buna ilişkin faturaları ve tercih ettikleri iade şekline göre çekleri yukarıda açıklandığı şekilde hazırlayacaklardır.

Söz konusu Tebliğe göre istisna, verginin önce tahsil edilip, malın yurt dışına çıkarılmasından sonra iade edilmesi şeklinde uygulanacaktır. Bu uygulamada satışa ilişkin KDV, istisna kapsamında olmayan bir satışı gibi, düzenlenecek faturada toplam mal bedeli üzerinden hesaplanarak gösterilecek ve peşinen alıcıdan tahsil edilecektir. Akabinde verilecek ilgili dönem beyannamesinde bu vergi genel esaslara göre beyan edilerek ödenecektir.

2.4.1.7. Alıcıların Uyması Gereken Kurallar

43 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 'A' bölümünün 5'inci maddesinde, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların Türkiye'den, kendi şahsi ihtiyaçları için satın aldıkları mallara ödedikleri KDV'nin istisna kapsamında değerlendirilerek iadeye konu olabilmesi için uymaları gereken kurallar açıklanmıştır. Buna göre; yolcular, satın aldıkları bu malları 3 ay içinde yurt dışına çıkaracaklar ve çıkış sırasında fatura nüshaları ile çek de düzenlenmişse bu çekleri, Türk gümrük kapılarında, malların gümrük görevlilerine gösterilmesi ve yurt dışına çıkarıldığı tespit edilmesinin sonrasında, görevli bulunan gümrük memurlarına onaylatılacaktır. Görevliler malların gösterilmemesi ve yurt dışına çıkarılmaması halinde faturayı ve çeki onaylamayacaklardır. Alıcılar onaylattıkları 3 fatura nüshasından ikisini onayı yapan gümrük görevlisine bırakacaklardır.

2.4.1.8. 61 Seri No’lu KDV Genel Tebliğine Göre İstisna Uygulaması

Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların ülkemizden kendi ihtiyaçlarını aşmayacak ölçüde satın alarak beraberlerinde yurtdışına çıkardıkları eşyalara ödedikleri KDV, Maliye Bakanlığınca iki yolla iadesi uygun görülmüştür. Bu iki yoldan biri 43 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile diğeri ise 61 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile çizilmiştir.

61 Seri No’lu KDV Genel Tebliğine göre mükellefler, bu kapsamda turistlere yaptıkları satışlardan peşinen KDV tahsil etmeyecekler, onaylı özel fatura ve DAB’ın kendilerine ulaştığı dönem itibariyle KDV iadelerini alabileceklerdir. Böylelikle alıcılar itibariyle istisnadan daha erken ve zahmetsiz faydalanılırken, satıcıların istisnadan faydalanması alıcıların hareketlerine bağımlı ve daha sonra gerçekleşmektedir. Bu halde gerekli belgeleri zamanında ya da hiç temin edemeyen satıcı, peşinen de vergiyi alıcısından tahsil etmemiş olduğu için tahsil edilmeyen KDV kadar zarara uğrama riski daha fazladır. İstisna Belgesine sahip satıcıların, Türkiye’de ikamet etmeyenlere yaptıkları satışlarda 43 ya da 61 Seri No’lu KDV Genel Tebliğindeki açıklamalara göre hareket etmelerinde her bir satış için ayrı ayrı seçimlik hakkı mevcuttur³¹⁵.

2.4.2. Bavul Ticareti Kapsamında Yapılan Satışlarda KDV İstisnası

Türkiye’de ikamet etmeyenlerin, Türkiye’den yapmış oldukları mal alımlarına yönelik istisna uygulamasının ikinci boyutu literatürde ‘bavul ticareti’ olarak adlandırılmaktadır. Yapılan işlemlerin bavul ticareti istisnası kapsamında olması için aranan temel kıstas, satışların döviz karşılığı yapılması ve alınan malın belli bir miktarı aşmasıdır. Ayrıca, 43 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile daha önce getirilen ve yolcu beraberliği eşya ihracı istisnasında uygulanan satış sırasında vergi tahsil edilip, sonradan belli şartları gerçekleştirilmesi koşuluyla KDV’nin iade edilmesi sisteminde yaşanan zorluklardan yola çıkarak bavul ticareti kapsamında yapılan satışlarda seçimlik hak olarak, mevcut düzenlemeye ilaveten, peşinen vergi alınmaması uygulamasına da imkan tanınmıştır³¹⁶.

³¹⁵61 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

³¹⁶Levent Gençyürek, “Bavul Ticaretinde Katma Değer Vergisi Uygulaması”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Mart 2005, s.25.

2.4.2.1. İstisnadan Yararlanabilecek Olanlar

2.4.2.1.1. Alıcılar Olarak

Bavul ticareti ile ilgili istisnanın düzenlendiği 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde, 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin A/1 bölümüne atıfta bulunularak burada tarif edilen kapsamdaki kişilere yapılan döviz mukabili satışların istisna kapsamında olabileceği belirtilmiştir. Bu itibarla Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlardan adında da belirtildiği üzere yabancı ülkede ikamet ettiğini belgeleyen hem yabancılar hem de Türk vatandaşları yararlanabileceklerdir.

2.4.2.1.2. Satıcılar Olarak

Satıcılar bavul ticareti kapsamında istisnadan yararlanabilmek için öncelikle istisna belgesi, diğer bir deyişle "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi" alacaklardır. Gerçek usulde KDV mükellefi olmakla birlikte hakkında SMİYB düzenlediği veya bilerek kullandığı konusunda rapor yazılmış olmayan ve vergi dairesine başvuran mükellefler arasından vergi dairesince durumu uygun görülenlere söz konusu istisna belgesi verilecektir³¹⁷. Ancak, satıcılara istisna belgesinin verilmesi, onların mütemadiyen bu kapsamda satış yapabilmeleri anlamına gelmemektedir. İstisna belgesinin verilmesinde aranan şartların yeterli olmadığı; sınır kapısından çok uzak bir şehirde faaliyet gösteren firmaların özel fatura ile işlem yapabildiği, boş bir işyeri sahibinin veya bir lokantacının rahatlıkla istisna belgesi alabildiğinin belirtildiği Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğünün 18.10.2002 tarih ve 23661 sayılı yazısında; bu hususların Müsteşarlıklarında görevli teftiş elemanları yanında, Bakanlığın vergi incelemeye yetkili elemanlarınca da tespit edildiği belirtilerek, konu hakkında tedbir alınması isteniliyordu.

Bu yazıyı dikkate alan Maliye Bakanlığı, konu ile ilgili olarak hazırladığı yazıda, istisna belgesine sahip satıcıların, istisna kapsamında işlem yapabilme kapasitesine sahip olup olmadığının vergi dairesince istisna belgesinin verilmesinden sonra da kontrol edilmesi ve bu mükellefler hakkında, mahallinde belirli (2-3 ayda

³¹⁷61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

bir gibi) aralıklarla yoklamalar yapılarak durum takibi sağlanması gerektiği belirtilmiştir³¹⁸.

2.4.2.2. İstisna Belgesi Olmadan Satış Yapılması Durumu

Bilindiği gibi Türkiye’de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlarda, satıcıların KDV istisnası uygulamasından faydalanabilmesi için buna ilişkin vergi dairesinden istisna belgesi alması gerekmektedir. Ancak, istisna belgesi alma hak ve koşullarına sahip olmakla birlikte, henüz istisna belgesi almamış olan mükelleflerin bu kapsamda yaptığı satışların 61 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’ne uygun bir şekilde gerçekleştiğinin bir vergi incelemesi ile tespiti halinde KDV’den istisna olacağı Maliye Bakanlığının 01.11.2002 tarih 1544 sayılı yazısında belirtilmiştir³¹⁹.

2.4.2.3. İstisna Uygulanabilmesi İçin Aranılan Şartlar

2.4.2.3.1. Fatura Düzeni

61 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile uygulama şartları ve sınırları belirlenen Türkiye’de ikamet etmeyenlere döviz karşılığında yapılan satışlara (bavul ticareti) ilişkin belge düzeni de aynı tebliğle açıklanmaktadır. Buna göre satıcılar, bu kapsamda gerçekleştirdikleri satışları söz konusu tebliğ ekinde yayınlanan ve şekil ve muhtevası Maliye Bakanlığı ile Gümrük Müsteşarlığı tarafından müştereken belirlenen “Özel Fatura” ile belgelendireceklerdir. VUK’un mükerrer 257’nci maddesiyle verilen yetki ile kullanılması uygun görülen özel fatura 5 nüsha olarak düzenlenecek, 5’nci nüsha satıcıda kalacak ilk dört nüsha ise alıcıya verilecektir. Tebliğe göre istisnanın uygulanabilmesi için, satın alınan malların satın alma tarihinden itibaren 3 ay içinde, Maliye Bakanlığının görüşü üzerine Gümrük Müsteşarlığınca belirlenecek gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılması gerekmektedir. Alıcıdaki nüshalardan 2, 3 ve 4’üncü nüshalar malın gümrükten çıkışı sırasında onaylatılacak, 2’nci ve 3’üncü nüshalar gümrükte, 4’üncü nüsha ise alıcıda

³¹⁸Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 23.01.2003 Tarih, B.07.0.GEL.0.55-5511-2125/3599 Sayılı “Dilucu Sınır Kapısının Bavul Ticareti Kapsamındaki Özel Faturaları Onaylamaya Yetkili Olmasına İlişkin Genel Yazısı”, http://www.kpmgvergi.com/tr-tr/SanalKutuphane/Mevzuat/VergiKanunlar/tvk/3065KatmaDegerVergisiKanunu/GenelYazilar/Pages/dilucu_sinir_kapisinin_3.aspx, 19.02.2010.

³¹⁹İstanbul Valiliği İl Defterdarlığı Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü, “12.11.2002 Tarih, KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.11/1-b.6126 Sayılı Mukteza”, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/6126.htm>, 19.02.2010.

kalacaktır³²⁰. Alıcı kendinde kalan onaylı nüshayı, malı gümrükten çıkardığı tarihi izleyen günden itibaren en geç 1 ay içinde satıcıya intikal ettirecektir.³²¹ Gümrükte onaylatma işi bu şekilde, alıcılar tarafından yapılabilmesinin yanı sıra, esas itibarıyla satıcılar tarafından da yapılabilecektir. Hatta malların kargo ile gönderilmesi dahi mümkündür. Kargo ile yapılan mal göndermelerinde taşıyıcı firma, birden fazla satıcıya ait özel faturaları onaylatarak ayrı ayrı satıcılarına intikal ettirebilecektir.³²²

2.4.2.3.2. Satışın Bedelinin Belli Bir Tutarı Geçmesi

61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği çerçevesinde mükelleflerin, bavul ticareti yoluyla yapılan ihracat istisnasından faydalanabilmeleri için getirilen bir başka şartta, yapılan mal satışlarının faturada gösterilen vergisiz bedelleri toplamının belli bir sınırı aşması gerekliliğidir. Günümüzde bu sınır 93 Seri No'lu KDV Genel Tebliği³²³ ile belirlenmiş olup, 600.- TL olarak uygulanmaktadır. Bir başka deyişle satılan malın KDV hariç bedelinin 600.-TL'yi geçmesi halinde istisna uygulaması söz konusu olabilecektir. Ancak bavul ticaretinde herhangi bir üst sınır belirlenmemiştir³²⁴. Ayrıca yine 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre, satılan mal bedelinin 600.- TL'lik sınırı aşıp aşmadığının tespitinde aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller de dâhil olacaktır.

2.4.2.3.3. Dövizin Banka veya Özel Finans Kurumlarına Satılması

Bavul ticareti kapsamında yapılan satışlarda istisna uygulamasından yararlanılabilmesi için satışın döviz üzerinden yapılması gerekmektedir. Satışın döviz üzerinden yapıldığının kanıtlanması için de satış bedeline ait dövizin, bankalara veya özel finans kurumlarına satılarak buna ilişkin düzenlenecek döviz alım belgesinin aslı veya belgeyi düzenleyen kurum ya da noter tarafından onaylanmış örneği, ilgili döneme ait KDV beyannamesine eklenecektir³²⁵. Döviz büfeleri olarak bilinen müesseseler ve benzeri firmalar tarafından düzenlenen döviz

³²⁰Tekin Yeminli Mali Müşavirlik, "İhracat Teslimlerine İlişkin Sorular: Bavul Ticareti Kapsamında Satış Yapmanın Şartları Nedir? KDV Beyanı Ve İadenin İstenmesi Nasıl Oluyor?", <http://www.tekinymm.com/sorucevap.htm#44>, 19.02.2010.

³²¹Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.y. http://www.kpmgvergi.com/tr-tr/SanalKutuphane/Mevzuat/VergiKanunlar/tvk/3065KatmaDegerVergisiKanunu/GenelYazilar/Pages/dilucu_sini_r_kapisinin_3.aspx, 19.02.2010.

³²²61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

³²³19.01.2005 Tarih, 25705 Seri No'lu Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

³²⁴İlhan Avcılar, "Yolcu Beraberi Eşya İhracı Nedir? Bavul Ticareti Nedir? Farkları Nelerdir. Bunlar Beynamede Nasıl Gösterilmektedir?", <http://www.pozitifsmmm.com/yolcuberaberihrac.aspx>, 18.03.2010.

³²⁵61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

alım belgeleri ise geçersizdir³²⁶. İstisna hükümlerinden yararlanılabilmesi için fiili ihracat miktarı ile DAB'daki tutarın aynı olması gerekmektedir. Bu durum, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığında satış yapan mükelleflere tecil terkin sistemi kapsamında gerçekleşen teslimler için de geçerlidir³²⁷. Bankalara ya da özel finans kurumlarına bozdurulan DAB üzerinde özel faturaya ilişkin bilgiler bulunmama ile beraber vergi dairesince yapılacak olan inceleme sonucunda bozdurulan DAB'ın, özel fatura ile ilgili olduğunun anlaşılması halinde KDV iade ve mahsup işlemlerinin yapılması mümkün olacaktır³²⁸.

2.4.2.3.4. Malların Belirlenen Gümrük Kapılarından Yurt Dışı Edilmesi

61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 3'üncü fıkrasının 'd' bölümünde satın alınan malların satın alma tarihinden itibaren 3 ay içinde Maliye Bakanlığının görüşü üzerine Gümrük Müsteşarlığınca belirlenecek gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılması ve satışa ilişkin özel faturaların bu gümrük kapılarında onaylatılması gerektiği belirtilmiştir. Gümrük Müsteşarlığı ile bu çerçevede yapılan değerlendirme sonucu yayımlanan 1997/1 Sıra No.lu KDV İç Genelgesinde istisnanın, İstanbul, İzmir, Antalya, Samsun, Trabzon, Edirne ve Artvin illerindeki bütün gümrük kapılarından çıkarılacak mallar için uygulanacağı belirtilmiştir. Daha sonra söz konusu uygulama Gümrük Müsteşarlığının talebi üzerine Kırklareli Dereköy ile Tekirdağ Çorlu gümrük kapılarından çıkarılacak mallar için de geçerli kılınmıştır. Son olarak da yetkili kılınan gümrük idareleri arasına, bavul ticareti ve bavul ticareti yapanlara ihraç kayıtlı mal satan mükelleflere ilgili ve sınırlı olmak kaydıyla, Iğdır ili ve bu ile komşu bulunan diğer illerde faaliyet gösteren mükelleflerin özel fatura kapsamında yapacakları işlemler için, Dilucu Gümrük Müdürlüğü de dâhil edilmiştir³²⁹.

³²⁶13.03.2002 Tarih, B.07.0.GEL.0.53/5373-011395Sayılı, 2002/1 KDV İç Genelgesi

³²⁷Armutlu, a.g.e., s:66

³²⁸Delen, a.g.e., s:82

³²⁹Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.y., http://www.kpmgvergi.com/tr-tr/SanalKutuphane/Mevzuat/VergiKanunlar/tvk/3065KatmaDegerVergisiKanunu/GenelYazilar/Pages/dilucu_sini_r_kapisinin_3.aspx, 19.02.2010.

2.4.2.4. İstisna Kapsamına Giren Mallar

61 Seri No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında satış yapılmasında herhangi bir mal sınırlaması söz konusu değildir. Öte yandan satın alınan hizmetin yurt dışına çıkarılması söz konusu olmadığından, hizmet ifalarına istisna uygulanamaz³³⁰.

2.4.2.5. Bavul Ticaretinde Tecil Terkin Uygulaması

Bavul ticareti kapsamında yapılan satışların fiili ihracat gibi düşünüleceği ve iadenin tıpkı fiili ihracatçı mükelleflerde olduğu gibi yüklenilen KDV üzerinden iade alınacağı yukarıda açıklanmıştı. Bu bakımdan istisna belgesi alan mükelleflere imalatçılar tarafından tıpkı fiili ihracatçılara yapıldığı gibi ihraç kayıtlı teslimlerde bulunulabilecek ve bu teslimler KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendi kapsamında değerlendirilecektir³³¹. İhraç edilmek kaydıyla bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara teslim edilen mallarla ilgili olarak imalatçının tecil terkin uygulamasından faydalanabilmesi ya da iade alabilmesi için;

- Münhasıran, 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesince onaylanmış örneğinin³³²,

- İhraç kaydıyla teslim edilen malların, teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde satışının yapılarak yurt dışına çıkarılması ve bu sırada onaylanan özel faturanın aslı veya noter ya da YMM tarafından onaylanmış örneğinin³³³ 1 ay içinde,

İhracatçı tarafından ilgili dönem KDV Beyannamesiyle birlikte ibraz edilmek üzere satıcıya ulaştırılması gerekmektedir. Aksi halde tecil edilen vergi, gecikme zammı ile birlikte tahsil edilecektir³³⁴. Ayrıca, 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde istisna belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanlar lehine doğacak KDV iade

³³⁰Gürol Ürel; "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Yapılan Satışlarda 61 Seri No'lu KDVKGT Uygulaması-Bavul Ticareti", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Mart 2006, S. 27, s. 61.

³³¹61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 5'inci maddesi.

³³²Maç, a.g.m., <http://www.vergiturk.com/ack/mmackdv11makale.htm>, 28.02.2010.

³³³Bu arada DAB'ın YMM'ler tarafından onaylanmasının mümkün olmadığı görüşünü savunanlarda vardır: ÜREL, a.g.m., s. 63.

³³⁴Oktar, a.g.e., s.55.

alacaklarının nakden iadesinin mümkün olmadığı, bu iade alacaklarının mükelleflerin ancak kendi vergi borçlarına mahsup edilebileceği de ayrıca belirtilmektedir³³⁵

³³⁵Faruk Çelik; “Katma Değer Vergisi Kanunu’nda İhracat İstisnası”, *İstanbul Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığı Araştırma ve Etüd Raporu*, İstanbul 2003, s.47.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İHRACAT İŞLEMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ İADE ESASLARI

1. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İADE YÖNTEMLERİ

1.1. İNDİRİM YOLUYLA İADE

3065 sayılı KDVK'nın vergi indirimini düzenleyen 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında "Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devir olunur ve iade edilmez" hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre, KDV'de yapısı gereği öncelikle uygulanan iade yönteminin, satıcının işi nedeniyle yaptığı alımlar sırasında ödediği KDV'nin satışları nedeniyle tahsil ettiği KDV'den indirilerek o aydaki ödenecek KDV'sini azaltması işlemidir. Bir başka deyişle mükellef ödediği KDV'sini kendi beyanından mahsup ederken dolaylı olarak iade almış olmaktadır.

1.2. SONRAKİ DÖNEMLERE DEVİR YOLUYLA İADE

KDV'den istisna olan işlemler sırasında yapılan giderlere ilişkin vergiler indirim yoluyla giderildikten sonra, tam istisna kapsamında sayılan işlemlerde iadesi de mümkündür. Ayrıca 39 Seri No'lu KDV Genel Tebliği³³⁶ ile de indirim sonrası kalan bakiyenin aynı dönem beyannamesinde sonraki döneme devir (SDD) rakamı olarak yazılabilesine olanak tanınmış olup, 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin³³⁷ 6'ncı bölümünde belirtilmesiyle uygulamanın halen geçerli olduğu anlaşılmaktadır.

İadesini 'sonraki döneme devir' olarak gösterme hakkını seçen mükellefler başkaca evrak kalabalığına gerek olmaksızın sadece istisna kapsamında işlem yaptığını tevsik eden belgeleri vergi dairesine vermeleri yeterli olacaktır³³⁸. Bununla birlikte iade hakkını sonraki döneme devir yoluyla kullanılmasında aynı istisna türü için aynı ayda tek bir tercih yapılabilecektir. Örneğin mükellef fiili ihracattan iade alıyorsa yüklendiği KDV'nin bir kısmını nakden alıp, bir kısmını ise SDD yapmayı

³³⁶12.03.1992 tarih,21169 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³³⁷18.11.2005 tarih, 25997 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³³⁸Maç, a.g.e., <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>, 01.03.2010.

tercih edemeyecektir. Bununla birlikte, farklı istisna türleri için aynı ayda hem iade hem de SDD tercihinde bulunulabilecektir³³⁹.

İade rakamını SDD yoluyla almayı tercih edecek mükelleflerin istisna kapsamındaki faaliyetlerinin yanı sıra ve daha büyük çapta ancak, istisna kapsamında olmayan faaliyetlerinin olması daha mantıklı bir durumdur. Çünkü iade almadığı meblağı, istisna olmayan ve üzerinden KDV hesaplayarak tahsil ettiği devlete ödemesi gereken KDV'den düşmek suretiyle kendine otomatikman bir finansman kaynağı bulmuş olmaktadır.

1.3. NAKDEN VE/VEYA MAHSUBEN İADE

KDVK'nın 30'uncu maddesinin 'a' bendinde vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükmün istisnası aynı kanunun 32'nci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeyle aynı kanunun 11, 13, 14 ve 15'inci maddelerinde sayılan istisnalar kapsamında yapılan teslim ve ifalar nedeniyle yüklenilen KDV'leri mükelleflerce, varsa KDV'ye tâbi satışları nedeniyle müşterilerinden tahsil edilen KDV'lerinden indirilebilmekte, indirim yoluyla giderilemeyen KDV yüklenimleri de, gerekli belgeler ibraz edilerek nakden veya mahsuben iade alınabilmektedir. Böylelikle KDV'nin mükellefe iadesinin, indirim ya da sonraki döneme devir yoluyla yapılabilmesinin yanı sıra mahsuben ya da nakden de yapılabildiği söylenebilir. Daha çok tercih edilen bu iade yöntemlerine ilişkin esaslar aşağıda ayrıntılarıyla açıklanacağından burada bu açıklamayla yetinilmiştir.

2. GENEL ESASLARA GÖRE KDV İADESİ

KDV iadeleri iki ana başlık etrafında şekillenmektedir. Bunlar genel esaslar ve özel esaslar olarak adlandırılmışlardır. Mükelleflerin genel esaslara ilişkin hükümler çerçevesinde iade alabilmeleri için sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı

³³⁹Sami Kazıcı, Halil Başağaç, "Katma Değer Vergisi İade Sistemi Ve Yeminli Mali Müşavirlerin İşlevi", *Türkiye 16. Maliye Sempozyumu*, 28-31 Mayıs, Manisa 2001, <http://www.ceterisparibus.net/maliye/vergi.htm#3>, 04.03.2010.

olarak ilgisinin bulunmaması gerekmektedir. SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade talepleri ise özel esaslara göre gerçekleştirilecektir³⁴⁰. Bu durumda ilginin doğrudan mı yoksa dolaylı mı olduğunun ayrımını yapmak zor değildir. Mükelleflerin kendileri hakkında, SMİYB kullanma ya da düzenleme fiili olduğuna ilişkin rapor varsa doğrudan ilgili sayılmaktadır. Ancak mükelleflerin kendilerinin olmamakla beraber mal veya hizmet satın aldığı kimselerin haklarında SMİYB düzenleme ya da kullanma fiilinde bulunduğu dair bir rapor mevcutsa o zaman da dolaylı ilgi söz konusudur. Her iki durumda da mükellefin KDV iadesi özel esaslar çerçevesinde gerçekleştirilecektir³⁴¹.

KDV iade işlemlerinde genel veya özel esasların geçerli olacağı istisna türleri 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtilmiştir. Buna göre, adı geçen kanunun 11'inci maddesiyle düzenlenen mal ve hizmet ihracatı ile 43 ve 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenen yolcu beraberli eşya ihracı ve bavul ticareti kapsamında yapılan teslimler ile bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara satılanlar dâhil olmak üzere ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iadesi taleplerinin değerlendirilmesi ve sonuçlandırılması bu tebliğ hükümlerine göre gerçekleştirilecektir.

2.1. NAKDEN İADE

Genel esaslara göre yapılacak olan KDV iadeleri, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade, teminat karşılığı iade ve vergi inceleme raporu ile iade olmak üzere üç ayrı başlıktan oluşmaktadır³⁴². Mevzuatta inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yapılan iadeler içinde sayılan yeminli mali müşavir raporuyla yapılan iadeler, çalışmamızda nakden iadeler içinde ayrı bir başlık altında daha ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1.1. Teminat ve İnceleme Raporu Aranmayan İadeler

Konusu hakkında, kendinden önce çıkarılan tüm tebliği bir araya getirerek mevzuatı hafifleten ve ihracatta KDV iade esaslarını ayrıntılarıyla açıklayan 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde 'Teminat ve İnceleme Raporu Aranmayan İadeler' 4

³⁴⁰Mustafa Gürhan, "Mahsuben İade Taleplerinin Sonuçlandırılması 95 No'lu Tebliğdeki Düzenlemeler", *Vergi Dünyası*, S. 290, Ekim 2005, s. 83.

³⁴¹84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

³⁴²84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

ayrı başlıkta toplanmıştır. Ancak mahsuben iadelerle, yukarıda da belirtilen yeminli mali müşavir tasdik raporuna dayalı nakden iade talepleri ayrı başlıklar altında inceleneceğinden burada ayrıca açıklanmayacaktır

İnceleme Raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecek KDV iadelerinde belli bir sınırın aşılması gerekmektedir. Daha önce Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 52'nci maddesiyle belirlenen bu sınır VUK'un 120'inci maddesine eklenen fıkra hükmü gereği Maliye Bakanlığınca belirlenmeye başlanmıştır³⁴³. Maliye Bakanlığınca çıkarılan 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile bu sınır 4.000.-YTL olarak belirlenmiş, 92 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile de güncellenerek sınırın 4.000.-TL olarak uygulanacağı açıklanmıştır. Bir başka deyişle mükelleflerin KDVK'nın 11'inci maddesi kapsamında yapılan işlemlerden kaynaklanan KDV iadeleri, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın 4.000.-TL'ye kadar vergi dairelerince gerçekleştirilebilecektir.

Maliye Bakanlığı bu limiti, vergi inceleme elemanlarının verimsiz incelemelerle vakit kaybetmelerini önlemek, incelemeleri daha etkin ve verimli hale getirmek, küçük miktarlardaki iade tutarları için hem idareyi hem de mükellefleri gereksiz zaman kaybından kurtarmak, iade sistemine daha seri bir işleyiş kazandırmak ve gereksiz bürokrasi ile kırtasiyeciliğin önüne geçmek ilkeleri göz önünde bulundurarak belirlemektedir³⁴⁴.

84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde sayılan inceleme raporu veya teminat aranmaksızın yapılacak KDV iadelerinden bir diğeri de kamuya ait kuruluşlara yapılacak iadelerdir. Bu kapsama giren idareler söz konusu genel tebliğde sayılmıştır. Buna göre sermayelerinin %51 veya daha fazlası genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, köylere, belediyelere ve bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile devlet eliyle kurulan üniversitelere, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait mükellefler bu kapsama girmektedir. Bu mükellefler sermaye ve ortak yapısı hakkında bir defaya mahsus olmak üzere ortakları olan kamu kuruluşlarından alacakları bir yazı ile bağlı oldukları vergi dairelerine bilgi verecek, bu

³⁴³Bu nedenle Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin söz konusu 52.maddesi, 06.03.2004 tarih, 25394 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin Bazı Maddelerinde Ek ve Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" in 20. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

³⁴⁴Vural, a.g.e., s.77-81.

bilgilerde daha sonra bir değişiklik olursa, değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde bildirim yapılacaktır. Kamuya ait kuruluşlara yapılacak iadelerde herhangi bir sınır olmamakla birlikte 84 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinin ‘Mahsup Talebinde Aranılan Belgeler’ kısmında yer alan belgeleri getirilmesi de iadenin yapılması için yeterli sayılmıştır.

2.1.2. Teminat Karşılığı İadeler

Kamuya ait kuruluşlar dışında kalan mükelleflerin 4.000.-TL’nin üzerinde olan ve YMM Raporu ibraz edemedikleri nakden iade talepleri teminat gösterilmesi halinde yerine getirilmektedir. Teminat karşılığı yapılan KDV iadelerinde mükelleflerce vergi dairelerine verilen teminatlar daha sonra vergi inceleme raporu ya da YMM tasdik raporuna dayanılarak zlmektedir³⁴⁵. Vergi Daireleri KDV iadelerinde alacakları teminatlarla ilgili olarak 6183 sayılı Kanunun 10’uncu maddesinde belirtilen esaslara göre hareket ederler. Alınacak teminat tutarlarının ne kadar olacağı mükelleflere göre değişiklik arz etmektedir. Sadece limitin üstündeki bir miktardan normal olarak nakit iade almak isteyen mükellefin iade alınacak vergi tutarının limiti aşan kısmının tamamı kadar teminat vermesi yeterli iken, iadelerini özel esaslara tabi olarak almak durumunda olan mükellefler yükseltilmiş oranda teminat vermek zorundadırlar. Ancak bazı mükelleflerde daha önce aldıkları iadelerle ilgili olarak güven oluşturmuş olmaları nedeni ile indirimli teminat uygulaması kapsamında, iade edilecek verginin limiti aşan kısmının %8 veya % 4’ oranında teminat göstermek suretiyle iadelerini alabilmektedirler. Ayrıca bilindiği üzere kamu kurum ve kuruluşlarının KDV iadesi alabilmeleri için herhangi bir teminat göstermelerine gerek yoktur³⁴⁶.

2.1.2.1. Normal Teminat Uygulaması.

Normal teminat uygulaması kapsamındaki mükellefler, talep ettikleri iade miktarının yukarıda belirtilen ve 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin I bölümünün ‘1.2.’ başlığındaki açıklamalarda hüküm altına alınmış olan limiti aşan kısmının tamamı için teminat verirler. Yukarıda da belirtildiği üzere halen bu limit 4.000.-TL olarak uygulanmaktadır. Söz konusu Tebliğe göre indirimli ve yükseltilmiş teminat

³⁴⁵Mehmet Sait Tezel; ‘‘Genel Esaslar erevesinde KDV İadesi’’ <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mehmetsait/001/>, 07.03.2010.

³⁴⁶Vural, a.g.e., s.94.

uygulanmasına tabi olmayan tüm mükellefler normal teminat uygulamasına tabidir. Örneğin 18.500.-TL verginin iadesinin istendiği durumda bu meblağın 4.000.-TL'yi aşan yani 14.500.-TL'lik kısmı için kesin ve süresiz teminat mektubu veya 6183 sayılı kanunun 10'uncu maddesinde yazılı olan ve teminat olarak kabul edilebilecek değerlerin verilmesi halinde istenen iadenin tamamı vergi dairesince yapılabilecektir³⁴⁷.

2.1.2.2. İndirimli Teminat Uygulaması

İndirimli teminat uygulaması ile ilgili düzenlemeler 28, 29, 35, 46, 62 ve 70 ve 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile yapılmıştır. Bu uygulamada teminat, 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin I bölümünün '1.2.' başlığında belirlenen 4.000.-TL'lik sınırı aşan ve nakit olarak iadesi talep edilen kısmın % 4'ü veya % 8'i olarak verilecektir³⁴⁸.

2.1.2.2.1. Teminat Oranı % 4 Olarak Uygulanacak Mükellefler

% 4 oranındaki indirimli teminat uygulaması yalnızca dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret sermaye şirketleri için uygulanabilecektir. Bunun için mükelleflerin³⁴⁹;

- Son 5 yıl içinde (5 yıldan daha az bir geçmişi olan firmalarda faaliyete geçtikten bu yana) tahakkuk etmiş olan gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV'leri ödemiş olmaları (Vergilerin tecil edilmiş olması şartın ihlali sayılmayacaktır),

- KDV iadesi amacıyla yapılan incelemeler sonunda SMİYB düzenlediği veya kullandığı konusunda haklarında rapor yazılmamış olması (Bu rapor uyarınca yapılan tarhiyata ait vergi, ceza, zam ve faizler ödenirse bu şart aranılmayacaktır),

- Birbirini izleyen son 5 vergilendirme döneminde haklarında olumlu rapor yazılmış olması (Olumlu inceleme raporundan kasıt, iadesi istenen KDV'nin aynen veya en az %90'ının iadesinin öngörülmesi; birbirini izleyen 5 vergilendirme döneminden kasıt da, iade hakkı doğuran işlemlerin yapıldığı birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasında herhangi bir dönemde iade hakkı doğuran işlem

³⁴⁷Yılmaz Özbalcı, *Katma Değer Vergisi Kanunları Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara 2003, s. 357

³⁴⁸Özbalcı, a.g.e., s.357

³⁴⁹Çelik a.g.e., s.192

bulunmadığı takdirde bu dönemler, birbirini izleyen 5 dönemin hesabında dikkate alınmayacaktır)

Bu şartların dışında konu ile ilgili olarak 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile getirilen diğer düzenlemeler de şöyledir:

Birbirini izleyen son 5 döneme ait olumlu raporlardan bir kısmının vergi inceleme elemanları, bir kısmının ise yeminli mali müşavir (YMM) tarafından düzenlenmiş olması halinde de bu şartın gerçekleşmiş sayılacaktır. Ancak 5 olumlu rapor şartını kısmen veya tamamen YMM'lerce düzenlenen raporlarla yerine getiren mükelleflerin indirimli teminattan yararlanabilmeleri için, iade talebinde buldukları dönem için de ilgili YMM ile tam tasdik sözleşmesi yapmış olmaları gerekmektedir. Tam tasdik sözleşmesi kapsamında bulunmayan bir döneme ilişkin iade talebi ise normal teminat karşılığı, teminat verilmemişse YMM tasdik raporu veya inceleme raporuna istinaden yerine getirilir.

Son olumlu rapor vergi dairesine intikal ettikten sonra (diğer şartlar da gerçekleşmişse) raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonraki iade talepleri için indirimli teminat uygulamasına başlanır. Raporun ait olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemler için verilen teminatların bu bölüme göre verilmesi gereken kısmını aşan miktarı iade edilir.

Otomotiv sektöründe faaliyet gösteren DTSS'lerinden bu bölümde sayılan diğer şartları taşıyan imalatçıların, 1318 sayılı Finansman Kanununda yer alan tarifelerdeki taşıtların ihracatından kaynaklanan iade taleplerinde 5 olumlu rapor şartı aranmaz.

İndirimli teminat uygulamasından yararlanan DTSS'leri dışındaki mükelleflerin, indirimli teminat karşılığı iadeyi nakden tahsil etmelerinden itibaren 6 ay içinde YMM tasdik raporunun ibrazı zorunludur. 6 ay içinde YMM raporu ibraz edilmemesi durumunda, mükelleflerden indirimli teminatlarını % 100'e tamamlamaları istenir³⁵⁰.

³⁵⁰Fatma Pamukçu ve Nevzat Pamukçu. "84 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği İle Yapılan Düzenlemeler", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/15-%2057%20FATMA%20-%20NEVZAT%20PAMUK%C3%87U%20.doc>, 23.03.2010.

2.1.2.2.2. Teminat Oranı % 8 Olarak Uygulanacak Mükellefler

İncelemesiz ve teminatsız iade sınırı olan 4.000.-TL'yi aşan nakit iade taleplerinde aşan kısmın %8'i oranında teminat verme durumunda olan mükellefler, imalatçılar, ihracatçılar ve özel finans kurumları olmak üzere ayrı başlıklarda incelenebilir. Ancak her üç başlıkta da aranan ortak özellik, %4 teminat oranına tabi olan mükelleflerde aranan özelliklerdir. Bunlara ilaveten, özel finans kurumu dışındaki mükelleflerin %8 teminat oranına göre nakit iade alabilmeleri için taşıması gereken diğer özellikler aşağıda imalatçılar ve imalatçı ihracatçılar açısından ayrı, diğer ihracatçılar için ayrı olarak belirtilmektedir³⁵¹:

2.1.2.2.2.1. İmalatçı-İhracatçılarda Aranılan Özellikler

İmalatçılar ve imalatçı ihracatçıların. %8 teminat oranına göre nakit iade alabilmeleri için %4 teminat oranına tabi olan mükelleflerde aranan özelliklere ilaveten aranan diğer özelliklerden ilki sanayi siciline kayıtlı olmalarıdır. Sonrasında ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 80.000.-TL'yi aşmalıdır. Söz konusu amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ve bunların üzerinden ayrılan amortismanların VUK'un 189'uncu maddesinde belirtildiği şekilde 'özel bir amortisman defteri' veya 'envanter defteri'nde açıkça gösterilmiş olması zorunludur³⁵². Bunların dışındaki mükellefler, 'Kapasite Tespit Raporu'na sahip olmalıdırlar. Bu raporda; işletmenin sahip olduğu amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) ve bu kıymetlerin kayıtlı olduğu defterlerin noter onayları ve numaraları ile kaç yıldır amortismanına tabi tutuldukları açıkça belirtilmelidir. Raporda bu hususların yer almaması halinde, mükellefin üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olup olmadığı ve amortisman ile ilgili hususlar; diğer iade işlemlerine benzer şekilde olduğu gibi vergi inceleme elemanlarınca veya bir vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşturulacak yoklama grubu tarafından düzenlenecek bir tutanakla tespit edilmesi halinde indirimli teminat uygulamasından faydalanması mümkün olacaktır. Ayrıca bu mükelleflerin %8 oranında teminat uygulamasına tabi olabilmeleri için yalnızca

³⁵¹84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

³⁵²84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

imalat işinde çalışan 20 veya daha fazla işçiye sahip olmaları gerekmektedir. İşçi sayısının tespitinde mevsimlik dalgalanmaların olduğu durumda hesap dönemi ortalaması esas alınacaktır³⁵³.

2.1.2.2.2. Diğer İhracatçılarda Aranılan Özellikler

%4 teminat oranına tabi olan mükelleflerden aranan özelliklere sahip olan diğer ihracatçıların son üç takvim yılı itibarıyla ihracatları her bir yıl için 5.000.000.- ABD Dolarını veya son beş takvim yılı itibarıyla ihracatları her bir yıl için 1.000.000.- ABD Dolarını, geçmesi halinde bu ihracat tutarını gerçekleştirdikleri son yılı izleyen takvim yılı başından itibaren nakit olarak talep ettikleri iade miktarının 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin I bölümünün '1.2.' başlığındaki açıklamalarda belirlenen ve halen 4.000.-TL olarak uygulanan sınırı aşan kısmının % 8'i kadar teminat vererek nakit iade alabilmeleri mümkündür³⁵⁴.

2.1.2.3. Teminat Oranlarının Değiştirilmesi

İndirimli, yükseltilmiş ve normal teminat oranı olmak üzere mükelleflerin durumuna göre uygulanan teminat oranları yayımlanacak yeni mevzuata ilişkin hükümler ve düzenlemelerle değiştirilebilir. Bu halde aksi belirtilmedikçe daha önce verilen teminatların yeni ilan edilen orana göre değiştirilmesi halinde iade işlemlerine yine devam edilmesi gerekecektir³⁵⁵.

2.1.2.4. Yükseltilmiş Teminat Uygulaması

Haklarında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme ya da kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflere yükseltilmiş teminat oranı uygulanmaktadır³⁵⁶. Bu mükelleflerden hakkında SMİYB düzenlediği yönünde rapor bulunanların, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri 4 kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal

³⁵³84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, '2.1.2.2.2.' Başlığı.

³⁵⁴84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, '2.1.2.2.2.' Başlığı.

³⁵⁵84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, '2.1.2.3.' Başlığı.

³⁵⁶84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, '2.1.2.4.' Başlığı.

ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da vergi inceleme raporu ile çözülür³⁵⁷.

SMİYB düzenlediği vergi inceleme raporlarıyla tespit edilen mükelleflerin, ilgili dönemler için göstermiş oldukları teminatlarının VUK hükümlerine göre tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar ile hesaplanacak gecikme faizini karşılamaması halinde, bu alacakların tahsili için 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gerekli tedbirler derhal alınır. Ancak mükelleflerin SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri ya da tamamına teminat göstermeleri halinde raporun vergi dairesine intikalinden sonraki nakden ve mahsuben iade talepleri, indirimli teminat uygulamasından yararlananlarda %100, diğerlerinde %200 teminat karşılığında yerine getirilir³⁵⁸.

2.1.2.5. Teminat Mektuplarının İadesi

84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre, normal veya indirimli teminat uygulaması kapsamında verilen teminat mektupları inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna istinaden iade edilecektir. İlgili vergi dairesince iade edilecek teminat mektuplarının uygun bir yerine; ‘‘KDV iadesi dolayısıyla anılan bu teminat mektubunun vergi dairemizde olan işlemi sona ermiştir’’ şerhi düşülerek, tarih yazılmak ve mühür tatbiki suretiyle imzalanacaktır. Bu şerhi gören bankaların, vergi dairesinden bir teyit almaksızın gerekli işlemi yapmaları mümkün bulunmaktadır³⁵⁹.

2.1.3. Vergi İnceleme Raporu İle Yapılan İadeler

İhracat istisnası uygulamasından doğan KDV iadeleri aşağıda belirtilen hallerde Maliye Bakanlığı'nın vergi incelemeye yetkili elemanları olan Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri ve bunların yardımcıları ile ilin en büyük malmemuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından³⁶⁰ düzenlenecek inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir³⁶¹. Buna göre mükelleflerin, iadelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri, iadesini talep ettikleri KDV'nin halen 4.000.-TL olarak uygulanan

³⁵⁷84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, '2.1.1.' Başlığı.

³⁵⁸84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, '2.1.1.' Başlığı.

³⁵⁹Fethi Aygün; ‘‘Teminat Karşılığında Katma Değer Vergisinin İadesine İlişkin Düzenlemeler’’, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ekim 2006, S. 217, s. 14.

³⁶⁰VUK, md. 135.

³⁶¹Oktar, a.g.e., s.99.

incelemesiz ve teminatsız iade sınırını aştığı hallerde; (teminat göstermek veya ‘YMM KDV İadesi Tasdik Raporu’ ibraz etmeleri gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri ve vergi inceleme raporu ile iadesi öngörülen durumlarının bulunması hallerinde, iade talepleri Maliye Bakanlığının yukarıda belirtilen vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen inceleme raporları sonucuna göre yerine getirilecektir.

84 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere mükellefler vergi incelemesi yoluyla iade taleplerini bir dilekçe ile yapmaları esastır. Ayrıca inceleme başlamadan önce talepten vazgeçilerek teminat karşılığı veya YMM tasdik raporu ibrazı ile iade talep edilmesi de mümkündür. İnceleme başladıktan sonra talepte bulunulması halinde ise, bu talep inceleme elemanının genel esaslara göre iade yapılmasına engel bir görüşünün bulunmaması halinde yerine getirilebilecektir.

2.1.4. Yeminli Mali Müşavir Raporuyla Yapılan İadeler

Maliye Bakanlığı, mükelleflerin teminat bulma konusunda yasadıkları sıkıntıları gidermek ve idarenin inceleme yükünü de azaltmak için KDV iadelerinin teminat gösterilmeden YMM’ler tarafından düzenlenen KDV iadesi tasdik raporu ile alınması imkânı da getirmiştir. Bu uygulamaya tutarı vergilendirme dönemleri itibariyle belli bir üst limiti asmayan, ihracat istisnası ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan iadelerde başlanmıştır. Zamanla hem YMM KDV iadesi tasdik raporu ile iade işlemleri genişletilmiş, hem de tam tasdik kapsamındaki mükellefler için uygulanan üst limit uygulaması kaldırılmıştır³⁶².

Nitekim 84 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde incelemesiz ve teminatsız iade sınırının üstünde ancak Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğleriyle belirlenen limitin altındaki tutarlarda KDV iadelerinin YMM Raporuna göre yerine getirileceği belirtilirken, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesini tasdik ettiren tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde (bavul ticareti ve yolcu beraberliği eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre) miktara

³⁶²Vural, a.g.e., s.140.

bakılmaksızın, herhangi bir üst sınır aranılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılmasına imkân vermiştir³⁶³.

Hakkında gerçek dışı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor veya tespit bulunanların ve bunların ortak olduğu şirketler ile ortaklarının YMM raporu ile iade almaları mümkün değildir. Ancak, rapor uyarınca tarh edilen vergi ile kesilen ceza, zam ve faizlerin ödenmesi ya da olumları raporların vergi dairesine ulaşması üzerine normal uygulamaya dönenler için YMM raporuyla iade alınabilecektir³⁶⁴.

Konu ile ilgili olarak 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar şöyledir:

YMM tasdik raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe iade yapılmaz. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar, teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir.

Mükelleflerin iade tutarını kısmen mahsup, kısmen YMM tasdik raporu ile nakden almak istemeleri halinde, iade için istenen belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla öncelikle muaccel hale gelen vergi borçlarının tamamı mahsup edilir. Kalan kısım YMM tasdik raporu ile nakden iade edilebilir. Bu uygulamada nakden iade edilecek tutara ilişkin olarak tam tasdik sözleşmesi ile ilgili sınır dikkate alınır.

Bir vergilendirme döneminde iade hakkı doğuran işlemlerin arasında, bavul ticareti, yolcu beraberli eşya ve gümrük beyannameli ihracatın birlikte bulunması halinde her bir işlem için geçerli limitler ayrı ayrı dikkate alınarak iade yapılır.

2.1.4.1. Yeminli Mali Müşavir KDV İade Raporunda Bulunması Gerekenler

YMM'ler KDV iadesi tasdik raporu hazırlarken belli başlı hususlara dikkat ederler ve incelerler. İnceledikleri belgeleri ise imzalamak ve mühürlerini tatbik etmek suretiyle raporlarına dâhil ederler. YMM'ler öncelikle mükelleflerin iadelerini talep ettikleri miktardaki satışları gerçekleştirebileceklerine, üretebilecek ya da muhafaza edip satabileceklerine dair hazırlanan Kapasite Tespit Raporunu inceleyecekler; eğer mükellef imalatçı-ihracatçı ya da ihraç kayıtlı satış yapan bir

³⁶³Oktar, a.g.e., s.101.

³⁶⁴Çelik, a.g.e., s.197.

mükellef ise sanayi sicil belgesini de kontrol edecek ve ihraç edilen malların bu belgede yazılı mallar olduğunu tespit edeceklerdir.

YMM'ler ihracatçı faturaları ile satışı yapılan malların, gümrük beyannamesinde yurtdışı edildiği görülen mallarla aynı miktar ve envale sahip olup, olmadığını kontrol edeceklerdir. Bu inceleme ihraç kayıtlı satış yapanların iadesi açısından ihraç kayıtlı satış faturası ile gümrük beyannamesi arasında yapılacaktır. İhraç kayıtlı satışlarda gümrük beyannamesinin imalatçı isminin yazıldığı kısmında iade talep eden mükellefin isminin olup olmadığı da ihraç kayıtlı satılan mal ile ihraç edilen malın nev'i ve miktar itibarıyla birbirinin aynı olduğunun tespitine ilişkin yapılacak diğer bir kontroldür. Ayrıca YMM'lerce fiili ihracat faturasında isimleri yer alan alıcı ve satıcıların gümrük beyannamesi ile aynı olduğunun kontrolü de yapılacaktır.

KDV iade dosyası oluştururken YMM'lerin kontrol edecekleri, dolayısıyla da raporlarına ekleyecekleri bir başka belge; indirilecek ve varsa yüklenilen KDV listeleridir. Aynı zamanda ilgili dönem KDV beyannamesinin doğruluğu da hesaplar ve kayıtlarla karşılaştırılarak kontrol edilecek ve rapora imzalı ve mühürlü bir sureti eklenecektir. Ayrıca rapor halen DAB'nin arandığı KDV iadelerine ilişkinse, bu belgenin yetkili makamlarca onaylanıp onaylanmadığının, ihtiva ettiği bilgilerin doğruluğunun incelenmesi ve bu belgenin de rapora eklenmesi gerekmektedir.

YMM'ler iade talep eden mükelleflerin mal ve hizmet alımlarını gösteren kontrol ettikleri indirilecek ve yüklenilen KDV listelerinde yer alan belli bir miktarın üzerindeki alımlarına ilişkin ilgili vergi dairelerinden talep ettikleri bilgi yazıları başka bir deyişle karşıt inceleme tutanaklarının en yüksek bedelli 10 tanesini rapora eklemek zorundadırlar³⁶⁵.

³⁶⁵ 29 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğ'in "II/2 Karşıt İnceleme Tutanakları" başlıklı bölümünde ; "...buna göre tutanak sayısının fazla olduğu hallerde sırasıyla en yüksek mal ya da hizmet alımlarına ilişkin 10 tutanağın rapora eklenmesi yeterli olacaktır. Tutanak sayısının 10 tutanaktan az olduğu hallerde mevcut karşıt inceleme ve teyit tutanaklarının tasdik raporuna eklenmesinin yeterli olacağı tabiidir" denilmektedir. Ayrıca 27 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğ'inde konu ile ilgili şu açıklamalara yer verilmiştir: KDV hariç tutarı 2.000.-TL'yi aşmayan mal ve hizmet alımlarının toplamının 6 milyar lirayı aşması halinde anılan mükellef nezdinde karşıt inceleme yapılması gerekir. Bununla birlikte, KDV iadesi tasdik işlemlerinde indirilecek KDV'nin %80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılması zorunludur. Genel ve katma bütçeli idarelerden, belediyelerden ve il özel idarelerinden veya en az % 51 ya da daha fazla hissesi bu kurumlara ait olan kuruluşlardan yapılan mal ve hizmet alımları için yukarıdaki sınırlarla bağlı kalınmaksızın karşıt inceleme yapılması zorunlu değildir.

YMM KDV iade raporu gelmesi halinde vergi daireleri, öncelikle raporu düzenleyen YMM hakkında Maliye Bakanlığınca kısıtlama getirilip getirilmediğini kontrol ederler, getirilmişse Bakanlıktan hangi yönde hareket edileceğine dair talimat istenir ve bu talimata göre hareket edilir³⁶⁶. Vergi daireleri SMİYB ile ilgili kontrolleri mükellefin kendisi, mal ve hizmet satın aldığı mükelleflere dair raporda yer alan indirilecek ve yüklenilen KDV listeleri itibarıyla yaparlar. Raporun diğer şekle ait hükümlere uygun olması ve eklenecek belgelerinde de eksiklik bulunmaması halinde vergi daireleri bu rapora ilişkin işlemleri en geç 7 iş günü içinde tamamlamak zorundadırlar. Ancak, işlemlerin yoğunluğu nedeniyle 7 günlük süre içerisinde YMM Raporuna göre KDV iadesi işlemlerini tamamlamakta güçlüklerle karşılaşan vergi daireleri bağlı buldukları Defterdarlıklar kanalıyla Bakanlıktan (Gelirler Genel Müdürlüğü) izin talep edebilirler³⁶⁷.

2.1.4.2. YMM'lerin Müteselsil Sorumlulukları

3568 sayılı SMMM ve YMM Kanununun 12'inci maddesinin dördüncü fıkrasında ise YMM'lerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiş ve yapılan tasdik kapsamının düzenlenen raporda açıkça belirtileceği hükme bağlanmıştır.

Konu hakkında Maliye Bakanlığının 27.06.1996 tarih ve 32/3224-365/29140 sayılı muktezasında; düzenledikleri KDV iadesi tasdik raporları ile vergi ziyana sebebiyet vermeleri nedeniyle, 3568 sayılı Kanunun 12'inci maddesi gereğince mükellefler ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaları istenilen YMM'lerin, cezaları kesinleşmeden, haklarında rapor düzenlenmeden önce veya cezaları kesinleşene kadar düzenledikleri veya düzenleyecekleri tasdik raporlarının işleme konulması mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

³⁶⁶ Sebahattin Kadem "SMMM-YMM'lerce Tanzim Edilen KDV İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairelerindeki İşlem Akışı - 22/10/2007", http://www.verginet.net/dtt/1/SebahattinKademSMMM-YMM8217lerceTanzimEdilenKDVİadesiTasdikR_14961.aspx, 17.04.2010.

³⁶⁷ 3568 Sayılı Kanuna ait 20 Seri No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği "10 - Vergi Dairelerinde Yapılacak İşlemler" başlığı.

2.1.5. Kamuya Ait Kuruluşlara İade

84 seri no'lu KDV Genel Tebliğinde genel esaslara göre KDV iadesinin yapılabileceği bir başka başlık ise kamuya ait kuruluşlara yapılan iadedir. Söz konusu tebliğe göre sermayelerinin % 51 veya daha fazlası genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, köylere, belediyelere ve bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile devlet eliyle kurulan üniversitelere, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri, istenen belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan yerine getirilecektir. Tebliğe göre bunlar sermaye ve ortak yapısı hakkında bir defaya mahsus olmak üzere bilgi verilecek, sonrasında ise değişiklik olduğunda bildirim yapılacaktır.

2.2. MAHSUBEN İADE

Mükellefler KDVK'nın 32'inci maddesi uyarınca, indiremedikleri KDV'nin nakden iadesini talep edebilecekleri gibi mahsuben iadesini de talep edebilirler. İade alacağı öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsup edilir. Artan bir miktar olursa mükellefin isteğine bağlı olarak; kendisinin, adi, komandit ve kollektif şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ithalde alınanlar dâhil vergi borçlarına veya SGK prim borçlarına miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan mahsup yapılır³⁶⁸. Bavul ticareti kapsamında özel fatura ile satış yapanlara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların iade talepleri münhasıran mahsup yoluyla yerine getirilir. Bir başka ifade ile bu mükelleflere nakden iade yapılmaz³⁶⁹.

2.2.1. Vergi Borçlarına Mahsup

Mükelleflerin KDV iadeleri; kendilerinin, adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsubunu talep etmeleri halinde, mahsup için aranan belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla iade talepleri yerine getirilir.

³⁶⁸İ. Hakkı Aydoğdu; "84 Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nden Sonra KDV İadelerinde Son Durum", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ocak 2002, S. 160, s. 129.

³⁶⁹84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

Konu ile ilgili çeşitli örnekler aşağıda verilmiştir³⁷⁰:

Örneğin, AYDIN A.Ş.'nin ihracat iadesi nedeniyle 10.000,00.-YTL KDV iadesi alacağı vardır. Aydın A.Ş.'nin vergi borçlarına mahsup talebi 7.000,00.-YTL'dir. Mahsuptan kalan 3.000,00.-TL nakit iade talep edilecek veya doğacak vergi borçlarına veya sonrasında ithalde alınan vergilere mahsup edilmek üzere vergi dairesince emanete alınacaktır. Emanete alınan bu tutardan mükellefin mal ve hizmet satın aldığı kimselerin borçlarına mahsup imkânı bulunmamaktadır.

Bir başka örnekte; Hilal komandit şirketinin 100.000,00.-TL KDV iade alacağı vardır. Şirketin ortakları Ali Bey (Komandite ortak) % 70, Veli Bey % 30 ortaktır. Ali Bey'in 70.000,00.-TL, Veli Bey'in 50.000,00.-TL vergi borcu vardır. Ali Bey'in vergi borcu 70.000,00.-TL'nin tamamı komandite ortak olması nedeniyle Ali Bey'in hissesi oranında (%70) Hilal komandit şirketinin KDV İade alacağından mahsubu mümkün bulunmaktadır. Ancak Veli Bey'in vergi borcu Hilal komandit şirketinin KDV iade alacağından mahsup edilemeyecektir.

2.2.2. Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Borçlarına Mahsup

Mükellefler iade alacaklarını; kendilerinin, adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına (Sigorta Primi, İşsizlik Sigortası Primi, Eğitime Katkı Payı, Özel İşlem Vergisi, İdari Para Cezası, Tasarruf Teşvik Kesintisi Katkı Payı, Konut Edindirme Yardımı ve benzerleri ile ferilerine) mahsubunu talep edebilirler.

Uygulamada mükellefler KDV alacaklarının, alacağın doğduğu dönem ve miktarı itibarıyla gösteren ve mahsubunu talep ettiği borçlarını da içeren mahsup dilekçeleri ile bağlı buldukları vergi dairesinden mahsup isteminde bulunabilmektedirler. Dilekçede; mahsubu istenilen prim borçlusunu durumundaki kişi veya kuruluşun adı, soyadı, unvanı, adresi, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, prim borcunun ait olduğu SGK şubesi ve prim borcu tutarları belirtilir. Bu dilekçeye SGK Başkanlığı'nın Sigorta İşleri Genel Müdürlüğü tahakkuk fişinin aslını eklemeleri

³⁷⁰Yılmaz Çelik, "Katma Değer Vergisi İade Alacağının Mahsup Yoluyla İadesinde Köklü Değişiklik 07.01.2008", <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/yilmaz/002/>, 23.03.2010.

gerekmektedir³⁷¹. Ancak cari ay prim borcu olmayan, süresi geçmiş ve gecikme zammı veya faiz hesaplanması gereken prim borçları için dilekçeye, mahsubu istenilen prim borcu ile bu borca ilişkin gecikme zammı tutarı ve SGK şubesinin banka hesap numarasını belirten SGK'dan alınan form yazı eklenecektir³⁷². Mahsup talep dilekçesi ve mahsup için gerekli belgelerin taahhütlü posta ile gönderilmesi mümkündür. Bu durumda dilekçe ve ekleri, postaya verilme tarihinde vergi dairesine ibraz edilmiş sayılacaktır³⁷³.

İade alacağı öncelikle ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsup edilir. Artan bir miktar olursa SGK prim borçlarına mahsup işlemi gerçekleştirilir³⁷⁴. Vergi dairesi mahsup talep dilekçesinde yer alan istemi uygun görürse mükellefin mevcut KDV alacağının; SGK prim borcuna mahsubu için ilgili bankaya "gönderme emri" ile talimatı vermektedir. Gönderme emri üzerine mahsuben vergi dairesince gönderilen miktar yazılmakta ve söz konusu gönderme emri üzerine ayrıca gönderilen saymanlığın adı, gönderilecek bankanın adı, nereye gönderildiği ve aktarıldığı yazılacaktır³⁷⁵.

SGK primi tahsilâtı vergi dairesince gönderilen tutarın banka hesabına geçtiği tarih itibariyle yapılmış olacaktır³⁷⁶. Buna göre, vergi dairesince yapılacak kontroller ve düzeltmeler, mahsubu istenen SGK prim borcunun ait olduğu ve vadesini de

³⁷¹Yalçın Kaplan, "KDV Mahsup İşlemlerinde Yaşanan Sorunlar", <http://yalcinkaplan.net/index.asp?action=bilgi&ID=32>, 23.03.2010.

³⁷²14.07.2004 tarih, B.13.2.SSK.5.01.08.00/VIII- 031-559613 Sayılı, T.C. Çalışma Ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı'nın "Kurum Alacaklarının KDV İadesinden Mahsubu" konulu 16-321 Ek Genelgesinin 4'üncü maddesi şöyledir: 13.11.2003 tarihli, 16-302 Ek sayılı Genelgede belirtildiği gibi, Kurumumuza olan borçlarını KDV iade alacaklarından mahsup ettirmek isteyen işverenlere ilgili vergi dairesine ibraz edilmek üzere Ünitelerimizce borç döküm formunun düzenlenmesi gerekmektedir. bazı işverenlerce borç döküm formu yerine Kurumumuzdan alınan tahakkuk fişi ile doğrudan ilgili vergi dairesine başvurularak mahsup talep edildiği takdirde, ilgili vergi dairesince de kabul edilmesi kaydıyla sadece cari ay prim borçları için geçerli olmak üzere mahsup işlemlerinde prim tahakkuk fişinin kullanılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, cari ay prim borçları dışında yasal süresi geçirilmiş prim borçlarının da mahsubunun yaptırılmak istenmesi durumunda borçların ferilerinin gecikme zammı, kanuni faiz vd. hesaplanması gerektiğinden, eskiden olduğu gibi işverenlerin talebine istinaden Ünitelerimizce borç döküm formu düzenlenmesine devam edilecektir.

³⁷³Maliye Bakanlığı'nın 27/12/1995 Tarih, 72200 Sayılı Muktezası

³⁷⁴84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği '1.1.' başlığı,

³⁷⁵Kaplan, a.g.m., <http://yalcinkaplan.net/index.asp?action=bilgi&ID=32>, 23.03.2010.

³⁷⁶"İhracatta.....", a.g.m., <http://www.dersnotlari.net/arastirmayazilari/istisna.htm>, 23.03.2010.

kapsayan dönemi izleyen ayın 15'inci günü itibariyle³⁷⁷ tamamlanmış ve mükellefin iade alacağı, en son bu tarihte SGK hesaplarına geçmiş olmalıdır.

Mevzuat hükümlerine göre daha önceden vadenin ait olduğu ay sonu olarak uygulanan SGK mahsuplarındaki süreyi 15 gün daha uzatan düzenlemeye, ayın 25'ine kadar verilebilen KDV beyannamelerine istinaden aynı ayın son gününe kadar mahsup işlemlerinin tamamlanmasında yaşanan güçlüğü önlenmesi amacıyla gidilmiştir. Mahsup işlemleri için tanınan bu kısa süre nedeniyle, hem alacakları 6183 sayılı kanuna tabi ve ayrı bir kurum olan SGK'ya gecikme zammı ödemek zorunda kalan mükellef, hem de iadeyi zamma uğratmaksızın yetiştirme çabasında olan vergi dairesi sıkıntı yaşamaktaydı. Nihayetinde getirilen yeni düzenlemeyle bu husustaki mahsup dilekçelerinin mümkün olan en erken tarihte, en geçte KDV beyannamesinin verildiği ayın son gününe kadar vergi dairelerine intikal ettirilmesini hüküm altına almıştır³⁷⁸.

KDV iadelerinin SGK prim borçlarına mahsubu talepleri, miktarına bakılmaksızın inceleme veya teminat aranmaksızın yerine getirilecektir³⁷⁹. SGK şubesindeki prim borcu, vergi iadesi talep eden mükellefin kurumdan getirdiği belgelerin tesliminden sonra ödeme veya diğer nedenlerle vergi dairelerince gönderilen tutara göre azalmışsa, prim borcu tutarından arta kalan kısım, ilgili SGK şubesi tarafından vergi dairesine iade edilmelidir. Arta kalan tutarın prim borçlusuna iadesi veya ileride doğacak prim borçlarına mahsup edilmek üzere bekletilmesi söz konusu değildir. Vergi dairesince yukarıda belirtilen işlemlerin gerçekleştiği tarihte, prim borcunun vadesinin geçmiş olması halinde, daha önce de belirtildiği gibi borcun vade tarihi ile SGK'ya ödemenin yapıldığı tarihler arasında SGK'ca 6183 Sayılı Kanun hükümleri doğrultusunda gecikme zammı uygulanacaktır³⁸⁰.

³⁷⁷T.C. Çalışma Ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı'nın 14.07.2004 tarihli 16-321 Ek Genelgesinin 3'üncü maddesi şöyledir: 13.11.2003 tarihli, 16-302 Ek sayılı Genelgede de belirtildiği gibi, 506 sayılı Kanununun 80 inci maddesine 4842 sayılı Kanunla eklenen fıkra ile 24.04.2003 tarihinden itibaren KDV iade alacağının mahsubunda, prim borçlarının ödeme süresi 15 gün uzatılmış, dolayısıyla primlerin ödenmesi gereken yasal süre, primin ilişkin olduğu ayı takip eden ay sonu vade yerine, bu ayı vadeyi takip eden ayın 15'i olarak değiştirilmiştir. Buna göre, 24.04.2003 tarihinden sonra yapılacak mahsup taleplerine ilişkin uygulamada, cari ay prim borçlarının ödeme süresi 45 gün olarak dikkate alınacaktır: http://alomaliye.com/ssk_genelgesi_16_321_ek.htm, 23.03.2010.

³⁷⁸89 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

³⁷⁹84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği '1.1.' Başlığı.

³⁸⁰84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği '1.1.1.3.' Başlığı.

2.2.3. Mahsup Talebi

Mahsup talebi mükellef tarafından hazırlanarak vergi dairesine verilecek dilekçe ile yapılır. Ancak bu talebin hüküm ifade edebilmesi için 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen belgelerin tamamlanması gerekmektedir. Mahsup talebinin yerine getirilmesinde gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmeyecek, ancak takibi de bırakılmayacaktır. Teyidin olumlu gelmemesi halinde; mahsup tarihi itibarıyla gerekli tarhiyat işlemleri yapılacaktır³⁸¹. KDV iadelerinin, geçmiş vergi borçlarına mahsubu talep edileceği gibi gelecek dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına da mahsubu talep edilebilir. Ancak talep, borç ödenebilir hale geldikçe ve ayrı ayrı dilekçelerle olmak üzere yapılacaktır³⁸².

Kollektif şirketler ve adi ortaklıklarda iade alacaklarının ortakların vergi borçlarına mahsubu ile ilgili mahsup talep dilekçesine, diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tasdikli belgeler de eklenir³⁸³. 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre; sermaye şirketleri ve kooperatiflerde mahsup dilekçesi tüzel kişiliği temsile yetkili kişilerce kaşe tatbik edilmek suretiyle imzalanır ve mahsubu talep edilen verginin borçlusu durumundaki ortak veya ortakların, adı, soyadı, unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, vergi borcunun türü, dönemi ve tutarını ihtiva eden bir liste ile ortakların da bu mahsubu talep ettiklerini belirten yazıları dilekçeye eklenir.

Mahsup talebinde dikkat edilmesi gereken husus, mükellefin belgelerini ibraz ettiği tarih itibarıyla ve bu belgelerle ihracatın gerçekleştirildiğinin kanıtlandığı rakamla sınırlı olmak üzere iadeye hak kazandığıdır. Vadesi geçmiş vergi borçlarına belge tamamlama tarihinden sonra gecikme zammı uygulanmaz, bu tarihten sonra muaccel olacak vergi borçları için ise gecikme zammı hesaplanmaz³⁸⁴. Örneğin Şubat 2010 vergilendirme dönemine ait iade dosyasını 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen evrakları eklemek suretiyle mükellef 04.04.2010 tarihinde vergi dairesine ibraz etmiş, mahsup talep dilekçesini 20.04.2010 tarihinde vermiş olsun. Buna göre talep dilekçesinde yazan ve vadesi geçmiş bulunan vergi borçlarına 04.04.2010 tarihine kadar gecikme zammı hesaplanacaktır. Bununla birlikte mahsup

³⁸¹ 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

³⁸² Oktar, a.g.e.,s.106.

³⁸³ 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği '1.1.3.' Bölümü.

³⁸⁴ 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği '1.1.2.' Bölümü.

talep dilekçesi 25.03.2010 tarihinde verilmiş olsaydı, muaccel hale gelmiş vergi borçları için gecikme zammı hesaplanması boyutunda yine evrak tamamlama tarihi dikkate alınacak, 04.04.2010 tarihine kadar hesaplanan gecikme zammı tutarı mahsup edilecekti.

Ayrıca belirtmek gerekir ki; 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre KDV iadesi için mahsup talep dilekçesi dışında gerekli diğer belgelerin ibraz edilmiş olması halinde, aksine talepte bulunuluncaya kadar, mükellefin kendi vergi borçları için mahsup talebinde bulunduğu kabul edilir. Yani belgeler tamamlandıktan sonra, mükellefin talebi aranmaksızın kendi vergi borcuna mahsubu yapılabilecektir.

2.2.4. KDV İade Dosyalarına Eklenecek Belgeler

Mükelleflerin nakden veya mahsuben olmak üzere gerçekleşen KDV iade taleplerinin yerine getirilebilmesi için bağlı oldukları vergi dairelerine bir takım belgeleri ibraz etmeleri gerekmektedir. Bu belgeler birbirleriyle benzerlik göstermelerinin yanında esasen farklı ihracat türüne dayanan istisnalar itibariyle farklılık arz etmektedir.

Dört başlık altında toplanan ihracat istisnası türlerinin ihraç kayıtlı satışlar hariç tamamında; ihracatın gerçekleştiği döneme ait indirilecek KDV listesi ve ihraç edilen ürünün bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo ya da ihraç edilen hizmet nedeniyle yüklenilen KDV listelerinin iade dosyasında bulunması gerekmektedir. Bunlar ve bunların dışında istisna türleri itibariyle aşağıda belirtilen diğer ibraz edilmesi gereken belgeler, (GB, DAB, İndirilecek KDV Listesi vb.) çalışmanın ikinci bölümünde yeri geldikçe tanımlanıp, açıklandığı için burada ayrıca tek tek açıklanmayacaktır. Yukarıda sayılanların dışında istisna türleri itibariyle vergi dairelerine ibraz edilmesi gereken belgeler şunlardır³⁸⁵:

2.2.4.1. Gümrük Beyannameli Mal İhracında KDV İade Dosyasına Eklenecek Belgeler

Gümrük beyannameli mal ihracında yukarıda belirtilenlere ilaveten gümrük beyannamesi (GB)'nin aslı veya noter, gümrük idaresi, ilgili vergi dairesi müdürü ya da YMM onaylı örneği ya da bunun yerine beyannamedeki bilgileri ihtiva eden bir

³⁸⁵ 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği '1.1.3.' Bölümü.

listenin de verilmesi gerekmektedir. Liste verilmesi halinde, beyannamenin tarihi, sayısı, ihraç edilen malın cinsi, miktarı ve tutarı, gümrük kapısının ismi, varış ülkesi, imalatçının adı-soyadı veya unvanı, intaç ve çıkış tarihlerine listede yer verilir. Bu halde tereddüt edilen durumlarda GB'nin aslı veya örneği istenebilecektir. Ayrıca satış faturalarının fotokopileri veya listeleri ile DTSS ve SDTS'leri, ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin indirilecek KDV listelerini de vereceklerdir.

2.2.4.2. Hizmet İhracında KDV İade Dosyasına Eklenenecek Belgeler

Yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen faturanın aslı veya fotokopisi ile münhasıran 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları (ÖFK)'ca düzenlenmiş DAB aslı veya ilgili banka veya ÖFK şubesince onaylanmış örneği ya da dövizin yurt dışından geldiğini gösteren bankadan alınmış belgeler hizmet ihracında KDV iade dosyasına eklenecek diğer belgelerdir,

2.2.4.3. Yolcu Beraberi Eşya İhracında KDV İade Dosyasına Eklenenecek Belgeler

Yolcu beraberli eşya ihracında yukarıda belirtilenlerin dışında KDV iade dosyasına eklenmesi gereken diğer belgeler; gümrükçe onaylı satış faturası veya fatura/çek aslı veya fotokopisi ile iadenin yetki belgeli aracı firma tarafından yapılması halinde bu firmaların gönderdiği icmallerin fotokopileridir.

2.2.4.4. Bavul Ticaretinde KDV İade Dosyasına Eklenenecek Belgeler

Gümrükçe onaylı özel faturaların aslı veya fotokopisi ile münhasıran 5411 sayılı Bankacılık kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya ÖFK'ca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya ÖFK şubesince onaylanmış örneği bavul ticaretinde KDV iade dosyasına yukarıda belirtilenlere ilaveten eklenecek diğer belgelerdir.

2.2.4.5. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Terkin Ve İade İşlemleri İçin KDV Dosyasına Eklenenecek Belgeler

İhraç kayıtlı teslimden doğan KDV'nin nakden veya mahsup yoluyla iadesinde ibraz edilmesi gereken belgeler KDVK'nın 84 Seri No'lu Genel Tebliği³⁸⁶ ile açıklanmıştır. Buna göre; GB'nin aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM

³⁸⁶23.11.2001 Tarih,24592 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

onaylı örneği, ihraç kayıtlı teslimin gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek KDV listesi, ihraç kaydıyla satışlara ilişkin fatura fotokopisi veya listenin KDV iade dosyasına eklenmesi gerekmektedir. İade hakkının nakden veya mahsuben değil indirim yoluyla kullanıldığı hallerde ve terkin işlemlerinde, indirilecek KDV listesinin ibrazına gerek yoktur.

Bunların dışında terkin ve iade işlemleri için ihraç kayıtlı satış yapanlardan imalatçılar, bir defaya mahsus olmak üzere sanayi sicil belgesi örneği vereceklerdir. 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde³⁸⁷ fatura fotokopileri yerine, faturalara ait bilgileri içeren listelerin verilebileceği de kabul edilmiştir. Ayrıca bilindiği gibi DAB'ın ibraz zorunluluğu 65 Seri No'lu KDV Genel Tebliği³⁸⁸ ile kaldırılmıştır³⁸⁹.

İhracat istisnası uygulaması nedeniyle KDV iadesi talebinde bulunan mükelleflerin aylık dönemler itibariyle mal ve hizmet alımlarına yönelik hazırlayacakları ve uygulamada "İndirilecek KDV Listesi" adıyla anılan söz konusu listede; faturanın tarihi, numarası, mal veya hizmet alımı yapılan firmanın ve adı ve soyadı veya ünvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi numarası, satın alınan malın cinsi, miktarı, bedeli ve hesaplanan KDV tutarları yer alacaktır.

Bu listede ilgili yıl fatura düzenleme haddinin altındaki mal veya hizmet alımları tek kalemde gösterilebilecektir. İki örnek olarak düzenlenecek bu listelerin her sayfasının alt kısmına "*Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim*" şerhi konularak, işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanacaktır³⁹⁰.

2.2.5. Mahsup Talep Edebilecek Borçlar

Mahsup talebi öncelikle mükelleflerin kendi vergi borçlarına yapılacak, kalan tutar olması halinde ithalde alınan vergi borçları ve SGK prim borçlarına mahsup edilebilecektir. 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğ hükümlerine göre önceleri KDV iade alacağı bulunan mükelleflerin ortaklarının ya da mal veya hizmet satın aldıkları mükelleflerin vergi borçları ile ithalde alınan vergi borçları ve SGK prim borçlarına

³⁸⁷16.12.1988 Tarih, 20021 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁸⁸13.11.1997 Tarih, 23169 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁸⁹Özbalcı (1999), a.g.e., s.389.

³⁹⁰84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği '1.1.3.1' Başlığı.

mahsubu yapılabilmekte iken 107 Seri No'lu KDV Genel Tebliği³⁹¹ ile değiştirilmiş ve sadece mükelleflerin kendileri ile adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) vergi, SGK primi borçları ile ithalde alınan vergi borçlarına mahsup talep edilebilmesine izin verilmiş, böylelikle mükelleflerin yararlanacakları iadenin uygulanma sınırı daraltılmıştır.

Mükellefler, ithalde alınanlar dışındaki vergi borcuna mahsup talep etmeleri halinde mahsup için aranan belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla iade talepleri yerine getirilir. Hatta kendi vergi borcuna mahsup talep edilmesi halinde mükelleflerin işlemleri 15 gün içinde tamamlanır.

İthalde alınan vergilerden doğan borçlarında mahsup için, ilgili gümrük idaresinden mükellefin vergi dairesine hitaben yazılan ve ithalde alınan vergiler ile varsa gecikme faizi, zam ve ceza tutarları ile ödemenin yapılacağı gümrük saymanlığı ve hesap numarasını belirtir bir yazı alınır. Mahsup tutarını gösteren saymanlıklar arası işlem fişi ilgili gümrük saymanlığına gönderilir. Herhangi bir nedenle mahsup yapılamaması halinde, gümrük saymanlığınca düzenlenecek saymanlıklar arası işlem fişi ile mahsup edilemeyen tutar ilgili vergi dairesine derhal iade edilir³⁹².

2.2.6. Mahsup Sonrası Kalan Tutarın Nakden İadesi

İade hakkı sahipleri, iade alacaklarının yukarıda belirtilen şekillerde mahsubundan sonra kalan kısmının kendilerine, ortaklarına nakden iadesini talep ederlerse yine mahsup için aranan şart ve belgeler aranacaktır. Bu şekilde yapılacak iadede, incelemesiz ve teminatsız nakden iade sınırının hesabında mahsup yoluyla iade edilen kısım dikkate alınmayacaktır. İade alacağının tamamının üçüncü kişilere nakden ödenmesinin talep edilmesi halinde de aynı hükümler uygulanır.

Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesi de 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre mümkün kılınmıştır. Buna göre, mükellefin üçüncü kişilere nakden iadesi talep ettiği mahsup sonrası alacağın söz konusu üçüncü kişiye temlik yazılı şekilde yapılacak ve yazıda alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğinin belirtilecektir.

³⁹¹ 04.01.2008 Tarih, 26746 Seri No'lu Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁹² 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği '1.1.1' Başlığı.

3. ÖZEL ESASLARA GÖRE KDV İADESİ

84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde, SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade taleplerinin özel esaslara göre yerine getirileceği belirtilmiştir. Bu durumun istisnası ise iade hakkı sahibi mükelleflerin kendilerine ait vergi ve SGK prim borçları için yapacakları mahsup taleplerine ilişkindir. Yani bu mahiyetteki talepler genel esaslara göre yerine getirilecektir. Aşağıda özel esaslara göre KDV iade uygulamasında yer alan kavramlar açıklanmaya çalışılmıştır.

3.1. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE

84 Seri No'lu KDV tebliğinde KDV iade taleplerinin yerine getirilebilmesi için mükellefler tarafından vergi dairelerine ibraz edilmesi gerektiği belirtilen belgelerin ve mükelleflerin alım ve satımına konu olmak üzere düzenlenen ve kullanılan belgelerin geçerli olması ve gerçeği yansıtması gerekmektedir. Örneğin sipariş mektupları ve proforma faturaların nihai faturalar veya gümrük beyannameleri ile uyumsuz olması halinde, nihai faturaların veya gümrük beyannamelerinin gerçeğe aykırı olarak düzenlendiği tespit edilmedikçe, sahte veya muhteviyati itibariyle yanılıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslara göre işlem yapılamaz.

3.1.1. Sahte Belge Kavramı

Sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir³⁹³. Buna göre, bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir³⁹⁴. Sahte belge ile gerçekte olmayan, alınması ya da verilmesi gerekmeyen bir belge olayın faili tarafından yaratılmış olduğu ifade edilebilir. Yani bir belgenin üzerinde silinti, ilave gibi sonradan değişiklik yapılması olayı değildir. Sahte belgede, gerçekte olmayan bir belge durumu söz konusudur. Bu tür belgeleri kullananlar gerçek matrahı gizleyebilmekte ve ödenmesi gerekenin altında vergi ödemektedir. Örneğin, gerçekte

³⁹³ VUK, Md. 359.

³⁹⁴ 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

yapılmayan bir satış için fatura düzenlenmesi ve bu belgenin de indirim konusuna edilmesi sahte belge düzenlenmesi olarak adlandırılabilir³⁹⁵.

3.1.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramı

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (MİYB); gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelerdir. Buna göre; mal veya hizmetin miktar veya değerinin gerçeğinden az veya çok gösterilmesi, satışa ilişkin faturanın alıcısı veya satıcısının, tarihinin, seri numarasının tahrif edilmiş olması, mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olmasına rağmen buna ilişkin belgelerin belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenmesi veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine bu belgelerin başkası adına düzenlenmesi halleri (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerdir³⁹⁶.

Bir başka deyişle MİYB, yapılan muameleyi aslından farklı bir şekilde aksettiren vesikadır. Yanıltıcı belgede, belge ve düzenlenmesini gerektiren muamele gerçek olmasına rağmen, işlemin gerçek hukuki niteliğinin gizlenerek yanılmaya sebep olacak şekilde ifadelendirme söz konusudur. Örneğin; faiz karşılığında borçlanılmış gibi belge düzenlenmesi (Burada elde edilen faiz geliri kar'a eklenmesi gerektiği halde eklenmediği için vergi matrahı azaltmaktadır) içeriği itibariyle yanıltıcı belgedir. Yine bir inşaat şirketinin gerçekte 600 ton demir kullandığı halde 900 ton demir faturası alıp, bunu inşaatın maliyetine yazması dolayısıyla giderlerini olduğundan yüksekmiş gibi göstermesi, satılan bir mal için düzenlenen faturada satış bedelinin düşük gösterilmesi eylemleri hep MİYB'ye birer örnektir³⁹⁷.

3.2. OLUMSUZ RAPOR KAVRAMI

Mükellefler hakkında SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı inceleme raporları "olumsuz rapor" sayılır. Bunlar, iade taleplerinin genel esaslar yerine özel esaslara göre, bir başka ifade ile yükseltilmiş

³⁹⁵Ibrahim Hüvez, "Sahte Ve İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramının Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/09-IbrahimHuvez.doc>, 24.03.2010.

³⁹⁶84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

³⁹⁷Hüvez, a.g.m., <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/09-IbrahimHuvez.doc>, 24.03.2010.

teminat karşılığında veya münhasıran inceleme raporuna göre yerine getirilmesine yol açan raporlardır.

SMİYB kullanıldığı konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlarda, raporun ait olduğu her bir vergilendirme döneminde SMİYB kullanılması nedeniyle reddedilen KDV iade alacağıнын, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) % 5'ini aşması halinde bu rapor olumsuz rapor sayılır. Bununla birlikte SMİYB düzenlendiği konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlar da başka bir şart aranmaksızın olumsuz rapor sayılmaktadır³⁹⁸.

%5 oranı ile kıyaslama yapılırken dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır³⁹⁹:

- KDV uygulamasında beyan dönemi aylık olduğundan, inceleme raporunun ait olduğu toplu dönemden çok SMİYB kullanıldığı dönemin %5 kıyaslamasında dikkate alınması gerekir.

- İade talep etmeyen mükellefler yönünden %5 kıyaslamasında, o dönem indirilecek KDV'si dikkate alınacak, önceki dönemden devreden KDV tutarı eklenmeyecektir.

- SMİYB kullandığı gerekçesiyle KDV indirimi reddedilen mükellefe yönelik olarak ilgili dönemde ödenecek vergi tarhiyatı bulunmasa dahi (sonraki döneme devreden vergiyi azaltan inceleme raporu) %5 kıyaslamasının yapılması gerekir.

- İhraç kaydıyla satış yapan mükellefler yönünden, SMİYB kullandığı gerekçesi ile düzenlenen inceleme raporunda, iade miktarı veya tecil edilecek katma değer vergisi tutarında bir değişiklik olmasa dahi (sonraki döneme devreden KDV'nin azaltılması) indirimi reddedilen tutar ile ihraç kaydıyla yapılan satış tutarı üzerinden hesaplanan vergi %5 kıyaslamasına konu olacaktır.

- İade talep eden mükellef hakkında yüklenilen KDV yönünden olmasa dahi, indirilecek KDV'nin azaltılmasına yönelik SMİYB kullanım raporu düzenlenmiş

³⁹⁸84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

³⁹⁹Süleyman Turan, "Özel Esaslar Kapsamında Bulunan Mükelleflerin KDV İadelerinde Uygulanan Esaslar 11 Mayıs 2009", http://www.alomaliye.com/2009/suleyman_turan_ozel_esaslar.htm, 24.03.2010.

olması halinde, (İhraç ettiği mamulü piyasadan temin eden mükellefin yurt içinde sattığı mal ve hizmetler yönünden SMİYB kullanılması durumunda) indirimi reddedilen tutar ile o döneme ait toplam vergi indiriminin kıyaslaması yapılarak olumsuz rapor koşulu aranacaktır.

- SMİYB kullandığı gerekçesi ile indirimi veya iadesi reddedilen mükellefler yönünden %5 koşulunun sağlanamaması durumunda, bu rapor olumsuz rapor sayılmayacak, söz konusu rapor, iade talep eden mükellef veya bunların mal ve hizmet temin ettiği mükellefler adına düzenlenmiş olsa bile, iade genel esaslara göre yerine getirilecektir.

3.3. OLUMLU RAPOR KAVRAMI

İade hakkı doğuran işlemler dolayısıyla düzenlenen olumlu raporlar, teminat miktarının azaltılmasına veya genel esaslara göre iade yapılmasına dönüşü sağlayan raporlardır. KDV iade uygulamaları bakımından bir raporun "olumlu rapor" sayılabilmesi için⁴⁰⁰;

- İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin) %90 veya daha fazlasının onaylanmış olması,

- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler nedeniyle reddedilen bir kısım varsa bu kısmın, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) %5'ini aşmaması gerekmektedir.

84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre, aksine hüküm olmadıkça, YMM tasdik raporları da olumlu rapor olarak kabul edilir. Ancak bu raporların olumlu rapor olarak kullanması, yalnızca mükelleflerin indirimli teminat uygulamasına geçmesi yönünden olmakta, özel esasların uygulandığı bir mükellefin genel esaslara geçmesi yönünde olumlu rapor olarak kabul edilmemektedir.

İndirimli teminat uygulaması ile ilgili düzenlenecek YMM tasdik raporlarında;

⁴⁰⁰TURAN, a.g.m., http://www.alomaliye.com/2009/suleyman_turan_ozel_esaslar.htm, 24.03.2010.

- İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenen vergilerin doğruluğunun onaylanma oranı ile SMİYB olduğu gerekçesi ile reddedilen bir kısım varsa, belgelerin düzenleyicileri, tarih ve numaraları, toplam tutarları, bu tutarın toplam iade talebi içindeki payı ve belgelerin SMİYB addedilme nedenlerinin,

- SMİYB dışındaki nedenlerle reddedilen bir kısım varsa, ilgili mevzuat hükümlerine de atıf yapılarak ret gerekçelerinin, bu nedenlerle reddedilen tutarlar ve bu tutarların toplam iade talebi içindeki paylarına da yer verilmek suretiyle açıkça belirtilmesi gerekir.

3.4. OLUMSUZ TESPİT KAVRAMI

Olumsuz tespit, mükelleflerin iade rejiminde değişikliğe neden olan, ancak henüz rapora bağlanmamış tespitlerdir⁴⁰¹. 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde hangi durumların olumsuz tespit hükmünde olacağını belirtmiştir. Buna göre⁴⁰²;

-Belge düzenleyen veya kullanan mükellef nezdinde yapılmakta olan incelemede veya bu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer kişi veya kurumların incelenmesi sırasında yahut yetkili makamların yazıyla bildirmesi üzerine SMİYB düzenlendiği veya kullanıldığı vergi dairesince öğrenilmiş olması,

- Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle ilgili dönem defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi veya birden fazla döneme ilişkin olarak KDV beyannamesinin (süresinden sonra verilenler hariç) verilmemesi,

-Yapılan yoklama ve araştırmalarda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması,

- Mükelleflerin işletmelerinin sermaye tutarı, kullandıkları kredi miktarı, üretim tesisi olanlarda tesisin kapasitesi, verimliliği, istihdam ettikleri işçi sayısı gibi unsurlar ile iş hacmi arasında bariz bir nispetsizlik bulunması halleri de uygulamada olumsuz tespit olarak değerlendirilmektedir. Ancak bu halin en az vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşan üç kişilik bir komisyon tarafından mükellefin iş yerinde yapılacak bir yoklama ile tutanağa bağlanmış olması gerekir.

⁴⁰¹Tokaç, a.g.e., s.159.

⁴⁰²Veysi Seviğ, "KDV İadesinde Olumsuz Rapor Ve Olumsuz Tespit", <http://baybul.com/muhasebe/982543-drc-veysi-sevig-kdv-iadesinde-olumsuz-rapor-ve-olumsuz-tespit.html>, 24.03.2010.

Mükellefler, bilinen adreslerinde bulunamaları dahi, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönem itibarıyla vergiye müteallik ödevlerini yerine getirdikleri tespit edilmişse, bunların işi bıraktığına ilişkin bildirimde bulunmamış olmaları olumsuz tespit sayılmayacaktır.

3.5. KENDİLERİ HAKKINDA OLUMSUZ RAPOR VEYA TESPİT BULUNANLARIN KDV İADELERİ VE GENEL ESASLARA DÖNÜŞLERİ

3.5.1. Haklarında SMİYB Düzenleme Raporu Bulunanların KDV İadeleri ve Genel. Esaslara Dönüşü

Haklarında SMİYB düzenleme raporu bulunanlar ve bunların ortakları ile kanuni temsilcileri ve bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler ve kooperatifler ve sermaye şirketlerinin kanuni temsilcileri ile sadece SMİYB düzenlenmesine neden olan ortakları ve bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketleri hakkında raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış, nakden veya mahsuben iade talepleri 4 kat (% 400) teminat karşılığında, teminat gösterilmezse vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir⁴⁰³. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da vergi inceleme raporu ile çözülür.

SMİYB düzenlediği, vergi inceleme raporu (VİR) ile tespit edilen mükelleflerin, ilgili dönemler için göstermiş oldukları teminatlarının rapora göre tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar ile hesaplanacak gecikme faizini karşılamaması halinde, bu alacakların tahsili için 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gerekli önlemler alınır. Ancak mükelleflerin SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri ya da tamamına teminat göstermeleri halinde raporun vergi dairesine intikalinden sonraki nakden ve mahsuben iade talepleri, yükseltilmiş teminat uygulamasına göre (indirimli teminat uygulamasından yararlananlarda % 100, diğerlerinde % 200) teminat karşılığında yerine getirilir. Bu şekilde SMİYB raporuna dayalı vergilerin ödenmesi temin edildikten sonra vergi dairesine vergi incelemesine yetkili elemanlarca düzenlenmiş bir olumlu raporun intikal etmesi halinde, olumlu raporun

⁴⁰³PAMUKÇU ve PAMUKÇU, a.g.m., <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/15-%2057%20FATMA%20-%20NEVZAT%20PAMUK%C3%87U%20.doc>, 23.03.2010.

ilişkin olduğu vergilendirme döneminden itibaren bu mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri yerine getirilecektir⁴⁰⁴.

Haklarında SMİYB düzenleme raporu olan mükelleflerin genel esaslara geçebilmeleri için ödeme yapmaları ya da borcun tamamı için teminat göstermesi tek başına yeterli değildir. İlâveten mükellef hakkında olumlu rapor düzenlenmesi gerekmektedir⁴⁰⁵. Raporun ait olduğu dönem ile vergi dairesine intikal ettiği tarih arasındaki dönemler için alınan teminatların, genel esaslara göre alınan normal ve indirimli teminat miktarları aşan kısımları iade edilir. Ödeme veya teminat gösterme şartını yerine getirmeyen mükelleflerde, yazılan olumlu raporlar ise genel esaslara dönüşü sağlamayacaktır⁴⁰⁶.

Şayet mükellef, DTSS veya SDTŞ ise, SMİYB'lere dayanarak iadesi alınan KDV'nin tutarı, aynı dönemde iade alınan toplam KDV tutarının % 4'ünü aşmıyorsa, tarhi öngörülen vergi, ceza ve gecikme faizinin tamamının ödenmesi ya da tamamı için teminat gösterilmesi halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilecektir. Bu mükellefler için olumlu rapor şartı yoktur⁴⁰⁷. Ayrıca 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre, SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi halinde bu raporlar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunanların KDV iadelerinin genel esaslara göre yerine getirilmeye başlanması halinde; bunların, bu nedenle yükseltilmiş teminat istenen kanuni temsilcilerinin, ortaklarının, ortağı olduğu mükelleflerin ve bunlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir⁴⁰⁸.

3.5.2. Haklarında SMİYB Kullanma Raporu Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü

Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerin raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış

⁴⁰⁴84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

⁴⁰⁵Bilgili Denetim ve YMM Ltd. Şti., "KDV İadelerinde Özel Esaslar Ve Kod Listelerinin Önemi", http://www.bilgilidenetim.com/news/print_page/328 25.03.2010.

⁴⁰⁶84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

⁴⁰⁷Bilgili Denetim ve YMM Ltd.Şti., a.g.m., http://www.bilgilidenetim.com/news/print_page/328, 25.03.2010.

⁴⁰⁸84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

nakden veya mahsuben iade talepleri dört kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde yalnızca vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. SMİYB kullanma nedeniyle iadesi reddedilen vergi, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin % 5'ini aşmıyorsa KDV iadesi genel esaslara göre yapılacaktır⁴⁰⁹.

Bu hükme göre eğer bir mükellef sahte fatura kullanır ve kullandığı döneme ilişkin olarak iade talep eder ve bu kullandığı sahte fatura nedeniyle reddedilen iade rakamı iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin % 5'ini aşarsa mükellefin iade talebi özel esaslara göre yerine getirilir. O halde sahte fatura kullanan bir mükellefin iade talebinin yerine getirilmesinde bu 3 şartın birlikte bulunması halinde özel esaslara göre hareket edilecektir. Bu halde sahte fatura kullandığı halde bu dönemde değil de daha sonraki bir dönemde iade talep eden bir mükelleflerin bu talebi genel esaslara göre yerine getirilebilecektir⁴¹⁰.

Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerin KDV iadelerinin genel esaslara göre gerçekleştirilmesi için 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde, SMİYB kullanma raporlarında tarihi öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi ya da SMİYB kullanma raporundan sonra, vergi dairesine olumlu bir vergi inceleme raporunun intikal etmesi gerektiği belirtilmektedir. Ancak olumlu rapor neticesinde genel esaslara dönüş, raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden itibaren hüküm ifade edecektir. Ayrıca kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın % 95 ve daha fazlasının nihai yargı kararlarıyla terkin edilmesi ile de mükellefler genel esaslara tabi olabileceklerdir.

SMİYB kullanma nedeniyle hakkında rapor bulunan mükelleflere, hakkında SMİYB düzenleme nedeniyle rapor bulunan mükelleflere göre daha ılımlı yaklaşmakta, bu mükellefler ile bunların ortaklarının veya kanuni temsilcilerinin veya ortaklarının kurdukları veya ortak oldukları şirketlerin iade taleplerinin, kendileri hakkında SMİYB kullanma yönünde düzenlenmiş herhangi bir olumsuz

⁴⁰⁹84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

⁴¹⁰Aykut Aydın; "Sahte Belge Kullanımının KDV İadesi Karşısındaki Durumu" http://www.muhasabenet.net/makale_aykut%20aydin_sahte%20belge%20kullaniminin%20kdv%20iadesi%20kar%20durumu.html, 25.03.2010.

rapor bulunmamak koşuluyla genel esaslara göre yerine getirilmesine müsaade edilmektedir.

3.5.3. Haklarında SMİYB Kullanma Ve/Veya Düzenleme Fiilinden Olumsuz Tespit Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü

3.5.3.1. SMİYB Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü

İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasın haklarında SMİYB düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri; tespit bulunan dönemler için yalnızca VİR'na göre, diğer dönemler için dört kat teminat karşılığında veya VİR'na göre iade yapılır. Gösterilen teminatlar da sonrasında vergi inceleme sonucuna göre çözülür⁴¹¹. SMİYB düzenlediği tespit edilen DTSS ile SDTŞ'nin, bu belgelere dayanarak iadesini istedikleri verginin aynı dönemde iadesini talep ettikleri toplam verginin % 4'ünü aşmaması ve bu kısma dört kat teminat gösterilmesi halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilecektir.

Hakkında olumsuz tespit bulunan ve vergi dairelerinin yaptığı tespit sonucunda, haklarında rapor bulunmamakla birlikte SMİYB düzenlediği konusunda tespit bulunanlar listesine alınan mükellef ya incelemeye sevk edilmekte ya da vergi dairesince araştırılmaktadır. Araştırma sonucu SMİYB düzenlediğine dair bir karine bulunamayan mükellef, incelemeye sevk edilmez. Mükellef incelemeye sevk edilmişse, olumlu rapor yazılması halinde, KDV iadesi genel esaslara göre yapılabilir⁴¹².

3.5.3.2. SMİYB Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü

İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasın SMİYB kullandığına dair hakkında tespit bulunanların tespitini ilgili olduğu döneme ilişkin iade talepleri, bu tespite konu alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilmesi halinde veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması suretiyle düzeltme beyannamesi verildiğinde, buna ilişkin tarh edilen vergi ve cezaların ödenmesi ya da toplam tutarı

⁴¹¹84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

⁴¹²Şükrü Kızılot, "Kod'a Girmek Bir Dert Çıkmak İki Dert 04.11.2009", <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=12850907&tarih=2009-11-04>, 25.03.2010.

kadar “teminat” gösterilmesi söz konusu olursa, kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Tespitin bulunduğu dönemler için teminat gösterilmemişse, iade işlemi vergi inceleme raporuna göre gerçekleştirilir⁴¹³.

3.6. DOĞRUDAN MAL VE HİZMET TEMİN ETTİKLERİ MÜKELLEFLER HAKKINDA OLUMSUZ RAPOR VEYA TESPİT BULUNANLARIN KDV İADELERİ VE GENEL ESASLARA DÖNÜŞÜ

Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayanların mal veya hizmet satın aldığı mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunması halinde, bu mükelleflerden yapılan (haklarında olumsuz tespit bulunanlardan sadece olumsuz tespit yapıldığı dönemlerdeki) alışlara isabet eden kısma 4 kat teminat gösterilmesi veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması halinde, kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir⁴¹⁴.

Haklarında olumsuz rapor bulunanlardan mal veya hizmet alanlara, aşağıda belirtilen durumların varlığı halinde genel esaslara göre iade yapılır⁴¹⁵.

- Olumsuz raporda öngörülen vergi, ceza, gecikme zammı ve faizlerin ödenmesi veya bunların toplamı kadar teminat gösterilmesi halinde, bunlardan mal ya da hizmet alanların bütün dönemlerdeki iade talepleri genel esaslara tabidir.

- Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin veya bunlardan mal veya hizmet satın alan mükelleflerin ödemelerini banka ya da ÖFK aracılığıyla yapmış olmaları halinde KDV iadelerinde genel esaslara göre hareket edilecektir.

- Haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanlardan alış yapan mükelleflerin, bu alışlarına ilişkin ödemelerini ya da bu mal veya hizmet satanların kendi alışlarına ilişkin ödemelerini, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan banka veya ÖFK vasıtasıyla ya da Türk Ticaret Kanununun⁴¹⁶ 697’nci maddesinin birinci ve 2’nci

⁴¹³84 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

⁴¹⁴Vural, a.g.e., s.410.

⁴¹⁵84 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

⁴¹⁶6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 29.06.1956 Tarih ve 9353 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

fikrasına uygun olarak düzenlenen çekle yapılmış olması halinde KDV iadeleri genel esaslara göre yerine getirilecektir. Söz konusu ödeme, iade talebinde bulunan mükellefin YMM'si tarafından düzenlenmiş tasdik raporuyla veya tasdik raporu sonradan ibraz edilmek üzere teminat karşılığı iade talep edilmişse bu konuda düzenlenmiş kısa bir raporla da tevsik edilebilir⁴¹⁷.

Dikkat edilirse olumsuz tespitin SMİYB düzenlenmesi dışındaki haller için ödeme belgesi ibrazı ile genel esaslara dönüş yapılabilmektedir. Bir başka deyişle SMİYB düzenleme fiilini işleyen bir mükellefin hâsılatının banka veya özel finans kurumları aracılığıyla tahsil edilmiş olmasının vergi güvenliği açısından bir önemi bulunmamaktadır⁴¹⁸.

- Haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunanlar hakkında genel esaslar uygulandığı dönemlerde, bunlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir. Ancak hakkında SMİYB düzenleme raporu bulunan ve bu rapora istinaden tarh edilen vergi, kesilen ceza ve hesaplanan gecikme faizini ödemiş veya tamamına teminat göstermemiş mükellefe ait olumsuz raporun vergilendirme döneminden sonraki 12 vergilendirme dönemine ilişkin, vergi inceleme elemanlarınca düzenlenmiş olumlu rapor bulunması halinde, bu mükelleften mal veya hizmet alanların, alışlarına isabet eden iade talepleri olumlu raporun vergilendirme dönemi ile sonraki dönemlerde genel esaslara göre yerine getirilir.

- En son düzenlenen olumsuz rapor veya yapılan tespit ilgili olduğu dönemden itibaren vergi inceleme imkânını sona erdiren tarh zamanaşımı kadar bir sürenin geçmesi halinde, mal veya hizmet alanlar açısından olumsuz rapor veya tespit artık hüküm ifade etmez ve muameleleri etkilemez. Bu mükelleflerden mal veya hizmet alanların iade taleplerinde genel esaslara göre işlem yapılır. Haklarında olumsuz tespit bulunanlardan ihraç kaydıyla mal alan ancak diğer alışlarına ilişkin olumsuz tespit veya rapor bulunmayan mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

⁴¹⁷Uygulamada mal ve hizmet satın alınan kimseye ilişkin mükellefin ilgili muavin defter dökümü ya da ödemeye ilişkin banka dekontu, banka hesap dökümü veyahut çek fotokopisi alınarak kayıtlarla kontrolü yapılmaktadır.

⁴¹⁸Vural, a.g.e., s.456.

- KDVK'nın 9'uncu maddesinin tanıdığı yetki çerçevesinde Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemeye göre, fason tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda ve atık; metal, kâğıt, plastik, cam vb alımları nedeniyle tevkifat uygulayan alıcıların, ihracat veya diğer işlemlerden doğan iade talepleri, tevkif etmiş oldukları vergiyi beyan edip ödemiş olmaları şartıyla genel esaslara göre yerine getirilecektir

Genel esaslara göre iade alınan dönemlere ait KDV iade talepleri, YMM tasdik raporu ile de yerine getirilebilir⁴¹⁹.

3.7. DOĞRUDAN MAL VE HİZMET TEMİN ETTİKLERİ SAFHADAN ÖNCEKİ SAFHALARDA YER ALANLAR HAKKINDA OLUMSUZ RAPOR VEYA TESPİT BULUNANLARIN KDV İADELERİ VE GENEL ESASLARA DÖNÜŞÜ

3.7.1. Doğrudan Mal Ve Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Rapor Bulunanlar

Doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği safhadan önceki safhalardaki mükellefler hakkında olumsuz rapor bulunan ancak, kendileri veya doğrudan mal ya da hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri, olumsuz raporlarda iade talebinde bulunanlarla ilgili olarak bir sorumluluk öngörülmemesi halinde genel esaslara göre yerine getirilir. Aksi halde raporda belirtildiği şekilde işlem yapılır⁴²⁰.

3.7.2. Doğrudan Mal Ve Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Tespit Bulunanlar

Doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği safhadan önceki safhalardaki mükellefler hakkında yukarıda açıklandığı şekilde olumsuz tespit bulunan ancak, kendileri veya doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri, olumsuz tespitte konu alışlar için 4 kat teminat gösterilmesi halinde genel esaslara göre yerine getirilir. Bu nedenle gösterilen teminat, olumsuz tespit bulunan mükellefle ilgili olarak yapılacak

⁴¹⁹Vural, a.g.e., s.454.

⁴²⁰84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 'II-4.1.'Başlığı.

inceleme sonucuna göre çözümlür⁴²¹. Bununla birlikte aşağıda sayılan durumların varlığı halinde teminat gösterilmeksizin genel esaslara göre işlem yapılabilecektir⁴²².

- Olumsuz tespite konu alışların gerçekleştiği dönemlerde KDV dâhil toplam işlem bedelinin doğrudan mal ya da hizmet temin edilen mükellefe müteselsil sorumluluktan kurtulacak şekilde çekle ya da banka veya ÖFK vasıtasıyla ödenmesi halinde 4 kat teminat göstermeksizin veya bu alışlarına isabet eden kısmı iadede çıkarmalarına gerek kalmaksızın iade talepleri gerçekleştirilecektir⁴²³. Yine ödemenin YMM tarafından düzenlenmiş, KDV İadesi Tasdik Raporu veya bu konu ile ilgili olmak üzere hazırlanmış kısa bir raporla tevsik edilebilmesi mümkündür.

- Önceki safhadaki mükellefler hakkındaki olumsuz tespit sayılan nedenlerin ortadan kalktığına anlaşılması halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Önceki safhada yer alan mükelleflerin gerek olumsuz tespite konu tutarlar için teminat vermiş olması, gerekse nihai yargı kararı ile olumsuz tespite dayanak olan idari işlemlerin kaldırılması veya bunlar hakkında olumlu VİR düzenlenmesi gibi sebeplerle genel esaslara dönmeleri veya yapılan incelemelerde olumsuz tespit sayılan hususların var olmadığına anlaşıldığı (örneğin SMİYB olduğu tespit edilen belgelerin defter kayıtlarından veya indirimler arasından çıkarıldığına tespit edilmiş olması gibi) durumlarda olumsuz tespit sayılan nedenler ortadan kalkmış sayılır⁴²⁴.

- İade talebinde bulunanlara mal veya hizmet temin eden mükelleflerin, haklarında olumsuz tespit bulunanlardan veya iade talebinde bulunanların, haklarında olumsuz tespit bulunanlardan mal veya hizmet temin edenlerden, alışlarına isabet eden verginin, aynı dönemdeki toplam vergi indirimine (iade talebinde bulunanlarda iadesi talep edilen vergiye) oranının %5'ini geçmemesi halinde; kendilerinin ve mal ya da hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Bu uygulamada nasıl hareket edilmesi gerektiği 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtilmiştir. Buna göre;

⁴²¹84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 'II-4.2.'Başlığı.

⁴²²84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 'II-4.2.'Başlığı.

⁴²³Erkan Gürboğa, "Ödemenin Banka ve Özel Finans Kurumları veya Çek İle Yapılması Durumunda Genel Esaslara Göre İade Yapılmasının Usul ve Esasları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Mayıs 2002, Sayı:164, s.44.

⁴²⁴M. Ali Özeyer, "84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine Göre İade Taleplerinin Özel Esaslara Göre Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, Ocak 2002, Sayı:245, s.65.

- Öncelikle iade talebinde bulunanlara mal ya da hizmet satanların, haklarında olumsuz tespit bulunanlardan mal ya da hizmet satın aldığı dönemler tespit edilir.

- Sonrasında söz konusu alıcıların, aynı dönemlerde iade talebinde bulunanlara satış yapıp yapmadıkları tespit edilir.

- Satış yapılmışsa, alıcıların hakkında olumsuz tespit bulunanlardan alışlarına isabet eden verginin, aynı dönemdeki toplam vergi indirimine (iade talebinde bulunanlarda iadesi talep edilen vergiye) oranının %5'ini aşıp aşmadığına bakılır. Bu oranı aşmamışsa genel esaslara göre iade yapılır.

- İade hakkı sahibinin bu dönemler dışındaki dönemlerdeki iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Hakkında olumsuz tespit bulunandan mal veya hizmet alışının ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonra, iade talebinde bulunanlara mal veya hizmet temin eden mükellefin verdiği beyannamelerden birisinde ödenecek KDV beyan etmiş olması halinde, bu dönemden sonraki alışlara ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir⁴²⁵.

Doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri safhadan önceki safhalarda yer alanlar hakkında olumsuz tespit bulunanlar için 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğin '4.2.' bölümünde yer alan düzenlemede; bu dönemlerde KDV dâhil toplam işlem bedelinin doğrudan mal ya da hizmet temin edilen mükellefe müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümlere göre ödenmiş olması halinde iade talepleri için genel esasların uygulanacağı (müteselsil sorumluluğun kalkacağı) ifade edilmiştir. Bu ifade de görüldüğü üzere Tebliğin '3.1.2.' bölümünde hükme bağlanan SMİYB düzenleme veya kullanma tespiti veya raporu bulunma ayrımı yapılmamıştır. Dolayısıyla iade talep eden mükellef tarafından doğrudan mal ya da hizmet temin edilen mükellefe müteselsil sorumluluğu kaldırarak şekilde ödeme yapanların iade talepleri için bu mükelleflerin SMİYB düzenleme veya kullanma tespiti veya raporu bulunanlardan alışları olsa dahi genel esaslar uygulanacak, bir diğer deyişle müteselsil sorumlulukları söz konusu olmayacaktır. Ancak bu durumda kendilerinin veya

⁴²⁵Vural, a.g.e., s.461- 466.

doğrudan mal ya da hizmet ettiği mükelleflerin hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmaması gerekmektedir⁴²⁶.

3.8. HAKLARINDA İHTİYATİ TAHAKKUK VE İHTİYATİ HACİZ UYGULANAN MÜKELLEFLER

84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre, iade talebinde bulunan mükellefler hakkında SMİYB düzenleme raporuna dayanmaksızın gelişen nedenlerle KDV yönünden ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanması halinde, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haczi istenen miktar kadar teminat gösterilmesi şartıyla bu mükelleflerin diğer dönemlere ilişkin iade ve mahsup talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Bununla birlikte, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulaması iade talebinde bulunan mükellef hakkında düzenlenen SMİYB düzenleme raporuna dayanıyorsa, teminat gösterilmesine gerek olmayacak ve bu mükellefin işlemleri, 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 2'inci bölümünün '2.1.' başlığında yer alan, 'Haklarında SMİYB Düzenleme Raporu Bulunanlar'a ilişkin hükümler çerçevesinde yürütülecektir⁴²⁷.

3.9. ADRESLERİNDE BULUNMADIKLARI, DEFTER VE BELGELERİNİ İBRAZ ETMEDİKLERİ VEYA BEYANNAME VERMEDİKLERİ KONUSUNDA TESPİT BULUNANLAR

Adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla döneme ilişkin olarak KDV beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermedikleri konusunda tespit bulunanların iade talepleri yalnızca vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir. Düzenlenecek raporda söz konusu olumsuz tespitlerin ortadan kalktığına belirtilmesi halinde genel esaslara göre işlem yapılmaya başlanılabilecektir⁴²⁸. Aslında mükelleflerin adreslerinde bulunamaması veya beyanname vermeme, mücbir sebep dışındaki hallerde defter ve belgeleri ibraz etmeme durumları mükelleflerin kötü niyetlerinden (kaçakçılık, sahtecilik vb.)

⁴²⁶İstanbul YMM Odası Raporu, 7-8-9-10-11-12/2006 15.02.2006, "Banka Aracılığı İle Yapılan Ödemelerin KDV İade - İndirim Sistemi Karşısındaki Durumu Ve Mütessesil Sorumluluk" www.istanbulymmoo.org.tr/iymmoo/.../Mali Platform/07.BANKA.pdf, 26.03.2010.

⁴²⁷Vural, a.g.e., s. 467.

⁴²⁸84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

kaynaklanmış olmasının yanı sıra vergi ile ilgili ödevler hakkında bir bilinçsizlik ya da aksatılma durumu nedeniyle de olabilir.

Günümüzde oldukça yoğun ve kapsamlı düzenlemeleri içeren vergi mevzuatını takip etmek zorunda olan mükellefler bazen adres değişikliğini bildirme gibi basit ve zahmetsiz ödevlerini unutabiliyorlar ya da ihmal ettiklerinden vergi dairelerinin bilgisi dışında bırakabiliyorlar. Uygulamada da, mükellefin muhasebeci değiştirmesi, o arada birkaç dönem beyannamelerinin verilmemiş olması ya da kendisinden defter ve belgelerinin istendiği yazıların VUK'un 94'üncü maddesinde belirtilen kimselere tebliğ edilmesine rağmen, mükellefin veya muhasebecisinin eline geç ulaşması, belgelerin başka bir yerde olması ya da defter bastırmada bir takım teknik veyahut muhasebe açısından engellerin ortaya çıkması gibi sebeplerle beyannamelerin, defter ve belgelerin süresinde vergi dairesine verilmeme ya da ibraz edilememe durumu söz konusu olabilir. Bu gibi hallerde hem mükellefler, hem de bu mükelleflerden mal veya hizmet satın alan mükellefler, aslında bir kaçakçılık ve benzeri durumları olmadığı halde kaçakçı, sahteci muamelesi görecekler, hem vergisel açıdan, iade işlemlerinde sorunlarla karşılaşacaklar, hem de bu haberi alan ve kendisi de bu kapsamda değerlendirilmek istemeyen mükelleflerin azalan talepleri nedeniyle iş yapamaz duruma gelebileceklerdir. Bir hata ya da ihmalin bu denli ağır sonuçlara ulaşabileceğinin mükellefler tarafından bilinmesi ve buna göre daha bilinçli ve dikkatli hareket edilmesi yerinde olacaktır.

Yukarıda açıklanan hususlara uygun olarak , gerçek kaçakçı ya da sahtecileri tespit edip cezalandırmak adına 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde; mükellefin başvurusunun değerlendirilmesi veya vergi idaresinin belirlemeleri sonunda olumsuz tespit sayılan nedenlerin ortadan kalktığına anlaşılması halinde mükelleflerin KDV iade taleplerinin (mükellefin defter ve belgelerini sonradan ibraz etmesi, vermediği beyannameleri usulüne uygun olarak tamamlaması, yoklama ile tespit edilmek kaydıyla geçerli bir adresinin ortaya çıkması gibi) genel esaslara göre yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır.

3.10. İŞLETME KAPASİTESİ İLE İŞ HACMİ ARASINDA AÇIK NİSPETSİZLİK TESPİT EDİLENLER

İade talebinde bulunan mükelleflerin işletmelerinin sermaye tutarı, kullandıkları kredi miktarı, üretim tesisi bulunması halinde tesisin kapasitesi, verimliliği, istihdam ettiği işçi sayısı gibi unsurlar ile iş hacmi arasında bariz bir nispetsizlik bulunduğu tespit edilmesi halinde, bu mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri yalnızca inceleme raporuna göre yerine getirilir⁴²⁹. Bu sayılan hallerin, olumsuz tespit olarak kabul edilebilmesi için; özellikle üretim tesisi bulunanlar açısından en az vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşan üç kişilik bir komisyon tarafından mükellefin iş yerinde yapılacak bir yoklama ile tutanağa bağlanmış olması gerekir⁴³⁰.

Görüldüğü üzere, işletme kapasitesi ile iş hacmi arasında bariz nispetsizlik bulunanlardan mal alanlar, özel esaslara tabi olacak mükellefler arasında sayılmamıştır. Bunun nedeni, iade taleplerinin değerlendirilmesi sırasında mükelleflerin mal veya hizmet temin ettikleri mükelleflerin tespit edilip aynı açıdan değerlendirilmesinin hem mükellef hem de vergi dairesi nezdinde yaratacağı güçlük ve imkânsızlıktır⁴³¹.

4. İHRACAT İSTİSNASINDA İADE EDİLECEK KDV'NİN TESPİTİ VE BEYANI

Çalışmanın ikinci bölümünde, ihracata ilişkin olarak Türk Vergi Sistemindeki istisna hükümleri ayrı ayrı başlıklarda ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır. Aşağıda bu istisnalardan kaynaklanan KDV iadelerinin nasıl tespit edileceği ve tespit edilen bu rakamlarında hangi esaslarla beyan edileceği ayrı ayrı açıklanmaya çalışılacaktır.

⁴²⁹84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği II'nci Bölüm, '2.3.4.' Başlığı.

⁴³⁰Vural, a.g.e., s.450.

⁴³¹Özyer, a.g.m., s. 65.

4.1. DOĞRUDAN MAL İHRACINDAN KAYNAKLANAN İADE EDİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİNİN (YÜKLENİLEN KDV'NİN) TESPİTİ VE BEYANI

Bu başlık altında doğrudan mal ihracında iade edilecek yani yüklenilen KDV'nin tespitine ilişkin açıklamalar ayrı, beyanına ilişkin açıklamalar ayrı olarak yer alacaktır.

4.1.1. Doğrudan Mal İhracında Yüklenilen KDV'nin Tespiti

4.1.1.1. İade Edilecek Verginin, İade Hakkı Doğuran İşlemler Nedeniyle Yüklenilen Vergi İle Sınırlı Olması

İhracat istisnasından kaynaklanan KDV iadesinde esas olan, indirimle giderilemeyen ancak ihraç edilen malın bünyesine giren KDV'nin iade edilmesidir⁴³². Prensip olarak, mükelleflerin ihracat nedeniyle yükledikleri vergileri indirim yoluyla gidermeleri esas olup, yüklenilen vergilerin indirilememesi halinde, indirilemeyen verginin sadece iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden kısmı iadeye konu olabilecektir. Bu çerçevede, ihracat işlemleri nedeniyle iade edilecek verginin hesabında sınır, iadenin kaynağını oluşturan ihracat işlemi kapsamında yüklenilen vergi tutarı kadar olacaktır⁴³³.

İhracattan kaynaklanan KDV iadesi işlemlerinde en çok karşılaşılan sorun, yüklenilen KDV'nin yanlış hesaplanmasıdır. İhracat yapılan dönemdeki indirilecek KDV'nin içinde bulunan ancak söz konusu dönemde ihraç edilen malın bünyesine girmeyen bir takım maliyetler, yüklenilen KDV adı altında iade olarak istenebilmektedir. Bu anlamda mükellefler, ihracat istisnası nedeniyle yükledikleri KDV'yi doğru olarak hesaplamak ve iadeyi doğru tutar üzerinden talep etmek durumundadırlar.

Yüklenilen vergiler kapsamına, iade hakkı doğuran işlemle ilgilendirilebilen normal alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortisman tabii iktisadi kıymetlere ilişkin vergiler girmektedir. Buna göre, bu giderlerden mamule verilen payın hesabında hangi usul kullanılıyor ise, bu giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerden ihraç

⁴³²Yafes Pehlivan, "İhraç Edilen Malın Bünyesine Giren KDV'nin Hesaplanması", *Sayıştay Dergisi*, S. 55, s.123.

⁴³³Tokaç, a.g.e., s.177.

edilen mallar nedeniyle yüklenen vergilerin tespiti sırasında da aynı usul esas alınacaktır⁴³⁴.

26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin konu ile ilgili (M) bölümünde, iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin olarak yüklenen vergilerin, diğer işlemlere ait yüklenen vergilerden ayrılması gerektiğinin altı çizilerek belirtilmiş, böyle bir ayırım yapılmadan iade hakkı doğuran işlem bedeli ile genel vergi oranının çarpımı suretiyle bulunacak miktarın iade olarak talep edilmesinin mümkün olmadığı açıklanmıştır. Açıklayıcı olması bakımından söz konusu Genel Tebliğde verilen örnek, güncel tutarlar karşılığı olarak aşağıda verilmektedir:

Ayakkabı ihracatçısı bir mükellef Ocak 2010 döneminde 100.000,00.-TL'lik ayakkabı ihraç etmiştir. Bu mükellefin aynı dönemde (geçmiş dönemlerden devredenler de dâhil olmak üzere) toplam indirilebilir KDV 25.000,00.-TL'dir. İhraç edilen ayakkabıların maliyeti içinde vergili girdilerin toplamı 80.000,00.-TL, vergisiz girdilerin (işçilik, faiz ve kâr gibi) toplamı 20.000,00.-TL'dir. Vergili girdilere ait ihracata isabet eden yüklenen vergiler tutarı, mükellefin defter kayıtlarına göre 9.600,00.-TL'dir. Bu mükellefin, ihraç ettiği ayakkabılara ait iade edilecek vergi ile ilgili beyanı aşağıdaki şekilde olacaktır.

- (1) İstisna kapsamındaki ihracat bedeli100.000,00.-TL
- (2) Hesaplanan KDV0.-TL
- (3) Toplam indirilebilir KDV25.000,00.-TL
- (4) İhraç edilen mala ait olup, iadesi gereken KDV..... 9.600,00.-TL
- (5) Sonraki döneme devreden KDV ((3)-(4))=..... 15.400,00.-TL

4.1.1.2. İade Edilecek Vergi Miktarının, İhracat Bedelinin Genel Vergi Oranı İle Çarpılması Sonucu Bulunacak Tutar İle Sınırlandırılmaması

Kamuoyunda iade hakkı doğuran işlem bedelinin, genel vergi oranı ile çarpılması suretiyle bulunacak rakamın iade edilecek KDV olduğu şeklinde yanlış bir kanı ve bilgilendirme söz konusudur. Bu duruma neden olan husus ise 24 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin 'E' bölümünde belirtilen ve sadece "Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerde İade Uygulaması"nda söz konusu olan 'bir vergilendirme

⁴³⁴Tokaç, a.g.e., s.179.

döneminde iade edilecek vergi, o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin % 10'u olarak hesaplanan miktardan fazla olamayacaktır' açıklamasının yanlış anlaşılmasıdır⁴³⁵.

Örneğin, 200 birimle ihraç edilen malın 100 birime alınıp, taşıma ve benzeri giderlerinin de 50 birim tuttuğu durumda, yüklenilmiş olan girdi KDV ((100+50)*18%=) 27 birimden ibaret kalacaktır. Ancak amortisman konusu kıymet iktisabına bağlı olarak bu işleme 13 birimlik bir yüklenilen KDV'nin daha isabet ettiğini varsaydığımızda yüklenilen vergi ((27+13)=) 40 birime çıkmaktadır. İhracat dolayısıyla genel orana göre hesaplanan vergi ihraç bedeli üzerinden (200 x %18=) 36 birim olduğuna göre 4 birimlik bir tutar aşımı söz konusu olmaktadır. Burada mükellefe iade edilebilecek tutar 36 birimi geçemez⁴³⁶. Ancak bunun dışında zararına satış ve yüksek oranlı girdi kullanılması gibi hallerde aynı durum söz konusu değildir. Örneğin, ilk örnekte sadece vergili girdiler (ATİK'ler hariç) itibariyle 150 birim maliyeti olan ve 27 birim vergi taşıyan mal, 110 birime ihraç edildiğinde, ihraç bedeli üzerinden %18'lik genel orana göre hesaplanan vergi 19,8 birim olmasına rağmen, 27 birim girdi vergisinin iadesi söz konusu olacaktır. Bunun yanında, mal 200 birime satılmakla beraber, 150 birimlik vergili girdisi üzerinden yüksek orana tabi olması nedeniyle, 30 birim KDV ödenmişse, değerlendirme yine yüklenilen vergi itibariyle yapılmakta 30 birim verginin tamamı iade edilmektedir⁴³⁷. Ayrıca, ihracat nedeniyle iade edilecek KDV'nin hesaplanmasında, ihraç edilen ürünün bünyesine giren yüklenilen vergi göz önüne alınmadan, iade hakkı doğuran teslim ve hizmet yani ihracat bedelinin % 1, % 8, % 18 gibi oranlarla çarpılarak bulunacak tutarın iade olarak talep edilmesi mümkün bulunmadığı, 28 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin I bölümünde de belirtilmiştir.

4.1.1.3. İhracat Nedeniyle Yüklenilerek İadesi İstenen Verginin İlgili Dönem Sonraki Döneme Devreden KDV Miktarını Geçemeyeceği

Bilindiği üzere KDVK'nın 11, 13, 14 ve 15'inci maddeleri uyarınca, istisna kapsamında mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunan mükellefler bu mal ve hizmetlerle ilgili olarak yükledikleri KDV'lerini, KDV'ye tâbi teslimleri nedeniyle

⁴³⁵Pehlivan, "İhraç Edilen Malın...", a.g.m., s.125.

⁴³⁶Pehlivan, "İhraç Edilen Malın...", a.g.m., s.125.

⁴³⁷Pehlivan, "İhraç Edilen Malın...", a.g.m., s.126.

müşterilerinden tahsil ettikleri KDV'den indirilebilmekte, indirim yoluyla giderilemeyen KDV yüklenimlerini de, gerekli belgeleri ibraz ederek nakden veya mahsup suretiyle iade alabilmektedir.

Mükelleflerin varsa hesaplanan KDV'lerinden o ayda yapmış olduğu satışlara isabet eden indirilecek KDV'si düşülecek, kalan fark pozitifse bu sonraki döneme devreden (SDD) vergi olacaktır. Bu devir rakamının içinde mükellefin o aydaki istisnaya tabi satışlarına ilişkin olarak yüklendiği KDV'leri de bulunmaktadır. Ancak ihraç edilen ürünün bünyesine giren daha önceki dönemlerde yüklenilmiş vergiler de bulunabileceği gibi indirilecek KDV'nin içinde de ihraç edilen ürünün bünyesine girmeyen dolayısıyla yüklenilen verginin içinde bulunmayan bir takım KDV'ler söz konusu olabilir. Bu halde iade edilecek vergi istisna kapsamında satışın yapıldığı döneme ait KDV Beyannamesinde yer alan SDD rakamının üzerinde olamayacaktır.

4.1.1.4. İade Edilecek KDV'ye Atık'ler Ve Genel Giderler Nedeniyle Yüklenilen KDV'den Pay Verilmesi

İade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen ve iade konusu yapılabilecek KDV'nin kapsamı ile ilgili açıklamaların yer aldığı⁴³⁸;

- 24 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 'E' bölümünde, faaliyetleri kısmen veya tamamen iade hakkı doğuran işlemlerden oluşan mükelleflerin iade hesaplarında, iade kapsamına mal ve hizmet alışları yanında genel giderler ve amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerin de dâhil olduğu,

- 39 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 'D' bölümünde, yüklenilen vergiler kapsamına, iade hakkı doğuran işlemle ilgilendirilebilen normal alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymet için yapılan harcamalara ilişkin vergilerin girdiği, belirtilmiştir.

Ayrıca konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın 27.03.1989 tarih ve 24499 sayılı yazısında; iade hakkı doğuran işlemler dolayısıyla yüklenilen vergilerin ancak bu işlemlerin yapıldığı dönemde iade edileceği, iade miktarının, yüklenilen vergilerden o dönemde gerçekleştirilen iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden kısım sınırlı olduğu, o dönemde gerçekleştirilen işlemlere isabet eden kısım

⁴³⁸105 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 30.06.2007 Tarih, 26568 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yüklenilen vergilerden az olursa, fazla kalan kısmın, ‘iade hakkı doğurmayan işlemler’ bölümünde indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir. Yazının devamında, indirim mümkün olmaması halinde, verginin gelecek döneme devredileceği, hatta izleyen dönemde yeniden iade hakkı doğuran bir işlem yapılırsa, işleme isabet eden kısmın ‘önceki dönemden devreden vergiler’ bölümünden çıkarılarak iade hakkı doğuran işlemlere ait indirimler bölümüne aktarılabilceği belirtilmektedir.

Buna göre iade hakkı doğuran işlemleri bulunan ihracatçı firmaların faaliyetleri ile ilgili genel giderler ve ATİK alımları (fabrika binası v.b.) nedeniyle yükledikleri ve ait olduğu dönemlerde indirim yoluyla giderilemeyen vergilerin, söz konusu ATİK aktife alındığı veya kullanılmaya başlanıldığı dönemden itibaren iade hakkı doğuran işleme tabi olduğu KDVK’nın28’inci maddesinde belirtilen oran uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı geçmemek üzere, iadeye pay verilmesi mümkündür⁴³⁹. Bununla birlikte, genel giderler veya ATİK’den dolayı iadesi talep edilen KDV o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin genel vergi oranından (%18) fazla olamayacaktır⁴⁴⁰.

4.1.1.5. Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV Hakkında Yapılacak İşlem

Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak daha önceden satın aldıkları ve stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan mallar, takdir komisyonu kararıyla imha edilebilir. Bu halde, söz konusu mallara ilişkin yüklenilen KDV’nin indirilip indirilemeyeceği konusuna açıklık getirmek üzere 113 Seri No’lu KDV Genel Tebliği yayımlanmıştır.

KDVK’nın 30’uncu maddesinin ‘c’ bendinde; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır. Bu bent hükmünün gerekçesi esas itibariyle vergiyi güvence altına almak ve malların zayı olduğu gerekçesiyle yaratılabilecek vergi kaybını önlemektir. Bunun yanı sıra tasarı, genel esprisi itibariyle her ka-

⁴³⁹T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü, KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.32.25-38523 sayı, “ATİK İçin Ödenen Vergilerden İade Hakkı Doğuran İşlemlere Pay Verilip Verilmeyeceği” konulu, KDV-2009/176 Uygulama Tamimi, <http://www.ivdb.gov.tr/TAMIMLER/KDV/12751.htm>, 30.03.2010.

⁴⁴⁰24 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

demede yaratılan katma değeri mutlaka vergilendirmeyi hedeflemektedir. Bu açıdan bakıldığında malların mükellef tarafından kendi özel ihtiyaçlarında kullanılması veya her ne suretle olursa olsun işletmeden çekilmesi ile zayi edilmesi arasında hiçbir fark bulunmamakta, dolayısıyla zayi olan mallar için alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirilmesi mümkün olmamaktadır. Bir vergi sisteminde alışlarla ilgili verginin indirilmesi bu malların satışı sırasında nasıl olsa vergiye tabi tutulacağı, diğer bir ifade ile mala eklenen değer vergilendirilmiş olacağı düşüncesine dayanır. Zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olamayacağından, bunlara ait vergilerin indirilmesi sistemin mantığına ters düşecektir⁴⁴¹.

113 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre, kullanım süresi geçmesi veya başka sebeplerle kullanılmayacak hale gelmesi nedeniyle takdir komisyonu kararıyla imha edilen mallar, zayi olan mal kapsamında değerlendirilecek, dolayısıyla bu malların alımı, üretimi veya ithaline ilişkin olarak yüklenilen KDV'ler, KDVK'nın 30'uncu maddesinin 'c' bendi uyarınca indirim konusu yapılamayacaktır. Bu şekilde imha edilen mallar nedeniyle yüklenilen KDV'nin henüz indirilmemiş olması halinde, indirilecek KDV hesabından çıkarılarak, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir⁴⁴².

İndirimi kanunen mümkün olmayan, zayi olan veya bu kapsamda imha olunan mallara ait yüklenilen KDV, daha önce indirim konusu yapıldıysa, bu tutarın malların imha edildiği vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında gösterilerek hesaplanan KDV'ye ilave edilmek suretiyle suretiyle düzenlenecek düzeltme beyanının verilmesi, böylelikle bu mallara ait KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir⁴⁴³.

4.1.1.6. Komisyonlar Dolayısıyla Yüklenilen KDV Tutarlarının İhracat İstisnası Kapsamında İadesi

Turizm acente, rehber ve benzerlerinin, turist kabilelerini, alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürmeleri karşılığında bu işletmelerden aldıkları

⁴⁴¹Coşgun Aras, "Kullanım Süresinin Dolması Vb. Nedenlerle Takdir Komisyonu Kararıyla İmha Edilen Malların KDV'sinde Son Durum", *Yaklaşım*, Ocak 2010, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/kanunlar/98/9801005.htm>, 31.03.2010.

⁴⁴² Aras, a.g.m., <http://www.yaklasim.com/mevzuat/kanunlar/98/9801005.htm>, 31.03.2010.

⁴⁴³ 113 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

komisyonlar genel oranda KDV'ye tabidir. Bu şekilde ödenen komisyonlar, ihracat işlemlerinin bünyesine giren "genel gider" mahiyetinde bir harcama olduğundan, komisyonlar nedeniyle yüklenilen KDV tutarları, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde ihracatçılara iade edilebilecektir⁴⁴⁴. Buna göre ihracat işlemlerinden kaynaklanan iade tutarının hesabında, bu tür komisyon harcamaları nedeniyle hesaba dâhil edilecek pay, aylık vergilendirme dönemleri itibariyle o ay ve kendinden önceki ayda ödenen ihracat bedelleri toplamının %25'i üzerinden hesaplanan KDV tutarından fazla olamayacaktır. Bu maksimum rakamdan her takvim yılının Ocak ayından başlamak üzere ve her ayda, bir önceki ay ya da aylarda ödenen KDV hariç komisyon bedelleri düşülecek, kalan miktara %18 oran uygulanmak suretiyle bulunan rakamın iadesi istenebilecektir. Bu hesaplama yılsonuna kadar kümülatif olarak yapılacak, izleyen yılda hesaplama yeniden başlanacaktır. İhracat işlemlerinin bulunmadığı aylarda ödenen komisyonlar daha sonra gelen ve ihracat işlemlerinin bulunduğu aylarda dikkate alınacaktır. Komisyon ödemesi olmayan dönemlerde ise yine aynı hesaplama göre iade istenebilecektir⁴⁴⁵.

4.1.2. Doğrudan Mal İhracatında Yüklenilen KDV'nin Beyanı

Doğrudan mal ihracatında ihraç edilen malın bünyesine giren ve yukarıda nasıl tespit edileceğine dair ayrıntıları açıklanan Yüklenilen KDV, fiili ihracatın gerçekleştiği tarihte beyan edilecektir. Bu tarih, malın gümrük hattından çıktığı ya da yetkili gümrük antreposuna teslim edildiği tarihtir. Gümrük hattından çıktığı tarih olarak da çalışmanın ikinci bölümünde 'İhraç Malının Gümrük Hattını Geçmesi' başlığı altında açıklanan 'Gümrük Beyannamesi Sorgulaması' sonucu on-line ortamda VEDOP sisteminde de görülen 'Fiili İhraç Tarihi/ Kapanma Tarihi' esas alınacaktır. Teslim edilen mal nedeniyle yüklenilen KDV'de bu tarihin yer aldığı ayın beyannamesinde 'Tablo-8 Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler' kısmında teslim ve hizmet bedeli ile birlikte beyan edilerek iadesi talep edilebilecektir.

⁴⁴⁴113 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

⁴⁴⁵110 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

4.2. HİZMET İHRACATINDA YÜKLENİLEN KDV'NİN TESPİTİ VE BEYANI

Bir hizmetin ihracat istisnasından faydalanabilmesi için 4 şart arandığı ve bu şartların aynı anda gerçekleşmesi halinde istisna uygulamasına konu olabileceği çalışmanın ikinci bölümündeki hizmet ihracatı ile ilgili açıklamalarda belirtilmişti. Bu halde istisnanın da beyan edilebilmesi için aynı şartların tamamının gerçekleşmesi gerektiği söylenebilir. Yani hizmet yurtdışındaki bir müşteriye yapılmış olmalı, yapılan bu hizmetin faturası yurtdışındaki bu müşteri adına düzenlenmeli, hizmetten yurtdışında faydalanılmalı ve hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir. İşte bu son belirtilen şart, uygulamada ihracat istisnası beyanının aksamasına neden olabilmektedir. Çünkü mükellefler, ihracatını gerçekleştirdikleri halde sadece buna ilişkin bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirildiğini kanıtlayamadıkları için iade taleplerini beyan edememe durumunda kalmaktaydılar. Yaptıkları ihracata ilişkin iade taleplerini ihracatın gerçekleştiği dönemde değil, döviz alım belgesini yurda getirdikleri ayda beyan edebilmekteydiler. Nitekim soyut bir kavram olan hizmetin, ihracatının gerçekleştiği ancak bu belge ile kanıtlanabilmektedir⁴⁴⁶. Bu belgenin varlığını aramak suretiyle haksız iadelerin önüne geçilmesi hedeflenmiştir⁴⁴⁷.

2008 yılı başında kambiyo mevzuatında yapılan değişiklikler ile ihracat bedellerinin tasarrufunun serbest bırakılmasının akabinde, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 2008/2 sıra No'lu KDV İç Genelgesi'nde, ihracat istisnasının uygulanırken, hizmet ihracatı nedeniyle ortaya çıkan KDV iade taleplerinin yerine

⁴⁴⁶Acar ve Çalı, a.g.m., <http://www.gimder.org.tr/default.asp?makale=187>, 09.01.2010.

⁴⁴⁷Talha Apak, "Hizmet İhracatı İstisnasının KDV Beyan Dönemi Ve KDV İadesinin Şartları 16.05.2006", http://www.alomaliye.com/mayis_06/talha_apak_hizmet_ihraci.htm, 09.01.2010.

getirilmesinde döviz alım belgesinin ibraz edilmesi şartının uygulanmasına devam edileceği belirtilmişti⁴⁴⁸. Buna göre hizmet ihracı istisnasının beyan edilebilmesi hala DAB'ın yurda getirilmesine bağlıydı⁴⁴⁹.

05.12.2009 tarih ve 113 Seri No'lu KDV Genel Tebliğin 'b' bölümünde yapılanı açıklamalarla DAB aranması konusunda daha önce getirilen düzenleme değiştirilmiştir. Yeni uygulamaya göre artık hizmetlerde ihracat istisnası hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden beyan edilecektir. Ancak yine de bedelin getirilmesinin emniyet altına alınması amacıyla söz konusu Genel Tebliğde; "... bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin KDVK'nın 32'nci maddesi kapsamında iadesi hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmeyecektir." ifadesi kullanılmıştır..

Böylece denilebilir ki, hizmet bedeli olarak ilgili faturada yazılı tutar, faturanın düzenlendiği tarihteki TC Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilerek⁴⁵⁰ fatura tarihini kapsayan ayın KDV beyannamesinde beyan edilecektir. Hizmet bedeli bu şekilde hesaplanarak tam istisna kapsamında işlem bedelini gösteren KDV Beyannamesinin 8 No'lu tablosunda beyan edilecek, ilgili yüklenilen KDV de bu ayda beyan edilebilecektir. Ancak yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen hizmet ihracatı nedeniyle iade edilecek tutarın iade olarak devletten geri

⁴⁴⁸Barış Eken, "Hizmet İhracında Bedelin Türkiye'ye Getirilmesi", http://www.vergidegundem.com/Makale.aspx?publication_paper_id=886, 09.01.2010.

⁴⁴⁹Uygulamaya göre hizmet ihracının beyanında izlenen yol kapsamlı bir şekilde, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 21.05.2007 tarih ve 300.07.59/797 sayılı özelgesinde aşağıdaki şekliyle açıklanmıştır⁴⁴⁹: "Konuyu bir örnekle açıklarsak daha da net anlaşılacaktır; 15 Haziran 2007 tarihinde yurt dışındaki müşteri için yurt dışına hizmet ifa edilmiş ve hizmete ait faturada bu tarihte yurt dışındaki müşteri adına kesilmiştir. Hizmette ait döviz bedelinin tamamı Haziran 2007 dönemi beyanname verme süresi olan 24 Temmuz 2007 tarihine kadar Türkiye ye getirilmişse Haziran 2007 dönemi beyannamesinde bu hizmete ait tutar istisna olarak beyan edilecek ve yüklenilen KDV'ler iadeye konu edilebilecektir.

Öte yandan hizmet bedeli taksitler halinde tahsil edilmiş olup son taksit tutarına ait döviz bedeli 20 Ağustos 2007 tarihinde Türkiye ye getirilmişse veya taksit olarak değil de tamamı daha sonradan bu tarihte tahsil edilmişse bu durumda, hizmet bedeline ait dövizin tamamı hizmet faturasının tanzim edildiği tarih olan 15 Haziran 2007 tarihini kapsayan Haziran 2007 dönemi beyanname verme süresi olan 24 Temmuz 2007 tarihine kadar Türkiye ye getirilemediğinden 24 Temmuz 2007 tarihine kadar verilecek olan Haziran 2007 dönemi KDV beyannamesinde hizmet bedeline KDV hesap edilmiş gibi hesaplama yapılarak hesaplanan KDV olarak beyan edilecek, Dövizin tamamının Türkiye ye getirildiği tarih olan 20 Ağustos 2007 tarihini kapsayan Ağustos 2007 dönemi KDV beyannamesinde de Haziran döneminde hesaplanmış gibi beyan edilen hizmete ait KDV indirim konusu yapılarak beyan edilirken yüklenilen KDV ler de bu dönemde iadeye konu edilecektir" denilmektedir: Acar ve Çalı, a.g.m., <http://www.gimder.org.tr/default.asp?makale=187>, 09.01.2010.

⁴⁵⁰Abdullah Tolu, "Bedeli Yabancı Para Cinsinden Belirlenen İşlemler İle Kur Farklarında KDV", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/50MaliCozum/10%20-%2050%20ABDULLAH%20TOLU.doc>, 09.01.2010.

alınabilmesi için hizmet bedeli dövizin yurda getirildiğine dair belgenin ibrazı gerekecektir.

Hizmet ihracı istisnasında iade edilecek vergi ise bu ihracı gerçekleştirebilmek için mükelleflerin katlandığı masrafları ifade etmektedir. Bu masrafların içine doğrudan mal ihracında olduğu gibi genel giderler ve hizmet üretimi sırasında kullanılan ATİK'lere ödenen KDV'lerde girmektedir. Yüklenen vergilere ilişkin olarak doğrudan mal ihracında ayrıntılı açıklamalar yapıldığından burada ayrıca değinilmeyecektir.

4.3. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE TECİL-TERKİN VE İADE SÜRECİ

İhraç kaydıyla satışlarda tecil-terkin uygulaması KDVK'nın 11'nci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendinde düzenlenmiş ve uygulamaya yön vermek amacıyla daha sonra yayımlanan Genel Tebliğler ile gerekli açıklamalar yapılmış, kapsam genişletilmiştir. Aşağıda ihraç kaydıyla satış yapan mükelleflerin tecil terkin işlemleri ihracatçıya kesilen faturadan başlanılarak, tecil rakamının hesaplanması, beyannamede gösterilmesi şartı ve nihayetinde ödeme çıkmamışsa iade almasına dair süreç anlatılmaya çalışılacaktır.

4.3.1. Fatura Düzeni

İhracatçıların yurt içinden KDV yüklenmeksizin ihraç malı satın alabilmeleri amacıyla, KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasına 'c' bendi eklenmiştir. Bu bende göre imalatçılar (ve imalatçı olmamakla beraber ihraç kayıtlı teslimde bulunmasına izin verilenler) isterlerse ihraç kaydıyla satış yapabilmekte ve bu satışa ait faturayı KDV'li olarak kesmekle beraber faturanın altına, “3065 sayılı KDV Kanunu hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir” ibaresini yazmakta, müşteriden KDV talep etmeksizin mal tesliminde bulunmaktadır⁴⁵¹.

İmalatçı bir firmanın kesmiş olduğu ihraç kayıtlı fatura örneğini düşünüldüğünde, bu faturanın yurtiçindeki müşterilere düzenlenen normal faturalardan tek farkının, faturanın üzerinde KDV tahsil edilmediğine ilişkin yukarıda belirtilen ibarenin yazılmış olmasıdır. Bu faturalar diğer yurtiçi faturalarda

⁴⁵¹Mehmet Maç; “İhraç Kayıtlı Teslimlerin KDV Beyannamesine Yansıması, Muhasebeleştirilmesi, Terkin ve İade Talepleri”, *Vergi Dünyası*, Ağustos 2005, <http://www.vergiturk.com/ack/mmackdvl1makale.htm>, 14.01.2010.

olduğu gibi (TL) cinsinden düzenlenebileceği gibi döviz cinsinden de düzenlenebilir. Döviz cinsinden düzenlendiği takdirde yanına Türk Lirası karşılıklarının da yazılması gerektiği aksi halde cezai müeyyidelerle karşı karşıya kalınacağı VUK'un 215'inci maddesiyle hüküm altına alınmıştır.

4.3.2. Tecil Edilebilir – Tecil Edilecek Ve Tecil Edilemeyen KDV'nin Tespiti Ve Beyanı

İhraç kaydıyla mal teslimlerinde teslim ilişkine düzenlenen faturada teslim bedeline isabet ederek hesaplanan ve faturada gösterilen ancak tahsil edilmeyen KDV, faturanın düzenlendiği ayın KDV beyannamesinde beyan edilir. Buna göre;

- İhraç kaydıyla teslimde ait KDV hariç tutar, diğer teslim ve hizmetlerin bedelleri ile toplanarak 1 No'lu tabloda gösterilir.

- Fatura muhteviyatını teşkil eden olay için uygun olan ve KDVK'nın 28'inci maddesinde belirlenen KDV oranı matraha uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV bulunur.

- Bu hesaplanan KDV, diğer teslimlerin hesaplanan KDV'leri ile birlikte aynı tabloda gösterilerek toplam olarak tahakkuk ettirilir.

- İhraç kayıtlı teslimlerle ilgili olarak yapılan giderlere ilişkin KDV'ler, diğer giderler sırasında ödenen KDV'lerden ayrıştırılmaksızın indirilecek KDV hesaplarına kaydedilir ve beyannamenin "Bu döneme Ait İndirilecek KDV" satırına diğer indirilecek KDV'lerle birlikte toplanarak yazılır.

- İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, ilgili ayda yapmış oldukları ihraç kayıtlı satışlarının tamamına ilişkin teslim bedelini ve bunlara ait KDV tutarlarını faturalarından toplayarak beyannamenin arka yüzünde bulunan "İstisnalar, İade Hakkı Doğuran İşlemler ve İhraç Kaydıyla Teslimler" başlığı altındaki "TABLO -10 İhraç Kaydıyla Teslimler" bölümüne yazarlar.

Bu aşamadan sonra hesaplama işlemleri aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

- Oranlar itibariyle ayrı ayrı hesaplanıp bulunan KDV'ler toplanarak o aydaki '*Tecil Edilebilir KDV*'⁴⁵² rakamına ulaşılır.

- Beyannamenin ilgili satırlarında gösterilen o aydaki 'Hesaplanan KDV' toplamından, indirimler toplamının düşülmesinden sonra pozitif bir fark kalıyorsa

⁴⁵²Tecil edilebilir KDV: ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçılar, özel finans kurumları veya imalatçı olmayan mükelleflerin hesapladıkları ve faturalarında da gösterdikleri halde ihracatçı veya DTSS ve SDTS'lerinden tahsil etmedikleri KDV'ler toplamını ifade eder.

bunun, beyannamenin “İstisnalar, İade Hakkı Doğuran İşlemler ve İhraç Kaydıyla Teslimler” bölümünde ulaşılan bu ‘*Tecil Edilebilir KDV*’ rakamı kadarı ‘*Tecil Edilecek KDV*’⁴⁵³ olarak beyannamenin ön yüzünde 38 No’lu satıra yazılacaktır. Söz konusu farktan tecil edilebilir KDV’nin düşülmesinden sonra hala kalan bir rakam varsa bu da ‘*Ödenecek KDV*’ olacak ve beyannamenin 39 No’lu satırına yazılacaktır.

- Söz konusu ay beyannamesinde yukarıda belirtilen şekilde bulunan fark negatif olursa yani indirilecek KDV, hesaplanan KDV’ler toplamından yüksekse ödenecek vergi çıkmayacak bunun yerine ‘sonraki döneme devreden KDV’ olacaktır. Ya da hesaplanan KDV toplamından, indirilecek KDV’nin mahsubu sonucunda kalan fark *Tecil Edilebilir KDV*’den düşük olduğunda çıkan ödenecek KDV rakamı *Tecil edilecek KDV* olacak, geriye kalan, ihracatçısından tahsil edilmediği halde tahsil edilmiş gibi işlem gören KDV’de beyannamenin arka yüzündeki “*Tablo -10 İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV*”⁴⁵⁴ adındaki 90 No’lu satırda yer alacak, beyannamenin ön yüzündeki 40 No’lu satıra kesinlikle yazılmayacaktır. Böylece aynı ayda hem tecil edilecek, hem de tecil edilemediği için iade edilecek KDV çıkmış olacaktır.

İhraç kayıtlı satışlarda, malların ihracatçıya tesliminden itibaren 3 ay içinde ihracatın gerçekleştiğini gösterir kanıtlayacağı belgeleri, genel tebliğlerde getirme zorunluluğu getirilen diğer belgelerle birlikte vergi dairesine ibrazı eden mükellefler, mevzuat hükümleri ile belirlenen sınıra kadar YMM Raporu olmaksızın nakden iadesini veya kendinin veya 107 Seri No’lu KDV Genel Tebliğiyle belirlenen kimselerin herhangi bir sınır olmaksızın vergi ya da SGK Primi borçlarına mahsubunu talep edebileceklerdir. Talebe müteakip vergi dairesince yapılacak incelemeler sonucunda ihraç kayıtlı satışlara konu emtianın aynen fiili ihracının

⁴⁵³Belli bir döneme ait bir KDV beyannamesinde ödenecek vergi tutarının, tecil-terkin kapsamında teslim edilen mallara isabet edilen kısmı, *Tecil Edilecek KDV*’yi ifade eder. Ödenecek KDV yoksa tecil edilecek KDV de olmayacaktır.

Beynamede tecil edilecek KDV varsa, otomasyona geçen vergi daireleri sistemlerinde bulunan ‘*Tecil İşlemleri*’ ekranında *Tecil Fişi* düzenlemek ve 3 ay süre vermek suretiyle tecile alma işlemini gerçekleştirmiş olurlar. Otomasyon ortamında olmayan daireler içinse matbu *Tecil Fişi* evrakı doldurularak bir sureti dosyada saklanmak, bir sureti ise muhasebe servisine verilmek suretiyle tecile alınır. Böylece mükellefin söz konusu Ödenecek KDV borcunun vadesi 3 ay sonrasının tarihi olur. Şöyle ki; Mart 2009 dönemi beyannamesindeki ödenecek KDV’nin beyanname ilk verildiği zamandaki vadesi 26.04.2009 olacak vergi dairesince tecile alma işlemi gerçekleştirildikten sonraki vadesi ise 26.07.2009 olacaktır.

⁴⁵⁴Ödenecek KDV’den, o dönemdeki ihraç kayıtlı satışlara isabet eden hesaplanan KDV toplamı düşüldükten sonra hala kalan bir ihraç kayıtlı teslimine ait KDV varsa bu tecil edilemeyen KDV, dolayısıyla iade edilecek KDV olacaktır.

gerçekleştiği tespit edilmesi halinde talep edilen miktarın iadesi gerçekleştirilebilecektir.

Konu ile ilgili şöyle bir örnek verilebilir. Mükellef, Nisan 2009 döneminde 3.200,00.-TL'si ihraç kayıtlı, 8.800,00.-TL'si yurtiçi satış olmak üzere toplam 12.000,00.-TL tutarında satış gerçekleştirmiş ve bu satış rakamının tamamını beyannamenin 28 satırındaki matrah kısmında beyan etmiştir. Bu matraha satışını yaptığı ürünlerin tabi olduğu oranı uygulayarak hesaplanan KDV'sini bulmuş ve ilgili dönem de hesaplarından kaynaklanan ilave edilecek KDV'yi ekleyerek toplam KDV'sine ulaşmıştır. Nisan 2009 dönemine önceki dönemden devreden rakamı ile bu döneme ait indirilecek KDV rakamları da toplanarak daha önce bulunan Toplam KDV rakamından tenzil edilmiştir. Yapılan bu hesaplama sonucu bulunan pozitif rakam ödenecek KDV rakamıdır. Bu rakamın ihraç kayıtlı teslimlere isabet eden ve 10 no'lu tablonun 89'uncu satırında da beyan edilen hesaplanan KDV rakamı kadar, ihracatı gerçekleşince terkin olmak üzere tecil olunacak kalanı ise normal vadesinde ödenecektir. Eğer ihraç kayıtlı satışlara ait hesaplanan KDV, yukarıda anlatıldığı şekilde bulunan pozitif fark rakamından büyük olursa, fark rakamı kadar terkin olmak üzere tecil olunacak kalanı ise ihracatın gerçekleşmesinin kanıtlanmasıyla mükellefe iade olunabilecektir.

4.3.3. İhraç Kayıtlı Satışlara İlişkin Terkin Ve İadenin Yapılması

İhraç kayıtlı teslimde bulunan kimse mallarının yurtdışı edildiğini gösterir kanıtlayıcı belgeleri ihracatçı firmadan temin ederek gerekli diğer belgeleri de eklemek suretiyle vergi dairesine ibraz edecektir. Vergi dairesi yaptığı incelemeler neticesinde ihraç kayıtlı satılan malların aynen yurtdışı edildiğini ve gerekli diğer evrak ve işlemlerinde doğru ve tam olduğunun (iade dosyasında verilen evraklardan olan 'indirilecek KDV' listesinden çıkartılması gereken herhangi bir enval bulunmadığını -sahte belge düzenleme-kullanma fiili ya da karşı tarafın matrahında listedeki rakamı beyan etmemesi gibi- sistemin yanlışlıkla izin verdiği beyanname doldurulduğunda ya da vergi oranının uygulanışında hata bulunmadığı ya da herhangi bir şekilde sistemden geçebilmiş hesap hatası olmadığı) tespit ederek kendisinin ya da adi ve kolektif şirketlerde ortakların ortaklık payı ile orantılı olarak komandit

şirketlerde komanditelerin⁴⁵⁵ ithalde alınan vergi borçları diğer vergi borçlarına ve SGK primi borçlarına mahsubu ya da kendisine 4.000-TL'ye kadar⁴⁵⁶ inceleme raporu ve teminat mektubu ya da YMM raporu aranmaksızın iadesi yapılabilecektir.

Yukarıda belirtildiği üzere mükellefler ihracat kayıtlı teslimden doğan iade haklarını nakden veya mahsup yoluyla alabilirler. Ancak bunların yerine mükellefler, ihracatın gerçekleştiği aya ait KDV beyannamesinin 32'nci satırındaki önceki dönemden devren gelen KDV yi bu ihracat nedeniyle iade edilebilir hale gelen ihracat kayıtlı teslim KDV'si kadar yüksek göstermek (önceki dönemden gelen devir yoksa iade tutarını 32'nci satıra yazmak) suretiyle (indirim yoluyla) da kullanabilirler. Bunun için sadece dilekçe verilerek bu durumun vergi dairesine bildirilmesi ve dilekçeye ihracat kayıtlı teslim faturasının örneği ile bu faturadaki malın yurtdışına çıktığını gösterir Gümrük Beyannamesi aslının veya noter yahut YMM tarafından onaylanmış örneğinin eklenmesi yeterli olacaktır. İade hakkının nakden veya mahsuben değil indirim yoluyla kullanıldığı hallerde ve terkin işlemlerinde, indirilecek KDV listesi ibrazına gerek yoktur.

Ayrıca KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendinde 5228 Sayılı Kanun'la ekleme yapılmak suretiyle, ihracat kaydıyla teslimde bulunanın aleyhine olarak sonradan satış bedelinde meydana gelen düşüklüğün, ihracat kayıtlı teslimden kaynaklanan iade hakkını azaltacağı hükmü getirilmiştir. Bununla birlikte 95 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle⁴⁵⁷ de ihracat kayıtlı teslimden sonra döviz kurunun düşmesi nedeniyle imalatçı aleyhine oluşan kur farkının, ihracat kayıtlı teslimden kaynaklanan iade hakkını azaltmayacağı belirtilmiştir⁴⁵⁸.

4.3.4. Aynı Dönemde Hem Tecil Edilecek Hem İade Edilecek KDV'nin Çıkması

95 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle ihracat kayıtlı satışlara ilişkin iade edilecek KDV'nin, ihracatın gayri muayyen zamanlarda ve parça parça gerçekleştirilmesi nedeniyle bir veya birden çok gümrük beyannamesine istinaden, parça parça istenebileceği düzenlenmiştir. Tebliğe göre aynı ayda hem ihracat kayıtlı teslimden doğan iade, hem de tecil olunan KDV varsa, mükellef ilk olarak

⁴⁵⁵Mahsubun kimlere yapılacağı: 04.01.2008 Tarih, 26746 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 107 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir.

⁴⁵⁶Nakit iade sınırı: 22.12.2004 Tarih, 25678 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 92 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile getirilmiştir.

⁴⁵⁷03.07.2005 Tarih, 25864 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁵⁸Maç, a.g.m., <http://www.vergiturk.com/ack/mmackdvl1makale.htm>, 14.01.2010.

gerçekleşen ihracatları iade talebi için kullanıp terkin işlemini daha sonraki ihracatlara dayanarak yaptırabilir⁴⁵⁹. Söz konusu Genel Tebliğin “4.İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Uygulaması” başlıklı bölümünün “4.1. Nakden veya Mahsuben İadenin Yapılacağı Tarih” başlıklı alt bölümünde “İadenin yapılabilmesi için ihracatın gerçekleşmesi ve 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (I/1.1.3.v) bölümünde sayılan belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi yeterlidir” denilmektedir. Bu ifadeden yola çıkılarak tebliğde verilen örnekte; ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin fiili ihracatın kısmen gerçekleşmesi halinde, gerçekleşen kısma isabet eden tutar iade edileceği açıklanmıştır.

Bu haliyle Genel Tebliğ; ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin tecil edilemeyen ve ihracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV rakamının her bir ihracat gerçekleşmesi ölçüsünde iade alınabilmesini düzenlemektedir. Bu düzenleme başta çok normal, hakkaniyetli ve doğru bir uygulama olarak görülebilir. Hatta iade rakamı oran-orantı yöntemiyle çok basit bir şekilde bulunuyor diye de düşünülebilir. Ancak bilindiği gibi iade rakamı tecil edilecek KDV rakamına bağlı olarak değişen bir yapıdadır. Tecil edilecek KDV’de esasında hesaplanan KDV’den indirilecek KDV’nin düşülmesinden sonra ortaya çıkan farkın ihraç kaydıyla teslimlerdeki hesaplanan KDV toplamı ile kıyasında toplam büyükse fark kadarı, toplam küçükse toplam kadardır. Dolayısıyla indirilecek KDV rakamında meydana gelecek küçük bir değişiklik bile (toplama hatası, mükerrer kayıt vb. nedenlerle) tecil edilecek KDV rakamını ve tecil edilecek KDV’ye göre oransal olarak belirlenen iade rakamı değiştirebilecektir. Bu değişiklik çok küçük bir oranda olsa dahi büyük kapasitelerle çalışan firmalar için çok büyük rakamsal sonuçlara neden olabilecektir. Böyle bir halde tecilden terkin edilmesi gereken rakam yeni oranlamaya göre olması gerekenden daha az, iadesi gerçekleştirilen rakamda yine yeni hale göre olması gerekenden daha çok yapılmış olacaktır. Nihayetinde iade, oransal olarak tespit edilen rakam kadar geri çekilecek ve o kadar vergi, cezalı olarak mükellefe salınacak, ayrıca gecikme faizi de aranacaktır. Bu nedenle 95 Seri No’lu KDV Genel Tebliğiyle getirilen kısmi terkin düzenlemesi hakkında hem mükelleflerin mağdur olmasını önleyici hem de idarenin iş yükünü arttırmadan, işlerliği olan yeni bir düzenlemeye gidilmesi doğru olacaktır.

⁴⁵⁹Maç, a.g.m., <http://www.vergiturk.com/ack/mmackdv11makale.htm>, 14.01.2010.

4.4. TÜRKİYE’DE İKAMET ETMEYENLERE YAPILAN MAL TESLİMLERİNDE KDV’NİN İADESİ

Çalışmamızı ikinci bölümünde Türkiye’de ikamet etmeyenlere ilişkin istisna düzenlemeleri iki başlığa ayrılmış ve yolcu beraberliği eşya ticareti ile bavul ticareti olarak ayrı ayrı incelenmiştir. Aşağıda da farklı iade esasları benimsenen bu iki başlık yine ayrı ayrı ele alınacaktır.

4.4.1. Yolcu Beraberliği Eşya Ticaretinde Satışa İlişkin KDV'nin İadesi

Yolcu beraberliği eşya ticareti kapsamında yapılan teslimlerde, satış sırasında tahsil edilen KDV, malın alıcısına doğrudan iade edilebileceği gibi yetki belgesi almış aracı firmalar aracılığıyla da iadesi mümkündür. Aşağıda bu iade yolları açıklanmaya çalışılmıştır.

4.4.1.1. Alıcıya Yapılan İade Esasları

43 Seri No’lu KDV Genel Tebliği çerçevesinde Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların ülkemizden satın alarak yurtdışına götürdükleri mallar için ödedikleri KDV’leri kendilerine aşağıda belirtilen farklı yollarla iade edilebilmektedir.

4.4.1.1.1. Gümrükten Çıkış Esnasında İade

Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara mal satan kişiler bu satışları sırasında tahsil ettikleri KDV’yi ödeyicisine gümrükten çıkış esnasında iade etmeyi tercih ettiyse, faturanın yanında ayrıca çek ya da fatura/çek belgesi düzenleyeceklerdir. Söz konusu çeki faturanın tarih ve numarasının yanı sıra faturada gösterilen KDV tutarı TL cinsinden yazılacaktır. Ayrıca satıcı tarafından söz konusu çekin üzerine KDV iadesi dışında başka işlemlerde kullanılmayacağı ve ciro edilemeyeceğine dair şerh konulacaktır⁴⁶⁰. Bu yolla iade de çekte yazılı tutar, çeki düzenleyen bankanın gümrükteki şubesinden ya da bankacılık ve kambiyo mevzuatı gereğince gümrükteki herhangi bir banka şubesinden de tahsil edilecektir. İadenin banka şubesinde yapılabilmesi için, satıcının KDV tutarı kadar bir çeki alıcıya vermesi ve alıcının

⁴⁶⁰Volkan Yüksel, “Yolcu Beraberliği Eşya İhracında KDV İstisnasının Uygulanması”, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, 1 Haziran 2005, S. 441, s. 168.

gümrükten çıkarken çeki gümrük görevlilerine onaylattırmaları gerekir⁴⁶¹. Banka şubesinde gümrük görevlilerine onaylatılmayan bir çeke dayanılarak KDV iadesi yapılması mümkün değildir.

Onaylı çeki alan gümrükteki banka şubesi onaylı faturayı gördükten sonra, çekte yazılı tutarı alıcıya döviz cinsinden veya alıcının kabul etmesi halinde TL olarak nakden ödeyecektir⁴⁶². İadeyi yapan banka şubesi bir ay içinde yaptığı ödemeleri, izleyen ayın 10'uncu günü mesai saati sonuna kadar satıcılara bir dekont ile bildirmesi gerekmektedir. Dekontta, her çekin ve faturanın tarih ve numaralan ile faturada belirtilen ödeme tutarlarına yer verilecektir⁴⁶³. Yapılan tüm bu kontrollere rağmen alıcıya, şerhli de olsa çek verilmesi, bu alıcının söz konusu çeki, malı gümrükten geçirmeksizin ve gümrük memurlarına onaylatmaksızın tahsile kalkışmasına ve belki de tahsil edebilmesine yol açabilir. Çek verme usulü uygulandığında, çek karnesini veren banka şubesiyle de işbirliği yaparak böyle bir tehlikenin önlenmesi için gerekli tedbirler alınması daha doğru olacaktır⁴⁶⁴. Bu kapsamda ödemeyi yapan (gümrük hattı dışındaki) banka şubesinin satıcıya bilgi ve belge göndermesi gerekmektedir. Bu şubenin söz konusu işlemi yapmadığı durumlarda ödenen çek, çek karnesini veren şubeye geleceği için bu şube yardımı ile satıcı iade yaptığını tevsik edebilmelidir⁴⁶⁵.

4.4.1.1.2. Gümrükten Çıktıktan Sonra İade

Turistlerin ödedikleri KDV'ni gümrük çıkışı sırasında iade olarak almayı tercih etmemeleri ya da iadenin gümrük çıkışında ödenmesinin mümkün olmaması halinde 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre; alıcı malın çıktığını gösteren onaylı belgeleri çıkış tarihinden itibaren 1 ay içinde⁴⁶⁶ satıcıya gönderecek, satıcı iade tutarını, belgeleri aldıktan sonra en geç 10 gün içinde alıcının banka hesabına veya adresine havale edecektir. Bu 10 günlük süre içerisinde iade vergiyi alıcıya

⁴⁶¹Sedat E. Ünal, "Turistlere Yapılan Satışlarda Tax Free KDV İadesi" <http://www.yaklaşım.com/mevzuat/dergi/makaleler/199508588.htm>, 26.03.2010.

⁴⁶²Tokaç, a.g.e., s.58 ; 51 Seri No'lu KDV Genel Tebliği 'F' Bölümü.

⁴⁶³43 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

⁴⁶⁴"Tax Free", http://www.vergihesabi.com/makaleler/2009/2009_04.htm, 29.03.2010.

⁴⁶⁵"Tax...", a.g.m., http://www.vergihesabi.com/makaleler/2009/2009_04.htm, 29.03.2010.

⁴⁶⁶91 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde sadece 'Gümrükten Çıktıktan Sonra Yapılacak İade'lere ilişkin olmak üzere bu süre 3 aya çıkartılmıştır. Tebliğ hükmü şöyledir: "28.07.1994 tarih ve 22004 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 43 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin "A/7 bölümünün İadenin Gümrük Çıkışından Sonra Alınması" alt başlıklı bölümünde yer alan, alıcının malın çıktığını gösteren onaylı belgeleri çıkış tarihinden itibaren satıcıya göndermek zorunda olduğu 1 aylık süre 3 ay olarak değiştirilmiştir."

göndermeyen satıcının izin belgesi iptal edilmekte; dolayısıyla artık bundan sonra satıcının Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara istisna kapsamında satış yapmaları mümkün olmamaktadır. Ayrıca aynı tebliğe göre alıcılar, malın yurt dışına çıktığını göstermek üzere fotokopi olmayan onaylı fatura nüshasını, çek düzenlenmişse fatura ile beraber onaylı çeki de satıcıya göndereceklerdir.

4.4.1.1.3. İadenin Türkiye'de Elden Verilmesi

Turistler satın aldıkları mallara ilişkin ödedikleri KDV'ni, yukarıda açıklanan iki usulle de alamamışlarsa, onaylı ve asıl fatura nüshasını malları yurtdışına çıkardıkları tarihten itibaren 1 ay içinde satıcıya elden getirerek satıcıdan iade tutarını nakden alabilirler. Çek düzenlendiği hallerde, fatura ile birlikte onaylı çek de satıcıya verilecektir⁴⁶⁷. Ancak gerekli prosedürleri uygulamış olmasına rağmen, artık yurtdışına çıkan turistlerin sadece vergi iadesi almak için Türkiye'ye geri dönmesi güç bir ihtimal olduğundan bu yöntemle göre iade, turistlerin üçüncü şahıslara vekâlet vermeleri halinde işlerlik kazanabilir⁴⁶⁸. Onaylı faturanın alıcısı dışında bir başka kişi tarafından getirilmesi halinde ise, bu kişiye, kimlik bilgileri alınmak suretiyle imza karşılığı iade yapılabilecektir⁴⁶⁹.

4.4.1.1.4. Avans Olarak (Önceden) Verilen İade

Turistler yapılan satışlar sırasında hesaplanan KDV, satıcılar tarafından istenirse satış sırasında alıcısına avans olarak ödenebilir. Bir başka deyişle KDV hiç tahsil edilmeyebilir. Bu durumda satıcının avans olarak ödediği KDV, ancak malın üç ay içinde yurt dışına çıkarılması ve onaylı faturanın çıkıştan sonra bir ay içinde satıcıya gönderilmesi halinde alıcısına iade edilmiş sayılacak ve bu faturaların satıcıya geldiği dönemde indirim konusu yapılabilecektir⁴⁷⁰. İadenin avans olarak yani önceden verilmesi halinde iade tutarının avans olarak ödendiği satış faturasının üzerine düşülecek bir şerhle belirtilecektir. KDV'nin alıcıya avans olarak ödenmesi yani faturadaki KDV hariç tutarın tahsili ile yetinilmesi de tehlikeli bir uygulamadır. Güven esasına dayanan bu sistemde alıcı malı yurt dışına çıkarmaz ve/veya gerekli

⁴⁶⁷43 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

⁴⁶⁸Ünalın, a.g.m., <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199508588.htm>, 26.03.2010.

⁴⁶⁹Oktar, a.g.e., s.60-61.

⁴⁷⁰Çelik, a.g.r., s.5-6.

belgeleri satıcıya göndermezse, satıcı KDV indirim imkânı bulamayacağı için zarara uğrayabilir⁴⁷¹.

4.4.1.1.5. Yetki Belgesine Sahip Aracı Firmalarca Yapılan İade

İlk olarak 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde ana hatları düzenlenen Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara, Maliye Bakanlığında "Yetki Belgesi" almış aracı firmalarca yapılacak KDV iadesi uygulaması, 51 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde ayrıntılı olarak açıklanmış ve iade uygulamasına yön verilmiştir. 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre; bu kapsamda işlem yapmak isteyen aracı firmaların Maliye Bakanlığına bir dilekçe ile başvurmaları ve gerekli belgeleri eklemeleri halinde, yapılacak araştırma ve incelemeler sonucu kendilerine yetki belgesi verilebilecektir. 51 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde de yetki belgesi verilecek aracı firmaların; bilanço esasına göre defter tutmaları, asgari özkaynak tutarının⁴⁷² 1.000.000,00.-TL olması, ücretli statüsünde en az 5 eleman istihdam etmeleri ve SMİYB düzenlediğine veya bilerek kullandığına dair haklarında rapor bulunmaması şartlarını taşımaları gerektiği hüküm altına alınmıştır. Yine bu tebliğe göre 1 ay içinde yapılan iadelere ilişkin bilgiler (sadece adet ve miktar olarak) ile dönem sonu bilançoları ve kâr zarar cetvelleri düzenli olarak Maliye Bakanlığına gönderilecektir. Bu uygulamada, aracı firmanın anlaştığı satıcılardan satın alınan mallara ilişkin KDV, yukarıda belirtilen sürelerle bağlı olarak, aracı firmalar tarafından bu firmanın Maliye Bakanlığınca onaylanmış belgeleri kullanılarak, gümrük çıkışında veya çıkıştan sonra iade edilebilecektir.

4.4.1.2. Satıcılara Yapılan İade Esasları

İstisna uygulamak isteyen satıcı firmalar, satış faturasında yazılı hâsılatı, beyannamenin 1 No'lu tablosunda matrah kısmında göstereceklerdir. Alıcıya KDV iadesinin yapıldığını tevsik eden belgeler tamamlandığında, iade olunan tutar, beyannamenin ön yüzündeki indirimler tablosunda yer alan 35'inci satırda gösterilecektir. İndirimin yapıldığı ayda indirimle giderilemeyen KDV varsa ve istenirse diğer iade hakkı doğuran işlemlerin yer aldığı 9 No'lu tablo doldurulmak suretiyle iade talebinde bulunulabilir. Satıcılar bir vergilendirme döneminde alıcılara

⁴⁷¹Tax...,a.g.m., http://www.vergihesabi.com/makaleler/2009/2009_04.htm, 29.03.2010.

⁴⁷²Bu rakam için sermaye şirketlerinde ödenmiş sermaye, diğerlerinde öz sermaye tutarı esas alınacaktır.

iade ettikleri vergilerin ayrıntılarını göstermek üzere, firmanın kaşesini ve yetkililerin imzasını taşıyan bir liste hazırlayarak beyannameye ekleyeceklerdir. İade veya mahsup için gümrük beyannamesi yerine gümrük idaresince onaylı fatura ve alıcıya iade yapıldığını gösterir belgeler yeterlidir⁴⁷³. Bununla birlikte belge düzeni hakkında satıcıların, satış faturasının kendilerinde kalan nüshasını, alıcı tarafından gönderilen veya elden getirilen onaylı çek ve fatura nüshalarını, çek defteri dip kuponlarını, banka dekontlarını, havale makbuzlarını, aracı firma belgelerini ve buna benzer belgeleri VUK'un muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklayacak ve istenildiğinde ibraz etmesi gerektiği belirtilebilir.

Yolcu beraberli eşya ihracı kapsamında satıcılara yapılan iadelerde, diğer iade uygulamalarından farklı bir durum söz konusu değildir. Mahsup taleplerinde teminata veya inceleme elemanlarınca inceleme yapılmasına gerek yoktur. İncelemesiz ve teminatsız iade sınırını (4.000.-TL) aşmayan nakit iadeler yine vergi dairelerince sonuçlandırılabilir. Ancak bu miktarın üzerindeki iadeler, yine teminat mektubu, inceleme raporu veya YMM tasdik raporu ile yapılacaktır. Bu kapsamda düzenlenecek YMM tasdik raporunda sınır 60.000.-TL olup, bu tutarı aşan iadeler için YMM tasdik raporu düzenlenmesi mümkün değildir⁴⁷⁴.

4.4.1.3. Yolcu Beraberli Eşya İhracında İade Edilecek Vergi Tutarı

KDVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'b' bendine göre, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisnaya ilişkin olarak, 58 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 'C' bölümünde bu işlemler dolayısıyla satıcıya iade edilecek KDV'nin alıcıya geri verilen tutar olacağı açıklanmıştı. Buna göre e-beyannameye geçiş nedeniyle KDV beyannamesinde yapılan değişikliklere bağlı olarak yeniden düzenlenen KDV beyannameleri, alıcıya geri gönderilen tutarlar ile bu teslimlerin bünyesine giren tutarların, iade hesabına birlikte dâhil edilebilmesine imkân verecek şekilde hazırlanmıştır⁴⁷⁵.

Konu ile ilgili en son düzenlemelerin yer aldığı 110 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde Temmuz 2008 vergilendirme döneminden itibaren, söz konusu teslimlerde alıcıya geri verilen KDV tutarının indirim ve iade hesaplarına dâhil

⁴⁷³Delen, a.g.e., s.91.

⁴⁷⁴Delen, a.g.e., s.91.

⁴⁷⁵110 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

edilmesi, bu teslimlerin bünyesine giren vergilerin ise indirim hesaplarında yer almakla birlikte iade hesabına dâhil edilmemesi uygun görülmüştür. Bununla birlikte Temmuz 2008'den önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olup, alıcıya geri verilen KDV tutarı ile teslimin bünyesine giren vergilerin birlikte yer aldığı, henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade taleplerinin vergi dairelerince, teslimin bünyesine giren verginin, iade hesabından çıkarılmış haliyle ve genel esaslara göre yerine getirileceği yine aynı genel tebliğde düzenlenmiştir.

4.4.2. Bavul Ticaretinde İade Edilecek KDV'nin Hesabı ve Beyanı

Bavul ticareti kapsamında yapılan satışların, esasında ihracat istisnasına ilişkin hükümler çerçevesinde beyan edileceği 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Bavul ticaretinde de fiili ihracat istisnasında olduğu gibi satışa ilişkin olarak müşterisinden tahsil edilmeyen KDV faturada da gösterilmeyecektir. Ancak bavul ticaretinde fiili ihracat istisnasından farklı olarak; satılan malların aylık dönemler itibariyle toplam bedelleri, matraha yazılacaktır. Bu bedellerin üzerinden vergi hesaplanmaması için satılan mallar en geç beyanname verme süresinin son gününe kadar Türkiye Cumhuriyetinin belirlenen gümrük kapılarından birinden geçerek bir dış ülkeye vasıl olması ve satışa ilişkin özel faturaların bu süre içerisinde gümrükte onaylatılarak satıcılarına intikal ettirilmesi hatta yine bu süre içinde döviz alım belgesinin de temin edilmesi şarttır⁴⁷⁶. Bu şartların gerçekleşmesi halinde matraha dâhil edilen satış bedeli ihracat istisnasına ilişkin satıra (24 No'lu satır) yazılarak KDV matrahından indirilebilecektir. Bununla birlikte bavul ticareti kapsamında satışı yapılan malların, her zaman satışa ilişkin beyannamenin verileceği son güne kadar yurt dışı edilmesi veya bu süre içerisinde DAB'ın temin edilmesi veyahut da gümrükte onaylanmış özel faturanın satıcısına intikal etmesi mümkün olmayabilir. Bu durumda matraha dâhil edilen satış tutarının, istisnalara ilişkin satıra yazılarak matrahtan düşülmesi de mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla bu kapsamda yapılan satışlar üzerinden de faturanın düzenlendiği aya ilişkin KDV beyannamesinde vergi hesaplanarak ödeme yapılacaktır⁴⁷⁷.

Bavul ticareti kapsamında satışı yapılan mallar satışın yapıldığı ay KDV beyannamesinin verilme süresinden sonra, ama satış tarihinden itibaren 3 ay içinde

⁴⁷⁶ 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

⁴⁷⁷ 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

Maliye Bakanlığının görüşü üzerine Gümrük Müsteşarlığınca belirlenecek gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılması ve bu gümrük kapılarında ilgili gümrük görevlilerine onaylatılarak⁴⁷⁸ özel faturaların çıkış tarihinden itibaren en geç 1 ay içinde satıcıya intikal etmiş olması halinde istisna hükümleri daha farklı uygulanacaktır⁴⁷⁹. Bir başka deyişle, istisna, onaylı özel faturanın satıcıya intikal ettiği dönemde uygulanacaktır. Bu şekilde satıcının eline geçen fatura, ele geçme tarihini içine alan KDV beyannamesinin 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle ilgili olan 'indirilecek KDV' satırına (36 No'lu satır) satışı yapılan malların tabi oldukları orana göre KDV tutarı hesaplanarak yazılacaktır. Böyle bir durumda fatura bedeli onaylı belgelerin satıcının eline ulaştığı ay beyannamesinin ne matrah kısmına (6,8,10 No'lu satırlarına) ne de matrahtan indirilmek üzere istisnalar kısmına (24 No'lu satırına) yazılacaktır.

Fatura bedelinin istisna ya da faturada yazılı malların tabi oldukları orana göre indirilecek KDV olarak yazıldığı KDV beyannamesine gümrükte onaylanan özel faturaların tarih, sıra ve Seri numaraları ile tutarlarını ihtiva eden bir liste ile bu tutarlara ait döviz alım belgelerinin aslı ya da noter onaylı suretleri eklenecektir⁴⁸⁰. Liste işletme yetkililerince kaşe ve imza tatbiki suretiyle onaylanacaktır⁴⁸¹. Konuyu bir örnekle izah etmekte fayda vardır. İstisna belgesine sahip bir mükellefin, Eylül 2009 döneminde gerçekleştirdiği işlemler şöyledir:

Toplam Satışlar	:130.000.-TL
Özel fatura ile yapılan satışlar	: 40.000.-TL
Özel faturalı satışlara ilişkin yüklenilen KDV	: 3.800.-TL
Bu dönemde İndirilecek KDV	: 14.100.-TL

Mükellef özel faturalı satışlarına ait gerekli belgeleri KDV beyannamesinin son verilme tarihi olan 24 Ekim 2009 tarihine kadar temin etmiş ve beyannameye

⁴⁷⁸61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile getirilen 'Belirlenecek gümrük kapılarında gümrük görevlilerinin yanı sıra, İl Defterdarlıklarınca görevlendirilecek vergi denetmeni veya bir Maliye memuru da bulunmasına ilişkin zorunluluk 64 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile kaldırılmış, özel faturanın sadece gümrük görevlilerince onaylanmasının da istisna uygulamasında yeterli olacağı uygun görülmüştür.

⁴⁷⁹Sarı, a.g.e., s.471.

⁴⁸⁰Oktar, a.g.e., s.54.

⁴⁸¹61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

eklemiştir. Bu durumda mükellefin ilgili dönem KDV beyanına ilişkin hesapları ve beyanname örneği aşağıdaki gibi olacaktır.

Teslim Bedeli Toplamı	: 130.000.-TL
Özel fatura ile yapılan satışlardan kaynaklanan istisna tutarı	: 40.000.-TL
Hesaplanan KDV (90.000.- x %18)	: 16.200.-TL
İndirimler Toplamı (8.200.-+ 15.400.-)	: 17.900.-TL
İndirimler Sonrası İade Edilecek KDV	: 1.700.-TL

Mükellefin özel faturalı satışlarına ilişkin olarak yüklendiği 3.800.-TL KDV'nin 2.100.-TL'si indirimle yok edilmiş olduğundan, sadece 1.700.-TL'si mükellefin talebi halinde öncelikle vergi borçlarına mahsup edilecek kalan bir tutar varsa nakden iade yapılabilecektir. İndirilecek KDV'nin hesaplanan KDV'den düşük olduğu bir durumda ise bavul ticareti kapsamında yapılan satışlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin tamamı indirim yoluyla eritildiğinden bu döneme ilişkin herhangi KDV iadesi mümkün olmayacaktır.

Teslimin yapıldığı dönemde, bu teslimlere ilişkin gerekli belgelerin (DAB ve Gümrük Onaylı Özel Fatura) temin edilememesi halinde iade edilecek KDV tutarı, belgelerin temin edildiği dönemde KDV iadesi için gerekli diğer şartlarında mevcut olması halinde bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV tutarı olacaktır⁴⁸². İstisna belgeli satıcıların, Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapacakları istisna kapsamındaki teslimlerden doğacak KDV iade alacakları, diğer KDV iade alacaklarında olduğu gibi öncelikle mükellefin kendi vergi borçlarına mahsup edilecek, mahsup edilecek vergi olmaması veya iade alınacak miktar, vergi borcu miktarından fazla olması halinde, kalan alacak nakden iade edilebilecektir. İstisna belgeli satıcılara, ihraç kaydıyla teslimde bulunanlar lehine doğacak KDV iade alacaklarının ise nakden iadesi mümkün değildir. Bu iade alacakları ancak mükelleflerin kendi vergi borçlarına mahsup edilebilecektir⁴⁸³.

⁴⁸²Fazlı Çilingir, 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği Kapsamında Bavul Ticareti Yapılan Teslimlerde İade Edilecek KDV Tutarı, *Vergi Dünyası*, Ekim 2006, S.302, s.42.

⁴⁸³Levent Özkardeş, "Özel Fatura Kapsamında Yapılan Satışlarda KDV İadesi İşlemleri", *Yaklaşım*, Sayı: 161, Mayıs 2006, s.20.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ANKET UYGULAMASI, DEĞERLENDİRİLMESİ VE SONUÇ

1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Ülkemizin dışa dönük, her geçen gün değişen ve gelişen ekonomik yapısı içerisinde, ülke kalkınması ve refahını arttırmak üzere, yurda daha çok döviz girdisinin sağlanması ihtiyacı her geçen gün daha da artmaktadır. Bu amaca ulaşmak için ihracatımızın artırılması hedefinin bilincinde olan iktidarlar, bunu sağlamak için bir takım uygulamalara yönelmişlerdir.

İhracatı geliştirmeye yönelik getirilen uygulamalardan birisi de vergisel yöndedir. Getirilen çeşitli istisnai hükümlerle, ihracat bedelleri üzerinden en azından dolaylı vergilerden olan KDV'sini almamayı, böylelikle de vergi yükünden kurtulduğu için fiyatı daha düşük belirlenebilmesi marifetiyle ürünlerimizin dış piyasalarda tercih edilebilirliğinin artırılması hedeflenmiştir.

Çalışmamızın bu bölümünde yapılan anket uygulamasında, mevzuat hüküm ve düzenlemeleri ile getirilen ihracatta KDV istisnası uygulamasının mükellefler boyutundaki yansımaları, etkileri ve uygulamada karşılaşılan sorunlarla, bu sorunlara karşı mükelleflerin bakış açıları ve çözüm önerilerinin ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır.

2. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

“Türkiye’de İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi: Afyonkarahisar İli Uygulaması” başlıklı çalışmamız kapsamında yapılan araştırma, verilere en etkili ve doğru bir biçimde erişimi sağlayacak olması nedeniyle ilgili vergi mükellefine doğrudan uygulanan anket yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir.

Bu anketler, mükelleflere ulaşılabilirlik kıstasına göre ve mümkün olduğunca çoğunluğuna (80 tanesine) dağıtılmıştır. Bu anlamda anketlerden elde edilen verilerin hedef kitleye (ihracat istisnasından kaynaklanan KDV iadesini mahsuben ya da nakden olmak üzere aktif olarak alan mükelleflere) genellenmesi konusunda gerçeğe çok yakın sonuçlara ulaşılmış olacaktır. Nitekim Afyonkarahisar Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü’nün tüm il bazında her ay itibarıyla yaptığı ihracat kaynaklı KDV iadeleri ile ilgili istatistik çalışmalarında elde edilen verilere göre

KDV iadesi talep eden mükelleflerin aylar itibariyle sayıları farklılık gösterse de, 2009 yılına ait ayların ortalaması 80 mükellef olarak gerçekleşmiştir.

Anket formunun teslim edilmesi esnasında mükelleflerin kendilerine ya da yetkililerine, formda yer alan ifade ve soruların herhangi bir doğru ya da yanlış cevabı bulunmadığı, bu nedenle kendilerine en uygun gelen seçeneğin işaretlenmesi gerektiği ve çalışmanın akademik kapsamda yapıldığı, kesinlikle başka bir amaç için kullanılmayacağı, konu ile ilgili her türlü düşüncelerini açıkça ifade edebilecekleri anlatılmış ve anketlerin yorumu sırasında isimlerinin belirtilmeyeceği vurgulanmıştır. Sonrasında anketin yapılması için mükelleflere süre tanınmış, belli zaman geçtikten sonra da onlardan yaptıkları anketler toplanmıştır.

3. ARAŞTIRMA KAPSAMI

Anket çalışması Afyonkarahisar il merkezinde ve ilçelerinde bulunan ve ihracat kaynaklı KDV iadesi alan mükelleflere uygulanmıştır.

4. DENEKLERİN SEÇİLMESİ

İhracat kaynaklı KDV iade sisteminin Afyonkarahisar ili bazında sorgulandığı anket çalışmasında, çalışmanın amacına ulaşabilmesi için, bu ilde yerleşik ve ihracat yapan mükelleflerden KDV iadesi alanlar hedef alınmıştır. Bu hedef kitle, bu tür mükelleflerin vergi kayıtlarının izlendiği ve onların iadelerini gerçekleştiren ilgili vergi dairelerinden aktif olarak iade alıyor olmasına göre belirlenmeye çalışılmıştır.

5. ANKETİN TASARIMI

Anket formu hazırlanmadan önce teorik altyapı bilgileri toplanmış, denek vasfına haiz kişilerin konu hakkındaki görüşleri sorgulanarak araştırmanın ihtiyaç duyduğu tarzda sorular hazırlanmaya çalışılmıştır. Anket formu benzer konularda daha önce yapılan gerek tez çalışmaları gerekse yayımlanmış diğer çalışmalardaki şekil ve yöntemler esas alınarak tasarlanmıştır. Sonrasında, anket konusunda deneyimli ve başarılı kimselerin görüşleri doğrultusunda soru formatı son halini almıştır. Anket uygulamasında mükelleflere yöneltilen ilk 10 soru; işletme büyüklükleri faaliyet konuları, mükellefiyet yapıları ve aldıkları ihracat kaynaklı KDV iadelerinin nitelik ve nicelik yönünden sorgulanmasına ilişkindir.

Bu bilgiler, anketin geri kalan kısmında yer alan ve 5’li yapıda likert tipi ölçek formatına⁴⁸⁴ uygun olarak hazırlanan sorulara verilen cevapların yorumlanmasına katkıda bulunacak yapıdadır. Anketin son sorusu ise deneklerin ihracat kaynaklı KDV iade sistemi hakkında düşüncelerini, uygulamada yaşadığı, karşılaştığı sorunları ve bu sorunlara karşı kendilerinin ürettiği, olmasını istediği her türlü çözüm önerilerini belirtebilecekleri tarzda hazırlanan ucu açık bir yapıya sahiptir.

6. VERİLERİN ELDE EDİLMESİ

Araştırmaya konu veriler, araştırmanın amacına uygun olarak yukarıda anlatıldığı şekilde hazırlanan anket formuna verilen cevaplar itibariyle elde edilmiştir.

6.1. VERİLERİN TOPLANMASI SIRASINDA İZLENEN YÖNTEM

Verilerin toplanması için hazırlanan anket çalışması, gerek ilgili mükelleflerin adreslerine bizzat veya bilvekele gidilmek, gerekse muhasebe yetkilileri ya da firmanın 1’inci derecede imzaya yetkili kimselerine elden verilmek veya elektronik posta ile gönderilmek marifetiyle uygulanmıştır.

6.2. VERİLERİN ANALİZİ SIRASINDA İZLENEN YÖNTEM

Anket uygulamasında mükelleflere yöneltilen ilk 10 soru her mükellefin kendi yapısal özelliklerinin anlaşılması açısından önem taşımaktadır. Mükelleflerin bu sorulara verdikleri cevaplar, şıkları itibariyle mükellef sayıları tek tek toplanarak tespit edilmiştir. Mükellefiyet ve ihracatla ilgili yıllara ilişkin sorularda 5’er yıllık dönemler itibariyle tespit edilmesinin yanında ağırlıklı yılı bulabilmek adına 5 yıllık dönemler içinde yıllık bazda da tespit yapılmıştır. Tasnif ve tespiti yapılan bu rakamların oransal değerleri bulunmuş ve bu değerlerden hareketle hazırlanan tablolardan yola çıkarak her soru ayrı ayrı yorumlanmıştır.

Anketteki 11 ila 41’inci numaralarda yer alan ifadeler hakkındaki mükelleflerin düşünceleri, likert ölçek tipine göre hazırlanan ifadelerle tespit edilmeye çalışılmıştır. Söz konusu aralıkta yer alan 30 tane ifade hakkında ankete katılan mükelleflerin görüşleri şıklar itibariyle mükellef sayıları tek tek toplanmak

⁴⁸⁴ A. Kesinlikle Katılıyorum, B. Katılıyorum, C. Karasızım, D. Katılmıyorum, E. Kesinlikle Katılıyorum

suretiyle tespit edilmiştir. Tespit edilen bu rakamların oransal değerleri hesaplanmış, bu oranlara göre de grafikler hazırlanarak, yorumlar yapılmıştır.

Anket verilerine göre yapılan yorumlar; her soru itibariyle yapılmasının yanı sıra, soruların birbiriyle ilintili olduğu durumlarda, bunlar arasında bağ kurularak ve bu bağ ayrıntılı olarak açıklanarak gerçekleştirilmiştir.

7. ARAŞTIRMANIN VARSAYIMLARI

Araştırmada, mükelleflerin ihracat kaynaklı KDV iadeleri ile ilgili gerek mevzuat gerekse idare veya işlemler ya da mükelleflerin kendilerinden kaynaklanan temelle sorun yaşadığı varsayımıyla hareket edilmiştir.

8. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI

Araştırma kapsamında hazırlanan anket çalışması, Afyonkarahisar ilinde doğrudan ihracat yapan veya ihraç kayıtlı teslimleri bulunan veya bunların her ikisini birden gerçekleştirenler ön planda olmak üzere tüm ihracat türleri ile ilgili mükellefler arasından vergi dairesinden iade ya da mahsup talebinde bulunanlara uygulanmıştır. Anket çalışması, bu mükelleflerin ihracat departmanından sorumlu yöneticilerine ya da ihracatla ilgili iade dosyalarını veya işlemlerini hazırlayan ve takip eden muhasebe yetkilileri nezdinde gerçekleştirilmiştir.

9. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

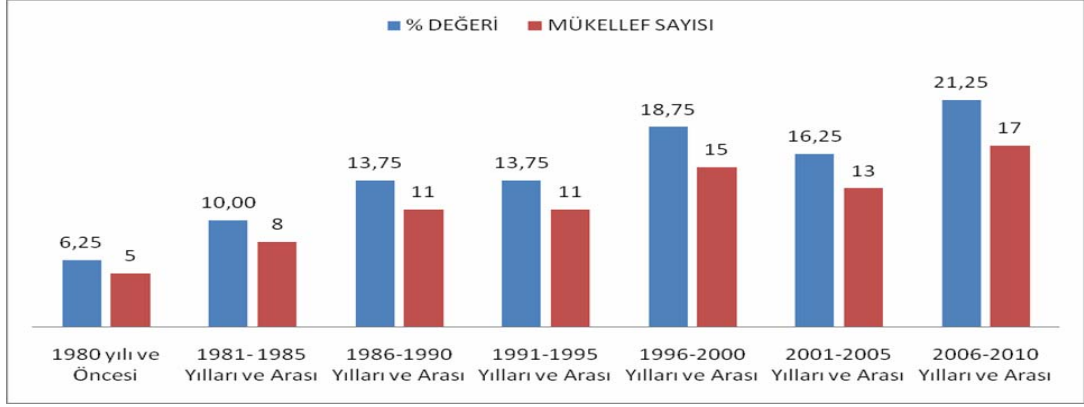
9.1. ANKETİN BİRİNCİ BÖLÜMÜNÜN ANALİZİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Ankette yer alan ve ihracattan kaynaklanan KDV ile ilgili olan ilk 10 soru, aşağıda tek tek ve sırası geldikçe birbirleriyle ve diğer anket sorularıyla ilişkilendirilerek değerlendirilmiştir.

9.1.1. İşe Başlanılan Yılın Tespiti ve Analizi

İlk soru, ankete cevap veren mükelleflerin hangi yılda işe başladığına ilişkindir. Katılımcıların bu konuya verdiği cevaplar 1980 yılından günümüze 5'er yıllık periyotlarla değerlendirildiğinde işe başlama oranının en yüksek olduğu 5 yıllık periyot, %21,25 (17 mükellef) oranıyla 2006-2010 yılları arasındadır. İkinci en yüksek işe başlama oranı ise; % 18,75 (15 mükellef) ile 1996-2000 yılları arasında gerçekleşmiştir. İşe başlayan mükellefler sayılarının en çok olduğu yıllara tek tek bakıldığında ise 9 mükellefle 2006 yılı ilk sırada 8 mükellefle de 1997 yılı 2'nci

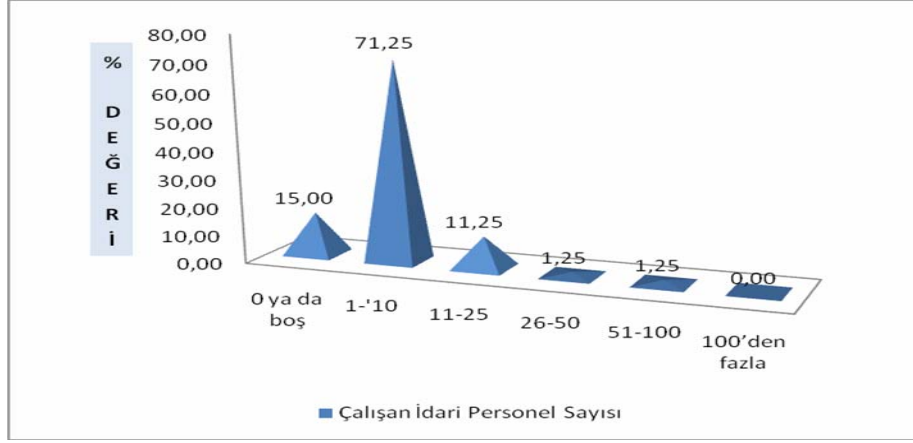
sıradadır. İşe başlama oranların en çok yukarıda belirtilen periyotlarda olmasında, piyasa koşullarının veya ülkenin kalkınma düzeylerinin ya da o yıllarda gerek hükümetin, gerekse ülkenin ekonomik ve vergisel yönelimlerinin etkisinin olduğu düşünülebilir.



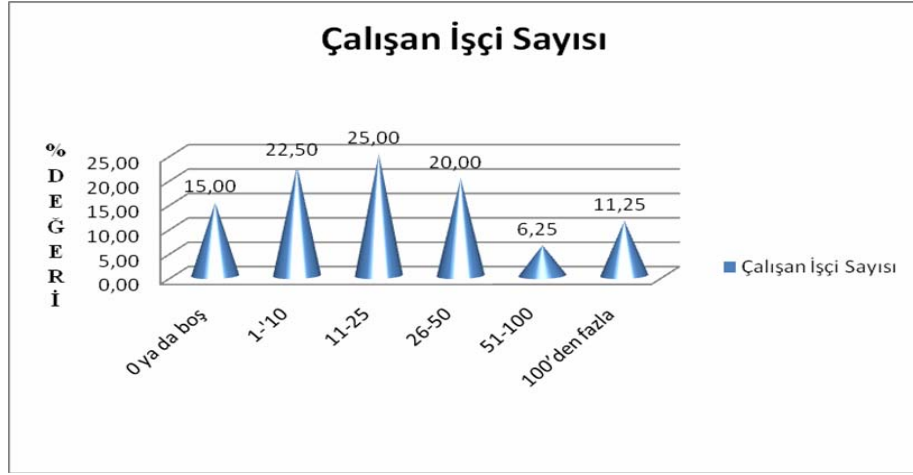
Grafik 1. Ankete Katılan Mükelleflerin İşe Başlama Tarihlerine İlişkin Oransal Sonuçlar

9.1.2. Çalıştırılan Eleman Sayılarının Tespiti ve Analizi

Anket çalışmasının ikinci sorusu, mükelleflerin çalıştırdıkları eleman sayılarını tespit etmeye yöneliktir. Bu soru, ankete katılan mükelleflerin üretim, sevkiyat ve benzeri bilfiil kas gücü gerektiren iş ve işlemlerini yürüten işçi sayıları için ayrı, üretimde olmaksızın yalnızca idari iş ve işlemlerini yürüten, büro personeli de denilebilecek elemanlarının sayısı için ayrı olarak tespit etmek üzere hazırlanmıştır. Buna göre elde edilen verilerden, çalışan idari personel sayısının genelde 1 ila 10 kişi arasında olduğu söylenebilir. Bu aralıkta idari çalışana sahip olan katılımcı sayısı 57 tane, toplama göre oransal değeri de %71,25'dir. Bunu 11-25 kişi arasındaki çalışan sayısına sahip 9 mükellef (%11.25 oranla) takip etmektedir. 26 ila 50 arası idari çalışana sahip sadece 1 tane (%1,25) yine 51 ila 100 arası çalışana sahip mükellef de 1 (%1,25) tanedir.



Grafik 2. Ankete Katılan Mükelleflerin Çalıştırdıkları İdari Personel Sayılarına İlişkin Oransal Sonuçlar



Grafik 3. Ankete Katılan Mükelleflerin Çalıştırdıkları İşçi Sayılarına İlişkin Oransal Sonuçlar

Çalışan işçi sayısının en yüksek olduğu orta ölçekli sayılabilecek 11-25 kişi arası işçiye sahip 20 (%25 oranlı) mükellefe aittir. 1 ila 10 kişi arasındaki işçiye sahip 18 firma ise toplam içinde %22,5 orana sahiptir. Bu tabloya göre, Afyonkarahisar ilinde ihracat kaynaklı KDV iadesi alan mükelleflerin çoğunluğu öncelikle 11-25 kişi arasında sonrasında ise 10'a kadar işçi çalıştırarak işlerini küçük ölçekli olarak yürütmeyi tercih ettikleri söylenebilir.

Ayrıca orta ölçekli olarak değerlendirilebilecek %20'lik orana sahip 26-50 arası işçi çalıştıran 16 firma daha bulunmaktadır. Büyük ölçekli olarak değerlendirilecek firmalardan 51 ila 100 işçiye sahip olanlarının sayısı 5 tane (% 6,25), 100 den fazla işçiye sahip olanlar ise %11,25 oranla 9 tanedir.

Buradan çıkarılabilecek sonuç, Afyonkarahisar ilinde ihracat kaynaklı KDV iadesi alan firmaların içinde küçük ve orta ölçekli olanların toplam 54 tane ve %67,5 oranla yarıdan fazla olduğu, bununla birlikte 50 den fazla işçiye sahip büyük ölçekli çalışan mükelleflerin %17,5 (14 mükellef) gibi çok da düşük olmayan bir oranda var olduklarıdır. Burada daha sıhhatli analiz yapmamızı engelleyen husus, bazı firmaların personel sayılarına ilişkin olarak hazırlanan bu soruya hiç cevap vermemesidir. Bu durum aşağıdaki anlatıldığı gibi izah edilebilir.

Ankete katılan mükelleflerden 12 tanesi (%15 oranla) ne idari personel sayısına ne de çalışan işçi sayısına cevap vermiştir. Bu soruların cevabı için ayrılan bölüme, 12 tane mükellef çizgi çekmiş ya da 0 yazmış veyahut da boş bırakmıştır. Bunun nedeni olarak çalışmamızın ikinci bölümünde muhtelif sebeplerle belirttiğimiz üzere bazı firmaların kurucuları, ortakları aynı olduğu halde, hem ihraç kayıtlı satışlardan hem de ihracat nedeniyle yüklendiği KDV'den iade alabilmek için farklı adlarla ve tamamen yasal olarak 1'den çok (genellikle sadece 2) şirket kurmalarıdır. Böylece hem işlemler tek elden yürütülebilecek, farklı farklı firmaların peşinden koşmak zorunda olunmayacak, hem de kazanç paylaşılmadan her iki istisna hükmünden de yararlanılabilecektir. İşte bu oluşumlar içerisinde bulunan firmalar genelde idari ve işçi personellerini, imalatçı vasfına sahip olma gerekleri dolayısıyla belli sayıda işçi çalıştırması gereken ihraç kayıtlı satış yapan kardeş firmalarda gösterdiklerinden (işçiler burada gösterilince idari personelde burada gösterilmektedir) fiili ihracat yapan firmalarda çalışan görülmemektedir. Nitekim bu durum anketin 6'ncı sorusunun 'b' şikkını işaretleyen yani 'KDV iadesi aldığınız konu aşağıdakilerden hangisidir?' sorusuna 'Fiili ihracatlarım teslimlerimden' cevabını veren firma sayısı ile de kendini göstermektedir.

Elde edilen rakamlardan varılan bir başka sonuç ise yüksek sayıda işçi çalıştıran, büyük ölçekli firmaların dahi idari personel sayılarının çok fazla olmadığı, 11-25 idari çalışanı bulunan firmalara rağmen genelde 10 kişiye kadar idari çalışanla iş ve işlemlerin yürütüldüğüdür. Bir başka deyişle vergi ve KDV iadesi ile ilgili işlemlerinde yürütüldüğü büro işleri çok fazla kişiye gerek olmadan da yerine getirilebilmektedir. Bu durum ise vergi iadeleri ile ilgili işlemlerin uygulamada meşgul ettiği kişi sayısının çok fazla olmadığı kanısını uyandırmaktadır.

9.1.3. Faaliyet Gösterilen Alanın Tespiti ve Analizi

Ankette yer alan üçüncü soru, Afyonkarahisar ilinde faaliyet gösteren mükelleflerin hangi alanda çalıştıklarının öğrenilmesine yöneliktir. Kendilerine anket uygulanan, Afyonkarahisar ilinde ihracat kaynaklı KDV iadesi alan mükelleflerden 65 tanesi, %81,25 çoğunlukla mermer sektöründe faaliyet göstermektedirler. Anketi cevaplayan mükelleflerden yalnızca 1'er tanesi (toplamda %2,50) mobilya ve ağaç işleri ile Tuğla-Kiremit sektörlerinde çalışmaktadır. Gıda sektöründe çalışan 5 firma (%6,25) diğer sektörlerde çalışan toplam 8 firma bulunmaktadır. Toplam içinde %10 orana sahip olan söz konusu 8 firma; ayakkabı-lastik, her türlü ithalat ve ihracat, mermer makineleri, makine ve bunların imalat ve montaj işleri, toz deterjan-ambalaj, inşaat malzemeleri-cam mozaik ile konveyör bant üretimi alanlarında faaliyet göstermektedirler.

9.1.4. İhracata Başlanılan Tarihin Tespiti ve Analizi

Anket çalışmasının dördüncü sorusu, ankete katılan firmaların ihracata hangi tarihte başladıklarını tespit etmeye yöneliktir. Konu hakkında yapılan anket sonuçlarına göre elde edilen veriler Tablo 1'de topluca görülmektedir. Anket verilerine göre ihracata başlama oranının en fazla olduğu yıl aralığı % 36,25 oranla (29 mükellef) 2006-2010 yılları arasındadır. Yıllar itibariyle sıralama yapacak olursak, ilk 5 sırayı 10 mükellefle 2006 yılı, 9 mükellefle 2003 yılı, 8 mükellefle 2007 yılı, 7'şer mükellefle 2004 ve 2008 yılları, 6 mükellefle de 1995 yılı almıştır.

Tablo 1. İhracata Başlama Tarihi Hakkında Ankete Katılan Firmalara İlişkin Bilgiler

Yıl aralığı/ aralıktaki yıllar	1	2	3	4	5	Toplam
80 ÖNCESİ						
1981- 1985 Yılları ve Arası	2		1	1	1	5
1986-1990 Yılları ve Arası			1	1	3	5
1991-1995 Yılları ve Arası	1	1	2	--	6	10
1996-2000 Yılları ve Arası			1	3	4	8
2001-2005 Yılları ve Arası	4	2	9	7	1	23
2006-2010 Yılları ve Arası	10	8	7	4	--	29

Tablodan da görüldüğü üzere ilk soruya verilen cevaplar itibariyle işe başlanılan yıllar 1980'lere hatta 80 öncesine kadar dayanmakla birlikte, bu soruyla tespit edilen ihracata başlama tarihleri son 10 yılda yoğunlaşmaktadır. Bunun nedenini hükümetlerin izlediği dışa dönük ve ihracatı teşvik edici ekonomik

politikaların yanında vergisel açıdan daha düzenli bir sistemin oturtulması ve vergisel avantajların artırılmasında aramak yanlış olmayacaktır. Nitekim gerçek kaçakçı ile elinde olmayan nedenlerle kaçakçı konumuna düşenlerin ayrımının yapılması, bunların yaptıkları eylemlerin mahiyetine göre ayrı ayrı ama kendi içinde hem objektif, hem de ayırım yapılmaksızın, aynı tipte müeyyidelere tabi tutulması ve KDV iadesi ile ilgili düzenlemelerinin tek bir tebliğde⁴⁸⁵ toplanarak uygulama kolaylığı getirilmesi de bu döneme rastlamaktadır.

9.1.5. İhracat Kaynaklı KDV İadesi Alınmaya Başlama Tarihinin Tespiti ve Analizi

Anketin Beşinci sorusu ihracat kaynaklı KDV iadelerinin ankete katılan firmalarca hangi tarihten itibaren alındığının sorgulanmasına yöneliktir. Bu sorunun sözkonusu firmalara yöneltilmesindeki amaç, anket uygulamasının esas amacını teşkil eden KDV iadelerinde yaşanan sorunlarının sorgulanmasında verilen cevapların ne kadarlık bir yaşanmışlıkla birlikte düşünülerek cevaplanacağı hakkında fikir edinilmesidir. Bununla birlikte, ihracat kaynaklı KDV iadesinin son 10 yılda daha çoğunlukla alınmaya başlandığı düşünülürse, sorunlar hakkında katılımcıların diğer sorulara ve ifadelere verdikleri cevaplar, bu son 10 yılda yaşanan ekonomik ortam ile vergisel değişim ve gelişimler gözönünde bulundurularak değerlendirilmelidir.

Ankete katılan firmalardan 29 tanesi yani % 36,25'lik bir orana sahip kısmı, 2006-2010 yılları arasında ihracat kaynaklı KDV iadesi almaya başlamıştır. Bu yıllar arasından 2006 yılı 11 mükellefle ihracat kaynaklı KDV iadesi alınmaya başlama sayısının en yüksek olduğu yıl olmuştur. Bu periyodu 2001-2005 5 yıllık dönemi %31,25 oran ve 25 mükellef toplamı ile izlemektedir. Yıl olarak dikkat edilecek olursa 2003 yılı da 9 tane firma ile ikinci en yüksek ihracat kaynaklı KDV iadesi alınmaya başlanılan yıl olmuştur. Aşağıda bu yıllar ve firma sayılarını gösterir bilgiler Tablo 2'de yer almaktadır.

⁴⁸⁵ 23.11.2001 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

Tablo 2. İhracat Kaynaklı KDV İadesi Almaya Başlama Tarihi Hk. Ankete Katılan Firma Sayıları

Yıl aralığı/ Aralıktaki Yıllar	1	2	3	4	5	Toplam
80 ÖNCESİ						
1981- 1985 Yılları ve Arası	1	---	1	----	1	5
1986-1990 Yılları ve Arası	---	---	2	1	3	6
1991-1995 Yılları ve Arası	1	1	2	---	4	7
1996-2000 Yılları ve Arası	1	1	1	2	4	8
2001-2005 Yılları ve Arası	4	2	9	7	3	25
2006-2010 Yılları ve Arası	11	8	6	4	--	29

Bu verilerden ihracat yapan firmaların son 10 yıl öncesine kadar vergi iadesinden yoğunlukla faydalanmadıkları anlaşılmaktadır. Bir önceki soruya verilen cevaplarla birlikte düşünülüp, mükelleflerin ihracat yapmaya başlama tarihlerinin de 2001 yılından günümüze daha yoğun olduğu gözönünde bulundurulduğunda 5'inci soru ile elde edilen verilerin makul ve diğer verilerle uyumlu olduğu anlaşılmaktadır.

9.1.6. Ankete Katılanları Tanımlamaya Yönelik Diğer İfadelere İlişkin Analizi

Aşağıda yer alan Tablo 3'de, 6'ncı sorudan itibaren birinci bölümün kalan soruları ve bu sorulara verilen cevapların rakamsal değerleri topluca görülmektedir.

Tablo 3. Ankete Katılan Firmaların KDV İade Yapıları Hakkında Genel Bilgiler

DEĞİŞKEN	TANIMLAYICI İSTATİSTİK	Sayı	Sıklık
6. KDV iadesi aldığımız konu aşağıdakilerden hangisidir?	İhraç kayıtlı emtia teslimlerimden	22	% 27,5
	Fiili ihracat teslimlerimden	12	% 15
	Hem ihraç kayıtlı hem de fiili ihracat teslimlerimden	43	% 53,75
	Hizmet ihracatım nedeniyle	1	% 1,25
	Birden fazla seçenek	2	% 2,50
7.KDV iadenizi halen nasıl almaktasınız?	Her ay düzenli olarak	32	% 40
	2-3 ayda bir	29	% 36,35
	Yılda 1-2 defa	18	% 22,50
	Diğer	1	% 1,25
8. Eğer iadelerinizi mahsuben alıyorsanız size uygun olanı işaretleyiniz	Vergi borcuna mahsup ettiriyoruz.	31	% 38,75
	SGK Primi borçlarımıza mahsup	1	% 1,25
	Hem vergi hem de SGK borcumuza mahsup ettiriyoruz	46	% 57,50
	Diğer	2	% 2,50
9. KDV iadesi yönünden genellikle anlaşma yaptığınız Yeminli Mali Müşavir var mı?	VAR	24	% 30
	YOK	56	% 70
10. KDV iadenizi hangi yolla almaktasınız?	Mahsuben	63	% 78,75
	İncelemesiz ve teminatsız nakden	1	% 1,25
	YMM Raporu ile nakden	6	% 7,50
	Birden fazla seçenek	10	% 12,50

Anketin altıncı sorusu, katılımcı firmaların ihracat kaynaklı KDV iadesini hangi konu üzerinden aldıklarını tespit etmeye yöneliktir. Katılımcı firmalardan hem ihraç kayıtlı, hem fiili ihracat, hem de DİİB kapsamındaki satışlar nedeniyle iade alan 1 mükellef, yine yolcu beraberliği eşya ticareti kapsamındaki satışları ile birlikte DİİB kapsamındaki satışlar nedeniyle iade aldığını belirten 1 tane mükellef bulunmaktadır.

Tablo 3’den de görüleceği üzere; ihracat kaynaklı KDV iadesi Afyonkarahisar ilinde, genelde fiili ihracat ve ihraç kayıtlı teslimlerle ilgili olarak alınmaktadır. Bunun için de sorunlar genelde bu yönde yaşanmaktadır. Nitekim ilerleyen bölümlerde bahsedileceği üzere anketin 31’inci sırasında yer alan “Yolcu beraberliği eşya ya da bavul ticareti kapsamındaki satışlarımızdan kaynaklanan iadelerde herhangi bir sorunla karşılaşmamaktayız” ifadesine katılımcı firmaların %33,75’i (27 mükellef) hiç cevap vermemiş, %46,25’i (37 mükellef) gibi büyük bir çoğunluğu ise kararsızım ifadesini işaretlemiştir.

Anketin yedinci sorusu, katılımcı firmaların KDV iadelerini nasıl, daha doğrusu hangi zaman aralıklarıyla aldığını tespiti yöneliktir. Yukarıda yer alan Tablo 3’de bu soruya verilen cevap değerleri görülmektedir. Bunlardan yalnızca 1 firma diğer seçeneğini işaretlemiş ve satışları oldukça iade aldığını söylemiştir.

Her ay düzenli olarak iade alan firmaların çokluğu, iade aşamasında karşılaşılan sorunlara yönelik sorulara izafi olarak yani düşünsel boyutta değil, bilfiil yaşanmışlıkla cevap verilme ihtimalini arttırması anlamında dikkat çekicidir.

Anketin sekizinci sorusu; KDV iadesini mahsuben alanların, bu mahsup hakkını hangi yönde kullanmayı tercih ettiklerini tespit etmeye yöneliktir. Tablo 3’de görülen bu soruya verilen cevap değerlerinden yola çıkarak, mükelleflerin iade alacaklarını öncelikle vergi borçlarını kapatmak için kullandıkları arta kalan kısım olması halinde de bunu talep etmemek ya da nakden iade istemek yerine SGK prim borçlarına mahsubunu istemeyi tercih ettikleri söylenebilir.

Ayrıca ankete katılan mükelleflerden 2 tanesi ise sadece gelir ve kurumlar vergisi borçlarına mahsup istemekte oluşunu belirtmiş olup, bu durum aynı kurucu ve ortaklara sahip ‘kardeş’ firmalar hakkında daha önceden çalışmada belirtilenleri doğrular niteliktedir.

Anketin dokuzuncu sorusuna verilen cevap değerleri yukarıda yer alan Tablo 3’de görülmektedir. Bu soru, anketin 37’den, 41’e kadar olan sorularına verilen cevapların bizzat yaşanmışlıkla ve daha gerçekçi olarak mı yoksa yalnızca düşünce aşamasında oluşan cevaplamalar mı olduğu konusunda yol gösterici olacaktır.

İlk bölümün son sorusu ise, KDV iadesinin hangi yolla alındığını sorgulamaktadır. Bu soruya verilen cevapların değerleri Tablo 3’de görülmektedir. Ankete katılan firmalardan 8 tanesi hem mahsuben hem de YMM Raporu ile nakden, 1 tanesi hem mahsuben hem inceleme raporu veya teminat olmaksızın nakden, yine 1 tanesi ise hem mahsuben hem de teminat karşılığı nakden iade aldığını belirtmektedir.

Burada iadelerini yalnızca mahsup yoluyla alanların çok büyük bir orana sahip olması, nakden iade almaya oranla mahsuben iade almanın daha kolay, sorunsuz ve masrafsız olduğu düşüncesini doğrular niteliktedir.

Bununla birlikte YMM Raporu ile alınan iadede mükellefler belli masraflara katlanmalarına rağmen, bu rapor sayesinde alacakları iade miktarlarının çok daha

yüksek olması onları rapor yoluyla iade almaya yöneltebilmektedir. SGK prim borcu veya vergi borcu olsun ya da olmasın bu yolla iade almayı tercih edenler toplamda %17,5'lik (yalnızca YMM Raporu ile nakden alan : 6, hem mahsuben hem de YMM Raporu ile nakden alan: 8 mükellef olmak üzere toplamda 14 mükellef) oranla tercih edilen iade yöntemlerinin ikinci sırasında yer almaktadır. 10'uncu soru bu yönüyle 9'uncu soruya verilen cevabı kontrol eder niteliktedir.

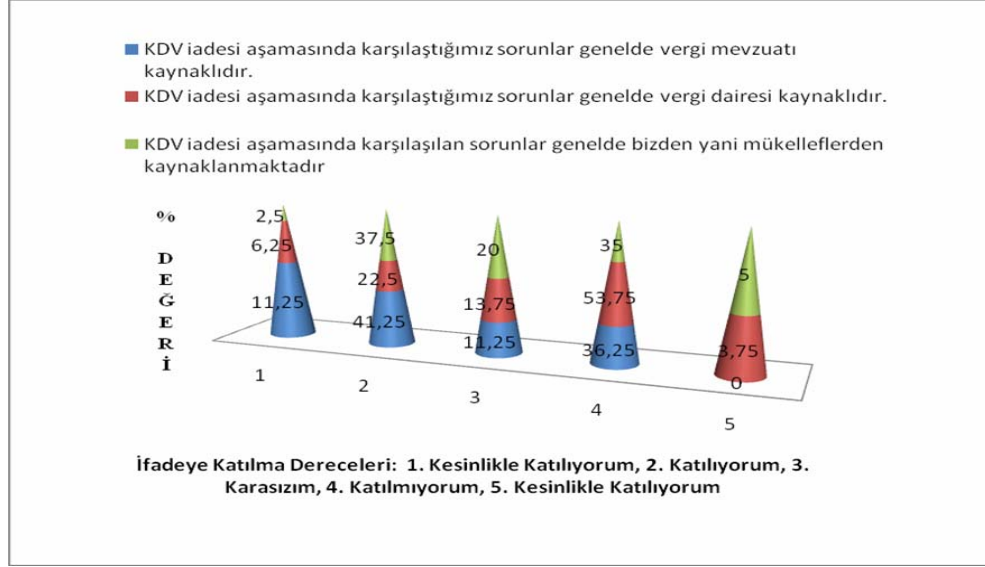
9.2. ANKETİN İKİNCİ BÖLÜMÜNÜN ANALİZİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Anket çalışmasının bu bölümünde 1. Kesinlikle Katılıyorum, 2. Katılıyorum, 3. Karasızım, 4. Katılmıyorum, 5. Kesinlikle Katılıyorum şeklinde sıralanan anlamlara sahip 5 basamaklı likert ölçek tipi esas alınarak hazırlanan sorulara verilen cevaplar analiz edilmeye ve değerlendirilmeye çalışılacaktır. Anket formunun 11 numaralı ifadesinde başlayıp, 41 numaralı ifadesinde son bulan bu bölümdeki ifadeler verilen cevaplara ilişkin tablolar ve bunlara ilişkin yorumlar aşağıda birkaç soruyu birden içine alan ve aynı sorgulamaya yönelik olarak hazırlanan soru grupları itibariyle yapılmıştır.

9.2.1. KDV İade Aşamasında Karşılaşılan Sorunların Kaynağının Tespitine Yönelik İfadelere İlişkin Analiz

Anketin 11, 12 ve 13'üncü ifadeler ve bunlar hakkındaki katılımcı mükelleflerin düşünceleri, oranlar itibariyle yukarıda belirtilmektedir. Bu oranları birlikte değerlendirecek olursak, ankete katılanların %53,75 (43 mükellef) gibi büyük bir çoğunluğu sorunun vergi dairesinden kaynaklanmadığını düşünmektedir. Verilere göre firmaların %41,25'i (33 mükellef) sorunun vergi mevzuatı kaynaklı olduğunu, %37,50'si (30 mükellef) ise kendilerinden kaynaklandığını düşünmektedir. Bu durumda denilebilir ki ankete katılan KDV iadesi alan firmalar sorunun kaynağı hakkında bir nevi özeleştiri yapmışlardır.

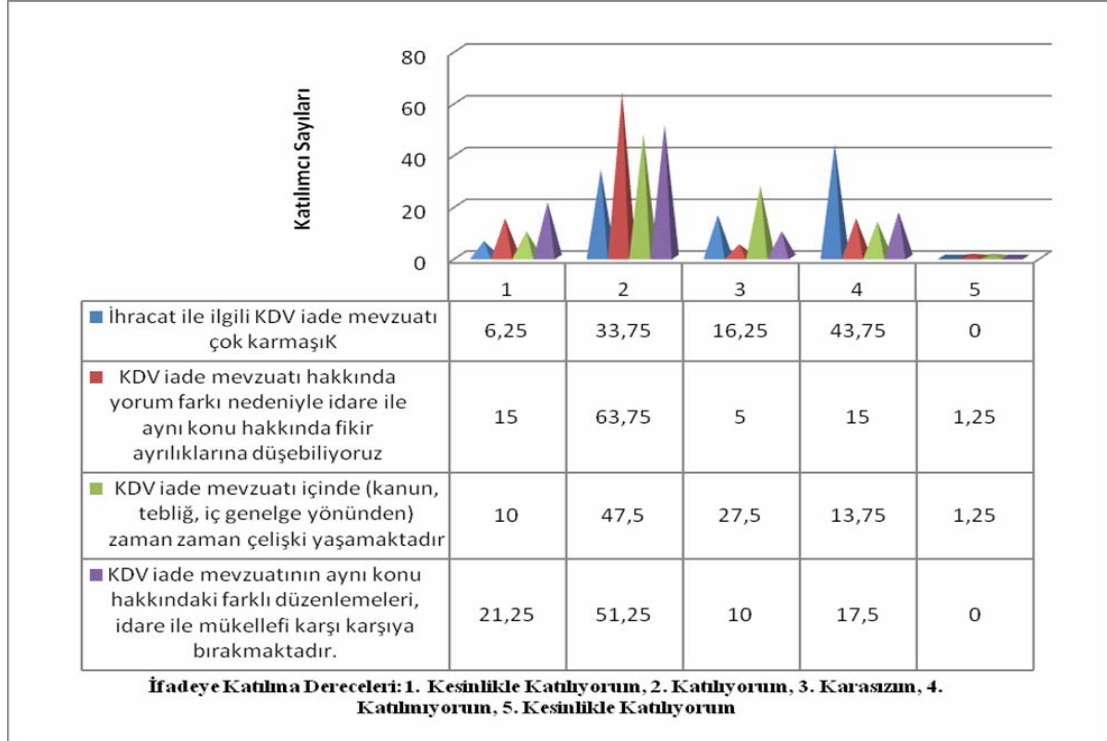
Bununla birlikte sorunun vergi mevzuatından kaynaklanması düşüncesine katılanlar ile katılmayanların birbirine çok yakın oranda olması hatta karasız olanlar ile kesinlikle katılanların birebir aynı oranda olması dikkat çekicidir. Bu anlamda 11'inci soru için yapılacak yorumda, cevaplayıcı firmaların mevzuat hükümlerine hâkim olup, olmadığının göz önünde bulundurulması yerinde olacaktır.



Grafik 4. KDV İadesi Aşamasında Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Ankete Katılanların Düşünceleri

9.2.2. KDV İadesinde Yaşanan Sorunları Mevzuat Kaynaklı Olması Odağıyla Hazırlanan İfadelere İlişkin Analiz

Aşağıda 14, 15, 16 ve 17'nci sorular ve bunlara verilen cevapların oransal değerler görülmektedir.



Grafik 5. İhracat Kaynaklı KDV İadesi Alırken Karşılaşılan Sorunların Hangi Yönden Mevzuat Kaynaklı Olabileceği Hakkında Ankete Katılanların Düşünceleri

Yukarıda gösterilen ve anket çalışmasının likert ölçeğine göre hazırlanan 4, 5, 6 ve 7'nci ifadeleri, ihracat istisnasından kaynaklanan KDV iadelerine ilişkin sistemde; sorunların, vergi mevzuatı kaynaklı olduğu varsayımından hareketle hazırlanmış sorulardır. Ankete katılan firmaların % 63,75 (51 mükellef) gibi büyük bir çoğunluğu, vergi daireleri ile aynı konu hakkında farklı yorumlamalara sahip olduklarından sorun yaşadıklarını belirtmişlerdir. Bu durumun ise vergi mevzuatının böylesine yani, idareyi mükellefle karşı karşıya getirebilecek derecede farklı yorumlar yapılabilmesine açık ifadeler kullanılarak düzenlenmesinden kaynaklandığı söylenebilir.

Böyle bir duruma sebep olmamak için yapılan düzenlemeler ve verilen hükümlerde, okunulunca herkesin aynı anlamı çıkaracağı net ifadeler kullanılmasına özen göstermesi gerekmektedir. Bu özenin aynı konu hakkında yapılan farklı düzenleme ve verilen hükümler için de gösterilmesi gerektiğini söylemek yerinde olacaktır. Yani çeşitli mevzuat hükümlerinin de kendi aralarında tutarlı olmaları gerekmektedir.

Nitekim %51,25 (41 mükellef) rakamıyla en yüksek orana sahip 2'nci düşünce sorunun KDV iade mevzuatının aynı konu hakkındaki farklı düzenlemelerinin mükellefle idareyi karşı karşıya getirmesi olmuştur. Örneğin bir Tebliğde bir konu hakkında getirilen hükümler, aynı konu hakkında yayınlanan bir özelge ya da sirkülerle hatta kanun hükmüyle uyuşmaması söz konusu olabilmektedir. Bu halde vergi dairesi, tarihi daha yeni ama aynı zamanda hükmü daha geçerli olan düzenlemeye göre hareket etmeyi tercih ederken, mükellefler kendi durumlarına uygun ve yasal geçerliliği de olan hükümlere göre haklarında hareket edilmesini isteyebilirler. Bu durumda mevzuat kaynaklı olmak üzere mükelleflerle vergi daireleri karşı karşıya kalmaktadırlar. Ayrıca aynı konu hakkındaki farklı düzenlemelerin soruna neden olduğu fikrine kesinlikle katılanların oranının bu grupta yer alan diğer sorulara aynı cevabı verenlere kıyasla daha yüksek bir rakamda olması ankete katılanların bu konu hakkındaki kararlılıklarını göstermektedir.

Ayrıca bu ifade grubunda yer alan ihracat ile ilgili KDV iade mevzuatının çok karmaşık olduğu fikrine katılanların sayısının, katılmayanların sayısı ile yakın bir rakamda olması dikkat çekicidir. Yine bu konuda kararsız kalanlar da bu fikre katılanların yarısı kadardır. Buna göre denilebilir ki, ankete katılanlar, bu soru

hakkında üçe bölünmüş ve tutarlı bir çoğunluk sağlayamamışlardır. Bu durumla ilgili olarak yine cevaplayıcıların mevzuat hükümlerini takip edip etmediklerini ve bu hükümlere hâkim olup olmadıklarını sorgulamak yanlış olmayacaktır.

9.2.3. KDV İadesinde Yaşanan Sorunları Mükellef Kaynaklı Olması Odağıyla Hazırlanan İfadelere İlişkin Analiz

Anket çalışmasının 18, 19, 20, 21, 22 ve 23'üncü sıralarda yer alan ifadeleri KDV iade sisteminde yaşanabilecek mükellef odaklı sorunlara yöneliktir. Söz konusu sorular ve bunlara verilen cevaplar oranlar itibariyle aşağıdaki 'Tablo 4'de yer almaktadır.

Tablo 4. KDV İadesi Aşamasında Mükellef Kaynaklı Sorunlara İlişkin İfadeler Ve Bu İfadeler Hakkında Ankete Katılanların Görüşleri (1'inci Sıra: % Olarak, 2'nci Sıra Mükellef Adedi Olarak)

SORU METNİ / CEVAP ŞIKLARI	Kesinlikle katılıyorum.	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum
18. KDV iadesi aşamasında Gümrük Beyannamesi doldururken yaptığımız hatalar işlemlerimizi aksatmaktadır.	42,5	42,5	2,5	10,00	2,5
	34	34	2	8	2
19. KDV iade dosyalarımızın tesliminde sehven eklediğimiz evraklar iade işlemlerimizde gecikmelere sebep olmaktadır.	30	58,75	0	10,00	1,25
	24	47	0	8	1
20. Firmamızca ihraç kayıtlı satılan malların fiili ihracatını gerçekleştiren firmalar tarafından zaman zaman yanlış faturalandırılması nedeniyle sorunlar yaşamaktayız.	37,5	48,75	5,00	8,75	0
	30	39	4	7	0
21. Bazı dönemlerde mal alımı yaptığımız firmalar hakkında SMİYB düzenleme fiili ile ilgili rapor bulunduğundan iademiz kısmen reddedilmektedir.	16,25	53,75	11,25	15,00	3,75
	13	43	9	12	3
22. Bazı dönemlerde SMİYB kullanma fiili ile ilgili, hakkında rapor bulunan firmalardan olan mal alışlarımıza dair ödemelerimizi banka aracılığıyla yaptığımızı tevsik ettiğimizden iademizi sorunsuz alabilmekteyiz.	12,5	45,00	26,25	11,25	5,00
	10	36	21	9	4
23. Fiili ihracatımıza ilişkin Yüklenen KDV listemizde sehven yanlış beyanlarda bulunabildiğimizden listemizi zaman zaman yenilemek zorunda kalmaktayız	17,50	51,25	3,75	23,75	3,75
	14	41	3	19	3
24. Zaman Zaman yaptığımız hesap hataları ya da sonradan tamamlanan evraklar nedeniyle ilgili dönem KDV Beyannamemizi değiştirmek zorunda kalmaktayız	25,00	60,00	1,25	11,25	2,50
	20	48	1	9	2

7 ifadeden oluşan bu grupta ankete katılan mükelleflerin KDV iade sistemini aksatıcı nitelikte olan ve kendilerinden kaynaklanan sorunlardan en yüksek orana

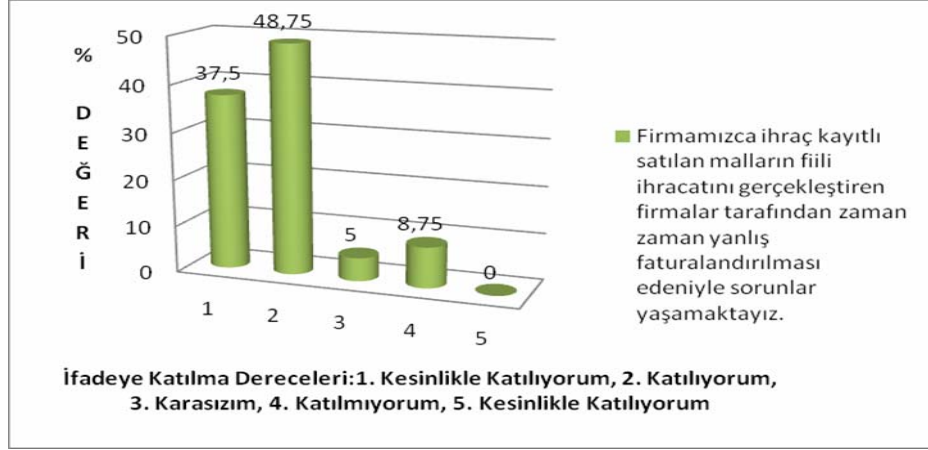
sahip olan yani en ön plana çıkanı %60 (48 mükellef) ile anketin 24 numaralı ifadesidir. Buna göre ankete katılan mükellefler, zaman zaman yaptıkları hesap hataları ya da sonradan evrak tamamlamaları nedeniyle ilgili dönem KDV Beyannamelerini değiştirmek zorunda kaldıkları konusunda %60 oranında hemfikirdirler.

Bu düşünceyi % 58,75 oranla (47 mükellef) anketin 19'uncu ifadesine verdikleri yanıtlarla KDV iade dosyalarını, yanlışlıkla eksik teslim etmelerinin KDV iade alacaklarına ilişkin taleplerinin yerine getirilmesinde gecikmelere neden olduğunu kabul edenler izlemektedir.

Yine ankete katılanların %53,75'i (43 mükellef) yani yarıdan fazla bir orana sahip kısmı, kendileri ile ilgili sorunlardan ön plana çıkan üçüncüsü olarak anketin 21 numaralı ifadesine yani mal alımı yaptığı firmaların haklarında SMİYB düzenleme fiili ile ilgili rapor bulunması halinde iadelerinin kısmen reddedildiği fikrine katılmaktadırlar.

KDV iade sistemini aksatıcı mahiyette olup, mükellef kaynaklı olan sorunlardan ön plana çıkan 4'üncüsü anketin 23'üncü ifadesi olan ve %51,25 oranla (41 mükellef) kabullenilen, yüklenilen KDV'nin tespitinde yaptıkları hatalar nedeniyle mükelleflerin bu listeyi düzeltmek zorunda kalmalarıdır. Hatta böyle bir hatanın varlığını şiddetle kabul edenlerin sayısı da %17,5'lik bir oranla (14 mükellef) azımsanamayacak derecededir. Bununla birlikte yüklenilen KDV listesini doğru düzenlediğini ve böyle bir düzeltme nedeniyle iadesinin aksamasının söz konusu olmadığını belirtenler de %23,75'lik bir orana (19 mükellef) sahiptir.

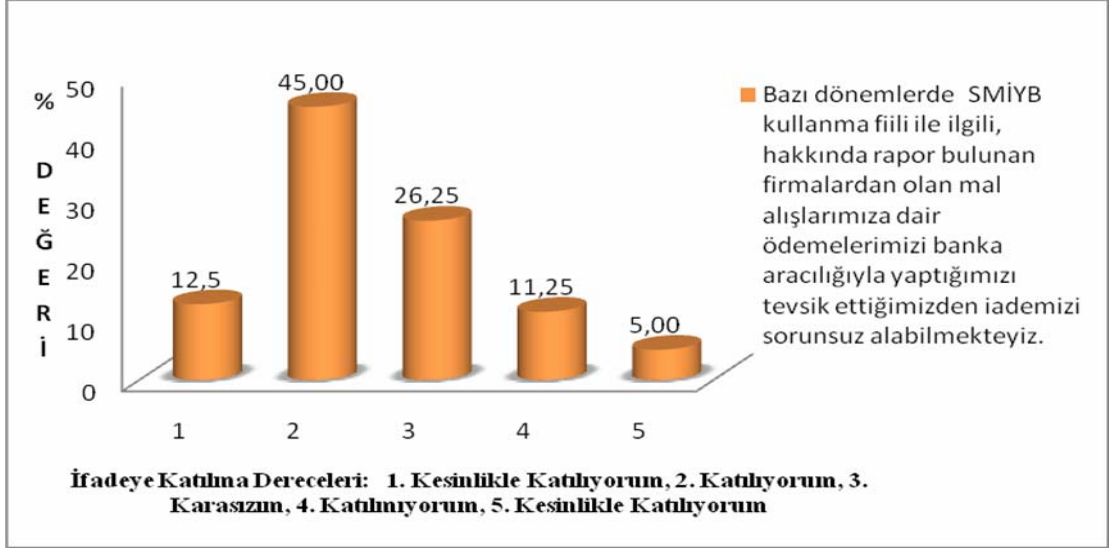
Görülmektedir ki yüklenilen KDV listesi hakkındaki bu soruya verilen cevaplar ya katılma veya şiddetle katılma ya da katılmama yönündedir. Kararsız kalanlarla şiddetle katılmayanların oranı dikkate alınmayacak kadar düşüktür. Böyle bir tablo ise ankete katılanların konu ile ilgili olan kimselerden oluştuğunu ve uygulamaya yönelik olan bu ifade hakkında belli bir fikir sahibi olduklarını, anketi ciddiyetle doldurduklarını göstermektedir.



Grafik 6. Fiili İhracat Faturasının Yanlış Düzenlenmesi Nedeniyle İhraç Kayıtlı Mal Satan Mükelleflerin Sorun Yaşayıp Yaşamadığının Tespitine Yönelik İfade Hakkında Katılımcıların Düşünceleri

Ankete katılan mükelleflerin üzerinde hemfikir oldukları ve kendileri ile ilgili olan bir başka sorun ise ihraç kaydıyla satışını gerçekleştirdikleri malların yurtdışına satışına, yani fiili ihracatına ilişkin düzenlenen faturada yapılan yanlışlıklardır. Anketin 20 numaralı ifadesinde bu yanlışlıkların iade aşamalarında sorun olarak karşılımlarına çıktıklarını düşünen hatta şiddetle düşünenlerin toplamı %86.25 (69 mükellef) gibi yüksek bir orana sahiptir.

Söz konusu yanlışlıklar hem ihraç kayıtlı teslimlerinden iade alan ya da tecili terkin olunacak mükellefleri zor duruma düşürmekte hem de buna neden olduğu için fiili ihracatı gerçekleştiren mükellefi de zahmete sokmaktadır. Nitekim böyle bir yanlışlığın külfeti, yanlışlığı yapan, yani ihracatçı firma tarafından karşılanmalıdır. Örneğin 02.04.2010 tarihli bir fatura ile ihraç kayıtlı olarak satın alınan malı yurtdışındaki müşterisine satışında, ihracatçının düzenlediği fatura, gerek gümrük beyannamesini bir an evvel açtırmak, gerekse başka nedenlerle 01.04.2010 tarihli olursa; ihraç kayıtlı firmanın, tecil edilen KDV'sinin terkin olabilmesi ya da iade alabilmesi için, ihracatçının, mal aldığı firmanın terkin iade işlemlerinde kullanılmak üzere, ihraç ettiği malın ihraç kayıtlı satın aldığı mal olduğunu YMM'ye düzenlettireceği özel amaçlı bir rapor ile kanıtlaması ve bunu ihraç kayıtlı mal aldığı kimseye ulaştırması gerekmektedir. Aksi takdirde imalatçı veya bu mahiyette sayılan kimselerin terkin ya da iade işlemleri gerçekleşmeyecek, sonrasında da bunlar aynı ihracatçı firmalarla çalışmak istemeyeceklerdir.



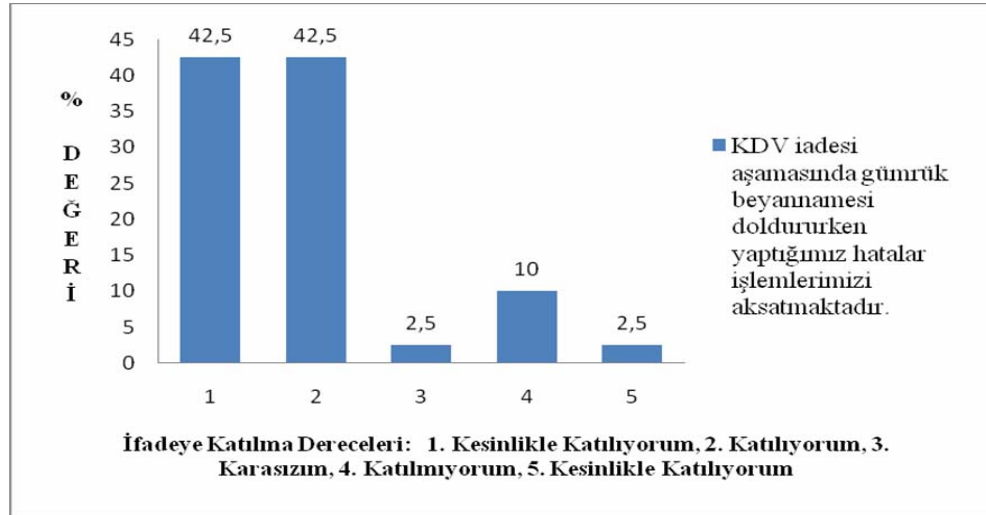
Grafik 7. KDV İade Aşamasında Karşılaşılan Mükellef Odaklı Sorunlardan Biri Olan SMİYB Kullanma Raporunda Ödeme Belgelerinin Etkisi Hk. Katılımcı Mükelleflerin Düşünceleri

Çalışmanın daha önceki bölümlerinden hatırlanacağı üzere (3.3.6 başlığı altında), mevzuat hükümlerinde mükelleflerin SMİYB düzenleme fiiline farklı, kullanma fiiline farklı açılardan yaklaşmıştır. SMİYB kullanma fiili ile ilgili bir rapor ya da tespiti bulunan mükelleften yapılan alımlarına ilişkin ödemenin 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan banka veya ÖFK vasıtasıyla ya da ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş bir çekle yapılması halinde genel esaslara göre iade yapılmasına izin veriyordu.

Bu konu hakkında hazırlanan anketin 22'nci ifadesi ile ilgili katılımcı mükelleflere fikirleri sorulmuş, onlar da verdiği yanıtlarla mevzuat hükümlerinin aynen uygulandığını % 45 (36 mükellef) hatta kesinlikle katılanları da dâhil edilirse %57,50 oranla (46 mükellef) düşündüklerini ifade etmişlerdir. Bu soruda %26,25 gibi yüksek bir oranda (21 mükellef) kararsız kalanlar da vardır. Onların bu kararsızlıklarını böyle bir durumla henüz karşılaşmamış olmalarına bağlanabilir. Yani kararsız kalanların, mal alımları ile ilgili faturaları indirilecek KDV listelerine dâhil edip, buna bağlantılı olarak bulunan rakamın iadesini istedikleri halde; vergi dairesince indirilecek KDV listelerinin sorgulanması sonucu alım yaptığı firmalar hakkında SMİYB kullanma yönünde herhangi bir rapora rastlanılmadığı, o yüzden de böyle bir durumda iade işlemlerinde yaşananları bilmedikleri düşünülebilir.

Ayrıca söz konusu 22'nci ifadeye toplamda %16,25'lik bir oranla (toplam 13 mükellef) katılmayanlar da vardır. Bunlar, haklarında SMİYB kullanma yönünde

rapor bulunan mal ya da hizmet aldığı mükelleflere, ödemelerini, 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre belirlenen belgeler dışındaki belgelerle (örneğin elden-nakden ödenmesi ya da 5411 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine tabi olmaksızın faaliyette bulunan kuruluşlar aracılığıyla) yaptıkları halde, bu tarzdaki belgelerin beyanının vergi dairelerince haklı olarak müteselsil sorumluluğu kaldırıcı olarak kabul edilmemesi ve ilgili faturaya ait KDV'nin indirilecek KDV dolayısıyla iade edilecek KDV rakamından düşülmesi durumu ile karşılaşanlar olabilir. Bu açıdan, dürüst mükelleflerin hak kaybına uğramamaları için şüphelendikleri kimseler başta olmak üzere mal ya da hizmet alımında bulunduğu mükelleflere yapacakları ödemelerini, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan banka veya ÖFK vasıtasıyla ya da Türk Ticaret Kanununun 697'nci maddesinin birinci ve ikinci fıkrasına uygun olarak düzenlenen çekle yapmaya özen göstermeleri gerekmektedir.



Grafik 8. KDV İade Aşamasında Karşılaşılan GB Doldururken Yapılan Hatalar Hakkında Katılımcı Mükelleflerin Düşünceleri

KDV iadesi aşamasında mükellef odaklı yaşanan sorunlardan sonuncusu anketin 18'inci ifadesinde görülmektedir. Mükelleflerin ihraç ettikleri mallar için GB'lerini doldururken yaptıkları hataların işlemlerini aksattıklarını kabul etmelerinin oranı ile kesinlikle kabul etmelerinin oranı birbiriyle aynıdır. Toplamda %85'e ulaşan bu oran (68 mükellef) aslında sırasıyla 19 ve 20'nci ifadelerden sonra 24'üncü ifade ile aynı orana sahip olarak ifadelere 'katılanlar ve kesinlikle katılanlar' şeklinde cevap verenler toplamında üçüncü sırada yer almaktadır. Yani mükellef odaklı yaşanan en büyük üçüncü sıkıntıdır.

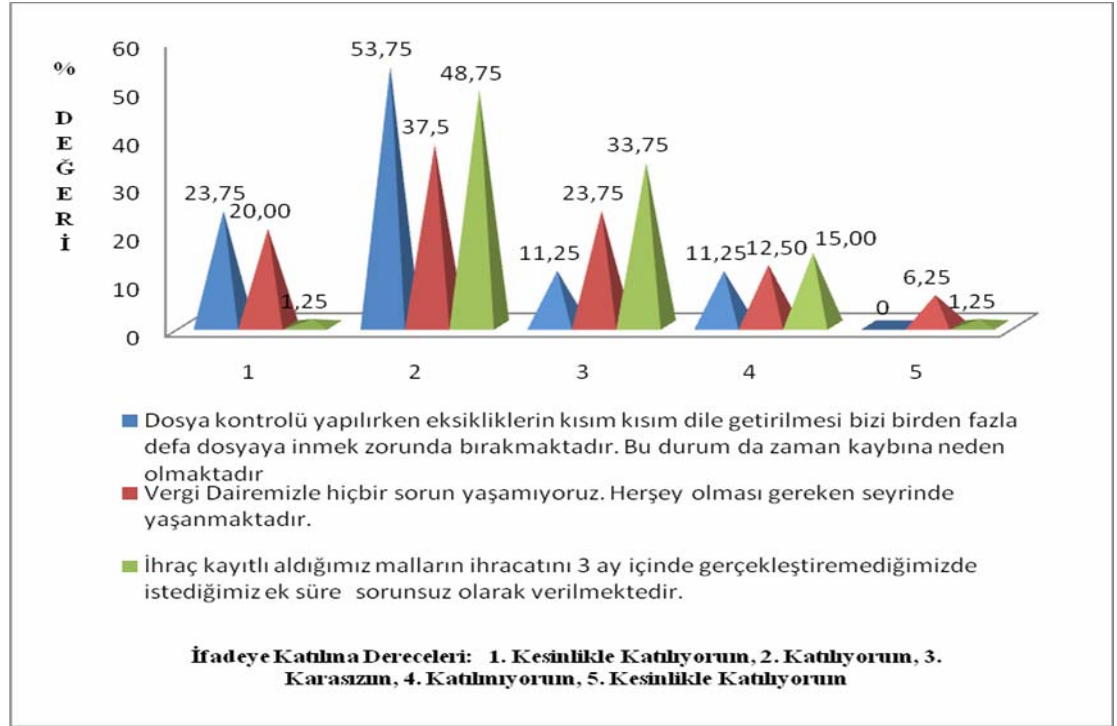
Örneğin ihraç kayıtlı veya yurtiçinden KDV'li satın aldığı ya da kendi imal ettiği malı, yurtdışındaki müşterisine 900.250.- Kilogram (Kg) olarak satıp, bu miktara göre fatura düzenleyen ihracatçı, hazırladığı gümrük beyannamesine ihraç ettiği mal miktarını 90.250.-Kg olarak yazmış olsun. Bu durumda vergi dairesi, iade dosyasının tetkiki sonucunda mükellefin 810.000.-Kg malı için yüklendiği KDV'nin iade hesaplarından çıkarılmasını ya da ihraç edilen mal miktarının, yurtdışına fatura edilen mal miktarı ile aynı olduğunu tespit eden özel amaçlı YMM raporunun ibraz edilmesi halinde iadesinin gerçekleştirileceğini ifade edebilecektir. Tabi bu mal ihraç kayıtlı olarak alındıysa, ihracatçı söz konusu YMM Raporunu kendisi için değil, mal satın aldığı imalatçı veya bu vasıftaki kimse için düzenlettirecektir.

Anketin 18'inci ifadesine kesinlikle katılmayanlar ile kararsız kalanların sayısı, önemsenmeyecek derecede düşüktür. Bu mükelleflerin, gümrük beyannamelerini genelde doğru düzenledikleri düşünülebilir. Aslında fiili ihracatı gerçekleştiren mükelleflerin hatası ile ilgili olan bu sorun hakkında kararsız olmanın dışında fikirlerini beyan edenlerin sayısının çokluğu, ifade hakkında KDV iadelerini ihraç kayıtlı satışlarından alanlarında samimiyetle fikirlerini beyan ettiklerini göstermektedir. Bunun nedeni, bu soruda belirtilen durumdan ihraç kayıtlı teslimde bulunanların daha ciddi oranda etkilenmeleridir. İhraç kayıtlı teslimde bulunanlar, söz konusu gümrük beyannamesinde görülmeyen miktar kadar malın bedeline ilişkin KDV'nin hepsinin iadesinden mahrum olurken, fiili ihracat yapan mükellef sadece bu malla ilgili nakliye, gümrükleme gibi miktarı çok daha düşük olan yüklenilen KDV'nin iadesini alamamaktadır. İşte bu durum ihraç kayıtlı teslimde bulunanları da bu soruya daha da samimiyetle cevap vermeye yönelttiği düşünülebilir.

9.2.4. KDV İadesinde Yaşanan Sorunları Vergi Dairesi Kaynaklı Olması Odağıyla Hazırlanan İfadelere İlişkin Analiz

KDV iadesi aşamasında yaşananlarla ilgili, vergi dairesi odaklı olarak hazırlanan ifadelerinden ilki 25 numaralı ifadedir. Vergi dairesince dosya kontrolü yapılırken rastlanılan eksikliklerin kısım kısım dile getirilmesinin mükellefleri birden fazla defa dosyaya inmek zorunda bırakması nedeniyle zaman kaybı yaşandığını belirten ifadeye katılanların oranı zaten % 50'nin üzerinde iken (43 mükellef), bu ifadeye kesinlikle katılanlar da düşünülürse toplamda bu görüşte olanların oranı %

77,50 (62 mükellef) gibi bir rakama ulaşmaktadır. Bu ifadeye katılmayanlar ile kararsız kalanların oranı ise birebir aynı ve % 11,25 (9'ar mükellef)'dir.



Grafik 9. KDV iade Aşamasında Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Vergi Dairesi Odaklı Olarak Hazırlanan İfadeler Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri

Görülmektedir ki ankete katılan mükelleflerin çoğunluğu iade dosyaları hakkında böyle bir uygulamaya maruz kalmışlardır. Bu ifadeye karşı kararsız kalanların, olumlu ya da olumsuz yanıt vermekten çekinmiş ya da böyle bir işlemle muhatap olmamış oldukları düşünülebilir. Olumsuz yanıt verenlerin ise böyle bir işlemle karşılaşırsalar dahi, bunun zaman kaybına neden olduğunu düşünmemekte oldukları söylenebilir.

Herhalükarda vergi dairelerinin böyle bir zaman kaybına neden olmamak için sorunları mükelleflere sırası geldikçe tek tek değil topluca bildirmeleri daha doğru olacaktır. Ancak burada tespit edilen farklı sorunların farklı ilgilenmelere neden olabileceği, bu halde de düzeltilmesini istemek üzere sorunların topluca söylenmesinin zaman yönünden çok da bir kazanca neden olmayabileceği de unutulmamalıdır. Örneğin 3 ayrı faturada, fatura-GB karşılaştırmasında sorun varsa bunların aynı anda haber verilmesi zaman kazancına neden olabilecektir. Ancak fatura-GB yönünden var olan böyle bir soruna ilaveten indirilecek KDV listesinde ya da iade rakamının beyannameye aktarılışında da bir sorun varsa ve iade talep eden

firmada, fatura-GB'lerle farklı kimse, diğer işlemlere farklı kimse ilgileniyorsa; bu sorunların düzeltilmek üzere ayrı ayrı bildirilmesinde zaman kaybı değil zaman kazancı söz konusu olacaktır.

Anketin 26'ncı ifadesine verilen cevapla, ankete katılan mükelleflerin yine toplamda %50'yi aşan bir oranda vergi daireleri ile hiçbir sorun yaşamadıkları ya da yaşasalar da olması gerektiği kadar yaşadıklarını düşündükleri söylenebilir. Bu konuda kararsız kalanlar %23,75 gibi azımsanamayacak bir orana sahiptir. Yine vergi daireleriyle sorun yaşadıklarını kesinlikle düşünenler % 6,25 gibi bir orana sahipken, bu rakamı söz konusu olumsuz görüşe katılanlarla toplayınca %18,75 oranına ulaşılmaktadır. Yani ankete katılanların %18,75'i vergi daireleriyle sorun yaşamaktadır.

Mükelleflerin vergi daireleri ile sorun yaşadıklarını düşünmemeleri için, vergi dairelerinin yaptığı uygulamaların nedenlerini, yani kendileri ile ilgili çeşitli mevzuat hükümlerini daha iyi bilmeleri yerinde olacaktır. Yine böyle bir düşüncenin önüne geçebilmek için vergi dairelerinin de, KDV iade dosyalarının gerek kontrolü, gerekse iade işlemlerinin gerçekleştirilmesi aşamasında mevzuat hükümlerinde öngörülenin de ötesinde titizlenmemeleri ve bu hükümlerin çizdiği sınırlar içerisinde inisiyatif sahibi olmaları ve esnek davranabilmeleri gerekmektedir.

Anket formunun 27'nci ifadesi ihraç kayıtlı alınan malların ihracatına ilişkin ek sürenin kolayca alınıp alınmadığını sorgulamaktadır. Ankete katılan mükelleflerin toplamda % 50'si bu süreyi sorunsuz aldıklarını ifade etmekteyken, %33,75'i bu konuda kararsız kalmışlardır. % 15'i ise sorunsuz almadıklarını hatta % 1,25'i de '...sorunsuz almaktayız' ifadesine kesinlikle katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Öncelikle bu ifadede kararsız kalanların oranının bu kadar yüksek olmasının nedeni, çoğu mükellefin böyle bir süreyi talep etmemelerine, ihraç kayıtlı mal teslim aldığı ayı takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihracatını gerçekleştirdiklerine bağlanabilir.

Ankete katılanların yarısının ise bu ifadeye katılmasında çalışmanın '2.2.3.14.10.2. İhracatın Mücbir Sebepler Nedeniyle Süresinde Gerçekleşmemesi' başlığı altında ayrıntılarıyla açıklanan 112 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile 12.02.2009 tarihinden itibaren getirilen yeni sistemin etkisi olduğu söylenebilir.

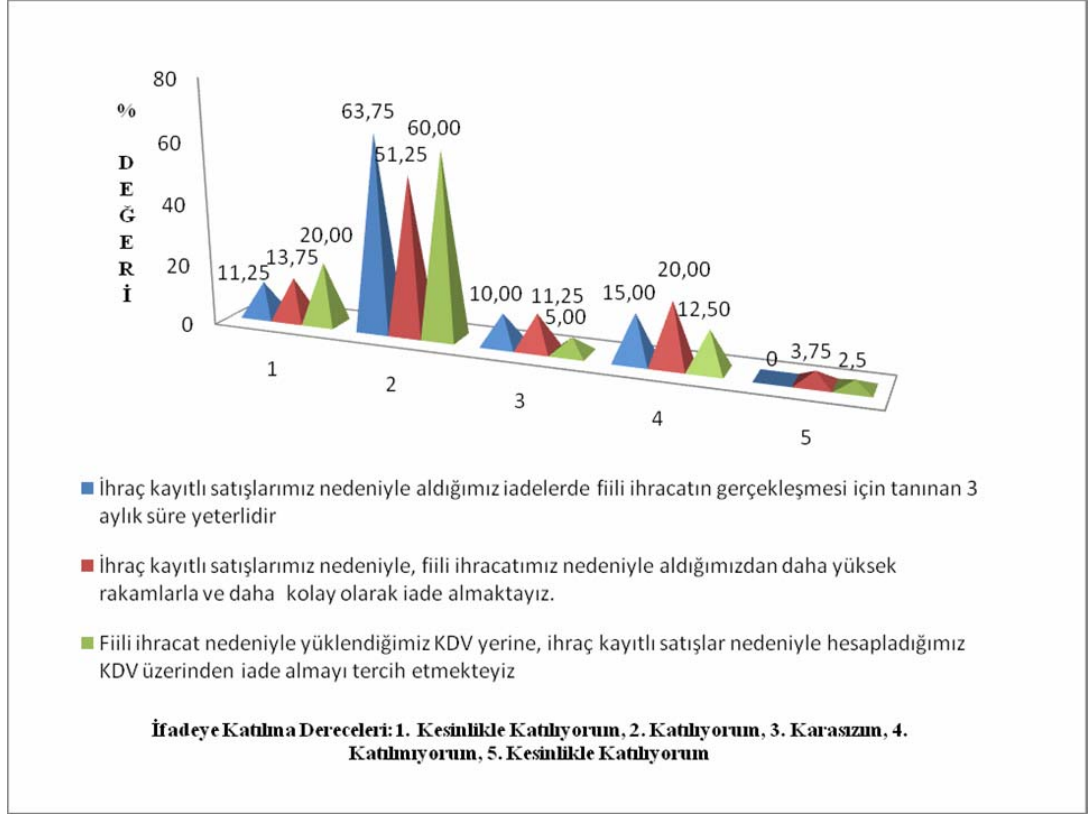
Hatta bu etki zamanla diğerk mükelleflerin de fikirlerini değiştirip, toplamda % 16,25'i bulan oranda bu konuda sorun yaşadıklarını beyan edenlerin sayısını azaltabilir.

9.2.5. KDV İade Sisteminde Uygulamada Doğrudan Karşılaşılan Durumlar ve Mevzuat Hükümleri Hakkındaki İfadelere İlişkin Analiz

Anket çalışmasının ikinci bölümüyle ilgili olarak buraya kadar yapılan analizlerde, ankette yer alan ifadeler, aslen içinde buldukları sorunlar itibarıyla gruplara ayrılarak incelenmişlerdir. Anketin 28 ila 36'ncı ifadelerinin incelendiği bu başlıkta, ihraç kayıtlı satışlarla ilgili hükümleri irdeleyen 28, 29 ve 30'uncu ifadeler ayrı, Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılan satışlara ilişkin KDV iadesi ile ilgili 31'inci soru ayrı, mevzuatı ve uygulamayı eleştiren ve önerilerde bulunan sırasıyla 33, 34 ve 36'ncı sorular ile 32 ve 35'inci sorular ayrı olarak aşağıda incelenecektir.

9.2.5.1. KDV İade Sisteminde İhraç Kayıtlı Satışlarla İlgili İfadelere İlişkin Analiz

Anketin 28 numaralı ifadesinde, ihraç kayıtlı satılan malların fiili ihracatının gerçekleşmesi için tanınan sürenin yeterli olduğu belirtilmektedir. Katılımcı mükelleflerin %63,75'lik orana sahip kısmı (51 mükellef) bu ifadeye katıldıklarını belirtmişler, hatta katılımcıların %11,25'i (9 mükellef) bu 3 aylık süreyi kesinlikle yeterli görmüşlerdir. Tabi her ifadede olabileceği gibi bu ifadeye katılmayanlar da vardır. Katılmayanlarla, kararsızların toplamı olan % 25'lik (20 mükellef) kesiminde ihtiyaçlarına cevap verebilmek adına KDV iade sistemi içerisinde bu sürenin uzatılması, bu konuda düzenleme yapmaya yetkililer bakımından fayda ve zararları da ayrı ayrı gözönünde bulundurularak değerlendirilebilir.



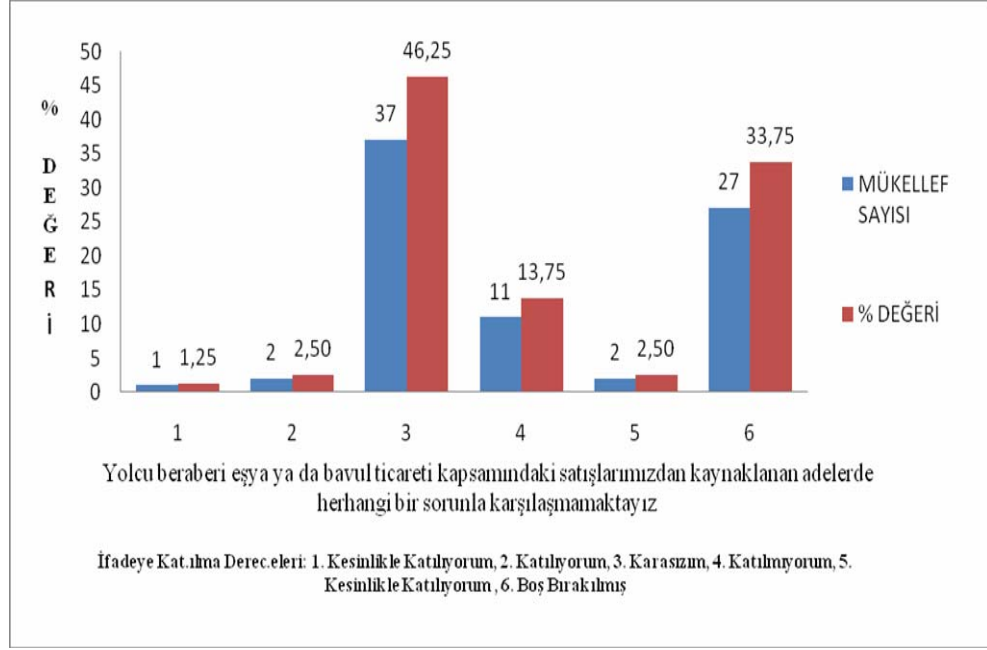
Grafik 10. KDV İadelerinde İhraç Kayıtlı Satışlara Yönelik İfadeler Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri

Tez çalışmasında daha önce belirtildiği üzere ihrac kayıtlı satışlar nedeniyle, mükellefler fiili ihracatları nedeniyle aldıklarından daha yüksek rakamlarla ve daha kolay olarak iade almaktadırlar. Bu durumun mükelleflerin bakış açısıyla ele alındığında nasıl bir sonuçla karşılaşılacağını test etmeye yönelik olarak hazırlanan 29'uncu ifade hakkındaki görüşler, toplamda % 65 katılma oranı (52 mükellef) ile ortaya çıkmakta, böylelikle tercihlerini yukarıda belirtilen yönde kullandıkları mükellefler tarafından da belirtilmiş olmaktadır. Ancak toplamda %23,75'lik oranla (19 mükellef) mükellefler fiili ihracattan da kolay ve yüksek rakamlarla iade aldıklarını söylemektedirler. Bunu söyleyen mükelleflerin ihrac ettiği malları alıp-satan değil de üretip-satan olduğunu düşünmek yanlış olmayacaktır. Çünkü fiili ihracatını yaptığı malları kendi üreten işletmeler yüklenilen KDV listelerinden ihrac edilen mala, üretim maliyetlerinden de pay verecekler, bu sayede de iade rakamlarını yükseltebileceklerdir. Bununla birlikte, fiili ihracat yapan mükellefler, ihrac ettikleri malı yurtiçinden KDV ödeyerek satın aldılarsa, yine bu KDV rakamını 'Yüklenilen KDV' listesine dâhil ederek iade rakamlarını yüksek tutmuş olabilirler.

Anketin 30'uncu sırasında yer alan ifade, 29'uncu sırada yer alan ifade ile yakından ilgilidir. Şöyle ki; ankete katılan mükellefler 30'uncu sırada yer alan ifadeyi yani, fiili ihracat nedeniyle yükledikleri KDV yerine, ihraç kayıtlı satışları nedeniyle hesapladıkları KDV üzerinden iade almayı tercih ettiklerini % 80 oranında (64 mükellef) kabul ederlerken, %15 oranında (12 mükellef) kabul etmemektedirler. 29 ve 30'uncu ifadeler hakkındaki düşüncelere göre, ihraç kayıtlı satışlar nedeniyle alınan iadenin, fiili ihracat nedeniyle alınan iadede daha yüksek rakamlarla ve daha kolay olduğu fikri %23,75 oranında (19 mükellef) kabul görmemekte iken, fiili ihracattan ziyade ihraç kayıtlı satışlardan iade almayı tercih etmeyenlerin oranı %15 (12 mükellef)'dir. Bu halde %8,75'lik orana sahip olan kesimin (7 mükellef) iade almanın daha zor ve iade miktarının da daha düşük olduğunu düşündükleri halde ihraç kayıtlı teslimlerinden iade almayı tercih ettikleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Aynı durum kararsızlar içinde geçerlidir. 29'uncu ifadeye kararsız kalanların oranı %11,25'lere kadar (9 mükellef) uzanırken, fiili ihracata nazaran ihraç kayıtlı teslimlerden iade almayı tercih etmede kararsız kalanların oranı da sadece % 5'de (4 mükellef) kalmıştır. Yine aradaki % 6,25 orana sahip mükellef grubunun (5 mükellef), iade almadaki tercihini her şeye rağmen ihraç kayıtlı satışlar yönünden kullandıkları söylenebilir.

9.2.5.2. KDV İade Sisteminde Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Satışlarla İlgili İfadeye İlişkin Analiz

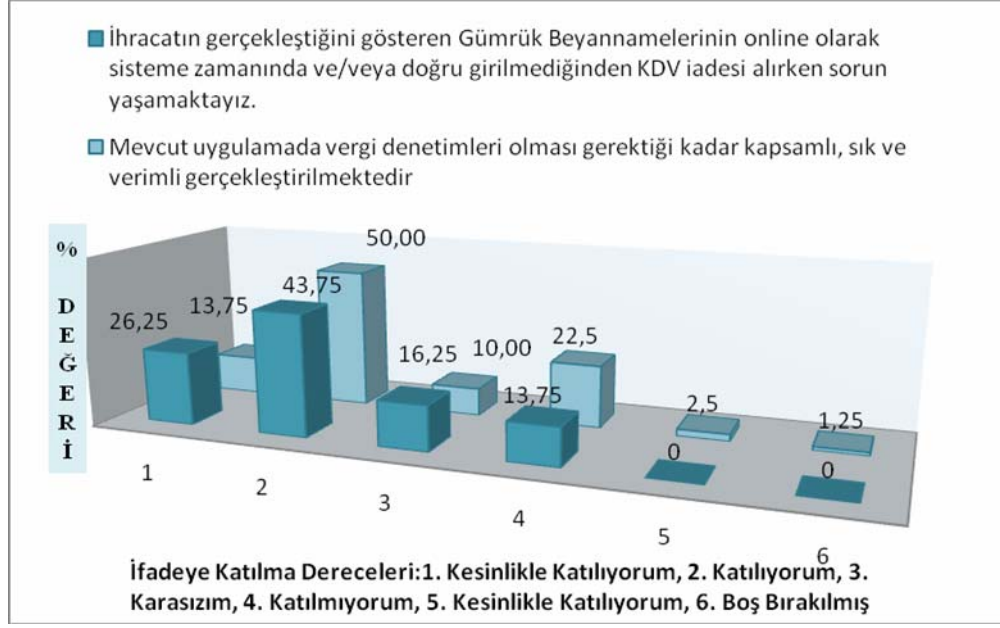
Anketin 31 numaralı ifadesine verilen yanıtlar ya da yanıtsızlıklar, çalışmanın '4.9.1.' bölümünde belirtildiği üzere Afyonkarahisar ilinde KDV iadelerinin genelde, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlar kapsamında olmaksızın gerçekleştirildiğinin göstergesi niteliğindedir.



Grafik 11. Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Satışlara İlişkin İstisna Uygulamasına İlişkin İfade Bu İfade Hakkında Ankete Katılanların Düşünceleri

9.2.5.3. KDV İade Sisteminde Farklı Kurumların Eylemleriyle İlgili İfadelere İlişkin Analiz

Aşağıdaki grafikte yer alan ifadelerin her ikisine de kendilerine anket uygulananlar büyük çoğunlukla katılmaktadırlar. Buna göre Afyonkarahisar örneğinde KDV iade sisteminde yaşanan sorunlardan biri de ankete katılan mükelleflerin %70 oranında (56 mükellef) bir hemfikirlikle kabul ettikleri üzere ihracatın gerçekleştiğini gösteren GB’lerinin, Gümrük Müdürlüklerince online olarak VEDOP sistemine zamanında ve/veya doğru olarak aktarılmamasıdır. Özellikle nakden iade alırken mükellefler, sisteme aktarılmayan gümrük beyannamesi ile çıkışı yapılan mallara ilişkin olan kadar iadeyi alamamaktadırlar. Ayrıca ankete katılan mükellefler toplamda %63,75’lik bir oranda (51 mükellef) mevcut vergi denetimlerini yeterli ve verimli gördüklerini de belirtmektedirler.



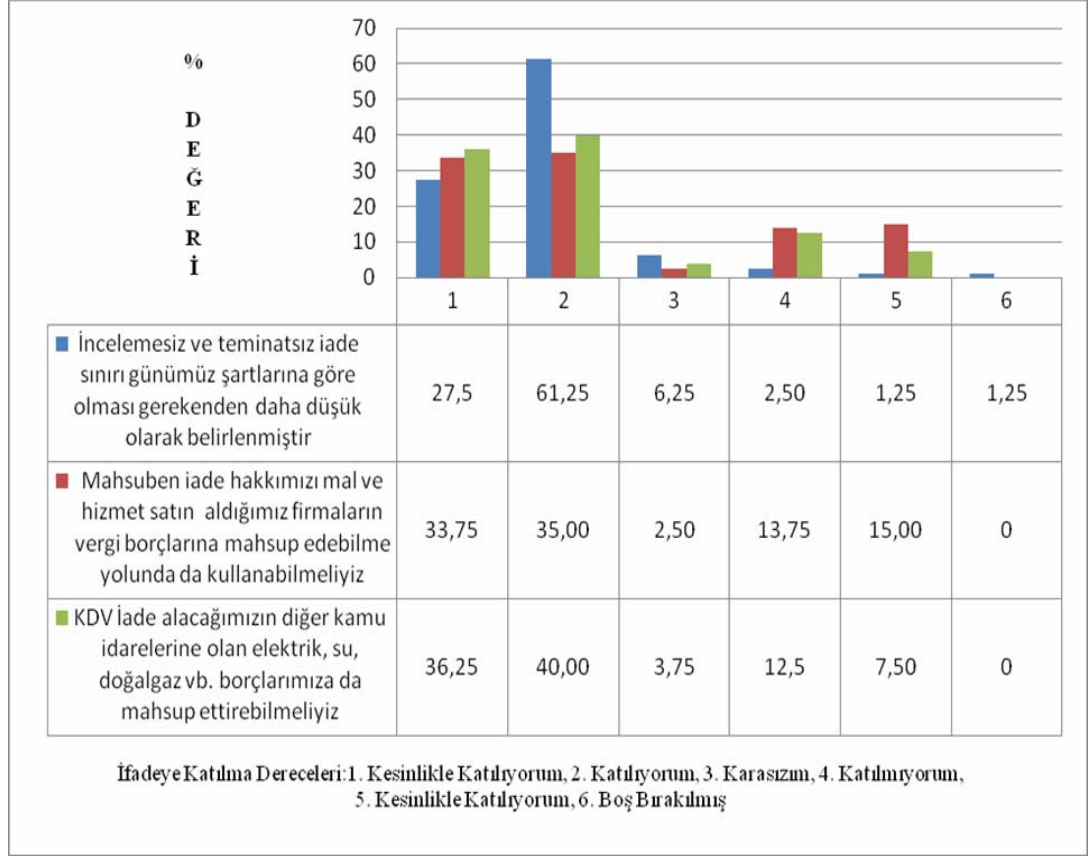
Grafik 12. KDV İade Sistemi Afyonkarahisar İli Örneğinde Çeşitli İdari Yapıların Eylemleri Hakkında Anket Katılan Mükelleflerin Düşünceleri

9.2.5.4. KDV İade Sistemi ile İlgili Mevzuat Hükümleriyle İlgili İfadelere İlişkin Analiz

KDV iade sisteminde, uygulamada doğrudan karşılaşılan durumlar ve mevzuat hükümleri hakkındaki düşüncelerin toplandığı gruba ait ve mevzuat hükümlerini eleştirci hatta öneri getirici mahiyette hazırlanan ifadeler ve bu ifadelere ankete katılan mükelleflerin verdikleri yanıtların oransal değerleri aşağıdaki grafikte topluca görülmektedir.

Ankette yer alan ifadeler hakkında, katılımcı mükelleflerin düşünceleri incelendiğinde, % 88,75’lik bir oy birliğiyle incelemesiz ve teminatsız iade sınırının günümüz şartlarına göre olması gerekenden daha düşük olarak belirlenmiş olduğu kararı çıkmaktadır. Bir başka deyişle Afyonkarahisar ilinde ihracat kaynaklı KDV iadesi alan mükelleflerden ankete katılanların %88,75’i, (71 mükellef) inceleme raporu ve teminat aranmaksızın kendilerine yapılacak nakit iade sınırının⁴⁸⁶ arttırılmasını istemektedirler.

⁴⁸⁶ 84 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinin I/1.2.bölümünde (22.12.2004 tarihli ve 25678 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 92 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile değişen hali) 4.000 Türk Lirasını geçmeyen nakden iade talepleri inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir” denilmektedir.



Grafik 13. KDV İade Sisteminde Farklı Kurumların Eylemleri Hakkında İfadeler ve Bu İfadeler Hakkında Ankete Katılanların Düşünceleri

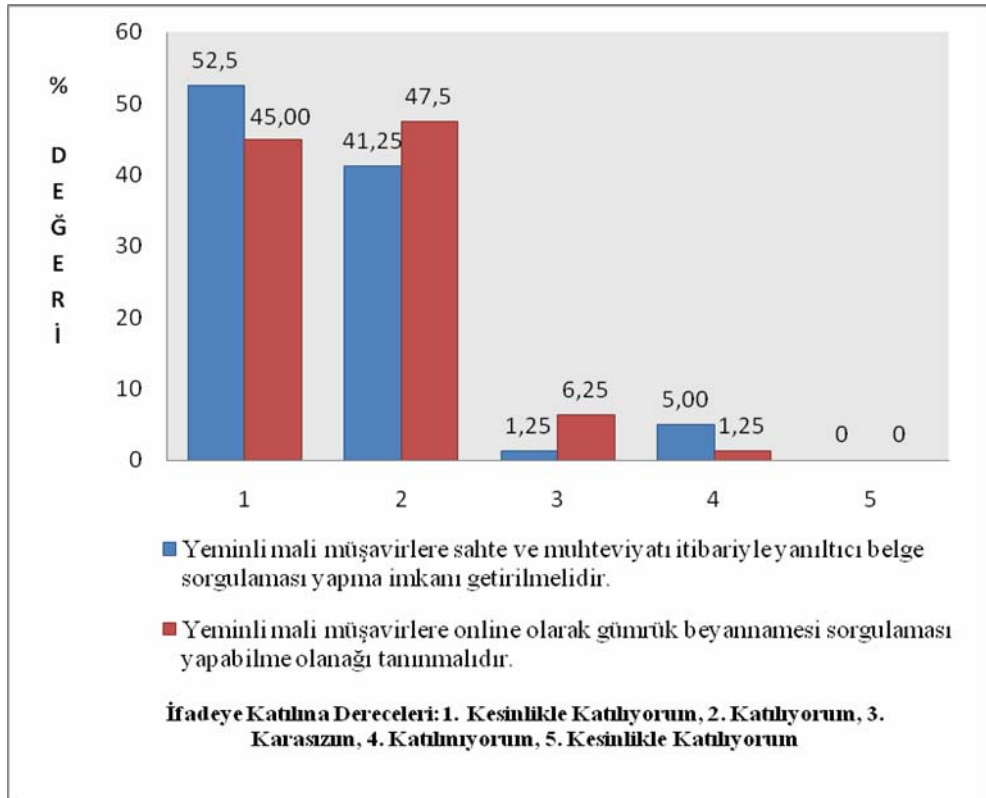
Ancak yukarıda bahsedilene benzer bir kararlılık, ankete katılan mükellefler bazında 34'üncü ifade de, yani mahsuben iadelerini mal ve hizmet satın aldıkları firmaların vergi borçlarına mahsup edilebilmesi hakkında yeteri düzeyde görülmemektedir. Toplamda %68,75 oranındaki (55 mükellef) bir çoğunluğa sahip mükellefler, mal ve hizmet satın aldıkları firmaların vergi borçlarına kendi KDV iade alacaklarından mahsup edilebilmesi gerektiğini düşünürken % 28,75 oranında da (23 mükellef) düşünmemektedirler. Günümüz ekonomik ortamında böyle bir tablo dikkat çekicidir. Öyle ki mükelleflere böyle bir mahsup olanağı getirilse, kendi vergi veya SGK borçlarından önce ekonomik ilişkileri gereği veya mal ve hizmet satın aldığı kimselerin dayatması sonucu onların borçlarını kapatması, iade alacağı olan mükellefi zor duruma düşürebilir. Bu nedenle de mükellefler hiç böyle bir ortamın olmaması adına, anketin bu sorusuna olumsuz cevap vermiş olabilirler.

KDV iade alacaklarının diğer kamu idarelerine olan elektrik, su, doğalgaz vb. borçlarına mahsup edilebilmesi gerekliliğine ise yine ankete katılan mükelleflerin toplamda %40'ı (32 mükellef) katılmakta hatta nerdeyse bir o kadarı da (% 36,25

oran ve 29 mükellef) şiddetle katılmaktadır. Buna rağmen, bu yönde bir mahsuba olumsuz bakanların oranı ise toplamda %20'yi (16 mükellef) bulmaktadır.

9.2.6. KDV İade Sisteminde Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri ve Konularıyla İlgili İfadelere İlişkin Analiz

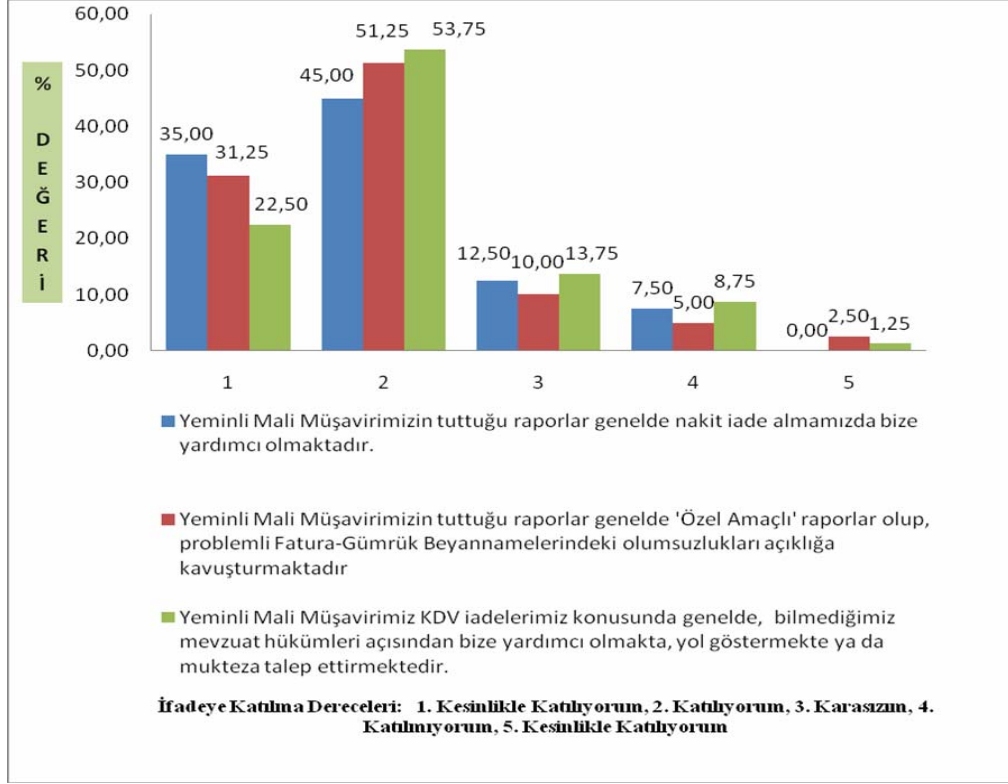
Aşağıdaki grafikte KDV iade sisteminde YMM'lerin yetkilerine yönelik anket formunun 37 ve 38 numaralı ifadeleri ve bu ifadeler hakkında ankete katılanların düşünceleri oranlar itibarıyla verilmektedir.



Grafik 14. Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri ile İlgili İfadeler ve Bu İfadeler Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri

Grafikten de anlaşılacağı üzere, ankete katılan mükellefler YMM'lerin yapabilecekleri işlemlerin arttırılması konusunda %90'ı da aşan (SMİYB sorgulaması yapabilmeli görüşüne toplamda 75 mükellef, GB sorgulaması yapabilmeli görüşüne toplamda 74 mükellef katılmaktadır) bir oranda görüş birliğine sahiptirler. Bu ifadeler anket formunun likert ölçeğine göre hazırlanmayan ilk bölümünde yer alan 9'uncu soru ile birlikte düşünüldüğünde daha farklı bir anlamı daha ifade etmektedir. Buna göre KDV iadesi yönünden anlaşma yaptığı YMM'si bulunmayan katılımcılarda yukarıda yer alan soruya cevap vermişlerdir. Dolayısıyla

devamlı bir bağılılığı olmasa da ihracattan KDV iadesi alan mükelleflerin çoğunluğunun bir şekilde YMM'lerle ilgili işlemleri olabildiği ve onlara ihtiyaç duyabildikleri söylenebilir. Söz konusu işlemler de mükellefleri anlaşma yapmamış olsalar bile YMM'lerin yetkilerinin artırılması konusunda fikir sahibi yapmaktadır.



Grafik 15. KDV İade Sisteminde YMM'lerin Yerleri İle İlgili İfadeler ve Bu İfadeler Hakkında Ankete Katılan Mükelleflerin Düşünceleri

Anketin son üç ifadesi ihracat kaynaklı KDV iadesi alan ve Afyonkarahisar ili merkez ve diğer ilçelerinde bulunan mükelleflerin YMM'lere hangi nedenlerle başvurduğunu tespit etmeye yönelik, hazırlanmış ifadelerdir. Buna göre söz konusu mükelleflerin, ankete katılan aynı tipteki mükelleflerin belirttikleri düşüncelerinden yola çıkarak, hem nakit iade almada, hem 'Özel Amaçlı' raporlar düzenleyerek problemlili Fatura – GB'lerdeki olumsuzlukları açıklığa kavuşturmada hem de mevzuat hükümleri açısından bilmedikleri hususlarda yardımcı olma ve yol göstermede YMM'lere başvurdukları söylenebilir. Ancak bu üç husustan sadece sonuncusunda YMM'lerden yardım talep edilme oranı diğer hususlara göre daha düşüktür. Dikkat edilecek olursa bu son yardım konusunda kararsız kalanlarla katılmayanların oranı diğer yardım konularına göre daha yüksektir. Bu hal ise mükelleflerin mevzuata hâkim oldukları ya da olmasalar bile, bilmedikleri konuları

kendi çabalarıyla öğrenmeye yönelindikleri ve YMM'ye böyle bir sebepten başvurularının çok fazla olmadığına işaretidir.

9.2.7. KDV İade Sistemiyle İlgili Görüş ve Önerilerin Afyonkarahisar İli Örneğinde Tespiti ve Analizi

Anket formunun son ifadesi mükelleflerin ihracatları ve/veya ihrac kayıtlı teslimleri ile ilgili KDV iadelerini daha sıhhatli, daha hızlı ve sorunsuz biçimde alabilmeleri için her açıdan yapılması gerekenler hakkında kendilerine fikirlerinin sorulmasına ilişkindir. Daha öncede belirtildiği gibi ankete katılan mükelleflere konu ile ilgili kendilerine en uygun olanı işaretlemeleri ve yine konu ile ilgili söylemek istedikleri ne varsa çekinmeden samimiyetle dile getirmeleri telkin edilmiştir. Bu çerçevede farklı mükellefler farklı farklı ama bazen de birbirinin aynı sorunları dile getirmişler ve önerilerde bulunmuşlardır.

Bu sorun ve öneriler genelde bizzat anket katılımcılarının kendi ifadesiyle aşağıda belirtilmektedir:

- 4 ayrı mükellef tarafından ayrı ayrı belirtilen ifade şu şekildedir: “İhracatçı firma gümrük beyannamesini, ihrac kayıtlı malı aldığı firmaya en kısa zamanda göndermeli bu konuda hassas davranılmıyor.”

- “Gümrük tarafından imalatçı ve tedarikçi isimleri karıştırıldığından, yanlış yazıldığından iademizi alamıyoruz.”

- 8 ayrı mükellef tarafından ayrı ayrı dile getirilen ve birbirine benzer nitelikte anlama sahip olan ifadelerden biri şu şekildedir: “GB’lerini YMM’lere ya da notere onaylattırmak ayrı bir masraf, bu olmamalı, on-line olarak GB’ler sistemde görülmeli ayrıca tasdik masrafı yapılmamalı”

Bu noktada hemen belirtmek gerekir ki bu anketler çoğunlukla Aralık 2009 ayında tamamlanmış, son kalanlarda 2010 yılı ocak ayının ilk haftalarında bitirilmiştir. Dolayısıyla, mükelleflerin talep ettiği hususlarda daha sonra yapılan düzenlemelere ilişkin düşünceleri ankete yansımamıştır.

Konu ile ilgili getirilen ve bugüne kadar yapılan evrak ve kontrollere ilişkin uygulamaları çoğunlukla bünyesinde gerçekleştirilmesini düzenleyen yeni sistem 27.01.2010 tarihinde KDVK-53/2010-1 Seri No’lu ve “Katma değer vergisi (KDV) iade taleplerinde bazı belgelerin elektronik ortamda alınması ve değerlendirilmesi hakkında” konulu KDV Sirkülerinde açıklanmıştır. Buna göre, KDV iade

taleplerinde, "indirilecek KDV listesi", "yüklenilen KDV listesi" ve "satış faturaları listesi" ile iade için ibrazı istenilen durumlarda "gümrük (çıkış) beyannamesi listesi"nin elektronik ortamda alınması uygulaması getirilmiştir.

Söz konusu sirkülerde KDV iade talepleri ile ilgili kontrollerin halen vergi dairelerince VEDOP üzerinden manüel olarak yapıldığı ve oldukça uzun zaman aldığı belirtilmiş, bu nedenle de vergi dairelerinin kırtasiyecilikten ve bir kısım formalitelerden kurtarılması ve iade işlemlerine, hız kazandırılarak asgarî bir standart getirilmesi ve uygulama birliğinin sağlanmasının hedeflendiği belirtilerek; bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan KDV İadesi Risk Analizi Projesinin uygulanması esasının benimsendiği ifade edilmiştir. Söz konusu proje kapsamında KDV iadesine ilişkin belge ibrazı elektronik ortamda yapılacak, mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri belgeler esas alınarak özet bir rapor halinde vergi dairesinin kullanımına sunulacaktır. Bu nedenle KDV mükellefleri Ocak 2010 vergilendirme döneminden itibaren gerçekleşen iade hakkı doğuran işlemleri için geçerli olmak üzere bu işlemlerine yönelik iade taleplerinde, indirilecek ve yüklenilen KDV listeleri ile satış faturaları listesini ve iade için ibrazı istenilen durumlarda gümrük (çıkış) beyannamesi listesini internet vergi dairesi üzerinden göndereceklerdir.

Ankete katılan mükelleflerin belirttiği sorunlar ve öne sürdüğü fikirlerden bir başkası şu şekildedir:

- 4 ayrı katılımcı tarafından belirtilen ortak bir istek ve bir görüş; “Mükellef ve SMMM’lere de Maliye Bakanlığı tarafından izin verilerek, SMİYB ve GB sorgulaması yapabilme olanağı verilmeli böylece mali sistem daha şeffaf olur ve baştan yanlış yapılmaz.” Şeklindedir.

- 3 ayrı katılımcı tarafından belirtilen bir başka istek ise şöyledir; “Gümrük beyannamelerindeki hatalar, ihracatçılar tarafından ve en kısa sürede düzeltilmeli”

- “Bir sorunla karşılaştığımızda bilmek zorundasınız, bilmemek mazeret olamaz deniliyor. Ancak mükellefler mevzuatla ilgili bilgilendirilmiyor.”

- “İhraç kayıtlı satışlar kaldırılmalı. Sadece ihracatçı firmalar iade alsın. Çünkü ihracat gerçekleşmediğinde en çok ihraç kayıtlı teslimde bulunanlar güç duruma düşüyor.

- “Vergi dairesi incelemeleri geç yaptığundan vergi ve SGK prim borçlarında geç ödeme yapılmış oluyor. SGK’ya gecikme zammı ödüyorum.”

Aslında vergi dairelerince özellikle SGK’ya yapılan mahsuplarda kanuni süre olan prim borcunun SGK’da vadesinin bulunduğu ayı takip eden ayın 15’inci günü gelmeden mahsup işlemleri gerçekleştirilmesine mevzuat hükümleri gereği zaten özen gösterilmektedir. Her ne kadar 84 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinin I bölümünün ‘1.1.2’ başlığında mükellefin belgelerini ibraz ettiği tarih itibarıyla vadesi geçmiş vergi borçlarına bu tarihten sonra gecikme zammı uygulanmayacağı hüküm altına alınmışsa da tez çalışmasının KDV iade alacaklarının SGK Prim borçlarına mahsubuna ilişkin açıklamaların yer aldığı ‘3.2.2.2.’ bölümünde de belirtildiği üzere belgelerin tamamlanması tarihi veya mahsup talebinde bulunulan tarihin SGK Prim borçlarına uygulanacak gecikme zammı açısından hiçbir önemi bulunmamaktadır. SGK, 84 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinin I bölümünün ‘1.1.1.3.’ başlığında belirtildiği üzere prim borcunun hesaplarına yatırıldığı tarih itibarıyla işlem yapacaktır. Bu aşamada mükellefin vergi dairesine yanlış sigorta numarası bildirmesi ya da banka aktarmalarında meydana gelecek bir aksaklık olması veyahut da mükellefin KDV iade dosyasında tamamlanmadan mahsubun gerçekleştirilemeyeceği bir eksiklik bulunması durumu söz konusu olabilir. Böyle bir hal ise mahsup talep dilekçesini SGK prim borcunun normal vadesi dolmadan veren mükellef tarafından, KDV iade alacağından olan SGK Prim borcuna mahsubun vergi dairesince özellikle geç yerine getirildiği izlenimini uyandırabilir. Mükelleflerin gecikme ve buna ilişkin zamlara muhatap olmamaları için uyanık davranmaları ve kendi üzerlerine düşen görevleri eksiksiz yerine getirmeleri gerekmektedir.

- Bir başka ifade de şöyledir; “ Genelge, içyazı vb.ile hızlı ve bilinmesi gerekli mevzuat değişiklikleri oluyor, takip edemiyoruz.”

- “Vergi dairesinin ayrıntılara takılması ihraç kayıtlı satış yaptığımız müşterimiz ile aramızda sorunlara neden olmakta işlemlerimizi aksatmaktadır.”

Yine yukarıda belirtilen ifadenin sarf edilmesinin, mükelleflerin mevzuat hükümleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmamalarından kaynaklandığı söylenebilir.

- “Yüklenilen KDV listemiz vergi dairesi tarafından geri çevrilmekte, yüklenilen KDV oranı çok yüksek bulunarak kaynağı mevzuatta belli olmayan

sınırlama ölçüsünde iade yapılmakta, gerçek yüklenen rakamlarla tarafımıza iade yapılmamaktadır”

- “İhraç kayıtlı teslimlerde en büyük sorun ihracatçı firmanın üretici bilgilerinin GB’de yer almaması işlemleri uzatıyor”

Ankete katılan mükelleflerin sorunlara getirdikleri çözüm önerileri aşağıda belirtilmektedir:

- “Beyannameler internet ortamında veriliyor. İadeler de internet üzerinden yapılabilir“ (Yukarıda da belirtildiği üzere 53 No’lu KDV sirküleri ile bu yolda büyük bir adım atılmış olmakla beraber, yine de son işlem vergi daireleri tarafından gerçekleştirilmektedir.)

- 7 ayrı mükellef tarafından getirilen bir öneri de şu şekildedir: “Hatalı düzenlenen GB’lerin Gümrük İdaresince düzeltilmesinin mümkün olması gerekmektedir”

- 3 ayrı mükellef tarafından getirilen bir öneri; “Mükelleflere de düzenli periyotlarla bilgilendirme seminerleri düzenlenmeli, bilgilendirme toplantılarına davet edilip, katılımlar teşvik edilmeli” şeklindedir.

- 3 ayrı mükellef tarafından getirilen bir başka öneri de “İncelemesiz ve teminatsız nakden ide sınırı yükseltilmeli en azından asgari Ba-Bs formlarına ilişkin sınır olan 8.000,00.-TL olmalı” şeklindedir.

- “Gümrük mevzuatı ile vergi mevzuatının paralellik göstermesi faydalı olur”

- “Vergi dairesi ceza makamı değil, mükellefi teşvik makamı olmalı”

- “Vergi daireleri GB’lerin kontrolünü sistemden yapabilmeli, Gümrük Müdürlükleri ile Vergi Daireleri arasında tam otomasyon olmalı, bürokrasi ve evrak kalabalığı en alt düzeye inmeli ”

- “Holding gibi oluşumlarda grup firmalara mahsup imkânı getirilmeli”

- “Uzun süredir ihracat yapan mükelleflere ayrı bir birim bakmalı”

- “SMMM’lerin imzaladıkları evraklarda sorumlulukları arttırılmalı, başkaca evrağa gerek kalmadan SMMM’lerin onayladıklarıyla mahsup yapılabilirmeli”

- “İhracatçı firmalara kesilen ihraç kayıtlılar dâhil tüm faturalar peşinen KDV’siz olmalı hiç iade-terkin ile uğraşılmamalı”

- “Mevzuattaki hak düşürücü süreler uzatılmalı”

- “Fatura düzenleme süresi içinde kesilen ihracatçı faturaları, ihraç kayıtlı faturalardan sonraki bir tarihi taşısa da ihracat sorunsuz kabul olunmalı”

- “Faturalarda satılan malım miktarı ile GB’lerde yurtdışı edilen miktar arasında ölçüm farkından kaynaklanan tutarsızlıklar iadede sorun olmamalı, ihracat kabul olunmalı”

- “Vergi daireleri; ihracatta KDV iadesi konusunda deneyimli, uzman ve yeterli sayıda personel çalıştırmalı, mevzuatı iyi takip edip işleri zamanında yapmalı, mükelleflere eşit davranmalı ve güvenmelidirler.”

- “İhracat gerçekleşmediğinde tahsil edilemeyen KDV ihraç kayıtlı mal satanın üzerinde kalmakta bunun için,

- İhraç kayıtlı satışlar normal değil özel matrah şekline tabi işlemler arasında gösterilmeli,

- İhracatçı firmanın ihraç kayıtlı aldığı ve ihraç etmediği malları ya da miktar, nev’i gibi tutarsızlıkların olduğu miktardaki KDV, ihracatçı tarafından beyan edilip, ödenmeli

- İhracatçı firmanın gümrük beyannamesini, ihraç kayıtlı malı aldığı firmaya en kısa zamanda gönderilmesi konusunda yasal bir yaptırım ve sınırlama getirilmelidir.”

- “İade mekanizması karmaşık ve zor. Mükelleflere hep şüpheyle bakılıyor. Mükelleflere karşı güven olmalıdır.”

- “Karşıt inceleme yapma yetkisi SMMM’lere de verilmeli SMMM’lerde YMM’ler gibi rapor hazırlayabilmeli”

- “Bazı sektörlerde üretim, stok işlem ve kayıtları sıhhatli olmadığından gerçek yüklenilen KDV’yi bulmak zorlaşıyor. Yüklenilen KDV’nin doğru tespit edilebilmesi için; ihracat, üretim, depo ve muhasebe departmanlarında ihtisas sahibi kişilerin çalıştırılması gerek, vergi ve gümrük mevzuatında ise vergi dairesi’ndeki çalışanlar ise hem bilgili hem de mükellefe yardımcı olmaktadır.”

- “KDV iade dosyalarının düzeni, eklenecek evraklar, Vergi Dairesinin KDV iade dosyasını incelemesinde dikkat ettiği hususlar hakkında açıklayıcı toplantılar yapılmalıdır. Böylece herkes tek tip iade dosyası hazırlayabilir.”

- “İmalat tablolarından (Yüklenilen KDV listelerinde yani) belli bir rakama kadar düzeltme yapılmasının yerine bir sonraki ay bu rakamı mahsup yoluyla düzeltme olanağı tanınmalı”

- “Yanlış hazırlanan GB’leri için gümrükçüye yaptırım uygulanmalıdır”

10. TÜRKİYE’DE İHRACATTA KDV İADESİ AŞAMASINDA YAŞANILAN SORUNLAR VE AFYONKARAHİSAR BOYUTU

Buraya kadar yapılan açıklamalarda KDV’yi, ihracatı ve Türkiye’de yapılan ihracat işlemlerinde KDV istisna uygulamaları ile bu istisnadan kaynaklanan KDV iadesinin esasları açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra, ihracat kaynaklı KDV iadesi alan ve Afyonkarahisar ilinde faaliyet gösteren mükelleflerin KDV iadesi alma aşamasında karşılaştığı sorunları tespit etmeye yönelik yürütülen anket çalışmasına ilişkin veriler bir araya getirilerek analiz edilmiş ve çıkan rakamsal değerler yorumlanmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızın bu bölümünde ise ilk bölümde yer alan teorik açıklamalar ışığında Türkiye’de ihracat kaynaklı KDV iade uygulamalarında karşılaşılan sorunlar ele alınarak, bu sorunların Afyonkarahisar ilinde yaşanan boyutu, yürütülen anket çalışmasından elde edilen veriler çerçevesinde izah edilmeye çalışılacaktır. Daha önce de bahsedildiği üzere ihracatta KDV iadesi ile ilgili yaşananlar üç ayrı boyuta sahiptir. Bunlar vergi idaresi, mükellef ve vergi mevzuatı boyutlarıdır. Aşağıda bu üç ayrı boyut itibariyle yurt çapında yaşanan sorunlar, Afyonkarahisar ilindeki gerçekleşme ya da gerçekleşmemelerine de değinilerek açıklanmaya çalışılacaktır.

10.1. VERGİ İDARESİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR

10.1.1. Rapor veya Mahsup Dilekçelerine Gümrük Beyannamelerinin Fotokopilerinin Yaşanan Sorunlar

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odasının hazırladığı “Katma Değer Vergisi İade Uygulamasında Yaşanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri” başlıklı rapor dizisinin 15.09.2008 tarihli ilk sayısında mükelleflerin KDV iadelerinde gümrük beyannamelerinin aslı ya da noter veya YMM onaylı suretleri yerine 84 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde belirlenen şekilde hazırlanan gümrük beyannameleri listelerinin eklenmesinin vergi dairelerince yeterli görülmediği bir sorun olarak belirtilmektedir. Böyle bir durumda vergi dairelerinin söz konusu genel tebliğde

KDV iade dosyalarının içermesi gereken bilgilerin tek tek sayıldığı ve bu sayılanlardan herhangi birinin eksikliği halinde veya tereddüt yaşanan durumlarda gümrük beyannamelerinin aslı ya da örneğinin istenebileceğinin yine 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği unutulmamalıdır. Yani burada liste verilse dahi gümrük beyannamesinin aslı ya da örneğinin istenmesi konusunda vergi dairelerinin keyfi davranmaları söz konusu olmayıp, tebliğle yapılan düzenleme gereği inisiyatif sahibi oldukları göz önünde bulundurulmalıdır.

10.1.2. VUK ile Getirilen Nakit Ödeme Limitine Uyulmasının KDV İadesine Etkisi ile İlgili Yaşanan Sorunlar

İhracat işlemlerinde faturanın gümrük beyannamesi ile uyumlu olması, ihracat faturası düzenlenen ürün ile yurtdışına çıkarılan yani ihracatı gerçekleşen ürünün aynı olması gerekmektedir. Bununla birlikte satıcısına ödenen ve iadesi istenilen yüklenilen KDV'nin ait olduğu mal ya da hizmetin toplam bedelinin VUK'da belirlenen nakit ödeme limitini aşsa bile, bu bedele ilişkin yapılan ödemeye dair belge istenilmesi ya da aranılması KDV iade işlemlerinin gerçekleştirilmesi açısından söz konusu değildir. Sadece banka aracılığıyla olmaksızın gerçekleştirilebilecek ödemeler limitini aşan fatura tutarlarına ilişkin mükelleflerden ayrıca ödeme belgesi istenebilecektir. Bu belgenin olmamasının (haklarında SMİYB kullandığına dair rapor olan mükelleflerden yapılan mal alımlarına ilişkin olanlar hariç) KDV iadesini aksatması mümkün değildir. Ancak Türkiye çapında yapılan KDV iade uygulamalarında ihracatçı olan ya da ihracat kayıtlı teslimde bulunan mükelleflerin KDV iadelerinin gerçekleştirilmesi aşamasında bu belgelerin aranıldığına dair mükelleflerce şikayetlerde bulunmaktadır. 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirlenen iade ve mahsup işlemleri için ibraz edilmesi gereken belgeler arasında sayılmayan ödeme belgelerini bulmakta ve ibraz etmekte güçlük yaşayan mükelleflerin, ibraz edemedikleri bu belgeler nedeniyle gerçekleşmeyen KDV iadeleri özellikle finansman açısından onları zor durumda bırakmaktadır⁴⁸⁷.

Afyonkarahisar ili örneğinde yapılan anket çalışmasında mükelleflere yöneltilen 21 ve 22'nci sorular ödeme belgesi uygulaması ile ilgilidir. Mükelleflerin

⁴⁸⁷İstanbul YMM Odası, “ KDV İade Uygulamasında Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri (1), Rapor 08/34”, 15.09.2008 “
http://www.istanbulymmoo.org.tr/iymmoo/DOSYALAR/MaliPlatform/2008_34_KDV%20iade%20Uygulamasinda%20Yasanan%20Sorunlar%20Ve%20Cozum%20Onerileri_1.pdf (04.05.2010).

mal ve hizmet satın aldığı alt mükelleflerinin haklarında sahte belge düzenledikleri yönünde rapor varsa KDV’de müteselsil sorumluluğu kaldırıcı mahiyette ödeme yapılmış olsa dahi o faturaya isabet eden KDV’nin iadesi 84 Seri No’lu KDV Genel Tebliği gereğince reddedilmektedir. Bu husus yani iadenin bu nedenle reddedilmesi hususu, mükelleflerce %70 gibi yüksek bir oranla da dile getirilmektedir. Ancak mal ve hizmet satın alınan alt firmalar hakkında SMİYB kullanma raporu varsa yine ödemenin çek, 5411 Sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyet gösteren banka ya da ÖFK aracılığıyla yapıldığının kanıtlanması halinde iadenin sorunsuz alınabildiği de %57,5 gibi bir oranla dile getirilmektedir. Kalan oranın %26,25’i ise mal ve hizmet satın aldığı firmalar hakkında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerden olmadığı şeklinde yorumlanabilecek kararsız kalanlardan oluşmaktadır. Ayrıca anketin ucu açık mahiyette hazırlanan son sorusuna ödeme belgesi ve bu belgenin ibraz edilememesi nedeniyle KDV iadesi alınırken sıkıntıyla karşılaşıldığına dair herhangi bir ifadeye rastlanılmamıştır. Bu halde denilebilir ki Türkiye’nin diğer illerinde ödeme belgesi ile ilgili böyle bir sorun yaşanabilmekte iken Afyonkarahisar ilinde böyle bir sorun yoğunlukla yaşanmamaktadır.

10.1.3.YMM KDV İade Raporları ile İlgili Yaşanan Sorunlar

İhracat işlemlerine ilişkin KDV nakit iade taleplerinin 4.000.-TL’yi aşan kısmının inceleme raporu veya teminat aranmaksızın yerine getirilemeyeceği daha önce belirtilmişti. Ancak Maliye Bakanlığına bağlı vergi inceleme elemanlarının iş yoğunluğu nedeniyle bu taleplerle hemen ilgilenmesi söz konusu olmayabilmektedir. Bu halde ise işlemlerini mevzuata uygun olarak yürütmekte olan dürüst mükelleflerin de işlemleri aksayabilmekte, istisna uygulaması nedeniyle alıcısından anında tahsil edemedikleri KDV, bu mükelleflere dahi ancak aylar sonra iade edilebilme durumu söz konusu olmaktadır. Bu nedenlerle belirlenen limitin üzerindeki nakit iadelerin vergi inceleme elemanlarının yanında (VUK’da yer alan incelemeye yetkililer arasında sayılmış olmasa da YMM’lere de bu konuda yetki verilmiş) YMM’lerce hazırlanacak “KDV İadesi Tasdik Raporu” ile de alınabilmesi Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 84 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile uygun görülmüştür.

KDV iadelerinin YMM raporu ile yapılması halinde ise yurt çapında gerçekleşen uygulamalarda pek çok sıkıntı ile karşılaşıldığı görülmektedir. Örneğin vergi inceleme elemanının raporuna göre ve rapor sorgulanmaksızın vergi

dairelerince derhal işlem yapılırken, YMM Raporuna işlem yapılmadan önce vergi dairelerince raporun kontrol edilmesinden şikayet edilmektedir⁴⁸⁸. YMM KDV iade raporuna ilişkin vergi dairelerince yapılacak işlemlerle ilgili 20 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Genel Tebliğinde belirtilen rapor dispozisyonuna uygun olarak düzenlenmiş KDV iade raporlarına 7 iş günü içerisinde işlem yapılması zorunluluğuna, raporda herhangi bir eksiklik tespit edildiğine dair yazı veya iadenin tamamlanmasına ilişkin Defterdarlık kanalıyla süre istenilmiş olmaksızın, uygun olarak hareket edilmediği, işlemlerin geciktirildiği⁴⁸⁹ bir başka şikayet konusudur.

YMM KDV iade raporları ile ilgili bahsedilen bir başka sorun bu raporlarda yer alan karışık inceleme tutanaklarının sayısı ve içeriği ile ilgili getirilen mevzuat düzenlemelerine uygun olarak hareket edilmediği, gereksiz yere titizlenilerek, KDV iadesi ile ilgili olmayan bilgilerin istenildiği söylenmektedir⁴⁹⁰. Aynı fikirde olan mükelleflerin Afyonkarahisar ilinde de var olduğu anketin mükellef düşüncelerinin doğrudan ifade edildiği son sırasında yer alan ve mükelleflerin doğrudan düşüncelerinin yazdıkları kısımda yer alan birkaç ifadeden de anlaşılmaktadır. Söz konusu fikre en yakın olan ifade sadece YMM Raporları için değil vergi dairesine sundukları diğer dosyalar içinde mükelleflerce söylenmiş olan “Vergi dairelerinin ayrıntılara takılması ihraç kayıtlı satış yaptığımız müşterimiz ile aramızda sorunlara neden olmakta işlemlerimizi aksatmaktadır” ifadesidir. Burada gerçekten dosyada bulunması gereken bilgilerin ve gerekiyorsa bunlara ilişkin evrakların mükelleflerce mevzuatın kendilerine yüklediği sorumluluklarının bilincinde olarak ve ciddiyetle yerine getirilmesi, iade aşamasına engel olmayacak tarzdaki eksikliklerin ise tamamlanması beklenilmeksizin vergi dairelerince işlem yapılması bu yönde yaşanan sorunları azaltacaktır.

YMM KDV iade raporlarında tespit edilen eksikliklerin farklı tarihlerde hazırlanan farklı yazılarla bildirilmesinin raporların sonuçlandırılması süresini uzattığı⁴⁹¹ bu durumun ise hem mükellefleri maddi açıdan hem de YMM'leri mükelleflerine karşı zor duruma düşürdüğü ulusal platformda dile getirilen bir başka

⁴⁸⁸Gürçan Güneser, “ İhracatta KDV İadesinden Vazgeçilebilir Mi? (b.t.)”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2000092242.htm>, 05.05.2010.

⁴⁸⁹Sezai Mandal, “KDV İade ve Mahsuplarıyla İlgili Hukuk Kaynaklarından Tebliğlerin Yaptırım Gücü İle İade ve Mahsupta Yaşanan Sorunlar 06.08.2007”, *Yaklaşım*, Sayı: 162, Haziran 2007, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/sezai/001/>, 05.05.2010.

⁴⁹⁰Mandal, a.g.m., <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/sezai/001/>, 05.05.2010.

⁴⁹¹İstanbul YMM Odası,a.g.r., <http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/EMaliPlatform.asp>, 05.05.2010.

sorundur. Bu sorun anket çalışmasında sadece YMM raporları ile ilgili olarak değil de tüm KDV iade dosyalarını da kapsayacak şekilde mükelleflerin düşünceleri araştırılmak üzere 25'inci ifadeyle katılımcı mükelleflere yöneltilmiştir. “Dosya kontrolü yapılırken eksikliklerin kısım kısım dile getirilmesi bizi birden fazla defa dosyaya inmek zorunda bırakmaktadır. Bu durum da zaman kaybına neden olmaktadır” ifadesine katılan mükellefler %53,75 iken kesinlikle katılan mükellefler %23,75'dir. Yani Afyonkarahisar ilinde faaliyette bulunan ihracat kaynaklı KDV iadesi alan mükellefler de Türkiye genelinde karşılaşılan eksikliklerin tek seferde dile getirilmemesi sorunuyla %77,5'lik bir çoğunlukla karşılaştıklarını ifade etmektedirler. Mükelleflerin KDV iadelerinde böyle bir sorun yaşamamaları için işlemlerinde dikkatli olmaları evraklarını doğru ve eksiksiz olarak ibraz etmeleri vergi dairelerinin de dosyanın tamamının kontrol ettikten sonra sorunların tamamının yer aldığı tek bir yazıyla mükelleflerden bilgi ya da belge istemeleri yerinde olacaktır.

Anket çalışmasında yer alan 19'uncu ifade de yukarıda belirtilen sorunlara bir yönden Afyonkarahisar ilindeki bakış açısını sorgulamaktadır. “KDV iade dosyalarımızın tesliminde sehven eklediğimiz evraklar iade işlemlerimizde gecikmelere sebep olmaktadır” şeklindeki bu ifade ile sadece YMM KDV iade raporu açısından değil mükelleflerce verilen ihracat kaynaklı tüm KDV iade dosyalarında evrak eksikliği bulunabildiği ve bunların da iade işlemlerinde gecikmelere neden olduğu %88,75'lik bir oranla kabul edilmektedir.

10.1.4.Özel Esaslara Tabi Olunması Hakkında Yaşanan Sorunlar

KDV iadeleri ile ilgili kamuoyunda sıkça dile getirilen sorunlardan birisi de haklarında SMİYB kullanma ya da düzenleme raporu ya da tespiti bulunan veyahut da özel esaslara tabi olmayı gerektirici diğer durumları nedeniyle ‘Kod Listesi’ olarak bahsedilen listelere dahil olan mükelleflerin ve bunlardan mal ve hizmet alımında bulunan mükelleflerin KDV iadelerinde karşılaştıkları güçlüklerdir. Yurt çapında yaygın olan genel kanağe göre bu listelere girmek kolay ancak çıkmak zordur. Bu listelere giren mükelleflerin ya da bunlardan mal veya hizmet alan mükelleflerin iade talepleri ya bu mükelleflere yapılan KDV ödemelerinin iade edilecek KDV'den düşülmesi ya da duruma göre ödemenin KDV'de müteselsil sorumluluğu kaldırıcı mahiyette yapıldığının kanıtlanması ile mümkün olacaktır.

Halbuki dikkat edildiğinde mükelleflerin daha çok şüphelilik durumu nedeniyle listeye alınması söz konusudur. Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunanlar hariç, diğer durumlarda idarenin listeye alınan mükellefler ve onlardan mal ve hizmet alan mükelleflerle yaptığı işlemlerde daha objektif kıstasları temel alınması bu konuda getirilen ortak bir istek olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁹².

Mükelleflerin kod listelerine alınması ve bu kod listelerinde bulunan mükelleflerden yapılan mal ve hizmet alımlarında KDV iadesinde yaşananlar hakkında katılımcıların düşüncelerinin sorgulandığı 21 ve 22'nci sorular yukarıda nakit ödeme limitine uyulmaması ile ilgili açıklamalarda bahsedildiğinden burada ayrıca anlatılmayacaktır.

10.2. MÜKELLEFLERDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR

10.2.1. Yüklenilen KDV Sorunu

Mükelleflerden kaynaklanan sorunların başında iade edilecek KDV'nin belirlendiği yüklenilen KDV'nin doğru olarak hazırlanmaması sorunu gelmektedir. Burada sorun esasen mükelleflerin istisna kapsamında satışını yaptığı malın bünyesine giren giderlerin çok çeşitli olmasından ve özellikle stoklu çalışan sektörlerde daha önceden alınan hangi malın o dönem ihraç edilen ürünün bünyesine girdiğinin tespitine ilişkindir. Bu tespit sırasında uyulması gereken standart bir tablo yoktur. Önemli olan makul ve mantıklı bir şekilde mükellef üzerinde kalan KDV yükünün ihracata isabet eden kısmının matematiksel hesaplarla tespit edilmesidir⁴⁹³.

Yukarıda yer alan açıklamalara uygun olarak mükellefler ihraç ettikleri mal veya hizmetler nedeniyle iadesini talep ettikleri tutarın hangi girdiler itibariyle yüklenildiğini; mamul mal alımları, hammadde ya da yardımcı malzeme alımları, hizmet alımları, genel giderler, amortismanına tabi iktisadi kıymet gibi başlıklar altında toplam rakamlarla ele alarak bunlardan ihraç edilen ürün dolayısıyla iade edilecek KDV'ye ne kadar ve ne şekilde pay verildiğini gösteren hesaplamalara yer vermektedirler⁴⁹⁴. Bu hesaplamalar vergi dairelerince kabul görülmekle birlikte, bazı

⁴⁹² Bülent Çakar, "Maliye'nin Listelerine Girmek Kolay, Çıkmak Zor:", Makale Arşivi [01.01.2010 Sonrası], <http://www.batiymm.com.tr/5/2010/mkl2010/36.html>, 06.05.2010.

⁴⁹³ Erdal Ulusel, "KDV İadesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", 02.04.2008, <http://www.batiymm.com.tr/5/2008/08-13.htm>, 05.05.2010.

⁴⁹⁴ İstanbul YMM Odası, "KDV İade Uygulamasında Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri (2), Rapor 08/38", 15.10.2008,

durumlarda iadesi talep edilen KDV'nin hangi mükelleflere ödendiğinin ve bu mükelleflerin özel esaslara tabi olup olmadığının ya da ödenen bu KDV'nin ihracat gerçekleşikten sonra yapılan bir alıma ilişkin olup olmadığının velhasıl iadenin haksız yere mi yoksa gerçekten gerçekleşen ve ihraç edilen ürüne isabet eden giderlerden olup olmadığının tespiti açısından, ihraç edilen ürünün bünyesine giren KDV'nin ne kadarının hangi mükellefe ödendiğinin bilinmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Söz konusu ihtiyaç, ihracatçı mükellefleri yüklenen KDV'yi hesaplama tablosunun yanında indirilecek KDV listesine benzer formatta fatura bilgilerinin tek tek yer aldığı bir liste hazırlama durumunda bırakılmaktadır. Özellikle ihraç ettiği ürünün bünyesine çok sayıda ve çeşitli kategorilerde mal giren firmalar açısından böyle bir listenin hazırlanması oldukça güç bir uygulamayı gerektirmektedir.

Yüklenen listelerin hazırlanmasında karşılaşılan bu güçlüğü dair anket çalışmasında yer alan çeşitli ifadelerle Afyonkarahisar ilinde ihracat kaynaklı KDV iadesi alan mükelleflere fikirleri sorulmuştur. Anketin 23'üncü sırasında yer alan "Fiili ihracatımıza ilişkin Yüklenen KDV listemizde sehven yanlış beyanlarda bulunabildiğimizden listemizi zaman zaman yenilemek zorunda kalmaktayız" ifadesine ankete katılan mükelleflerin 55 tanesi (%68,75'i) katıldıklarını belirtmektedirler. Bir başka deyişle Türkiye genelinde yaşanan 'Yüklenen KDV' listelerinin yanlış hazırlanması ile ilgili sorunlar Afyonkarahisar ilinde ihracat yapan mükellefler arasında da yarıdan fazla bir oranla yaşanmaktadır. Ancak %27,5 gibi bir orana sahip 21 adet mükelleften oluşan grup hakkında bu yönde bir sorunla ya bu yönde işlemleri olmadığından karşılaşmadıkları ya da hesaplamalarını tam olarak olması gerektiği gibi yaptıklarından listelerini değiştirmek zorunda kalmadıkları yorumunda bulunulabilir. Bu halde Türkiye genelinde yaşanan bu sorun Afyonkarahisar ilinde %27,5 oranla yaşanmadığı söylenilebilir.

Anket çalışmasının 29 ve 30'uncü ifadelerinin de konu ile ilgili olduğu düşünülebilir. 29'uncü ifade de "İhraç kayıtlı satışlarımız nedeniyle, fiili ihracatımız nedeniyle aldığımızdan daha yüksek rakamlarla ve daha kolay olarak iade almaktayız" denilmektedir. Bu kolaylığın nedeni iade rakamının tespitinden kaynaklanmaktadır. Fiili ihracatta, ihraç edilen malın bünyesine giren ve indirim

yoluyla giderilemeyen vergiler iade alınırken yukarıda açıklandığı üzere bu rakamın doğru olarak hesaplanması ve duruma göre fatura bazında ayrıştırılması gerekebilmektedir. Oysa ihraç kayıtlı satışlarda faturada gösterilen ama tahsil edilmeyen KDV rakamının indirimle ve tecille giderilemeyen kısmı iadeye konu olmaktadır. Bu rakamda tereddüde meydan vermeyecek, net bir rakamdır. Bu netlik de iadenin fiili ihracata göre daha kolay alınmasını sağlamaktadır. Nitekim ankete katılan mükelleflerin %65'i de bu ifadeye katıldıklarını belirtmektedirler. Anketin 30'uncu ifadesinde "Fiili ihracat nedeniyle yüklendiğimiz KDV yerine, ihraç kayıtlı satışlar nedeniyle hesapladığımız KDV üzerinden iade almayı tercih etmekteyiz" denilmektedir. Bu ifadeye verilecek olumlu cevapların bir önceki ifade hakkındaki düşüncelerle doğrudan ilgisi olduğu söylenebilir. Çünkü rasyonel davranan her varlıkta olduğu gibi KDV iadesi alan mükelleflerde menfaatlerinin en yüksek seviyede gerçekleştiği alanı iade aşamasında tercih edeceklerdir. Nitekim ankete katılan mükellefler 30'uncu sırada yer alan ifadeye %80 oranında olumlu yanıt vermişlerdir.

10.2.2. Gümrük Beyannamelerinin Yanlış Hazırlanmasından Kaynaklanan Sorunlar

Ihracatta KDV iadesinde Türkiye çapında karşılaşılan bir diğer sorun DİİB kapsamında olmadığı halde bazı gümrük beyannamelerinin üzerinde ihraç edilen malların bu kapsamda olduğuna dair şerhler olmasıdır. Böyle bir durumda yurtdışından vergisiz ithal edildikleri için DİİB veya GKİB kapsamında üretilerek ihraç edilen malların bünyesine giren ham veya yardımcı maddelere ilişkin KDV'nin iadesi talep edilmemektedir. Ancak bu kapsamda olmadığı halde gerçekleşen diğer ihracat işlemlerinde de yanlışlıkla ihracatın DİİB kapsamında olduğuna dair gümrük beyannamelerine şerhler düşülebilmektedir. Hal böyle iken ham ya da yardımcı madde gibi giderlere KDV ödendiği halde, iadesinin talep edilememesi, edildiyse bile iade hesaplarından çıkarılması durumu söz konusu olabilmektedir. Böyle bir uygulamaya maruz kalmamaları için mükelleflerin gümrük beyannamelerini (anlaştığı gümrük müşavirlerine) hazırlattırırken azami dikkat sarf etmeleri kendi menfaatleri icabı olacaktır⁴⁹⁵. Bu konu ile ilgili genel anlamda hazırlanan ifade anket çalışmasının 18 numaralı ifadesidir. "KDV iadesi aşamasında gümrük beyannamesi

⁴⁹⁵ Ulusel,a.g.m., http://www.batiymm.com.tr/_5/2008/08-13.htm, 05.05.2010.

doldururken yaptığımız hatalar işlemlerimizi aksatmaktadır” şeklinde hazırlanan ifadeye kendilerine anket uygulanan mükelleflerin %85’i (34 tanesi ‘Kesinlikle Katılıyorum’ yine 34 tanesi de ‘Katılıyorum’ şeklinde) olumlu yönde görüş bildirmişlerdir. Tabi buradaki hatalar sadece ihracatın hangi kapsamda yapıldığına ilişkin ifadeler değil, ihraç edilen malın cinsi, miktarı, ihracat faturasının tarihi, numarası, ihracatın yapıldığı ülkenin ya da alıcının adı, soyadı, unvanı ve benzeri başka bilgiler de olabilir.

10.3. VERGİ MEVZUATINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR

10.3.1. İncelemesiz ve Teminatsız İade Limiti İle İlgili Sorun

Yurt genelinde vergi mevzuatında yaşanan sıkıntılardan birisi inceleme raporu veya teminat olmaksızın gerçekleştirilebilecek iade sınırının günümüz şartlarına göre oldukça düşük olmasıdır⁴⁹⁶. Bu durumla ilgili anketin 33’üncü ifadesinde katılımcı mükelleflerin fikirleri sorulmuş, onlarda “İncelemesiz ve teminatsız iade sınırı günümüz şartlarına göre olması gerekenden daha düşük olarak belirlenmiştir” ifadesine %88,75 gibi oldukça yüksek bir oranda katıldıklarını belirtmişlerdir. Hatta anketin son sırasında yer alan mükelleflerin ifadelerinin yazıldığı kısımda birkaç defa tekrarlanan ifade ile nakit iade sınırının en azından ödemelerin banka ile yapılmasına ilişkin limite kadar yükseltilmesi isteği yer almaktadır.

Söz konusu nakit iade sınırının yükseltilmesinin, düşünülecek olursa YMM’lere KDV iadesi tasdik raporları düzenlettilmesi işlemlerinin sayısını azaltabileceği anlaşılacaktır. Böylece devletin kadrolu vergi inceleme elemanlarınca yapılması gereken, ama çalışma yoğunlukları nedeniyle gerçekleştiremedikleri vergi inceleme işini üstlenen bu bundan da oldukça büyük rakamlarla kazanç elde eden YMM’lerin gelirleri azaltılmış olacaktır. Bu nedenle yapılacak mevzuat düzenlemelerinde konu ile ilgili hem mükellef hem devlet hem de YMM’lerce uygun olacak ama her durumda günümüzde uygulanandan daha yüksek bir miktarda incelemesiz ve teminatsız nakit iade sınırının belirlenmesi yerinde olacaktır. Yükselen limit sayesinde gerçek ihracatçılar ve ihraç kayıtlı satış yapanlar harcamalarını daha kolay, daha az maliyetle ve daha yüksek oranda finanse edebileceklerdir.

⁴⁹⁶ Kadir Kapusuzoğlu, “İhracatın Önündeki Engeller Kaldırılmalıdır”, Asomedy, Mayıs 2003
<http://www.aso.org.tr/kurumsal/media/kaynak/TUR/asomedy/mayis2003/meclismayis2003.html>, 05.05.2010.

10.3.2. Mahsuben İade Edilebilecek Alanların Kısıtlı Olması Sorunu

Mevzuat kaynaklı yaşanan bir diğer sorun ise KDV iade alacaklarının mükellefin borçlarına mahsubunun gerçekleştirilebileceği alan sınırıyla ilgilidir. Esasen mükelleflerin KDV iade alacaklarını çeşitli kamu kurumlarına olan her türlü borcuna mahsup edebilme yönünde kullanmalarının uygun olacağı görüşü mükellefler arasında benimsenen ama ihracat kaynaklı KDV iadesi açısından mevzuatta yerini bulamamış görüşler arasındadır⁴⁹⁷. Hem bu yönde yapılacak her mahsup, mükelleflerinde nakit iadeye olan ihtiyaçlarını bir o kadar azalabilecektir. Anketin 36'ncı sırada yer alan ifadesi de tam bu konu ile ilgilidir. “KDV iade alacağımızın diğer kamu idarelerine olan elektrik, su, doğalgaz vb. borçlarımıza da mahsup ettirebilmeliyiz” şeklinde hazırlanan söz konusu ifadeye 61 (%76,25) katılımcı mükellef olumlu yaklaşırken olumsuz yaklaşanların sayısı 16 (%20)'da kalmıştır. Yani Afyonkarahisar ilinde de ihracat kaynaklı KDV iadesi alan mükellefler bu alacaklarını, diğer devlet kurumlarına olan borçlarına mahsubunun yapılabilmesi olanağına kavuşmayı çoğunlukla istemektedirler.

Mahsup çerçevesinin genişletilmesi ile ilgili olarak gerçekleştirilebilecek bir diğer uygulama hakkında katılımcıların düşünceleri anketin 34 numaralı ifadesi ile sorgulanmaya çalışılmıştır. Buna göre “Mahsuben iade hakkımızı mal ve hizmet satın aldığımız firmaların vergi borçlarına mahsup edebilme yolunda da kullanabilmeliyiz” ifadesine 55 katılımcı mükellef (%68,75) olumlu yaklaşırken 23 mükellef (% 28,75) ise olumsuz yaklaşmışlardır. Bu tabloya göre böyle bir mahsup imkanı tanınması fikrine Afyonkarahisar ilinde faaliyet gösteren ihracatçıların yarıdan fazla bir oranda katılırken, % 30'lara yaklaşan bir oranda da katılmadıkları söylenebilir. Bunun nedenini mükelleflerin özellikle ihraç kayıtlı satışlardan aldıkları yüksek rakamlı nakit iadenin kendilerine sağladığı ‘sıcak para’ avantajından vazgeçememelerine bağlayabiliriz.

10.3.3. Mevzuat Düzenlemeleri İle İlgili Yaşanan Diğer Sorunlar

Mevzuatla ilgili ulusal platformda dile getirilen isteklerden diğerleri teminatın kapsamının genişletilmesi, gayrimenkul teminatının kolaylaştırılması, özellikle imalatçı ihracatçıların mal aldığı firmaların vergisini beyan edip etmediği, ödeyip

⁴⁹⁷ Kapusuzoğlu, a.g.m., <http://www.aso.org.tr/kurumsal/media/kaynak/TUR/asomedya/mavis2003/meclismavis2003.html>, 05.05.2010.

ödediği, SMİYB kullanıp kullanmadığı sonradan adresini terk edip etmediği gibi hususlarının aranmaması yönündedir. Teminat olarak gayrimenkul gösterildiğinde vergi dairesince hiçbir masrafa gerek kalmaksızın bir günde yapılıp bir günde çözülebilecek şekilde haciz konulabilmesi, teminat değeri olarak da rayiç değer esas alınması yine getirilen öneriler arasındadır⁴⁹⁸.

KDV iade mevzuatı özünde çok basit bir mantığa dayanmaktadır. Devlet, istisna konusu ürünün satışını gerçekleştirdiği mükellefine, istisna uygulaması nedeniyle müşterisinden tahsil edemediği verginin yükünden kurtarmak amacıyla o ürünü elde edebilmek için yaptığı giderlerin içinde ödediği KDV'yi geri vermek üzere bu iade müessesesini teşkil etmiştir. Ancak zamanla, gerçekten istisnaya tabi işlem var olmadığı halde varmış ya da gerçekleşenden daha fazlaymış gibi gösteren suistimalciler (hayali ihracatçılar) ortaya çıkmıştır. Bu kimselere fırsat vermemek adına getirilen mevzuat hüküm ve düzenlemeleri ise gitgide sistemi daha karmaşık bir hale getirmiştir⁴⁹⁹. Nitekim ihracatçı birlikleri genişletilmiş başkanlar kurulu toplantısında ihracatın sorunları ve çözüm önerileri ele alınmış ve 60 numaralı maddesinde, KDV iadelerinde geçerli olan tebliğ ve genelgede kullanılan dilin oldukça karışık olduğu ve bunun da uygulamada tereddütlere ve farklı yorumlara yol açtığı belirtilmiştir⁵⁰⁰. Aynı toplantıda konu hakkında çözüm önerisi olarak, ilgili mevzuat düzenlemelerinde kullanılan dilin sadeleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

KDV iade işlemlerinde yaşanan mevzuatın karmaşık ve yoruma açık olmasına dair yaşanan bu sorun hakkında anket çalışmasının 14 ve 15 numaralı ifadeleriyle doğrudan Afyonkarahisar ilinde faaliyet gösteren ihracattan iade alan mükelleflerin fikirleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Anketi cevaplayan mükelleflerin sadece %40'ı iade mevzuatının çok karmaşık olduğunu belirtirken, %78,75'i de mevzuat düzenlemelerinin neden olduğu yorum farklılıkları dolayısıyla aynı konu hakkında idare ile fikir ayrılıklarına düşebildiklerini belirtmektedirler. Ankete katılan mükelleflerin verdikleri cevaplar toplandığında iade mevzuatının karmaşık olmadığını düşünenlerin oranının, kararsız kalan %16,25 orana sahip mükelleflerle

⁴⁹⁸ Kapusuzoğlu, a.g.m.,

<http://www.aso.org.tr/kurumsal/media/kaynak/TUR/asomedyaya/mayis2003/meclismayis2003.html>, 05.05.2010.

⁴⁹⁹ Ulusel, a.g.m., <http://www.batiymm.com.tr/5/2008/08-13.htm>, 05.05.2010.

⁵⁰⁰ Türkiye İhracatçılar Meclisi, "İhracatın Sorunları ve Çözüm Önerileri", Ekim 2007, http://www.tim.org.tr/dosyalar/arastirma/IHRACATIN_SORUNLARI_VE_COZUM_ONERILERI.doc, 06.05.2010.

toplandığında %60 gibi bir orana sahip olması (ki tek başına karmaşık olmadığını düşünenlerin oranı dahi %43,75 ile mevzuatın karmaşık olduğunu düşünenlerden daha fazladır) dikkat çekicidir. Bu sonuca ilişkin şöyle bir yorum yapılabilir: Afyonkarahisar ilindeki mükellefler ya ihracatta KDV iade mevzuatını iyi bilmekte ve hakim durumda ya da öteden beri gelen ezberlenmiş bir takım bilgiler dışında hareket etmeye ihtiyaç duymadıklarından mevzuat hükümleri ile çok fazla ilgilenmemektedirler. Bu konu ile ilgili sayılabilecek anketin 16 ve 17'nci ifadelerine ilişkin açıklamalar, çalışmanın anket verilerinin analizi ile ilgili başlığında yapıldığından burada ayrıca bahsedilmeyecektir.

10.3.4. 53 Seri No'lu KDV Sirküleri İle Getirilen Sistem ve Bu Sistemin Getirdiği Sorunlar

Türkiye'de ihracatta KDV iade sisteminin teorik olarak açıklanmaya çalışıldığı bu çalışmada sözkonusu sistemde karşılaşılan sorunların Afyonkarahisar ilinde ne ölçüde yaşandığı yapılan anket uygulamasıyla tespit edilmesi amaçlanmıştır. Anket formları 2009 yılı Ekim ayından başlayarak 2010 yılı Ocak ayının ilk haftası içerisinde sonuçlanmış ve katılımcıların kendilerine yöneltilen soru ve ifadelerle, iade sisteminde yaşanan sorunlar hakkında düşündükleri, neleri sorun olarak gördükleri ve bu sorunlara yönelik getirdikleri çözüm önerileri hep bu dönemde yürürlükte olan mevzuat hüküm ve düzenlemelerine göre ifade edilmiştir. Nitekim pek çok sayıda farklı mükellefin ihracatta KDV iadeleri ile ilgili ankette belirttikleri ortak çözüm önerilerinden biri de iadelerin elektronik ortamda ve böylelikle daha kısa sürede gerçekleştirilmesiydi. Tam olarak olmasa da bu çözüm önerisinin hayata geçirilmesinde önemli bir adım olarak sayılabilecek düzenlemeler 53 Seri No'lu KDV sirküleri ile sistemimize kazandırılmıştır.

27.01.2010 tarihinde yayımlanan 53 Seri No'lu KDV sirkülerinde açıklanan yeni sisteme göre artık KDV mükellefleri Ocak 2010 vergilendirme döneminden itibaren gerçekleşen iade hakkı doğuran işlemleri ile ilgili iade taleplerinde, indirilecek ve yüklenilen KDV listeleri ile satış faturaları listesini ve iade için ibrazı istenilen durumlarda gümrük beyannamesi listesini elektronik ortamda, internet vergi dairesi üzerinden göndereceklerdir. Maliye Bakanı imzası ile yayımlanan bu sirkülerle getirilen düzenleme sayesinde hem mükelleflerin iade ile ilgili çok sayıda dökümanı vergi dairelerine taşıma zahmetine son verilmiş olacak, hem de mevcut

uygulamada vergi daireleri gerçekleştirdikleri çok sayıda ve oldukça uzun zaman alan kontrollerden kurtarılarak, hem mükellefler hem de vergi daireleri bakımından yaşanan kırtasiyecilik ve bürokrasinin azalması sağlanacaktır. Bu sistem sayesinde KDV iadelerinde yurt çapındaki farklı vergi dairelerince gerçekleştirilen farklı kontrol uygulamalarına da bir standart getirilmiş olacak ve sistem tarafından otomatik olarak yapılan kontroller sayesinde hem vergi dairelerinin iş yükü önemli ölçüde hafifleyecek hem de hata ya da gözden kaçma durumu yaşanılmayacaktır. Ayrıca bu sistemde mal ve hizmet temin edilen mükelleflerle ilgili listelerden yola çıkılarak iadenin risklilik durumuna göre vergi dairelerince yapılması söz konusu olmayan 2'nci 3'üncü hatta daha fazla sayıda alt mükelleflere dair sorgulama yapılabilmektedir⁵⁰¹. Getirilen bu sisteme göre ihracatçılar 80 ayrı kritere göre değerlendirilecek genel ve özel kontroller yapılacak ve sonuçlar rapor halinde KDV iadesinin yapılıp yapılmayacağına karar verilmek üzere vergi dairelerinin bilgisine sunulacaktır. Genel kontrollerde; devreden KDV kontrolleri, azami iade edilebilecek tutar, yüklenilen KDV listeleri arasında karşılaştırma, satış faturası-gümrük beyannamesi içerik kontrolü gibi kontroller yapılacak, özel kontrolde ise KDV iadelerinde özel esaslara tabi olma halleri iade talep eden kimsenin ortağı olduğu şirket ya da kendi ortak ya da kanuni temsilci ve alt mükelleflere kadar inilerek kontroller yapılacaktır⁵⁰².

Maliye Bakanının konu ile ilgili söz konusu sirküler yayınlanmadan 2 gün önce bizzat yaptığı basın açıklamasına göre 'KDV İadesi Risk Analizi Projesi' olarak adlandırılan bu kontrol mekanizması sayesinde kamuoyunda kod sistemi olarak bilinen, uygulamaya son verilmiş olacaktır. Artık mal veya hizmet satın alınan mükelleflerin özel esaslara tabi olan mükelleflerden olup olmadıkları sistem tarafından otomatik olarak kontrol edilecek ve herhangi bir sorun var ise, bu durum özet rapor halinde vergi dairelerinin bilgisine sunulacaktır. Böylelikle vergi daireleri ağır iş yükünden yani bir nevi işin angaryasından kurtarılarak işgücü ve zaman tasarrufu sağlanmış olacak, bu sayede de vergi dairesi personeli doğrudan riskli noktalar üzerine yoğunlaşabilecek, yapılacak denetimlerin etkinliğini ve verimliliği

⁵⁰¹ Mehmet Şimşek, "Maliye Bakanı Sayın Mehmet Şimşek'in 'KDV İadesi Risk Analizi Projesi' Hakkındaki Konuşma Metni", 25.01.2010, *Basın Açıklaması*, Ankara, http://www.maliye.gov.tr/basin_aciklama/2010/25_Ocak_KDV_iadesi_risk_analiz_projesi_Sayin_Bakan_konusma.doc, 07.05.2010.

⁵⁰² Diyalog Gazetecilik San. ve Tic. Ltd. Şti., "İhracatçılara KDV İadesi Notla Ödenecek 10.11.2009" <http://www.tumgazetele.com/?a=5692739>, 12.05.2010.

arttırılmış olacaktır⁵⁰³. KDV iadesi risk analizi sisteminde gelir idaresi, gelen iade taleplerini 5 ya da 6 gruba ayırarak belirlediği kriterler üzerinden bilgisayar ortamında inceleyecek, iade talebi sorunsuzsa vergi dairesi KDV iadesinin ödenebileceğini mükellefe bildirecek, talepte sorun varsa; yani sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmış veya başkaca problem söz konusu ise, gelir idaresindeki iki uzman olumsuz çıkan sonuçları bir kez daha gözden geçirecek, sonuç yine değişmezse rapor denetim ekiplerine gönderilecek ve mükellef incelemeye alınacaktır. İstanbul'da en kısa süresi 20 güne yakın olan KDV İade sürecinin bu sistemle 1 ya da 2 güne düşürülmesi hedeflenmektedir⁵⁰⁴. Bununla birlikte mevcut sistemde geçerli olan hüküm ve düzenlemelerin aynen devam etmekte olduğu hatta sistemce yapılacak kontrollerin de yine 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğindeki esaslara göre gerçekleştirileceği, KDV iade işlemleri ile ilgili belgelerin elektronik ortamda verilmesi uygulamasının yanında YMM'lerce KDV iade raporları aracılığıyla iade yapılması uygulamasının da halen devam ettiği belirtilmektedir.

Tüm bu olumlu yönlerinin yanında geliştirilen yeni sistemin sebep olduğu başka zorluklarda bulunmaktadır. Bu zorluklardan belki de en önemlisi yüklenilen KDV listelerinin sisteme fatura bazında girilmesi zorunluluğudur. Yukarıda 'Yüklenilen KDV Sorunu' başlığı altında açıklanan bu sorun nedeniyle iade rakamlarını sisteme girmekte oldukça zorlanan özellikle ihraç ettikleri malların imalatını da üstlenen ihracatçılar, ihraç ettikleri malın bünyesine giren girdilerin fatura bazında tespitinde dolayısıyla sisteme iade rakamını beyan etmede zorlanmaktadırlar. Ayrıca sistem üzerinden yapılan kontroller, ihracat işlemleri açısından şimdilik sadece fiili ihracattan kaynaklanan iadelerde tam olarak yapılabilmekte ihraç kayıtlı satışlarda sistem indirilecek KDV listesi haricindeki, satış faturaları ve gümrük beyannameleri listelerini otomatik olarak istememektedirler. Vergi dairelerince ihraç kayıtlı satışlara ilişkin iadelerde fatura-GB kontrolü eskiden olduğu gibi manuel olarak yapılması, YMM'lerce düzenlenen ihraç kayıtlı satışlara ilişkin KDV iade raporları halen gerekli dökümanları ile birlikte

⁵⁰³ Şimşek, a.g.y., http://www.maliye.gov.tr/basin_aciklama/2010/25_Ocak_KDV_iadesi_risk_analiz_projes_Sayin_Bakan_konus_ma.doc, 07.05.2010.

⁵⁰⁴ Latif Kaya, "KDV İade Taleplerinde Belgelerin İnternet Ortamında Verilmesi Uygulaması", 03.03.2010, http://www.alomaliye.com/2010/latif_kaya_kdv_iade.htm, 07.05.2010.

daireye ibraz edilmesi, yeni yeni uygulamaya başlanmış olan bu sistemin eksikliklerindedir..

KDV iadesi risk analizi projesi çerçevesinde mükelleflerce elektronik ortamda gönderilen bilgiler ve bu bilgilerden yola çıkılarak hazırlanan raporların dışarıya açık olmaması⁵⁰⁵ yalnızca vergi daireleri tarafından görüntülenebilmesi de, bilgi paylaşımı ve şeffaflığı savunan gelir idaresine olumsuz eleştirilerde bulunulmasına neden olmaktadır.

⁵⁰⁵ Kaya, a.g.m., http://www.alomaliye.com/2010/latif_kaya_kdv_iade.htm, 07.05.2010.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Türkiye Cumhuriyeti tarihinde bir çok defa kanun tasarısı olarak hazırlandığı halde kanunlaşması ancak 02.10.1984 tarihli Resmi Gazetede yayımlanması ile mümkün olan 3065 sayılı KDVK diğer vergi kanunlarında olduğu gibi bazı işlemleri, belirli şartları taşımaları halinde istisna kapsamına almıştır. Bu kanunda istisna kapsamına alınan işlemlerden belki de en önemlisi ihracat işlemleridir. Günümüzde ihracat ülkelerin döviz rezervlerini arttırma ve ödemeler dengesini sağlamada önemli bir araçtır. İhracat sayesinde ülkeye önemli miktarda sıcak yabancı para girişi sağlanmaktadır. Bu gerçeği gören iktidarlar ise ihracatın teşvik edilmesi politikasını her zaman benimsemişlerdir. İşte KDV istisnası da ihracatın vergisel açıdan teşvikini sağlamaktadır. KDVK'nda yer alan ihracat istisnasına ilişkin hükümler, zamanla içinde bulunulan dönemin ekonomik şartlarına göre değişikliğe uğramış ve yeni düzenlemelerle uygulamaya yön verilmiştir.

İhracat istisnası ile ilgili olarak öncelikle doğrudan yurtdışına mal ya da hizmet ihraç edenlere bu ihracat sırasında gerek mal ya da hizmet alımları nedeniyle, gerek gümrük ve nakliye giderleri ya da imalatçı-ihracatçı firmalar için hammadde ya da işçilik giderleri, ATİK giderleri sırasında, gerekse ihraç edilen mal yada hizmetin bünyesine giren diğer genel üretim ya da yönetim giderleri olarak yükledikleri KDV'leri, istisna nedeniyle alıcılarından tahsil edemedikleri KDV ile ilişkilendirilerek iade edilmesinin esasları düzenlenmiştir. Böylece ihracat yapanlar büyük ölçüde vergi yükünden kurtulmuş olmakta, dış piyasalarda farklı ülkelerin ürünlerine karşı, ürünlerinin fiyatlarını kendilerinden alınmayan vergiler oranında düşük tutabildiklerinden tercih edilebilirliklerini arttırmaktadırlar.

İhracat yapanlara tanınan vergisel avantajların bir diğeri ise bunlara ihraç edilmesi kaydıyla mal teslim edenlere tanınan istisna düzenlemeleridir. Bu mahiyette yapılan teslimlere ilişkin vergi, hesaplanıp tahakkuk ettirilirken, tahsil edilmemekte ve belli şartlar altında, tahsil edilmeyen bu vergi terkin edilip kalan bir meblağ bulunması halinde de ihraç kayıtlı mal teslim edene iade edilmektedir. Her ne kadar bu, bir çeşit ihracat öncesi istisna olarak ihraç kayıtlı mal teslim edene yönelik düzenlenmiş gibi görünse de aslında bu sayede fiili ihracat gerçekleştiren mükellefler, üzerlerinde kalan son vergi yükünden de arınmış olmaktadır.

İhracat kapsamında değerlendirilip istisna düzenlemelerine tabi tutulan bir başka işlem ise Türkiye’de ikamet etmeyenlere yapılan mal teslimleridir. Bu teslimlere ilişkin düzenlemeler, teslimin boyutlarına göre iki ayrı başlıkta yapılmış, kişisel tüketime konu olabilecek miktardaki alımlar ‘yolcu beraberliği eşya kapsamında eşya ticareti’ kapsamında değerlendirilirken bundan çok daha fazla miktarlarda ve ticari amaçlarla yurtdışında ikamet eden kimselerce yapılan alımlarda ‘bavul ticareti’ kapsamında istisna hükümlerinden yararlandırılmışlardır. Yolcu beraberliği eşya ticareti genellikle mal alımı sırasında mükelleflerden tahsil edilen KDV’nin yurtdışında ikamet eden alıcının malı yurtdışına çıkarmasına müteakip iade alınması esasına dayanmaktaydı. Bu yöntemle göre ihraç kayıtlı satışlardaki uygulamaya benzer olarak (ihraç kayıtlı satışlarda; ihraç kayıtlı teslimi takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi şartı aranmaktaydı) malın alıcısı tarafından alındığı tarihten itibaren 3 ay içinde yurtdışı edilmesi gerekmektedir. Bu sistemde malların yurtdışına çıkarılmasının ilgili görevlilerce onaylanıp mühürlenmiş evraklarla kanıtlanması halinde, KDV’nin iadesi söz konusu olabilmekteydi. Ancak yapılan daha sonraki düzenlemelerle bu uygulamaya alternatif getirilmiştir. Esasında bavul ticaretinin istisna düzenlemesi olan yeni duruma göre mal en başta yurtdışında ikamet eden alıcısına teslim edilirken KDV tahsil edilmemesine imkan verilmekte, mallar yurtdışına çıkarıldığının kanıtlanması halinde ise satıcısına iadesi mümkün olmaktadır.

KDV’de ihracat istisnasının ayrıntılarının bilinmesi, bu istisnaya yönelik getirilen iade düzenlemelerinin anlatılması bakımından gerçekten önemlidir. Kaldı ki istisna hükümleri ile iade düzenlemeleri birbiriyle yakından ilişkilidir. Nitekim istisna hükümleri olmasaydı iade düzenlemeleri de söz konusu olmayacaktı. Bu nedenle KDV’de ihracat istisnası denilince ne anlaşılması gerektiği ve ihracat istisnasına ilişkin düzenlemelerinin neyi gerektirdiği çalışmamızda öncelikle açıklanan başlıklar olmuştur.

KDV’de ihracat istisnası ve ihraç kayıtlı satışlardan kaynaklanan KDV’nin iade edilmesine ilişkin düzenlemeler 84 seri nolu KDV Genel Tebliğinde yer almaktadır. Bu tebliğde KDVK’nın 11’inci maddesine giren istisna türlerine ilişkin iadeleri iki ana esas kapsamında düzenlenmiştir. Burada, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı

olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilmesi gerektiği belirtilirken, bunların dışındaki yani SMİYB düzenleme ya da kullanma fiili ile ilgisi bulunmayan mükelleflerin yerine getirilecek ihracat istisnasından kaynaklanan iade talepleri için genel esaslara göre hareket edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Özel esaslarda mükelleflerin kendilerinin SMİYB düzenleme ya da kullanma fiilinde bulunması veya böyle bir fiilde bulunulduğuna ilişkin tespitin olması durumu ayrı, mal ve hizmet satın aldığı kimselerin hakkında böyle bir fiil ya da tespitin bulunması ayrı olarak değerlendirilmiş ve ona göre düzenlemelerde bulunulmuştur. Kendilerinin böyle bir fiilde bulunması halinde ya çıkacak vergi ve cezaların ödenmesi veya teminat gösterilmesi ya da mükellef hakkında vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenecek olumlu bir vergi inceleme raporunun vergi dairesine ulaşması halinde iadelerinin genel esaslara göre yapılacağı belirtilmiştir. Yine SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi halinde de bu raporlar hiç düzenlenmemiş sayılarak bu mükelleflerin iade taleplerinde genel esaslara göre hareket edileceği belirtilmiştir.

Genel esaslarda, mahsup yoluyla iade talepleri, Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşmayan nakden iade talepleri, yeminli mali müşavir tasdik raporuna dayalı nakden iade talepleri ve kamuya ait kuruluşların iade talepleri inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilirken; özel esaslarda mükelleflerin yalnızca vergi ve SGK prim borçları için yapacakları mahsup talepleri inceleme raporu veya teminat aranmaksızın yerine getirilecektir. İhracatçılar yada ihraç kayıtlı teslimde bulunanlar, özel esaslara göre, kendileri hakkında olumsuz rapor ya da tespit bulunmamakla birlikte mal veya hizmet satın aldığı mükellefler hakkında olumsuz tespit ya da SMİYB kullanma raporu bulunuyorsa bu mükelleflere yaptıkları ödemelerini 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'na göre faaliyet gösteren bankalar aracılığıyla ya da çekle yapmaları ve bunu ispatlamaları halinde sorumluluktan kurtulabileceklerdir. Bu ispatla yükümlülükten kurtulma hali (yani bunlara yapılan mal ve hizmet alışları sırasındaki KDV'yi indirim dolayısıyla da iade konusu yapmaları hali) iade alacağı bulunan mükellefin mal ve hizmet temin ettiği safhadan önceki safhalarda bulunan mükellefler hakkında olumsuz tespit bulunanlar içinde geçerlidir. Bu anlamda ihracat faaliyetlerinde bulunan şirketlerin yapacakları her türlü ödemelerini her mal ya da hizmet alımı yapılan firmaların haklarında olumsuz

rapor ya da tespit bulunduğunun ödeme sırasında bilinmesinin çok güç olacağı da göz önünde bulundurularak 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'na göre faaliyet gösteren bankalar aracılığıyla ya da çeklerle gerçekleştirmeleri, kendi iadelerinin tehlikeye düşmemesi açısından yerinde olacaktır.

KDV iadelerinin nasıl hesaplanacağı ve nasıl beyan edileceği de çalışmada ele alınan bir başka konudur. Fiili ihracatta KDV istisnası, ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin gümrükçe kapatıldığı tarihin içinde bulunduğu aya ait KDV beyannamesinde hesaplanarak beyan edilecektir. Aynı durum ihraç kayıtlı teslimler için ise söz konusu değildir. İhraç kayıtlı teslimlerde, teslimine ilişkin faturanın düzenlendiği aya ait KDV Beyannamesinde istisna tutarı gösterilecek, vergi bu aya ait KDV beyannamesine istinaden tecil edilecek ve arta kalan meblağ bu aydaki rakamlara göre tespit edilerek iadesi talep edilebilecektir. Fiili ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin kapanma tarihi ihraç kayıtlı satışlar açısından sadece ihraç kayıtlı teslimin yapıldığı tarihi takip eden ay başından itibaren ihracatın 3 ay içinde gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitinde önem taşımaktadır. Hizmet ihracatında iadenin beyanı ise hizmetin ifa edilerek faturalandırıldığı dönemde gerçekleşecektir. Hizmet bedeline ilişkin döviz alım belgesi ise istisnanın beyanını etkilemeyecek sadece mükellefe istisnaya ilişkin iade yapılırken bu belge aranacaktır. Yolcu beraberli eşya ihracatında mal bedeli içindeki KDV peşinen tahsil edilmişse bu beyan olunacak ve ödenecektir. Malların süresinde belirlenen onaylardan geçerek yurtdışına gittiğinin belgelenmesi ve bu belgelerin satıcının eline ulaşması halinde ilgili rakam indirilecek KDV olarak dikkate alınabilecektir. Ayrıca alıcıya da ödediği KDV gümrükten çıkarken, çıktıktan sonra ya da sonradan yurda gelmesi halinde elden, avans olarak ya da yetki belgeli aracı firma vasıtasıyla ödenebilmektedir. Bavul ticaretinde ise peşinen vergi tahsil olunmamakta ancak mal bedeli matraha dahil edilmekte malların satışının yapıldığı ile aynı ayda yurtdışı edilmesi ve buna ilişkin belgelerin de gerekli onayları yapılmış olarak satıcıya o ayda ulaşması halinde satışa ilişkin bedel özel matrah şekli olarak beyan edilecek matrahtan düşülmektedir. Aksi halde ihracatla ilgili evrakların satışın yapıldığı ayda satıcısına ulaşmadığı durumlarda yolcu beraberli eşyada olduğu duruma benzer şekilde malların yurtdışına çıktığına dair onaylı evrakların satıcıya intikal ettiği ayın KDV beyannamesinin '61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili Düzeltilecek KDV'

satırına yazılarak indirim konusu yapılacaktır. Bavul ticareti ile ilgili olan bu uygulama seçimlik hak olarak yolcu beraberli eşya ticareti yapanlara da getirilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ihracat istisnalarının iadesi ile ilgili uygulamada ortaya çıkan sorunlar Afyonkarahisar ilinde ihracat kaynaklı KDV iadesi alan mükelleflere uygulanan anketlerle sorgulanmış, uygulamada yaşanan ya da bu mükelleflerce belirlenen sorunlar tespit edilmeye çalışılarak bu sorunların çözümüne yönelik önerilerde bulunmaları istenmiştir. Anket çalışmasında çoğu mükellef tarafından belirtilmesiyle öne çıkan bir sorun olarak KDV iadelerinin halen elde yani manuel ortamda yapılmasıdır. Mükelleflere göre bu uygulama zaman kaybını ve kırtasiyeciliği arttırmaktadır. Halen beyannameler internet ortamında alınabilmekte iken iadelerinde internet ortamında yapılabilmesi getirilen ortak bir istektir. Anket çalışmasının tamamlanmasından kısa bir süre sonra 27.01.2010 tarihinde ankete katılanların kısmen de olsa bu isteklerini yerine getirecek düzenlemeleri içeren Maliye Bakanı imzasıyla 53 Seri No'lu KDV Sirküleri yayımlanmıştır. Söz konusu sirkülerde KDV iadelerinin vergi dairelerince manuel ortamda ve çok uzun zaman alan kontroller neticesinde yapılıyor olmasından bahsedilerek bunun önüne geçmek ve vergi dairelerini kırtasiyecilikten ve bir kısım formalitelerden kurtararak, iade işlemlerinin hız kazanmasını ve KDV iade işlemleri açısından asgarî bir standart ve uygulama birliği getirilmesini sağlamak amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na hazırlanacak 'KDV İadesi Risk Analizi Projesi' uygulamasına geçileceği belirtilmiştir. Bu uygulama kapsamında KDV iadesi ile ilgili kontrollerin mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri belgeler esas alınarak elektronik ortamda yapılarak, özet bir rapor halinde vergi dairesinin kullanımına sunulacağı açıklanmıştır.

Bu uygulama mükelleflerin evraklarını vergi dairelerine getirme yükümlülüğünden kurtarıyor muş ve daha hızlı iade alımlarını sağlayacakmış gibi görünse de uygulamada daha farklı sorunlara neden olabilmektedir. Nitekim bu sirkülere ilişkin vergi dairelerinin yapacakları işlemleri açıklayan 2010/1 sayılı KDVK İç Genelgesinde elektronik ortamda gönderilen listelerin aynısını tekrar kâğıt ortamında vergi dairesine vermeyeceklerini belirtirken mükelleflerin elektronik ortamda internet vergi dairesinden gönderdikleri listelere ilişkin olarak internet vergi dairesince oluşturulan "KDV İade Talebine İlişkin İnternet Vergi Dairesi Liste

Alındısı"nı ve ilgili KDV genel tebliğlerinde belirlenen KDV iadesi işlemlerine esas teşkil edecek diğer belgeleri iade talep dilekçesi ekinde vergi dairesine vermek zorunda oldukları ve iade taleplerinin bu verilmesi gereken belgelerin tamamının vergi dairesine ibrazı ile geçerlilik kazanacağı belirtilmektedir. Ayrıca aynı iç genelge'de 'Risk Analiz Merkezi'nce yapılan analiz ve kontroller neticesinde oluşturulan 'KDV İadesi Kontrol Raporu'nun vergi iadesine ilişkin işlemlerin tamamını kapsamadığı, dolayısıyla söz konusu raporda kontrol edilmeyen ve ilgili mevzuat uyarınca halen vergi dairelerince gerçekleştirilen diğer işlemlerin yapılmaya devam edileceği belirtilmektedir. KDV iadesi kontrol raporu oluşturulurken normalde mükelleflerin indirilecek KDV listelerine o yıldaki fatura düzenleme haddinin altında kalan belgelerini (yazarkasa fişi, perakende satış fişi yada yine fatura vb.) tek kalemde toplam olarak yazarlarken bu yeni sistemde tek tek ya da muhasebe fişleri bazında ayrı ayrı girişini yapmak zorunda olmaları da yine bir zaman kaybına neden olmaktadır.

KDV iade dosyaları ile ilgili manuel ortamda yapılan kontrollerde mükelleflerin mal ve hizmet satın aldığı kimselere ilişkin kontroller sadece doğrudan mal ve hizmet satın alınan firmalar açısından yapılmakta iken KDV iadesi kontrol raporu oluşturulurken doğrudan mal ve hizmet alınanlardan önceki safhalardaki mükelleflerin de kontrolü yapılmakta ve bunlara ilişkin bilgilerde mükelleflerin özel esaslara tabi olup, olmamalarında dikkate alınmaktadır. Bu durum kontroller açısından olumlu bir gelişme olsa da belge bilgilerinin var olduğu halde sisteme girilmemesi gibi küçük ayrıntılar yazışmaları arttırmakta ve mükellefleri haksız yere özel esaslara tabi olma noktasına kadar getirebilmektedir. Böyle bir durumda mükellefler yine ödemelerini ilişkin belgelerini aramak zorunda kalmakta bu da zaman açısından mükelleflerin aleyhine sonuçlara sebebiyet verebilmektedir.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan Türkiye'de uygulanan ihracat kaynaklı KDV iade sisteminin oldukça karmaşık bir yapıya sahip olduğu tebliğ, sirküler ve benzeri düzenlemelerle bu karmaşıklığın arttırıldığı söylenebilir. Mükellef lehine yapılması düşünülen işlemler, aksine sonuçlar doğurabilmekte, mükellefler için daha zor işlemlere neden olarak uygulamayı güçleştirebilmektedir. İhracatta iade sisteminin daha da sadeleştirilerek birkaç düzenlemede toplanması ayrı ayrı bir çok genel tebliğ ve benzerinde yer alan açıklamaların "İhracatta KDV İade Rehberi" adı

altında tek bir çatı altında ve herkesin ulaşabileceği bir kaynakta birleştirilmesi uygulamadaki insanlara biraz daha olsun yol gösterici olacaktır. Ayrıca KDV iade sistemi ile ilgili yapılacak düzenlemelerde bu işin bizzat içinden olan mükellef temsilcilerinin yanı sıra iade işlemlerini gerçekleştiren ve sorunları birebir yaşayan vergi dairesi personelinin düşünceleri alınarak gerçekleştirilmesi, düzenlemelerin daha sıhhatli olmasını sağlayacaktır. Vergi dairesi personeline düşünceleri de E-vdo ortamında gerçekleştirilecek ve ilgili her personele uygulanabilecek bir anket vasıtasıyla olabileceği gibi bunların iller ya da bölgeler bazında seçecekleri temsilcileri vasıtasıyla da temin edilebilir.

İhracatta KDV iade sistemine getirilecek her türlü uygulama kolaylığının mükelleflerin bu iş için fazla emek ve zaman harcamalarının önüne geçmeleri ve dolayısıyla bu yönde istihdam edecekleri personeli üretim ya da pazarlama departmanlarında istihdam etmek suretiyle ihracat rakamlarını daha da arttırabilmelerine neden olacağı göz önünde bulundurulmalıdır. Bu nedenle ihracatın vergisel açıdan teşvikiyle her bir firma bazında gerçekleşecek küçük bir ihracat artışının dahi, toplamda ekonomiye çok daha büyük oranda döviz girdisi sağlayabileceği, bu durumun da gerçekleşmiş ya da gerçekleşecek girişimlerin yurtdışına açılmasına zemin hazırlayarak ülkenin refah düzeyinin arttırılmasına katkıda bulunabileceği unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

- ACAR, Mustafa Gürhan ve İ. Çetin ÇALI. “İhracatın Gerçekleşmemesi veya İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde İhracatçılar veya İhraç Kayıtlı mal Teslim Edenler Tarafından Yapılacak İşlemler”, *Vergi Dünyası*, Sayı:301, Eylül 2006, s. 63.
- ACAR, Mustafa Gürhan ve L. Çetin ÇALI. “Hizmet İhracı”, *Vergi Dünyası*, S.325, Eylül 2008, <http://www.gimder.org.tr/default.asp?makale=187> (08.01.2010).
- ACAR, Mustafa Gürhan ve L. Çetin ÇALI,. “Yolcu Beraberinde Veya Bavul Ticareti Kapsamında İhracat İstisnası (11/B)”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 317, Ocak 2008, <http://www.gimder.org.tr/default.asp?makale=102> (09.02.2010).
- AKAN, Gürcan. Yöntem Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim AŞ, “İhraç Kayıtlı Teslimlerde Vergi Dairelerine Bildirim Zorunluluğu” 11.12.2009, http://www.yontemymm.com.tr/makaleler/Ihrac%20Kayitli%20Teslimlerde%20Vergi%20Dairelerine%20Bildirim%20Zorunlulugu_4359.pdf (16.01.2010).
- AKÇAKOCA, Cevdet. “İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Satışlarında KDV İadesi”, Bursa 21.07.2006, http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=29&id=1211 (15.01.2010).
- AKDOĞAN, Abdurrahman. *Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı*, Gazi Kitapevi, Ankara 2002.
- AKTİF YMM A.Ş. “İhracat Beyannamelerinde Kapanış Tarihi Hk.”, 15.05.2007 Tarih, 242/2007-13 No’lu sirküler, <http://www.aktifymm.com/s242.htm> (25.12.2009).
- AKSOY, Şerafettin. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı*, Filiz Kitapevi, İstanbul 1999.
- ALTUNCU, Hasan. *Vergileme Esasları Oranlar Hadler 1997-2002*, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara 2002.

- ALTINDAĞ, Mehmet. *En Son Değişikliklerle Vergi ve Revizyon Rehberi* (2.Baskı), Yaklaşım Yayınları, Ankara 2001.
- APAK, Talha. “Hizmet İhracatı İstisnasının KDV Beyan Dönemi ve KDV İadesinin Şartları” 16.05.2006, http://www.apakymm.com/talha_apak_hizmet_ihraci.htm (09.01.2010).
- APAK, Talha, “Hizmet İhracatı İstisnasının KDV Beyan Dönemi ve KDV İadesinin Şartları Tartışmalıdır”, *Mali Çözüm*, Ocak-Şubat-Mart 2006, Sayı:74, s. 93, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/74MaliCozum/07%20talha%20apak.pdf> (09.01.2010).
- APAK, Talha. “KDV İade Raporlarında (YMM-34 No’lu Tebliğ Gereği) İstenen Döviz Alım Belgesi İbrazı, İzahatı Veya Gerçeği Yansıtması Nedir?”, www.alomaliye.com/talha_apak_kdv_iade.htm (06.01.2010).
- ARAS, Coşgun. “Kullanım Süresinin Dolması Vb. Nedenlerle Takdir Komisyonu Kararıyla İmha Edilen Malların KDV’sinde Son Durum”, *Yaklaşım*, Ocak 2010, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/kanunlar/98/9801005.htm> (31.03.2010).
- ARMUTLU, Muhsin. *Katma Değer Vergisi ve Türkiye Uygulamasında İhracat İstisnası*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.
- ARSLAN, Mehmet. *Türk Vergi Sistemi* (3. Baskı), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2004.
- ATMACA, Beşir. *Katma Değer Vergisi Ders Notları*, Uyum Ajans, Ankara 2005.
- AVCILAR, İlhan. “Yolcu Beraberi Eşya İhracı Nedir? Bavul Ticareti Nedir? Farkları Nelerdir. Bunlar Beyannamede Nasıl Gösterilmektedir?”, <http://www.pozitifsmmm.com/yolcuberaberihrac.aspx> (18.03.2010).
- AYDEMİR, Birol. “Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması”, Ankara: DPT. Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ağustos 1996, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/kdv.htm> (19.12.2009).

- AYDIN, Aykut. "Sahte Belge Kullanımının KDV İadesi Karşısındaki Durumu" http://www.muhasabenet.net/makale_aykut%20aydin_sahte%20belge%20kullaniminin%20kdv%20iadesi%20kars%20durumu.html, (25.03.2010).
- AYDIN, M. Bülent. "Yolcu Beraberi Eşya Ticareti ve Bavul Ticareti ", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, 01.07.2002, www.ecovis.com.tr/yeni/icerik/ZEg8e6z7IN8dv33WdDQnPNS7ij428Y.pdf, (18.02.2010).
- AYDOĞDU, İ Hakkı. "84 Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nden Sonra KDV İadelerinde Son Durum", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.160, Ocak 2002, s. 129.
- AYGÜN, Fethi. "Dahilde İşleme İzin Belgesi Kapsamında Katma Değer Vergisi İade İşlemleri", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı:219, Temmuz 2006, s. 30.
- AYGÜN, Fethi. "Teminat Karşılığında Katma Değer Vergisinin İadesine İlişkin Düzenlemeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ekim 2006, Sayı: 217, s. 14.
- BİLGİLİ Denetim ve YMM Ltd. Şti. "KDV İadelerinde Özel Esaslar Ve Kod Listelerinin Önemi", http://www.bilgidenetim.com/news/print_page/328 (25.03.2010).
- BİLİCİ, Nurettin. *Vergi Hukuku* (Güncellenmiş 11. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.
- BİYAN, Özgür. "Katma Değer Vergisi Açısından Takas ve Trampa", *E-Yaklaşım*, Sayı: 45, Nisan 2007, s. 4.
- BOZDAL Yüksel. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması, İstanbul Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı Etüd ve Araştırma Raporu, İstanbul Nisan 2003, s. 3.
- CANOĞLU, Mehmet Ali ve Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU. *Vergi Uygulamaları ve Muhasebesi*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. , İstanbul, 1989.
- CONSULTA Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş. "5838 Sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un Katma Değer Vergisi Kanununda Yaptığı Değişiklikler" <http://www.consulta.com.tr/content/view/799/228/> (06.01.2010).

- ÇAKAR, Bülent. “Maliye’nin Listelerine Girmek Kolay, Çıkmak Zor:” , Makale Arşivi [01.01.2010 Sonrası],
http://www.batiymm.com.tr/_5/2010/mkl2010/36.html (06.05.2010).
- ÇELİK, Faruk. Katma Değer Vergisi Kanunu’nda İhracat İstisnası, İstanbul Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığı Araştırma ve Etüd Raporu, İstanbul 2003.
- ÇELİK, Mehmet. *İhracatı Teşvik Tedbirleri ve İhracatta KDV İstisnası Uygulamaları*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.
- ÇELİK, Yılmaz. “Katma Değer Vergisi İade Alacağıın Mahsup Yoluyla İadesinde Köklü Değişiklik 07.01.2008”,
<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/yilmaz/002/> (23.03.2010).
- ÇEMBER, Erol. “İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi halinde KDV İadesi ve Mahsup İşlemlerinde Karşılaşılan Sorunlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan 1998, Sayı: 115, ss. 34-35.
- ÇİMAT, Ali. “Katma Değer Vergisi'nde Hizmet İhracatı İstisnası”,
www.alierbir.com/puf/hizmetihracati.doc (08.01.2010).
- ÇİLİNGİR, İhsan. “Açıkhava Reklamcılığında Hizmet İhracatı İstisnası”,
<http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=536> (09.01.2010).
- ÇİLİNGİR, Fazlı. “61 Seri No’lu KDV Genel Tebliği Kapsamında (Bavul Ticareti) Yapılan Teslimlerde İade Edilecek KDV Tutarı”, *Vergi Dünyası*, Ekim 2006, Sayı: 302, s. 42.
- ÇİMEN, Ozan. “Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan KDV İstisnası (Yolcu Beraberinde Eşya İhracı) 10.10.2006”,
<http://www.pozitifsmmm.com/Yazi/309.aspx> (06.02.2010).
- ÇOBAN, Savaş. “İhraç Kayıtlı Satışlar ve KDV İadesi”, 11.10.2007,
<http://www.muhasibe-online.com/forum/index.php?topic=860.10;wap2>
(10.01.2010).
- DEĞER, Nuri. “Katma Değer Vergisi 20 Yaşında-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:143, Kasım 2004, s.3.

DELEN, Özgür. *Katma Değer Vergisi Mevzuatında İstisna Edilen İşlemlerde İade Uygulamaları*, (Yüksek Lisans Tezi), Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.

Diyalog Gazetecilik San. ve Tic. Ltd. Şti., “İhracatçılara KDV İadesi Notla Ödenecek 10.11.2009” <http://www.tumgazetele.com/?a=5692739> (12.05.2010).

“Döviz Alım Belgesi”, (b.t.), <http://www.itusozluk.com/goster.php/d%F6viz+al%FDm+belgesi> (06.04.2010).

EĞİLMEZ, Mahfi. *KDV Teori-Uygulama*, MB Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1983.

EKEN, Barış. “Hizmet İhracında Bedelin Türkiye’ye Getirilmesi”, http://www.vergidegundem.com/Makale.aspx?publication_paper_id=886 (09.01.2010).

ERDEM, Hayreddin. “İhraç Edildikten Sonra Geri Gelen Mallarda KDV Uygulaması”, *Yaklaşım*, Sayı: 159, Mart 2006, s. 160.

EROLGİL, Haluk. “Yolcu Beraberi Mal İhracı Nedeniyle İade Edilecek Katma Değer Vergisinde Usul ve Esaslar”, <http://myfile.blogcu.com/yolcu-beraberinde-mal-ihraci-kdv-iadesi/4756930> (09.02.2010).

ERSOY, Ayten. *Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına İlişkin Öneriler*, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Yayın No: 141, Ankara 1989, s.5.

GENÇYÜREK, Levent. “Bavul Ticaretinde Katma Değer Vergisi Uygulaması”, *Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog*, Mart 2005, s:25.

GÖLGELİ, Bülent. “Dahilde İşleme Rejimi Ve Geçici Kabul Rejimleri”, http://www.alomaliye.com/bulent_golgeli_dahilde_isleme.htm, (13.01.2010).

GÖLGELİ, Bülent. “İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil – Terkin Uygulaması”, http://www.alomaliye.com/bulent_golgeli_ihrac_tecil_terkin.htm (11.01.2010).

GÜNESER, Gürcan. “İhracatta KDV İadesinden Vazgeçilebilir Mi? (b.t.)”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2000092242.htm> (05.05.2010).

- GÜRBOĞA, Erkan. “Ödemenin Banka ve Özel Finans Kurumları veya Çek İle Yapılması Durumunda Genel Esaslara Göre İade Yapılmasının Usul ve Esasları”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 164, Mayıs 2002, s. 44.
- GÜRHAN, Mustafa. “Mahsuben İade Taleplerinin Sonuçlandırılması (95 No’lu Tebliğdeki düzenlemeler)”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 290, Ekim 2005, s. 83.
- HEPER, Fethi. *Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:126/148, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir 1981, s.55.
- HÜVEZ, İbrahim. “Sahte Ve İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramının Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/09-IbrahimHuvez.doc> (24.03.2010).
- ILIZ, Gürsel Erkul. “İhracat Şekillerinin KDV Mevzuatı İle Karşılaştırması”, <http://gurseserkulilizymm.com/makaleler/ihracat1.pdf> (25.12.2009).
- “İhracatta KDV İstisnası”, (b.t.), <http://www.dersnotlari.net/arastirmayazilari/istisna.htm> (16.01.2010).
- “İhracatta KDV İstisnası”, (b.t.), http://myomuhasebe.tr.gg/D&%23305%3B&%23351%3B-Ticaret-&%23304%3B&%23351%3Blemleri-Muh.-_3.htm (08.01.2010).
- “İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi Zorunlu Mu?”, (b.t.), http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/02080109/20876 (06.01.2010).
- “İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi Artık Zorunlu Değil”, (b.t.), <http://www.tumgazeteler.com/?a=2542395> (06.01.2010).
- “İhracat nedir?”, (b.t.), <http://www.turkforum.net/showthread.php?t=121848> (24.12.2009).
- İstanbul YMM Odası, Rapor 7-8-9-10-11-12/2006 15.02.2006, “Banka Aracılığı İle Yapılan Ödemelerin KDV İade – İndirim Sistemi Karşısındaki Durumu Ve Müteselsil Sorumluluk”, www.istanbulymmoo.org.tr/iymmoo/.../MaliPlatform/07.BANKA.pdf (26.03.2010).

İstanbul YMM Odası, “ KDV İade Uygulamasında Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri (1), Rapor 08/34”, 15.09.2008 “

http://www.istanbulymm.org.tr/iymm/DOSYALAR/MaliPlatform/2008_34_KDV%20iade%20Uygulamasinda%20Yasanan%20Sorunlar%20Ve%20Cozum%20Onerileri_1.pdf (04.05.2010).

İstanbul YMM Odası, “ KDV İade Uygulamasında Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri (2), Rapor 08/38”, 15.10.2008,

http://www.istanbulymm.org.tr/iymm/DOSYALAR/MaliPlatform/2008_38_KDV%20iade%20Uygulamasinda%20Yasanan%20Sorunlar%20Ve%20Cozum%20Onerileri_2.pdf (05.05.2010).

KADEM, Sebahattin. “(SMMM) - YMM’lerce Tanzim Edilen KDV İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairelerindeki İşlem Akışı – 22.10.2007”,

http://www.verginet.net/dtt/1/SebahattinKademSMMM-SMM8217lerceTanzimEdilenKDVİadesiTasdikR_14961.aspx (17.04.2010).

KAPLAN, Yalçın. “KDV Mahsup İşlemlerinde Yaşanan Sorunlar”, <http://yalcinkaplan.net/index.asp?action=bilgi&ID=32> (23.03.2010).

KAPUSUZOĞLU, Kadir. “İhracatın Önündeki Engeller Kaldırılmalıdır”, Asomedy, Mayıs 2003,

<http://www.aso.org.tr/kurumsal/media/kaynak/TUR/asomedy/mayis2003/mecclismayis2003.html> (05.05.2010).

KARAGÖZ, Fatih. “İhraç Kayıtlı Satışlar Nedeniyle İade Edilen KDV’lerinin İdareye Geri Dönmesi Durumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 177, Haziran 2003, s.155.

Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, TC Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Teknik Dairesi Başkanlığı, 1984, ss.318-320,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf (20.12.2009).

“KDV Açısından, Yurt Dışı Hizmet Nedir? Hizmet İhracı Nedir?”, (b.t.), http://www.mustafagulsen.com/forum/forum_posts.asp?TID=46553&PN=1 (08.01.2010).

- “K.D.V.”, (b.t.), <http://www.turkmno.com/ekonomi-iktisat-isletme/17840-kdv.html>, (19.12.2009).
- KAYA Latif. “KDV İade Taleplerinde Belgelerin İnternet Ortamında Verilmesi Uygulaması”, 03.03.2010, http://www.alomaliye.com/2010/latif_kaya_kdv_iade.htm (07.05.2010)
- KAYA, Sezai. “Konsinye İhracat”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/sezaikaya/003/mynetkobi.php> (09.12.2009).
- KAVAK, Ahmet. “Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat 1989, s.55.
- KAZICI, Sami ve Halil BAŞAĞAÇ. “Katma Değer Vergisi İade Sistemi Ve Yeminli Mali Müşavirlerin İşlevi”, *Türkiye 16. Maliye Sempozyumu*, 28-31 Mayıs, Manisa 2001, <http://www.ceterisparibus.net/maliye/vergi.htm#3>, (04.03.2010).
- KINAY, Turhan. “Finansman Temini Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mayıs 1990, s.8.
- KIZILOT, Şükrü. *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, (Cilt II), 4369 Sayılı Kanunla Değişen En Son Şekliyle*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998.
- KIZILOT, Şükrü. “Kod'a Girmek Bir Dert Çıkmak İki Dert” 04.11.2009, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=12850907&tarikh=2009-11-04>, (25.03.2010).
- KÜÇÜK, Şaban. “Katma Değer Vergisinde Takas ve Trampa İşlemi”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı:201, Ocak 2005, s.64.
- MANDAL, Sezai. “Kdv İade ve Mahsuplarıyla İlgili Hukuk Kaynaklarından Tebliğlerin Yaptırım Gücü İle İade ve Mahsupta Yaşanan Sorunlar 06.08.2007” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 162, Haziran 2007, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/sezai/001/>, 05.05.2010.
- MAÇ, Mehmet. *KDV Uygulaması* (4’üncü baskı), Denet Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 1998.

- MAÇ, Mehmet. *KDV 5 E- Kitap*, <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php> (10.12.2009).
- MAÇ, Mehmet. “İhraç Kayıtlı Teslimlerin KDV Beyannamesine Yansıyışı, Muhasebeleştirilmesi, Terkin ve İade Talepleri”, *Vergi Dünyası*, Ağustos 2005, <http://www.vergiturk.com/ack/mmackdv11makale.htm> (14.01.2010).
- OKTAR, Kemal. *KDV İstisnalar ve İadeler* (6.Baskı), Maliye Hukuk Yayınları, Ankara 2005.
- OKTAR, Kemal. “KDV’de İhracat Desteği: Tecil-Terkin Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül 2001, Sayı:105, s. 229.
- ÖZBALCI, Yılmaz. *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999.
- ÖZBALCI, Yılmaz. *Katma Değer Vergisi Kanunları Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003.
- ÖZCAN, Zekai, “İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde Katma Değer Vergisi Uygulaması”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 26, Şubat 2006, s. 86.
- ÖZEN, Kadri. “Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:11, Temmuz 1982, s. 32.
- ÖZKARDEŞ, Levent, “Özel Fatura Kapsamında Yapılan Satışlarda KDV İadesi İşlemleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 161, Mayıs 2006, s.20.
- ÖZYAMAÇ, Deniz; “KDV Tevkifatı ve Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV İadeleri (I)”, *Vergi Raporu*, S:88, Ocak 2007, s.1.
- ÖZYER, M. Ali, “84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine Göre İade Taleplerinin Özel Esaslara Göre Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı:245, Ocak 2002, s.65.
- ÖZYILMAZ, Namık, “İhracat İstisnası Uygulamasında Tereddüt Yaratan Başlıca Konular”, www.ozyilmazymm.com.tr/security/akonulari/18.doc (25.12.2009).
- PAMUKÇU, Fatma ve Nevzat PAMUKÇU, “84 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği İle Yapılan Düzenlemeler”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/15->

[%2057%20FATMA%20-%20NEVZAT%20PAMUK%C3%87U%20.doc](#)
(23.03.2010).

PEHLİVAN, Yafes, “KDV Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edebilecek Mükellefler”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı: 205, Mayıs 2005, ss. 80-81.

PEHLİVAN, Yafes, İhraç Edilen Malın Bünyesine Giren KDV'nin Hesaplanması, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 55, s. 123.

PEHLİVAN, Yafes, Hizmet İhracatı Nedeniyle Uygulanan KDV İstisnası, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı: 196, Ağustos 2004, s. 101.

SARILI, Mustafa Ali, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, Şubat 2010.

SAKAL, Mustafa ve Mustafa ALPASLAN, “Katma Değer Vergisinde "Hizmet İhracatı İstisnası" İle İlgili Özellikli Durumlar ve Yurt Dışına Yapılan Hizmetler”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Haziran 2008, s. 42
http://www.lebbyalkin.com.tr/dergi_icerik_p.asp?dicerik_id=86&dergi_id=42 (09.01.2010).

SEVİĞ, Veysi. “KDV İadesinde Olumsuz Rapor Ve Olumsuz Tespit”
<http://baybul.com/muhasebe/982543-drc-veysi-sevig-kdv-iadesinde-olumsuz-rapor-ve-olumsuz-tespit.html> (24.03.2010).

ŞEN, Doğan. “Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası”,
archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/40MaliCozum/10-40DoganSen.doc,
(21.01.2010).

ŞENALP, Şükrü. “Dahilde İşleme İzin Belgesi Ve Tecil-Terkin Uygulamaları 02.06.2005”, http://www.alomaliye.com/sukru_senalp_diib.htm (13.01.2010).

ŞENALP, Şükrü. “İndirimli Orana Tabi Ürünlerin İhraç Kayıtlı Satışında KDV Uygulamaları”, http://www.alomaliye.com/2007/sukru_senalp_ind_oran.htm (11.01.2010).

ŞİMŞEK, Mehmet. “Maliye Bakanı Sayın Mehmet Şimşek'in ‘KDV İadesi Risk Analizi Projesi’ Hakkındaki Konuşma Metni”, 25.01.2010, *Basın Açıklaması*, Ankara

- http://www.maliye.gov.tr/basin_aciklama/2010/25_Ocak_KDV_iadesi_risk_analiz_projes_Sayin_Bakan_konusma.doc, (07.05.2010)
- TATLIDİL, Rezan ve Nükhet AYAZ, *Avrupa Topluluğu 1992'de KDV Uygulamaları ve Türkiye'ye Muhtemel Etkileri*, TOBB, Ankara 1992.
- “Tax Free”, (b.t.), http://www.vergihesabi.com/makaleler/2009/2009_04.htm (29.03.2010).
- TEKİN, Yeminli Mali Müşavirlik, “İhracat Teslimlerine İlişkin Sorular: Bavul Ticareti Kapsamında Satış Yapmanın Şartları Nedir? KDV Beyanı Ve İadenin İstenmesi Nasıl Oluyor?” , <http://www.tekinymm.com/sorucevap.htm#44> (19.02.2010).
- TEZEL, Mehmet Sait, “Genel Esaslar Çerçevesinde KDV İadesi”, 21.09.2007, <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/mehmetsait/001/> 07.03.2010.
- TOKAÇ, Gökhan; *Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve İade Müessesesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.
- TOLU, Abdullah, “Bedeli Yabancı Para Cinsinden Belirlenen İşlemler İle Kur Farklarında KDV”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/50MaliCozum/10%20-%202050%20ABDULLAH%20TOLU.doc> (09.01.2010).
- TOLU, Abdullah, “İmalatçının Adının Gümrük Beyannamesine Yazılmamasından Kaynaklanan KDV Problemi Çözümlendi”, *Yaklaşım*, Sayı: 165, Eylül 2006, ss. 193-194.
- TOPU Abdullah, *İhracat Komisyonlarının Gider Yazılması*, <http://www.euroturk.org/tr/?s=guncel&k=132> (31.12.2009).
- TOZAR, Özgür, *KDV İade İşlemlerinde Hesaplama Yöntemleri, Muhasebeleştirme ve Bir Öneri*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı, İstanbul 2007.
- TUNÇ, Ergül, *Katma Değer Vergisi'nde İndirim ve İade Uygulamaları (Avrupa Birliği Ve Türkiye Karşılaştırması)*, (Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007.

- TURAN, Süleyman, *Özel Esaslar Kapsamında Bulunan Mükelleflerin KDV İadelerinde Uygulanan Esaslar 11 Mayıs 2009*, http://www.alomaliye.com/2009/suleyman_turan_ozel_esaslar.htm (24.03.2010).
- TURANLI, Dursun Ali *İhraç Edilmek Koşuluyla Yapılan Satışlarda Tecil-Terkin Ve İade Uygulaması (Tekstil Ve Konfeksiyon Ürünlerinde 71 No'lu Tebliğ Uygulaması*, archive.ismmmo.org.tr/.../malicozum/49MaliCozum/13%20%2049%20DUR%20SUN%20ALI%20TURANLI.doc (11.10.2009).
- Türkiye Cumhuriyeti Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, *Nasıl İhracatçı Olunur?*, <http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detay&yayinID=71&icerikID=70&dil=TR> (25.12.2009).
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, “Euro'ya Geçiş Sorular Ve Cevaplar”, <http://www.tcmb.gov.tr/yeni/banka/emu/SORULAR5.html> (07.04.2010).
- Türkiye İhracatçılar Meclisi, ” İhracatın Sorunları ve Çözüm Önerileri”, Ekim 2007, http://www.tim.org.tr/dosyalar/arastirma/IHRACATIN_SORUNLARI_VE_C_OZUM_ONERILERI.doc, 06.05.2010.
- UFUK, Mehmet Tahir. ”İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması 18.06.2009”, *Yaklaşım*, Haziran 2009, Sayı: 198, <http://www.muhasibegundem.com/?p=289> (11.01.2010).
- UĞURLU, Murat, “KDV Açısından Hizmet Kavramı ve Vergiyi Doğuran Olay-I”, *Yaklaşım*, Sayı: 89, Mayıs 2000, s.124.
- ULUSEL, Erdal, “İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı ve Yurtiçi Teslimlerinin Aynı Dönemde Olması Durumunda İade Alınacak KDV'nin Hesabı”, http://www.batiymm.com.tr/_5/2007/07-16.htm (15.01.2010).
- ULUSEL, Erdal. “KDV İadesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, 02.04.2008, http://www.batiymm.com.tr/_5/2008/08-13.htm, 05.05.2010.
- URAY, Hüseyin. “İhracat Ve İhraç Kayıtlı Teslim Nedir? Muhasebe Uygulamaları”, http://www.mustafagulsen.com/forum/forum_posts.asp?TID=8238 ve <http://www.mustafayilmaz.com.tr/makaledetay.aspx?no=104>, 11.01.2010.

- UZUNOĞLU, Nihat. “İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler ve Bu Verilerin Analizi”, *Vergi Dünyası*, Nisan 2001, Sayı 236.
- ÜNALAN, Sedat E., “Turistlere Yapılan Satışlarda (Tax Free) KDV İadesi” <http://www.yaklaşım.com/mevzuat/dergi/makaleler/199508588.htm> (26.03.2010).
- ÜREL, Gürol “Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Yapılan Satışlarda 61 Seri No’lu KDVKGT Uygulaması- Bavul Ticareti”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Mart 2006, Sayı: 27, s:61.
- Vikipedi Özgür Ansiklopedi, “İhracat”, <http://tr.wikipedia.org/wiki/%C4%B0hracat> (24.12.2009).
- Vikipedi Özgür Ansiklopedi, “Mücbir Sebep”, http://tr.wikipedia.org/wiki/M%C3%BCcbir_sebep (17.01.2010).
- VURAL, Mahmut. *Katma Değer Vergisi İade Rehberi* (3.Baskı), Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2004.
- YAVUZ, Yusuf. “Vade Farkı, Fiyat Farkı ve Kur Farkı”, <http://www.diyalogmuhasabe.com/Kutuphane.asp?Diyalog=2473&Titlevade-farki-fiyat-farki-ve-kur-farki> (16.01.2010).
- YAZICI, Mehmet. “Katma Değer Vergisine İlişkin Muhasebe Düzeni”, *Vergi Dünyası*, Nisan 1985, s.44.
- YETİK, Ahmet. *Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleğinden Biri Olan İhracatta Katma Değer Vergisi İadesi, Hesaplanması, Denetlenmesi, Raporlanması Ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde, 2007.
- YÜKSEL, Volkan. “Yolcu Beraberi Eşya İhracında KDV İstisnasının Uygulanması”, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı: 441, 01.06.2005, s. 168.

EKLER

EK: 1. Gümrük Beyannamesi Sorgulama Sonucu

<i>İŐLEMİNİZ TAMAMLANMIŐTİR</i>	
Beyanname no	Kapanma tarihi
09352900EX000252	28/08/2009
09352900EX000252 nolu beyannameniz 01/12/2009 tarihinde Maliye Bakanlığı VEDOP sistemine iletilmiŐtir.	
Yeni sorgu	

Kaynak: <https://uygulamalar.gumruk.gov.tr/vedop/WebForm2.aspx>

EK 2. Anket Formu

TC
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

**“TÜRKİYE'DE İHRACATTA KATMA DEĞER VERGİSİ İADE SİSTEMİ :
AFYON İLİ UYGULAMASI”**

KONULU TEZ ÇALIŞMASINA YÖNELİK ANKET FORMU

ANKET ÇALIŞMASI

Bu anket çalışması işletmeden sorumlu kişiye, ihracat sorumlularına, KDV iade işlemleri ile ilgili sorumlulara yönelik olarak hazırlanmıştır.

ANKETİN AMACI

Bu anket çalışmasında Afyonkarahisar ilinde bulunan ve ihracat yapan mükelleflerin yapısı, hangi yönden iade aldıkları ve KDV iadelerini alma aşamalarında karşılaştıkları sorunlar araştırılarak, bu sorunların giderilmesi için ne gibi önlemlerin alınması gerektiği araştırılacaktır.

Önemli Not: Bu anket, Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI'nın tez danışmanlığını yürüttüğü Yüksek Lisans öğrencisi Minire AKIN tarafından Yüksek Lisans tez çalışmasının uygulama bölümünde kullanılmak amacıyla yapılmaktadır. Çalışmadan sağlanacak olan bilgiler 1998'de çıkarılmış olan bilgi koruma yönetmeliğine göre

korunup sadece Yüksek Lisans tezinin yazımı ve akademik çalışmalarında kullanılacaktır.

Bu çalışmadan elde edilecek bilgilerin ülke ekonomisine faydalı bulunacağını ve iade uygulamalarına ışık tutacağını düşünerek vereceğiniz bilgiler ve göstereceğiniz ilgi ve alakanız için şimdiden teşekkür eder, saygılar sunarım.

ANKET FORMU

1. Firmanızın kuruluş tarihi nedir?

...../...../.....

2. Çalışan Eleman Sayıları

Toplam Personel Sayısı :

İdari Personel Sayısı :

İşçi Sayısı :

3. Hangi alanda faaliyet göstermektedir?

(a) Mermer

(b) Mobilya - Ağaç İşleri

(c) Tuğla-Kiremit

(d) Gıda

(e) Diğer (.....)

4. Hangi tarihten itibaren ihracata başladınız?/...../.....

5. Hangi tarihten itibaren ihracat kaynaklı KDV iadesi almaktasınız.? (Lütfen Ay ve Yıl olarak belirtiniz.)

...../.....

6. KDV iadesi aldığınız konu aşağıdakilerden hangisidir?

(a) İhraç kayıtlı emtia teslimlerimden

(b) Fiili ihracat teslimlerimden

(c) Hem ihraç kayıtlı hem de fiili ihracat teslimlerimden

(d) Hizmet ihracatım nedeniyle

(e) Yolcu beraberliği eşya ticareti kapsamındaki satışlarım nedeniyle

(f) Bavul Ticareti kapsamındaki satışlarım nedeniyle

(g) Dahilde işleme izin belgeli işlemlerim kapsamındaki satışlarım nedeniyle

(h) Birden fazla seçenek işaretlemeniz gerekiyorsa lütfen

seçenekleri belirtiniz: (.....)

(i) Diğer (Lütfen belirtiniz:.....)

7. KDV iadenizi halen nasıl almaktasınız.?

- (a) Her ay düzenli olarak almaktayım.
- (b) 2-3 ayda bir almaktayım.
- (c) Yılda 1-2 defa almaktayım.
- (d) Diğer (Lütfen belirtiniz:.....)

8. Eğer iadelerinizi mahsuben alıyorsanız; size uygun olanı işaretleyiniz.

- (a) Vergi borçlarımıza mahsup ettiriyoruz.
- (b) SGK Primi borçlarımıza mahsup ettiriyoruz.
- (c) a' ve 'b' seçeneklerinin her ikisini de kullanıyoruz.
- (d) Diğer(Lütfen belirtiniz:.....)

9. KDV iadesi yönünden genellikle anlaşma yaptığınız Yeminli Mali Müşavir var mı?

- (a) Var. (b) Yok.

10. KDV iadenizi hangi yolla almaktasınız?

- (a) Mahsuben almaktayım.
- (b) Teminat karşılığı nakden almaktayım.
- (c) İncelemesiz ve teminatsız nakden almaktayım.
- (d) YMM Raporu ile nakden almaktayım.
- (e) Birden fazla seçenek işaretlemeniz gerekiyorsa lütfen seçenekleri belirtiniz: (.....)
- (f) Diğer (Lütfen belirtiniz:.....)

Lütfen aşağıdaki ifadeler hakkında; size en yakın gelen seçeneği işaretleyiniz.

11. KDV iadesi aşamasında karşılaştığımız sorunlar genelde vergi mevzuatı kaynaklıdır.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
- (d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

12. KDV iadesi aşamasında karşılaştığımız sorunlar genelde vergi dairesi kaynaklıdır.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

13. KDV iadesi aşamasında karşılaşılan sorunlar genelde bizden yani mükelleflerden kaynaklanmaktadır.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

14. İhracat ile ilgili KDV iade mevzuatı çok karmaşıktır.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

15. KDV iade mevzuatı hakkında yorum farkı nedeniyle idare ile aynı konu hakkında fikir ayrılıklarına düşebiliyoruz.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

16. KDV iade mevzuatı içinde (kanun, tebliğ, iç genelge yönünden) zaman zaman çelişki yaşamaktadır.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

17. KDV iade mevzuatının aynı konu hakkındaki farklı düzenlemeleri, idare ile mükellefi karşı karşıya bırakmaktadır.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

18. KDV iadesi aşamasında Gümrük Beyannamesi doldururken yaptığımız hatalar işlemlerimizi aksatmaktadır.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

19. KDV iade dosyalarımızın tesliminde sehven eklediğimiz evraklar iade işlemlerimizde gecikmelere sebep olmaktadır.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

20. Firmamızca ihraç kayıtlı satılan malların fiili ihracatını gerçekleştiren firmalar tarafından zaman zaman yanlış faturalandırılması nedeniyle sorunlar yaşamaktayız.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

21. Bazı dönemlerde mal alımı yaptığımız bazı firmalar hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme fiili ile ilgili rapor bulunduğundan iademiz kısmen reddedilmektedir.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

22. Bazı dönemlerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) kullanma fiili ile ilgili, hakkında rapor bulunan firmalardan olan mal alışlarımıza dair ödemelerimizi banka aracılığıyla yaptığımızı tevsik ettiğimizden iademizi sorunsuz alabilmekteyiz.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

23. Fiili ihracatımıza ilişkin “Yüklenilen KDV” listemizde sehven yanlış beyanlarda bulunabildiğimizden listemizi zaman zaman yenilemek zorunda kalmaktayız.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

24. Zaman Zaman yaptığımız hesap hataları ya da sonradan tamamlanan evraklar nedeniyle ilgili dönem KDV Beyannamemizi değiştirmek zorunda kalmaktayız.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

25. Dosya kontrolü yapılırken eksikliklerin kısım kısım dile getirilmesi bizi birden fazla defa dosyaya inmek zorunda bırakmaktadır. Bu durum da zaman kaybına neden olmaktadır.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

26. Vergi Dairemizle hiçbir sorun yaşamıyoruz. Herşey olması gereken seyrinde yaşanmaktadır.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

27. İhraç kayıtlı aldığımız malların ihracatını 3 ay içinde gerçekleştiremediğimizde istediğimiz ek süre Vergi Dairesi tarafından sorunsuz olarak verilmektedir.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

28. İhraç kayıtlı satışlarımız nedeniyle aldığımız iadelerde fiili ihracatın gerçekleşmesi için tanınan 3 aylık süre yeterlidir.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

29. İhraç kayıtlı satışlarımız nedeniyle, fiili ihracatımız nedeniyle aldığımızdan daha yüksek rakamlarla ve daha kolay olarak iade almaktayız.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

30. Fiili ihracat nedeniyle yüklendiğimiz KDV yerine, ihraç kayıtlı satışlar nedeniyle hesapladığımız KDV üzerinden iade almayı tercih etmekteyiz.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

31. Yolcu beraberli eşya ya da bavul ticareti kapsamındaki satışlarımızdan kaynaklanan iadelerde herhangi bir sorunla karşılaşmamaktayız.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

32. İhracatın gerçekleştiğini gösteren Gümrük Beyannamelerinin on-line olarak sisteme zamanında girilmediği veya doğru girilmediğinden KDV iadesi alırken sorun yaşamaktayız.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

33. İncelemesiz ve teminatsız iade sınırı, günümüz şartlarına göre olması gerekenden daha düşük olarak belirlenmiştir.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

34. Mahsuben iade hakkımızı mal ve / veya hizmet satın aldığımız firmaların vergi borçlarına mahsup edebilme yolunda da kullanabilmeliyiz.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

35. Mevcut uygulamada vergi denetimleri olması gerektiği kadar kapsamlı, sık ve verimli gerçekleştirilmektedir.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

36. KDV İade alacağımızın diğer kamu idarelerine olan elektrik, su, doğalgaz vb. borçlarımıza da mahsup ettirebilmeliyiz.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

37. Yeminli Mali Müşavirlere sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge sorgulaması yapma imkanı getirilmelidir.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

38. Yeminli Mali Müşavirlere on-line olarak gümrük beyannamesi sorgulaması yapabilme olanağı tanınmalıdır.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

39. Yeminli Mali Müşavirimizin tuttuğu raporlar genelde nakit iade almamızda bize yardımcı olmaktadır.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

40. Yeminli Mali Müşavirimizin tuttuğu raporlar genelde “Özel Amaçlı” raporlar olup, problemleri Fatura-Gümrük Beyannamelerindeki olumsuzlukları açıklığa kavuşturur.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

41. Yeminli Mali Müşavirimiz KDV idelerimiz konusunda genelde, bilmediğimiz mevzuat hükümleri açısından bize yardımcı olmakta, yol göstermekte ya da mukteza talep ettirmektedir.

- (a) Kesinlikle Katılıyorum. (b) Katılıyorum. (c) Kararsızım.
(d) Katılmıyorum. (e) Kesinlikle Katılmıyorum.

42. Fiili ihracatınız ve/veya ihraç kayıtlı teslimleriniz nedeniyle KDV iadenizi daha sıhhatli, daha hızlı ve sorunsuz biçimde alabilmek için her açıdan yapılması gerekenler hakkında sizin fikirleriniz nelerdir?

Lütfen Belirtiniz

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Firma Ünvanı (Lütfen Belirtiniz:.....)

Anketin Doldurulma Tarihi (Lütfen Belirtiniz:...../...../.....)

“KIYMETLİ ZAMANINIZI AYIRDIĞINIZ İÇİN ÇOK TEŞEKKÜR EDERİZ”