T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE İHRACAT İSTİSNASI VE İADE MÜESSESESİ

Yüksek Lisans Tezi

GÖKHAN TOKAÇ

İstanbul, 2007

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE İHRACAT İSTİSNASI VE İADE MÜESSESESİ

Yüksek Lisans Tezi

GÖKHAN TOKAÇ

Danışman : YRD. DOÇ. DR. M. EZHAN DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2007

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
DİİB	: Dahilde İşleme İzin Belgesi
DTSŞ	: Dış Ticaret Sermaye Şirketi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
SDTSŞ	: Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketi
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SMİYB	: Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
Vb	: Ve Benzeri
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
Ltd	: Limited
Şti	: Şirketi
GÇB	: Gümrük Çıkış Beyannamesi
CHF	: İsveç Kronu
YTL	: Yeni Türk Lirası
SEK	: İsviçre Frangı
F.O.B	: (Free On Board) Gemi Bordasında Teslim
C.I.F	: (Cost, Insurance and Freight) Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun
C.F.	: (Cost and Freight) Mal Bedeli ve Sigorta
S.	: Sayı
s.	: Sayfa

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

KISALTMALAR I
GİRİŞ 1
1. İHRACAT İLE İLGİLİ GENEL TANIMLAR 5
1.1 İhracatın Tanımı ve Kapsamı 5
1.2 İhracatçı 6
1.3 İhracat Şekilleri ve Tanımları 7
1.3.1 Serbest (Özellik Arz Etmeyen) İhracat 7
1.3.2 Kayda Bağlı İhracat 8
1.3.3 Özelliği Olan İhracat 9
1.3.3.1 Transit Ticaret 9
1.3.3.2 Kredili İhracat 9
1.3.3.3 Konsinye İhracat 10
1.3.3.4 İthal Edilmiş Malların İhracı 12
1.3.3.5 Bedelsiz İhracat 13
1.3.3.6 Bağlı Muamele (Takas)Yoluyla Yapılacak İhracat (Karşılıklı Ticaret) 14
1.3.4 Serbest Bölgelere Yapılan İhracat 15
1.3.5 Yurt Dışı Fuar ve Sergilere Katılmak Yoluyla Yapılan İhracat 16
2- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA İSTİSNA UYGULAMASI 18
2.1 Genel Açıklama 18
2.1.1 Tam İstisna 19
2.1.2 Kısmi İstisna 21
2.2 İhracatta Katma Değer Vergisi İstisnası Uygulaması 25
2.2.1 İhracat İşlemlerinde KDV İstisnası 25
2.2.2 İhracat'ta Teslimlerin Taşıması Gereken Şartlar 28
2.2.3 İstisna Edilmiş İşlemlerde KDV İndirimi 29
2.2.4 Türkiye'de İhracatta Kullanılan İlke ve Bu ilkeye Göre İstisnanın Kapsamı 30
3. DOĞRUDAN MAL İHRACATINDA KDV İSTİSNASI 32
3.1 İstisna ile İlgili Tanım ve Kavramlar 32
3.1.1 Fiili İhracat ve İntaç Kavramları 32
3.1.2 İhracat İstisnasının Uygulanacağı İhracat Türleri 33
3.1.3 İhracat İstisnasından Yararlanamayacak İhracat Türleri 35
3.1.4 İhracat İstisnasından Faydalanabilecekler 35
3.2 İhracatta KDV İstisnası Uygulanabilmesi İçin Aranan Şartlar 35
3.2.1 İhraç Malının Gümrük Hattını Geçmesi 36
3.2.2 Malın Yurtdışındaki Alıcıya Veya Adına Hareket Edenlere Türkiye'de Teslim Edilmesi 37
3.2.3 İhraç Malının Yurt Dışındaki Müşteriye Teslimi 38
3.3 İhracat İstisnasında Bedelin ve Beyan Edilecek Dönemin Tespiti 39
3.3.1 İstisnanın Beyan Edileceği Dönem 39
3.3.2 İhracat Faturasındaki Dövizin YTL'ye Çevrileceği Tarih ve Beyanı 42
3.3.2.1 İhracatın FOB Bedel Üzerinden Yapılması 43
3.3.2.2 İhracatın CİF veya CF Bedeli Üzerinden Yapılması 43
3.3.3 GVK ve KVK Yönünden İstisnaya İlişkin Gelirin Beyan Edileceği Yıl 44

3.4 İhracata Konu Malların Yurt Dışı Edilmeden Önce veya Sonra Zayi Olması 46
3.5 İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde KDV İstisnası 47
4. TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE YAPILAN MAL TESLİMLERİNDE KDV İSTİSNASI 49
4.1 Genel Açıklama 49
4.2 Yolcu Beraberi Eşya İstisnası 51
4.2.1 İstisnadan Yararlanacak ve Yararlanamayacak Olan Gerçek Kişiler 51
4.2.2 İstisna Kapsamında Satış Yapabilecek Satıcılar 52
4.2.3 İstisna Kapsamında Satış Yapamayacak Satıcılar 53
4.2.4 İstisna Kapsamına Giren Mallar 54
4.2.5 İstisna Kapsamında Yapılacak Satışlarda Alıcılardan İstenecek Belgeler 55
4.2.6 Satış Nedeniyle Düzenlenecek Fatura 56
4.2.7 Alıcıların Uyacakları Esaslar 57
4.2.8 İstisna Olan KDV'nin Alıcıya İade Edilmesi 58
4.2.8.1 İadenin Gümrükten Çıkarken Alınması 58
4.2.8.2 İadenin Yurt Dışına Çıkışından Sonra Alınması 59
4.2.8.3 Verginin Elden İadesi 59
4.2.8.4 İadenin Avans Olarak Önceden Ödenmesi 60
4.2.8.5 İadenin Yetki Belgesine Sahip Aracı Firmalardan Alınması 61
4.3 Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Yapılan Satışlarda KDV İstisnası (Bavul Ticareti) 62
4.3.1 İstisnadan Yararlanacak Alıcılar 63
4.3.2 İstisna Kapsamında Satış Yapabilecek Satıcılarda Aranılan Şartlar 63
4.3.3 İstisna Uygulamasında Dikkat Edilecek Hususlar 64
4.3.4 İstisnanın KDV Beyannamesinde Gösterilmesi 65
4.3.5 Bavul Ticareti Yoluyla İhracat Yapanlara, İmalatçılar Tarafından Yapılan İhraç Kayıtlı Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması 67
4.3.6 Yolcu Beraberi Eşya İstisnasında 3568 Sayılı Kanun Uyarınca KDV İadesinin alınması 68
5. HİZMET İHRACATINDA KDV İSTİSNASI 71
5.1 Türk Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Hizmetin İfası 71
5.2 Avrupa Topluluğu Uygulaması Açısından Hizmetin İfası 72
5.3 Hizmet İfasında KDV Yükümlüsü 73
5.4 Hizmet İhracatı 74
5.4.1 Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır 75
5.4.2 Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki bir müşteri adına düzenlenmelidir. 76
5.4.3 Hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir. 76
5.4.4 Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır. 77
5.4.4.1 Bina ve Arazi ile İlgili Hizmetler 79
5.4.4.2 Fason İşçilikler 80
5.4.4.3 İhraç Edilen Mallara İlişkin Hizmetler 80
5.4.4.4 Danışmanlık, Mühendislik, Avukatlık ve Muhasebecilik Hizmetleri 80
5.4.4.5 Aracılık Hizmetleri 81
5.4.4.6 Roaming Hizmeti 81
5.4.4.7 Yabancı Kişi ve Kuruluşlara ait İhtira Beratı ve Markalarının Türkiye'de Tescilinin Sağlanması Hizmeti 83

5.4.4.8 Yurt Dışındaki Firmanın Mallarının Free-Shop'larda Pazarlanmasına Aracılık Hizmeti 84
5.5 İstisnanın Beyan Edileceği Dönem....84
6. İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE İSTİSNA VE TECİL-TERKİN UYGULAMASI 86
6.1 İhraç Kaydıyla Tecil-Terkin Kapsamında Mal Teslim Edebilecek Mükellefler...88
6.1.1 İmalatçıların İhraç Kaydıyla Teslimleri 88
6.1.1.1 İmalatçı Niteliğine Haiz Olanlardan Bizzat Ürettiği Mallar Yanında Üretmediği Malları da Satanlar 90
6.1.1.2 Yukarıda Belirtilen Şartları Taşıyan İmalatçılardan, İşletme Organizasyonunu ve İşin Riskini Üstlenerek, İhraç Edilen Nihai Ürünün İmalat Safhalarının Bir Bölümünü Fason ücreti Ödeyerek Başka Firmalara Yaptıranlar 91
6.1.1.3 Fason İşi Yapanların İmalatçı Sayılmamaları ve Tecil-Terkinden Yararlanamamaları 91
6.1.1.4 İmalatçı ve İhracatçının İhraç Kaydıyla Teslimlerle İlgili Bildirimleri Doldurarak Beyannamelerine Ekleme Zorunluluğunun Kaldırılması 92
6.1.2 İmalatçı Olmayanlar Tarafından Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine Yapılan İhraç Kayıtlı Teslimler 93
6.1.3 Özel Finans Kurumlarının İhracatçılara Yaptıkları İhraç Kayıtlı Teslimler ..94
6.1.4 Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) veya Geçici Kabul İzin Belgesi (GKİB) Kapsamında İthal Edilen Ham ve Yardımcı Maddeler Kullanılarak Üretilen Malların İhraç Kaydıyla Teslimleri 95
6.1.4.1 Geçici Kabul ve Dahilde İşleme Rejimlerinde Tecil-Terkin Uygulaması 98
6.1.4.2 Satıcıların Katma Değer Vergisi Beyanı 99
6.1.4.3 Terkin ve İade İşlemleri....99
6.2 Tecil – Terkin İşlemleri ve Bunlara İlişkin Bazı Hususlar 101
6.2.1 Fason İş Yapanlar 102
6.2.2 Sanayi Sicil Belgesi Almak İçin Başvuran, Ancak Henüz Sanayi Sicil Belgesi Verilmemiş Olanlar 102
6.2.3 Gümrük Beyannamesinin Teyidi 103
6.2.4 Gümrük Beyannamesinde İmalatçının Adının Olmaması 103
6.2.5 İmalatçı Faturasının İhracat Faturasından Sonra Düzenlenmesi 104
6.2.6 Gümrük Beyannamesinde Birden Fazla İmalatçı Olması 104
6.2.7 İmalatçı ve İhracatçı Vasıflarının Aynı Firmada Birleşmesi (İmalatçı-İhracatçı)....104
6.2.8 İhracattan Sonra Ortaya Çıkacak Ödemeler....104
6.2.9 Tecil-Terkin İşleminin Uygulanabilmesi İçin İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Mal İle İhraç Edilen Malın Ayni (Nihai Mamul) Olması Gerektiği....105
6.2.10 Aleyhte Oluşan Kur Farkları 106
6.2.11 Tecil – Terkin Uygulamasının İhtiyariliği....107
6.3 Tecil-Terkin Uygulamasında İhraç Kayıtlı Malların 3 Ay İçerisinde Yurt Dışına Çıkması Zorunluluğu Ve İhracatın Bu Süre İçerisinde Gerçekleşmemesi Durumu ……..108
6.3.1 İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Malların 3 Ay İçinde İhraç Edilme Zorunluluğu 108

6.3.2 İhracatın 3 Ay İçerisinde Gerçekleştirilememesi Durumu.....109
6.3.2.1 İhracatın Mücbir Sebep Olmaksızın Süresinde Gerçekleşmemesi 109
6.3.2.2 İhracatın Mücbir Sebepler Nedeniyle Süresinde Gerçekleşmemesi 110
6.3.3 İhracatın Gerçekleştirilememesi Veya Zamanında Yapılmaması Hallerinde Tecil Edilen Vergiye Vergi Ziyaı Cezalarının Uygulanamaması.....111
6.4 İhraç Edilecek Mala İlişkin Tecil Terkin Uygulaması Konusunda Özellik Arz Eden Diğer Hususlar.....112
6.4.1 İhraç Kaydıyla Satın Alınan Malların İhraç Edilmeyip Yurt İçinde Satılması.....112
6.4.2 Tecil – Terkin Sistemi Kapsamında Satın Alınarak İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi.....113
6.4.3 Süresinde İhraç Edilmeyen Malların İmalatçısına İade Edilmesi.....114
6.4.4 İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Malların Başka İhracatçılar Tarafından İhraç Edilmesi Halinde Tecil-Terkin Uygulaması.....114
6.4.5 Başkasının Kota Hakkı Kullanılarak Yapılan İhracat.....115
6.4.6 Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında İhraç Kaydıyla Mal Teslim Etmeye Hakkı Olmadığı Halde Haksız Olarak Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanılması.....117
6.5 İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde Tecil, Terkin ve İade Edilecek KDV'nin Hesaplanması ve Beyanı.....117
6.5.1 - İhraç Kaydıyla Teslimlerde Beyan.....118
6.5.2 Tecil Edilebilir KDV.....119
6.5.3 Tecil Edilecek KDV.....119
6.5.4 Tecil Edilemeyen KDV.....120
6.5.5 İade Edilecek KDV'nin Hesaplanması ve İade Uygulaması.....121
6.5.5.1 İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV'nin Hesaplaması.....121
6.5.5.2 Genel Oranda KDV'ye Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV'nin Hesaplaması.....123
6.5.6 İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Uygulaması.....124
6.5.7 İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması.....125
7. İHRACAT İSTİSNASINDAN DOĞAN KDV İADESİ ve MAHSUP İŞLEMLERİNİN USUL ve ESASLARI.....127
7.1.Genel Esaslar.....128
7.1.1 İnceleme Raporu ve Teminat Aranmaksızın İade 128
7.1.1.1 Mahsup Yoluyla İade 129
7.1.1.1.1 Mahsup Talebi.....130
7.1.1.1.2 Ortaklık Payı ve Ortaklık Tesis Tarihi 131
7.1.1.1.3 Mahsup Talebinde Aranılan Belgeler.....131
7.1.1.1.3.1 Gümrük Beyannameli Mal İhracında 133
7.1.1.1.3.2 Hizmet İhracında 134
7.1.1.1.3.3 Yolcu Beraberi Eşya İhracında.....134
7.1.1.1.3.4 Bavul Ticaretinde.....135
7.1.1.1.3.5 İhraç Kaydıyla Satışlarda.....135
7.1.1.1.3.6 Sınır ve Kıyı Ticaretinde.....136
7.1.1.1.4 Belge İbraz Edenlerin Yapacakları İşlemler.....136
7.1.1.1.5 Mücbir Sebep Nedeniyle Belgeleri Zayi Olanlara İade 137

7.1.1.1.6 Mahsup Sonrası Alacağın Nakden İadesi 137
7.1.1.1.7 Mahsup Edilebilecek Borçlar 138
7.1.1.1.7.1 İthalde Alınanlar Dışındaki Vergi Borçlarına Mahsup 138
7.1.1.1.7.2 İthalde Alınan Vergilere Mahsup 138
7.1.1.1.7.3 SSK Prim Borçlarına Mahsup 139
7.1.1.2 Maliye Bakanlığınca Belirlenen Sınırı Aşmayan Nakden İadeler 140
7.1.1.3 Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuna Dayalı Nakden İadeler 141
7.1.1.3.1 YMM Raporunda Bulunması Gerekenler 143
7.1.1.3.2 YMM'lerin Müteselsil Sorumlulukları 144
7.1.1.4 Kamuya Ait Kuruluşlara İade 145
7.1.2 Teminat Karşılığı Yapılacak İade 145
7.1.2.1 Teminat Türleri 146
7.1.2.1.1 Normal Teminat Uygulaması 147
7.1.2.1.2 İndirimli Teminat Uygulaması 147
7.1.2.1.2.1 Teminat Oranı % 4 Olarak Uygulanacak Mükellefler 147
7.1.2.1.2.2 Teminat Oranı % 8 Olarak Uygulanacak Mükellefler 149
7.1.2.1.2.2.1 İmalatçılar ve İmalatçı-İhracatçılar 150
7.1.2.1.2.2.2 Özel Finans Kurumları 151
7.1.2.1.2.2.3 Diğer İthalatçılar 152
7.1.3 Vergi İnceleme Raporu ile İade 152
7.2 Özel Esaslar 153
7.2.1 Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMİYB) 154
7.2.2 Olumsuz Rapor 155
7.2.3 Olumlu Rapor 156
7.2.4 Olumsuz Tespit 159
7.2.5 Kendileri Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunan Mükellefler 160
7.2.5.1 Haklarında SMİYB Düzenleme Raporu Bulunanlar 160
7.2.5.1.1 SMİYB Düzenleyicilerin İade Taleplerinde Yapılacak İşlem 161
7.2.5.1.2 SMİYB Düzenleyen Mükelleflerin İçin Genel Esaslara Dönüş 162
7.2.5.2 Haklarında SMİYB Kullanma Raporu Bulunanlar 163
7.2.5.2.1 SMİYB Kullananların İade Taleplerinde Yapılacak İşlem 163
7.2.5.2.2 Genel Esaslara Dönüş 164
7.2.6 Haklarında Olumsuz Tespit Bulunanlar 165
7.2.6.1 SMİYB Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanlar 165
7.2.6.2 SMİYB Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanlar 166
7.2.6.3 Adreslerinde Bulunmadıkları, Defter ve Belgelerini İbraz Etmedikleri veya Beyanname Vermedikleri Konusunda Tespit Bulunanlar 166
7.2.6.4 İşletme Kapasitesi ile İş Hacmi Arasında Açık Nispetsizlik Tespit Edilenler 168
7.2.7 Doğrudan Mal ve Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar 168
7.2.8 Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanların iade Talebi 171
7.2.8.1 Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Rapor Bulunanlarda KDV İadesi 171
7.2.8.2 Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Tespit Bulunanlarda KDV İadesi 172

7.2.8.3 İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulanan Mükelleflerde KDV İadesi 174
7.3 İhracat İstisnasında İade Edilecek KDV'nin Hesabı Ve İade İçin Zorunlu Şartlar..... 174
7.3.1 Mal ve Hizmet İhracatında İadenin Şartları 175
7.3.1.1 İhracat Fiilen Gerçekleştirilmiş Olmalıdır..... 175
7.3.1.2 İhracat Nedeniyle Yüklenilen Vergilerin İndirilmemiş Olması 175
7.3.1.3 İhracatın Gerçekleştirilmiş Olduğunun Belgelenmesi ve İade İçin Aranılan Belgelerin Eksiksiz (Tam) Olarak İbraz Edilmesi 176
7.3.1.4 İade Edilecek Verginin Mükelleflerce Doğru Olarak Hesaplanması ve Muhasebe Kayıtlarının Buna Elverecek Şekilde Tutulmuş Olması 176
7.3.2 İhracatta İade Edilecek Katma Değer Vergisinin Hesabı 177
7.3.2.1 İade Edilecek Verginin, İade Hakkı Doğuran İşlemler Nedeniyle Yüklenilen Vergi İle Sınırlı Olması..... 177
7.3.2.2 İade Edilecek Vergi Miktarının, İhracat Bedelinin Genel Vergi Oranı ile Çarpılması Sonucu Bulunacak Tutar ile Sınırlandırılamaması 179
7.3.3 Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Satışlarda 181
7.3.3.1 Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara KDV Tahsil Edilerek Yapılan Satışlarda İade Edilecek KDV'nin Hesabı..... 181
7.3.3.2 Türkiye'de İkamet Yolcular Döviz Karşılığı Yapılan satışlarda (Bavul Ticareti) İade Edilecek KDV'nin Hesabı 182
7.3.4 İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde İade Edilecek KDV'nin Hesabı..... 183
7.3.4.1 Genel Oranda KDV'ye Tabi Olan Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde 183
7.3.4.2 Düşük (İndirimli) Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde..... 184
8. İHRACATTA KDV İADESİ UYGULAMASINA YÖNELİK ÖRNEK UYGULAMA (YMM RAPORU)..... 185
SONUÇ..... 198
KAYNAKÇA..... 203

GİRİŞ

Gelişmekte olan her ülke ekonomik kalkınmasını başarıya ulaştırmak ve sürdürülebilir bir ekonomik politika izlemek için üretim ve yatırım hamlelerinin yanı sıra döviz rezervlerini genişletecek politikalara önem vermek zorundadırlar. Bu da ancak döviz kazandırıcı işlemlerin başında yer alan ihracatın arttırılmasıyla mümkündür.

İhracatın ülke kalkınmasında önemli bir paya sahip olduğu ortadadır. Çünkü ihracatın arttırılmasıyla toplam harcamalar genişlemekte ve çoğaltan etkisiyle milli gelir ihracat miktarına nazaran birkaç kat kadar artabilmektedir. Harcamaların artması üretimin artmasına, üretimin artması ise ilave yatırımların yapılması zorunluluğunu ortaya çıkarmakta, bu durum ise yatırımlarda oransal bir artış sağlamaktadır. Bununla birlikte yeni üretim kapasitesini oluşturacak olan yatırım malları çoğunlukla ithal yoluyla temin edilebilmektedir. Diğer bir ifadeyle ülkenin üretim kapasitesini artıracak yatırım malları döviz karşılığı temin edilebilmektedir. Bu şartlar altında ülke kalkınmasının gerçekleşmesi ve refah seviyesinin yükselmesi döviz rezervlerinin yeterli olmasına bağlı bulunmakta, döviz girdisi ile yapılacak yatırımlar arasında yüksek bir ilişki mevcut olmaktadır.

Bu gerçeklerden hareketle, milli geliri artırmak ve iktisadi gelişmeyi sağlamak için ihracatı ve yatırımları teşvik edici kararlar alınmakta ve ilgili kanunlara istisna ve diğer teşvik edici hükümler konulmaktadır. Bu amaçla, ihraç edilecek iktisadi unsurun vergiden arındırılması yoluna da gidilebilmektedir.

Ekonomideki hızlı gelişmelere paralel olarak 01.01.1985 tarihinde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Katma Değer Vergisi(KDV), vergicilik dilinde muamele vergisi olarak isimlendirilen, bir mal veya hizmetin üretimi veya ithalinden nihai tüketicisine intikaline kadar geçen her safhayı kapsayan ve her safhada yaratılan katma değeri vergilendirmeyi amaçlayan bir vergi türüdür. Katma Değer Vergisinin en büyük özelliği, indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. KDV uygulamasında;ilk üretim veya ithalat aşamasından nihai tüketiciye kadar olan bütün

aşamalarda vergi alınmakta, her aşamada hesaplanan KDV'den bir önceki aşamada ödenen KDV indirilerek, bakiyesi o aşamada yaratılan katma değerin vergilendirilmesinin karşılığı olarak hazineye intikal ettirilmektedir.Verginin yükünü ise indirim mekanizması nedeniyle kanunda mükellef olarak sayılanlar değil, o mal ve hizmetin nihai tüketicisi üstlenmektedir. Bu suretle, vergiden vergi alınması ve her safhada alınan vergilerin mal ve hizmetin bünyesinde kalması gibi durumlarda o mal veya hizmet üzerine ağır bir vergi yükü yüklenmesi önlenmiş, öte yandan nihai tüketiciye gelinceye kadar geçen safha sayısından müstakil olarak, aynı tip mal ve hizmetlerin aynı vergi yükünü taşıması sağlanmış olmaktadır.

Katma Değer Vergisi uygulamasında oldukça geniş bir istisna uygulamasına yer verilmiştir. İstisna uygulaması istisnanın konulduğu aşamada vergilendirme zincirini kırmaktadır. Bu istisnaları ihracat istisnası, araçlar ve petrol aramalarında ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna, taşımacılık istisnası, diplomatik istisnalar, ithalat istisnası, sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ve diğer istisnalar şeklinde gruplandırmak mümkündür. Halen başarı ile uygulanmakta KDVK'daki istisnaya tabi işlemlerin çeşitli olması, mükelleflere nakden veya mahsuben iade hakkı doğurması, tecil ve terkin müesseselerinin yer alması ayrıca, istisnaya tabi iş ve işlemler konusunda Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkilerin mevcudiyeti, uygulanan sosyal, ekonomik ve kambiyo politikalarıyla da bağlantılı olması gibi nedenlerle Maliye Bakanlığının Tebliğ ve İç Genelgelerle yapmış olduğu düzenlemelerin uygulamada ağırlık kazanmasına yol açmaktadır. Katma Değer Vergisi istisnalarından en önemlisi ihraç edilen malın veya hizmetin bünyesine giren verginin istisna edilmesi uygulamasıdır. Çalışmamızın konusu ise bu istisnalar içinde en önemli yeri tutan "ihracat istisnası"dır.

Mal ve hizmetlerin nihai manada tüketildikleri veya faydalanıldıkları memlekette KDV 'ye tabi tutulması, KDV 'nin uygulandığı tüm ülkeler tarafından benimsenen ve destinasyon ilkesi adı verilen temel ilkelerden biridir.

İhracat işlemlerinin KDV istisnası kapsamına alınması da, yukarıda belirttiğimiz bu prensipten kaynaklanmaktadır. İhraç konusu mal ve hizmetlerin KDV

yükü taşımaması kaçınılmaz bir gerekliliktir. Aksi halde bu mal ve hizmetlerin uluslar arası pazarlarda rekabet şansı azalır. İhraç konusu teslime ait işlemlerde KDV'nin hesaplanmaması ve ihraç edilen mallarla ilgili olan yüklenilmiş KDV'lerin ihracatçıya iadesi gibi düzenlemelerin yapılması suretiyle ihraç konusu işlemin KDV'den tümüyle arındırılmasını yani tam istisna uygulamasını sağlayacak hükümlere KDV kanunumuzda yer verilmiştir.

Bu çalışma sekiz bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde genel olarak ihracat ile ilgili temel tanımlar ve kavramlar, ihracat şekilleri ve esasları üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde ise genel olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ihracat istisnasına ilişkin olarak tam istisnanın uygulanma şartlarını ve ihracat istisnasına yönelik olarak düzenlemeler getiren kanun maddesi hükümleri üzerinde durulmuştur.

Doğrudan doğruya ihracatçılar tarafından mal ihraç edildiği durumlarda ihracat istisnası uygulaması ve bu istisnaya ilişkin esaslar çalışmanın üçüncü bölümünde, Türkiye'de ikamet etmeyenlere mal teslimlerinde uygulanmakta olan KDV istisnası, bu istisnanın hangi hallerde kimlere, nasıl ve hangi kapsamda uygulanacağına yönelik esaslar çalışmamızın dördüncü bölümünde açıklanmıştır. Çalışmamızın dördüncü bölümünde açıkladığımız bu istisnaya ilişkin olarak iki alt başlık halinde "Yolcu Beraberi Eşya İstisnası" ve "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Yapılan Satışlarda KDV İstisnası (Bavul Ticareti)" kavramlarının detaylarını ve uygulamada karşılaşılan zorlukların neler olduğu konusunda incelemeler de yer almaktadır.

Beşinci bölümde hizmet ifalarında ihracat istisnasının uygulama şekli, hangi işlemlerin bu kapsamda değerlendirildiği açıklanmıştır. Hizmet ifasının Türkiye mevzuatı ile Avrupa Topluluğu mevzuatı açısından değerlendirilmesi de bu bölümde yapılmıştır.

Çalışmanın altıncı bölümünde ihraç edilmek kaydıyla yapılan teslimlerde tecil-terkin işleminin nasıl yapıldığı ve buna ilişkin esaslar açıklanmıştır.

Çalışmanın yedinci bölümünde ihracatta KDV iadesi uygulamasının esasları, tebliğlerle açıklanan bu esaslara göre iadenin hangi biçimlerde yapıldığı üzerinde durulmuş, iadenin alınmasına yönelik olarak vergi dairesine hangi belgelerin ibraz edileceği, olumlu ve olumsuz raporun neler olduğu, iade alacağının inceleme ve YMM raporlarına istinaden ve teminat karşılığında nasıl yerine getirildiği hususlarına açıklık getirilmiştir. İhracatta KDV istisnası ve iade müessesesinin, uygulama aşamasında nasıl bir süreçte gerçekleştiği ve uygulamada mükelleflerin karşılaştığı zorlukların neler olduğu gibi konuların açıklandığı bu bölüm çalışmamızın en önemli kısmını oluşturmakla beraber, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullanan mükelleflere hangi işlemlerin uygulandığı da yine bu bölümde açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın sekizinci bölümde; mevcut konuya yönelik olarak ilk yedi bölümde belirtilen bilgilere dayanılarak, Türkiye'de faaliyet gösteren ihracatçı bir firmanın, YMM raporu ile gerçekleşmiş olan KDV iadesinin nasıl olacağına yönelik örnek bir uygulama çalışması ele alınmıştır.

1. İHRACAT İLE İLGİLİ GENEL TANIMLAR

1.1 İhracatın Tanımı ve Kapsamı

İhracat, Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından yayımlanan İhracat Yönetmeliği'nin 4/d maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre ihracat; "Bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veyahut Gümrük Müsteşarlığınca ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemleri ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır.[1]

Başka bir ifadeyle ihracat; "Yurt dışına mal ve hizmet satışı suretiyle yürütülen faaliyetler" olarak tanımlanabilir. İhracat yoluyla elde edilen gelirler, gerek döviz rezervlerini artırması, gerek dış ödemeler dengesine katkısı, gerekse ekonomik büyümeyi sağlaması nedenleriyle, çeşitli kurumları yakından ilgilendirdiği gibi, toplumun çeşitli kesimleri için de önemli bir konu haline gelmiştir. Yapılan liberal değişiklikler ve buna paralel olarak dış ticarette serbestleşmenin ardından, ihracatın teşviki, hükümetlerin ekonomi politikalarının temel unsurlarından biri haline gelmiştir.

Türkiye'den ihracat, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun, İhracatın Düzenlenmesi ve Desteklenmesine İlişkin Karar, İhracat Yönetmeliği, İhracat Rejimi Kararı ve Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki Kararlar ve bu kararlara ilişkin tebliğler ve talimatlar çerçevesinde yapılmaktadır. Söz konusu düzenlemelerde yeralan hükümlere göre fiili ihracat gümrük çıkış beyannamesinin ilgili gümrük idareleri tarafından tescil edilmesi ile gerçekleşmiş sayılmaktadır.[2]

Buna göre fiili ihracat ise; ihraç konusu malın gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde muayenesinin yapılıp taşıta yüklenmesini, bir yerden veya muhtelif yerlerden bir defaya veya kısım kısım gelmekte olan dökme ve diğer eşyada

[1] Gümrük Müsteşarlığı İhracat Yönetmeliği, 06.06.2006 Tarih ve 26190 Sayılı Resmi Gazete.
[2] D. Erkan Ateşli, KDV açısından İhracat İstisnasının Uygulanacağı Dönem II, Vergi Sorunları Dergisi, S.167, 2002a, s.45.

yüklemenin tamamlanmasını veyahut gümrük mevzuatınca fiili ihracat olarak kabul edilecek sair çıkışlar olarak tanımlanır.[3]

4458 sayılı Gümrük Kanunu[4] açısından konuya bakıldığında ihracatı bire bir tanımlayan bir madde bulunmamakla birlikte, ihracatı eşyanın ya da ihraç konusu hizmetin Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından mevzuat dahilinde geçerek, geçici veya kesin olarak yabancı ülkedeki alıcısına intikali ve işlemlerinin tamamlanması şeklinde tanımlayabiliriz.[5]

1.2 İhracatçı

İhracatçı da İhracat Yönetmeliği'nin 4/e maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre ihracatçı; "İhraç edeceği mala göre ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine üye olan, vergi numarasına sahip gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan ortaklıkları"na denilmektedir.

6.1.1996 tarih ve 22515 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren İhracat Yönetmeliğinden önce yürürlükte bulunan Yönetmelik gereğince, ihracat yapacak gerçek veya tüzel kişi tacirlerin "İhracat Belgesi Tebliği"ne göre ihracat belgesi alma zorunluluğu bulunmaktaydı. İhracat belgesi olmadan, ihracat yapılması ilke olarak mümkün değildi.

Ancak, 6.1.1996 tarih ve 22515 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren ihracat yönetmeliğinin 19.maddesi ile, yürürlükte olan ihracat belgesi uygulamasının 15.1.1996 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılması öngörülmüştür. Konuyla ilgili olarak 15.1.1996 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yayımlanan İhracatçı Belgesine İlişkin Tebliğ ile, 15.1.1996 tarihinden itibaren gerçekleştirilen ihracatlar için ihracatçılardan ihracat belgesi aranılmaması, ihracat faaliyetlerinin "Gümrük Beyannamesi" ve "Tek Vergi Numarası" esas alınmak suretiyle takip edilmesi uygun

[3] Mehmet Şahin , Bütün Yönleriyle İhracat Gümrük İşlemleri, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara Temmuz 1998, s.13.
[4] 4458 Sayılı Gümrük Kanunu, 04.11.1999 Tarih ve 23866 Sayılı Resmi Gazete.
[5] Şahin, s.13.

görülmüştür. Ancak ihracatçı olabilmek için ayrıca ticaret sicil gazetesinde yayımlanmış olan faaliyet alanına ilgilenecekleri sahada ithalat ve ihracat yapacaklarını bildirmiş olmaları ve bu durumu bağlı oldukları vergi dairesine de yazılı olarak bildirmiş olmaları da gerekmektedir.[6]

1.3 İhracat Şekilleri ve Tanımları

İhracat Rejim Kararının II. Kısmında (5-14 maddeleri arası) ihracat şekilleri ve esasları düzenlenmiştir.

Söz konusu kısımda ihracat şekilleri aşağıdaki gibi 5 ana başlık altında toplanmıştır.

A- Serbest (Özellik arz etmeyen) ihracat

B- Kayda bağlı ihracat

C- Özelliği olan ihracat

D- Serbest bölgelere yapılacak ihracat

E- Yurtdışı fuar ve sergilere katılım yolu ile ihracat

Aşağıda her bir ihracat türü ayrı ayrı ele alınmış ve açıklanmaya çalışılmıştır.

1.3.1 Serbest (Özellik Arz Etmeyen) İhracat

İzne veya kayda bağlı olmaksızın yapılan ihracata verilen addır. Herhangi bir özelliği bulunmayan bu ihracat şeklinde ihracatçılar, ihracatçı birliklerine onaylattıkları gümrük beyannamesi ile birlikte, ihracatın yapılacağı gümrük idaresine başvururlar. Daha önce ithal edilmiş yabancı menşeli yeni veya kullanılmış malların ihracı da bu kapsamda değerlendirilebilir. Ancak, bu ihracat şeklinde ihracatın desteklenmesine yönelik mevzuat ile Gümrük Mevzuatının mahrecine iade hükümleri saklıdır.[7]

---

[6] Ali Dölek, Gümrük Birliği Sonrası Uygulamalı İhracat Bilgileri, Beta Yayımları, İstanbul 1996, s.3.
[7] İlhan Kırıktaş ve Abdullah Tolu, İhracatta KDV Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 1996a, s.23.

İhracatçılar özellik arz etmeyen ihracatta, ihracat birliklerine onaylattıkları gümrük beyannamesi ile birlikte, ihracatın yapılacağı gümrük idaresine müracaat ederler, bu tür ihracat normal ihracat olarakta bilinir.[8]

1.3.2 Kayda Bağlı İhracat

İhracat Yönetmeliğinin 7. maddesinde belirtildiği üzere kayda bağlı ihracat Gümrük Müsteşarlığınca yayımlanacak tebliğ ile belirlenecektir.[9]

Yine İhracat Yönetmeliği'nin 7. maddesine göre; İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ kapsamındaki malların ihracından önce gümrük beyannamelerinin İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince kayda alınması gerekir.

İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince kayda alınmış gümrük beyannamesinin gümrük idarelerine sunulma süresi, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğinin onay tarihinden itibaren uzatılmamak üzere otuz gündür. Ancak, ülkemiz ihraç ürünlerine miktar kısıtlaması uygulayan ülkelere yapılan, kısıtlama kapsamındaki malın ihracına ait kayıt meşruhatı düşülerek onaylanmış gümrük beyannamelerinin gümrük idarelerine sunulma süresi, otuz günden daha kısa veya daha uzun olarak Gümrük Müsteşarlığınca belirlenebilir.[10]

Ülkemizde kredili olarak kurulan tesislerin bedelinin malla ödenmesine ilişkin cari hesaplara mahsuben yapılan ihracatı ve doğalgaz karşılığı yapılan ihracat kayda bağlı ihracat listesinde yer almaktadır.[11]

Ayrıca söz konusu listeye göre ham lületaşı, taslak pipo, işlem görmemiş zeytinyağı, asma, incir, fındık, antepfıstığı ve meyan kökünün ihracı kayda bağlıdır.[12]

Kayda bağlı ihracat listesinin tamamı Gümrük Müsteşarlığınca çıkarılan "İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ"in ekinde yer almaktadır.[13]

---

[8] Ateşli, 2002a, s.45.
[9] Gümrük Müsteşarlığı İhracat Yönetmeliği, 06.06.2006 Tarih ve 26190 Sayılı Resmi Gazete.
[10] Gümrük Müsteşarlığı İhracat Yönetmeliği, 06.06.2006 Tarih ve 26190 Sayılı Resmi Gazete.
[11] Ateşli, 2002a, s.46.
[12] Kırıktaş ve Tolu, 1996a, s.23.

1.3.3 Özelliği Olan İhracat

1.3.3.1 Transit Ticaret

Transit Ticaret, bir yabancı ülkeden satın alınan bir malın, transit olarak veya doğrudan doğruya bir başka yabancı ülkeye ihracı söz konusu ise; alış ve satış bedelleri arasında fark olmak üzere, mal bedelleri için transfer yapılarak veya yapılmaksızın, satın alınan yabancı menşeli olup yurt dışına satılmış (serbest bölgelere yapılan satışlar dahil) malların transit olarak veya doğrudan doğruya, ithalat ve ihracat rejimi hükümlerine tabi olmaksızın başka bir ülkeye veya serbest bölgeye satılmasıdır.[14]

Bir ülkeden bir başka ülkeye ihraç edilen malın üçüncü bir ülke sınırları içinden geçmesine "transit ticaret" denilir. Uluslar arası kurallar kapsamında transit ticaretten gümrük vergisi alınmaz ancak transit olarak geçilen ülkenin belli bir komisyon alması mümkündür.[15]

Bu durumda transit ticaret tamamen yurt dışında gerçekleşen bir ticaret şeklidir. Yani transit ticarete konu olan mallar hiçbir şekilde Türkiye'ye getirilmemektedir. Bu nedenle transit ticaret KDV'nin konusuna girmemektedir.

1.3.3.2 Kredili İhracat

Kredili ihracat, özelliği olan ihracattır. İki veya çok taraflı kredi anlaşmaları dışında kalmak kaydıyla ihracat bedelinin TPKK mevzuatında öngörülen süreler içerisinde yurda getirilmesini öngören bir satış şeklidir. Kredili ihracat talepleri ile ilgili müracaatlar mal cinsi, ödeme planı ve ödeme süresini içeren satış sözleşmesinin aslı ve Türkçe tercümesi ile birlikte ihracatçı birliklerine yapılır.[16]

İhraç edilecek olan madde ile ilgili veya ülke politikası açısından Dış Ticaret Müsteşarlığının düzenlemeleri kapsamındaki mallarla ilgili kredili ihracat talepleri müsteşarlığın görüşü alındıktan sonra, bunun dışında kalan mallara ilişkin talepler ise

---

[13] İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ, 06.06.2006 Tarih ve 26190 Sayılı Resmi Gazete.
[14] 96/8 no'lu Transit Ticarete İlişkin Tebliğ, 06.01.1996 tarih ve 25515 sayılı Resmi Gazete.
[15] Ateşli, 2002a, s.51.
[16] Ateşli, 2002a, s. 46.

satış sözleşmesinde belirtilen esaslar dahilinde doğrudan ihracatçı birliklerince sonuçlandırılır. Kredili ihracat süresi tüketim mallarında iki yıl, yatırım mallarında beş yıldır. Ancak, bu süreleri aşan kredili ihracat talepleri Gümrük Müsteşarlığı tarafından neticelendirilir.[17]

Kredili İhracat, uluslararası bankacılık usulleri çerçevesinde yapılmaktadır. Yetkili bankalar ve ihracatçılar, belirlenen süredeki ödemeler ile kredi sözleşmesinde yeralan taksitlerin, süresi içerisinde ülkeye getirilerek bir bankaya satılması ile ilgili önlemleri almak zorundadırlar. Kredili ihracat da, ihracat bedelleri satış sözleşmesinde belirlenen vadeleri izleyen otuz gün içerisinde tahsil edilir.[18]

KDV Kanununun 12. maddesinde belirtilen şartlar çerçevesinde gerçekleştirilen kredili ihracatlar KDV'den istisna olacak, ihracat istisnası malların Türkiye'den yurt dışı edildiği tarihin ait olduğu dönemde uygulanacaktır. Kredili ihracat nedeniyle doğan KDV iadelerinin yapılabilmesi için, ihracat bedeli dövizin Kambiyo Mevzuatında bu ihracat şekli için belirlenen süreler içinde yurda getirilerek, buna ilişkin döviz alım belgelerinin ibraz edilmesi gerekir.[19]

Kredili ihracat taleplerinin uygun görülmesi halinde ihracatçı birliklerince gümrük beyannamesi üzerine "kredili ihracat" şerhi düşülerek onaylanır. Ayrıca ihracat yönetmeliğinin 8/4 maddesi gereğince de; İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince kredili ihracat meşruhatı düşülerek onaylanmış ihracat işlemlerine ilişkin gümrük beyannamesinin, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince onay tarihinden itibaren otuz gün içinde gümrük idarelerine sunulması gerekmektedir.

1.3.3.3 Konsinye İhracat

Kesin satışı daha sonra yapılmak üzere dış alıcılara, komisyonculara, şube ve temsilciliklere mal gönderilmesi şeklinde gerçekleştirilen ihracata, konsinye ihracat denilmektedir. Konsinye olarak yurtdışına gönderilen malların bir yıl içerisinde

[17] Murat Koç, İhracatta KDV İadesinin Hesaplanması, Raporlanması, Denetimi ve Bir Örnek Uygulama, İstanbul 2005, s. 7.
[18] Ateşli, 2002a, s. 46.
[19] Koç, s. 7.

satılması gerekmekte olup, süresi içerisinde satışı yapılmayan malların Gümrük Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi zorunludur. Bir yıllık zorunlu satış süresi, haklı ve zorunlu nedenlerle izni veren yetkili merci tarafından toplam bir yıla kadar uzatılabilir.[20]

Konsinye ihracat talepleri ihracat birliklerine yapılır. İhraç edilecek olan madde ile ilgili veya ülke politikası açısından Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından getirilebilecek düzenlemeler kapsamındaki mallarla ilgili konsinye ihraç talepleri Müsteşarlığın görüşü alındıktan sonra, bunun dışında kalan mallara ilişkin talepler ise doğrudan ihracatçı birliklerince sonuçlandırılır.

Konsinye ihracata izin verilmesi halinde ihracatçı birliklerince gümrük beyannamesi üzerine konsinye ihracat şerhi düşülerek onaylanır.

Konsinye ihracat şerhi düşülerek onaylanan gümrük beyannamelerinin doksan gün içinde gümrük idarelerine tevdii gerekmektedir. İhracatçılar, konsinye olarak gönderilen malların kesin satışının yapılmasını takip eden otuz gün içinde durumu, kendileri tarafından düzenlenmiş kesin satış faturası veya örneği ve gerekli diğer belgeler ile birlikte izni veren ihracatçı birliklerine ve aracı bankaya bildirirler.[21]

İhracatçı birlikleri, verdikleri konsinye ihraç izinlerine ait bilgileri malın kesin satışının kendilerine bildirilmesinden itibaren üç iş günü içinde ihracat bedellerinin getirileceği aracı bankaya gönderirler.[22]

Konsinye olarak gönderilen malların fiili ihraç tarihinden itibaren bir yıl içinde kesin satışının yapılması gerekir. Bu süre, bitiminden önce başvurulmak kaydıyla haklı ve zorunlu nedenlerle izni veren merci tarafından toplam bir yıla kadar uzatılabilir. Süresi içinde satışı yapılan malların Kambiyo Mevzuatı'na göre bedellerinin,

[20] Kırıktaş ve Tolu, 1996a, s.25.
[21] Ateşli, 2002a, s.47.
[22] Ateşli, 2002a, s.48.

satılamaması hallerinde ise malların Gümrük Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekir.[23]

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir mukteza da, özet olarak; konsinyasyon suretiyle yapılan ihracat işlemlerinde, malın yurtdışı edildiği sırada kesin alıcısı, satılıp satılmayacağı ve bedeli belli olmadığını, bu nedenle konsinyasyon suretiyle satışta kesin satışın yapıldığı (alıcının ve satış bedelinin belli olduğu) ve faturanın düzenlendiği tarihin ait olduğu dönem itibari ile ihracat istisnası hükümlerinin uygulanabileceğini açıklamıştır.[24]

1.3.3.4 İthal Edilmiş Malların İhracı

İhracat Yönetmeliği'nin 11. maddesinde, bu şekilde ihraç edilecek mallarla ilgili olarak, ihracatın desteklenmesine yönelik mevzuat, yatırım mevzuatı ile gümrük mevzuatının mahrecine (çıkış yerine) iade hükümleri çerçevesinde yapılacak işlemler dışında, İthalat Rejimi çerçevesinde ithal edilmiş ve vergileri ödenmiş bulunan yabancı menşeli yeni veya kullanılmış malların ihracı özellik arz etmeyen ihracat kapsamında yapılacağı hüküm altına alınmıştır.[25]

Ancak ihracatın desteklenmesine yönelik mevzuat, yatırım mevzuatı ile Gümrük Mevzuatının mahrecine iade hükümleri saklıdır.[26] Bu kapsamda ihracatın gerçekleştiği dönem olarak malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattını geçtiği tarih esas alınmalıdır.

Bu konu ile ilgili olarak İstanbul Dış Ticaret Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu bir muktezada; fiili ithali yapılarak millileştirilmiş bir malın herhangi bir nedenle mahrecine iade edilmesi işleminin ihracat teslimi olarak kabul edileceği açıklanmıştır.[27]

---

[23] Ümit Ataman ve Haluk Sümer, Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, Türkmen Kitapevi, İstanbul 1996, s.79.
[24] Ateşli, 2002a, s.48.
[25] Seyit Ahmet Baş ve Yusuf Akay , İhracat (II) İhracat Serbestisi, Tanımı ve Türleri, Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 1998, Sayı 202, s.76.
[26] Ateşli, 2002a, s.48.
[27] Mehmet Maç, Katma Değer Vergisi Uygulamaları, 4. Baskı, İstanbul 1999b, s.152.

1.3.3.5 Bedelsiz İhracat

İhracat Yönetmeliğinin 4. maddesinin (c) bendinde bedelsiz ihracat; "bedeli yürürlükteki Kambiyo Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekli olmaksızın yurt dışına kesin olarak mal çıkarılmasını ifade eder," şeklinde tanımlanmıştır. Diğer yandan, söz konusu yönetmeliğin 13. maddesinde, bu kapsamda yapılacak ihracata ilişkin usul ve esasların Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlıkça yayımlanacak tebliğlerle düzenleneceği belirtilmiştir.

Bu maddeye istinaden yayımlanan ihracat 2006/05 sayılı Tebliğle bedelsiz ihracata ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bedelsiz ihracata konu olabilecek mallar Tebliğin 2. maddesinde aşağıdaki gibi sayılmıştır;[28]

a) Gerçek veya tüzel kişiler tarafından götürülen veya gönderilen hediyeler, miktarı ticari teamüllere uygun numuneler ile reklam ve tanıtım malları, yeniden kullanıma veya geri dönüşüme konu ithal edilmiş mal ve ambalaj malzemeleri,

b) Daha önce usulüne uygun olarak ihraç edilmiş malların bedelsiz gönderilmesi ticari örf ve adetlere uygun parçaları, fireleri ile garantili olarak ihraç edilen malların garanti süresi içinde yenilenmesi gereken parçaları,

c) Yabancı misyon mensuplarının, Türkiye'de çalışan yabancıların, yurt dışına hane nakli suretiyle gidecek Türk vatandaşlarının, daimi veya geçici görevle yurt dışına giden kamu görevlilerinin, bu durumlarının ilgili mercilerce belgelenmesi şartıyla, beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,

ç) Yurt dışında yerleşik tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,

d) Kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler ve üniversitelerin; görevleri veya anlaşmalar gereği gönderecekleri mal ve taşıtlar,

[28] Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ, 06.06.2006 Tarih ve 26190 Sayılı Resmi Gazete.

e) Savaş, deprem, sel, salgın hastalık, kıtlık ve benzeri afet durumlarında; kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler, üniversiteler, Kızılay ile kamu yararına çalışan dernek ve vakıfların gönderecekleri insani yardım malzemeleri.

Yukarıda belirtilenler dışında kalan hususlar, Dış Ticaret Müsteşarlığının (İhracat Genel Müdürlüğü) görüşü alınarak, ilgili gümrük idaresi veya İhracatçı Birliği Genel Sekreterliğince sonuçlandırılır.

İkinci maddenin (a) ve (b) bentlerinde yer alan mallardan, değeri l00.000 (yüz bin) ABD dolarına kadar olanlar ile değer ve miktarına bakılmaksızın (d) ve (e) bentlerinde belirtilen malların bedelsiz ihracat izni başvuruları doğrudan ilgili gümrük idaresine yapılır.

İkinci maddenin (a) ve (b) bentlerinde yer alan mallardan, değeri l00.000 (yüz bin) ABD doları ve üzeri olanların bedelsiz ihracat izni başvuruları ise, ekteki Bedelsiz İhracat Formu doldurularak İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliklerine yapılır**.** İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterlikleri, değeri 250.000 (ikiyüzellibin) ABD Dolarına kadar olan bedelsiz ihraç taleplerini kendileri sonuçlandırır, 250.000 (ikiyüzellibin) ABD Doları ve üzerindeki talepleri görüşleriyle birlikte Dış Ticaret Müsteşarlığına (İhracat Genel Müdürlüğü) intikal ettirirler.

İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterlikleri ve Dış Ticaret Müsteşarlığı (İhracat Genel Müdürlüğü), verdikleri bedelsiz ihraç izinlerinin bir örneğini talep sahibine, bir örneğini de ilgili gümrük idaresine intikal ettirirler. Bedelsiz ihraç izinlerinin geçerlilik süresi 90 gündür.

1.3.3.6 Bağlı Muamele (Takas)Yoluyla Yapılacak İhracat (Karşılıklı Ticaret)

Karşılıklı ticaret olarak adlandırılan ve kısmen de olsa ödemenin para yerine malla yapıldığı ticaret kapsamında yer alır. İhraç edilen malın tümüne veya bir bölümüne karşılık mal alındığı bir ticaret şeklidir. İhraç veya ithal edilen mal, hizmet

veya teknoloji transferi bedelinin kısmen veya tamamen mal, hizmet ve teknoloji transferi veya kısmen döviz ile karşılandığı bir ödeme şeklidir.[29]

Bu şekilde yapılmış ihracatta da ihracatın gerçekleştiği dönem olarak malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattını geçtiği tarihin esas alınması gerekir.[30]

1.3.4 Serbest Bölgelere Yapılan İhracat

İhracat Yönetmeliği'nin 12. maddesinde serbest bölgelere yapılacak ihracatın ihracat mevzuatı hükümlerine tabi olacağı belirtilmektedir.

Bilindiği üzere Türkiye'de serbest bölgelerin oluşumu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na dayanmaktadır. Söz konusu Kanunun 1. maddesinde Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak amacıyla serbest bölgelerin kurulması, yönetimi ve faaliyet esaslarının düzenlendiği belirtilmektedir. Kanun'un 2. maddesiyle, serbest bölgelerin kamu kurum ve kuruluşlarınca, yerli ve yabancı gerçek ve tüzel kişilerince kurulması ve işletilmesine Bakanlar Kurulunca izin verileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca serbest bölgelerin yer ve sınırlarının belirlenmesi konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir.[31]

Serbest Bölgeler Kanunu'nun[32] 6. maddesine göre serbest bölgeler Türk gümrük hattının dışında sayılmaktadır. Dolayısıyla bu bölgelere yapılan mal ve hizmet teslimleri gümrük hattını geçmiş ve yurt dışına ihraç edilmiş sayılmaktadır.

Bilindiği üzere, KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesinde, serbest bölge rejiminin uygulandığı mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre serbest bölgelerde gerçekleştirilen teslim ve hizmetlerde KDV uygulanmayacaktır ancak yine aynı Kanunun 30/a ve 32. madde hükümlerine

[29] Takas veya Bağlı Muamele Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin Tebliğ, 06.06.2006 Tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete.
[30] Ateşli, 2002a, s.50.
[31] Koç, s.11.
[32] 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 15.06.1985 Tarih ve 18785 Sayılı Resmi Gazete.

göre, bu istisna kapsamına giren teslim ve hizmetlere ait işlemlere ilişkin yüklenilen KDV'nin indirimi veya mükellefe iadesi mümkün değildir.

1.3.5 Yurt Dışı Fuar ve Sergilere Katılmak Yoluyla Yapılan İhracat

İhracat Yönetmeliği'nin 10. maddesinde yurt dışı fuar ve sergilere katılmak yoluyla ihracat tanımlanmıştır. Buna göre; "Uluslararası ticari fuarlara ve sergilere, gerek ülkemizi temsilen ulusal düzeyde gerekse bireysel olarak katılacak firma ve kuruluşlarca yurt dışına gönderilecek bedelli veya bedelsiz mallar ile yurt dışında düzenlenecek bilim, sanat, kültür veya tanıtım amaçlı fuar/sergi, konferans, seminer gibi etkinliklere kişi veya kuruluşlarca gönderilecek bedelli veya bedelsiz malların yurt dışına çıkışıyla ilgili başvurular doğrudan ilgili gümrük idarelerine yapılır. Gümrük idareleri söz konusu malların yurt dışına çıkışı için yapılan talepleri ilgili mevzuat çerçevesinde inceleyip sonuçlandırır."[33]

Gümrük idareleri, yukarıda belirtilen amaçlarla yurt dışına çıkışına izin verdikleri bedelli ve/veya bedelsiz mallar (bilim, sanat, kültür, tanıtım amaçlı fuar/sergi hariç) ile ilgili gümrük beyannamelerinin onaylı bir örneğini, beyannamenin kapanış tarihinden itibaren, en geç on beş gün içinde firmanın beyan ettiği İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine gönderir.

Uluslararası ticari fuar ve sergilerde sergilenmek üzere yurt dışına çıkarılan malların kesin satışına ilişkin talepler, geçici çıkışa esas gümrük beyannamesinin İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince onaylanmasını müteakip gümrük idarelerince sonuçlandırılır.

Gümrük idareleri, özel organizatör kuruluşların ülkemizi temsilen ulusal düzeyde katılacağı ticari nitelikli fuarlarda ve sergilerde, yürürlükteki Yurt Dışında Fuar Düzenlenmesine ve Değerlendirilmesine İlişkin Tebliğ hükümleri gereğince, organizatör kuruluşa Gümrük Müsteşarlığınca (İhracat Genel Müdürlüğü) verilmiş olan "Yeterlilik Belgesi" veya "Geçici Yeterlilik Belgesi" (kamu ve meslek kuruluşları ile vakıflarca düzenlenen fuarlarda bahse konu belgeler aranmaz) ile birlikte ilgili fuarın

[33] Gümrük Müsteşarlığı İhracat Yönetmeliği, 06.06.2006 Tarih ve 26190 Sayılı Resmi Gazete.

ulusal katılım organizasyonunun söz konusu kuruluşça yapılmasının onaylandığını gösterir uygunluk yazısını ararlar. Yukarıda belirtilen hususlar dışında kalan talepler Gümrük Müsteşarlığınca incelenip sonuçlandırılır.

Öte yandan, gümrük idareleri, özel organizatör kuruluşların, ülkemizi temsilen, milli düzeyde iştirak sağlayacağı ticari nitelikli fuar ve sergilerde yürürlükte bulunan ilgili tebliğ hükümleri gereğince, organizatör kuruluşa Dış Ticaret Müsteşarlığınca verilmiş olan "Yeterlilik Belgesi" veya "Geçici Yeterlilik Belgesi" ile birlikte ilgili fuarın milli katılım organizasyonunun söz konusu kuruluşça yapılmasının onaylandığını gösterir uygunluk yazısını ararlar. Milli düzeyde iştirak edilecek fuar ve sergileri düzenleyecek fuar organizatörü firmaların, Dış Ticaret Müsteşarlığından "Yeterlilik Belgesi" veya "Geçici Yeterlilik Belgesi" almaları gerekmektedir.

Fuar ve Sergilerin bitişinden sonra doksan gün içinde malların aynen veya satılmaları halinde bedellerinin aynı süre içerisinde yurda getirilmesi gerekmektedir.[34]

Ülkemizi temsilen iştirak edilecek uluslararası yurt dışı fuar ve sergiler Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından tespit edilir.[35]

[34] Ateşli, 2002a, s.54.
[35] Şahin, s.103.

2- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA İSTİSNA UYGULAMASI

2.1 Genel Açıklama

KDV, vergicilik uygulaması ve doktrinde muamele vergisi olarak isimlendirilen bir vergi türüdür. Mal ve hizmetler üzerinden alınan ve harcama vergileri sistemimizin temelini oluşturan KDV, 3065 Sayılı Kanun'la 25.10.1984 tarihinde kabul edilmiş ve 2 Kasım 1984 tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir.[36]

Her aşamada katma değer üzerinden alınan KDV, ekonomide üretim ve tüketim sürecine giren her mal ve hizmet için geçerlidir. Ancak bütün vergi uygulamalarında olduğu gibi KDV Kanununda da bir takım istisna hükümleri düzenlenmiştir.KDV Kanununun ikinci kısmı yedi bölüm halinde tamamen istisnalara ayrılmıştır.

Bilindiği üzere istisna verginin konusunun, diğer bir deyişle objektif vergi mükellefiyetinin sınırlandırılmasıdır. Kanunda bu ayrım gözetilmeksizin yedi bölümde de gerek vergi konusu gerekse vergi mükellefi açısından getirilen sınırlamaların hepsine istisna denilmiştir.

Gerek ekonomik, gerekse sosyal amaçlarla, bazı işlemlerin KDV'den istisna tutulması öngörülmüştür. KDV Kanununun 11-17 maddeleriyle geçici maddelerinde düzenlenen vergi istisnalarının yanı sıra, Olağanüstü Hal Bölge Valiliğinin Kurulmasına İlişkin Kanun Hükmünde Kararname ve Erzincan Depremi Kanunu gibi münferit bir hukuki düzenlemede ve uluslar arası anlaşmalarda KDV istisnası getiren hükümler bulunmaktadır.

KDV sisteminde verginin konusuna giren işlemlerin bir kısmı ekonomik ve sosyal nedenlerle istisna tanınmak suretiyle vergi dışı bırakılabilmektedir. KDV

[36] Garip Ayaz ve Erdal Sönmez , Yurtdışında İfa Edilen ve Yurtdışında Yararlanılan Hizmetlerde KDV Uygulaması ve Bir Öneri, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2000, Yıl 8, Sayı 86, s.121.

Kanunu'nda istisna ve muafiyet ayrımı yapılmaksızın işlemlerin tamamı istisna tanınmak suretiyle vergi dışı bırakılmıştır.[37]

Bazı istisnalarda, yüklenildiği halde indirilemeyen verginin iadesine imkan sağlanırken, bazı istisnalarda iade öngörülmediği gibi, indirim imkanı da verilmemiştir. Yüklenilen vergilerin indirim ve iadesine imkan sağlanan istisnalara tam istisna, diğerlerine ise kısmı istisna denilmektedir. İstisnalar dışında, indirimli orana tabi mal ve hizmet teslimleri içinde KDV Kanununun 29/2 maddesinde yıllık bazda iade imkanı getirilmiştir.[38]

Dolaylı bir vergi olan KDV uygulamasında, istisna hükmü gereğince yapılan teslim veya hizmet için vergi hesaplanmamakla mükellefin işi bitmemektedir. Mükellef tarafından vergi alınmaksızın teslim edilen mal veya hizmetin meydana getirilmesi için satın alınan mal ve hizmetlere, genel giderlere, amortismana tabi iktisadi kıymetlere ödenen KDV'nin ne olacağı sorusu gündeme gelmektedir.[39]

KDV Kanunu'nda istisnalar tam istisna ve kısmi istisna olarak ikili bir ayrıma tabi tutulabilir.

2.1.1 Tam İstisna

Bir işlemin bünyesine giren tüm vergilerin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV toplamından indirilmesi veya bu vergilerin hesaplanan KDV toplamından çok olması durumunda da, nihai kişiye iade edilmesidir. Tam istisna kapsamındaki işlemlere ilişkin KDV de mutlak bir indirim söz konusudur.

KDV Kanununun 30/a maddesine göre vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarından gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemez. KDV Kanununun

[37] Yafes Pehlivan ve Ali Erdoğan , KDV'de Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar ile Vergiden Muaf Esnaf İle Serbest Meslek Erbabında ve Basit Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisi Mükelleflerinde KDV İstisnası , Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 430,15 Aralık 2004, s.155.
[38] Mahmut VURAL, "Katma Değer Vergisi İade Rehberi", Ankara, Aralık-2001a, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s:27
[39] Kemal Oktar , KDV İstisnalar ve İadeler, Maliye ve Hukuk Yayımları, Ankara, Ocak 2007, s.3.

30/a maddesinde düzenlenen bu genel kuralın, 32. maddede düzenlenen istisnaları da vardır. KDV Kanununun 32. maddesinde, aynı Kanunun 11, 13, 14 ve 15. maddelerinde sayılan istisnalar kapsamında mal teslim eden veya hizmet yapanların, bu işlemleri için yüklendikleri KDV'yi, vergiye tabi diğer faaliyetleri üzerinden tahsil edecekleri KDV'den indirecekleri, indirimin mümkün olmaması halinde ise vergi dairesinden iade olarak alacakları hükme bağlanmıştır. Bu madde, 30/a maddesinin aksine, vergiden istisna edilen bazı işlemler için vergi indirimini kabul etmekte, hatta tahsil edilen verginin indirilecek vergiden az olması veya vergiye tabi başka faaliyet olmadığı için hiç vergi tahsil edilememesi hallerinde, yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan verginin iadesini öngörmektedir.[40]

KDV Kanununun 32. maddesinde aynı kanunun 11, 13, 14 ve 15. maddelerinde sayılan;

1-ihracat İstisnası,

2-Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna;

3-Taşımacılık İstisnası,

4-Diplomatik İstisnalar kapsamında mal teslim eden veya hizmet yapanların, bu işlemleri için yüklendikleri KDV'yi, vergiye tabi diğer faaliyetleri üzerinden tahsil edecekleri KDV'den indirecekleri, indirimin mümkün olmaması halinde ise vergi dairesinden iade olarak alacakları hükme bağlanmıştır. Bu madde 30/a maddesinin aksine, vergiden istisna edilen bazı işlemler için vergi indirimini kabul etmekte, hatta tahsil edilen verginin indirilecek vergiden az olması veya vergiye tabi başka faaliyet olmadığı için hiç vergi tahsil edilememesi hallerinde, yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan verginin iadesini öngörmektedir.

[40] Oktar, s.6.

Örneğimizi bu açıklamalar doğrultusunda irdeleyelim;

SAFHALAR	ALIŞ BEDELİ (YTL)	ÖDENEN KDV (%18) (YTL)	SATIŞ BEDELİ (YTL)	HESAPLANAN KDV (%18) (YTL)	VERGİ DAİRESİNE ÖDENEN KDV (YTL)
Pamuk Üreticisi	0	0	5.000.000	0	0
Çırçır İşletmesi	5.000.000	0	20.000.000	3.600.000	3.600.000
Dokuma İşletmesi	20.000.000	3.600.000	45.000.000	8.100.000	4.500.000
Konfeksiyon İşletmesi	45.000.000	8.100.000	100.000.000	-------	-(8.100.000)
Toplam					0

(Pamuk Üreticisi'nin Gerçek Usulde Vergiye Tabi Olmayan Çiftçi Olduğu Varsayılmıştır.)

Konfeksiyon ürünlerinin ihracında, KDV kanununun 11. maddesiyle düzenlenen ihracat istisnası uygulaması nedeniyle KDV tahsil edilemeyecektir. Ayrıca KDV kanununun 32. maddesi kapsamına 11. maddeyle düzenlenen ihracat istisnası da girdiğinden, ihraç edilen mal için yüklenilen vergiler indirim ve iade konusu yapılabilecektir. Bu durumda ihraç edilen mal için dokuma işletmesine ödenen 8.100.000-YTL konfeksiyon işletmesine iade edileceğinden, alış maliyeti 45.000.000-YTL olacak ve 55.000.000-YTL kar oranı korunarak ihracat fiyatı 100.000.000-YTL olarak belirlenebilecektir. Örnekte görüldüğü gibi ihraç safhasına kadar vergi dairesine ödenen KDV toplamı 8.100.000-YTL'dir. Bunun tamamı, bu tutarın ihracat için alınan ve ihraç edilen mala ait KDV olduğu anlaşıldıktan sonra, ihracatçıya iade edilmekte, dolayısıyla devlet, bu işlem için baştan itibaren aldığı tüm Katma Değer Vergilerinden vazgeçmektedir. İhracatçıya yapılacak iade için ihracatçının, yüklendiği ve iadesini talep ettiği miktarın tamamının ihraç ettiği malların iktisabı yada imal edilmesi için yüklendiğini ispat etmesi veya bu durumun bir raporla tespit edilmesi gerekmektedir.

2.1.2 Kısmi İstisna

KDV Kanunu'nun 29/1 maddesine göre mükellefler, aksine bir hüküm olmadığı sürece, vergiye tabi faaliyetleri üzerinden hesapladığı KDV'den kendilerine yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin yüklendiği KDV'yi indirmekte, aradaki müspet farkı vergi dairelerine yatırmaktadır. Hesaplanan verginin yüklenilen vergiden az olması halinde indirilemeyen kısım, KDV Kanununun 29/2 maddesi gereğince bir sonraki dönemde indirim konusu yapılmak üzere sonraki döneme devredilmektedir.

KDV Kanunu'nun, KDV istisnalarıyla ilgili 30/a maddesiyle getirilen genel kural, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen işlemlerle ilgili satın alınan mal

ve hizmetlere ödenen KDV'nin, mükellef tarafından indirim konusu yapılamayacağı şeklindedir.

Ancak yukarıda açıkladığımız ve KDVK 32. maddesinden kaynaklanan ve tam istisna kapsamında olan KDV istisnaları KDVK 30/a maddesi kapsamı dışındadır yani vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirebileceklerdir.

İndirim hakkı tanınmayan işlemler;

1-KDV'ye tabi olmayan işlemler,

2-16 ve 17. maddeler uyarınca KDV'den istisna edilen işlemler,

3-Geçici maddeler uyarınca KDV'den istisna edilmiş işlemler (Geçici 12. madde hariç),

4-Olağanüstü Hal Bölge Valiliğine yapılan KDV'siz teslim ve hizmetler olarak sayabiliriz. İndirim hakkı tanınmayan işlemleri yapan mükellefler KDV indirimi yapamazlar. Yüklenilen KDV'leri gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alırlar. İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler yüklendikleri KDV'lerin sadece indirim hakkı tanınan işlemlerle ilgili olanları indirebilirler. Bu uygulama kısmi vergi indirimi olarak isimlendirilir.[41]

Buna göre, vergiden istisna olan işlemler dolayısıyla yüklenilen KDV mükellef tarafından indirim konusu yapılamamaktadır. İşlem vergiden istisna olacağı bilinemediği için, malların alışı veya hizmetlerin gerçekleştirilmesi safhasında satıcılara ödenen ve genel hükümlere göre indirim konusu yapılan KDV ise indirim hesaplarından çıkarılacaktır.

Örneğin; Bir bina yapımına başlanıp ve genel kurallara göre yüklendiği KDV'lerin indirimi yapılan ve inşaat devamı esnasında veya sonradan bu binanın, KDVK 17/2-b maddesi kapsamında Üniversiteye bedelsiz olarak teslimi halinde KDV hesaplanmayacaktır. Bu durumda daha önce indirilmiş olan KDV'lerin bedelsiz teslim kararının verildiği ayda indirim iptali yapılması gerekir. Bu gibi hallerde önceki dönemlerde indirilen KDV; değişikliğin gerçekleştiği dönemde 1 no'lu KDV

[41] Oktar, s.3.

beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına yazılmak suretiyle beyan edilecektir. Böylece düzeltme işlemi beyanname üzerinde de izlenebilecektir.[42]

Bu konuyu daha önce verdiğimiz örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım;

SAFHALAR	ALIŞ BEDELİ (YTL)	ÖDENEN KDV (%18) (YTL)	SATIŞ BEDELİ (YTL)	HESAPLANAN KDV (%18) (YTL)	VERGİ DAİRESİNE ÖDENEN KDV (YTL)
Pamuk Üreticisi	0	0	5.000.000	0	0
Çırçır İşletmesi	5.000.000	0	20.000.000	3.600.000	3.600.000
Dokuma İşletmesi	20.000.000	3.600.000	45.000.000	8.100.000	4.500.000
Konfeksiyon İşletmesi	45.000.000	8.100.000	108.100.000	-------	0
Toplam					8.100.000

(Pamuk Üreticisi'nin Gerçek Usulde Vergiye Tabi Olmayan Çiftçi Olduğu Varsayılmıştır.)

Yukarıdaki örnekte, konfeksiyon işletmesi tarafından üretilen giysilerin 285 Sayılı Olağanüstü Hal Bölge Valiliğinin Kuruluşuna İlişkin Kanun Hükmünde Kararname gereğince Olağanüstü Hal Bölge Valiliğine satıldığını varsayalım. Bu kararnamenin 3. maddesine göre Olağanüstü Hal Bölge Valiliğinin ihtiyacı olan her türlü mal ve hizmetin teslimi KDV'den istisna edilmiştir. Bu durumda konfeksiyon işletmesi sattığı mal için Olağanüstü Hal Bölge Valiliğinden istisna nedeniyle KDV tahsil etmediği için vergi dairesine de KDV yatırmayacaktır. Ancak konfeksiyon işletmesinin maliyetinde ödediği KDV kadar bir artış söz konusu olmuştur. Dolayısıyla artık satış fiyatını eskisi gibi 100.000.000-YTL olarak belirleyemeyecektir. Aksi halde karı bu meblağ kadar düşmüş olacaktır.

Eskiden (100.000.000-45.000.000=) 55.000.000-YTL kar ederken, bu durumda (100.000.000.-(45.000.000+8.100.000=) 46.900.000-YTL kar elde edecektir. İşletme karını düşürmemek için yüklendiği 8.100.000-YTL KDV'yi de fiyatına dahil etmek suretiyle ürünü 108.100.000-YTL'ye satmak durumundadır. Böylece KDV'li olarak 118.000.000-YTL'ye satılan ürünün, istisna kapsamında 108.100.000-YTL'ye satıldığını görüyoruz. Yani istisna kapsamında alıcının kazancı, hiçbir zaman satış bedeli üzerinden hesaplanacak KDV kadar olmamakta, daha az bir miktarda gerçekleşmektedir. Bunun nedeninin istisna kapsamındaki satışlar için yüklenilen

[42] Mehmet MAÇ, "KDV Uygulaması", İstanbul, Aralık-1998a, Denet Yayımcılık A.Ş. s:33.

verginin satıcı tarafından indirim konusu yapılamaması, dolayısıyla fiyata yansıtılması olduğu açıkça görülmektedir. Burada devletin vergi hasılatının da, istisna kapsamında satış yapılan safhaya kadar vergi dairesine yatırılmış olan 8.100.000-YTL'de kaldığını görüyoruz.

Yaptığımız açıklamalardan, KDV'deki istisnalarının; yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılabildiği ve yapılamadığı iki gruba ayrıldığını görmekteyiz.

Literatürde, KDV Kanununun 30/a maddesine göre yüklenilen verginin indirim konusu yapılamadığı istisnalar kısmi istisna, 32. maddesine göre yüklenilen vergilerin indirim konusu yapıldığı hatta indirilemeyen kısmın iade edildiği istisnalar "tam istisna" olarak adlandırılmaktadır. Burada belirleyici olan unsur, yüklenilen vergilerin indirilip indirilemeyeceğidir.[43]

Mal ve hizmetlerin nihai manada tüketildikleri veya faydalanıldıkları memlekette KDV'ye tabi tutulması, KDV'nin uygulandığı tüm ülkeler tarafından benimsenen temel ilkelerden biridir. Mal ticaretinde olduğu gibi, uluslararası ticarete konu olan hizmetlerin KDV yönünden vergilendirilmesinde, orijin (kaynak ülke) ve destinasyon (varış ülkesi) olmak üzere iki prensip bulunmaktadır. Bu prensiplerden orijin (kaynak) ülke prensibine göre hizmet hangi ülkede verilmiş, mal hangi ülkede üretilmiş, hangi ülkenin personel ve diğer kaynakları kullanılmış ise katma değer o ülkede oluşturulmuş ve malın ve hizmetin vergilendirilmesi de o ülkenin hakkıdır. Destinasyon (varış ülkesi) prensibine göre ise mal veya hizmetten hangi ülkede yararlanılıyor ise vergilendirmeyi de o ülke yapar.[44]

İhracatın KDV istisnası kapsamına alınması da "(Destinasyon) varış ülkesinde vergilendirme" de denilen bu prensipten kaynaklanmaktadır.

[43] Oktar, s.5.
[44] Ömer Duman , Hizmet İhracatı KDV İstisnasında Genel Esaslar, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2000, Yıl 8, Sayı 86, s.114.

Ülkemizde de uluslararası tatbikata uygun olarak doğrudan mal ve hizmet ihracatında KDV hesaplanmamakta; Türkiye'de ikamet etmeyenlerin satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallarda (yolcu beraberi eşya ve bavul ticareti) ve imalatçılardan alınan ihraç mallarında (ihraç kaydıyla teslimler) ise KDV hesaplanmakla birlikte iade veya tecil-terkin yoluna gidilmektedir. İhraç edilen mallarla ilgili olarak yüklenilmiş KDV'lerin ihracatçıya iadesi gibi düzenlemelerin yapılması suretiyle ihraç malının KDV'den tümüyle arındırılmasını yani tam istisnası uygulamasını sağlayacak hükümlere KDV Kanunu'nda yer verilmiştir.[45]

İhracat istisnası, yurt içinde üretilip ihraç edilen malların Türk dolaylı vergilerinden arıtılıp, "gideceği yer"de vergilendirilmesi amacıyla konulmuştur ve çeşitli ülkelerdeki KDV uygulamalarıyla paralellik taşır.[46]

Bu istisna gereği, her şeyden önce ihraç teslimleriyle bunlara ilişkin hizmetler ve doğrudan yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmet işleri KDV kapsamı dışında tutulmaktadır. Kanun ihracata ilişkin bu istisnayı ayrıca Türkiye'de ikamet etmeyen kişilerin satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallara da yaymıştır.[47]

İhracatta KDV istisnası aslında basit bir yapıyı ifade eder. Fakat tatbiki planda ve detaya girildiğinde KDV uygulamasındaki en karmaşık (gerek vergi idaresini gerekse mükellefi had safhada bunaltan) konunun ihracatta KDV istisnası olduğunu görülmektedir. Bunun nedeni ise haksız yere KDV iadesi almak isteyen mükelleflere fırsat vermemek için alınan yasal ve idari tedbirlerdir.

2.2 İhracatta Katma Değer Vergisi İstisnası Uygulaması

2.2.1 İhracat İşlemlerinde KDV İstisnası

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11. maddesinde ihracat işlemleri vergiden istisna edilmiş, 32. maddesinde ise bu işlemler nedeniyle yüklenilen verginin, mükellefin

[45] Koç, s.18.
[46] Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, "Vergi Hukuku", İmaj Yayımcılık, Ankara 2000, s.391.
[47] Uluatam ve Methibay, s.392.

vergiye tabi diğer işlemleri üzerinden hesaplanan vergiden indirileceği, vergiye tabi işleminin olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen verginin Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemi yapanlara iade olunacağı hükme bağlanmıştır.[48]

3065 sayılı KDV Kanunu'nun[49] 11. maddesinde ihracat istisnası oldukça geniş tutularak kapsamlı şekilde düzenlenmiştir.[50]

---

[48] Nihat Uzunoğlu, İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler ve Bu Verilerin Analizi, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan 2001, Sayı 236, s.24.

[49] 3065 Sayılı KDV Kanunu, 02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete.

[50] 1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) (4842 sayılı Kanunun 21'inci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 01.05.2003) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri,(*)

b) 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.

(4731 sayılı Kanunun 5/A maddesiyle eklenen fıkra) Türkiye'de 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 katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir.

(4731 sayılı Kanunun 5/A maddesiyle eklenen fıkra) Maliye Bakanlığı iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

c) (3297 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle eklenen bent) İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

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

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51'inci maddesine göre belirlenen (4842 sayılı Kanunun 21'inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01.05.2003) gecikme zammıyla birlikte (**) tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

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

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi (5228 sayılı Kanunun 59/2-b maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 31.07.2004) ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan (***) fazla olamaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

(4842 sayılı Kanunun 21'inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 01.05.2003) İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin

İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming[51] anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri istisna kapsamı içinde yer almaktadır. Ayrıca Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında KDV tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen KDV iade olunur.

Yine ihracat istisnası uygulamasında anılan Kanunda; Türkiye'de ikametgahı, 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 edilmektedir.

İhraç kaydıyla alınan mallarda ise İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, bu malın ihracatçıları tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur.

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere ihracat istisnası bir tam istisnadır. Ancak bir tam istisna olan ihracat istisnasının geçerli olabilmesi için yine KDV Kanununun 12. maddesinde bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için hangi şartları taşıması gerektiği açıklanmıştır.

---

dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.
2. (3297 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değişen bent) Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Katma Değer Vergisi tahsil edilmeden teslim edilecek mal miktarını; ihracatçı ve ihracatçıya mal teslim edenlerin her biri için, bir önceki yıl iş hacmi, cari yıldaki işlemler ve vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla gerekli görülen hallerde sınırlamaya ve bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespite yetkilidir.

[51] Roaming: Uluslar arası Akıllı şebeke hizmetlerine yönelik bileşenlere erişimi ve mobil şebekelerde ulusal dolaşımı ifade eder, http://www.telkoder.org.tr/1-view/GTE_gorus_bildirme_formu.doc (10.08.2007)

2.2.2 İhracat'ta Teslimlerin Taşıması Gereken Şartlar

KDV Kanunu'nun 12. maddesinde ihracat sayılabilmesi için bir teslimin taşıması gereken şartlar hüküm altına alınmıştır. Madde metnine göre; Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için teslimle ilgili iki şartı yerine getirilmiş olmalıdır:[52]

Bunlardan birincisi; Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır. İkinci şart ise; Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmemektedir.

Bir teslimin ihracat sayılabilmesi ve dolayısıyla bir tam istisna olan ihracat istisnasından yararlanabilmesi için gerekli şartları düzenleyen bu madde de yer alan

---

[52] 1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:
a) (4842 sayılı Kanunun 22' nci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 24.04.2003)Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır.(*)
b) (4842 sayılı Kanunun 22' nci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 24.04.2003)Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.(**) Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.
(4842 sayılı Kanunun 22' nci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 24.04.2003)İhracat teslimi yapılacak yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak mal miktarı ve cinsi ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı yetkilidir.
Gümrük antreposuna konulan malın ihracatının belirlenen sürede veya şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi veya tevsik edilememesi hallerinde; ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur.
2. Yurt dışındaki müşteri tabiri; 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 eder. Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.
a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

şartların neyi ifade ettiği, çalışmamızın üçüncü bölümünde açıklanacağından burada daha fazla yer verilmemiştir. Ayrıca KDVK'da ihracat istisnasının yanı sıra araçlar ve petrol aramalarında, uluslararası taşımacılıkta ve diplomatik alanda da karşılıklı olmak şartıyla tam istisna uygulaması mevcuttur.

Tam istisna uygulamasında mükellefler, yüklendikleri KDV'yi indirim konusu yapabilmekte ayrıca indiremedikleri KDV'yi ise iade olarak alma veya başka borçlarına mahsup etme hakkına sahiptir. Kanunda yer alan diğer istisnalar ise ithalat istisnası ile sosyal ve askeri amaçlı istisnalardır. Bunlar kısmi istisnalar olup mükellefler yüklendikleri KDV'yi indirim konusu yapamadıkları gibi iade veya mahsup hakkına da sahip değildirler. Serbest Bölge hükümlerinin uygulandığı mallar da bu kapsamdadır.

Bu mükellefler yüklendikleri KDV'yi ya maliyete atmakta ya da doğrudan gider olarak yazabilmektedirler. Tam istisna uygulaması KDV Kanunu'nun 32. maddesinde ise aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

2.2.3 İstisna Edilmiş İşlemlerde KDV İndirimi

KDV'nin indirimi veya iadesi hususu, bütün istisna konuları için, "istisna edilmiş işlemlerde indirim" başlığını taşıyan KDV Kanunu madde 32'de ayrıntılı olarak belirlenmiştir.[53]

Buna göre;

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11. maddesinde belirtilen Mal ve Hizmet İhracatı, 13. maddesinde belirtilen Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisnaya ilişkin işlemler, 14. maddesinde belirtilen Transit Taşımacılık ve 15'inci maddesinde belirtilen Diplomatik istisnaya

[53] Bu kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.
(5035 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 2.1.2004) Maliye Bakanlığı katma değer vergisi iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler 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 bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlayabilir.

ilişkin vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirebilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunmaktadır.

Görüldüğü üzere mükellefler vergiden istisna edilmiş işlemler için yüklendikleri KDV'yi indirim konusu yapabilmekte, hesaplanan KDV'sinin yeterli olmaması veya yapılan başkaca vergiye tabi bir işleminin bulunmaması durumunda indiremedikleri tutarları ise iade olarak alabilmektedirler.

Yükümlülerin KDV iade ve mahsup haklarından yararlanabilmesi için; ilgili fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtması, ihraç edildiği bildirilen malların gerçekten üretilip, KDV ödenerek satın alınması zorunludur.[54]

2.2.4 Türkiye'de İhracatta Kullanılan İlke ve Bu ilkeye Göre İstisnanın Kapsamı

KDV'de dış ticaretin vergilendirilmesi açısından "Destinasyon" ve "Orijin" olmak üzere iki ilke bulunmaktadır. Destinasyon diğer bir ifade ile "Varış ülkesinde vergilendirme" ilkesine göre, mal ve hizmetler, nihai anlamda tüketildikleri veya faydalanıldıkları ülkede KDV'ye tabi tutulmalıdır. Orijin diğer adıyla "çıkış ülkesinde vergilendirme" ilkesine göre ise de, dış ticarete konu mal ve hizmetler üretildikleri ülkede KDV'ye tabi tutulmalı yani kaynak ülkesinde vergilendirilmelidir.[55]

Türk KDV Kanunu, AT Direktifleri ve diğer yabancı ülke uygulamalarının dikkate alarak "Destinasyon İlkesini" benimsemiş, buna paralel olarak her türlü mal ve hizmet ihracatını KDV'den istisna tutarken, mal ve hizmet ithalini de vergi kapsamına almıştır.

[54] Salim Şen, Katma Değer Vergisinde İstisnalar ve İhracat İstisnası, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 439, 1 Mayıs 2005, s.45.
[55] Duman, s.114-115.

Mal ve hizmet ihracatı istisnası, KDV Kanununun 11.maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddenin 1. fıkrasının (a) bendine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den istisnadır.

Aynı maddenin (b) bendinde ise, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallarla ilgili bir düzenleme yer almaktadır. Turistlerin Türkiye'den satın alıp kendi ülkelerine götürdükleri ve yine kendi ülkelerinde tüketecekleri mallar üzerindeki KDV yükünün de destinasyon ilkesi gereği sıfırlanması gerekmektedir çünkü, bu şekilde satın alınarak Türkiye dışına götürülen malların da ihracat olarak değerlendirilmesi gerekir. Literatürde, turistlerin Türkiye'den satın aldıkları malları kendi ülkelerine götürmeleri işlemine "perakende ihracat" denilmektedir.

11.maddenin 1.fıkrasının (c) bendinde ise, ihracatçılara, ihraç edecekleri malları imalatçılardan satın alırken KDV ödememeleri öngörülerek, ödenmeyen KDV tutarı kadar finans imkanı sağlanmaktadır.

KDV Kanunu'ndaki ihracat istisnası ve iade uygulamasını daha anlaşılabilir kılmak için konu üçüncü bölümde aşağıdaki başlıklar altında ayrıntılı olarak incelenecektir:

- Doğrudan mal ihracatı (md. 11/1-a)
- Türkiye'de ikamet etmeyenlere mal satışı (md. 11/1-b)
- Hizmet ihracatı (md. 11/1-a)
- İhraç kaydıyla mal teslimleri (md. 11/1-c)
- İhracat istisnasıyla ilgili iade işlemleri

3. DOĞRUDAN MAL İHRACATINDA KDV İSTİSNASI

3.1 İstisna ile İlgili Tanım ve Kavramlar

3.1.1 Fiili İhracat ve İntaç Kavramları

İhracat yönetmeliğine göre fiili ihracat, ihraç eşyasının Gümrük Kanunu hükümleri çerçevesinde muayenesinin yapılıp taşıta yüklenmesi, bir yerden veya muhtelif yerlerden bir defada veya kısım kısım gelmekte olan dökme ve diğer eşyada yüklemenin tamamlanmasıdır. Kambiyo mevzuatına göre fiili ihracat tarihi gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihtir.

KDV Kanunu'nun 12/1-b maddesine göre fiili ihracat, teslim konusu malın T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olmasıdır.[56]

Gümrük mevzuatında ise fiili ihracat kavramı yerine "çıkış" kavramı kullanılmış, bunun dışında İhracat Yönetmeliğindeki tanımın aynısı yapılmıştır. Ayrıca gümrük mevzuatında "intaç" kavramı kullanılmıştır. İntaç kelime manası olarak sonuçlandırmak, neticeye ulaşmak anlamındadır. İhracat açısından ise ihracat işleminin sonuçlandırılmasını, dosya bazında kapatılmasını ifade eder.

Gümrük mevzuatında intaç kavramının herhangi bir tanımı yapılmamıştır. Ancak gerek ihracatta gerekse ithalatta intaç tarihi, ithal veya ihraç eşyasının gümrük işlemlerinin, gümrük mevzuatı çerçevesinde tamamlanarak giriş veya çıkış beyannamesinin kapatıldığı tarihi ifade eder. Diğer bir ifadeyle intaç tarihi, gümrük işlemlerinin gümrük idaresi açısından tamamen bitirilmiş olduğu tarihtir. Görülüyor ki intaç tarihi hem ihracat hem ithalat işlemlerinde kullanılan bir kavramdır. Ancak her iki durumda da beyannamenin muayene memuru tarafından kapatıldığı tarihi ifade eder. [57]

Fiili ihracı tamamlanmış olan eşyanın Türkiye'den yurt dışı edilmiş olması gerekir. Kara yoluyla yapılan ihracatta nakil aracının sınır gümrüğünden yurt dışı edilmesini müteakip, bu durum en kısa süre içerisinde sınır gümrüğüne bildirilir ve bu

[56] Mehmet Altındağ, Vergi ve Revizyon Rehberi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 1998, s.361.
[57] Koç, s.22.

sonucuna istinaden bu gümrük idaresince de ihraç eşyasına ait gümrük beyannamesi kapatılır, yani intaç olunur. Diğer bir deyişle intaç kavramı, ihraç ve ithal konusu eşyaya ait işlemlerin son aşamasıdır. Gümrük idaresince bu konuda yapılan son gümrük işlemidir.

Karayoluyla yapılan ihracatta eşyanın fiili ihraç tarihi ile intaç tarihi arasında genelde bir zaman farkı vardır. Çünkü karayoluyla yapılan ihracatta ihraç gümrüğü farklı idarelerdir.

İhracat Yönetmeliğinde ihraç kavramı, bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını ve kambiyo mevzuatına göre bedelinin (bedelsiz ihracat hariç) yurda getirilmesini veyahut Gümrük Müsteşarlığınca ihracat olarak kabul edilecek sair çıkışları ifade etmektedir.

3.1.2 İhracat İstisnasının Uygulanacağı İhracat Türleri

İhracat istisnası kapsamında değerlendirilen istisna türleri şu şekildedir.[58]

- Serbest ihracat
- Kayda bağlı ihracat
    - Ülkemizde kredili olarak kurulan tesislerin bedelinin malla ödenmesine ilişkin cari hesaplara mahsuben yapılan ihracat
    - Doğal gaz karşılığı yapılan ihracat
    - Ülkemiz ihraç ürünlerine kısıtlama koyan ülkelere yapılan kısıtlama kapsamındaki malların ihracı
    - İşlem görmüş dökme veya varilli zeytinyağı ihracı
    - Ham lüle taşı ve taslak pipo ihracı

[58] Oktar , s.12-13

- Özelliği olan ihracat
    - Kredili ihracat
    - Transit ihracat
    - Konsinye ihracat
    - İthal edilmiş malların ihracı
    - Yurt içindeki ve yurt dışındaki serbest bölgelere yapılan ihracat
    - Gümrük hattı dışındaki mağaza ve işletmelere mal satışı
    - Yurt dışı antrepolara yapılan ihracat
- KKTC'ye yapılan ihracat
- YTL karşılığında yapılan ihracat
- Sınır ve kıyı ticareti yoluyla yapılan ihracat
- Bağlı muamele yoluyla yapılan ihracat
- Posta ile yurt dışına ticari eşya gönderilmesi
- Yabancı gemi ve uçaklara, uluslararası sefer yapan yerli gemi ve uçaklara yapılan kumanya, su v.b. malzeme teslimatı
- Bedeli peşin tahsil edilerek yapılan ihracat
- Müteahhitlerce Türkiye'den yurt dışı şantiyelerine mal gönderilmesi
- Yurt dışındaki şube, büro, temsilcilik, acentelik gibi yerlere mal gönderilmesi
- Malın ayni sermaye olarak yurt dışına götürülmesi

3.1.3 İhracat İstisnasından Yararlanamayacak İhracat Türleri

İhracat istisnası kapsamında değerlendirilmeyen istisna türleri şu şekildedir.[59]

- Bedelsiz ihracat
- Geçici ihracat
- Kiralama yoluyla yapılan ihracat

3.1.4 İhracat İstisnasından Faydalanabilecekler

4 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'ne göre ihracat istisnası uygulamasından sadece "ihracatçılar" yararlanabilir.[60] İhracat Yönetmeliği uyarınca ihracatçı, "ihracat belgesine sahip olan gerçek ve tüzel kişi tacirlerdir." Ancak bazı ihraç işlemlerinde ihracat belgesi aranılmamaktadır. Mesela müteahhitlik hizmetlerine ilişkin yapılan ihracatta İhracat Belgesi aranmaz ancak bu teslimler ihracat istisnasından yararlanır.

Ayrıca KDV Kanunu'nun 11/1-a ve 12. maddelerinde düzenlenen KDV ihracat istisnasından yararlanılabilmesi için, ihracattan önce vergi dairesine başvurulmasına, herhangi bir belge verilmesine ve alınmasına gerek bulunmamaktadır. İhraç faturası ihracatçı tarafından re'sen KDV'siz olarak düzenlenir. Ancak bu şekilde KDV'siz teslimde bulunan mükellefin, malın ihraç edildiğini tevsik etmesi gerekir. KDV ihracat istisnası, ihracatın gerçekleştirildiği gümrük beyannamesi ile tevsik edilecektir. Aksi halde, KDV ihracat istisnasından yararlanılamayacaktır.[61]

3.2 İhracatta KDV İstisnası Uygulanabilmesi İçin Aranan Şartlar

İhracat istisnasının düzenlendiği 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendine göre, ihracat teslimleri KDV'den istisna bulunmaktadır. Bir teslimin KDV istisnası bakımından ihracat teslimi sayılabilmesi için gerekli olan şartlar ise, aynı Kanunun 12/1. maddesinde hükme bağlanmıştır.

---

[59] Oktar , s.13.
[60] 4 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 08.12.1984 Tarih ve 18599 Sayılı Resmi Gazete.
[61] Medeni Kanca, KDV Kanununa Göre İhracat İstisnası, Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığı Araştırma ve Etüd Raporu, İstanbul, Mart 2003, s.10.

Madde hükmüne göre, bir mal tesliminin ihracat teslimi (malın ihraç edilmiş) sayılabilmesi için,

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması,

- Teslim konusu malın T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olması (ulaşması) veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulması şarttır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

Ayrıca 4842 sayılı Kanunla getirilen yeni düzenlemede ihracat teslimi yapılacak yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak mal miktarı ve cinsi ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.[62]

Gümrük antreposuna konulan malın ihracatının belirlenen sürede veya şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi veya tevsik edilememesi hallerinde; ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden KDV iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur.[63]

3.2.1 İhraç Malının Gümrük Hattını Geçmesi

4 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nde de açıklandığı üzere, "bir dış ülkeye vasıl olma" ifadesinden, malın gümrük hattını geçmesi anlaşılacaktır. Gümrük hattını geçen bir mal başka bir ülkeye ulaşmış sayılacaktır. Malın gümrük hattından geçtiği gümrük beyannamesi ile tevsik edilecektir.

[62] Mahmut Sayın ve Tezcan Atay, Vergi Rehberi, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005, s.203.
[63] Sayın ve Atay, s.203.

Uygulamada malların "bir dış ülkeye vasıl olması" ile ilgili olarak iki husus önem taşımaktadır. Birincisi, serbest bölgelere yapılan teslimler, ikinci ise iç gümrüklerden yapılan ihracatlardır. Ancak 4842 sayılı yasayla getirilen değişiklik sonucu serbest bölgelere yapılan teslimlerin de ihracat teslimi sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Serbest bölgeler, Türkiye Cumhuriyeti siyasi sınırları içerisinde olmakla birlikte, gümrük sınırları dışında bulunmaktadır. Dolayısıyla, Türkiye'den serbest bölgelere ihracat mevzuatında belirlenen esaslar dahilinde mal gönderilmesi işlemi ihracat kapsamında KDV'den istisna olacaktır. İç gümrüklerden yapılan ihracatlarda ise KDV istisnası yönünden ihracat, malların iç gümrüklerden çıktığı tarihte değil, dış gümrüklerden yurt dışı edildiği tarihte gerçekleştirilmiş sayılmaktadır.[64]

Ayrıca 4842 Sayılı Yasa[65] ile getirilen bir diğer değişikliğe göre malların yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepolarına konulması da yurt dışına vasıl olma şartını gerçekleştirmektedir. Ancak antrepoya konulan malın belirlenen süre ve şartlar içerisinde yurt dışındaki müşteriye gönderilmesi gerekmektedir.

3.2.2 Malın Yurtdışındaki Alıcıya Veya Adına Hareket Edenlere Türkiye'de Teslim Edilmesi

İhracata konu mallar bazı hallerde, işlenmek veya çeşitli şekillerde değerlendirilmek üzere yurt dışındaki alıcıya veya onun adına hareket eden gerçek veya tüzel kişilere Türkiye'de teslim edilebilmektedir. Teslim konusu malın işlenmek veya çeşitli şekillerde değerlendirilmek üzere yurt dışındaki alıcıya veya onun adına hareket edenlere Türkiye'de teslim edilmesi işlemi, KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesinde düzenlenen ihracat istisnası kapsamına girmemektedir. Yukarıda da belirtildiği üzere, KDV ihracat istisnasından yararlanılması için, malın T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye ulaşması gerekmekte olup, bu zorunluluk Kanunun 12/1. maddesinden ileri gelmektedir.

---

[64] Faruk Çelik, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda İhracat İstisnası, İstanbul Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığı Araştırma ve Etüd Raporu, İstanbul 2003, s.5-6.
[65] 4842 Sayılı Kanun, 24.04.2003 Tarih ve 25088 Sayılı Resmi Gazete.

Dolayısıyla, teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı veya alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalara teslimi halinde de, ihracat istisnasından yararlanılabilmesi için malın T.C. gümrük hattından geçmesi şarttır. Bu durumda, yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki ilgililere yapılan teslimler vergiye tabi olacak, bunların yaptığı ihracat ile KDV istisnası kapsamına girecektir.

Diğer bir anlatımla, ihracat teslimine konu malın alıcı veya onun adına hareket edenlere Türkiye'de teslimi KDV'ye tabi olacak, malların bunlar tarafından yürürlükte bulunan ihracat mevzuatındaki şartlara uyularak yurt dışı edilmesi işlemi ise KDV ihracat istisnasından faydalanabilecektir.

3.2.3 İhraç Malının Yurt Dışındaki Müşteriye Teslimi

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 12. maddesinin 2. fıkrasında ''yurt dışındaki müşteri'' kavramına açıklık getirilmiş, söz konusu kavramın tanımı yapılmıştır.

Bu tanımlamaya göre, yurt dışındaki müşteri tabirinden; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde olan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleri anlaşılacaktır.[66]

Örneğin, yurt dışında inşaat işi yapan firmaların yurt dışındaki bu şantiyeleri, yurt dışındaki müşteri olarak kabul edilecektir. Ayrıca, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan bir şirketin yurt dışında bulunan satış şubesi de, yurt dışındaki müşteri olarak kabul edilebilecektir.[67]

Ayrıca ihracat faturası veya benzeri belgelerin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenme ve ihracat istisnası beyan edilen KDV beyannamelerine gümrük beyannamesi eklenme zorunluluğu vardır.

[66] Sayın ve Atay, s.203.
[67] Çelik, s. 6.

3.3 İhracat İstisnasında Bedelin ve Beyan Edilecek Dönemin Tespiti

3.3.1 İstisnanın Beyan Edileceği Dönem

KDV ihracat istisnasına ait bedeller, malın fiilen ihraç edildiği, diğer bir ifade ile malın T.C. gümrük hattını geçtiği aya ait KDV beyannamesi ile beyan edilecektir. İhracat istisnası beyanının malın fiilen yurt dışı edildiği tarihe bağlanma zorunluluğu, KDV Kanunu'nun ihracat istisnası için gerekli olan şartların belirlendiği 12/1. maddesinden ileri gelmektedir.

KDV ihracat istisnası uygulamasında, ihracatın gerçekleştiği veya malın fiilen yurt dışı edildiği tarih, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce belirlenen ve gümrük beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen "gümrük hattını çıkış tarihi" dır.

Dolayısıyla, mal ihraç edilmediği sürece, bir diğer ifade ile ihracata konu mallar fiilen yurt dışı edilmedikçe, KDV beyannamelerinde KDV ihracat istisnası beyan edilmeyecektir. İhracata ait faturanın düzenlenmiş olması hali durumu değiştirmemektedir. Çünkü, gerek verginin gerekse istisnaların beyanı açısından en önemli şart, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir. İhracat istisnasının beyanı yönünden vergiyi doğuran olay, malların fiilen yurt dışı edildiği tarihte meydana gelmektedir. Mal yurt dışı edilmediği sürece, vergiyi doğuran olay meydana gelmeyecektir. İhracat faturasının düzenlenmiş olmasının ihracat istisnasının beyanı ve dolayısıyla vergiyi doğuran olay yönünden bir önemi bulunmamaktadır. Örnek olarak; ihracat faturası 10 Ocak'ta düzenlenen malların 1 Şubat'ta fiilen yurt dışı edildiğini varsayalım. Bu durumda KDV ihracat istisnası, ihracat faturasının düzenlendiği Ocak ayı KDV beyannamesi ile değil, malların fiilen yurt dışı edildiği Şubat ayı KDV beyannamesi ile beyan edilecektir ve istisnadan Şubat ayı içerisinde yararlanılabilecektir.

KDV ihracat istisnası uygulamasında, ihracatın gerçekleştiği veya malın fiilen yurt dışı edildiği tarih, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce

belirlenen ve gümrük beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen ‘’gümrük hattını çıkış tarihi’’ dır. Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından da durum aynıdır.[68]

Konu hakkında yayımlanan 19 Seri Nolu KDV Genel Tebliği’nin (E/2) bölümünde[69], KDV uygulamasında ihracat işleminin gerçekleştiği tarihin, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce belirlenen ve gümrük çıkış beyannamesinin (01.01.1996 tarihinden itibaren gümrük beyannamesi) ilgili bölümünde belirtilen ‘’gümrük hattını çıkış tarihi’’ olduğu belirtilmiştir. Aynı husus, 13.03.1991 tarih ve 1991/3 Sıra Nolu KDV İç Genelgesi’nde de vurgulanmıştır.

Ayrıca ihracat istisnasının uygulanacağı dönem ile alakalı olarak 4 seri nolu KDV Genel Tebliğinde “6. Kanunun 12’nci maddesi gereğince, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için; teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması gerekmektedir.”[70] denilmektedir.

Gümrük bölgemizden çıkan bir mal başka bir ülkeye ulaşmış sayılacaktır. Ayrıca fatura ve belgelerin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi zorunludur. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi halinde de ihracat istisnasından yararlanabilmek için malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkması şarttır. Bu durumda da yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki ilgililere yapılan teslimler vergiye tabi olacak, bunların yaptığı ihracat ise istisna kapsamına girecektir.[71]

İç gümrüklerden yapılan ihracatlarda da, KDV istisnası yönünden fiili ihracat tarihinin tespiti önem taşımaktadır. İç gümrüklerden yapılan ihracatlarda da, KDV ihracat istisnası bakımından fiili ihraç tarihi, malların iç gümrüklerden çıkışının yapıldığı tarih değil, malların T.C. gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce

[68] Nadide Coşkun, Katma Değer Vergisi Kanununa Göre İhracat İstisnası-1, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 436, 15 Mart 2005a, s.49.
[69] 19 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 21.03.1986 Tarih ve 19054 Sayılı Resmi Gazete.
[70] 4 No’lu KDV Genel Tebliği, 08.12.1984 tarih ve 18599 sayılı Resmi Gazete.
[71] D. Erkan Ateşli, KDV Açısından İhracat İstisnasının Uygulanacağı Dönem I, Vergi Sorunları Dergisi 2002b, S.166, s.60-61

belirlenen ve gümrük beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen gümrük hattını çıkış tarihi esas alınacaktır. Konu hakkında yayımlanan 13.03.1991 tarih ve 1991/3 Sıra Nolu KDV İç Genelgesinde de aynı husus vurgulanmıştır. Söz konusu genelgede, iç gümrüklerden yapılan ihracatlarda KDV ihracat istisnasının belirlenmesinde gümrük beyannameleri değerlendirilirken, iç gümrüklerden yapılan yüklemelere itibar edilmemesi, malın sınır gümrüğünden çıkış tarihini gösteren imzalı ve kaşeli tarihlerin esas alınması gerektiği belirtilmiştir.

Daha önce açıklandığı üzere intaç tarihi, malların sevkine ilişkin işlemlerin tamamlandığı, gümrük işlemlerinin gümrük idaresi açısından tamamen bitirilmiş olduğu tarihi göstermekte olup, bu tarihte mallar henüz gümrük hattını geçerek bir başka ülkeye ulaşmamaktadır.

Buna göre, malların yükleme işleminin tamamlandığı tarihi gösteren intaç tarihinde, ihracata konu mallar henüz T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olmadığından, bu tarihte KDV ihracat istisnasının uygulanması ve istisna kapsamındaki bedelin beyanı mümkün değildir. KDV ihracat istisnası uygulamasında beyan açısından intaç tarihinin esas alınması halinde istisna, malın fiilen ihraç edildiği vergilendirme döneminden önceki bir dönemde uygulanabilecek, bu durumda ise erken bir KDV iadesine sebebiyet verilebilecektir. Dolayısıyla sonraki dönemlerde yararlanılacak istisnadan önceki dönemlerde yararlanılarak erken KDV iadesine sebebiyet verilmek suretiyle vergi ziyaına neden olunabilecektir.[72]

İntaç ve fiili ihraç tarihlerinin aynı olması halinde, herhangi bir sorun olmayacaktır. Ancak İntaç ve fiili ihraç tarihlerinin aynı olmaması durumunda istisnadan yararlanılacak tarih malın yurt dışı edildiği tarih yani fiili ihraç tarihi olacaktır.

Örneğin; ihracat faturası 20 Aralık 2004'de düzenlenen, gümrük beyannamesi 25 Aralık 2004'de açılan ihraç konusu malların intaç tarihi 31 Aralık 2004'dir. Söz konusu mallar 2 Ocak 2005'te fiilen yurt dışı edilmiştir.

[72] Kemal OKTAR, Abdullah TOLU, KDV Beyannameleri Düzenleme Rehberi, Ankara, 1995,s.4

Bu durumda ihracat istisnası 2 Ocak 2005'te gerçekleşmiş olduğundan, Ocak 2005 beyannamesiyle beyan edilecek ve ihracat geliri 2005 takvim yılına ait olup bu dönem kazancı olarak gelir veya kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

İhracat istisnası, malların fiilen yurt dışı edildiği tarihte KDV beyannamesiyle beyan edileceğinden, KDV açısından faturanın düzenlendiği ay beyannamesiyle beyan edilme ilkesinin de istisnasını oluşturmaktadır.

3.3.2 İhracat Faturasındaki Dövizin YTL'ye Çevrileceği Tarih ve Beyanı

3065 sayılı KDV Kanununun 26. maddesinde, bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden TL'ye çevrileceği hükme bağlanmıştır.

KDV ihracat istisnasında, istisnanın beyanı açısından vergiyi doğuran olay, ihracatın fiilen gerçekleştirildiği, diğer bir anlatımla ihracata konu malın T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye ulaştığı tarihte meydana gelmektedir.

Bu nedenle, KDV ihracat istisnası açısından ihracat bedeli dövizlerin malın fiilen yurt dışı edildiği tarihteki T.C Merkez Bankası cari alış kuru üzerinden TL'ye çevrilerek, malların fiilen ihraç edildiği döneme (aya) ait beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

Maliye Bakanlığınca verilen bir özelgede de, aynı doğrultuda görüş bildirilmiş, aşağıdaki açıklama yapılmıştır.[73]

"KDV ihracat istisnası uygulaması ihracatın gerçekleştirildiği dönemde uygulanacağından, fatura daha önceki bir tarihte düzenlense dahi ihracat istisnasına ait bedeller faturanın kesildiği dönemde değil, malın gümrük hattını geçtiği dönem beyannamesinde beyan edilecektir. İstisna işlemine ait bedeller, ihracatın gerçekleştirildiği dönem beyannamesi İle beyan edildiğinden, fatura ve gümrük çıkış

[73] Kanca s.14.

beyannamesinde ihracat bedeli olarak gösterilen dövizlerin ihracatın gerçekleştirildiği tarihteki cari kur (alış) üzerinden Türk Lirasına çevrilmesi gerekmektedir. Bu şekilde bulunan tutarların ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesinin '"Teslim ve Hizmet İşlemlerinin Karşılığını Teşkil Eden Bedel" satırında gösterilmesi, daha sonra da aynı beyannamenin " ihracat istisnası" ait bölümünde gösterilmek suretiyle matrahtan indirilmesi gerekir."

3.2.2.1 İhracatın FOB Bedel Üzerinden Yapılması

Dış ticaret işlemlerinde ihracat FOB[74], ithalat ise CİF bedel üzerinden gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla KDV ihracat istisnasının beyanında ihracat bedeli olarak FOB bedelin esas alınması gerekir. Bu durumda, KDV beyannamesinde ihracat istisnası olarak FOB bedel gösterilecektir.[75]

3.2.2.2 İhracatın CİF veya CF Bedeli Üzerinden Yapılması

İhracatın C.I.F.[76] (Cost Insurance Freight) veya C.F. (Cost and freight) olarak yapılması durumunda navlun ve sigorta içinde ihracatçının yurt dışındaki müşterisinden aldığı bedele KDV istisnası uygulanması gerekmektedir. Çünkü, KDV Kanunun 24/a maddesine göre, teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri de, aynı Kanunun 20. maddesinde KDV matrahı olarak belirlenen teslim ve hizmet bedeline dahil olacaktır.[77]

Bu durumda, C.F ve C.I.F satış şeklinde, F.O.B (Free On Board) değer ile bunların navlun bedelinin ihracat faturasında ayrıca gösterilmek suretiyle bunların toplamının KDV beyannamesinin "ihracat istisnası" satırına yazılarak, KDV matrahından indirilmesi ve bu şekilde KDV yönünden vergilendirilmemesi

[74] Bu terim ile satıcının teslim yükümlülüğü belirlenen yükleme limanında mallar gemi küpeştesini açtığı andan itibaren yerine getirilmiş olur. Mallarla ilgili tüm gider yitik veya hasar rizikoları bu noktadan itibaren alıcı tarafından üstlenilir.
[75] Oktar, s. 83.
[76] Bu terim ile satıcı belirlenen varış limanına malı gönderebilmek için gerekli tüm giderleri navlunu ve malların taşınması sırasında yitik veya hasar rizikosuna karşı deniz sigortası temin etmek durumundadır. Satıcı sigorta sözleşmesini yapar ve sigorta primini öder.
[77] Oktar, s. 84.

gerekmektedir. Maliye Bakanlığı'nın görüşü de bu doğrultudadır, Ayrıca, faaliyeti taşımacılık yapmak veya bunu organize etmek olmayan ihracatçı firmanın, ihraç edilen malların taşınması için ödediği ve yurt dışındaki alıcıya yansıttığı navlun bedelini "uluslararası taşımacılık istisnası" satırına yazması ve bu şekilde KDV matrahından indirilmeleri mümkün değildir. Taşma için KDV istisnası uygulanmış olsa dahi, ihracatçı ödediği bu bedeli, ihracat bedeli ile birlikte KDV beyannamesinde "ihracat istisnası" satırına yazmak suretiyle işlem yapacaktır.[78]

3.3.3 GVK ve KVK Yönünden İstisnaya İlişkin Gelirin Beyan Edileceği Yıl

Ticari bir faaliyet olan İhracat işlemlerinde GVK ve KVK yönünden vergiyi doğuran olay, KDV'de olduğu gibi, satışa konu olan malın fiilen ihraç edildiği tarihte gerçekleştirilmekte, satış akdi bu tarihte tamamlanmış olmaktadır. Satıcı da bu tarih itibariyle satılan malın karşılığı olan bedeli (semeni) talep etme hakkını kazanmakta, gelir (kazanç) bu tarih itibariyle tahakkuk etmektedir. Dolayısıyla ihracat işlemlerine ait bedellerin malların fiilen ihracat edildiği yılın (hesap dönemi) geliri (kazancı) olarak kabul edilmesi gerekir.[79]

Yapılan açıklamadan da anlaşılacağı üzere; malların satış akdinin ya da gümrük işlemleri ile ilgili sürecin tamamlanması, istisna kapsamındaki ihracat faaliyetine ilişkin gelir, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen "vergiyi doğuran olay" tanımından farklı olarak istisnanın uygulanabileceği dönem de elde edilmiş sayılmaktadır.

Bu durum da ihracata konu olan malların yurt dışı edildiği tarihte vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ve bu tarihi içeren vergilendirme döneminde de gelirin beyan edilmesi gerekmektedir.

---

[78] Oktar, s. 84.

[79] İlhan Kırıktaş," Bir Önceki Yılda açılan Gümrük Beyannamesine Konu Olan Malın Sonraki Yılda Fiilen İhraç Edilmesi Halinde Gelirin Beyan Edileceği Yıl ve KDV İstisnası", Yaklaşım, Yıl sayı:65, Mayıs 1998, s.118.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da fark edileceği üzere, KDV'de olduğu gibi GVK ve KVK yönünden de vergiyi doğuran olay, malların fiilen ihraç edildiği tarihte meydana gelmekte, satış akdi bu tarih itibariyle tamamlanmakta ve alacak hakkı bu tarihte doğmaktadır. Dolayısıyla, gümrük beyannamesi önceki yılda açılsa dahi, ihracata konu malların bir sonraki yılda ihraç edilmesi halinde, ihracat bedellerinin, malların fiilen ihraç edildiği yılın (hesap dönemi) geliri (kazancı) olarak kabul edilmesi ve beyanı gerekir.

Örneğin, gümrük beyannamesi 1998 Aralık ayında açılan malların 1999 Şubat ayında ihraç edilmesi halinde, bu mallara ait satış bedelleri 1999 yılının (hesap döneminin) geliri (kazancı) olarak dikkate alınacak ve beyan edilerek vergilendirilecektir.

Nitekim Vergi İdaresince verilen bir özelgede de;[80] *"Gümrük beyannamesi 1995 Aralık ayında açılan malların 1996 yılında fiilen ihraç edilmesi halinde, bu işten sağlanan kazanç 1996 yılının geliri olarak vergilendirilecektir. Çünkü mal fiilen ihraç edilmedikçe satış akdi tamamlanmış olacağından, tahakkuk etmiş bir alacaktan da söz edilmeyecektir. İhracat faturasının ise, fiili ihraç tarihinden itibaren en geç 10 gün içinde düzenlenmesi gerekir."* şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, ihracat faturası, akreditif ve gümrük beyannamesinin açılması ve sair nedenlerle mallar fiilen ihraç edilmeden önce düzenlenebilmektedir.

Kanaatimize göre, vergiyi doğuran olayın, malların fiilen ihraç edildiği tarihte meydana geldiği ve alacak hakkının bu tarihte doğduğu ilkesi göz önünde tutularak, ihracat faturası bir önceki yılda düzenlense dahi, ihracat bedellerinin, malların fiilen ihraç edildiği yılda elde edildiği kabul edilmeli ve bu yılın geliri olarak vergilendirilmelidir. Satış sözleşmesinde, yurt dışındaki alıcının satışa konu malı satıcının Türkiye'deki fabrikasında, deposunda veya herhangi bir işyerinde kendisinin

[80] Maliye Bakanlığı'nın 20/01/1998 tarih ve 1626, 08/06/1998 tarih ve 21487 sayılı özelgeleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Muktezası, İnteraktif Bilgi Bankası.

veya adına hareket edenin teslim alacağının belirtilmesi halinde ise; satıcının malı sözleşmede belirtilen yerlerde alıcıya Türkiye'de teslim etmesiyle satış akdi tamamlanmakta ve vergiyi doğuran olay meydana gelmekte, alacak hakkı bu tarih itibariyle doğmaktadır.[81]

Bu durumda, satışa ait gelirin, malın teslim edildiği yılın geliri olarak kabul edilmesi ve vergilendirilmesi gerekir. Gelirin beyanı açısından, yurt dışındaki alıcının malı yurt dışı etmesini beklemeye gerek bulunmamaktadır. Ayrıca, satıcının malı Türkiye'de yurt dışında alıcıya teslimi KDV'ye tabi olacak, malın yurt dışındaki alıcı tarafından yurt dışı edilmesini müteakip, yüklendiği vergi kendisine iade edilebilecektir.[82]

3.4 İhracata Konu Malların Yurt Dışı Edilmeden Önce veya Sonra Zayi Olması

İhracata konu olan mallar gerek yurt dışı edilmeden gerekse yurt dışı edildikten sonra yanma, çalınma, kaza, çürüme vb. nedenlerle zayi olabilmektedir. Her iki durumda KDV yönünden yapılacak işlemler farklıdır. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde, zayi olan mallara ait alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Bu hüküm gereğince, çeşitli nedenlerle zayi olan malların alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirimi mümkün olmamaktadır. Söz konusu vergi önceki dönemlerde indirilmiş ise, indirilen vergilerin KDV beyannamesinde hesaplanan KDV'ye ilave edilerek beyan edilmek suretiyle düzeltilmesi, bu şekilde düzeltilen vergilerin ise çalınan mallara ait olanlar hariç aynı Kanunun 30/a ve 58. maddelerine göre Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak göz önüne alınması gerekmektedir.

[81] Kanca, s. 15.
[82] Kırıktaş, s.120.

Zayi olayının "çalınma" fiili ile meydana gelmesi halinde ise, indirilemeyen veya indirilip de düzeltilen vergilerin GVK ve KVK yönünden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.İhracata konu olan malların henüz yurt dışı edilmeden önce Türkiye içinde zayi olması halinde, Kanunun 30/c maddesinde belirtildiği şekilde hareket edilerek işlem yapılması gerekir. Bu durumda, mal yurt dışı edilemediğinden, bu malların alımı sırasında ödenen KDV indirilemeyecek, indirilmiş ise yukarıda belirtildiği şekilde; indirilen vergiler KDV beyannamesinde hesaplanan KDV'ye ilave edilerek beyan edilmek suretiyle düzeltilecektir.

İhracata konu malların bir dış ülkeye vasıl olduktan sonra zayi olması yani, KDV Kanunu'nun 12/1. maddesine göre, ihracat tesliminin gerçekleşmesinden sonra T.C. gümrük hattını geçip zayi olan mallarla ilgili olarak KDV ihracat istisnası kapsamında işlem yapılabilecektir. İhracata konu olan malların, T.C. gümrük hattını geçmeden önce zayi olması halinde ise, mallar henüz yurt dışı edilemediğinden, KDV ihracat istisnası hükmünün uygulanması mümkün değildir. Ancak, Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özelgede, yurt dışındaki şantiyeye ihraç edilen malların yurt dışında meydana gelen kaza sonucu zayi olması olayında, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

3.5 İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde KDV İstisnası

KDV ödenerek satın alınan malların veya işletmede imal edilen malların ihraç edildikten sonra geri gelmesi halinde, ihraç edilen mallara ait iadesi talep edilen KDV'nin nakden veya mahsuben iadesi henüz yapılmamış ise, ihracatçının KDV iadesinden yararlanmadığı kabul edilecek ve geri gelen mallar için gümrükte bir vergi ödemesi söz konusu olmayacaktır.

Bu durumda ihracatçının ilgili dönemdeki KDV beyannamesinde "iade" olarak gösterilen tutardan geri gelen mallara ait kısım, malların gümrükten çekilip işletmeye girdiği döneme ilişkin KDV beyannamesinin 34. satırına yazılacak ve indirim konusu yapılacaktır.Malların geri geldiği tarihte, ihraç edilen mallarla ilgili yüklenilen KDV'nin nakden veya mahsuben iadesi yapılmış ise, geri gelen mala isabet eden kısım gümrük

idaresine ödenecek veya bu kadar teminat gösterilecek, bundan sonra malların ithaline izin verilecektir. İhraç edilen ve geri gelen mallara ait yüklenilen KDV indirim yoluyla giderilmiş veya sonraki dönemlere devredilmiş ise, geri gelen mallar için yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Bu nedenle geri gelen malların ithali normal prosedüre göre yapılabilecektir. Konu hakkında 46 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nin[83] (C) bölümünde açıklamalar yapılmıştır.

[83] 46 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 17.03.1995 Tarih ve 22230 Sayılı Resmi Gazete.

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

4.1 Genel Açıklama

KDV Kanunumuz ihracat işlemlerinde "destinasyon ilkesi"ni benimsemiş, her türlü mal ve hizmet ihracatını KDV'den istisna tutarken, her türlü mal ve hizmet ithalatını KDV yönünden vergilendirmiştir. Destinasyon ilkesi ile, dış ticaret işlemlerinde vergilendirme hakkı, mal ve hizmetin nihai olarak tüketileceği ülkeye ait bulunmaktadır.

Destinasyon ilkesi gereğince, ihracata konu olan mal ve hizmetlerin KDV'den istisna tutulmak suretiyle KDV'den arındırmaktadır.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak yurt dışına mal götürme işlemlerine vergi literatüründe "perakende ihracat" denilmektedir. Dolayısıyla, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcular tarafından satın alınarak yurt dışına götürülen ve nihai olarak yurt dışında tüketilecek olan malların KDV yükünden arındırılması gerekir.

KDV Kanunumuz ve uygulamasında, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak yurt dışına götürdükleri malların KDV'den arındırılmasında iki yöntem benimsenmiştir. Bu yöntemler;

Birinci Yöntem: Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların yurt dışına götürmek üzere satın aldıkları malların satışı aşamasında satıcılarca KDV'nin tahsil edilmesi, söz konusu malların yurt dışı edilmesini müteakip satıcı tarafından yabancı alıcıya satış anında tahsil edilen KDV'nin iade edilmesidir. Buna yolcu beraberi eşya istisnası da denilmektedir.

İkinci Yöntem :Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların yurt dışına götürmek üzere satın aldıkları malların satışı aşamasında istisna uygulanmak suretiyle KDV tahsil

edilmemesi, ancak malların belli bir sürede yurt dışı edilmesinin sağlanmasıdır. Buna bavul ticaretinde KDV istisnası da denilmektedir.

Birinci yöntem ile ilgili asıl hüküm; KDV Kanunu'nun 11. maddesinin 1/b bendinde yer almaktadır. Söz konusu bentte, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında KDV tahsil edileceği ancak, gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen KDV'nin iade olunacağı belirtilmektedir. Bunun sonucu olarak, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak yurt dışına çıkardıkları malların teslimi ihracat istisnası kapsamına alınmış ve bu çerçevede düzenlemeler yapılmıştır.

Ayrıca bu kapsamda; Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılmaları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir.[84]

İkinci yöntem ise, uygulamada bavul ticareti olarak adlandırılmakta olup, uygulama usul ve esasları KDV Kanununun 11/2. maddesinin verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca yayımlanan 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği[85] ile belirlenmiştir. Tebliğde bu satış şekli "Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlarda KDV İhracat İstisnası" olarak tanımlanmıştır.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna 43 Seri Nolu KDV Genel Tebliği[86] ile düzenlenmiş, 51[87], 61, 71[88], 84[89], 87[90] ve 92[91] Seri Nolu KDV Genel Tebliğleriyle de konunun kapsamı genişletilerek yeni düzenlemeler yapılmıştır.

[84] M. Bülent Aydın, Yolcu Beraberi Eşya Ticareti ve Bavul Ticareti, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1 Temmuz 2002, S. 371, s. 56.
[85] 61 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 01.03.1997 Tarih ve 22920 Sayılı Resmi Gazete.
[86] 43 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 28.07.1994 Tarih ve 22004 Sayılı Resmi Gazete.
[87] 51 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 10.01.1996 Tarih ve 22519 Sayılı Resmi Gazete.
[88] 71 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 13.11.1998 Tarih ve 23522 Sayılı Resmi Gazete
[89] 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 23.11.2001 Tarih ve 24592 Sayılı Resmi Gazete.
[90] 87 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 18.06.2003 Tarih ve 25142 Sayılı Resmi Gazete
[91] 92 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 22.12.2004 Tarih ve 25678 Sayılı Resmi Gazete

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisnanın iki uygulama şekli mevcuttur:

- Yolcu beraberindeki eşya istisnası
- Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlara ilişkin KDV istisnası (bavul ticareti)

4.2 Yolcu Beraberi Eşya İstisnası

4.2.1 İstisnadan Yararlanacak ve Yararlanamayacak Olan Gerçek Kişiler

Bu kapsamdaki istisnadan, Türkiye'de ikamet etmeyen ve satın aldığı malı yurt dışına götüren Türk ve yabancı uyruklu alıcılar faydalanabilecektir. Buradan çıkan sonuç istisnanın kapsamına sadece gerçek kişi alıcıların girdiği, tüzel kişi alıcıların istisna kapsamında değerlendirilemeyeceğidir.

Diğer bir husus; istisnadan yararlanabilecek alıcıların Türkiye'de ikamet etmemesinin yeterli bulunması olup bu kişilerin uyruğunun istisnadan yararlanmasının önem taşımamasıdır.

T.C. tabiiyetinde bulunan Türk uyruklu gerçek kişiler Türkiye'de mukim sayıldığından, prensip olarak istisnadan faydalanamazlar Ancak Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olmakla birlikte, yabancı bir ülkede ikamet etmekte olduklarına dair o ülke resmi makamlarından alınmış ikamet belgesi veya benzeri bir belgeye sahip olmaları halinde söz konusu istisnadan faydalanabilecektir.

Yabancı uyruklular açısından ise; ilke olarak, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunmadıklarından bu istinaden faydalanabilir. Ancak kendilerine Türkiye'de geçici veya daimi ikamet tezkeresi verilmiş yabancı uyruklular bu istinadan faydalanamayacaklardır. Bunun dışındaki yabancı uyruklular istisnadan faydalanabilecektir.

4.2.2 İstisna Kapsamında Satış Yapabilecek Satıcılar

96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin[92] yayımlanmasından önce yürürlükte olan 51 Seri Nolu KDV Genel Tebliği uyarınca bu kapsamda satış yapacak satıcılarda aşağıdaki şartların bulunması gerekmekteydi;

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamındaki satışlar;

- Bağlı oldukları vergi dairesinden "izin belgesi" almış,
- Gerçek usulde KDV'ye tabi mükellefler tarafından yapılabilir.

İstisna kapsamında satış yapmak isteyen satıcıların 51 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde esasları belirlenen izin belgesini almak için, bağlı oldukları vergi dairelerine bir dilekçe ile başvurmaları yeterlidir. İzin belgesinin işletmede görünür bir yere asılması zorunludur. İzin belgesi almış olanların istisnanın konusuna giren her türlü mal teslimleri istisna kapsamında olup, hizmet ifalarında istisna söz konusu değildir.[93]

Ancak Gerçek Usulde KDV'ye tabi mükelleflerin izin alma şartı 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile kaldırılmış ve bu mükelleflerin izin belgesi konusunda aşağıdaki şekilde hareket etmeleri uygun görülmüştür.[94]

Yetki Belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcılar tarafından işletmelerinin görünür bir yerine "*İşletmemizde (…) ile yapılan ../../…. Tarihli sözleşmeye dayanılarak, 3065 sayılı Kanunun 11/1-b maddesi ile 43 ve 96 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğleri uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarda katma değer vergisi istisnası uygulanmaktadır. (tarih)"* ifadesinin yer aldığı bir levha asılacaktır. Levhada sözleşme yapılan satıcı ve yetki belgeli aracı firmanın imza tatbik edilmiş onay kaşeleri ve isteniyorsa logoları yer alacaktır.

[92] 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 18.11.2005 Tarih ve 25997 Sayılı Resmi Gazete.
[93] Bekir Bayrakdar, Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Yapılan Mal Satışlarında KDV İstisnası Uygulaması (Bavul Ticareti),Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2003, Sayı 261, s.88.
[94] Volkan Yüksel, Yolcu Beraberi Eşya İhracında KDV istisnası Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2006a, S. 167, s.109.

Öte yandan, yetki belgeli aracı firmalarla sözleşmesi bulunan veya ilk defa sözleşme imzalayacak olan satıcıların vergi dairesinden aldıkları izin belgesi yerine yukarıda belirtildiği şekilde düzenlenmiş levhayı işletmelerinde kullanmaları mümkün bulunmakta ancak bu durumda vergi dairesi izin belgesinin vergi dairesine teslim edilmesi gerekmektedir.

Konumuzun bundan sonraki kısımlarında; 96 Seri No'lu Genel Tebliğ uyarınca, daha önce izin belgesi alması gereken satıcılar için artık yetki belgeli aracı firmalarla sözleşme yapan firmalar tabirini kullanacağız.

Yine 51 Seri Nolu KDV Genel Tebliği uyarınca, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapmak üzere yetki belgesi verilecek aracı firmaların aşağıdaki şartlara sahip olmaları gerekmektedir.

1. Bilanço esasına göre defter tutmaları.
2. Asgari özkaynak tutarının 500.000 Yeni Türk Lirası olması.((51 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde 500.000.000.000.-TL olarak belirlenen ve 92 Seri Nolu Genel Tebliği'yle[95] YTL cinsinden belirlenen tutar)
3. Ücretli statüsünde en az 5 eleman istihdam etmeleri.
4. Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediğine veya bilerek kullandığına dair rapor bulunmaması.

4.2.3 İstisna Kapsamında Satış Yapamayacak Satıcılar

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara istisna kapsamında satış yapamayacak olanlar ise, gerçek usulde KDV'ye tabi olmakla beraber yetki belgeli aracı firmalarla sözleşme yapmayan mükellefler ve KDV mükellefi olmayan satıcılardır. Ayrıca 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde, götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin KDV istisnası kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara satış yapamayacakları belirtilmiştir. Ancak, götürü usulde vergilendirilen mükellefler, 01.01.1999 tarihinden itibaren basit usulde vergilendirilmeye başlanmışlardır. Maliye Bakanlığınca aksi

[95] 92 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 22.12.2004 Tarih ve 25088 Sayılı Resmi Gazete.

belirlenmediğinden, basit usulde vergilendirilen mükelleflerinde KDV istisnası kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara satış yapabilmeleri mümkündür.

4.2.4 İstisna Kapsamına Giren Mallar

43 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde, istisna kapsamına her türlü mal teslimlerinin girdiği açıklanmıştır. Buna göre, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak yurt dışına götürdükleri mallar miktar ve bir üst tutarla sınırlı olmaksızın KDV istisnası kapsamında değerlendirilmekte, satış sırasında tahsil edilen KDV, gümrük çıkışını müteakip alıcıya iade edilmekteydi.

Ancak, 71 Seri Nolu KDV Genel Tebliği[96] ile, yolcu beraberi eşya istisnası uygulaması kapsamında alınarak yurt dışı edilecek mallar, kişisel tüketime konu olacak mal miktarı ile sınırlandırılmıştır. 01.12.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bu düzenlemeye göre, istisnadan sadece kişisel tüketime konu olabilecek miktardaki malların yararlanabileceği, kişisel tüketim miktarını aşan mal alımları için bu istisnanın uygulanmasının mümkün olmadığı açıklanmıştır.

Doktrindeki görüşe göre "kişisel tüketime konu olabilecek miktar" ifadesinden, turistin kendi ihtiyacı ve hediyelik amaçla satın aldığı mal miktarının anlaşılması gerekir. Kişisel tüketimi aşarak ticari bir nitelik taşıyan alımların ise yolcu beraberi eşya istisnasından yararlandırılmaması gerekir. Kişisel tüketim miktarını ise satıcılar belirleyeceklerdir. Satıcılar, satın alınan malların kişisel tüketim miktarını aştığı durumlarda KDV istisnası kapsamında işlem yapmamalıdır. Aksi halde, alıcılardan tahsil edip iade ettikleri KDV'yi indirim ve iade konusu yapamama durumu ile karşılaşabileceklerdir.[97]

Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların kişisel tüketimlerini aşan ve ticari bir nitelik taşıyan alımları, 61 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde esasları belirlenen bavul ticareti kapsamında değerlendirilebilecektir. Dolayısıyla, yolcu beraberi eşya istisnası, 01.12.1998 tarihinden itibaren kişisel tüketim amacıyla satın alınarak yurt dışına çıkarılan mallar için uygulanacaktır.

[96] 71 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 13.11.1998 Tarih ve 23522 Sayılı Resmi Gazete.
[97] Koç, 44.

Hizmet ifalarının yurt dışına çıkarılması mümkün olmadığından Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların Türkiye'de yararlandıkları hizmetlerle ilgili olarak KDV istisnası kapsamında işlem yapılmaması ve ödedikleri KDV'nin iade edilmemesi gerekmektedir. Zira satın alınan hizmet kişisel tüketimle ilgili olsa bile Türkiye sınırları dışına çıkmadığından ihracat istisnasından yararlanamayacaktır.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların istisna kapsamında satış yapma yetkisine haiz her bir satıcıdan satın aldıkları malların faturada gösterilen vergisiz bedelleri toplamının 100-YTL'nin (87 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde 100.000.000-TL olarak belirlenen ve 92 Seri Nolu Genel Tebliği'yle YTL cinsinden belirlenen tutar) üstünde olması halinde istisna uygulanabilecektir. Bu toplama, aynı faturada yer alan birden fazla mal çeşidi dahildir. Yetki belgeli aracı firmalarla sözleşme yapan satıcıdan yapılsa dahi, 100-YTL'nin altındaki alımlar istisna kapsamı dışındadır.

4.2.5 İstisna Kapsamında Yapılacak Satışlarda Alıcılardan İstenecek Belgeler

Satıcılar, yabancı uyrukluların pasaportlarını, Türk uyrukluların ise pasaportları ile birlikte yabancı ülkelerde ikamet ettiklerine dair ikamet tezkeresi veya benzeri belgenin ibrazını isteyecekler ve bu belgeleri gördükten sonra istisna kapsamında satış yapacaklardır.

Satıcı tarafından faturaya ayrıca şu bilgiler de yazılacaktır.[98]

- Alıcının pasaport nev'i ve numarası, Türk uyruklular için ayrıca yabancı ülkede ikamet ettiklerini gösterir belgenin tarih ve numarası,
- Varsa alıcının banka şubesi ve hesap numarası,
- Satıcının bu iadeler için hesap açtırmış olması durumunda hesabın bulunduğu banka şubesi ve hesap numarası.

[98] Yüksel, 2006a, s.110.

4.2.6 Satış Nedeniyle Düzenlenecek Fatura

43 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara istisna kapsamında yapılan satışlarda "özel fatura" düzenlenme zorunluluğu kaldırılmıştır. Ancak İlgili Tebliğ de Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamındaki satışların "aracı firmalarla sözleşme yapan" satıcılar tarafından yapılabileceği, bu satışlarla ilgili faturanın 4 nüsha olarak düzenleneceği belirtilmiş, faturada yer alması gereken bilgiler ise tebliğin A/5 bölümünde açıklanmıştır.

Aynı tebliğe göre iade işleminde çek kullanılması da mümkündür. Bu durumda yetki belgeli aracı firmalarla sözleşme yapan satıcıların Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapacakları satışlarda fatura ve çekin prensip olarak ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmektedir.

213 Sayılı VUK'un 257. maddesinde[99], "Maliye Bakanlığı mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi mecburiyetini kaldırmaya, vergi kayıp ve kaçağını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Bu hükmün Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, 43 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nde belirtildiği gibi fatura ve çekin ayrı ayrı düzenlenebilmesinin yanı sıra, yetki belgesi almış aracı firmayla sözleşmesi bulunan satıcılardan isteyenlerin, 51 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nde belirtilen şartları taşımak kaydıyla fatura veya çek ibareli belgeyi fatura olarak kullanmaları uygun görülmüştür.

Yine 51 Seri Nolu KDV Genel Tebliği uyarınca yetki belgeli aracı firmalarla sözleşme yapan satıcının merkez ve şubelerinin olduğu durumlarda, düzenlenen fatura veya çeklerin sağ alt köşesindeki bölümün merkez ve şube belirtecek şekilde serbestçe düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır.

[99] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete.

Yetki belgeli aracı firmalarla sözleşme yapan belgeli satıcılar, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapacakları satışlarda kullanacakları, fatura veya çekleri 4 nüsha olarak düzenleyip aslı ile iki örneğini alıcıya vereceklerdir. Alıcılar gümrük çıkışında ellerindeki fatura veya çek nüshalarının aslını ilgili gümrük görevlilerine onaylatıp muhafaza edecekler, diğer iki nüshayı görevlilere bırakacaklardır.

İadenin gümrükteki banka şubesinden yapılması yolunu tercih eden satıcılar, fatura ile beraber alıcıya bir çek vereceklerdir. Bu çekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen KDV tutarı Türk Lirası olarak yer alacaktır. Çek gümrükteki banka şubesine ibraz edildiğinde, çek bedeli A.B.D Doları ya da Euro veya alıcının istemesi halinde Türk Lirası cinsinden alıcıya nakden ödenecektir. Söz konusu çekin üzerinde, "Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi dışındaki işlemlerde kullanılamayacağı ve ciro edilemeyeceğine" ilişkin şerhler bulunması zorunludur.[100]

İade alıcıda kalan onaylı fatura veya çek nüshası ile yapılacaktır. Aracı firmalar iade işleminden sonra bu nüshaları satıcıya göndermeyecekler, VUK'un muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklayacaklardır. Ancak bir ay içinde yaptıkları iadeler için bir icmal düzenleyecek, izleyen ayın ilk on günü içinde ilgili satıcıya göndereceklerdir. Burada; iadeye esas olan fatura veya çekin tarih ve numarası, iadeye esas olan KDV tutarı ve iade tarihi yer alacak, aracı firmanın kaşesi tatbik edilerek ve firma yetkilerince imzalanarak onaylanacaktır.[101]

4.2.7 Alıcıların Uyacakları Esaslar

Alıcıların istisnadan faydalanabilmeleri için satın aldıkları malları üç ay içinde yurt dışına çıkarmaları gerekmektedir. Çıkış sırasında fatura nüshaları ve çek düzenlenmiş olması halinde satıcıdan alınan çek Türk gümrük kapılarında görevli bulunan gümrük memurlarına onaylattırılacaktır. Onaydan önce malların gümrük görevlilerine gösterilmesi ve yurt dışına çıkarıldığının tespit edilmesi zorunludur. Görevliler malların gösterilmemesi veya süresinde yurt dışına çıkarılmaması halinde

[100] Çelik, s.37.
[101] Kanca, s.40.

faturayı ve çeki onaylamayacaklardır. Alıcılar onaylattıkları üç fatura nüshasından ikisini onayı yapan gümrük görevlisine bırakacaklardır.

4.2.8 İstisna Olan KDV'nin Alıcıya İade Edilmesi

Alıcılar malın satışı sırasında kendilerinden tahsil edilen vergiyi aşağıdaki şekillerden herhangi birisi ile geri alabileceklerdir.

4.2.8.1 İadenin Gümrükten Çıkarken Alınması

Satıcı, iadenin gümrükteki banka şubesi kanalıyla yapılmasını istiyorsa, bu durumda alıcıya fatura ile birlikte bir de çek verecektir. Söz konusu çeke faturanın tarih ve numarasının yanı sıra faturada gösterilen KDV tutarı YTL cinsinden yazılacaktır. Ayrıca satıcı tarafından söz konusu çekin üzerine KDV iadesi dışında başka işlemlerde kullanılamayacağı ve ciro edilemeyeceğine dair şerh konulacaktır.[102]

Satıcıların iade için çek verdikleri hallerde, çekte yazılı tutar çeki düzenleyen bankanın gümrükteki şubesinden alınabilecektir. Çeki düzenleyen bankanın gümrükte şubesinin bulunmaması halinde çek tutarı, bankacılık ve kambiyo mevzuatı gereğince gümrükteki herhangi bir banka şubesinden de tahsil edilebilecektir. Usulüne uygun olarak düzenlenmiş çek gümrük memuruna onaylattırıldıktan sonra gümrükteki banka şubesine verilecektir. Onaylı çeki alan banka görevlisi onaylı faturayı gördükten sonra çekte yazılı tutarı alıcıya döviz cinsinden veya alıcının kabul etmesi halinde YTL olarak nakden ödeyecektir.[103]

Banka şubesi bir ay içinde yaptığı ödemeleri, izleyen ayın onuncu günü mesai saati sonuna kadar satıcılara bir dekont ile bildirecek, bu dekontta her çekin tarih ve numarası, faturanın tarih ve numarası ile ödeme tutarı yer alacaktır.[104]

Ancak şu anda çıkış gümrüğündeki banka şubeleri normal bankacılık işlemleri yapmamakta, sadece döviz bozma bürosu olarak çalışmaktadır.[105]

---

[102] Volkan Yüksel, Yolcu Beraberi Eşya İhracında KDV İstisnasının Uygulanması, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1 Haziran 2005b, S.441, s.168.
[103] Koç, s.49.
[104] Kanca, s.40.

Dolayısıyla iade için 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile getirilen bu imkandan yararlanılamamaktadır. Şahsi görüşümüze göre yolcu beraberi eşyaya ilişkin iadelerin gösterildiği çeklerin nakde dönüştürüleceği bir kamu bankası şubesinin olması ve bu iade işleminin sadece bu kamu bankası şubeleri aracılığıyla yürütülmesi aksaklığı giderecektir.

4.2.8.2 İadenin Yurt Dışına Çıkışından Sonra Alınması

İadenin gümrük çıkışında ödenmesinin mümkün olmaması veya alınmak istenmemesi halinde alıcı, malın çıktığını gösteren onaylı belgeleri çıkış tarihinden itibaren üç ay (daha önce bir ay olan bu süre 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile üç aya çıkarılmıştır) içinde satıcıya gönderecek, satıcı iade tutarını, belgeleri aldıktan sonra en geç on gün içinde alıcının banka hesabına veya adresine havale edecektir.[106]

Alıcı malın yurt dışına çıktığını göstermek üzere satıcıya fotokopi olmayan onaylı fatura nüshasını, düzenlendiği hallerde fatura ile beraber onaylı çeki gönderecektir.[107]

43 Seri Nolu Tebliğde yapılan açıklamaya göre, iade tutarını on gün içinde göndermeyen satıcıların satış izni iptal edilerek satış yapabilmelerine olanak veren levhaları vergi dairelerine teslim edilecek ve Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamında satış yapmalarına izin verilmeyecektir.

4.2.8.3 Verginin Elden İadesi

Yukarıdaki iki usulle de iadesini almayan alıcılar, onaylı fatura nüshasını çıkış tarihinden itibaren bir ay içinde satıcıya elden getirerek satıcıdan iade tutarını nakden tahsil edebilirler. Çek düzenlendiği hallerde fatura ile birlikte onaylı çekin de satıcıya ibraz edilmesi gerekir.

---

[105] Oktar, s.60.
[106] Oktar, s.60.
[107] Kanca , s.41.

Onaylı faturanın alıcısı dışında bir başka kişi tarafından getirilmesi halinde, iadenin, bu kişinin kimlik bilgileri alınmak suretiyle imza karşılığı yerine getirilmesi de mümkündür.[108]

4.2.8.4 İadenin Avans Olarak Önceden Ödenmesi

Satıcılar, istedikleri taktirde bu kapsamda yaptıkları satışlardan doğan istisnaya ilişkin KDV tutarını alıcıya satış sırasında avans olarak önceden ödeyebilirler yani bu KDV'yi tahsil etmeyebilirler. Bu durumda, satış faturasına iade tutarının avans olarak ödendiğine dair şerh düşülmesi gerekir. Ancak avans olarak ödenen KDV, satıcılar tarafından, alıcıların alış faturasını süresinde onaylatıp kendilerine ulaştırmalarından sonra indirim konusu yapılabilecektir.

Avans olarak ödenen tutarın iade edilmiş sayılabilmesi için satın alınan malın üç ay içinde yurt dışına çıkarılması ve onaylı faturanın çıkıştan sonra bir ay içinde satıcıya gönderilmesi zorunludur. Bu şartların mevcut olmaması halinde avans olarak ödenen tutarın iade edilmiş sayılması ve indirim konusu yapılması mümkün değildir.[109]

Tasdikli faturanın malın çıkışından itibaren üç ay içerisinde gönderilmesi esas olmakla birlikte, konu ile ilgili olarak yayımlanan 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin A/7-d[110] bölümünde yapılan açıklamalara göre; satışa ait KDV'nin satış sırasında avans olarak verildiği hususunun faturada ayrıca belirtilmiş olması kaydıyla satış faturasının düzenlendiği tarihten itibaren üç ay içinde onaylatılarak bir ay içerisinde yani toplam dört aylık süre içerisinde, malın usulüne uygun olarak yurt dışına çıkarıldığı ve faturanın gönderildiği tevsik edildiği taktirde avans olarak verilen KDV'nin, faturanın mükellefin eline geçtiği dönem beyannamesinde indirim konusu yapılması uygun görülmüştür.

---

[108] Oktar, s.61.
[109] Çelik, s.42.
[110] 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin A/7-d bölümü;
d) İadenin Avans Olarak Ödenmesi:
Satıcılar, istedikleri takdirde iade tutarını alıcıya satış sırasında avans olarak ödeyebileceklerdir. Ancak avans tutarı, onaylı belgelerin kendilerine gelmesinden sonra indirim konusu yapılabilecektir. Bu durumda, satış faturasına iade tutarının avans olarak ödendiğine dair şerh düşülecektir.
Avans olarak ödenen tutarın iade edilmiş sayılabilmesi için satın alınan malın 3 ay içinde yurt dışına çıkarılması ve onaylı faturanın çıkıştan sonra 1 ay içinde satıcıya gönderilmesi zorunludur. Bu şartların mevcut olmaması halinde avans olarak ödenen tutar iade edilmiş sayılmayacak ve indirim konusu yapılamayacaktır.

4.2.8.5 İadenin Yetki Belgesine Sahip Aracı Firmalardan Alınması

İadenin, Maliye Bakanlığı'ndan "Yetki Belgesi" almış aracı firmaların organizasyonu altında yapılması da mümkündür. Bu durumda, aracı firmaların 51 Seri Nolu KDV Genel Tebliği Maliye Bakanlığı'na başvurarak yetki belgesi almaları gerekmektedir.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapmak üzere ''Yetki Belgesi'' talep eden aracı firmalarda aranılacak şartlar ile belge düzeni ve bunlara ilişkin usul ve esaslar 51 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiş bulunmaktadır.

Yetki belgesi sahibi aracı firmalar ile yetki belgeli aracı firmalarla sözleşme yapan satıcılar, iade işleminin yapılmasından müteselsilen sorumludurlar.

İadenin herhangi bir nedenle yetki belgeli aracı firma tarafından yapılmaması halinde, yetki belgeli aracı firmalarla sözleşme yapan satıcılar 43 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'ndeki esaslar çerçevesinde iadeyi yapmakla yükümlüdürler. Bu hususun yetki belgeli aracı firmalarla sözleşme yapan satıcılarla yapılacak sözleşmelerde açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Aracı firmalarca iadenin mücbir sebepler dışındaki nedenlerle aksatılması ve bunun mutad ölçüleri aşacak biçimde tekerrür etmesi halinde, Maliye Bakanlığı'nca yetki belgesi iptal edilebilecektir.[111]

Örneğin; yolcu beraberi eşya istisnası kapsamında satış yapan bir mükellefin 2007/4. döneminde yaptığı istisna kapsamındaki satışları toplamı 20.000.-YTL olup yurt içi satışları da 15.000.-YTL'dir. Ayrıca bu döneme ait indirilecek KDV 1.800-YTL olup istisna kapsamında yaptığı satışlara ilişkin 3.600.-YTL'nin alıcılara iade edildiğine ilişkin onaylı belgeler gelmiştir.

İstisna kapsamında yapılan satışlar	: 20.000.-YTL
Yurt içi satışlar	: 15.000.-YTL
Hesaplanan KDV(35.000 x %18)	: 6.300.-YTL

[111] D. Erkan Ateşli, Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan KDV İstisnası (Yolcu Beraberinde Eşya İhracı) II, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2002c, S.116, s.126.

Bu döneme ait indirilecek KDV	:	1.800-YTL
Bu döneme ait iade edilen indirilecek KDV	:	3.600.-YTL
Toplam indirilecek KDV(3.600 + 1.800)	:	5.400.-YTL
İndirimler sonrası iade edilebilecek KDV (6.300.- 5.400)	:	900.-YTL

Örneğimizde mükellef alıcılara iade ettiği 3.600.YTL'nin 900.-YTL'sini iade alacaktır. 2.700.-YTL'sini ise indirim yoluyla gidermiştir.

4.3 Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Yapılan Satışlarda KDV İstisnası (Bavul Ticareti)

Daha önceki bölümlerde de belirtildiği üzere, 61 Seri Nolu KDV Genel Tebliği gereğince Maliye Bakanlığı'ndan "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi" alanların , Dış Ticaret Müsteşarlığınca çıkarılan 2003/3 No'lu "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura İle Yapılan Satışlar Hakkında Tebliğ"[112] kapsamında özel fatura düzenlemek suretiyle yapacakları satışları; malların yurt dışı edilmesi ve bunun tevsiki amacıyla özel faturaların ilgili çıkış gümrüklerinde onaylatılması, mal bedeli dövizlerin aracı banka veya özel finans kurumlarına satılarak Döviz Alım Belgesi düzenletilmesi kaydıyla yaptıkları işlemlerin, İhracat Yönetmeliği uyarınca ihracat olarak kabul edileceği açıklanmıştır.

Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda KDV İstisnasının usul ve esasları 61 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiş ve literatürümüze "bavul ticareti" olarak giren bu ihracat şekli kayıt altına alınmış bulunmaktadır.

Bavul ticaretine konu olan malların ihracat-ithalat, gümrükleme, depolama ve dağıtım işlemleri normal dış ticarette olduğu gibi gerçekleşmemektedir. Zira "Bavul Ticareti" başlangıçta yurt dışında ikamet eden kişilerin ülkemizden satın aldıkları malları bizzat kendi imkanları ile ülkelerine taşımaları şeklinde gerçekleşirken son dönemlerde kargo taşımacılığı da yapan bazı turizm şirketleri tarafından belirli bir ücret

[112] Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura İle Yapılan Satışlar Hakkında Tebliğ, 30.04.2003 Tarih ve 25094 Sayılı Resmi Gazete.

karşılığında satın alınan malların depolanması, paketlenmesi, limanlara gönderiminin sağlanması, uçak ve gemiye yüklenme işlerinin yapılması ve alıcıların belirlediği yerlere taşınmasının sağlanması şeklinde gerçekleşmektedir. Bavul ticaretinde en önemli değişimlerinden biri, bu malların çoğunun artık yolcu beraberindeki eşya olarak değil, kargo yoluyla taşınmasıdır.

4.3.1 İstisnadan Yararlanacak Alıcılar

61 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nde, Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda KDV İstisnası İzin Belgesine (İstisna Belgesi) sahip mükelleflerin 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin A/1 bölümünde tarif edilen Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yaptıkları satışlarda KDV tahsil etmeden satış yapabilecekleri açıklanmıştır.

Buna göre, usul ve esasları 61 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile belirlenen istisnadan, Türkiye'de ikamet etmeyen yabancılar ile yabancı ülkede ikamet ettiğini belgeleyen Türk vatandaşları yararlanacaktır.

4.3.2 İstisna Kapsamında Satış Yapabilecek Satıcılarda Aranılan Şartlar

İstisna kapsamında satış yapmak isteyen satıcıların vergi dairesine başvurarak "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi" (İstisna Belgesi) almaları gerekmektedir. İstisna belgesi almayan satıcıların bu istisna kapsamında satış yapmaları mümkün değildir. İstisna belgesi almak isteyenlerin aşağıdaki şartlara sahip olmaları gerekmektedir.[113]

- Gerçek usulde KDV mükellefi olmak.
- Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği veya bilerek kullandığı konusunda rapor yazılmış olmamak.

İstisna belgesi verilmeden önce vergi dairesince, mükellefin yukarıda belirtilen şartları taşıyıp taşımadığının, ayrıca işyerinde yapılacak bir yoklama ile işyerinin böyle bir ticarete uygun olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Belirtilen tespitlerin

[113] Oktar, s.52.

olumlu olması halinde, vergi dairesince durumu uygun görülenlere istisna belgesi verilecektir.

Ayrıca mükellefin bu kapsamda işlem yapma kapasitesine sahip olup olmadığına da bakılacak ve istisna belgesi verilen mükellefin iş yerinde belirli aralıklarla (2-3 ayda bir) yapılacak yoklamalarla bu durum izlenecektir.[114]

4.3.3 İstisna Uygulamasında Dikkat Edilecek Hususlar

İstisna belgesine sahip mükellefler (satıcılar) Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yaptıkları satışlarda, aşağıdaki şartların mevcudiyeti halinde KDV tahsil etmeden satış yapabileceklerdir.

Yapılan mal satışlarının faturada gösterilen vergisiz bedelleri toplamının 93 Seri No'lu KDV Genel Tebliği[115] uyarınca 600.-YTL'nin üzerinde olması gerekmektedir.[116]

Bir faturada gösterilen bedelin bu miktardan fazla olması halinde vergisiz satış yapılabilecektir. Aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller bu toplama dahildir.

İstisna kapsamındaki satışlarda 64 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ekinde yer alan Özel Fatura düzenlenecektir. Özel fatura 5 nüsha olarak düzenlenecek, 1. Nüshası alıcıya verilecektir. 2, 3 ve 4, nüshalar malın gümrükten çıkışı sırasında onaylatılacak, 5. Nüsha ise satıcıda kalacaktır.[117]

Satış bedeline ait döviz, bankalara veya özel finans kurumlarına satılacak ve buna ilişkin olarak düzenlenecek döviz alım belgesinin aslı veya belgeyi düzenleyen

---

[114] Gelirler Genel Müdürlüğünün 23.01.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.55-5511-2125 Sayılı "Dilucu Sınır Kapısının Bavul Ticareti Kapsamındaki Özel Faturaları Onaylamaya Yetkili Olmasına İlişkin Genel Yazısı", http://10.251.3.120/gelir2.nsf/KDVK3065?OpenFrameSet, (11.04.2007).

[115] 93 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 19.01.2005 Tarih ve 25705 Sayılı Resmi Gazete.

[116] 87 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile 250 milyon lira olarak uygulanan tutar 01.07.2003 tarihinden sonrası için 1 milyar TL'ye yükseltilmiş ve bu tutarın 88 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile uygulamasının 01.01.2004 tarihinden itibaren başlanması öngörülmüştür. Bu tutar 92 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile 1.000.-YTL olarak belirlenmiş, ancak daha sonra 93 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile tutar 600.-YTL'ye indirilmiştir.

[117] Nadide Coşkun, Katma Değer Vergisi Kanununa Göre İhracat İstisnası-2, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 437, 1 Nisan 2005b, s.74.

kurum ya da noter onaylı örneği, ilgili döneme ait KDV beyannamesine eklenecektir. Döviz büfeleri olarak bilinen yetkili müesseseler ve benzeri firmalar tarafından düzenlenen döviz alım belgeleri ise geçersizdir.[118]

Satın alınan malların satın alma tarihinden itibaren üç ay içinde Maliye Bakanlığı'nın görüşü üzerine Gümrük Müsteşarlığı'nca belirlenecek gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılması ve bu gümrük kapılarında onaylatılan özel faturaların çıkış tarihinden itibaren en geç bir ay içinde satıcıya intikal etmiş olması gerekmektedir. 1997/1 Sıra No'lu KDV İç Genelgesine[119] göre bu kapsamda çıkış yapılabilecek gümrük kapıları; İstanbul, İzmir, Antalya, Samsun, Trabzon, Edirne, Dereköy-Kırklareli, Çorlu(havalimanı)-Tekirdağ ve Dilucu-Iğdır gümrük kapılarıdır. Söz konusu gümrük kapıları Maliye Bakanlığı ve Gümrük Müsteşarlığı tarafından 28.3.1997 tarih ve 1997/1 Sıra No'lu KDV İç Genelgesi İle müştereken belirlenmiştir.

İstisna belgesine sahip mükelleflerce satılan malların, belirlenen kapılardaki görevlilere gösterilmesi ve bu mallara ait özel faturanın 2, 3 ve 4. nüshalarının görevliler tarafından da onaylanması gerekmektedir. Bu şekilde onaylatılan özel faturaların 2 nüshası gümrük görevlilerine teslim edilecek 4. nüshası ise çıkış tarihini izleyen bir ay içinde satıcıya intikal ettirilecektir.[120]

Gümrükte onaylatma işinin satıcılar tarafından yaptırılması esas olmakla birlikte, alıcıların da özel faturanın 2, 3 ve 4. nüshalarını onaylatıp 4. nüshayı satıcıya intikal ettirmesi de mümkündür. Ayrıca, kargo ile yapılan mal göndermelerinde taşıyıcı, birden fazla satıcıya ait özel faturaları onaylatarak satıcılara intikal ettirebilecektir.[121]

4.3.4 İstisnanın KDV Beyannamesinde Gösterilmesi

Yukarıdaki şartlara uygun olarak yapılan satışlarda KDV tahsil edilmeyecek, yüklenilen KDV ise genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.

---

[118] Oktar, s.53.
[119] 28.03.1997 Yayım Tarihi, 1997/1 Sayılı KDV Kanunu İç Genelgesi, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İnteraktif Bilgi Bankası.
[120] Kanca, s.46.
[121] Coşkun , 2005b, s.75.

Yüklenilen verginin indirimi mümkün olmaması halinde indirilemeyen kısım, mükellefe iade edilebilecektir.

Bu kapsamda yapılan satışlar, ihracat istisnasına ilişkin esaslar çerçevesinde beyan edilecektir. Buna göre, Türkiye'de ikamet etmeyenlerce bir ay içinde yapılan satışların toplam bedeli, beyannamenin 6-8-10 ve 12'nci satırlarına dahil edilecektir. Bu satışlardan en geç beyanname verme süresinin son gününe kadar faturaları gümrükte onaylatılarak satıcılara intikal ettirilenler, bu süre içinde döviz alım belgesi de temin edilmek şartıyla, aynı beyannamenin sırasıyla, 24'üncü satırında ve KDV beyannamesinin "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" başlıklı 8'inci Tablosunda gösterilerek KDV matrahından indirilecektir. Bu teslimler nedeniyle yüklenilen KDV ise iade olarak talep edilecekse, aynı beyannamenin 36 ve 40'ıncı satırlarına yazılacak beyanname dipnotları çerçevesinde iade edilecek KDV miktarı hesaplanacaktır. Bu kapsamda işlemlerin bulunduğu KDV beyannamesine; gümrükte onaylanarak satıcılara intikal etmiş olan özel faturaların tarih, numara ve tutarlarını ihtiva eden liste ile bu tutarlara ait döviz alım belgeleri veya noter onaylı örnekleri eklenecektir.[122]

Örnek olarak; istisna belgesine sahip bir mükellefin, Mart 2007 döneminde gerçekleştirdiği işlemler şöyledir:

Özel fatura ile yapılan satışlar	:50.000.-YTL
Yurt içi satışlar	:80.000.-YTL
Özel faturalı satışlara ilişkin yüklenilen KDV	: 6.450.-YTL
Bu dönemde indirilecek KDV	:11.800.-YTL

Mükellef özel faturalı satışlarına ilişkin gerekli belgeleri KDV beyannamesinin son verilme tarihi olan 20 Nisan 2007 tarihine kadar temin etmiş ve beyannameye eklemiştir. Bu durumda mükellefin ilgili dönem KDV beyanına ilişkin hesapları ve beyanname örneği aşağıdaki gibi olacaktır.

Özel fatura ile yapılan satışlar : 50.000.-YTL

[122] Oktar, s.54.

Yurt içi satışlar	: 80.000.-YTL
Hesaplanan KDV (80.000.- x %18)	: 14.400.-YTL
İndirimler toplamı (6.450.-+ 11.800.-)	: 18.250.-YTL
İndirimler sonrası iade edilecek KDV	: 3.850.-YTL

Mükellefin özel faturalı satışlarına ilişkin olarak yüklendiği 6.450.-YTL KDV'nin 2.600.-YTL'si indirimle yok edilmiş, 3.850.-YTL'si ise mükellefin talebi halinde öncelikle vergi borçlarına mahsup edilecek kalan bir tutar varsa nakden iade yapılabilecektir.

Teslimin yapıldığı dönemde, bu teslimlere ilişkin gerekli belgelerin(Döviz Alım Belgesi ve Gümrük Onaylı Özel Fatura) temin edilememesi halinde iade edilecek KDV tutarı, teslimin yapıldığı dönemde ödenecek KDV çıkması halinde bu teslime ilişkin belgelerin temin edildiği dönemde KDV iadesi için gerekli diğer şartlarında mevcut olması halinde bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV tutarı olacaktır.[123]

4.3.5 Bavul Ticareti Yoluyla İhracat Yapanlara, İmalatçılar Tarafından Yapılan İhraç Kayıtlı Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda KDV İhracat istisnası İzin Belgesi alan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, 3065 sayılı Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında işlem yapılabilecektir. Bu işlemlerde tecil-terkin uygulamasına ait esaslar aynen geçerlidir. [124]

Bu esaslar geçerli olmakla birlikte sadece KDV Beyannamesinin Tam İstisnalar bölümü yerine, ihraç kaydıyla "İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirimin yer aldığı Tablo III doldurulacaktır.

[123] Fazlı Çilingir, 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği Kapsamında (Bavul Ticareti) Yapılan Teslimlerde İade Edilecek KDV Tutarı, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 2006, S.302, s.42.
[124] Aydın, s.62.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların, teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde satışının yapılarak yurt dışına çıkarılması bu çıkışta onaylanan özel faturanın 1 ay içinde satıcıya ulaşması gerekmektedir. Aksi halde mükellefin beyannamesine göre tecil edilen vergisi terkin edilmeyecek, iade de söz konusu olmayacaktır.

Bu suretle satıcı tarafından temin edilen onaylı faturalar ve döviz alım belgeleri ile satış faturalarının bir örneğini beyannamesine ekleyen imalatçıların tecil edilen vergisi terkin edilecek, aksi halde gecikme zammı ile birlikte tahsil edilecektir.[125] Ancak istisna belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, gümrükte tasdik edilen özel fatura nüshasının aslı veya noter yada YMM tarafından onaylanmış örneğinin ibraz edilmesi gerekmektedir.[126]

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 edilebilecektir.[127]

4.3.6 Yolcu Beraberi Eşya İstisnasında 3568 Sayılı Kanun Uyarınca KDV İadesinin alınması

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun[128] 12. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre yayımlanan genel tebliğlerle, Yeminli Mali Müşavirlik KDV İadesi Tasdik Raporu ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmiştir.[129]

---

[125] Oktar, s.55.
[126] Aydın, s.62.
[127] Çelik, s.47.
[128] 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununu 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete.
[129] Mustafa Taşkıran, Süresinde Düzenlenmiş Tam Tastik Sözleşmesi Bulunan Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketlerinin; Türkiye'de İkamet Etmeyenlere, Bavul Ticareti Kapsamında yaptıkları Satışlarda Nakden KDV İadesi, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2005, S.201, s.117-118.

Buna göre mezkur Kanunun 15[130] ve 20 no'lu Genel Tebliğlerinde[131] KDV Kanununun 11/1-b maddesinde yer alan işlemler neticesinde doğan KDV iadelerinin YMM raporu ile alınabileceği belirtilmiştir. Diğer taraftan 3568 sayılı Kanunun 23 seri no'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde[132] ise tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş olsalar dahi mükelleflerin 43 ve 61 seri no'lu KDV Genel Tebliğleri kapsamında, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yaptıkları satışlarla ilgili KDV iade tutarı 5 Bin YTL ile sınırlandırılarak bu tutarı aşan iade taleplerinin teminat karşılığı ve inceleme raporuna istinaden yerine getirileceği belirtilmiştir. Öte yandan söz konusu Kanunun 31 seri no'lu Genel Tebliği[133] ile 5 Bin YL olarak uygulanmakta olan bu had 2001 yılında 15 Bin YTL'ye çıkarılmıştır. Aynı tebliğde, süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan sektörel dış ticaret şirketlerinin 61 seri no'lu KDV Genel Tebliği (bavul ticareti) kapsamındaki iade taleplerinde iade edilecek tutar 2001 yılı için 15 Bin YTL'lik had aşılmamak kaydıyla iade talep edilen dönemde ortaklardan alınarak ihraç edilen mal bedeline ilişkin KDV toplamının dikkate alınarak hesaplanacağı belirtilmiştir.

Bu konu hakkında Bakanlık makamının görüşlerini içeren[134] 19.03.2002 tarih ve 12176 sayılı özelgede "süresinde düzenlenmiş tam tasdik raporu bulunan sektörel dış ticaret şirketlerinin, ortaklarından alarak Türkiye de ikamet etmeyen yolculara bavul ticareti kapsamında yaptıkları satışlardan doğan KDV iadesi toplamı, iade talep edilen dönemde ortak bazında 15 Bin YTL'lik sınır aşılmamak üzere teminat ve inceleme raporu aranılmaksızın yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek KDV iadesi tasdik raporuna göre, ortak bazında tutan 15 Bin YTL'yi aşan kısımları ise teminat karşılığı ve inceleme raporuna göre yerine getirilecektir" şeklinde görüş belirtilmek suretiyle

[130] 15 Seri No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği, 28.12.1995 Tarih ve 22216 Sayılı Resmi Gazete.
[131] 20 Seri No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği, 19.02.1996 Tarih ve 22559 Sayılı Resmi Gazete.
[132] 23 Seri No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği, 13.11.1997 Tarih ve 23169 Sayılı Resmi Gazete.
[133] 31 Seri No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği, 20.07.2001 Tarih ve 24468 Sayılı Resmi Gazete.
[134] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Muktezası, 19.03.2002 tarih ve 12176 sayılı özelgede, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İnteraktif Bilgi Bankası.

uygulamadaki tereddütler ortadan kaldırılmıştır.

3568 sayılı Kanunun 31 seri no'lu Genel Tebliğinin "4-Parasal Hadler" bölümünde ise “Bu tebliğde yer alan parasal hadler Bakanlığımızca özel bir belirleme yapılmadığı takdirde her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak uygulanır” şeklinde düzenleme getirilmiştir. Parasal hadler konusunda Bakanlığımızca özel bir belirleme yapılmadığı için bu durumda 31 seri no'lu Genel Tebliğe göre; Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin her bir ortağı için uygulanacak olan parasal hadler: 2002 yılında 15 bin YTL'nin % 53,2 fazlası olan 23 Bin YTL, 2003 yılında 23 bin YTL' nin % 59,0 fazlası olan 37 bin YTL, 2004 yılında ise 37 bin YTL'nin % 11,2 fazlası olan 41 bin YTL'ye tekabül etmektedir.[135]

Örnek:[136] 200 ortaklı (A) Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketi Haziran 2004 döneminde 61 seri no'lu KDV Genel Tebliği uyarınca bavul ticareti kapsamında 50 ortağından mal alarak ihraç etmiştir. (A) Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketinin YMM' si ile süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmaktadır. (A) Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketinin ortaklarından KDV hesaplayarak satın aldığı ve özel faturalar ile ihraç ettiği mal bedellerine ilişkin KDV tutarları 10 ortağın her biri için 35 Bin YTL, 25 ortağın her biri için 20 Bin YTL, 10 ortağın her biri için 41 Bin YTL, geriye kalan 5 ortağın her biri için ise 50 Bin YTL'dir. Yukarıdaki örneğimize göre (A) Dış Ticaret Sermaye Şirketinin Haziran 2004 döneminde 61 seri no'lu KDV Genel Tebliği uyarınca bavul ticareti kapsamında YMM tasdik raporu ile alabileceği KDV iadesinin toplam tutarı (10x35 25x20 10x41) =1.260 Bin YTL olarak hesaplanacaktır. Diğer taraftan (A) Sek törel Dış Ticaret Sermaye Şirketinin geriye kalan 5 ortağının her biri için Haziran 2004 döneminde 50 Bin YTL olan KDV iadesi ise, 2004 takvim yılı için belirlenmiş olan 41 Bin YTL'lik had aşıldığı için YMM tasdik raporuna göre alınamayacaktır. Sonuç olarak (A) Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketinin 5 ortağının her biri için Haziran 2004 döneminde toplam (5x50)=250 Bin YTL'lik KDV iadesi teminat mektubu karşılığı alınacak ve teminatlar inceleme sonucuna göre çözülecektir.

[135] Taşkıran, s.117.
[136] Taşkıran, s.118.

5. HİZMET İHRACATINDA KDV İSTİSNASI

5.1 Türk Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Hizmetin İfası

Hizmet; KDV Kanunu 4/1. maddesinde , "hizmet, teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, değerlendirmek, kiralandırmak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir" şeklinde tanımlanmıştır. 4/2. maddesinde ise bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı bir işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler denilmiştir. Hizmet sayılan bazı durumlar kanunda sayılmakla birlikte bu tahdidi bir sayım değildir. Ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri kapsamında Türkiye'de yapılan ve mal teslimi sayılmayan işlemler hizmet ifası olarak değerlendirilir.

KDV Kanunu'nda yer alan tanım çerçevesinde her türlü kiralama, leasing, fikri haklarla ilgili işlemler, yazılımlar, taşımacılık, reklamcılık, telekomünikasyon ve aracılık işlemleri 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 hükmündedir. Finansal kiralama işlemleri de hizmet ifası olarak değerlendirilir.[137]

Danıştay bir kararında yapılan işin hizmet sayılabilmesi için doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılmış olması gerektiğini belirtmiştir.[138]

Türk Katma Değer Vergisi Sistemi, mal ve hizmetlerin üretiminden başlayarak tüketimine kadar tüm safhalarda uygulanan ve her safhada yaratılan katma değeri vergileyen bir yapıya sahiptir. Bu işleyiş her safhada hesaplanan vergiden, katma değer yaratılması ile ilgili alım ve giderler için ödenen KDV'nin indirilmesi ile

[137] Maç, 1999b, s.152.
[138] Danıştay 9. Dairesi'nin Kararı, Esas No : 1992/2549 Karar No : 1993/592 (Danıştay Dergisi) Yıl 124, 1994 , Sayı.88, s. 412-416.

sağlanmaktadır. Bu durum ekonomide üretim ve tüketim sürecine giren her mal ve hizmet için geçerlidir.[139]

KDV Kanunu 5. maddede vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız olarak yararlandırılması hizmet sayılır denilmiştir. Bunun yanında 9 Seri Nolu 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 değerin yani katma değerin bir parçası olan bu gibi giderlerin personele tahsisi sırasında vergilendirilmemekte bunların alımında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirilebilmektedir.[140]

5.2 Avrupa Topluluğu Uygulaması Açısından Hizmetin İfası

Roma'da, 25 Mart 1952'de imzalanan Antlaşma ile kurulan Avrupa Ekonomik Topluluğunun, 7 Şubat 1992 tarihinde Maastricht'de imzalanan Avrupa Birliği Antlaşması ile değiştirilmiş adıdır. Avrupa Birliği Antlaşmasının yürürlüğe girdiği 1 Kasım 1993'ten bu yana, eski Avrupa Ekonomik Topluluğu, .Avrupa Topluluğu olarak anılmaktadır. [141]

Avrupa Topluluğu'nun (AT) 6. Direktifinde hizmetin yapıldığı mahal'e ilişkin hükümler yer almaktadır. Direktifte " hizmetin tedavülü", "hizmetin değerlendirilmesi" gibi kriterlere değil, "iş merkezi", "sabit işyeri" ve " yerleşme" gibi ölçütlere yer verilmiştir.AT uygulamasında, hizmetin katma değer vergisinin konusuna girebilmesi için, hizmetin kim tarafından ifa edildiği değil, nerede ifa edildiği önemlidir. Hizmet mahalli hangi ülkede ise hizmet o ülkede ifa edilmiş sayılır, vergilendirilir.[142]

---

[139] Yafes Pehlivan, "Hizmet İhracatı Nedeniyle Uygulanan KDV İstisnası", Vergici ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi, Ağustos 2004a, S.196, s.100.
[140] 9 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 31.12.1984 Tarih ve 18622 Sayılı Resmi Gazete.
[141] Sahir Özdemir, "AET, AT, Avr. Toplulukları, AB, Roma A., Avr Tek Senedi, AB A., Maastricht A., Amsterdam A., Nice A. (Kavramlara İlişkin Açıklayıcı Not)", Avrupa Birliği ile İlişkiler Genel Müdürlüğü, Ankara, Haziran 2001, s. 1.
[142] Duman, s.114-115.

6 No.lu Direktife göre hizmetin ifa edildiği yer, hizmeti ifa edenin iş yerinin veya hizmet yürütmek için kullanıldığı yer veya böyle yerlerin olmaması durumunda ise daimi adresinin olduğu veya daimi ikametgahının bulunduğu yerdir. Hizmet yapan hangi ülkede mukimse, şube faaliyetleri açısından şube hangi ülkede ise hizmet o ülkede yapılmış ve hizmetten o ülkede istifade edilmiş sayılır, vergilemenin de o tarafından yapılması gerekir. Bu ilke kapsamı belirlemektedir ve Türk katma değer vergisi uygulaması açısından da geçerlidir.

Hizmetin fiziken başka bir ülkede icra olunduğu açıkça belli ise hizmetin icra olunduğu ülkede vergileneceği varsayılır ve söz konusu hizmet katma değer vergisinden istisna edilir.

6 No.lu Direktife göre, hizmetten nerede faydalanıldığı kesin olarak bilinmeyen hallerde (Marka, lisans, telif hakkı patent, ilan, reklam müşavere, mümessillik, mühendislik, muhasebe, bankacılık (kasa kiralama hariç) sigortacılık, personel temini ve benzeri hizmetlerde) müşterinin bulunduğu ülke hizmetten faydalanılan yer olarak kabul edilmekte ve katma değer vergisi istisnası uygulanmaktadır.[143]

5.3 Hizmet İfasında KDV Yükümlüsü

Vergi yükümlüsü KDV Kanunu'nun 8. maddesinde açıklanmıştır. Temel olarak mal ve hizmet ifası hallerinde bu işlemi yapanlar vergi yükümlüsü olarak kabul edilir.

KDV Kanunu'na göre işlemi yapan kişinin hukuki statüsü ve kişiliği, Türk uyruklu olup olmaması, ikametgahının veya işyerinin kanuni ya da iş merkezinin Türkiye'de olup olmaması işlemin mahiyetini değiştirmez, bu hususlar vergilendirmeye engel değildir. Kamu kurumları da vergi yükümlüsü sıfatını taşıyabilirler.[144]

[143] Çelik, s. 19.
[144] Koç, s. 64.

5.4 Hizmet İhracatı

KDV Kanunu 6/b maddesine göre fiili ifa yeri Türkiye olan veya yurtdışında ifa edilmekle beraber faydalanma yeri Türkiye olan bir hizmet Türkiye'de yapılmış sayılır. Bu maddede 05.02.2000 tarihinde yürürlüğe giren 4503 Sayılı kanunun 3. maddesiyle[145] kaldırılmadan önce "değerlendirilme yeri" ifadesi de yer alıyordu. Değerlendirilmenin de Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesi hükmüne göre tayin olunacağı belirtiliyordu.

Hizmetin verilme yerinin tespiti bu kritere bağlandığında Türkiye'de gider yada maliyet kayıtlarına intikal eden ve ettirilen bütün harcamalar fiilen hangi ülkede ifa edilmiş olursa olsun Türkiye'de ifa edilmiş sayılıp vergiye tutulmasını gerektiren bir durum ortaya çıkıyordu. Maliye Bakanlığı, bu esasın da yürürlükte olduğu dönemlerde esnek yorumlar yapmış ve ticari faaliyet kapsamına giren işlerde değerlendirme esasına göre vergilendirme yapılmayacağını açıklamıştır. Örneğin ihraç edilecek mallar için yurt dışındaki firmalara yaptırılan reklam ve tanıtım hizmetleri, Türkiye'de değerlendirilmekle birlikte Türkiye'de KDV'ne tabi olmayacaktır. Ancak bu yorumlara karşın Danıştay'ın bu tür işlemlerin vergiye tabi olması gerektiği yönünde kararları olması kanun değişikliği ihtiyacını doğurmuştur. [146]

KDV Kanunu madde 11'de yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler de vergiden müstesnadır denilmiştir. KDV Kanunu'na göre Türkiye de yapılmayan hizmetler, hizmeti kim yaparsa yapsın KDV konusuna girmemektedir. Türk firmaların yurt dışında yaptığı hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir Yurt içinde yapılmakla birlikte hizmet ihracı istisnası kapsamına giren hizmetler için de KDV hesaplanmamaktadır. [147]

Yurtdışındaki müşteri tabiri KDV Kanunu madde 12/2'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt

[145] 4503 Sayılı Kanun, 29.01.200 Tarih ve 23948 Sayılı Resmi Gazete.
[146] Mahmut Vural, Katma Değer Vergisi'nde Hizmetin Verildiği Yer-2, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2000b, S. 231, s.16.
[147] Pehlivan, 2004a, s. 101-102.

dışında kendi adına faaliyet gösteren şubelerini ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. Kanunda bir hizmetin yurt dışındaki müşteri için yapılmasının şartları;

- Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır,
- Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır,

şeklinde tanımlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak KDV Kanunu 26 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'ne[148] göre yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin K.D.V.K.'nın 11/1-a maddesindeki istisnadan yararlanabilmesi için gerekli olan dört şartın birlikte yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Bunlar;

5.4.1 Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır

Hizmet yurt dışındaki müşterilere yapılmalıdır.Yurt dışındaki müşteriden anlaşılması gereken şey, hizmet sunulan kişinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin yurt dışında bulunması veya yurt içinde bulunan bir firmanın, yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şube, acente, temsilci ve bürosunun olmasıdır.[149]

Roaming hizmetleri açısından bu şartın uygulanmasında GSM firmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteri ile kastedilen; konumuzla ilişkili olarak yurt dışındaki GSM firmasının kendisi mi yoksa bu firmanın Türkiye de hizmet alan abonesinin mi olduğu sorunu sektörün yapısı itibariyle doğaldır. Ancak yurt dışındaki müşteri tanımından yola çıkarsak, müşteri; hizmeti sunan Türkiye de mukim GSM operatörüne ödemeyi yapan kişidir, yani yurt dışındaki GSM firmasıdır. [150]

[148] 26 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 31.12.1987 tarih ve Mükerrer 19681 sayılı Resmi Gazete.
[149] Mehmet Arslan, Türk Vergi Sistemi, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2001, s.279.
[150] Levent Başak, "Türkiye'de Faaliyet Gösteren GSM Firmaları Açısından Roaming Anlaşmaları Gereğince İfa Edilen Hizmet Faaliyetlerinin Hizmet İhracatı Karşısındaki Durumu ve Hizmet İhracatının Temel Esasları" Vergici ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi, Ağustos 2003, S.184, s.130.

Bu çerçevede, yurt dışındaki müşteri olarak kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan GSM firmasının abonesini alırsak bu abone Türkiye'ye gelerek hizmetten Türkiye de yararlanacağından hizmet ihracatından bahsetmemiz mümkün olmayacaktır.

5.4.2 Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki bir müşteri adına düzenlenmelidir.

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek fatura ve benzeri belgenin, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışındaki bir müşteri adına olması zorunludur.

Eğer fatura yurt dışındaki müşterinin Türkiye'deki temsilcisi ya da şubesi adına düzenlenirse, bu faturayla ilgili hizmet, hizmet ihracatı kapsamında ihracat istisnasından yararlanamaz.[151]

Bu şart KDV Kanununda yer alan hizmet ihracatı ile igili bir şart değildir. Bu şart 26 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile getirilmiş bir düzenlemedir.[152]

5.4.3 Hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

Yurt dışındaki müşteri için yapılan hizmete ait bedelin Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi zorunludur. İstisnadan yararlanılacak olanın döviz alım bordrosu veya dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden, kambiyo mevzuatına göre geçerli diğer bir belge ile bunu tevsik etmesi gerekmektedir.[153]

Kambiyo mevzuatına göre, hizmet ihracatında KDV istisnası uygulamasına konu dövizlerin yurda getirilmesinin,

- Dövizin efektif olarak yurt dışından getirilmesi halinde, gümrükte deklare edilmesi ile,
- Dövizin banka aracılığı ile getirilmesi halinde, gümrükte deklare edilmesi ile,

[151] Duman , s.118.
[152] Başak, s. 131.
[153] Coşkun, 2005a, s.49.

- Dövizin yurt dışından getirilerek Türk Lirasına çevrilmesi halinde, döviz alım bordroları ile,

belgelendirilmesi mümkün olmaktadır.[154]

Daha önce 18[155] ve 19[156] Seri No'lu KDV Genel Tebliğleri uyarınca istisnanın uygulanabilmesi için döviz alım belgesinin (DAB) varlığı mutlaka istenirken, 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde DAB'ın alternatifi olarak, dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden kambiyo mevzuatına göre geçerli bir belgenin de kabul edileceği şeklinde düzenleme yapılmıştır. Bu belgenin, hizmet bedeli dövizin, döviz tevdiat hesabına gönderildiğine ilişkin banka dekontu olabileceği yolunda mukteza da verilmiştir.[157]

Diğer taraftan, ihraç olunan hizmet nedeniyle alacaklı konumda bulunan Türk firmasının, başka bir işlem nedeniyle bu müşterisine borçlu durumda olması ve alacak ile borcun birbirine mahsup edilmesi halinde, mahsuplaşma yazısı dövizin Türkiye'ye getirilmesi olarak kabul edilmektedir.[158]

5.4.4 Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

İstisnanın uygulanabilmesi için hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışındaki müşteri için verilen hizmetin, bu müşterilerin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

30 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nde[159] yurt dışındaki firmaların, Türkiye'den ithal edecekleri mal ve hizmetler ile ilgili olarak, bu firmalara aracılık hizmeti verenlerin, söz konusu hizmetleri karşılığında aldıkları komisyonlar, ihraç edecekleri

---

[154] Duman, s.119.
[155] 18 No'lu KDV Genel Tebliği, 31.12.1985 tarih ve 18975 sayılı Resmi Gazete.
[156] 19 No'lu KDV Genel Tebliği, 21.03.1986 tarih ve 19054 sayılı Resmi Gazete.
[157] Cemalettin Turan, Sibel Ahioğlu, "Hizmet İhracında, KDV İstisnasının Geçerli Olabilmesi için Bedelin Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmesi Şartı Neyi İfade Etmektedir", Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 2006, S.298, s.29.
[158] Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 24.11.2000 tarih ve 55472 sayılı Muktezası, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, İnteraktif Bilgi Bankası.
[159] 30 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 16.12.1988 Tarih ve 20021 Sayılı Resmi Gazete.

mal ve hizmetler yurt dışında tüketildiğinden, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerleneceklerdir denilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın özelgelerinden ilgili bazı örneklere göz atarsak olayı kavramak daha kolaylaşacaktır.[160]

- 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,
- Yurt dışında gösterim için film, metin, disket, bant, görüntü gönderilmesi,
- Yurt dışına haberleşme hizmeti verilmesi. (Bu konudaki özelgenin tarihi roaming ile ilgili düzenlemeden önce olmakla beraber sonuçta yasal düzenlemeyle paralel bir anlayış taşıdığı görülmektedir.)

Buraya aldığımız özelgelerde yer alan olaylar hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmekte ve vergilendirilmemektedirler.

Fiili ifa yeri Türkiye olan bir hizmette vergilendirme yetkisi Türkiye'ye aittir ancak bu hizmet yurtdışındaki müşterilere verildiğinde KDV Kanunu'na göre vergiden istisna edilir.

Maddi niteliğinin olmaması ve gümrüklemeye konu olamaması nedeniyle hizmetlerde faydalanmanın nerede vukuu bulduğunu açıkça belli etmek çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Bazı hizmetlerde, hizmetten nerede faydalanıldığını tespit etmek kolay olabilir, örneğin İstanbul'daki bir otelde yemek yiyen ve konaklayan şahsın hizmetten Türkiye'de faydalandığı kuşkusuzdur. Fakat faydalanma yeri net olarak tespit edilemeyen bazı hizmetlerde KDV'nin hizmeti yapanın bulunduğu ülke tarafından mı yoksa müşterinin bulunduğu ülke tarafından mı alınacağı konusunda uzun süre sorunlar

[160] Oktar, s.71.

yaşanmıştır. Bu sorunlarla uzun yıllar önce karşılaşan Avrupa Topluluğu (AT) ülkeleri uzun tecrübelerden sonra bazı prensipler belirlemek suretiyle meseleyi çözmüşler, hatta bu prensipler yeknesak olarak tüm AT ülkelerinde uygulanmak üzere direktif haline getirilmiştir.[161]

AT ülkeleri tarafından benimsenmiş anlayış özetle şöyledir.[162]

Prensip olarak; Hizmeti yapan hangi ülkede mukimse, şube faaliyetleri açısından, şube hangi ülkede ise, hizmet o ülkede yapılmış ve hizmetten o ülkede istifade edilmiş sayılır, vergilemenin de o ülke tarafından yerine getirilir.

İstisna edilen hizmetlere gelince;

Hizmetin fiziken başka bir ülkede icra olunduğu açıkça belli ise destinasyon ilkesi gereği olarak o hizmetin, icra olunduğu ülkede vergilendirileceği varsayılır ve söz konusu hizmet KDV'den istisna edilir.

Mevzuatımız ve Maliye Bakanlığı'nca verilen muktezalar ile hizmet türleri itibarı ile hizmetin ifa edildiği yer aşağıdaki şekillerde açıklanabilir. [163]

5.4.4.1 Bina ve Arazi ile İlgili Hizmetler

Bina ve arazi ile ilgili hizmetlerde ifa yeri konusunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak hizmetin ifa yerine ilişkin yapılma yeri veya yararlanma yerine ilişkin her iki kural da bina ve arazinin bulunduğu yerde vergilendirilmesi sonucunu doğurur.

Buna göre, bina ve arazi ile ilgili hizmetler ya ifa yeri bina ve arazinin bulunduğu yerde olmak zorunda olduğundan ya da bu hizmetlerden bina ve arazinin bulunduğu yerde yararlanılacağı için burada ifa edilmiş sayılır.

---

[161] Abdullah Kiraz, "Hizmet İhracında KDV İstisnası Uygulanabilmesinin Şartları", Vergi Raporu Dergisi, Aralık-Ocak 2001, S.50, s.74.
[162] Kiraz, s.74-75.
[163] Vural, 2001a, s.21-22.

5.4.4.2 Fason İşçilikler

Yurt dışından dahilde işleme rejimi veya geçici kabul yoluyla gelen mallar üzerinde Türkiye'de yapılan fason işçilikler, Türkiye'de ifa edildiklerinden verginin konusuna girer.

Ancak, yurt dışından tekrar yurt dışına gönderilmek üzere gelen söz konusu mallar üzerinde Türkiye'de yapılan fason işçilik hizmetlerinden yurt dışında yararlanıldığından, hizmet ihracatı istisnasından yararlanılır. Bu mallar Türkiye'de satılırsa istisnadan yararlanma söz konusu olmaz. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalara verilen hizmetler için de istisna söz konusudur.

5.4.4.3 İhraç Edilen Mallara İlişkin Hizmetler

Türkiye'den ihraç edilen mallara ilişkin olarak yurt dışındaki müşterilere verilen hizmetler, Türkiye'de ifa edilmeleri durumunda verginin konusuna girerler ancak, hizmet, faturanın yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi ve bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi şartıyla hizmet ihracı istisnasından yaralanır. Çünkü yararlanma yurt dışında olacaktır. Türkiye'deki ihracatçılara ihraç edecekleri mal veya hizmete ilişkin olarak Türkiye'de ifa edilen hizmetler vergiye tabidir. Hizmet ihracı istisnasından yararlanamaz.

5.4.4.4 Danışmanlık, Mühendislik, Avukatlık ve Muhasebecilik Hizmetleri

Danışmanlık, mühendislik, avukatlık ve muhasebecilik gibi hizmetler Türkiye'de ifa edilmişse Türkiye'de vergiye tabi tutulacaktır. Söz konusu hizmetler yurt dışında ifa edilmekle birlikte Türkiye'de yararlanılıyorsa, yine Türkiye'de vergiye tabi tutulacaktır. Türkiye'de ifa edilen hizmetlerden yurt dışında yararlanılmış ise hizmet ihracı kapsamında değerlendirilecektir.

Burada da yararlanmanın nasıl tespit edileceği hususu temel sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı değişik tarihlerde vermiş olduğu özelgelerle açıklamalar yapmıştır.

Örneğin; Rusya Federasyonu'nda yapılacak olan hastanenin projesinin Türkiye'de yaptırılması durumunda, 26 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde sayılan şartların varlığı halinde, proje çizim hizmeti KDV'den istisna olacaktır.

5.4.4.5 Aracılık Hizmetleri

Aracı, iki taraf, satıcı ile müşteri arasında akdin sağlanmasına aracılık eden kişidir. Acente, broker, komisyoncu gibi adlarla anılırlar. Aldıkları ücret de komisyon olarak adlandırılır.[164]

Aracılık hizmeti bir mal veya hizmetin alıcısı ile satıcısını bir araya getirme hizmetidir. Aracılık hizmetlerinde de ifa yeri ve yararlanma kriterleri geçerlidir.

Aracılık hizmetinin mal veya hizmeti sunan tarafa mı yoksa alıcı tarafa mı verildiği, eğer akit taraflarından birisi yurtdışında ise önem taşır.

Aracılık sözleşmesinin taraflarından birisi yurtdışında ise ve aracılık hizmeti yurt dışındaki tarafa veriliyorsa diğer şartların da taşınması kaydıyla hizmet ihracatı istisnasından faydalanılabilir. Aracılık hizmeti yurt içindeki akite göre veriliyorsa hizmet yurt içinde ifa edildiğinden ve hizmetten yurt içinde yararlanıldığından bu hizmet Türkiye'de vergiye tabi olur.

5.4.4.6 Roaming Hizmeti

KDV Kanunun 11/1-a maddesine göre ihracat teslimlerine ilişkin hizmetler ile yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming (dolaşım) anlaşmaları çerçevesinde yurtdışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri vergiden istisnadır.

Tanımda yurtdışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri ifadesi yer almaktadır. Roaming ile ilgili bu düzenleme 2003 yılında 4842 sayılı yasayla eklenmiştir. Roamingin; bir işletmeciye ait hizmetlerin, teknik uyumluluk şartları saklı kalmak üzere, diğer bir işletmecinin müşterilerine ait ekipmanlar üzerinden çalışmasına

[164] Mahmut Vural, Katma Değer Vergisi'nde Hizmetin Verildiği Yer-1, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 232, Ekim 2000c, s.27.

veya diğer bir sisteme ara bağlantısına imkan sağlayan sistemler arası dolaşımı olduğu 27.01.2000 tarih ve 4502 Sayılı Kanunda belirtilmiştir. Kısaca roaming; haberleşme hizmeti veren firmaların birbirlerinin müşterilerine verdiği hizmet olarak açıklanabilir.[165]

Uluslararası Dolaşım (Roaming) Anlaşması Yapılması ile İlgili Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelikte ise uluslararası dolaşım anlaşmasının kapsam ve esasları, verilecek hizmetler, tarafların karşılıklı yükümlülükleri gibi hükümler belirlenmektedir.

Roaming ile; diğer bir ülke GSM operatörleriyle imzalanan veya imzalanacak olan uluslararası dolaşım (roaming) anlaşmaları ile ülkemizdeki GSM operatörleri abonelerine geniş bir iletişim ağı ve cep telefonlarını yabancı ülkelerde de kullanma imkanı sunulmaktadır. Bu hizmet ile uluslararası dolaşımı olan diğer ülke operatörlerinin aboneleri de ülkemizdeki yerel kullanıcılar gibi Türkiye'deki operatör hizmetlerinden de yararlanabilmektedirler.

Katma değer vergisi açısından ihracat istisnasının düzenlendiği 11. maddeye roaming ile ilgili düzenlemeler eklenmiştir. Bu düzenlemeler ile roaming konusunda uluslararası yaklaşımla uyumlu bir yapı oluşmuştur.

Bu istisnanın uygulanması için dört şartın gerçekleşmesi gerekir. Bunlar;

- karşılıklılık,
- uluslararası roaming anlaşmalarının varlığı,
- hizmetin Türkiye'de verilmesi,
- hizmetin yurt dışındaki müşterilere verilmesidir.

Bu şartların gerçekleşmesi durumunda verilen hizmete ilişkin KDV hizmet ihracatı istisnası kapsamına girmektedir.

[165] Oktar, s.74.

5.4.4.7 Yabancı Kişi ve Kuruluşlara ait İhtira Beratı ve Markalarının Türkiye'de Tescilinin Sağlanması Hizmeti

556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin[166] 40. Maddesine göre tescil edilen markalar, sahibine himaye süresince (10 yıl) Türkiye'de markadan faydalanma hakkı vermektedir. Bu hak, markayı tescilin şümulüne giren mal ve ambalajların üzerine koymak, satmak, dağıtmak veya diğer bir şekilde ticaret sahasına çıkarmak markayı ticari evrakta, gazetelerde veya sair ilan ve reklamlarda kullanmak, lisans vermek veya devretmek şeklinde kullanılabilmektedir. Yine aynı KHK'nın 25. Maddesinde, Türkiye'de ikametgahı olmayanların markalarını tescil ettirmek ve tescille meydana gelen hakları kullanabilmek için, Türkiye'de ikametgahı olan bir vekil tayin etmek mecburiyetinde oldukları hükme bağlanmıştır.

Türk patent ve marka ajansları, yurt dışındaki kişi ve kuruluşların sınai mülkiyet konusuna giren işlemlerini Sanayi ve Ticaret Bakanlığı nezdinde takip ederek, bunların marka ve beratlarının tescil edilmesini sağlamaktadırlar. Yurt dışındaki kişi ve kuruluşlar, ihtira ve markalarını Türkiye'de tescil ettirmek suretiyle bunlardan Türkiye'de yararlanma hakkını elde etmektedirler.

Bu durumda yabancı kişi ve kuruluşlar, ihtira ve markaların Türkiye'de tescil ettirilmesi hizmetlerinden Türkiye'de yararlandıklarından, Türk patent ve marka ajanslarının hizmetlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12. Maddelerinde düzenlenen ihracat istisnası hükümleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu hizmetlerin genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi tutulması gerekir. Maliye Bakanlığının görüşü de aynı doğrultudadır.

[166] 556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 26.07.1995 Tarih ve 22326 Sayılı Resmi Gazete.

5.4.4.8 Yurt Dışındaki Firmanın Mallarının Free-Shop'larda Pazarlanmasına Aracılık Hizmeti

Yurt dışındaki firmanın mallarının Türkiye'nin vergisiz piyasasında (gümrük hattı dışındaki mağazalarda (free-shop) pazarlanması ve promosyon hizmetlerini sağlama ve düzenleme şeklindeki hizmetlerin gümrük hattı dışındaki mağazalarda satışı yapılan ürünlere yönelik olması ve hizmetten yurt dışında yararlanması nedenleriyle, aranılan şartların gerçekleşmesi halinde KDV ihracat istisnasının uygulanması gerekir.[167]

5.5 İstisnanın Beyan Edileceği Dönem

Hizmet ihracatı istisnası, yabancı müşteri adına faturanın düzenlendiği ve bedelin Türkiye'ye getirildiği vergilendirme döneminde uygulanacaktır. Fatura, ihracat bedeli dövizin yurda getirildiği dönemden önceki tarihlerde düzenlense dahi, hizmet ihracatında ait bedeller dövizin yurda getirildiği dönem beyannamesinde beyan edilecektir. Çünkü, hizmet ihracatı istisnasının şartlarından biriside hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesidir. Nitekim bu husus 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde verilen örnekler ile de özellikle vurgulanmıştır.

Öte yandan, şu an uygulanmakta olan hizmet ihracatının usul ve esasları 26 Seri No.lu Tebliğ ile belirlenmiştir. 26 No.lu tebliğden önceki uygulama ise 17[168], 18 ve 19 Seri No.lu KDV Genel Tebliğleri ile belirlenmiştir. 19 No.lu Tebliğ ile, döviz alım belgelerinin mükelleflere geç intikal ettiği hususu göz önüne alınarak, hizmet ihracatında döviz alım belgelerinin KDV beyannamesine eklenme zorunluluğu kaldırılmıştır.

Kaldı ki, 32 sayılı Kararda ticari amaçla ihraç edilen mallara ait dövizin yurda getirilmesi ile ilgili olarak süreler belirlenmiş, hizmet ihracatında dövizin getirileceği süreye ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. Bu karara ilişkin yayımlanan I-M sayılı Merkez Bankası Genelgesinin 20. Maddesinde ise, Türkiye'de yerleşik kişilerin dışarıda

[167] Kanca, s. 35.
[168] 17 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 19.12.1985 Tarih ve 18963 Sayılı Resmi Gazete.

yerleşik kişiler için veya bunlar adına yurt içinde veya dışında yapmış oldukları tüm hizmet karşılığı dövizleri serbestçe tasarruf edebilecekleri açıklanmıştır. Buradan, kambiyo Mevzuatına göre hizmet ihracatında döviz getirme zorunluluğunun bulunmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda kanımızca; hizmet ihracatı karşılığı elde edilen dövizler için, dövizin yurda getirilmesine dair herhangi bir sürenin belirlenmemiş olması ayrıca Merkez Bankasının ilgili genelgesi ile hizmet karşılığı elde edilen dövizlerin serbestçe tasarruf edilebileceği hükme bağlanmış olması, hizmet ihracatında istisna ve iade için döviz alım belgesi aranılma zorunluluğunun olmamasını gerektirmektedir. 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile uygulaması halen devam etmekte olan döviz alım belgesi veya dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden kambiyo mevzuatına göre geçerli bir belgenin iade veya istisna uygulaması sırasında aranılması; ihracat işlemlerinde hali hazırda zorluklar içeren uygulamalara bir yenisini daha eklemekte ve üretici ile satıcıları ihracat yapması için teşvik etmemektedir.

6. İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE İSTİSNA VE TECİL-TERKİN UYGULAMASI

İhracatçılara ihraç etmek kaydıyla imalatçılardan satın alacakları mallar için katma değer vergisi ödememe avantajını dağlayan "tecil-terkin sistemi" 3605 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa 20.06.1986 gün 3297 sayılı kanunla 11.maddesinin 1. fıkrasına eklenen C bendi ile öngörülmüştür. Bu amaçla 26 Seri Nolu KDV Genel Tebliği düzenlenmiş, ancak 1.1.1988 tarihinden itibaren geçerli olarak imalatçılar tarafından ihraç kaydıyla teslim edilen mallarla ilgili tecil-terkin uygulamasını düzenleyen 27 Seri Nolu KDV Genel Tebliği[169] ile yeni usul ve esaslar getirilmiştir.

İhracatçılara ihraç etmek kaydıyla imalatçılardan satın alacakları mallar için KDV ödememe avantajı sağlayan "tecil-terkin" sistemini içeren KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesine göre ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunacağı hüküm altına alınmıştır.[170]

Ancak ihracatın bu şartlara uygun gerçekleştirilememesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun 51. maddesine göre belirlenen (4842 sayılı Kanunun 21. maddesiyle değişen ibare 01.05.2003 itibariyle) gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların VUK'da belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, tecil edilen verginin tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATUHK'un 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edileceği hususu KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesinde hüküm altına alınmıştır.[171]

---

[169] 27 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 05.03.1988 Tarih 19745 Nolu Resmi Gazete.
[170] Yafes Pehlivan, "KDVK'nın 11. Maddesi Kapsamında KDV'nin Tecili, Terkini ve İadesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 201, Haziran 2005b, s.55.
[171] Fatih Karagöz, İhraç Kayıtlı Satışlar Nedeniyle İade Edilen KDV'lerinin İdareye Geri Dönmesi Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 177, Haziran 2003, s.155.

4842 sayılı Kanunun 21. maddesiyle değişen ibareye göre de 01.05.2003 tarihinden itibaren ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi durumunda, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığı'nca veya bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebileceği hükmünü getirmiştir. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV'de ise, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan miktardan fazla olamaz.

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

Yukarıdaki hükümden de anlaşıldığı üzere; 4842 sayılı kanunla, tecil terkin kaydıyla satışlarda ihracatın gerçekleşmemesi halinde tecil edilen verginin gecikme zammının % 50 fazlasıyla alınmasına ilişkin eski hüküm değiştirilerek sadece gecikme zammı ile birlikte tahsiline imkan sağlanmaktadır. Öte yandan ihracatın mücbir sebeplerle gerçekleştirilememesi halinde, uygulanan tecil faizi bile imalatçıya ağır bir külfet yüklemektedir. Aynı maddenin (c) bendine eklenen hükümle de bu durumda olan mükellefler için ek süre verilerek müeyyidesiz terkin imkanı sağlanmaktadır.

Bahsi geçen (c) bendi ile;

- İhracatçının bazı şartlarda KDV yüklenmeksizin mal tedarik edebilmesine,böylelikle KDV iadesi ile uğraşmaktan kurtulmasına imkan sağlamıştır.

- İmalatçının ise KDV'li fatura kesmek ve bunu beyannamesinde göstermekle beraber teslim KDV'si kadar olan KDV borcunu faizsiz olarak tecil ettirmek suretiyle finansman yükünden kurtulmasına,hatta KDV borcu çıkmamışsa veya çıkan KDV borcu tecili gereken miktardan az ise aradaki fark nakden veya başka vergi borçlarına mahsubu suretiyle ihracatçıdan alamadığı KDV'nin tamamını Vergi Dairesinden alabilmesi mümkün kılınmıştır.

6.1 İhraç Kaydıyla Tecil-Terkin Kapsamında Mal Teslim Edebilecek Mükellefler

Son yıllarda ihraç kaydıyla mal satışlarının artması, özellikle de ihracatın ''Dış Ticaret Sermaye Şirketleri'' üzerinden yapılması konunun önemini artırmıştır. Bazı bürokratik kolaylıkların sağlanması da bu konuya firmaların ilgilerini arttırmıştır.[172]

Kanunun 11/1-c maddesinde düzenlenen bu uygulamadan prensip olarak yalnızca imalatçılar yararlanabilirler. Bununla birlikte, söz konusu hükmün 2. bendinde yer alan yetkiye istinaden yayımlanan 27 ve 62 Seri Nolu KDV Genel Tebliğleri[173] ile imalatçı olmayan mükellefler tarafından, Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığınca Dış Ticaret Sermaye Şirketi ve Sektörel Dış Ticaret Şirketi ünvanı verilen kuruluşlara ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunabilecekleri belirtilmiştir.[174]

Bununla birlikte; Tecil-terkin uygulaması başlangıçta sadece imalatçılar tarafından ihracatçılara yapılan teslimler için geçerli iken, yayımlanan tebliğler ve 4369 sayılı kanunla bu kapsamda mal teslim edebilecek mükelleflerin sayısı arttırılmış, uygulamanın kapsamı genişletilmiştir.[175]

KDV Kanununu 11/1 maddesine 3297 sayılı kanunla eklenen (c) bendi hükmüne göre bu uygulamadan yararlanacaklar şunlardır :

6.1.1 İmalatçıların İhraç Kaydıyla Teslimleri

Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin sistemi kapsamında ihraç kaydıyla mal teslim edebilecek imalatçıların belirlenmesinde 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanunu[176] çerçevesinde, Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yapılan imalatçı tanımı esas alınmaktadır.

---

[172] Ali Dursun Turanlı, İhraç Edilmek Koşuluyla Yapılan Tecil-Terkin ve İade Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 231, Kasım 2000, s.127.
[173] 62 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 02.04.1997 Tarih ve 22952 Sayılı Resmi Gazete.
[174] Pehlivan, 2005b, s.55.
[175] İlhan Kırıktaş ve Abdullah Tolu, İhracatta KDV Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara Ekim 1999b, s.185.
[176] 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanunu 24.04.1957 Tarih ve 9593 Sayılı Resmi Gazete.

27 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca belirlenen imalatçı tanımına yer verilmiştir. Buna göre imalatçının;

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması,
- Sanayi Odası, Ticaret Odası veya Esnaf ve Sanatkar Derneklerine kayıtlı bulunması,
- İmalat işinde en az beş işçi çalıştırması,
- Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması,

gerekmektedir.

Yukarıdaki şartları taşıyan imalatçılardan fason imalat da yaptırmaları halinde, fason imalatın sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırmaları, işin riskini ve organizasyonunu üstlenmeleri ve imal ettirilen mallarla ilgili hammadde ve yardımcı maddeleri temin etmeleri gerekir.

Yukarıdaki şartlara sahip imalatçılar, bir defaya mahsus olmak üzere Sanayi Sicil Belgesi ve Ticaret Odasına veya Esnaf ve Sanatkâr Derneğine üyelik belgesinin noterce onaylı birer örneğini, ihraç kaydıyla ihracatçılara mal teslim ettikleri dönemde verecekleri KDV beyannamesine ekleyeceklerdir. Bu belgelerde bir değişiklik olması veya imalatçı vasfının kaybedilmesi durumunda en geç onbeş gün içerisinde yazılı olarak vergi dairesine bilgi verilmesi gerekir. [177]

İhraç kaydıyla ihracatçılara mal teslim eden imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için (fason olarak yaptırılanlar dahil) tecil-terkin uygulaması yapılacak, piyasadan hazır olarak alıp sattıkları mallar için ise uygulanmayacaktır. Bu durumda bu mallar, faturada ayrı ayrı gösterilebileceği gibi, ayrı ayrı fatura da kesilebilir.

İmalatçının imalat işinde en az beş işçi çalıştırması gerekir. İmalat işine fiilen katılmayan yönetici, büro elemanı veya muhasebeci gibi personel bu sayıya dahil

[177] Turanlı, s.127.

değildir. Fakat işyeri sahibi imalata fiilen katılıyorsa bu sayıya dahil edilir.[178] Danıştay 9. Dairesinin 19.02.1997 tarih ve Esas No:1996/2769 ve 1997/477 sayılı konu ile ilgili kararında "ihraç kaydıyla teslimin gerçekleştirildiği dönemde beşten az işçi çalıştırılmasına karşılık, yılın bütünü dikkate alınarak aylık ortalama beşten fazla işçi çalıştırılması halinde mükellefin beş işçi çalıştırdığının kabulü gerekir" şeklinde açıklama yapılmıştır.[179]

6.1.1.1 İmalatçı Niteliğine Haiz Olanlardan Bizzat Ürettiği Mallar Yanında Üretmediği Malları da Satanlar

Yukarıda yapılan imalatçı tanımı kapsamına giren mükellefler, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların tümünü kendileri imal etmeyebilirler. Diğer bir anlatımla imalatçılar, ihracatçıya ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın alabilirler.

Bu durumda, imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için tecil-terkin uygulaması yapılacak, ancak piyasadan hazır olarak alıp-sattıkları mallar için tecil- terkin işlemi uygulanmayacaktır.

Örnek olarak;

Bir Anonim Şirket,ihraç kaydıyla satış bağlantısı kurduğu 10000 adet gömlekten 6000 adetini bizzat üretmiş,4000 adetini de hazır olarak piyasadan almıştır. Bu mükellefin ihraç kaydıyla ihracatçıya teslim ettiği 10000 adet gömleğin bizzat imalatçısı olduğu 6000 adeti için tecil-terkin işlemi uygulanacak, kalan 4000 adet gömlek ise bu uygulamadan yararlanamayacaktır. Çünkü bu mükellef 4000 adet gömleği bizzat imal etmemiş, piyasadan hazır olarak satın almıştır.

Dolayısıyla, ihracatçıya satış yapan imalatçılar, bizzat ürettikleri mallar ile piyasadan hazır olarak satın aldıkları malları, düzenleyecekleri faturada ayrı ayrı gösterebilecekleri gibi, bu mallar için ayrı ayrı fatura da düzenleyebileceklerdir.

---

[178] Oktar, s.27.

[179] Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları, Haziran 1998a, s.1385.

6.1.1.2 Yukarıda Belirtilen Şartları Taşıyan İmalatçılardan, İşletme Organizasyonunu ve İşin Riskini Üstlenerek, İhraç Edilen Nihai Ürünün İmalat Safhalarının Bir Bölümünü Fason ücreti Ödeyerek Başka Firmalara Yaptıranlar

Yukarıda yapılan imalatçı tanımı kapsamına giren mükelleflerden, ihraç edilen nihai ürünün imalat safhalarından bir bölümünü bizzat yapan, diğer imalat safhalarını ise ham ve yardımcı maddelerini sağlayarak işin riskini ve işletme organizasyonunu üstlenip, başka firmalara fason ücreti karşılığında yaptıran mükellefler de imalatçı sayılacaklardır. Ancak, imalatın "sanayi sicil belgesinde yazılı üretim konusunda yaptırılması" zorunludur.[180]

Örnek olarak;

X Anonim Şirketi ihraç kaydıyla bağlantı yaptığı 5000 adet deri ceketin,yaka dikişleri ile ilik ve düğme işlerini işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenerek başka bir firmadan fason olarak yapmaktadır. (X) Anonim Şirketi İşletme organizasyonunu ve işin riskini üstlendiğinden,bu deri ceketlerin tamamının imalatçısı sayılacak ve tecil-terkin uygulamasından yararlanacaktır.

İşletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenmekken kasıt, imalatın imal ettirenin istemleri doğrultusunda gerçekleştirilmesi ve fason işi yapan firmaya sadece fason ücreti ödenmesidir.[181]

6.1.1.3 Fason İşi Yapanların İmalatçı Sayılmamaları ve Tecil-Terkinden Yararlanamamaları

Ücret karşılığında fason iş yapanlar (fason işçilik hizmeti verenler), yaptıkları bu İş dolayısıyla imalatçı sayılmayacaklardır. Ayrıca, tecil-terkin sistemi ihraç kaydıyla yapılan mal teslimleri için geçerli olduğundan, hizmet kapsamında katma değer vergisine tabi olan fason işçilik hizmetlerinde tecil-terkin sisteminin uygulanması kanunen mümkün değildir.

---

[180] Yüksel Bozdal, "İhraç Kayıtlı Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması", İstanbul Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı Etüd ve Araştırma Raporu, Nisan 2003, İstanbul. s. 3

[181] Kanca, s. 52.

Ancak diğer şartları taşımakla birlikte,sadece sanayi sicil belgesine sahip olmayan mükelleflerden,Sanayi ve Ticaret Bakanlığına başvuran ve bu Bakanlıktan söz konusu belgenin verileceğine ilişkin olumlu görüş alanlarda,sanayi sicil belgesi verilmesi beklenilmeden tecil-terkin uygulamasından yararlandırılabilecektir.

Bu şekilde olumlu görüş yazısı alan mükelleflerin,olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki dönemlerde de,bu belge dışında imalatçı şartlarına haiz olduğunun bir vergi dairesi müdür yardımcısının başkanlığındaki yoklama grubu tarafında tespit edilmesi halinde,bu dönemlerde yaptıkları ihraç kayıtlı teslimlerde de tecil-terkin uygulaması yapabilecektir. Bu tespitin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu ile yapılması halinde,yoklama grubunca ayrı bir tespite gerek kalmadan, mükellefin tecil-terkin uygulamasından faydalandırılması mümkün bulunmaktadır.[182]

6.1.1.4 İmalatçı ve İhracatçının İhraç Kaydıyla Teslimlerle İlgili Bildirimleri Doldurarak Beyannamelerine Ekleme Zorunluluğunun Kaldırılması

İhraç kaydıyla mal teslim eden imalatçılar, 23 Seri Notu KDV Genel Tebliği[183] ekinde yer alan "Katma Değer Vergisi Kanunu Hükümlerine Göre İhracatçılara İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlere Dair Bildirim"i ihraç edecekleri malları tecil-terkin sistemi kapsamında katma değer vergisi ödemeden satın alan ihracatçılar ise, aynı Genel Tebliğ ekinde yer alan "İhraç Kaydıyla Satın Alınan Mallara Ait Bildirimi doldurarak ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesi ekinde vergi dairesine vermek zorunda idiler.

Ancak 70 Seri Notu KDV Genel Tebliği[184] ile, 10.9.1998 tarihinden itibaren, yukarıda belirtilen bildirimleri verme zorunluluğu kaldırılmıştır. Dolayısıyla, bundan böyle ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçılar ile bu kapsamda mal teslim eden ihracatçılar 23 Seri Notu KDV Genel Tebliği ekinde yer alan bildirimleri doldurarak beyanname ekinde vergi dairesine vermeyeceklerdir,

[182] Bozdal, s. 4.
[183] 23 Seri Notu KDV Genel Tebliği 18.07.1986 Tarih 19168 Sayılı Resmi Gazete.
[184] 70 Seri Notu KDV Genel Tebliği 10.09.1998 Tarih ve 23459 Sayılı Resmi Gazete.

6.1.2 İmalatçı Olmayanlar Tarafından Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine Yapılan İhraç Kayıtlı Teslimler

Maliye Bakanlığı yayımlamış olduğu 27 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin (B) bölümü ve 62 Seri Nolu KDV Genel Tebliği[185] ile, imalatçı tanımına girmeyen mükelleflerin Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketlere ihraç kaydıyla yaptıkları mal teslimlerinin tecil terkin uygulamasından yararlanmasını öngörmüştür.

Yukarıda da belirtildiği üzere, bu şekilde yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde tecil terkin uygulamasının en önemli yönü,

- Malı teslim edenin imalatçı olmaması,
- Malı teslim alanın Dış Ticaret Müsteşarlığınca belirlenen Dış Ticaret Sermaye Şirketi ve Sektörsel Dış Ticaret Şirketi olması gerektedir.

Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketleri Dış Ticaret Müsteşarlığınca her yıl belirlenerek Resmi Gazetede yayımlanmaktadır. Bu nedenle imalatçı olmayan mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle ileride herhangi bir problemle karşılaşmamaları bakımından, teslim yaptıkları Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ile Sektörsel Dış Ticaret Şirketlerinin kendilerine bu unvanların Dış Ticaret Müsteşarlığınca verildiğini belgelemelerini talep etmeleri ve söz konusu belgelerin onaylı bir örneğini ise saklamaları gerekir. İmalatçı olmayan mükelleflerin Dış Ticaret Müsteşarlığınca Dış Ticaret Sermaye Şirketi ve Sektörsel Dış Ticaret Şirketi unvanı verilmeyen şirketlere yapacakları ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması yapılmayacaktır.

Buna göre,dış ticaret sermaye şirketlerine mal teslim eden mükellefler nezdinde yapılacak vergi incelemesi sonucu,bir vergi ziyaının tespit edilmesi halinde ziyaa uğratılan vergiden,buna tekabül eden cezalardan ve gecikme faizinden mükelleflerle birlikte dış ticaret sermaye şirketleri de Vergi Usul Kanununun 11. maddesi uyarınca müteselsile sorumlu olacaklardır.

[185] 62 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 02.04.1997 Tarih ve 22952 Sayılı Resmi Gazete.

Tecil-terkin uygulaması tamamen imalatçıların inisiyatifindedir. Yani normal olarak KDV tahsil edilmek suretiyle satış yapılması da pekala mümkündür. İhracatçının bu suretle ödeyeceği KDV'yi indirim ve iade konusu yapabileceği tabiidir. Ancak sektörel dış ticaret şirketlerinin ortakları dışındaki satıcılardan ihraç kaydıyla mal alımında tecil-terkin uygulaması zorunludur.

Öte yandan, imalatçı olmayan mükelleflerden ihraç kaydıyla mal alan DTSŞ ve SDTŞ'lerin 27 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ekinde yer alan taahhütnameyi ilgili vergi dairesine verme zorunlulukları 70 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

6.1.3 Özel Finans Kurumlarının İhracatçılara Yaptıkları İhraç Kayıtlı Teslimler

3065 Sayılı KDV Kanununun 11/2. maddesi, Maliye Bakanlığına, KDV tahsil edilmeden teslim edilecek mal miktarını, ihracatçı ve ihracatçıya mal teslim edenlerin her biri için bir önceki yıl iş hacmi, cari yıldaki işlemler ve vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla gerekli görülen hallerde sınırlama ve bu istisnaların usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespit etme konularında yetki vermiştir.

Maliye Bakanlığı yayımladığı 62 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile bu yetkisine istinaden özel finans kurumlarının ihracatçı firmalara ihraç kaydıyla mal teslimlerinin tecil terkin uygulamasından yararlandırılmasını uygun görmüştür.

Özel finans kurumlarının sadece ihracatçılara ihraç kaydıyla teslim ettikleri mallar için tecil-terkin sistemi uygulanacaktır. Ancak bu zorunlu olmayıp özel finans kurumları istedikleri takdirde ihracatçıdan KDV tahsil etmek suretiyle de mal satabilirler.

6.1.4 Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) veya Geçici Kabul İzin Belgesi (GKİB) Kapsamında İthal Edilen Ham ve Yardımcı Maddeler Kullanılarak Üretilen Malların İhraç Kaydıyla Teslimleri

Dahilde İşleme ve Geçici Kabul rejimleri çerçevesinde yapılacak işlemlere ilişkin olarak yapılan düzenleme olan KDVK'nın geçici 17. maddesine göre;

"Dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin 31/12/2008 tarihine kadar teslîminde Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (c) bendi hükümlerine göre, bölgeler, sektörler veya mal grupları itibariyle işlem yaptırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu maddenin uygulanmasında ihracat süresi olarak anılan bentteki süre yerine bu rejimlerle öngörülen süreler esas alınır. İhracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir." hükmü yer almaktadır.

4369 sayılı Kanunun 62. maddesiyle KDV Kanununa eklenen geçici 17. maddeyle, dahilde 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 Kuruluna yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkiye istinaden önce tekstil ve konfeksiyon sektöründe, daha sonra demir-çelik, otomotiv ve otomotiv yan sanayi sektörlerinde bu şekilde işlem yapılmasını öngörmüştür. Bu yetki uyarınca çıkarılan ve dünya piyasa fiyatlarından hammadde temin etmek suretiyle ihracatı arttırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak, ihraç pazarlarını geliştirmek ve ihraç ürünlerini çeşitlendirmek amacıyla, 2001/2325 sayılı Kararname ile sektör ayrımı kaldırılmış ve tüm sektörlerde dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesine sahip imalatçı-ihracatçıların yurt içinden ham ve yardımcı madde alımlarında KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında tecil-terkin işlemi uygulanması mümkün

kılınmıştır.[186]

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 inci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak 2001/2325 sayılı Kararnamenin yürürlüğe girdiği 01/06/2001 tarihinden itibaren bu kapsamdaki teslimlerde 83 seri nolu KDV Genel Tebliğine göre işlem yapılması uygun görülmüş olup 71 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin i inci bölümü ve 75 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

KDVK'nın17. maddesine göre çıkarılan 16.04.2001 tarih ve 2001/2325 sayılı kararname uyarınca tecil-terkin sistemi çerçevesinde işlem yapılabilmesi için; alıcıların, KDV mükellefi olmaları ve Dahilde İşleme Rejimi kararı ile bu karara ilişkin Dış Ticaret Müsteşarlığı Tebliğlerine uygun "Dahilde İşleme" veya Gümrük Müsteşarlığınca verilen "Geçici Kabul" izin belgelerine sahip bulunmaları gerekmektedir.[187]

Ancak bu kapsamda gerçekleşecek teslimler nedeniyle düzenlenecek faturalarda her bir mal türüne ilişkin KDV hariç bedelin 2.500 YTL'yi (tekstil-konfeksiyon sektöründe pamuk, yün iplik ve kumaş dışındaki mallarda 500 YTL) aşması gerekmektedir.[188]

Maliye Bakanlığı, yayımladığı ve 83 seri nolu KDV Genel Tebliği[189] ile yürürlükten kalkan 71 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile, KDV Kanunu'nun 11/2. maddesinin verdiği yetkiye istinaden geçici kabul ve dahilde İşleme izin belgesi kapsamında İthal edilen ham veya yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihracatçılara ihraç kaydıyla teslimlerinde tecil-terkin sisteminin uygulanmasını uygun görmüştür.

---

[186] Yafes Pehlivan, "Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimlerinde KDV İstisnası", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2005c, S.19 s.50.
[187] Pehlivan, 2005c, s.51.
[188] Sami Karacan, "İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil ve İade Edilecek KDV'nin Hesabında Son Durum", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mart 2005, S.15, s. 54.
[189] 83 seri nolu KDV Genel Tebliği 29.06.2001 Tarih ve 24447 Sayılı Resmi Gazete.

71 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin 2. bölümünde, bu uygulamanın, geçici kabul ve dahilde işleme izin belgeleri veya ihracatı teşvik belgesi kapsamında ithal edilip işlenen malların, tebliğin yayım tarihi olan 13.11.1998 tarihinden önce gerçekleştirilen ihraç kaydıyla teslimleri içinde geçerli olduğu belirtilmişti. Bu şekilde, bu İşlemler için belirlenen tecil-terkin uygulamasının geriye doğru uygulanması sağlanmıştı.

Bu kapsamda işlem yapmak isteyen mükellefler, bu amaçla üreterek ihraç edecekleri malların üretiminde kullanacakları girdileri vergisiz olarak ithal edebilmek için ithalat işleminden önce, Gümrük Birliği kapsamında Avrupa Topluluğuna dahil ülkelerden yapacakları ithalat için Dış Ticaret Müsteşarlığı'na baş vurarak "Dahilde İşleme İzin Belgesi" (DİİB)'ni bu ülkeler dışındaki üçüncü ülkelerden yapacakları ithalatları için ise Gümrük Müsteşarlığı'na başvurmak suretiyle "Geçici Kabul İzin Belgesi" (GKİB)'ni almak zorundadırlar. Bu belgelere dayanılarak yapılan ithalat işlemleri ile ithal edilen girdiler kullanmak zorundadırlar. Bu belgelere dayanılarak yapılan ithalat işlemleri ile ithal edilen girdiler kullanılmak suretiyle üretilen maddelerin ihracat işlemlerinin, belgelerde öngörülen şartlara uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmeyeceği ile ilgili gümrük idareleri ile ihracatçı birlikleri tarafından takip edilip denetlenmektedir.[190]

Yurt dışından getirilen ham ve yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihraç edilmesi halinde, bu maddelerin gümrük vergisi ile diğer mali yükümlülükler teminat karşılığı ertelenerek, ihraç edilecek malların girdi maliyetleri azaltılmaktadır. Aynı şekilde yurt dışındaki müşterilerin mallarının işlenmesi amacıyla geçici olarak ithal edilen mallar için de gümrükte vergi uygulanmamaktadır[191]

Bu Kapsamdaki teslimlerde tecil-terkin uygulaması ihtiyaridir ancak, sektörel dış ticaret şirketlerinin imalatçı olmayan ortakları ile ortağı olmayan bütün mükelleflerden yapacağı alışlarda tecil-terkin uygulaması zorunludur. Tecil-terkin kapsamında satın alınan maddelerle üretilen mallar doğrudan ihraç edilebileceği gibi,

[190] Oktar, s. 31-32.
[191] Oktar s. 32.

KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında yeniden tecil terkin uygulanarak ihraç kaydıyla ihracatçılara teslim edilebilir.[192]

6.1.4.1 Geçici Kabul ve Dahilde İşleme Rejimlerinde Tecil-Terkin Uygulaması

Sahibi oldukları dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesinde yer alan malların alımlarında tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmasını isteyen mükellefler, geçici kabul veya dahilde işleme izin belgelerini satıcılara ibraz ederek, hesaplanan verginin kendilerinden tahsil edilmemesini talep edeceklerdir. Bu kapsamda işlem yapan satıcılar tarafından öncelikle talep edilen malın, belgedeki cins ve miktara uygun olup olmadığı, daha önce satın alınan miktarlar da göz önünde alınarak belirlenecek ve düzenlenecek faturada toplam bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisi alıcılardan tahsil edilmeyecektir Alıcının ibraz edeceği dahilde işleme izin belgesinin "ithal Edilen Maddelerle ilgili Bilgiler" bölümü satıcılar tarafından gerçekleşen teslime uygun şeklide do 1durularak imzalanacak ve kaşe basılacaktır.[193]

Bu kapsamda imal edilen malların tecil terkin uygulanarak ihracatçıya teslimin-de de ihracatçılar, malların belgede ihracı taahhüt edilen mallar olup olmadığını belirleyerek, belgenin "ihracat taahhüdü" bölümüne belge sahibi imalatçıdan satın aldığı mallar ve miktarlarını belirten bir şerh koyarak kaşe tatbik etmek suretiyle imzalayacaklardır. Tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen mallar için düzenlenen faturaya; "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 17 nci maddesi hükmü gereğince katma değer vergisi tahsil edilmemiştir" ibaresi yazılacaktır. Kapsama giren ve girmeyen teslimlerin birlikte yapılması halinde, tecil-terkin uygulanabilecek ve uygulanamayacak olan mallar için ayrı ayrı fatura düzenlenecektir.[194]

[192] Ahmet Öğüt, "İhraç Kaydıyla Teslimlerde KDV Uygulaması", Maliye Postası Dergisi, Aralık 2004, S.583, s.50.
[193] Pehlivan, 2005c, s.52.
[194] Pehlivan, 2005c, s.52.

6.1.4.2 Satıcıların Katma Değer Vergisi Beyanı

Bu kapsamda yapılan teslimler için KDVK'nın 11/1-c maddesi uygulamasına ilişkin genel tebliğlerde yapılan açıklamalara göre işlem yapılacaktır. Ham ve yardımcı madde satıcıları tarafından bu dönemde verilecek beyannameye, alıcılar tarafından onaylanarak verilen geçici kabul veya dahilde işleme izin belgesinin bir fotokopisi eklenecektir. ihracatçıya bu kapsamda teslim yapan imalatçılar ise beyannameye, ihracatçı tarafından şerh düşülen geçici kabul veya dahilde işleme izin belgesinin foto-kopisini ekleyecektir.[195]

83 seri nolu KDV Genel Tebliğinde öngörülen esaslara uygun olarak hareket eden satıcıların tecil edilen veya iade edilen vergisi, ihracatın şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde satıcılardan değil, alıcılardan aranacaktır.

6.1.4.3 Terkin ve İade İşlemleri

Tecil-Terkin kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenecek bir raporla tespit edilecektir. İmalat kayıtlarındaki bilgiler esas alınarak üretim analizi ve randıman hesapları da yapılmak suretiyle düzenlenecek bu raporlarda en az;[196]

- Dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesinin tarih ve sayısı, - Belgenin geçerlik süresi,
- ihracata ilişkin gümrük beyannamesi nin tarih ve sayısı,
- Fiili ihracat tarihi, ihraç edilen malların cinsi, miktarı ve tutarı,
- ihraç edilen malların üretiminde kullanılan maddelerin satıcılar itibariyle ayrı ayrı olmak üzere cins, miktar ve tutarı ,
- ihracatın süresi içinde yapılıp yapılmadığı, konusunda bilgiler yer alacak ve teyidi alınan gümrük beyannamesinin onaylı bir örneği rapora eklenecektir.

[195] Pehlivan, 2005c, s.53.
[196] Pehlivan, 2005c, s.53

Belge sahibi firmaların, tecil-terkin kapsamında satın aldıkları maddelerle imal ettikleri malların süresinde ihraç edildiğini gösteren YMM raporunun iki örneğini ihracatın yapıldığı ayı takip eden ay başından itibaren üç ay içerisinde satıcılara göndermesi gerekir. Ancak bu süre içerisinde rapor ibraz edilmeyeceğine dair makul mazeret bildirenlere VUK'un 17. maddesine göre vergi dairesince bu sürenin en çok bir katı kadar ek süre verilebilecektir.[197]

Satıcılar sözü edilen raporu bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmek suretiyle tecil edilen verginin terkinini sağlayacaktır. Bu kapsamda satın alınan ham ve yardımcı maddelerle imal edilen malların ihracatçıya tesliminde tecil-terkin uygulaması halinde, aynı rapor ile hem satıcının, hem de imalatçının tecil edilen vergileri terkin edilecektir.Satıcı bu teslimle ilgili olarak iade edilecek katma değer vergisi beyan etmişse iade, alıcının gönderdiği rapor ile satış faturalarının fotokopisi veya bu faturaların tarihi, sayısı ile fatura muhteviyatı malların cinsi, miktarı ve tutarına ilişkin bilgileri içeren ve satıcı tarafından onaylanan bir listenin ibrazı üzerine ihracatla ilgili katma değer vergisi iadelerinin tabi olduğu usul ve esaslara göre yerine getirilecektir[198]

Görüleceği üzere DİİB kapsamında ithal olunan ve ihraç konusu malın üretim maliyetine giren hammadde ve yardımcı malzeme gibi girdiler üzerindeki ithalat vergileri alınmayarak maliyet düşürülmekte ve sonuçta ihracatçının uluslararası pazarda rekabet edebilirliği ile ihraç potansiyelinin arttırılması desteklenmektedir.[199]

Halen bu konudaki uygulamalar 83 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile bu tebliği tamamlayan 95[200] ve 98 Seri Nolu KDV Genel Tebliğlerine[201] göre yapılmaktadır.

---

[197] Yılmaz Çakan, Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimi Çerçevesinde Yapılan Teslimlerde Tecil-Terkin İade Uygulaması ve Uygulamaya İlişkin Bazı Sorunlar, Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 2004, S. 274, s.116.
[198] Pehlivan, 2005c, s.54.
[199] Burhan Gezgin , Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Önceden İhracat ve Tecil Terkin Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Mart 2002, S.247, s.78.
[200] 95 seri nolu KDV Genel Tebliği 03.07.2005 Tarih ve 25864 Sayılı Resmi Gazete.
[201] 98 seri nolu KDV Genel Tebliği 17.03.2006 Tarih ve 26111 Sayılı Resmi Gazete.

6.2 Tecil – Terkin İşlemleri ve Bunlara İlişkin Bazı Hususlar

İhraç kaydıyla yapılan teslimlerde normal fatura düzenlenip KDV gösterilecek fakat faturaya "3065 sayılı KDV Kanunu hükümlerine göre ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden KDV tahsil edilmemiştir" şeklinde şerh düşülecektir. Böylece ihracatçı faturada gösterilen KDV'yi ödemeksizin malı teslim alacaktır. Teslim yapılan dönemde 1 nolu KDV beyannamesindeki "Tablo III – İhraç Kaydıyla Teslimler" bölümünün doldurulması gerekir. Bu şerh düşülmeden yapılan ihraç kayıtlı teslimler için tecil-terkin uygulaması yapılamayacaktır. İmalatçının ödenecek KDV'si çıkması halinde, bunun ihraç kaydıyla yapılan teslimlere ilişkin tahsil edilmeyen KDV kadar kısmı, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilecek, ancak tahsil edilmeyip tecil edilecektir.

İhraç kaydıyla teslimi yapılan malların, teslim tarihini takip eden ay başından üç ay içinde ihracın gerçekleştiğine dair ihracatçının gümrük beyannamesinin vergi dairesine ibraz edilmesi üzerine tecil edilen vergi terkin olunacaktır. Bunun aksi durumunda sürenin bitiminde mükellefe bir yazı gönderilip "yedi gün içinde cevap vermesi veya gümrük beyannamesini vergi dairesine ibraz etmesi gerektiği" belirtilecektir. Yine cevap alınamaması durumunda tecil edilen vergi, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir. Tecil-terkin işlemleri için belirlenen bu süre kesin olup Maliye Bakanlığı veya başka bir merciden bu sürenin uzatılması talebinde bulunulması söz konusu değildir. [202]

Ancak bu süreden sonra gerçekleşmiş bulunan ihracat için tecil terkin uygulanabileceği konusunda Maliye Bakanlığınca özelgeler verilmiştir.[203] Bu uygulamadan faydalanabilmek için bazı şartlar gerekmektedir: [204]

- Gümrük beyannamesinin, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı tarihi izleyen ayın başından itibaren üç ay içinde açılması,

- İhraç edilmek üzere alınan malların yurt içinde başkasına devredilmemesi,

[202] Koç, s. 82.
[203] Maliye Bakanlığı'nın 25.03.1997 Tarih ve 12180 Sayılı Özelgesi.
[204] Kırıktaş ve Tolu, 1999b, s.201.

- Üç ay içinde ihraç edilmeyen bu malların satın alındığı tarihten itibaren bir yıl içinde ihraç edilmesi,

- Yukarıdaki şartların gerçekleştiğinin idare tarafından tespit edilmesi gerekir.

Tecil-terkin sistemiyle ilgili önemli bir husus da, bu teslimlere ait tecil edilen verginin tarh ve tahakkuku gerçekleştirilmiş olduğundan bunlara vergi ziyaı cezasının uygulanmayacağıdır. Yani ihraç kaydıyla teslimin şartlarını taşımasa dahi (mal teslim edenin imalatçı tanımına girmemesi gibi) tecil edilen verginin sadece gecikme zammı ile tahsilini gerektirir.

Tecil-terkin işlemlerine ilişkin özellik arz eden bazı hususlar aşağıda sıralanmıştır.

6.2.1 Fason İş Yapanlar

Ücret karşılığında fason iş yapanlar (fason işçilik hizmeti verenler), yaptıkları bu İş dolayısıyla imalatçı sayılmayacaklardır. Ayrıca, tecil-terkin sistemi ihraç kaydıyla yapılan mal teslimleri için geçerli olduğundan, hizmet kapsamında katma değer vergisine tabi olan fason işçilik hizmetlerinde tecil-terkin sisteminin uygulanması Kanunen mümkün değildir.

6.2.2 Sanayi Sicil Belgesi Almak İçin Başvuran, Ancak Henüz Sanayi Sicil Belgesi Verilmemiş Olanlar

İlke olarak sanayi sicil belgesine sahip olmayan imalatçılar tarafından ihracatçılara yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde Tecil-terkin sistemi uygulanamayacaktır. İmalatçılar için öngörülen diğer şartları haiz olup da, sanayi sicil belgesini henüz almamış olan mükelleflerin, Sanayi Bakanlığı'na başvurarak bu belgenin verileceğine ilişkin olumlu görüş yazısı aldıkları veya vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığındaki yoklama grubunca bu şartları taşıdığının belirlendiği tarih

itibariyle tecil-terkin kapsamında işlem yapılabilecektir. Bu tespit yeminli mali müşavir raporu ile de yapılabilir.[205]

6.2.3 Gümrük Beyannamesinin Teyidi

Tecil-terkin işlemi kapsamında ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçıların, ihracatçılar tarafından kendilerine verilen gümrük beyannamesinin aslı, noter veya yeminli mali müşavirce tasdikli örneğinin teyidi ilgili gümrük idaresinden değil, ihracatçının bağlı olduğu vergi dairesinden yapılacaktır.

6.2.4 Gümrük Beyannamesinde İmalatçının Adının Olmaması

İlke olarak, gümrük beyannamesinin ilgili bölümünde ihraç edilen malların imalatçısının adının yazılması gerekir. Bu, hem tecil edilen verginin terkini hem de yapılacak iadenin gerçek olup olmadığının tespiti açısından son derece önem taşımaktadır.

Uygulamada, gümrük beyannamesinde yanlışlık, unutma vb. nedenlerle imalatçının adının gösterilmediği hallerde tecil-terkin işleminin yapılıp yapılmayacağı konusunda tereddütlerle karşılaşılabilmektedir. İhracat gerçekleştirildikten sonra gümrük beyannameleri işlem tamamlanarak kapatılıp ilgili yerlere gönderildiğinden, hatanın gümrük beyannamesi üzerinde düzeltilmesi mümkün değildir.

Ancak Gümrük beyannamesinde imalatçının adının olmaması veya yanlış yazılması durumunda, VUK'un 3. maddesindeki "işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olması" ilkesi çerçevesinde, yapılacak bir inceleme ile ihraç edilen malların imalatçıya ait olduğu tespit edilerek terkin işlemi yapılır. Söz konusu tespitin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu ile yapılması da mümkündür.

[205] Kanca, s.53.

6.2.5 İmalatçı Faturasının İhracat Faturasından Sonra Düzenlenmesi

İmalatçı faturasının ihracat faturasından sonraki bir tarihte düzenlenmesi, tek başına tecil-terkin sisteminin uygulanmasını engellemeyecektir. İmalatçının, diğer şartları taşıması şartıyla, ihraç edilen malların bu faturada belirtilen mallar olduğu bir inceleme ile tespit edilirse, tecil-terkinden faydalanabilecektir. Bu inceleme yeminli mali müşavir tarafından da yapılabilir.

6.2.6 Gümrük Beyannamesinde Birden Fazla İmalatçı Olması

Farklı imalatçılardan alınan malların tek bir gümrük beyannamesiyle ihraç edilmiş olması halinde ihracatçının, imalatçının malını bu beyanname ile ihraç ettiğini belirten bir belgeyi imalatçıya vermesi şartıyla, buna dayanılarak terkin işlemi yapılabilecektir.

6.2.7 İmalatçı ve İhracatçı Vasıflarının Aynı Firmada Birleşmesi (İmalatçı-İhracatçı)

Bazı durumlarda imalatçı ve ihracatçı aynı firmada birleşebilmekte, firma kendi ürettiği malları ihraç edebilmektedir. İmalatçı firmanın kendi ürettiği mallan ihraç etmesi halinde, bu işlemin KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi mi yoksa 11/1-c maddesi mi kapsamında değerlendirileceği konusunda tereddütler oluşmaktadır.

Belirtilen bu durumda kanaatimizce, ihraç kaydıyla tecil-terkin kapsamında yapılan bir teslim değil, imalatçı firma tarafından üretilen malların doğrudan ihracı söz konusudur. Bu nedenle, olayın Kanunun 11/1-c değil 11/1-a maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

6.2.8 İhracattan Sonra Ortaya Çıkacak Ödemeler

Tecil-terkin kapsamında teslim edilen malların ihracından sonra ortaya çıkan vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımı destekleme primlerinin imalatçıya aktarılmasında, imalatçı tarafından düzenlenecek faturada bu unsurların ayrı ayrı gösterilmesi ve asıl malın teslimine ait fatura ile gümrük beyannamesine atıfta bulunan bir şerh konulması şartıyla, bu unsurlar için KDV uygulanmaması mümkündür. Bu

durumda söz konusu bedeller hem beyan edilmek hem de indirim konusu yapılmak suretiyle sıfırlanacaktır.[206]

6.2.9 Tecil-Terkin İşleminin Uygulanabilmesi İçin İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Mal İle İhraç Edilen Malın Ayni (Nihai Mamul) Olması Gerektiği

İhraç kaydıyla yapılan teslimlerde tecil-terkin işlemlerinin uygulanabilmesi için, ihraç kaydıyla satışı yapılan malın, ihraç edilen nihai mamul olması gerekir. Kendisi ihraç edilmeyip, ihraç edilen malın üretiminde kullanılan mamul mallar, yarı mamuller, hammaddeler, yedek parçalar, sarf malzemeleri vb. girdilerin ihraç kaydıyla tesliminde tecil-terkin işlemi uygulanmayacaktır.

Diğer bir İfade ile, ihraç kaydıyla da olsa satışı yapılan mal, aynen ihraç edilen nihai mamul değilse, bu teslimde tecil-terkin işlemi uygulanmayacaktır. Konu hakkında yayımlanan 27 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin A/7. bölümünde de aynı doğrultuda açıklama yapılmıştır.

Buna ilişkin bir örnek vermek gerekirse;

İhracatçı (A) Anonim Şirketi, iplik imalatçısı bir firmadan pamuk ipliği almıştır. Bu şirket, almış olduğu İplikleri (B) firmasına fason ücreti karşılığında kumaş yaptırdıktan sonra ihraç etmiştir.

(A) Anonim Şirketine pamuk ipliği satan iplik imalatçısı firma, tüm şartları taşımasına rağmen, iplik teslimi ile ilgili olarak tecil-terkin uygulamasından yararlanamayacaktır. Zira, ihraç edilen nihai mamul, pamuk ipliği olmayıp, bu ipliklerden imal edilen kumaştır.

Bir diğer örnek ise;

İhraç edilmek kaydıyla satın alınan ham ay çiçek yağının ihracatçı tarafından rafine edildikten sonra ihraç edilmesi işleminde, ihraç edilen mal ile teslim alınan mal

[206] Oktar, s.32.

farklı olacağından, ihraç kaydıyla ham yağ tesliminde tecil terkin uygulaması yapılamayacaktır.

Yukarıda da ifade edildiği üzere tecil terkin uygulamasında ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edilen nihai mamul olması genel ilke olmakla birlikte, KDV Kanununa 4369 Sayılı Kanunla eklenen geçici 17. madde ve yayımlanan 71 Seri Nolu Tebliğ ile, dahilde işleme veya geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesine sahip imalatçı ihracatçılara tesliminde tecil-terkin kapsamında işlem yapılması uygun görülmüştür.

6.2.10 Aleyhte Oluşan Kur Farkları

İhraç kaydıyla teslimin dövize endeksli olarak yapıldığı hallerde,teslime ait faturanın düzenlendiği tarih ile bedelin ödendiği tarih arasında kurlarda meydana gelen dalgalanmalar sonucunda imalatçı aleyhine bir kur farkı oluşabilmektedir .Aleyhte kur farkı oluşması halinin KDV Kanununun 35. maddesine göre "sair sebeplerle matrahın değişmesi olarak değerlendirilmesi" gerekir. Düzeltme işlemlerinin fatura ile yapılması fatura bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanması genel ilkedir.

Ancak,ihraç kaydıyla tecil-terkin sistemi kapsamında yapılan teslimlere ait katma değer vergisi ihracatçı tarafından ödenmeyip,tecil ve terkin işlemine tabi tutulacağından,aleyhte oluşan kur farkı nedeniyle düzeltme işlemine yönelik olarak ihracatçı firma tarafından imalatçıya düzenlenen faturada katma değer vergisinin gösterilmemesi gerekir. Tecil-terkin sistemine başvurulmayan ihraç kayıtlı teslimlerde ise,aleyhte kur farkı nedeniyle ihracatçı tarafından düzenlenen faturadaki bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekecektedir.[207]

[207] Bozdal s.13.

Öte yandan, imalatçı lehine oluşan ve ihracatçı tarafından ödenecek olan kur farkları ile ilgili olarak, 25 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin[208] (D) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem yapılacaktır. Tebliğin bu bölümünde de yapılan açıklamaya göre;

"Bilindiği üzere, ihracatçıların yurt dışına teslim ettikleri mal karşılığında aldıkları bedellerin, bu meyanda vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımı destekleme primlerinin katma değer vergisine tabi olması söz konusu değildir.

Ancak, ihracatçıların mal satın aldığı imalatçı firmalarına ödeyeceği, kur farkı, vergi iadesi ve kaynak kullanımı destekleme primi ise, Katma Değer Vergisi Kanununun 20 nci maddesine göre malın bedeli içinde mütalaa edilmesi gerektiğinden vergiye tabi bulunmaktadır."

denilerek imalatçı lehine oluşan kur farklarının malın bedeli içinde düşünülmesi gerektiği ve KDV'ye tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

6.2.11 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 ve istisna hükümleri çerçevesinde iade konusu yapabilecektir.

[208] 25 Seri Nolu KDV Genel Tebliği 24.02.1987 Tarih ve 19382 Sayılı Resmi Gazete.

6.3 Tecil-Terkin Uygulamasında İhraç Kayıtlı Malların 3 Ay İçerisinde Yurt Dışına Çıkması Zorunluluğu Ve İhracatın Bu Süre İçerisinde Gerçekleşmemesi Durumu

6.3.1 İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Malların 3 Ay İçinde İhraç Edilme Zorunluluğu

KDV Kanununun 11/1-c maddesinde, ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin sisteminin uygulanması belirli bir süreye bağlanmıştır. Bu süre, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı tarihi takip eden aybaşından itibaren 3 aydır. İhracatın bu süre içerisinde gerçekleştirilememesi halinde, 4842 sayılı Kanunun 21. maddesiyle değişen ibareye göre 01.05.2003 tarihinden itibaren ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi durumunda, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığı'nca veya bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebileceği hükmünü getirmiştir.

İhracatın bu süre içerisinde yapılamaması halinde, teslimin yapıldığı vergilendirme dönemi katma değer vergisi beyannamesinde yapılan hesaplamalar sonucu tecil olunan katma değer vergisi açısından iki tür cezai müeyyide uygulanacaktır.

Bunlardan ilki gecikme zammı uygulamasıdır. ihracatın yukarıda belirtilen süre içerisinde gerçekleştirilmemesi halinde tecil edilen vergi, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 51. maddesine göre ilgili dönemler için belirlenen gecikme zammı ile birlikte bağlı bulunan vergi dairesine ödenecektir.

İkinci uygulanacak müeyyide ise tecil faizi'dir. İhraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, ilk defa da kanun maddesi gereğince üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığı'nca veya bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilecek,

bu süre içerisinde yine mücbir sebepler dolayısıyla ihracatın yapılamaması durumunda ise tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48. maddesine göre ilgili dönemler için belirlenen tecil faizi ile birlikte bağlı bulunulan vergi dairesine ödenecektir.

İhracatın gerçekleştirilmesine engel olan ve mücbir sebep olarak kabul edilen mazeretlerden bazıları şunlardır: hava koşulları nedeniyle karayolunun kapanması, sel felaketi, trafik kazası, malların yüklendiği geminin batması, körfez krizi, grev, mahkeme kararıyla tevsik edilmesi şartıyla malların çalınması ve mallara ihtiyati haciz konulması hükümetçe yapılan performans kota dağıtımının gecikmesi, ekonomik ambargo, malların varış limanının kapalı olması, ithalatçı ülkedeki olaylar nedeniyle malların ihraç edilememesi vb.

Mücbir sebep olarak kabul edilmeyen mazeretler arasında ise kota hakkının dolması, yurt dışındaki alıcının siparişini iptal etmesi' yurt dışındaki inşaat işinin zamanında bitirilmemesi nedeniyle malların yurtdışı edilememesi, kiralanan gemilerin gelmemesi, yabancı alıcının yükleme emrini geç vermesi vb. bulunmaktadır.

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 rücü edilebileceği yolunda anlaşmalar yapıldığı görülmektedir.[209]

6.3.2 İhracatın 3 Ay İçerisinde Gerçekleştirilememesi Durumu

6.3.2.1 İhracatın Mücbir Sebep Olmaksızın Süresinde Gerçekleşmemesi

İhraç kaydıyla teslimlerde ihracatın, kural olarak teslimin yapıldığı tarihi izleyen ayın başından itibaren 3 ay içinde gerçekleştirilmesi gerekir. İhracatın bu 3 aylık süre içerisinde gerçekleştirilmemesi halinde tecil edilen vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur.

[209] Maç, 1998a, s. 41.

İhracat söz konusu süre geçtikten sonra yapılırsa ve bu gecikme için mücbir sebep gösterilmezse, hiç ihracat yapılmamış gibi işlemde bulunulur. Malların bir kısmının süresinde ihraç edilmemesi halinde ise yukarıdaki işlemlerin,ihracı gerçekleşmeyen teslimlerle sınırlı şekilde uygulanması gerekir.

6.3.2.2 İhracatın Mücbir Sebepler Nedeniyle Süresinde Gerçekleşmemesi

İhraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığı'nca veya bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince en fazla üç aya kadar ek süre verilebileceği, bu sürede de ihracatın gerçekleşmemesi durumunda, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Vergi Usul Kanununun mücbir sebepleri düzenleyen 13 üncü maddesi şöyledir:

Madde 13-Mücbir Sebepler:

1-Vergi ödevlerinden herhangi birini yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza,ağır hastalık, ve tutukluluk;

2-Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın,yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

3-Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4-Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması;

gibi hallerdir.

Ancak Maliye Bakanlığı tayin ettiği 25.03.1997 tarih ve 12180 Sayılı Özelgesinde:

"Tecil-terkin kapsamında satın alınan malların yurt içinde başkasına devredilmemiş olması ve ihraç edilmek şartıyla tecil-terkin kapsamında satın alınan malların elde olmayan nedenlerden (mücbir sebepler) dolayı 3 aylık süreyi aşsa dahi.,satın alındığın tarihten itibaren bir yıl içinde ihraç edilmesi halinde,tecil faizi uygulanmaksızın tecil edilen verginin terkin edileceğini" açıklamıştır.[210]

Ancak ihracatın gerçekleşmemesindeki mücbir sebeplerin daha kapsamlı olarak değerlendirilmesi gerekir. Vergi İdaresinin de mukteza bazında bu anlayışa uygun görüşler açıklamış olduğu anlaşılmaktadır.[211]

-Sürekli yağış ve malın bulunduğu sahayı sel basmış olması,

-Sınır kapısında tren seferleri düzenlenmemesi sebebiyle malın sınır kapısında trende beklemesi,

-Malın gönderileceği ülke itibariyle,ihracata yetkili makamlarca sınırlama getirilmesi,

-İspat ve tevsik edilmek şartıyla trafik kazası,

İlgili mallara,mahkeme kararıyla ihtiyatı haciz konması,

-ithalatçının ülkesindeki olaylar nedeniyle ihracatın gecikmesi veya yapılamaması,

halleri de mücbir sebepler arasında sayılmıştır.

6.3.3 İhracatın Gerçekleştirilememesi Veya Zamanında Yapılmaması Hallerinde Tecil Edilen Vergiye Vergi Ziyaı Cezalarının Uygulanamaması

İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara yapılan mal teslimlerinde bu teslimlere ait katma değer vergisi tahsil edilmemesine rağmen, mal tesliminde bulunan yükümlülerce ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmektedir. İhraç kaydıyla yapılan teslimlere ait

[210] Bozdal, s. 9.
[211] Bozdal, s. 9.

hesaplanan katma değer vergisi ilgili vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunmaktadır.

İhracatın süresi içerisinde gerçekleştirilememesi halinde, ihraç kaydıyla yapılan teslime ait katma değer vergisi zamanında tahakkuk etmiş olduğundan, tecil edilmiş olan bu vergiler için Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyaına ilişkin cezai müeyyidenin uygulanması mümkün değildir. Çünkü bu cezalar, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi halinde söz konusu olabilmektedir. İhraç kaydıyla teslime ait vergi zamanında tahakkuk ettirildiğinden, ihracatın süresinde gerçekleştirilememesi halinde, tecil edilen vergiye bu cezaların uygulanması söz konusu değildir.

6.4 İhraç Edilecek Mala İlişkin Tecil Terkin Uygulaması Konusunda Özellik Arz Eden Diğer Hususlar

6.4.1 İhraç Kaydıyla Satın Alınan Malların İhraç Edilmeyip Yurt İçinde Satılması

İhraç kaydıyla satın alınan malların ihracatçı tarafından ihraç edilmeyip, yurt içinde satılması durumunda satış KDV'ye tabi olacaktır. Ayrıca ihracat gerçekleşmediğinden, imalatçının tecil edilen katma değer vergisi, 4842 sayılı Kanunun 21. maddesiyle değişen KDV Kanununun 11/1-c maddesi uyarınca, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur.

Ancak, imalatçıların gecikme zammı ile birlikte ödediği KDV'yi ihracatçılara rücu etme hakkı, aralarında yaptıkları sözleşmeye bağlı bulunmaktadır. İmalatçıların bu şekilde rücu ettikleri KDV'nin ihracatçı yönünden indirim hakkı rücu yapılan ayda doğacaktır.[212]

[212] Kanca, s. 61.

6.4.2 Tecil – Terkin Sistemi Kapsamında Satın Alınarak İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

46 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin[213] C/b bölümünde yapılan açıklamalara göre KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanununun geri gelen eşyaya ilişkin hükümlerine göre uygun şekilde geri gelmesi halinde, ihracat istisnasından faydalanabilmesi için, ihracatçıya düzenlenen faturada düzenlendiği halde imalatçı tarafından tahsil edilmeyen katma değer vergisinin ihracatçılar tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesi gerekmektedir.

İlgili Tebliğde yapılan açıklamalar doğrultusunda;

a) Kanunun 11/1-c maddesi uyarınca fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı (Dış ticaret Sermaye Şirketi ile Sektörel Dış Ticaret Şirketleri dahil) tarafından ödenmeyen katma değer vergisi tutarının ilgili gümrük idaresine ödendiğinin tevsik edilmesi suretiyle,ihraç kaydıyla mal teslim edenlere ait tecil edilen katma değer vergisi,malın kendilerine iade edilip edilmediğine bakılmaksızın döviz alım belgesi ve gecikme zammı aranılmaksızın terkin edilecek,iade işlemleri genel esaslara göre yine döviz alım belgesi aranılmaksızın yapılacaktır.

b) İhracatçı, alıcı tarafından beğenilmeyerek yada kusurlu bulunarak geri gönderilen malları, eksikliklerini gidererek tekrar ihraç edecekse,malların ithali sırasında katma değer vergisi tutarını ödemeyip, bu tutar kadar teminat gösterebilecektir. Bu durumda,geri gelen söz konusu mallar yeniden ihraç edilmediği sürece,ihraç kaydıyla mal teslim edenlerin tecil-terkin ve iade işlemlerinin yapılması söz konusu olmayacaktır. Geri gelen malların kusurunun giderilerek ihraç edilmesi halinde ise ,aranılan belgelerin ibraz edilmesi şartıyla tecil-terkin ve iade işlemleri yapılabilecektir.

c) Geri gelen malların,ihracatçılar tarafından imalatçılarına,tedarikçilerine veya yurt içindeki diğer şahıslara satışı ise KDV'ye tabi olacaktır.

[213] 46 Seri Nolu KDV Genel Tebliği 17.03.1995 Tarih ve 22230 Sayılı Resmi Gazete.

6.4.3 Süresinde İhraç Edilmeyen Malların İmalatçısına İade Edilmesi

KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında ihracatçı tarafından satın alınan malların teslimi tarihini takip eden ayın başından itibaren 3 ay içerisinde ihraç edilememesi ve söz konusu malların ihraç kaydıyla tesliminde bulunanlara iade edilmesi halinde, ihracatçı tarafından bir fatura düzenlenerek fatura bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekir. Bu malların alımı sırasında katma değer vergisi ödenmemiş olması,imalatçısına iadesinde katma değer vergisi hesaplanmasını engellememektedir. İhraç kaydıyla teslimde bulunanlar ise söz konusu vergiyi indirim konusu yapabileceklerdir.

Öte yandan,ihraç kaydıyla mal teslim eden mükellefin teslimin yapıldığı döneme ait beyannamesinde tecil edilen vergisi var ise, bu vergi Kanunun 4842 sayılı Kanunun 21. maddesiyle değişen 11/1-c maddesi uyarınca ilgili mükellefçe gecikme zammı ile birlikte bağlı bulunulan vergi dairesine ödenecektir.

Bu şekilde ödenen gecikme zammı ve verginin ihracatçıdan tahsil edilip edilmeyeceği konusu özel hukuk hükümleri çerçevesinde taraflar arasında çözümlenebilecektir. 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, iade olarak talep edilecektir.[214]

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

İhraç kaydıyla tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen malların, teslim yapılan ihracatçılar tarafından teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi esastır. Aksi halde, ihraç kaydıyla teslim edilen malların, teslimin yapıldığı ihracatçılar tarafından değil de başka ihracatçılar tarafından ihraç edilmesi halinde, Kanunun 11/1-c maddesindeki şartlar ihlal edilmiş olmaktadır.

[214] Bozdal, s.10.

Ancak, söz konusu mallar sonuçta ihraç edilmiş olduğundan, tecil edilen vergilere Kanunun 4842 sayılı Kanunun 21. maddesiyle değişik 11/1-c maddesinde öngörülen gecikme zammı uygulamasının yapılması mümkün değildir. Bu durumda, tecil edilen verginin 6183 sayılı Kanunun 51. maddesine göre sadece gecikme zammı ile tahsil edilmesi gerekir.

Bu konuda, Danıştay ve Maliye Bakanlığı aynı görüşte bulunmaktadırlar.

Danıştay 11. Dairesi'nin 23.09.1997 tarih ve Esas No: 1996/4762 ve 1997/2981 sayılı konu hakkında verdiği kararda, [215]

"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 yararlanamayacaklarını" belirtmiştir.

Maliye Bakanlığının verdiği bir muktezada ise,[216]
"İhraç kaydıyla teslim edilen malların, satın alan ihracatçılar tarafından ihraç edilmeyip başka firmalar tarafından ihraç edildiği kesin olduğundan, ihraç kaydıyla teslim yapanların tecil-terkin ve iade uygulamasından yararlanmaları mümkün değildir. Tecil edilen vergilerin 6183 sayılı Kanunun 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil edilmesi gerekir." şeklinde açıklama yapmıştır.

6.4.5 Başkasının Kota Hakkı Kullanılarak Yapılan İhracat

Kota hakkı devri nedeniyle gümrük beyannamelerinde imalatçı olarak görünen firmalar ile ihraç edilen malın alış faturalarında görünen imalatçı firma ürünlerinin farklı olması halinde,tecil-terkin işlemlerinin yapılıp yapılmayacağı konusunda sorunlarla karşılaşılabilmektedir.

[215] Kızılot, 1998a, s.1377.
[216] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının, 21.01.1997 Tarih ve B.07.0.GEL.0.55/5579-40-15/2128 sayılı özelgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı İnteraktif Bilgi Bankası.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 09.08.1991 tarih ve 5 Sıra Nolu Katma Değer Vergisi İç Genelgesi ile,başkalarının kota haklarını kullanarak ihracat yapan mükelleflerin söz konusu ihracatçılara ilişkin iade ve mahsup taleplerinin;

i-Gümrük beyannamelerinde imalatçı olarak ürünleri yazılı olan ve kota haklarının devreden firmaların kendi bağlı oldukları vergi dairelerine ve iade hakkı sahibi mükelleflere,söz konusu ihracat işlemi dolayısıyla katma değer vergisi bakımından tecil-terkin uygulamasından yararlanmayacaklarına ve iade ve/veya mahsup talebinde bulunmayacaklarına ilişkin olarak örnekleri Ek 1 ve Ek 2'de yeralan taahhütnameleri vermeleri (vergi daireleri kendilerine verilen taahhütnameyi imzalayanın şirket yetkilisi olduğunu tevsik eden belgeyi arayacaktır.)

ii-İadeyi yapacak vergi dairesince,kota hakkını devreden firmanın,kendi bağlı olduğu vergi dairesine bu şekilde bir taahhütname verip vermediğinin,yapılacak araştırma ile tespit edilmesi,

iii-İade veya mahsup talepleri nedeniyle Vergi İnceleme Raporu veya Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu düzenlenmesi halinde,bu raporlarda ihracat konusu malların gerçek imalatçısının kim olduğunun belirtilmiş bulunması,

iiii-Bu konuda herhangi bir inceleme raporu yoksa,ihracatçıya teslimi yapılan malın gerçek imalatçısının vergi dairesince yapılacak bir yoklama sonucunda düzenlenecek tutanak ile tespit edilmesi, şartlarıyla genel hükümler çerçevesinde yerine getirilmesi uygun görülmüştür.[217]

Bu şekilde iade ve/veya mahsup talebinde bulunanların hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandıkları veya düzenlendikleri konusunda rapor bulunmaması halinde,bunları iade ve/veya mahsup talepleri genel esaslar çerçevesinde yerine getirilecektir. Rapor bulunması halinde ise ilgili Genel Tebliğlerde yer alan açıklamalara göre işlem yapılacaktır.

[217] 09.08.1991 tarih ve 1991/5 Sıra Nolu Katma Değer Vergisi İç Genelgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı İnteraktif Bilgi Bankası.

Kota hakkını devreden firmaların, ihracatı gerçekleştirilen malların üretimiyle bir ilgileri olmadığından,bunlar hakkında düzenlenmiş bulunan olumsuz raporlar,ihracatçıların iade ve/veya mahsup taleplerinin yerine getirilmesine engel oluşturmamaktadır.

6.4.6 Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında İhraç Kaydıyla Mal Teslim Etmeye Hakkı Olmadığı Halde Haksız Olarak Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanılması

KDV Kanununun 11/1 -c maddesi gereğince ihraç kaydıyla tecil-terkin sistemi kapsamında mal teslim etmeye hakkı olmadığı halde, bu madde kapsamında mal teslim eden mükelleflerin haksız bir tecil-terkin uygulamasından yararlanmaları söz konusudur.

Bu mükelleflerin ihraç kaydıyla yaptıkları teslimler nedeniyle tecil-terkin sisteminden yararlandıklarının tespit edilmesi halinde, vergi süresinde tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edildiğinden vergi ziyaı cezaları uygulanamayacaktır. Ayrıca, ihracat süresinde gerçekleştiğinden, Kanunun 11/1-c maddesinde düzenlenen yaptırımlar da geçerli olmayacaktır. Bu durumda, tecil edilen vergi ancak 6183 sayılı Kanunun 51. Maddesine göre gecikme zammı ile birlikte mükelleften aranılabilecektir.

6.5 İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde Tecil, Terkin ve İade Edilecek KDV'nin Hesaplanması ve Beyanı

İhraç kaydıyla teslimlerde, ihracat teslimlerinden farklı olarak yüklenilen KDV değil teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin iade edilmesi esastır. Dolayısıyla teslime konu malların bünyesine giren KDV'nin hesaplanması gerekmektedir. Bu mükellefleri zor ve karışık olan hesaplardan kurtarmakta ve iade edilecek KDV'nin daha kolay belirlenebilmesini sağlamaktadır.[218]

İhraç kaydıyla yapılan teslimler; KDV beyannamesinin "Tablo-1 Tevkifat Uygulanmayan İşlemler bölümündeki 6, 8, 10 veya 12. satırlarında, üzerinden vergi hesaplanacak bedele dahil edilecektir. İhraç kaydıyla teslim bedelinin, ihracat

[218] Figen Sarkın, İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV'nin Hesaplanması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 277, Eylül 2004, s.138.

istisnasına ait satıra yazılarak KDV matrahından indirilmesi hiçbir şekilde mümkün değildir. Yani KDV tahsil edilmediği halde, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden KDV hesaplanacak ve diğer satırlar da hiçbir farklılık olmaksızın doldurulacaktır. Sonuçta ödenmesi gereken KDV çıkması halinde, ödenecek verginin ihraç kaydıyla yapılan teslim dolayısıyla tahsil edilmeyen KDV kadar kısmı tecil edilecektir. Bu dönemde "İhraç Kaydıyla Teslimler'e ait Tablo-10'un doldurulması gerekir. Tahsil edilmeyen KDV'den tecil edilen KDV'nin indirilmesinden sonra da bir kalan tutar, bu şekilde teslim edilen malların süresinde ihracının gerçekleşmesi halinde iade edilecektir.[219]

Konunun daha iyi açıklanması için başlıklar halinde örneklerle birlikte açıklanması daha uygun olacaktır.

6.5.1 - İhraç Kaydıyla Teslimlerde Beyan

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 /1-c maddesinde; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV'nin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı belirtilmiştir.

Söz konusu madde çerçevesinde ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilemeyen kısmı, ihraç kaydıyla teslim yapanlara iade edilebilmektedir. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken KDV, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılabilecektir.[220]

İhraç kaydıyla teslimlere ilişkin beyan, teslimin yapıldığı döneme ait 1 no'lu KDV Beyannamesinin 1 ve 10 numaralı Tablolarına (internet ortamında verilen beyannamenin "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" ile "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" Tablolarına) dahil edilmek suretiyle yapılmaktadır.

---

[219] Oktar, s.34.
[220] İrfan Vural, "İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması" Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2006, S.208, s.92.

"Tablo-I" de yapılan kayıt ile bu teslimler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin beyanı sağlanmakta, "Tablo-ID" da (internet ortamında verilen beyannamenin "İndirimler ve İhraç Kaydıyla Teslimler" kulakçığının "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" Tablosunda) yapılan beyan neticesinde de "Tecil Edilebilir KDV", "Tecil Edilecek KDV" ve "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" tutarları belirlenmektedir.[221]

6.5.2 Tecil Edilebilir KDV

Tecil edilebilir katma değer vergisi, ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçı veya imalatçı olmayan mükelleflerin hesaplayıp ihracatçı, dış ticaret sermaye şirketleri, sektörel dış ticaret şirketlerinden tahsil etmedikleri katma değer vergisidir.[222]

Örneğin İmalatçı Firma (A)'nın İhracatçı Firma (B)'ye 1.000 YTL + 180 YTL(%18 KDV) KDV'lik ihraç kayıtlı teslim yaptığı döneme ilişkin olarak verdiği KDV beyannamesinde Tecil Edilebilir KDV satırında hesaplanacak olan tutar 180 YTL olacaktır.

6.5.3 Tecil Edilecek KDV

Bir vergilendirme döneminde ödenecek vergi tutarının tecil-terkin kapsamında teslim edilen mallara isabet eden kısmı, tecil edilecek katma değer vergisidir. Ödenecek katma değer vergisi yoksa, tecil edilecek katma değer vergisi de olmayacaktır ve tamamı iade edilecektir.

Tecil Edilecek KDV'nin hesaplanması ise şu şekilde yapılacaktır;

Beyanname üzerinden hesaplanan toplam KDV'den indirimler toplamı çıkarıldıktan sonra kalan tutar tecil edilebilir KDV ile karşılaştırılacaktır. Bu tutar Tecil Edilebilir KDV'den küçük ise bulunan rakam Tecil Edilecek KDV olarak yazılacaktır.[223]

---

[221] İ. Vural, 2006a, .s.92.
[222] Pehlivan, 2005b, s.57.
[223] Pehlivan, 2005b, s. 57.

Örnek olarak; İmalatçı Firma (A)'nın İhracatçı Firma (B)'ye 1.000 YTL + 180 YTL(%18 KDV) KDV'lik ihraç kayıtlı teslim yaptığı döneme ilişkin olarak verdiği KDV beyannamesinde Tecil Edilebilir KDV satırında hesaplanacak olan tutar 180 YTL'dir Bu mükellefin ilgili dönem verdiği KDV beyannamesinde toplam KDV'nin 400 YTL, indirimler toplamının ise 300 YTL olduğu varsayılırsa, bu durumda (400 – 300=) 100 YTL karşılaştırmaya esas tutar olacaktır. Mükellefin Tecil Edilebilir KDV tutarı 180 YTL olduğuna göre bu tutar karşılaştırmaya esas alacağımız tutardan büyük olduğundan Tecil Edilecek KDV tutarı 100 YTL, yani karşılaştırmaya esas aldığımız indirimler sonrası kalan tutar olacaktır. Mükellefin ilgili dönemdeki Tecil Edilecek KDV satırına da bu tutar yazılacaktır.

6.5.4 Tecil Edilemeyen KDV

Bu Kavram yeni KDV beyannamelerinin 83. satırında yer almaktadır. İhraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönemde tecil edilemeyen KDV tutarı beyannamenin 90. satırına yazılmaktadır. Bu teslimle ilgili ihracatın gerçekleştiği dönemde ise gerçekleşen ihracata isabet eden "Tecil Edilemeyen KDV" tutarı 83. satıra yazılacaktır.[224]

Konuyla ilgili olarak 24 Seri nolu KDV Sirkülerinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.[225]

Bu tablonun sonunda yer verilen-"İhraç Kaydıyla Teslimlerle İlgili Tecil Edilemeyen KDV" satırına (83. Satır), beyannamenin ait olduğu dönemde veya önceki dönemlerde yapılan ihraç kaydıyla teslimlerle ilgili ihracat kısmen veya tamamen bu dönemde gerçekleşmişse, teslimin yapıldığı dönemde tecil edilemeyen vergi tutarının (ilgili dönem beyannamesinin 90. satırındaki tutarın) gerçekleşen ihracata isabet eden kısmı yazılacaktır.

Örnek 5:

[224] Pehlivan, 2005b, s. 58.
[225] 14.02.2003 Tarih KDV-24 /2005-3 sıra nolu KDV Sirküleri. Gelir İdaresi Başkanlığı İnteraktif Bilgi Bankası.

Geçen ay 3.000 YTL tutarında ihraç kaydıyla teslim yapılmıştır. Tecil edilebilir KDV 540, tecil edilen KDV 180, tecil edilemeyen KDV 360 YTL' dir.

Bu ay 5.000 YTL tutarında ihraç kaydıyla teslim yapılmıştır. Tecil edilebilir KDV 900, tecil edilemeyen KDV 720 YTL' dir.

Bu ayda, geçen dönemdeki teslimin 2.000 YTL tutarındaki kısmı, bu dönemdeki teslimin 4.000 YTL tutarındaki kısmı ihraç edilmiştir.

Geçen aydaki teslimle ilgili iadeye konu olacak KDV: (2.000/3.000) x 360 = 240 YTL,

Bu aydaki teslimle ilgili iadeye konu olacak KDV: (4.000/5.000) x 720 = 576 YTL,

83. satıra yazılacak toplam iadeye konu olacak KDV: 240 + 576 = 816 YTL, olarak hesaplanacaktır.

6.5.5 İade Edilecek KDV'nin Hesaplanması ve İade Uygulaması

6.5.5.1 İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV'nin Hesaplaması

Nakliye, makine-teçhizat, ambalaj, enerji gibi girdilerde genel vergi oranının uygulanması nedeniyle, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi dolayısıyla yüklenilen vergiler, bazı hallerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergilerden fazla olabilmektedir.[226]

74 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde[227] indirimli orana tabi işlemlerden tam veya kısmi istisna kapsamına girenlerin bu istisnaların uygulanmasına ilişkin genel esaslara tabi olacağı belirtilmiştir.

Yine Konuyla ilgili olarak 64 seri nolu KDV Genel Tebliğinde şu açıklamalara yer verilmiştir.

"... Katma Değer Vergisi Kanununun 29/4. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde iade edilecek verginin hesabında; ihraç kaydıyla teslim bedelinin genel vergi oranıyla

[226] İrfan Vural, Turan Sevim, "İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde KDV İadesi" Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2005, s.79.
[227] 74 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 14.09.2000 Tarih ve 24170 Sayılı Resmi Gazete.

çarpılması ile bulunacak tutardan fazla olmamak kaydıyla, teslimin bünyesine giren vergilerin esas alınması uygun görülmüştür. Bu husus, vergilendirme dönemine bakılmaksızın, bu Tebliğin yayımı tarihinden sonra, indirimli orana tabi mallarla ilgili olarak tecil terkin kapsamında yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde geçerli olacaktır."

64 seri nolu KDV Genel Tebliğinde yapılan düzenlemeye göre, indirimli orana tabi (%1 ve %8) malların ihraç kaydıyla tesliminde iade edilecek KDV, teslim bedelinin genel vergi oranı (% 18) ile çarpılması sonucu bulunacak tutan geçmemek şartıyla teslimi, yapılan mallar nedeniyle yüklenilen vergi kadar olacaktır.[228]

Örnek olarak:[229]

Kestane satışı işi ile uğraşan mükellef (a), Mart/2005 vergilendirme döneminde, ihracatçı dış ticaret şirketine ihraç kaydıyla 10.000 YTL tutarında toptan kestane tesliminde bulunmuştur. Mükellefin söz konusu dönemde yurt içindeki diğer toptan kes tane teslimleri 20.000 YTL tutarındadır.

Söz konusu firmanın Mart/2005 ayı için toplam indirilebilir KDV' si 1.500 YTL olup, indirilebilir bu verginin 500 YTL'si ihraç kayıtlı satışı yapılan kestane ile ilgili alış ve giderlerine ilişkindir. Bu verilere göre mükellefin Mar /2005 ayında yaptığı ihraç kayıtlı satışları dolayısıyla tecil-terkin ve iade edilecek KDV tutarlarının beyanname üzerinde hesaplanışı aşağıdaki gibi olacaktır.

- Teslim ve Hizmet Bedeli (6. satır, 10.000 + 20.000=)	30.000.-YTL
- Hesaplanan KDV (7. satır, 30.000 x % 1)	300.-YTL
- Hesaplanan KDV Toplamı (29. satır)	300.-YTL
- Toplam KDV (31. satır)	300.-YTL
- Bu Döneme Ait İndirilecek KDV (33. satır)	1.500.-YTL
- İndirimler Toplamı (37. satır)	1.500.-YTL

[228] Şükrü Kızılot, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayımları, Ankara 2001b, 2. Cilt, s.860.
[229] Pehlivan, 2005b, s. 59.

- Hesaplanan KDV (Tablo 10,84. satır) (10.000 x %1=)	100.-YTL
- Yüklenilen KDV (85. satır)	500.-YTL
- Tecil Edilebilir KDV (89. satır, 10.000 x %1=)	100.-YTL
- Tecil Edilecek KDV (38. satır)	--
- İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi farkı (500 - 100 =)	400.-YTL
- Sonraki Döneme Devreden KDV (41. satır)	1.500.-YTL

Mart ayı beyannamesi bu şekilde doldurulacaktır. İhraç kaydıyla teslim edilen malların ihraç edildiği dönem beyannamesinde, yukarıda 91. satırda yer alan rakam kesinlikle 83. satıra yazılmayacak, "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunda (Tablo 9) 405 kodlu satır seçilip tutara 10.000 YTL, "İadeye Konu KDV" sütununa 400 YTL yazılacak, beyannamenin dipnot açıklamaları çerçevesinde iade olunacak KDV hesaplanacaktır.

6.5.5.2 Genel Oranda KDV'ye Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV'nin Hesaplaması

Tecil Terkin esasında ki uygulamalarda, ihraç kaydıyla teslim edilen ihracat bedeli üzerinden hesaplanacak KDV esas alınmaktadır.

KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan verginin tamamıyla tecil edilememesi halinde tecil edilemeyen verginin, ihraç kaydıyla satılan malın bünyesine giren kısımla sınırlı olarak iade esilmesi uygulamasından vazgeçilmiştir.

İade edilecek KDV'nin hesabında %18 oranında KDV'ye tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde yukarıda anlattığımız iade işlemleri yapılır. Teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilemeyen kısmı, ihraç kaydıyla teslim yapanlara iade olunur. Ancak bu şekilde iade edilecek tutar, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden fazla olamaz.

6.5.6 İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Uygulaması

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil edilemeyen katma değer vergisinin iadesi, ihracatın gerçekleştiği dönemde yapılabilmekte, ihracatın kısmen gerçekleşmesi halinde, gerçekleşen kısma isabet eden tutar iade edilmektedir.

95 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde, ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin herhangi bir satırına, bu şekilde hesaplanacak iade tutarının yazılmayacağı açıklanmıştır. Bir başka deyişle, iade tutarının beyannamenin 83 üncü satırına (İhraç Kaydıyla Teslimlerle İlgili Tecil Edilemeyen KDV satırı) dahil edilmesi şeklindeki uygulamadan vazgeçilmiştir.

Buna göre mükellefler ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadeleri için ihracatın gerçekleştiği dönemde iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvuracaklar, yapılacak değerlendirmeden sonra iade talepleri bu dönem beyannamesi dışında gerçekleştirilecektir.[230]

Bu durumda, iade işlemi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir:

- Mükellefler, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların kısmen veya tamamen ihraç edilmesi halinde, iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle vergi dairesine başvurarak ihracatı gerçekleşen kısma isabet eden tutarın nakden veya mahsuben iadesini talep edeceklerdir.

- Vergi dairesi beyanname verilmesini beklemeden talebi değerlendirerek genel hükümler çerçevesinde talebi sonuçlandıracaktır. Red ve iade, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesine (Beyannamenin, 90-İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV satırına) dayandırılacaktır.

[230] Vural, Sevim, s.93- 94.

- Mükellef, bu iade tutarını hiçbir beyannamede 40 veya başka bir satırda göstermeyecektir. İhraç kaydıyla teslimin gerçekleştiği dönem beyannamesinin 90' ıncı satırında bir tutar yer alması ve iade başvurusunun gerekli belgelerle birlikte usulüne uygun olarak yapılması, iade talebinin yerine getirilmesi için yeterlidir.

İade beyanname dışında gerçekleştirileceğinden, ihracatın gerçekleştiği tarihten sonra ortaya çıkacak bu iade talebine, ait tutarın herhangi bir beyannameye dahil edilmesinin, mükerrer iadeye ve dolayısıyla cezalı tarhiyatlara yol açabileceği hususuna dikkat edilmelidir.[231]

6.5.7 İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması

96 seri numaralı KDV Genel Tebliğinin[232] 6'ncı bölümünde, 39 No.lu KDV Genel Tebliğinin CD) bölümünde açıklandığı üzere, iade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yüklendikleri vergileri nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde de bulunmalarının mümkün olduğu belirtilmektedir.

Tercihini bu yönde kullanan mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlem bedelleri Katma Değer Vergisi Beyannamesinin 8 ve 9 numaralı beyan edilecek, ancak Tabloların "Yüklenilen KDV" veya "İadeye Konu Olan KDV" sütunlarına "O" (sıfır) yazılacaktır., Bu şekilde beyanda bulunan mükelleflerin, iade için istenenler hariç, iade hakkı doğuran işlemi tevsik eden belgeleri beyanname ekinde ibraz etmeleri gerekmektedir.[233]

Genel durum bu olmakla birlikte, ihraç kaydıyla teslimlerde iade hakkının indirim yoluyla kullanılması yukarıdaki açıklamalardan farklı olacaktır. Daha önce de belirtildiği gibi, ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iadeleri, ihracatın gerçekleştiği dönemde iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvurulması

[231] Vural, Sevim, s.93.
[232] 96 seri numaralı KDV Genel Tebliği 18.11.2005 Tarih ve 25997 Sayılı Resmi Gazete.
[233] Vural, Sevim, s.93.

üzerine ilgili dönem beyannamesi dışında gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla, iade hakkının indirim yoluyla kullanılmasının istenmesi halinde yapılması gereken işlem hakkında 96 numaralı KDV Genel Tebliğindeki açıklamalar tek başına yeterli olmayacaktır. Konu ile ilgili açıklamalar 39 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde yer almaktadır.

Söz konusu Genel Tebliğin (D) bölümünde, ihraç kaydıyla teslimleri bulunan mükelleflerin İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirimi doldurmak zorunda oldukları, bu bildirimin 102 numaralı satırındaki (İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV satırı) gösterilen tutarı, dilerlerse iade olarak değil indirim yoluyla giderebilecekleri belirtilmiştir. Tebliğe göre, teslimin yapıldığı dönem beyannamesinde söz konusu satırdaki tutarın, ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin 50 numaralı satırına (Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV satırı) dahil edilmesi ve vergi dairesine bu konuda bilgi verilmesi gerekmektedir.

İhraç kaydıyla teslim ve ihracatın aynı dönemde gerçekleşmesi ve iade olarak doğan verginin indirim yoluyla giderilmesinin tercih edilmesi halinde ise "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV" satırındaki tutarın, gelecek dönem beyannamesinin "Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV" satırına yazılması gerekmektedir.

Tebliğ hükümlerinden anlaşılacağı Üzere, ihraç kaydıyla teslimlerde bulunan mükellefler, nakden veya mahsup suretiyle geri alabileceği iade tutarını, isterse ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin, "Önceki Dönemden Devreden KDV" satırına dahil ederek ve vergi dairesine bu konuda bilgi vererek indirim suretiyle giderebileceklerdir. ihraç kaydıyla teslim ve ihracatın aynı dönemde gerçekleşmesi halinde ise "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırındaki (90 No.lu satır) tutar gelecek dönem beyannamesinin "Önceki Dönemden Devreden KDV" satırına (32 No.lu satır) yazılacaktır.[234]

[234] Vural, Sevim, s.94-95.

7. İHRACAT İSTİSNASINDAN DOĞAN KDV İADESİ ve MAHSUP İŞLEMLERİNİN USUL ve ESASLARI

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi gereğince, tam istisnalar kapsamında yer alan ihracat istisnası nedeniyle yüklenilen ve fatura veya benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisi, mükelleflerin vergiye tabi faaliyetleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmekte, vergiye tabi faaliyetlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde ise, indirilemeyen katma değer vergisinin ihracat istisnasına isabet eden kısmı, mükelleflere iade edilmektedir. Bu durumda mükelleflerin, ihracat istisnası kapsamındaki teslimleri için yüklendikleri KDV'yi mahsup veya nakit olarak iade almaları mümkündür.

84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği[235] ile iade işlemleri yeniden düzenlenmiştir. İhracat istisnası ve ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadeler 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde yapılan düzenlemeye göre, kural olarak söz konusu Tebliğin "I. Genel Esaslar" bölümü uyarınca yerine getirilecektir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade talepleri ise Tebliğin "II. Özel Esaslar" bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilecektir.

84 numaralı KDV Genel Tebliğinin, "II. Özel Esaslar" bölümü, Katma Değer Vergisi Kanununun 13, 14 ve 15. maddeleri uyarınca vergiden istisna olan işlemler ile aynı Kanunun geçici 17. maddesine istinaden tecil-terkin uygulanan işlemlerden ve 29/2. maddesine göre Bakanlar Kurulunca vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerden doğan katma değer vergisi iadeleri ve aynı kanunun 9. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden teslim ve hizmet bedelleri üzerinden hesapladıkları vergilerden katma değer vergisi tevkifat zorunluluğu getirilen ve bu nedenle iade hakkı doğan mükelleflerin özel esaslar kapsamına giren iade taleplerinde de uygulanacak ancak, bu iade taleplerinin genel esaslara göre yerine getirilmesinde ilgili genel tebliğlerle yapılan

[235] 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 23.11.2001 Tarih ve 24592 Sayılı Resmi Gazete.

düzenlemeler dikkate alınacaktır.[236]

Ayrıca, Tebliğin III. Bölümünde de katma değer vergisi iadelerinde müteselsil sorumluluk uygulamasının nasıl olacağı açıklanmıştır.

7.1.Genel Esaslar

84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin "I Genel Esaslar" bölümünde açıklandığı üzere; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunmayan mükelleflerin;

- Mahsup yoluyla iade talepleri,
- Maliye Bakanlığı'nca belirlenen sınırı aşmayan nakden iade talepleri,
- Yeminli Mali Müşavir tasdik raporuna dayalı nakden iade talepleri,
- Kamuya Ait Kuruluşların iade talepleri, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilmektedir.

Kamuya ait kuruluşların dışındaki mükelleflerin, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen sınırı aşan nakden iade talepleri de teminat karşılığı veya yeminli mali müşavir raporuna göre yerine getirilir. Ancak, teminat gösterilmemesi ve iadenin YMM tasdik raporu ile alınacağının beyan edilmemesi durumunda nakden iade talepleri vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen inceleme raporları sonucuna göre yerine getirilir.

84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği uyarınca inceleme raporu veya teminat aranılmaksızın "Genel Esaslar" çerçevesinde yerine getirilecek olan KDV iadeleri, başlıklar halinde aşağıdaki şekilde incelenebilir.

7.1.1 İnceleme Raporu ve Teminat Aranmaksızın İade

- Mahsup yoluyla iade talepleri,

[236] İsmail Hakkı Aydoğdu, 84 Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nden Sonra KDV İadelerinde Son Durum, Vergi Sorunları Dergisi, 2002, S.160, s.128.

- Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşmayan nakden iade talepleri,
- Yeminli mali müşavir tasdik raporuna dayalı nakden iade talepleri,
- Kamuya ait kuruluşların iade talepleri,

inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

7.1.1.1 Mahsup Yoluyla İade

Mükellefler indiremedikleri katma değer vergisinin 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, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerin ithalde alınanlar dahil vergi borçlarına veya SSK prim borçlarına mahsup yapılır.[237]

Katma değer vergisi iade alacağının hak sahibi mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal yada hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) prim borçlarına mahsubu talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilmektedir. [238]

Ancak indirimli orana tabi işlemlerde iade alacağının 4.000 YTL'yi aşması halinde teminat yada rapor aranmaktadır.[239]

İade alacağının mal yada hizmet satın alınan mükelleflerin yukarıda belirtilen borçlarına mahsubunda, ihracatçılar ve ihraç kaydıyla mal teslim edenler tarafından satın alınan mal yada hizmetin ihracatla ilgili olup olmaması ve malın henüz ihraç edilmemiş bulunması, yurt içinde satılmış olması veya işletme envanterinde yer almıyor olması, satın alınan malın yada hizmetin katma değer vergisine tabi olmaması mahsuba

[237] Aydoğdu, s. 129.
[238] Mahmut Vural, Katma Değer Vergisi İade Rehberi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2004d, s.283.
[239] Fethi Aygün, "KDV İade Alacağının Mahsuben İadesinde Aranan Belgeler" Vergici ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi, Ocak 2007, s. 118.

engel teşkil etmemektedir. Mahsup talebi satın alınan mal yada hizmet üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarı ile de sınırlı değildir.[240]

Aralarında mal veya hizmet alışverişi olmasa bile, iade alacağının;

- sermayelerinin % 51 veya daha fazlası Devlete ait kuruluşlarda bağlı müessese, iştirak veya ortaklıkların,
- sermaye şirketleri, kooperatifler, kollektif şirketler ve adi ortaklıklarda ise ortakların,

vergi borçlarına mahsubu mümkündür.

Mahsup talebi, bağlı olunan vergi dairesine mahsuben iade için gerekli olan belgelerle birlikte verilecek bir dilekçe ile yapılır. Talebin yerine getirilmesinde gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmez. Ancak teyidin olumlu gelmemesi halinde mahsup tarihi itibariyle gerekli tarhiyat yapılır.

61 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı özel fatura ile satış yapanlara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların iade talepleri mahsup yoluyla yerine getirilmektedir. Bir başka ifade ile bu mükelleflere nakden iade yapılmayıp, sadece mahsuben iade yöntemi benimsenmiştir.

7.1.1.1.1 Mahsup Talebi

Mahsup talebinin geçerlik kazanabilmesi için talebin katma değer vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılması şarttır. İade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubunun da talep edilmesi mümkündür. Ancak bu borçlar muaccel hale geldikçe mahsup talebinin, muaccel hale gelen her borç için ayrı dilekçe verilmek suretiyle yenilenmesi gerekir.[241]

[240] Aydoğdu, s. 129.
[241] Aygün, s. 122.

Mahsup dilekçesi ve iade için aranan belgelerin katma değer vergisi beyannamesi ile birlikte vergi dairesine ibraz edilmiş olması kaydıyla, vergi dairelerince yapılan işlemler sırasında meydana gelen gecikme nedeniyle zamanında mahsubu yapılamayan vergiler için gecikme zammı uygulanmaz. Belgelerin beyanname verildikten sonra tamamlanması halinde, belgelerin vergi dairesine verildiği tarih itibariyle işlem yapılır.[242]

Ancak KDV iadesi İçin 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, îadeye hak kazanılan tutarla sınırlı olmak üzere, mükellefin belgelerini ibraz ettiği tarih itibariyle vadesi geçmiş vergi borçlarına bu tarihten sonra gecikme zammı uygulanmaz, bu tarihten sonra muaccel olacak vergi borçları için ise gecikme zammı hesaplanmaz.[243]

7.1.1.1.2 Ortaklık Payı ve Ortaklık Tesis Tarihi

84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin "Genel Esaslar" bölümünün 1.1.2.1 nolu bendinde açıklandığı üzere; iade alacağının ortakların vergi ve SSK prim borçlarına mahsubu işleminde ortaklık payı ile ilgili bir sınırlama söz konusu değildir. İade alacağının, ait olduğu dönemden sonra alacaklı ile ortak olanların vergi veya SSK prim borçlarına da mahsup edilmesi talebinde bulunulabilir. İade alacağının anonim şirketlerde hamiline yazılı hisse senedi sahiplerinin vergi ve SSK prim borçlarına mahsup edilmesi mümkün değildir.

7.1.1.1.3 Mahsup Talebinde Aranılan Belgeler

Mükelleflerin KDV iadesi alabilmesi için vergi dairesine bazı belgeler ibraz etmesi gerekmektedir. İbraz edilecek belgeler, iade hakkı doğuran işlemin türüne göre değişmektedir.[244]

---

[242] Aygün, s. 122.
[243] Aygün, s. 122.
[244] Mahmut Vural, Katma Değer Vergisi İadelerinde Teyit Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 239, Temmuz 2001e, s.37.

İbraz edilecek belgeler iadenin nakden veya mahsuben yapılmasına göre değişiklik gösterebileceği gibi, iade edilecek miktarın inceleme veya teminat aranılmadan yerine getirilmesine imkan sağlanan sınırın altında kalıp kalmamasına göre de değişebilmektedir.[245]

Vergi dairesinin kendisine iade için ibraz edilen belgelerin doğruluğunu araştırması işlemine uygulamada "teyit" adı verilmektedir. Teyit mekanizmasının amacı, iade için ibraz edilen belgelerin doğruluğunun tespit edilerek sahte belgelere istinaden haksız yere KDV iadesi alınmasını engellemektir.[246]

Mahsup talebi, katma değer vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır. Söz konusu dilekçeye;[247]

- Kollektif şirketler ve adi ortaklıklarda iade alacaklarının ortakların vergi borçlarına mahsubu ile ilgili dilekçeye, diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tastikli belgeler,

- Sermaye şirketi ve kooperatiflerde ise mahsup dilekçesi tüzel kişiliği temsile yetkili kişilerce kaşe tatbik edilmek suretiyle imzalanır ve mahsubu talep edilen verginin borçlusu durumundaki ortak veya ortakların, adı soyadı, ünvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası vergi borcunun türü dönemi ve tutarı ihtiva eden bir liste ile ortaklarında bu mahsubu talep ettiklerini belirten yazılar, dilekçeye eklenmelidir

İade alacağının SSK prim borçlarına mahsubuna ilişkin dilekçede; KDV iadesinin doğduğu dönem, mahsubu istenilen tutar, mahsubu istenen primin borçlusu durumundaki kişi ve kuruluşların adı, soyadı, ünvanı, adresi, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, prim borcunun ait olduğu SSK şubesi ve prim borcu tutarları belirtilmelidir.[248]

[245] Vural , 2001e, s.37.
[246] Vural , 2001e, s.37.
[247] Aygün, s. 123.
[248] Aydoğdu, s. 130.

İade alacağının doğalgaz ve elektrik borçlarına mahsubunda; mükellefler satıcılardan alacakları yazı veya yazıları, bir defaya mahsus olmak üzere, bir dilekçe ekinde, bağlı oldukları vergi dairesine verecekler; dilekçede indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacaklarının doğalgaz, ve/veya elektrik borçlarına mahsup suretiyle ödemek istediklerini belirteceklerdir. Dilekçe ve eki, vergi dairesince doğalgaz elektrik satıcısı işletmeden alınacak teyit sonrasında geçerlilik kazanacaktır.[249]

Nakden veya mahsuben iade taleplerinde dilekçenin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla aşağıdaki belgelerin de vergi dairesine ibrazı şarttır. Mahsup talebi, aşağıda belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez. Mahsup talebinin yerine getirilmesinde gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmez. Ancak teyidin olumlu gelmemesi halinde mahsup tarihi itibariyle gerekli tarhiyat işlemi yapılır.[250] Mahsup talebine ilişkin olarak verilecek olan dilekçeye eklenmesi zorunlu bulunan belgeler neler olduğu 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

7.1.1.1.3.1 Gümrük Beyannameli Mal İhracında

Gümrük beyannameli olarak yapılan mal ihracında verilecek olan mahsup dilekçesine aşağıdaki belgelerin eklenmesi gerekmektedir.

- Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği),

Beyannamelerin aslı veya örneği yerine bunların listesinin verilmesi de yeterlidir. Bu takdirde listede beyannamenin tarihi, sayısı, ihraç edilen malın cinsi, miktarı ve tutarı, gümrük kapısının ismi, varış ülkesi, imalatçının adı-soyadı veya unvanı, intaç ve çıkış tarihlerine yer verilir. Gümrük beyannamelerinin yerine liste veren mükelleflerin iade taleplerinin değerlendirilmesi sırasında listelerde yer alan bilgilerde eksiklik bulunması veya tereddüt edilen durumlarda gümrük beyannamelerinin aslı veya örneğini ilgili vergi dairesi tarafından talep edilebilir.

[249] Aygün, s. 123.
[250] Çelik, s. 60.

- Satış faturalarının fotokopisi veya listesi,

- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo.

Dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri, ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin indirilecek katma değer vergisi listesini de ilgili vergi dairesine verirler.

7.1.1.1.3.2 Hizmet İhracında

- Yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen faturanın aslı veya fotokopisi,

- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi ile ihraç edilen hizmet nedeniyle yüklenilen vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo,

- Münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesince onaylanmış örneği ya da dövizin yurt dışından geldiğini gösteren bankadan alınmış belge, mahsup dilekçesi ile birlikte ilgili vergi dairelerine verilmelidir.

7.1.1.1.3.3 Yolcu Beraberi Eşya İhracında

- Gümrükçe onaylı satış faturası veya fatura veya çek aslı veya fotokopisi,

- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo,

- İadenin yetki belgeli aracı firma tarafından yapılması halinde bu firmaların gönderdiği icmallerin fotokopisi,

mahsup dilekçesi ile birlikte ilgili vergi dairelerine verilmelidir.

7.1.1.1.3.4 Bavul Ticaretinde

- Gümrükçe onaylı özel faturaların aslı veya fotokopisi,
- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo,
- Münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesince onaylanmış örneği,

mahsup dilekçesi ile birlikte ilgili vergi dairelerine verilmelidir.

7.1.1.1.3.5 İhraç Kaydıyla Satışlarda

- Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği),
- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi,
- İhraç kaydıyla satışlara ilişkin fatura fotokopisi veya liste,
- Bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara satış yapılması halinde, ihracatçıdan temin edilen ve münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesince onaylanmış örneği ,

mahsup dilekçesi ile birlikte ilgili vergi dairelerine verilmelidir.

7.1.1.1.3.6 Sınır ve Kıyı Ticaretinde

- Sınır ve/veya kıyı ticareti yetki belgesi (bir defa verilmesi yeterlidir.),
- Tahakkuk varakası (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği),
- ihracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak İndirilecek katma değer vergisi listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına iliş kin hesaplamaları gösterir tablo,
- Satış faturalarının bir örneği ve ya listesi,

mahsup dilekçesi ile birlikte ilgili vergi dairelerine verilmelidir

Bu bölümde sayılan işlemlerle ilgili olarak nakden veya mahsuben iade talep edilmediği takdirde indirilecek katma değer vergisi listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin tablonun ibrazına gerek bulunmamaktadır.[251]

7.1.1.1.4 Belge İbraz Edenlerin Yapacakları İşlemler

Aranılan belgelerin fotokopilerinin verilmesi halinde, bu fotokopilerin aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylanması gerekir.

İndirilecek katma değer vergisi listesinin, satıcıların adı veya unvanına göre alfabetik sırada veya alış tutarlarına göre; fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, satıcının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli ve hesaplanan katma değer vergisi tutarına (aynı satıcıdan birden fazla sayıda alınan belgelerde, belge adedi itibariyle toplamları yazılır) yer verilerek (2) örnek olarak düzenlenmesi, her sayfanın altına "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 imzalanması gerekir. Şu kadar ki, tutarı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer

[251] 05.07.2002 tarihli ve 24806 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 86 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile eklenen fıkra

alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin altında kalan mal veya hizmet alımları bu listede tek kalemde gösterilebilir. Satış faturalarına ilişkin listelerin de bu bilgileri (serbest bölgelerle yurtdışındaki müşterilere düzenlenen faturalarda vergi dairesi ve vergi kimlik numarasına yer verilmeyeceği tabiidir.) içerecek şekilde düzenlenmesi gerekir.

İhraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösteren tabloda ise, ihraç edilen mal veya hizmet nedeniyle iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği (örneğin, mamul mal alımları, hammadde alımları, yardımcı malzeme alımları, hizmet alımları, genel gider, amortismana tabi iktisadi kıymet gibi) ve ne şekilde hesaplandığı gibi unsurlara yer verilir. Vergi dairesinin uygun görmesi halinde listelerin disket veya CD olarak verilmesi de mümkündür.

7.1.1.1.5 Mücbir Sebep Nedeniyle Belgeleri Zayi Olanlara İade

Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu Türk Ticaret Kanununun 68 inci maddesine uygun olarak ispat eden mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait katma değer vergilerinin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin ispatına bağlı olarak yerine getirilir, indirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin herhangi bir şekilde tevsik edilememesi halinde inceleme raporuna göre işlem yapılır.

Mücbir sebep hali bulunan satıcının beyanname verme ve buna ilişkin vergiyi ödeme süresinin Vergi Usul Kanununun 111. inci maddesi uyarınca uzamış olması halinde bu süre içindeki iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

7.1.1.1.6 Mahsup Sonrası Alacağın Nakden İadesi

İade hakkı sahipleri, iade alacaklarının yukarıda belirtilen şekillerde mahsubundan sonra kalan kısmının kendilerine, ortaklarına veya mal ya da hizmet satın aldıkları kişilere nakden iadesini talep ederlerse yine 84 Seri Nolu KDV Genel

Tebliğinin (I/1.2.), (I/1.3.) ve (I/2.) bölümlerinde belirtilen nakit iade hükümlerine göre işlem yapılır.

Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesi halinde, alacağın temlikine İlişkin bu talebin yazılı şekilde yapılması ve yazıda alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğinin belirtilmesi gerekmektedir.

Mahsup sonrası kalan iadenin mükellefler tarafından Bakanlıkça belirlenen sınırı aşmayan iade taleplerine ilişkin prosedüre göre talep edilmesi halinde; mahsup yoluyla iade edilen kısım bakanlıkça belirlenen teminat veya inceleme raporu aranmadan iade edilebilecek 4.000 YTL'lik belirlenen sınırın hesaplanmasında dikkate alınmaz. İade alacağının tamamının üçüncü kişilere nakden ödenmesinin talep edilmesi durumunda da aynı hükümler uygulanır.[252]

7.1.1.1.7 Mahsup Edilebilecek Borçlar

7.1.1.1.7.1 İthalde Alınanlar Dışındaki Vergi Borçlarına Mahsup

Mükelleflerin katma değer vergisi iadelerini; kendilerinin, ortaklarının veya mal yada hizmet satın aldıkları mükelleflerin ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsubunu talep etmeleri halinde, mahsup için aranan belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla iade talepleri yerine getirilmektedir. Kendi vergi borcuna mahsup talebinde bulunan mükelleflerin işlemlerinin onbeş gün içinde tamamlanması gerekmektedir.

7.1.1.1.7.2 İthalde Alınan Vergilere Mahsup

Mükellefler iade alacaklarını; kendilerinin, ortaklarının yada mal veya hizmet satın aldıkları mükelleflerin ithalde alınan vergilerden doğan borçlarına mahsubunu talep edebilirler. Mahsup için, ilgili gümrük idaresinden mükellefin vergi dairesine hitaben yazılan ve ithalde alınan vergiler ile varsa gecikme faizi, zam ve ceza tutarları

[252] Erkan Ateşli, "KDV İadesine ilişkin Esaslar I", Vergici ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi, Ocak 2002d, S.165, s.52.

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 iade edileceği tabiidir.

7.1.1.1.7.3 SSK Prim Borçlarına Mahsup

Mükellefler iade alacaklarını; kendilerinin, ortaklarının veya mal yada hizmet satın aldıkları mükelleflerin SSK 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 benzerlerine) mahsubunu talep edebilirler.

Bu talep, mükellefin Sosyal Sigortalar Kurumundan alıp mahsup dilekçesine ekleyeceği, mahsubu talep edilecek prim borçlarını ve varsa gecikme zammı tutarlarını gösteren belgeye göre değerlendirilir. Bu belgeye prim alacaklısı SSK şubesinin banka hesap numarası da yazılır. Mahsup edilecek prim borcu tutarları mükellefin vergi dairesince ilgili şubenin banka hesap numarasına gönderilir. Bu şubelerdeki 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 kısmının ilgili SSK şubesi tarafından derhal vergi dairesine iade edilmesi gerekmektedir. Arta kalan tutarın prim borçlusuna iadesi veya ileride doğacak prim borçlarına mahsup edilmek üzere bekletilmesi mümkün değildir.

Sosyal Sigortalar Kurumu prim borçlarının tahsilinde de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulandığından, vergi dairesince bu işlemlerin gerçekleştirildiği tarihte prim borcunun vadesinin geçmiş olması halinde, borcun vade tarihi ile Sosyal Sigortalar Kurumuna ödemenin yapıldığı tarihler arasında gecikme zammı uygulanabileceği hususunun mükelleflerce göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

7.1.1.2 Maliye Bakanlığınca Belirlenen Sınırı Aşmayan Nakden İadeler

Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen sınır olan 4.000-YTL'yi (84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde 4 Milyar TL olarak belirlenen ve 92 Seri Nolu Genel Tebliği'yle YTL cinsinden belirlenen tutar) geçmeyen nakden iade talepleri inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir. Talep, yukarıda sayılan belgelerin (mahsup dilekçesi yerine nakden iade talebine ilişkin dilekçe) ibraz edilmesinden ve gümrük beyannamesinin veya onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi ile aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmesinden sonra yerine getirilir. [253]

İndirimli teminat uygulamasından yararlanan dış ticaret sermaye şirketlerinin bu kapsamdaki nakden iade talepleri gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmeksizin ancak onaylı veya özel faturaların teyidinden sonra yerine getirilir.

İndirimli teminat uygulamasından yararlanan sektörel dış ticaret şirketlerinin bu kapsamdaki nakden iade talepleri, bir önceki döneme ilişkin iade talebine ait gümrük beyannamelerinin teyidinin alınması halinde cari döneme ait teyit beklenmeden ancak onaylı veya özel faturaların teyidinden sonra yerine getirilir.

İndirimli teminat uygulamasından yararlanan diğer mükellefler ile normal teminat uygulaması kapsamına giren mükelleflerin bu kapsamdaki nakden iade talepleri, teyit gerçekleşmeden yerine getirilmez. Ancak, mükelleflerin teyit işlemini beklemeden iade almak istemeleri halinde, indirimli teminat uygulamasından yararlananların iadesi gereken tutarın % 100'ü, diğerlerinin % 200'ü tutarında teminat vermeleri şartıyla nakden iade talepleri yerine getirilir. Teyitlerin olumlu gelmesi halinde 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin I/2.1.2.1. ve I/2.1.2.2.) bölümlerinde açıklanan normal ve indirimli teminat uygulamasına ilişkin belirtilmiş miktarı aşan teminatlar iade edilir.

Mükellefçe süresinde başvuru yapılıp gerekli belgeler ibraz edildiği halde gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura yada özel faturaların teyidi alınamadığı için yerine getirilemeyen iade talepleri, tarh zamanaşımı süresinin geçmesi

[253] Oktar, s.90.

halinde, teyit beklenmeksizin yerine getirilir. Buna göre, gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura veya özel faturaların gümrük idarelerinden teyidi istenildiği halde tarh zamanaşımı süresi içinde teyit alınamaması halinde, teyit verileceği yönünde bir yazı olmaması şartıyla teyit beklenilmeksizin iade işlemi yapılacaktır. Bu husus ihraç kaydıyla teslimlerde tecil edilen verginin terkini ve iade işlemlerinde de geçerlidir.

Gümrük beyannameleri veya bunlara ilişkin listelerin teyidi gerçekleşen kısmına isabet eden tutarların kısmen iadesi de mümkündür.

Maliye Bakanlığı tarafından belirtilen limitlerin daha sonra değiştirilmesi halinde iade taleplerinin değerlendirilmesinde aksi belirtilmedikçe iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde geçerli limitler esas alınır.

7.1.1.3 Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuna Dayalı Nakden İadeler

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"[254] hükümlerine göre yayımlanan genel tebliğlerle, Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu (bundan sonra kısaca YMM tasdik raporu olarak belirtilecektir) ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir.

Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden vergilendirme dönemleri itibarıyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade için belirlenen limit olan 4.000-YTL (84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde 4 Milyar TL olarak belirlenen ve 92 Seri Nolu Genel Tebliği'yle YTL cinsinden belirlenen tutar) ile 31 Sıra Nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğiyle[255] belirlenen tutarlar arasındaki iade talepleri YMM raporuna

[254] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 02.01.1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmi Gazete
[255] 31 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği, 20.07.2001 Tarih ve 24468 Sayılı Resmi Gazete

göre yerine getirilir. İlgili Genel Tebliğ uyarınca bu tutar 60.000 YTL'dir ayrıca indirimli orana tabi malların ihracına ilişkin olarak talep edilecek iadelerde, yazılacak YMM raporunda bu tutar iki kat olarak dikkate alınmaktadır.

Tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde ise bavul ticareti ve yolcu beraberi eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen genel tebliğlerle belirlenen limitlere göre, diğerlerinde miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılır. Yeminli mali müşavirlerin düzenledikleri raporlarda gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura yada özel faturaların teyidinin alınmamış olması halinde teyit işlemleri vergi dairesince yapılır.

YMM tasdik raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe iade yapılmamaktadır. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar, teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilmektedir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir. Bu kapsamda teminat veren ve dış ticaret sermaye şirketleri hariç indirimli teminat uygulamasından yararlanan mükelleflerden iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içinde bu iade ile ilgili YMM tasdik raporu ibraz etmeyenlerden teminatlarını belirlenen sınırı aşan kısmın % 100'üne tamamlamaları istenir. 15 gün içinde teminatlarını tamamlamayanlar, bu dönemlere ilişkin YMM tasdik raporu ibraz edinceye kadar, müteakip dönemlerdeki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasından yararlandırılmazlar. Ancak bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte başvurmaları halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara, VUK'un 17. maddesi uyarınca vergi dairesince en fazla 6 ay ek süre verilebilir.[256]

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.

[256] Oktar, s.97.

Bir vergilendirme döneminde iade hakkı doğuran işlemlerin arasında, bavul ticareti, yolcu beraberi eşya ve gümrük beyannameli ihracatın birlikte bulunması halinde her bir işlem için geçerli limitler ayrı ayrı dikkate alınarak iade yapılır.

7.1.1.3.1 YMM Raporunda Bulunması Gerekenler

KDV iadelerine ilişkin incelemelerde iadenin doğruluğunun saptanması için;[257]

- Mal alış satışının gerçek olup olmadığı,
- İmalatçılarda iadeye konu malı üretecek yapı ve kapasiteye sahip olunup olunmadığı,
- Gümrük beyannamelerinin doğruluğu,
- Sürekli aynı mükelleflerle işlem yapılıp yapılmadığı

araştırılacaktır. KDV iadelerinde karşıt inceleme yapılması zorunlu olan ve olmayan haller 27[258] ve 29[259] sıra nolu SM, SMM ve YMM Genel Tebliğlerinde yer almaktadır. Karşıt incelemelerde mükellefin mal ve hizmet alımlarının % 80'ine ulaşılması yeterli görülmektedir. Kalan % 20'lik kısım için de, belirlenen miktarı aştığından karşıt inceleme yapılması zorunluluğu bulunan belgeler olsa dahi, sorumluluk YMM'ye ait olmak üzere % 80 oranında karşıt inceleme yapılmış olmasıyla yetinilmemektedir.

YMM'lerin düzenledikleri raporlarda gümrük beyannamelerinin teyidi alınmadan mükelleflerin iade talepleri yerine getirilmez. Ancak teyidin YMM tarafından alınmış olması halinde ayrıca teyit alınmaz. YMM'lerin teyit almadıkları durumlarda teyit işlemleri vergi daireleri tarafından yerine getirilir.[260]

---

[257] Erkan Gürboğa, İhracattan Doğan Katma Değer Vergisi İadelerinde Gümrük Beyannamelerinin Teyidi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 182, Kasım 2003, s.44.
[258] 27 Seri No'lu SM, SMMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliği, 06.12.2000 Tarih ve 24252 Sayılı Resmi Gazete.
[259] 29 Seri No'lu SM, SMMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliği, 02.02.2001 Tarih ve 24334 Sayılı Resmi Gazete.
[260] Gürboğa, s. 44.

YMM raporunun sonuç bölümünde, fiili durum ve muhasebe kayıtlarının uygun olup olmadığı, kayıt ve beyanların mevzuata uyup uymadığı, iadesi talep edilen verginin iade edilip edilmeyeceği veya ne kadarlık kısmının iade edileceği gibi hususlar yer alacaktır.[261]

7.1.1.3.2 YMM'lerin Müteselsil Sorumlulukları

YMM'ler tarafından yapılacak incelemelerde;[262]

- Mal hareketlerinin izlenmesinde alış ve satış faturaları yanında sevk irsaliyelerinin, nakliyat giderleri ile ilgili faturalarda ve benzeri belgelerden yaralanacaklardır.

- Mal bedelinin ödenmesi ile ilgili nakit akımı izlenecektir. Mal bedeli ödenmemiş ise borç-alacak ilişkisi irdelenecek; buna ilişkin senet vb. belgelerin varlığı tespit edilecektir.

- İmalatçılarda, malın miktarı yönünden kapasite raporu ve harcanan enerji miktarı gibi veriler kullanılarak, üretim kapasitesi ile üretim, analitik inceleme yöntemleriyle karşılaştırılacaktır.

- Fatura bilgileri, gümrük çıkış beyannameleri ve döviz alım belgelerinde yer alan bilgilerle mukayese edilecek; miktar ve fiyat yönünden olabilecek muhtemel uyumsuzluklar tespit edilecektir.

- İşin niteliğine ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak yapılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığı araştırılacak, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtları vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tetkik edilecektir.

- Belgelerin hukuki geçerliği tespit edildikten sonra, ilgili mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanarak tasdik işlemi yapılacaktır.

[261] Gürboğa, s. 45.
[262] Oktar, s. 99.

YMM'ler bu suretle yaptıkları tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumlu olup, aksi bir durumda ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı cezalardan mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır.[263]

7.1.1.4 Kamuya Ait Kuruluşlara İade

84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nde 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, belgelerin (nakden iade talep edilmesi halinde buna ilişkin dilekçe) ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan yerine getirileceği açıklanmıştır[264].

Bu mükelleflerin, sermayelerinin % 51 veya daha fazlasının yukarıda belirtilen kurum veya kuruluşlara ait olduğunu, ortakları olan kamu kuruşlarından alacakları bir yazı ile bir defaya mahsus olmak üzere tevsik etmeleri, sermaye ve ortaklık yapılarında herhangi bir değişiklik olması halinde de, değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde durumlarını bağlı oldukları vergi dairesine bildirmeleri gerekir.

7.1.2 Teminat Karşılığı Yapılacak İade

Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı olan 4.000 YTL'yi (84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde 4 Milyar TL olarak belirlenen ve 92 Seri Nolu Genel Tebliği'yle YTL cinsinden belirlenen tutar) aşan ve YMM tasdik raporu ibraz edilmeyen nakden iade taleplerinde aşağıda belirtildiği şekilde teminat gösterilmesi halinde iade yapılır. Teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna dayanılarak çözülür.

Bu kapsamdaki nakden iade talepleri, sayılan (mahsup dilekçesi yerine nakit iade talebine ilişkin dilekçe) belgelerin ibrazı, gümrük beyannameleri ve usulüne uygun

[263] Oktar, s.99.
[264] Yılmaz Özbalcı , Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2005, s.356.

olarak gösterilmiş teminat mektupları ile varsa onaylı fatura ya da özel faturaların teyidinin alınmasından sonra yerine getirilmektedir.

7.1.2.1 Teminat Türleri

Teminat olarak 6183 sayılı Kanunun 10. maddesinde sayılan iktisadi kıymetlerden bir veya bir kaçı gösterilebilir. Anılan kanunun 10. maddesi uyarınca teminat olarak aşağıdaki değerler kabul edilir.

- Para (Türk parası ve yabancı para),
- Banka teminat mektupları,
- Hazine tahvil ve bonoları,
- Hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahviller,
- İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar,

teminat olarak gösterilebilir.[265]

Buna göre teminat olarak gösterilecek banka teminat mektuplarının paraya çevrilmeleri konusunda hiç bir sınırlayıcı şart olmaması, Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekmektedir.[266]

Ayrıca banka teminat mektuplarının paraya çevrilmeleri konusunda hiç bir sınırlayıcı şart taşımayacak biçimde, 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

---

[265] Levent Gençyürek ve Erkan Gürboğa, Katma Değer Vergisinin Teminat Karşılığı İade Esasları, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 171, Aralık 2002, s.31-32.
[266] Özbalcı, s.357.

Teminat tutarı ise değişik durumlara göre farklılık göstermektedir. 4 milyar lirayı aşan ve YMM tasdik raporu ibraz edilmeyen nakden iade taleplerinde iadenin yapılabilmesi İçin mükelleflerin göstermeleri gereken teminat miktarlarının belirlenmesinde üç ayrı uygulama söz konusudur.

-Normal teminat uygulaması
-İndirimli teminat uygulaması
-Yükseltilmiş teminat uygulaması

Teminat miktarlarının belirlenmesinde esas, normal teminat uygulamasıdır. Ancak belirli şartları taşıyan mükellefler indirimli teminat uygulamasından yararlanabilirler. Normal teminat uygulaması kapsamındaki mükellefler, talep ettikleri iade miktarının 4.000YTL'yi aşan kısmının tamamı için teminat verirler, indirimli ve yükseltilmiş teminat uygulamasına tabi olmayan tüm mükellefler normal teminat uygulamasına tabidir.

7.1.2.1.1 Normal Teminat Uygulaması

Normal teminat uygulaması kapsamındaki mükellefler, talep ettikleri iade miktarının, belirlenen sınırı aşan kısmının tamamı için teminat verirler. 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği uyarınca bu sınır ise halen 4.000 YTL'dir. İndirimli ve yükseltilmiş teminat uygulamasına tabi olmayan tüm mükellefler normal teminat uygulamasına göre işlemlerini gerçekleştirirler.

7.1.2.1.2 İndirimli Teminat Uygulaması

İndirimli teminat uygulamasında teminat, belirlenen sınırı aşan kısmın % 4'ü veya % 8'i olarak verilir.[267]

7.1.2.1.2.1 Teminat Oranı % 4 Olarak Uygulanacak Mükellefler

İndirimli % 4 oranındaki teminat uygulaması, dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret sermaye şirketleri için uygulanacaktır. Bunun için;

[267] Gençyürek ve Gürboğa, s. 34.

- Haklarında SMİYB düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor bulunmaması,

- Son 5 yıl içinde adlarına tahakkuk eden gelir, kurumlar ve katma değer vergilerini ödeyen (Vergilerin tecil edilmesi bu şartın ihlali sayılmaz. Faaliyetleri beş yıldan az olan mükelleflerde, faaliyette bulunulan süre içinde tahakkuk etmiş söz konusu vergi borçlarının ödenmiş olması halinde bu şart yerine getirilmiş sayılır.),

- İade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme döneminde hakkında olumlu rapor yazılmış bulunması,

gereklidir.

Bu şartları yerine getiren dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret sermaye şirketleri 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği uyarınca belirlenmiş olan 4.000 YTL'lik iade sınırının üzerindeki iade talepleri için %4 teminat verecek veya belirlenen teminatlardan birini göstereceklerdir.

Yeminli mali müşavirlerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükellefler hakkında iade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son 5 döneme ait olumlu YMM tasdik raporu bulunması halinde olumlu rapor yazılmış olma şartı gerçekleşmiş sayılır. Birbirini izleyen 5 vergilendirme döneminden kasıt, iade hakkı doğuran işlemlerin yapıldığı birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasında herhangi bir dönemde inceleme raporu veya YMM tasdik raporu düzenlenmesini gerektiren bir iade hakkı doğuran işlem bulunmadığı takdirde, bu dönemler, birbirini izleyen 5 dönemin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Birbirini izleyen son 5 döneme ait olumlu raporlardan bir kısmının vergi inceleme elemanları, bir kısmının ise YMM tarafından düzenlenmiş olması halinde de bu şartın gerçekleşmiş sayılacağı tabiidir. Ancak 5 olumlu rapor şartını kısmen veya tamamen yeminli mali müşavirlerce düzenlenen raporlarla yerine getiren mükelleflerin indirimli teminattan yararlanabilmeleri için, iade talebinde bulundukları dönem için de

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 dış ticaret sermaye şirketlerinden bu bölümde sayılan diğer şartları taşıyan imalatçıların, 1318 sayılı Finansman Kanununda yer alan tarifelerdeki taşıtların ihracatından kaynaklanan iade taleplerinde 5 olumlu rapor şartı aranmaz.

7.1.2.1.2.2 Teminat Oranı % 8 Olarak Uygulanacak Mükellefler

84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'ne göre % 8 oranında teminat uygulaması, % 4 oranındaki teminattan yararlanacak olan dış ticaret şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için geçerli olan şartları taşımaları kaydıyla aşağıdaki mükellefler için uygulanır.

7.1.2.1.2.2.1 İmalatçılar ve İmalatçı-İhracatçılar

84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nde imalatçılar ve imalatçı ihracatçılar % 8 teminat uygulamasından yararlanacak mükellefler arasında sayılmıştır. Bunun için % 4 oranındaki teminattan yararlanacak olan dış ticaret şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için geçerli olan ve yukarıda belirtilen genel şartlara ilaveten;

- Sanayi siciline kayıtlı olan,
- Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı amortismana tabi iktisadi kıymetlerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden

önceki toplam tutarı 80.000 YTL'yi (84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde 80 Milyar TL olarak belirlenen ve 92 Seri Nolu Genel Tebliği'yle YTL cinsinden belirlenen tutar) aşan (Söz konusu amortismana 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 zorunludur.),

- İşletmenin sahip olduğu amortismana tabi iktisadi kıymetler ve bu kıymetlerin kayıtlı olduğu defterlerin noter onayları ve numaraları ile kaç yıldır amortismana tabi tutuldukları kapasite raporlarında açıkça belirtilen (raporda bu hususların yer almaması halinde, mükellefin üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olup olmadığı ve amortisman ile ilgili hususların vergi inceleme elemanlarınca veya bir vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşturulacak yoklama grubu tarafından düzenlenecek bir tutanakla tespit edilmesi halinde indirimli teminat uygulamasından faydalandırılır.),

- İmalat işinde 20 veya daha fazla işçi çalıştıran (İşçi sayısının tespitinde bizzat imalat işinde çalışan işçiler dikkate alınır. Bunlar dışında kalan yönetici, büro personeli ve muhasebeci gibi personel dikkate alınmaz. Mevsimlik dalgalanmaların olduğu durumda hesap dönemi ortalaması esas alınır.),

İmalatçı-ihracatçılar ile ihracatçılara ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçılar nakit olarak talep ettikleri iade miktarının, belirlenen sınırı aşan kısmının % 8'i kadar teminat verirler.

Burada belirtilen özel şartların hangi tarih itibariyle aranacağı hususunda özel bir belirleme yoktur. Teminat alınması öncesinde gerçekleşmiş olmasının yeterli olacağı anlaşılmaktadır.[268]

[268] Özbalcı, s.358.

7.1.2.1.2.2.2 Özel Finans Kurumları

% 8 oranındaki indirimli teminat uygulamasından yararlanacak bir diğer mükellef grubu özel finans kurumlarıdır. % 4 oranındaki teminattan yararlanacak olan dış ticaret şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için geçerli olan ve yukarıda belirtilen genel şartları taşıyan "Özel Finans Kurumları" da nakit olarak talep ettikleri iade miktarının 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile belirlenen 4.000 YTL'lik sınırını aşan kısmı için % 8 teminat vermeleri yeterli görülmüştür.

7.1.2.1.2.2.3 Diğer İhracatçılar

İndirimli teminat uygulamasındaki üçüncü mükellef grubu belli miktarın üzerinde ihracat yapanları kapsamaktadır.

- Son üç takvim yılı itibarıyla ihracatları her bir yıl için beş milyon ABD Dolarını veya,
- Son beş takvim yılı itibarıyla ihracatları her bir yıl için bir milyon ABD Dolarını,

geçen ihracatçılar, burada öngörülen ihracat tutarını gerçekleştirdikleri son yılı izleyen takvim yılı başından itibaren, 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile belirlenen 4.000 YTL'lik sınırını aşan kısmının % 8'i kadar teminat verirler.

SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflere ise yükseltilmiş teminat oranı uygulanır. Yükseltilmiş Teminat uygulaması 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin "Özel Esaslar" bölümünde yer aldığından konuya ilişkin açıklamalar da bu bölümde yapılacaktır.

Normal veya indirimli teminat uygulaması kapsamında verilen teminat mektupları inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna istinaden iade edilir.

İlgili vergi dairesince teminat mektuplarının iadesi sırasında teminat mektubu, uygun bir yerine: "KDV iadesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun vergi

dairemizde olan işlemi sona ermiştir" şerhi düşülerek, tarih yazılmak ve mühür tatbiki suretiyle imzalanır. Bu şerhi gören bankaların, vergi dairesinden ayrıca bir teyit almaksızın gerekli işlemi yapmaları mümkün bulunmaktadır.

7.1.3 Vergi İnceleme Raporu ile İade

İhracat istisnası uygulamasından doğan ve yukarıdaki yollarla gerçekleştirilmeyen KDV iadeleri, Maliye Bakanlığı'nın vergi incelemeye yetkili elemanları olan Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri veya vergi dairesi müdürleri tarafından düzenlenecek inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.[269]

Buna göre mükelleflerin,

- İadelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri,
- İadesini talep ettikleri katma değer vergisinin belirtilen miktarı aştığı hallerde; (teminat göstermek veya Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu ibraz etmeleri gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,
- Vergi inceleme raporu ile iadesi öngörülen durumların bulunması,

hallerinde, iade talepleri Maliye Bakanlığı vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen inceleme raporları sonucuna göre yerine getirilir.

Mükellefler vergi incelemesi yoluyla iade taleplerini bir dilekçe ile yaparlar. İnceleme başlamadan önce talepten vazgeçilerek teminat karşılığı veya YMM tasdik raporu ibrazı ile iade talep edilmesi de mümkündür. İnceleme başladıktan sonra talepte

[269] Oktar, s.99.

bulunulması halinde ise, bu talep inceleme elemanının genel esaslara göre iade yapılmasına engel bir görüşünün bulunmaması halinde yerine getirilir. [270]

7.2 Özel Esaslar

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilir. İade talepleri özel esaslara göre yerine getirilecek mükellefler kapsamına;

- SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda haklarında rapor bulunan mükellefler, bu mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler ve rapor bulunanlardan mal alanlar,

- Haklarında rapor olmamakla birlikte olumsuz tespit bulunan (SMİYB) düzenledikleri ya da kullandıkları, adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermedikleri hususunda tespit bulunanlar veya bu tespitler nedeniyle incelenmesi istenilenler ile bunlardan mal alanlar,

- Kendileri hakkında katma değer vergisi açısından ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulananlar,

- İşletme kapasitesi ile iş hacmi arasında bariz nispetsizlik bulunanlar,

girmektedir.

Ancak iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükellefler belirli şartların mevcudiyeti halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Bir mükellefin iade talebinin özel esaslara göre yerine getirilmesinde ve mükellefin genel

[270] Erkan Ateşli, "KDV İadesi Taleplerine İlişkin Esaslar II", Vergici ve Muhasebeciyle Dialog, Şubat 2002e, S.166, s. 77.

esaslara dönmesinde önem arz eden SMİYB, olumlu rapor, olumsuz rapor, olumsuz tespit gibi aşağıdaki kıstaslara göre değerlendirme yapılır.

7.2.1 Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMİYB)

İade taleplerinin yerine getirilebilmesi, düzenlenen ve kullanılan belgelerin geçerliliğine ve gerçeği yansıtmalarına bağlıdır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımına 213 Sayılı VUK'un 359. maddesinde yer verilmiştir. İade taleplerinin değerlendirilmesi sırasında bu maddede yer alan hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir.

Buna göre; sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Bu itibarla; bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilmektedir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler (MİYB) ise 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 değerini gerçeğinden az veya çok gösteren, alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş, mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya belgeyi düzenlemesi gereken kişiden başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir.) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerdir.

Sahte veya muhteviyatı İtibariyle yanıltıcı olduğu gerekçesi ile iade taleplerinin özel esaslara göre yerine getirilmesini gerektiren belgeler, 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde ihracat çeşitlerine göre mahsup talebinde gerekli olduğu sayılan ve iadeye esas teşkil eden belgelerdir. 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 muhteviyatı İtibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslara göre işlem yapılamaz.

7.2.2 Olumsuz Rapor

Mükellefler hakkında SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı inceleme raporları "olumsuz rapor" olarak kabul edilmektedir. Bunlar, iade taleplerinin genel esaslar yerine özel esaslara göre, bir başka ifade ile yükseltilmiş 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 katma değer vergisi iade alacağının, 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. Dolayısıyla bir raporun olumsuz rapor sayılabilmesi için ilgili dönemde düzenlenen raporla SMİYB kullanma nedeniyle iade konusu işlem için yüklenilen toplam KDV'nin %5'inin ve fazlasının reddedilmiş olması yeterlidir.

SMİYB düzenlendiği konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlar başka bir şart aranmaksızın olumsuz rapor sayılır.

70 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğinde[271] yapılan açıklamalara göre, talep edilen iade tutarının %5'ini aşan kısmının sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden kaynaklanan nedenle reddedilmesi gerekmekteydi. Yukarıda yer alan 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğiyle yapılan düzenleme sonrasında; inceleme raporunun olumsuz rapor sayılması için SMİYB kullanılması nedeniyle reddedilen KDV alacağının, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin %5'ini aşması gerekmektedir. Bundan sonra bir raporun olumsuz rapor olup olmadığı belirlenirken SMİYB'den kaynaklanan red miktarı ile talep edilen iade tutarı değil yüklenilen KDV karşılaştırılacaktır.[272]

[271] 70 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği, 10.09.1998 Tarih ve 23459 Sayılı Resmi Gazete.
[272] Aydoğdu, s. 143.

7.2.3 Olumlu Rapor

84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre; olumlu raporun önemi teminat miktarının azaltılmasına veya genel esaslara göre iade yapılmasına dönüşü sağlamasından kaynaklanır. Katma değer vergisi iade uygulamaları bakımından bir raporun "olumlu rapor" sayılabilmesi için;

- 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.

YMM tasdik raporları da olumlu rapor olarak kabul edilir. Ancak raporlarda;

- İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen 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 red gerekçelerinin,

bu nedenlerle reddedilen tutarlar ve bu tutarların toplam iade talebi içindeki paylarına da yer verilmek suretiyle açıkça belirtilmesi gerekir.

Olumlu ve olumsuz rapor tanımlarına yukarıda yer verilmiştir. Bir raporun olumsuz rapor olabilmesi için her bir vergilendirme döneminde SMİYB kullanma nedeniyle reddedilen iade alacağının yüklenilen katma değer vergisinin % 5'ini aşması gerekmektedir. Olumlu raporda ise yüklenilen vergilerin % 90'ının onaylanması ve

SMİYB' den kaynaklanan nedenle reddedilen miktarında yüklenilen verginin % 5'ini aşmaması gerekmektedir. Bu durumda iade talebinde bulunan mükellefin yüklenilen vergilerinin %10'undan fazlası bilinen adreste bulunamama gibi sahte belge kullanma nedeni dışındaki nedenlerle reddedilmesi durumunda düzenlenen inceleme raporu olumsuz rapor sayılmayacaktır. Ancak, bu rapor olumlu raporda sayılmayacaktır. Örneğin, 10 milyar liralık nakden iade talebinde bulunan bir mükellef nezdinde yapılan vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporu ile iadenin 8 milyar lirası SMİYB düzenleme ve kullanma konusu dışındaki tespitler nedeniyle reddedilmiş olmasına rağmen genel esaslara göre işlem yapılmaya devam edilecektir.[273]

Yukarıda belirtilen örnekte yer alan mükelleften mal veya hizmet satın alan mükelleflerin iade talepleri de, mal veya hizmet satan mükellef nezdinde düzenlenmiş bir olumsuz rapor olmayacağından, bu mükelleften yapılan alışlara (sadece olumsuz tespitin yapıldığı dönemlerdeki alışlara) isabet eden kısma dört 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 getirilir. Ancak, iade talebinde bulunan mükellefin ödemelerini veya iade talebinde bulunan mükellefe satış yapan mükellefin kendi alışlarına ilişkin ödemelerini;[274]

- 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla ödemeleri ve banka veya özel finans kurumuna yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka veya özel finans kurumundaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,
- ödemenin çekle yapılmış olması halinde Türk Ticaret Kanununun 697 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasını yazmaları,

şeklinde gerçekleştirmeleri halinde, iade talepleri genel esaslara göre yerine

[273] Aydoğdu, s. 144.
[274] Aydoğdu, s. 154.

getirilecektir.

84 numaralı tebliğde yapılan açıklamaya göre, aksine hüküm olmadıkça YMM tasdik raporlarıda olumlu rapor kabul edilecektir.

Haklarında SMİYB düzenledikleri ve kullandıkları konusunda rapor bulunan mükelleflerin iade taleplerinin genel esaslara göre yerine getirilebilmesi için vergi dairesine olumlu bir vergi inceleme raporunun intikal etmesi gerekmektedir. Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin[275] 52. maddesine göre YMM'lerce düzenlenen raporlarda inceleme raporu olarak kabul edilmiştir. Ancak, 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile "vergi inceleme raporu veya inceleme raporu deyimleri, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporu ifade eder" şeklinde özel bir düzenleme yapılmıştır. Ayrıca, hakkında SMİYB düzenlediği ve kullandığı konusunda rapor bulunan mükelleflerin iade talepleri münhasıran 4 kat teminat veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.[276]

Bu durumda haklarında SMİYB düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor bulunan mükelleflerin iade talepleri YMM'ler tarafından düzenlenmiş bir tasdik raporu olsa da genel esaslara göre yerine getirilemeyecektir. Çünkü, bu durumlarda YMM'lerin düzenledikleri raporlar olumlu rapor olmayacaktır. Genel esaslara dönüş için mutlaka olumlu bir vergi incelemesi raporunun vergi dairesine intikal etmesi gerekmektedir.[277]

3568 sayılı Kanunun 20 numaralı Genel Tebliği'nin[278] A/3 bölümünde özetle, haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya bilerek kullandığı hususunda Maliye Bakanlığı Vergi İnceleme Elemanlarınca düzenlenen rapor bulunan mükelleflerin iade taleplerinin Yeminli Mali Müşavirlerce yerine getirilemeyeceği belirtilmektedir. Bu açık ifadeye rağmen 56 Seri Nolu KDV Genel

[275] Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği, 14.10.1991 Tarih ve 21021 Sayılı Resmi Gazete
[276] Aydoğdu, s. 145.
[277] Aydoğdu, s. 145.
[278] 20 Seri No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği, 19.02.1996 Tarih 22559 Sayılı Resmi Gazete.

Tebliği'nin[279] son paragrafında; " sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya bilerek kullandığı konusunda haklarında rapor bulunan mükelleflerin, diğer dönemlere ait iade ve mahsup talepleri ise olumlu bir rapor (Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu dahil) düzenlenineye kadar..." şeklinde bir ifadeye yer verilmişti. Söz konusu iki tebliğ arasındaki çelişki 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği 'nin yukarıda yer verdiğimiz açıklamaları ile giderilmiştir[280]

Buna göre 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalardan "olumlu rapor" olarak kabul edilecek vergi inceleme raporunun sadece Maliye Bakanlığı Vergi İnceleme elemanları olan Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerince düzenlenen rapor olduğu sonucuna varmak gerekir.

7.2.4 Olumsuz Tespit

Olumsuz tespit, mükelleflerin iade rejiminde değişikliğe neden olan, ancak henüz rapora bağlanmamış tespitlerdir.[281] Bir tespitin olumsuz tespit sayılmasını gerektiren haller şunlardır;

- 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 kullanıldığının vergi dairesinin bilgisine girmesi,

- Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle ilgili dönem defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesinin (süresinden sonra verilenler hariç) verilmemesi,

[279] 56 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 13.08.1996 Tarih 22726 Sayılı Resmi Gazete
[280] Aydoğdu, s. 145.
[281] Koç, s. 95.

- Yapılan yoklama ve araştırmalarda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması, bu durumda olan mükelleflerden iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönem itibarıyla vergiye müteallik ödevlerini yerine getirdiği tespit edilenlerin işi bıraktığına ilişkin bildirimde bulunmamış olmaları olumsuz tespit sayılmaz.

- 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 olumsuz tespit için gerekli şartlardır.

Ancak, bu tespitin en az vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşan üç kişilik bir komisyon tarafından mükellefin iş yerinde yapılacak bir yoklama ile tutanağa bağlanmış olması gerekir.

84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde; kendileri hakkında olumsuz tespit bulunanlar, doğrudan mal veya hizmet teslim ettikleri safhadan önceki safhalarda yer alanlar hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlar ile ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanan mükellefler başlıkları altında iade uygulamasının özel esaslara göre nasıl yapılacağı, hangi şartlarda genel esaslara göre işlem yapılacağı ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Ayrıca KDV iadesi ile doğrudan bir ilişkisi bulunmamakla birlikte müteselsil sorumluluk uygulamasının da göz önünde bulundurulması gerektiği tebliğin "müteselsil sorumluluk" başlıklı üçüncü bölümünde belirtilmiştir.[282]

7.2.5 Kendileri Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunan Mükellefler

7.2.5.1 Haklarında SMİYB Düzenleme Raporu Bulunanlar

SMİYB düzenleme ve kullanma fiili mükellefler için VUK'da belirtilen en ağır cezaları gerektiren suçlardandır. SMİYB düzenleme fiili, mükellefin; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi belge düzenlemesini (SB) ve gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu

[282] Aydoğdu, s. 146.

mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgeleri düzenlemesini (MİYB) ifade etmektedir. Ancak bu fiilin varlığı, vergi incelemesine yetkili olan inceleme elemanlarının düzenleyecekleri "Vergi Tekniği Raporu" veya "Vergi İnceleme Raporları" ile tespit edilebilmektedir.

7.2.5.1.1 SMİYB Düzenleyicilerin İade Taleplerinde Yapılacak İşlem

Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunanların, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri dört kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da vergi inceleme raporu ile çözülür.

Bu 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.

Bu raporları üzerine yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dahil) 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 getirilir.

Mükellef hakkında düzenlenecek ve vergi dairesine intikal edecek bir adet olumlu rapordan sonra mükellefin iade ve mahsup talebi genel esaslara göre yerine getirilir. Bu düzenleme hem indirimli teminat uygulamasından yararlanan, hem de indirimli teminat uygulamasından yararlanmayan mükellefler için geçerlidir.

7.2.5.1.2 SMİYB Düzenleyen Mükelleflerin İçin Genel Esaslara Dönüş

SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi halinde bu raporlar hiç düzenlenmemiş sayılır.

SMİYB düzenleme raporları ile yapılan tarhiyatların yukarıda anlatıldığı şekilde ödenmesi veya tamamına teminat gösterilmesi ve yükseltilmiş (indirimli teminattan yararlananlar için % 100, diğerleri için % 200) teminat uygulamasına geçilmesinden sonra, vergi dairesine vergi incelemesine yetkili elemanlarca düzenlenmiş bir olumlu raporun intikal etmesi halinde, olumlu raporun ilişkin olduğu vergilendirme döneminden itibaren bu mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Raporun ait olduğu dönem ile vergi dairesine intikal ettiği tarih arasındaki dönemler için alınan teminatların genel esaslara göre alınması gereken teminat miktarından fazla olan kısımları iade edilir.

SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunan dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerinin, bu belgelere dayanarak iade aldıkları verginin aynı dönemde iade edilen toplam verginin % 4'ünü aşmaması ve tarhı öngörülen vergi ile kesilmesi istenen ceza ve hesaplanacak gecikme faizini ödemeleri veya tamamı için teminat göstermeleri halinde iade talepleri olumlu rapor beklenmeden genel esaslara göre yerine getirilir.

Ödeme veya teminat gösterme şartını yerine getirmeyen mükelleflerde, yazılan olumlu raporlar genel esaslara dönüşü sağlamaz.

Genel esaslara dönen mükelleflerin olumsuz rapor nedeniyle yükseltilmiş teminat istenen kanuni temsilcilerinin, ortaklarının, ortağı olduğu mükelleflerin ve bunlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

Yukarıda anlatılanlar haklarında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği konusunda rapor bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu vergilendirme

dönemindeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler bakımından geçerlidir.[283]

Bu hüküm kooperatifler ve sermaye şirketlerinde bunların kanuni temsilcileri ile sadece sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesine neden olan ortakları ve bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler hakkında uygulanır.

7.2.5.2 Haklarında SMİYB Kullanma Raporu Bulunanlar

SMİYB kullanma fiili, mükellefin; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenmiş olan belgelerin (SB) ve gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelerin kullanılmasını yani yasal defterlere kaydederek beyannameye yansıtılmasını (MİYB) ifade etmektedir. SMİYB düzenleme ve kullanma fiillerinden anlaşılması gereken de bu belgelerin yasal defterlere kaydedilip bu hesaplara kaydedilmesi ve bu hesap sonuçlarının beyannameye yansıtılmasıdır. Ancak bu fiilin varlığı, vergi incelemesine yetkili olan inceleme elemanlarının düzenleyecekleri "Vergi Tekniği Raporu" veya "Vergi İnceleme Raporları" ile tespit edilebilmektedir.

7.2.5.2.1 SMİYB Kullananların İade Taleplerinde Yapılacak İşlem

Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerin raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri dört kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. İade talepleri hakkında buna göre işlem yapılabilmesi için SMİYB kullanma nedeniyle iadesi reddedilen verginin iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin % 5'ini aşması gerekir.

---

[283] Ünal Özcan, Orhan Gücük ve Murat Özgür, "3065 Sayılı KDV Kanununda İhracat, İthalat ve Taşımacılık İstisnası", Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara 2003, s.123.

Bunu bir örnekle açıklamak gerekirse İade talep eden bir mükellefin iade talebine konu olan işlemlerine ait yüklendiği KDV tutarı toplamı 200 bin YTL olması ve bu mükellef hakkında SMİYB kullanmaktan dolayı yapılan inceleme sonucunda tenkit edilen hususlara ilişkin olarak reddedilen KDV tutarının miktarı %5'ini yani 10 bin YTL'yi geçmemesi gerekmektedir. Bu oranın aşılmaması halinde genel esaslara göre iade yapılır.

7.2.5.2.2 Genel Esaslara Dönüş

Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerle ilgili olarak aşağıda sayılan şartlardan sadece birisinin gerçekleşmesi halinde bunların katma değer vergisi iadeleri genel esaslar göre yerine getirilir. Bu şartların toplu halde gerçekleşmesi gerekmemektedir. Sadece bir şartın varlığı genel esaslara göre iade yapılabilmesi için yeterli görülmüştür.

- SMİYB kullanma raporlarında tarhı öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi.

- Eğer herhangi bir ödeme yapılmaz veya teminat gösterilmezse, SMİYB kullanma raporundan sonra, vergi dairesine olumlu bir vergi inceleme raporunun intikal etmesi. (Olumlu rapor, raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden itibaren hüküm ifade eder.)

- SMİYB kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın % 95 ve daha fazlasının nihai yargı kararlarıyla terkin edilmesi.

SMİYB kullandığı konusunda haklarında rapor bulunan mükelleflerin ortaklarının veya bu mükellefler ile kanuni temsilcilerinin veya ortaklarının kurdukları veya ortak oldukları şirketlerin iade talepleri, kendileri hakkında bu yönde düzenlenmiş herhangi bir olumsuz rapor bulunmamak koşuluyla genel esaslara göre yerine getirilir.

7.2.6 Haklarında Olumsuz Tespit Bulunanlar

Olumsuz tespit, mükelleflerin vergi iadesi uygulamasında değişikliğe neden olan, ancak henüz rapora bağlanmamış tespitlerdir. Haklarında SMİYB düzenlediği veya kullandığı yönünde bir tespit veya şüphe bulunan, bu nedenlerle hesapları incelemeye sevk edilen mükelleflerin, bu tespitten sonraki iade talepleri ile ilgili düzenlemeler, 78 Seri Nolu KDV Genel Tebliği[284] ile başlayan süreç içerisinde değişik KDV Genel Tebliğlerinde yer almıştır.

84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile, haklarında olumsuz tespit bulunan mükelleflerin iade taleplerinde uygulanacak özel esaslar, önceki genel tebliğlerde yer alan düzenlemeler yürürlülükten kaldırılmak suretiyle yeni baştan bir düzenlemeye tabi tutulmuştur.[285]

Aşağıda belirtilen durumlar olumsuz tespit sayılır.

7.2.6.1 SMİYB Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanlar

Olumsuz tespitlerin başında doğal olarak, mükelleflerin SMİYB düzenlediği veya kullandığına dair tespit gelmektedir.

Belge düzenleyen mükellef nezdinde yapılmakta olan incelemede veya bu mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu diğer kişi veya kurumların incelenmesi sırasında yahut yetkili makamların yazı ile bildirmesi üzerine SMİYB düzenlediğinin vergi dairesinin bilgisine girmesi durumunda mükellef hakkında olumsuz tespit bulunduğu kabul edilir.

İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasın haklarında SMİYB düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri; tespit bulunan dönemler için vergi inceleme raporuna göre, diğer dönemler için dört kat teminat karşılığında yerine getirilir. Teminat gösterilmemişse vergi inceleme raporuna göre iade yapılır. Teminat gösterilmişse, teminatlar vergi inceleme sonucuna göre çözülür. Burada kastedilen vergi inceleme raporu daha önce açıklandığı gibi yine "vergi inceleme elemanları" tarafından düzenlenen inceleme raporlarıdır.

---

[284] 78 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 22.12.2000 Tarih ve 24268 Sayılı Resmi Gazete.
[285] Vural ,2004d, s.435.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilen dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerinin, 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 getirilmektedir.

Söz konusu tespitlerin rapora bağlanmış olması halinde, mükellef hakkındaki olumsuz tespit olumsuz rapora dönüşmüş olur.[286]

7.2.6.2 SMİYB Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanlar

Olumsuz tespitin bir diğer çeşidi de SMİYB kullandığına ilişkin tespitlerdir. İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasın SMİYB kullandığı konusunda hakkında tespit bulunanların, tespitin ilgili olduğu döneme ilişkin iade talepleri bu tespite konu alışlara isabet eden kısma dört 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 getirilir. Tespitin bulunduğu dönemler için teminat gösterilmemişse, iade işlemi vergi inceleme raporuna göre gerçekleştirilir.

7.2.6.3 Adreslerinde Bulunmadıkları, Defter ve Belgelerini İbraz Etmedikleri veya Beyanname Vermedikleri Konusunda Tespit Bulunanlar

Adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermedikleri konusunda tespit bulunması olumsuz tespit olarak kabul edilmektedir. Bu durumda olan mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Düzenlenecek raporda yukarıdaki olumsuz tespitlerin ortadan kalktığının belirtilmesi halinde genel esaslara dönülür ve iade işlemi genel esaslara göre yapılır.

Mükelleflerin haklarında adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla

[286] Vural , 2004d, s.449.

döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermedikleri konusunda olumsuz tespitlerin sayısı günümüzde oldukça fazladır. Bunun başlıca nedeni mükelleflerin bilinçsiz olarak adres değişikliği ve diğer bildirimlerin süresinde vergi dairesine yapılmamasıdır. Bir mükellefin adres değişikliğini tam olarak vergi dairesine bildirmemiş olması vergi dairesince yapılacak herhangi bir yoklama sırasında adresinde bulunamayan mükellef için olumsuz bir tespit sayılmasına yol açacak ve mükellefin iade konusundaki işlemleri sekteye uğrayacaktır. Öyle ki bu durum mükelleflerin haklarında olumsuz tespit bulunan mükellefler listesine girmesine yol açabildiği gibi gerçek satışları bulunan ancak adres değişikliğini zamanında vergi dairesine bildirmeyen mükelleften mal alan firmaları da aynı şekilde olumsuz etkileyecektir.

Olumsuz tespitlerin diğer önemli nedeni ise vergi dairesi iş ve işlemlerin oldukça fazla ve karışık olması dolayısıyla vergi dairesinde görev yapan personelin, yapacakları tespitlerin doğru bir şekilde yapılamaması ve bazen bu tür yanlışlıklara yol açabilmesidir. Her ne kadar vergi beyannameleri artık internet ortamında "e-beyanname" olarak verilmeye başlandıysa bile vergi beyannamelerini halen elden veren mükellef sayısı oldukça fazladır ve verilen bu beyannamelerin mükellefin tarh dosyası işlemleri ve arşiv konusunda hala sorunsuz bir sistem geliştirilememiştir. Şahsi görüşümüze göre vergi dairesinde görev yapan personelin özellikle mükellefin tespiti ve mükellef hakkında ki bilgi ve belgelerin muhafazası konusunda bir an önce eğitime tabi tutulması bunun yanında vergi dairelerinin fiziki koşullarının doğru bir arşivleme yapabilecek düzeye getirilmesi gerekmektedir.

Mükellefin başvurusunun değerlendirilmesi veya vergi idaresinin belirlemeleri sonunda olumsuz tespit sayılan nedenlerin ortadan kalktığının anlaşılması halinde; (mükellefin defter ve belgelerini sonradan ibraz etmesi, vermediği beyannameleri usulüne uygun olarak tamamlaması, yoklama ile tespit edilmek kaydıyla geçerli bir adresinin ortaya çıkması gibi durumlarda) genel esaslara göre iade yapılır.

7.2.6.4 İşletme Kapasitesi ile İş Hacmi Arasında Açık Nispetsizlik Tespit Edilenler

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 bulunması durumunda bir olumsuz tespitin varlığı kabul edilir.Bunların tespiti halinde, bu mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri inceleme raporuna göre yerine getirilir.

Ancak, bu durumda bir olumsuz tespitten söz edebilmek için, bu tespitin en az vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşan üç kişilik bir komisyon tarafından mükellefin iş yerinde yapılacak bir yoklama ile tutanağa bağlanmış olması gerekir.[287] Zira mükellefin işletme kapasitesi ile iş hacmi arasındaki nispetin tespiti ve bu durumun olumsuz olup olmadığı konusundaki yoklama teknik bir bilgi birikimini gerektirmektedir.

7.2.7 Doğrudan Mal ve Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar

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 tespitin yapıldığı dönemlerdeki) alışlara isabet eden kısma dört 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 getirilir.

Hakkında olumsuz rapor bulunanlardan alınan kısma isabet eden vergiye ilişkin teminat iade talebinde bulunan nezdinde ki, olumsuz tespit bulunandan alınan kısma isabet eden vergiye ilişkin teminat ise hakkında olumsuz tespit bulunan mükellefle ilgili, incelemenin sonucuna göre çözülür.

---

[287] Vural , 2004d, s.450.

Ancak aşağıda belirtilen durumların varlığı halinde de genel esaslara göre iade yapılır.

- 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 göre yerine getirilir.

- İade talebinde bulunan mükellefin, haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanlardan alışlarına ilişkin ödemelerini, veya, iade talebinde bulunan mükellefe satış yapan ve haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanların kendi alışlarına ilişkin ödemelerini; 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla ödemeleri ve banka veya özel finans kurumuna yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı - soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka veya özel finans kurumundaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları suretiyle yapmaları veya ödemenin çekle yapılmış olması halinde Türk Ticaret Kanununun[288] 697 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasını yazmaları belirtildiği şekilde yaptıklarını tevsik etmeleri halinde; kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan ancak haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Ödeme, iade talebinde bulunan mükellefin yeminli mali müşaviri tarafından düzenlenmiş tasdik raporuyla veya tasdik raporu sonradan ibraz edilmek üzere teminat karşılığı iade talep edilmişse bu konuda düzenlenmiş kısa bir raporla da tevsik edilebilir.

[288] 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 29.06.1956 Tarih ve 9353 Sayılı Resmi Gazete.

- Haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunanlar hakkında önceki bölümlerde açıklandığı üzere 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 ödememiş veya tamamına teminat göstermemiş mükellefin olumsuz raporun ait olduğu vergilendirme döneminden sonraki 12 vergilendirme dönemine ilişkin olarak vergi inceleme elemanlarınca düzenlenmiş olumlu rapor bulunması halinde, bu mükelleften mal veya hizmet alanların olumlu raporun ait olduğu vergilendirme dönemleri ile sonraki dönemlerde bu mükelleften alışlarına isabet eden iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.[289]

- En son düzenlenen olumsuz rapor veya yapılan tespitin ilgili olduğu dönemden itibaren tarh zamanaşımı kadar bir sürenin geçmiş olması halinde, vergi inceleme imkanının kalmamış olması nedeniyle bu durum sonraki safhalarda mal veya hizmet alanlar açısından olumsuz rapor veya tespit olarak değerlendirilmez ve 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.

- Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak yapılan düzenleme gereğince de; fason tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda ve atık; metal, kağıt, plastik, cam vb. alımları nedeniyle tevkifat uygulayan alıcıların, ihracat veya diğer işlemlerden doğan iade talepleri, tevkif etmiş oldukları

[289] Bu fıkra 19.03.2002 Tarih ve 24700 Sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 85 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğine eklenmiştir.

vergiyi beyan edip ödemiş olmaları şartıyla genel esaslara göre yerine getirilir.[290]

Genel esaslara göre iade alınan dönemlere ait KDV iade talepleri, YMM tasdik raporu ile de yerine getirilebilir. Hakkında olumsuz tespit bulunanlardan alınan kısma isabet eden vergiye ilişkin teminat, hakkında olumsuz tespit bulunan mükellefle ilgili incelemenin sonucuna göre çözülür.[291]

SMİYB düzenlediği konusunda hakkında olumsuz tespit bulunanlardan alışlara ilişkin bedelin banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla veya çekle ödenmiş olması halinde genel esaslara göre iade yapılmaz. Çünkü SMİYB düzenleme fiilini işleyen bir mükellefin hasılatının banka veya özel finans kurumları aracılığıyla tahsil edilmiş olmasının vergi güvenliği açısından bir önemi yoktur.[292]

7.2.8 Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanların iade Talebi

7.2.8.1 Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Rapor Bulunanlarda KDV İadesi

Doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği safhadan önceki safhalardaki mükellefler hakkında olumsuz rapor bulunan ancak kendileri veya doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği 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 yapılır.[293]

---

[290] Bu fıkra 18.06.2003 Tarih ve 25142A Sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 87 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğine eklenmiştir.
[291] Vural ,2004d, s.454.
[292] Vural , 2004d, s.456.
[293] 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, II-4.1. Bölüm.

7.2.8.2 Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Tespit Bulunanlarda KDV İadesi

Doğrudan mal yada hizmet temin ettiği safhadan önceki safhalardaki mükellefler hakkında olumsuz tespit bulunan ancak kendileri veya doğrudan mal yada hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri, olumsuz tespite konu alışlar için 4 kat teminat gösterilmesi halinde genel esaslara göre yerine getirilir. Olumsuz tespite konu alışlar için gösterilen teminat, olumsuz tespit bulunan mükelleflerle ilgili olarak yapılacak inceleme sonucuna göre çözülür.

Ancak aşağıda belirtilen durumların varlığı halinde de genel esaslara göre iade yapılır.[294]

- Bu dönemlerde katma değer vergisi dahil toplam işlem bedelinin doğrudan mal yada hizmet temin edilen mükellefe 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla ödemeleri ve banka veya özel finans kurumuna yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı - soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka veya özel finans kurumundaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları suretiyle yapmaları veya ödemenin çekle yapılmış olması halinde Türk Ticaret Kanununun 697 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasını yazmaları belirtildiği şekilde yaptıklarını tevsik etmeleri şeklinde ödenmiş olması halinde iade talepleri için genel esaslar uygulanır. Ödeme, iade talebinde bulunan mükellefin yeminli mali müşaviri tarafından düzenlenmiş tasdik raporuyla veya tasdik raporu sonradan ibraz edilmek üzere teminat

[294] 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, II-4.2. Bölüm.

karşılığı iade talep edilmişse bu konuda düzenlenmiş kısa bir raporla da tevsik edilebilir.

- Önceki safhadaki mükellefler hakkındaki olumsuz tespit sayılan nedenlerin ortadan kalktığının anlaşılması halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

- 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; kendileri ve mal yada hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Bu uygulamada aşağıdaki şekilde hareket edilir:[295]

- ✓ İade talebinde bulunanlara mal yada hizmet satanların, haklarında olumsuz tespit bulunanlardan mal yada hizmet satın aldığı dönemler tespit edilir.

- ✓ 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

[295] 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, II-4.2.3. Bölüm.

eden mükellefin verdiği beyannamelerden birisinde ödenecek katma değer vergisi beyan etmiş olması halinde, bu dönemden sonraki alışlara ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

7.2.8.2 İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulanan Mükelleflerde KDV İadesi

İade talebinde bulunan mükellefler hakkında KDV yönünden 6183 Sayılı Kanunun 17. maddesinde belirtilen ihtiyati tahakkuk ve aynı Kanunun 13. maddesinde belirtilen ihtiyati haciz uygulanması halinde, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haczi istenen miktar kadar teminat gösterilmesi şartıyla bu mükelleflerin diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.[296]

Ancak ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulaması haklarında SMİYB kullanma fiilinden dolayı gerçekleştirilmişse, iade talebinde bulunan mükellefler hakkında SMİYB düzenleme raporu bulunan mükelleflerin iade taleplerinde geçerli olan esaslara göre işlem yapılır.

7.3 İhracat İstisnasında İade Edilecek KDV'nin Hesabı Ve İade İçin Zorunlu Şartlar

Ülkemiz ekonomisi açısından önem ve özellik taşıyan ihracat işlemi üzerindeki vergi yükünün ortadan kaldırılması ve bu suretle uluslararası ticarette rekabet ve eşitliğin sağlanması amacıyla uygulanan katma değer vergisi iade sisteminde, başta iade edilecek verginin hesabı olmak üzere, nakden veya mahsuben iadenin usul ve esasları konusunda sıkça problemlerle karşılaşılmaktadır. Özellikle iade edilecek verginin yanlış veya fazla hesaplanmasının vergi ziyanı oluşturması konunun önemini daha da artırmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda düzenlenen ihracat istisnası nedeniyle katma değer vergisi iadesinin doğabilmesi ve bu iadelerin yapılabilmesi için bir takım şartların gerçekleşmiş olması şarttır. Bu şartlardan herhangi birisinin eksik olması halinde, katma değer vergisi iadesinden bahsedilmesi söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle aşağıda ihracat türleri itibariyle iade edilecek KDV tutarlarının nasıl

[296] 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği.

hesaplanması gerektiği ve yapılacak bu iade için gereken şartların neler olduğu başlıklar haşinde açıklanmıştır.

7.3.1 Mal ve Hizmet İhracatında İadenin Şartları

İhracat istisnası nedeniyle katma değer vergisi iadesi doğabilmesi ve bu İadenin yapılabilmesi için aşağıdaki şartların topluca var olması şarttır

7.3.1.1 İhracat Fiilen Gerçekleştirilmiş Olmalıdır

İlke olarak, ihracat istisnasında katma değer vergisi iadesinin doğabilmesi için ihracatın gerçekleştirilmiş olması şarttır. Diğer bir ifade ile, katma değer vergisi iadesinin kaynağını, ihracat oluşturmakta olup, iade bu işlemin gerçekleşme şartına bağlı olarak doğmaktadır.[297]

Örneğin, mal ihracatı nedeniyle katma değer vergisi iadesi doğabilmesi için diğer şartlar yanında malın T.C gümrük hattını geçerek fiilen bir dış ülkeye ulaşmış olması gerekir aksi takdirde gerçekleşmiş bir ihracattan ve KDV iadesinden bahsedilmesi mümkün olamayacaktır.

7.3.1.2 İhracat Nedeniyle Yüklenilen Vergilerin İndirilmemiş Olması

Katma Değer Vergisi iadesinin doğabilmesi için gerekli olan diğer bir şart ise, ihracatın gerçekleştirildiği ve istisnasının beyan edildiği dönem KDV beyannamesinde, ihracat nedeniyle yüklenildiği beyan edilen vergilerin indirilememiş olmasıdır. Yüklenilen vergilerin tamamen indirim yoluyla telafi edildiği hallerde, indirilemeyen vergiden ve dolayısıyla iade edilecek katma değer vergisinden bahsedilmesi mümkün olamayacaktır.

Örneğin ihracat istisnasının beyan edildiği KDV beyannamesinde ödenecek KDV çıkması halinde, yüklenilen KDV'nin tamamı indirilmiş olacağından, iade konusu

[297] Çelik s. 53.

olmayacaktır. İhracat istisnası nedeniyle yüklenilen KDV indirim konusu yapılarak iade alınmadan da mükellefler bu istisnadan yararlanmış olacaklardır.

7.3.1.3 İhracatın Gerçekleştirilmiş Olduğunun Belgelenmesi ve İade İçin Aranılan Belgelerin Eksiksiz (Tam) Olarak İbraz Edilmesi

Katma değer vergisi iadesinin doğabilmesi için aranılan şartlardan bir diğeri ise, iadenin kaynağını oluşturan ihracatın gerçekleştirilmiş olduğunun belgelenmesi ve iade ve /veya mahsup için aranılan belgelerin eksiksiz olarak vergi dairesine ibraz edilmesidir.[298]

İhracat istisnasında istisnanın uygulanması ve iadesinin doğması, işlemin gerçekleştirilmesine ve bunun gümrük beyannamesi ve buna bağlı Döviz Alım Belgesi (DAB) ile tevsik edilmesine bağlıdır. İade talebi, aranılan belgelerin eksiksiz olarak ibraz edilmesi halinde hüküm ifade etmektedir.

7.3.1.4 İade Edilecek Verginin Mükelleflerce Doğru Olarak Hesaplanması ve Muhasebe Kayıtlarının Buna Elverecek Şekilde Tutulmuş Olması

Yüklenilen katma değer vergisinin iade edilebilmesi için, mükelleflerce ihracat istisnasına isabet eden verginin tam ve doğru olarak hesaplanması ve ihracatın bünyesine giren vergilerle vergiye tabi diğer işlemler için yüklenilen vergilerin kayıtlarda ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir. Bu zorunluluk, Kanunun 32. ve 54. maddelerinden doğmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 54/1-b maddesine göre, vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ile ayırımı ve hesaplanan indirilebilir vergi miktarının kayıtlarda açıkça gösterilmesi gerekir.

Buna göre, katma değer vergisi iadesi uygulamasında, bir dönemde gerçekleştirilen ihracatlara isabet eden verginin mükelleflerce tam ve doğru olarak

[298] Ateşli, 2007a, s. 45.

hesaplanabilmesi için, ihracatın bünyesine giren vergilerle, vergiye tabi diğer faaliyetler için yüklenilen vergiler kayıtlarda ayrı ayrı gösterilmeli ve izlenmelidir.

7.3.2 İhracatta İade Edilecek Katma Değer Vergisinin Hesabı

7.3.2.1 İade Edilecek Verginin, İade Hakkı Doğuran İşlemler Nedeniyle Yüklenilen Vergi İle Sınırlı Olması

Katma değer vergisi iadesinde iade edilecek azami vergi miktarı, ihracat nedeniyle yüklenilen verginin tutarı ile sınırlıdır. Prensip olarak, mükelleflerin ihracat nedeniyle yüklendikleri 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 olacaktır.

İhracat nedeniyle yüklenilen vergi göz önüne alınmadan, ihracat bedelinin % 1, % 8, % 18 gibi oranlarla çarpılarak bulunacak tutarın iade olarak talep edilmesi mümkün değildir. İade de Kanuna göre asıl olan, iade hakkı doğuran işlem için yüklenilen vergidir. Bu tutar, iadede üst sınırı göstermektedir.

Yapılan incelemelerde iade işlemleri açısından karşılaşılan husus ve mükelleflerce yapılan en büyük yanlış; iadeye konu olan işlemin bünyesine girmeyen vergilerin veya sadece bir kısmı giren vergilerin tamamının yüklenilen KDV hesabında dikkate alınarak iadesinin istenmesi ve bu nedenle de vergi ziyaı'nın doğmasıdır. Zira mükellefler ihraç konusu şeyin bünyesine girmeyen fakat katlandıkları vergileri iade kapsamına almakta yapılan incelemelerde ise bu durum sonucu vergi ziyaı cezası ortaya çıkarak mükellefleri zor durumda bırakmaktadır. Bunun önlenmesi amacıyla iadeye konu olan işlemleri gerçekleştiren mükelleflerin çelişkide kaldıkları hususlar için Bakanlıktan görüş alması şahsi görüşümüze göre daha yerinde olacaktır.

26 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nin konu ile ilgili (M) bölümünde, iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin olarak yüklenilen vergilerin, diğer işlemlere ait yüklenilen vergilerden mutlak suretle ayrılması gerektiği, böyle bir ayrım yapılmadan iade hakkı doğuran işlem bedeli ile genel vergi oranın çarpımı suretiyle bulunacak miktarın iade olarak talep edilmesinin mümkün olmadığı açıklanmıştır.

Örnek olarak;[299] Ayakkabı ihracatçısı bir mükellef Ocak 2007 döneminde 100.000.YTL'lik ayakkabı ihraç etmiştir. Bu mükellefin aynı dönemde (geçmiş dönemlerden devredenler de dahil olmak üzere) toplam indirilebilir katma değer vergisi 25.000.YTL'dir. İhraç edilen ayakkabıların maliyeti içinde vergili girdilerin toplamı 80.000.YTL, vergisiz girdilerin (işçilik, faiz ve kâr gibi) toplamı 20.000.YTL'dir. Vergili girdilere ait yüklenilen vergiler tutarı, mükellefin defter kayıtlarına göre 9.600.YTL'dir.

Bu mükellefin, ihraç ettiği ayakkabılara ait iade edilecek vergi ile beyanı aşağıdaki şekilde olacaktır.

- İstisna kapsamındaki ihracat bedeli 100.000.YTL
- Hesaplanan katma değer vergisi 0.YTL
- Toplam indirilebilir katma değer vergisi 25.000.YTL
- İhraç edilen mala ait olup, iadesi gereken katma değer vergisi… 9.600.YTL
- Sonraki döneme devreden katma değer vergisi 15.400.YTL
(25.000.000 - 9.600.000 =)

28 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nin (I) bölümünde ise iade edilecek KDV'nin hesaplanmasında temel prensibin iade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen vergilerden indirimle giderilemeyen kısmın iadesi olduğu iade edilecek vergi tutarının hesabında iade hakkı doğuran teslim ve hizmet bedelinin % 1, % 8, veya %18 gibi oranla çarpılarak bulunmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

[299] 26 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nde belirtilen örnek tutarlar ve dönemler açısından güncel haliyle verilmiştir.

Danıştay 11. Dairesince verilen bir Kararda da[300], KDV Kanununa göre vergiden istisna olan iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade edilecek vergi tutarının, iade hakkı doğuran teslim bedelinin %1, %3, %8, %12 ve %15 gibi bir oranla çarpılarak bulunmasının mümkün olmadığı ifade edilmektedir.

Mükellefler, ihracat istisnası nedeniyle yüklendikleri KDV'yi doğru olarak hesaplamak zorundadırlar. Yüklenilen vergiler kapsamına, iade hakkı doğuran işlemle ilgilendirilebilen normal alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortismana tabi iktisadi kıymetlere ilişkin vergiler girmektedir. Buna göre, bu giderlerden mamule verilen payın hesabında hangi usul kullanılıyor ise, bu giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerden ihraç edilen mallar nedeniyle yüklenilen vergilerin tespiti sırasında da aynı usul esas alınacaktır.[301]

7.3.2.2 İade Edilecek Vergi Miktarının, İhracat Bedelinin Genel Vergi Oranı ile Çarpılması Sonucu Bulunacak Tutar ile Sınırlandırılamaması

Yukarıda yapılan açıklamalardan da fark edileceği üzere, iade edilecek vergi miktarı, ihracat istisnası nedeniyle yüklenilen vergi tutarı kadar olacaktır. Bu ilkenin aksine olarak iade edilecek verginin, yüklenilen vergi dikkate alınmadan doğrudan ihracat istisnasına ait bedel ile genel vergi oranının (bugün için %18) çarpılması sonucu bulunacak tutar olarak hesaplanması ve bu tutarın iade olarak talep edilmesi Kanunen mümkün değildir.

Ancak, 24 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere, iade kapsamına amortismana tabi iktisadi kıymetlere ait vergilerin de dahil olduğu hallerde, iade edilecek katma değer vergisi, en fazla iade hakkı doğuran işlem bedelinin genel vergi oranı ile çarpılması sonucu bulunacak tutar kadar olacaktır.

[300] Danıştay 11. Dairesince verilen 20/02/1997 tarih ve Esas No-1995/4955, Karar No: 1997/609 sayılı Karar, Gelir İdaresi Başkanlığı İnteraktif Bilgi Bankası.
[301] Çelik, s. 56.

% 18'lik bu marj, amortismana tabi iktisadi kıymetlere ait katma değer vergisinin de yüklenilen KDV hesabı içerisinde yer alan iadelerde, üst sınırı göstermektedir. Bu marjın, iade hakkı doğuran işlemlerin her tekrarlanışında uygulanmaması gerekir. Çünkü Kanuna göre asıl olan yüklenilen vergi miktarıdır.

Buna göre; Amortismana tabi iktisadi kıymetler de dahil olmak üzere ihracat işlemi nedeniyle yüklenilen verginin, ihracat bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması sonucu bulunacak tutardan büyük olduğu hallerde iade edilecek katma değer vergisi, %18'ilk marj kadar; düşük olması durumunda da sadece yüklenilen vergi kadar olacaktır.

İade kapsamına, amortismana tabi iktisadi kıymetlere ait vergilerin dahil olmadığı diğer bir ifade ile bu kıymetler nedeniyle yüklenilip indirilemeyen vergi bulunmadığı hallerde, iade edilecek verginin, iade hakkı doğuran işlem bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması sonucunda bulunacak tutar (%18) ile sınırlandırılması mümkün değildir. İade hakkı doğuran ihracat işlemi nedeniyle fiilen yüklenilen verginin tamamının gerekli şartlar yerine getirildikten sonra hiçbir sınırlamaya tabi tutulmadan iade edilmesi gerekir.

Ayrıca, ekonomik kurallar çerçevesinde, maliyete giren işçilik, faiz gibi vergisiz unsurlar nedeniyle iade hakkı doğuran işlem nedeniyle yüklenilen verginin, hiçbir şekilde ihracat bedelinin genel vergi oranıyla çarpılarak bulunacak tutarı aşması mümkün değildir.

Ancak;

-Zararına satış yapılması,

-Girdi oranlarının yüksek, çıktı oranlarının düşük oranda vergilendirilmesi veya çıktının vergiden istisna olması vb.

olağanüstü durumlarda, yüklenilen vergi miktarı, iade hakkı doğuran işlem bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması sonucunda bulunacak tutardan fazla olabilmektedir.

Bu gibi durumlarda da vergi dairelerince “iade edilecek vergi miktarının, iade hakkı doğuran işlem nedeniyle yüklenilen vergi kadar olacağı” temel ilkesinden hareket edilmesi ve iade veya mahsup taleplerinin genel hükümlere göre yerine getirilmesi gerekir. Daha sonra, iadesi yapılan yüksek tutarlardaki verginin gerçekte yüklenilip yüklenilmediğinin yaptırılacak bir inceleme ile tespit edilmesi zorunludur. Maliye Bakanlığının uygulaması da bu doğrultudadır.

7.3.3 Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Satışlarda

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde ihracat istisnası kapsamına giren teslim ve hizmetler sayılmış olup, bu kapsama Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallara ödedikleri katma değer vergisi de dahil edilmiştir.

Buna göre, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-b maddesi kapsamında yapılacak iadenin, Kanunun 11/1-a ve 11/1-c maddesindeki iadeler gibi değerlendirilmesi gerekmektedir.

7.3.3.1 Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara KDV Tahsil Edilerek Yapılan Satışlarda İade Edilecek KDV’nin Hesabı

43 Seri Nolu KDV Genel Tebliği uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlere ait istisna uygulaması, verginin malın teslimi sırasında tahsil edilip, gerekli şartların yerine getirilmesinden sonra, alıcıya geri verilmesi şeklinde yürütülmektedir.

Satıcılar tarafından bu işlemlerle ilgili olarak tahsil edilen vergiler teslimin yapıldığı dönemde beyan edilmekte, verginin alıcılara geri verildiği dönemde ise daha önce beyan edilmiş olan bu tutar, katma değer vergisi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak indirim konusu yapılmaktadır. Bu işlemlerde iade hakkı, daha önce satış sırasında tahsil edilen verginin satıcı tarafından Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara

iade edilip intikal ettirildiği dönemde doğmaktadır. Mükelleflerin iade taleplerini de bu dönemde yapmaları gerekmektedir.

58 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin[302] (C) bölümünde ise, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara ait istisna kapsamında yapılan satışlarda, bu satışlar nedeniyle yüklenilen vergilerin değil, alıcılara intikal ettirilen (iade edilen) vergilerin iade edilecek vergi (35. satıra yazılacak olan tutar) olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir. Diğer bir ifade ile, bu işlemlerde, yabancı alıcılara iade edilen tutarın, mükelleflere iade edilecek vergi miktarı olarak kabul edilmesi gerekir. Çünkü olayda, alıcılara devletin yapması gereken vergi iadesi görevini, satışı yapan mükellefler gerçekleştirmektedirler.

Bu durumda, satış sırasında tahsil edilip gerekli şartların yerine getirilmesinden sonra alıcıya iade edilen ve indirilmek üzere iadenin yapıldığı dönem katma değer vergisi beyannamesinin 35. satırında gösterilen tutarlar indirim konusu yapılamaması halinde beyanname üzerinde iade edilecek verginin hesabına dahil edilecek ve beyanname dipnotlarındaki açıklamalar çerçevesinde iade edilecek KDV miktarı belirlenecektir. Gerekli şartlar gerçekleştiği için satışın yapıldığı dönemde iadenin de yapılmış olması halinde İade tutarı hem hesaplanan KDV olarak beyan edilecek, hem de beyannamenin 35. satırına yazılarak indirim konusu yapılacaktır. 35. satıra yazılan bu tutarın indirilememesi halinde, aynı beyannamenin 59. Satırına yazılarak ve beyannamedeki açıklamalar ve hesaplama şekli göz önünde tutularak iade edilecek KDV'nin hesaplanması ve iadesi gereken KDV'nin 69. Satıra daha sonra ise 40. Satıra yazılması gerekir.

7.3.3.2 Türkiye'de İkamet Yolcular Döviz Karşılığı Yapılan satışlarda (Bavul Ticareti) İade Edilecek KDV'nin Hesabı

61 Seri Nolu KDV Genel Tebliği Uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara döviz karşılığı yapılan satışlarda iade edilecek KDV tutarı, KDV'den istisna olarak

[302] 58 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 07.12.1996 Tarih ve 22840 Sayılı Resmi Gazete.

yapılan satışların aranılan şartların gerçekleşmesi şartıyla KDV matrahından indirilip indirilmemesine bağlı olarak değişmektedir.

Bu kapsamda Türkiye'de ikamet etmeyenlere bir ay içinde yapılan satışlardan, en geç beyanname verme süresinin son gününe kadar faturaları gümrükte onaylatılarak satıcılara intikal ettirilenler, bu süre içinde döviz alım belgesi de temin edilmesi şartıyla, doğrudan mal ihracatı gibi beyan edilecek, KDV matrahından düşülecek ve bu satışlar nedeniyle yüklenilen KDV mükellefe iade edilecektir. İstisna belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, gümrükte tasdik edilen Özel fatura nüshasının aslı veya noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış örneği ibraz edilecektir. Ancak, bu kapsamda özel fatura düzenlenerek vergi tahsil edilmeden yapılan satışlardan beyanname verme süresi içinde döviz alım belgesi temin edilemeyen ve gümrükte onaylanmış özel faturası intikal etmeyenler KDV'ye tabi tutulacak ve bu satışlar üzerinden KDV hesaplanacak, bu bedeller ihracat istisnası gibi KDV matrahından düşülmeyecektir.

Bu durumda istisna, döviz alım belgesi ve özel faturanın satıcıya intikal ettiği dönemde uygulanacak, mükellef tahsil etmediği halde belge eksikliği nedeniyle kendi kendine hesapladığı KDV'yi beyannamenin öncelikle 36. Satırına yazacak ve indirecek, indirememesi halinde ise 69. satırına yazarak, iade edilecek verginin hesabına dahil edecektir. Bu ikinci durumda mükellefe iade edilecek KDV tutan, satılan malların alımı sırasında yüklenilen KDV değil, mükellefin aranılan şartların gerçekleşmemesi nedeniyle satış bedeli üzerinden kendi kendine hesapladığı KDV tutarı kadar olacaktır.

7.3.4 İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde İade Edilecek KDV'nin Hesabı

7.3.4.1 Genel Oranda KDV'ye Tabi Olan Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde

Genel oranda KDV'ye tabi malların ihraç kaydıyla tecil-terkin sistemi kapsamında yapılan teslimlerinde iade edilecek katma değer vergisi miktarı, bu teslimler nedeniyle ihracatçıdan tahsil edilmeyen vergi tutarından (tecil edilebilir katma değer vergisi), mükellefin ilgili ay beyannamesine göre varsa ödenmesi gereken vergi

(tecil edilen vergi) miktarı düşüldükten sonra kalan müspet fark kadar olacaktır. Mükelleflerin ilgili dönemde ödenmesi gereken katma değer vergisinin çıkmadığı hallerde ise, ihracatçıdan tahsil edilmeyen katma değer vergisinin tamamı, ihraç kaydıyla mal teslim eden mükellefe iade edilecektir. Ancak yukarıda belirtilen şekilde hesaplanan iade edilecek katma değer vergisinin, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan ve ihracatçıdan tahsil edilemeyen katma değer vergisinden fazla olması Kanunen mümkün değildir.

Öte yandan, ihraç kaydıyla yapılan teslim nedeniyle hesaplanıp ihracatçıdan tahsil edilmeyen katma değer vergisi tutarının, mükelleflerin beyannamelerine göre ödenmesi gereken katma değer vergisi tutarına eşit veya bu tutardan küçük olması halinde tecil edilebilir verginin tamamı tecil edileceğinden, ihraç kaydıyla teslimde bulunanlara hiçbir şekilde katma değer vergisi iadesi yapılmayacaktır.

7.3.4.2 Düşük (İndirimli) Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde

Yukarıda da açıklandığı üzere, KDV Kanunun 11/1-c maddesine göre iade edilecek tutar, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden fazla olamamaktadır. Ancak; nakliye, makine-teçhizat, ambalaj, enerji gibi girdilerde genel vergi oranının uygulanması nedeniyle indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi dolayısıyla yüklenilen vergiler, bazı durumlarda teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergilerden fazla olabilmektedir.

Bu durumu göz önüne alan Maliye Bakanlığı, KDV Kanununun 29/4. maddesinin verdiği yetkiye istinaden yayımladığı 64 Seri Nolu KDV Genel Tebliği[303] ile, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde iade edilecek verginin hesabında; ihraç kaydıyla teslim bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması ile bulunacak tutardan fazla olmamak kaydıyla teslimin bünyesine giren vergilerin esas alınmasını uygun görmüştür. Yapılan bu düzenleme, 64 Seri Nolu Tebliğin yayım tarihi olan 21/09/1997 tarihinden sonra indirimli orana tabi mallarla ilgili olarak tecil-terkin kapsamında yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde geçerli olacaktır.

[303] 64 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 21.09.1997 Tarih ve 23117 Sayılı Resmi Gazete.

8. İHRACATTA KDV İADESİ UYGULAMASINA YÖNELİK ÖRNEK UYGULAMA (YMM RAPORU)[304]

1-GENEL BİLGİ:

Beyazıt Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ……. vergi numaralı mükellefi ……. Tekstil Ürünleri Turizm Sanayi ve Dış Ticaret Limited Şirketi, ……../ İSTANBUL adresindeki işyerinde tedarik ettiği ürünlerin ihracatı işi ile uğraşmaktadır.

Firma 2007/2. vergilendirme dönemine ilişkin KDV iadesini alabilmek amacıyla ilgili ay hesaplarının ……Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti. tarafından incelenmesini talep etmiştir.

Firma ile ..... Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti. arasında 2007 yılı için 20.02.2007 tarih ve 2007/KDV/63-24 sayılı KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi mevcuttur ve sözleşme bu rapora eklenmiştir.(Ek 1)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a ve 32. Maddesi ile öngörülen ihracat istisnası kapsamındaki ihracat teslimlerinden doğan 2007/2. dönemine ait Katma Değer Vergisi iadesi talebi Yeminli Mali Müşavirliğimizce incelenmiş, varılan sonuç raporun izleyen bölümlerinde açıklanmıştır.

1.1-Firmanın İşyeri Merkezi, Ticari Unvanı, Ticaret Sicil Kaydı ve Numarası:

1.1.1-İşyeri Merkezi:

Şirketin iş yeri merkezi ……. İSTANBUL adresindedir.

Deposu …….İSTANBUL adresinde olup aylık kirası brüt 300.- YTL'dir.

[304] Burada aktarılan rapor, mükellefin anlaşmalı Yeminli Mali Müşaviri tarafından düzenlenerek ekteki belgelerle birlikte mükellefin bağlı olduğu Beyazıt Vergi Dairesine verilmiş olup sonuç bölümündeki iade işlemi fiilen gerçekleştirilmiştir. Raporda geçen genel bilgiler dışındaki bilgiler ve iade işlemleri nedeniyle hakkında rapor yazılan mükellefe ait bilgiler vergi mahremiyetinin korunması açısından gizlenmiştir.

1.1.2-Ticaret Unvanı:

Kurumun ticaret unvanı ..... Tekstil Ürünleri Turizm Sanayi ve Dış Ticaret Limited Şirketi'dir.

1.1.3-Ticaret Sicil Kaydı ve Numarası:

..... Tekstil Ürünleri Turizm Sanayi ve Dış Ticaret Limited Şti. İstanbul Ticaret Sicil Memurluğunun …… numarasında kayıtlıdır.

1.2-Şirket Ortaklarının Ad ve Soyadları ile İkamet Adresleri, Bağlı Bulundukları Vergi Dairesi ve Vergi Numaraları :

Firma ortaklarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Adı Soyadı	V.Dairesi	T.C.Kimlik No	H.Oranı	İkametgah Adresleri
……..	……..	……..	%48	……..İSTANBUL
……..	……..	……..	%50	……..İSTANBUL
……..	……..	……..	%2	……..İSTANBUL

Şirket ortaklarından ……..'nin;

Davutpaşa Vergi Dairesi'nin ……..vergi numarasında kayıtlı …….. A.Ş'nde ortaklığı vardır.

Şirketin sermayesi 300.000.-YTL olup, tamamen ödenmiştir.

Şirketin imza sirküleri, ortakların nüfus cüzdan suretleri, firmanın kuruluş ve en son değişikliklerini gösteren 3 adet ticaret sicili gazetesi raporumuzun ekindedir.(Ek 18,19,20)

1.3-Firmanın İletişim Araçları :

Firmanın iletişim araçları aşağıdaki gibi olup yasal defterlerine kayıtlıdır.

Cinsi	Numarası
Telefon	……..
Fax	……..
GSM	……..

1.4-Firmanın İştigal Konusu ve İş Hacmi :

Firma ana sözleşmesine göre çeşitli iş alanlarında uğraşmasına rağmen fiilen; tedarik ettiği tekstil ve diğer ürünlerin ihracatı ile uğraşmaktadır. Firmanın 2007/2. döneminde yapmış olduğu satışların toplamı 881.102,25 YTL olup, bunun tamamı yurt dışı satıştır.

1.5-Firmanın Sermayesi:

Firmanın kuruluşundaki sermayesi toplam 17.000.-YTL olup 13.12.2002 tarihinde 283.000.-YTL artırılarak 300.000.-YTL olmuştur. Sermayenin tamamı ödenmiştir.

1.6-Firmanın Kredi Kullanma Durumu :

Firma son bir yıl içinde banka kredisi kullanmamıştır.

1.7-İşyeri Durumu ve Çalıştırdığı İşçi Sayısı :

1.7.1-İşyeri Durumu :

Firmanın faaliyet gösterdiği işyerinin kullanım alanı 40 metre karedir. Söz konusu işyeri kiralık olup yıllık kira bedeli aylık 1.250 EURO, deposuna ait aylık kira bedeli 300,00 YTL'dir. Kira kontratları raporumuzun ekindedir. (Ek 21)

1.7.2-Çalıştırılan İşçi Sayısı :

Firmanın son altı ayda ve 2007/2. ayda çalıştırdığı işçi sayısı dönemler itibariyle aşağıda belirtilmiştir.

Dönemi	İşçi	Dönemi	İşçi	Dönemi	İşçi
2006/8	6	2006/9	6	2006/10	6
2006/11	4	2006/12	4	2007/1	4
2007/2	5				

1.8-Bir Önceki Yıl Satış ve İhracat Bilgileri :

Firmanın 2006 yılı yurtiçi satış hasılatı 89.594,17 YTL, yurtdışı satış hasılatı 4.765.729,15 YTL'dir.

1.9-Firmanın Bilanço ve Gelir Tablosu :

Şirketin 2006 yılına ilişkin bilanço ve gelir tablosu raporumuzun ekindedir. (Ek 17)

1.10-Firmanın Muhasebe Yetkilisi :

Firmanın muhasebesinden …….. sorumlu olup, 3568 sayılı Yasaya göre Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Belgesi vardır. Nuruosmaniye Vergi Dairesi'nin …….. vergi numaralı mükellefidir. Firma bünyesinde muhasebe departmanında …….. görevli olup, yetki belgesi bulunmamaktadır.

1.11- Mevzuat Hükümleri :

1.11.1-KDV İadesi İle İlgili Düzenlemeler

KDV Kanununun 11/1-a maddesi hükmü gereğince ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Aynı kanunun 32. maddesi uyarınca 11. maddeye göre vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisi, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

1.11.2-Karşıt İnceleme İle İlgili Düzenlemeler

02.03.2003 gün ve 24334 Sayılı resmi gazetede yayımlanan 29 seri numaralı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği" ile katma değer vergisinde iade hakkı doğuran işlem ve belgelerin yeminli mali müşavirlerce tasdikine ilişkin olarak yapılan düzenleme

özetle şöyledir; **"**01.01.2001 tarihinden itibaren düzenlenen belgeler için karşıt inceleme yapılma zorunluluğu 3 milyar 120 milyon lira olarak uygulanacaktır. (Bu tutar 2006 yılı için 12.078.-YTL olarak belirlenmiştir.) İndirilecek KDV'nin üçte biri veya daha fazlasının karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal veya hizmet alımlarından kaynaklandığı hallerde, karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal ve hizmet alımları ile ilgili indirilecek KDV'nin yarısına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt inceleme yapılması yeterli olacaktır. Bu durumda karşıt inceleme kapsamındaki mal ve hizmet alımlarına ilişkin karşıt incelemelerle % 80 oranının sağlanması ile yetinilmesi mümkün bulunmaktadır. Şu kadar ki, karşıt inceleme kapsamında bulunan mal ve hizmet alımları tutarı ile % 80 oranına ulaşılamadığı hallerde bu oranın sağlanıp sağlanmadığı dikkate alınmayacaktır.

Bu durumda yeminli mali müşavir, tutarı 3 milyar 120 milyon lira (2007 yılı için 13.000.-YTL) ve daha yüksek olan belgelerin tümü için karşıt inceleme yapmakla yükümlü olacaktır.

Ayrıca, belge tutarı 3 milyar 120 milyon lira (2007 yılı için 13.000.-YTL) ve daha düşük olan mal veya hizmet alımlarından kaynaklanan indirilecek KDV'nin yarısının karşıt inceleme yoluyla doğruluğunun araştırılması gerekir. Bu durumda % 80 oranına ulaşılıp ulaşılmadığı dikkate alınmayacaktır." şeklindedir.

Ancak 28.05.2003 tarih 25121 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 34 Seri Numaralı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği" ile karşıt incelemelere ilişkin düzenlemelerde değişiklik yapılarak % 80 oranı yeterli bulunmuş, kalan % 20'lik kısım içerisinde belli miktarı aşması nedeniyle karşıt inceleme yapılması zorunluluğu bulunan belgeler mevcut olsa bile, sorumluluk yeminli mali müşavire ait olmak üzere, % 80 oranı ile yetinilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

1.11.3- Müteselsil Sorumluluk İle İlgili Düzenlemeler

84 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre Müteselsil Sorumluluk uygulaması "III/1.1. İşleme Doğrudan Taraf Olanlar" yönünden özetle şöyledir;

"Mal ve hizmet alım-satımında satıcının katma değer vergisini Hazine'ye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, bu satıcı tarafından doğrudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen vergiden aşağıda, (bu tebliğin III/2. bölümünde) belirlenen usul ve esaslara göre satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olur.

Ancak alıcılar, katma değer vergisi dahil toplam işlem bedelini;

-4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla ödemeleri ve banka veya özel finans kurumuna yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka veya özel finans kurumundaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,

-Ödemelerin çekle yapılmış olması halinde Türk Ticaret Kanunu'nun 697 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasını yazmaları; halinde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar.

2-USUL İNCELEMELERİ:

2.1-<u>Yasal Defterlerin Tasdikine İlişkin Bilgiler</u> :

Firmanın inceleme döneminde kullanmakta olduğu yasal defterlere ait tasdik bilgileri aşağıdaki gibidir.

Defterin Adı	Onay Makamı	Onay Tarihi – Nosu
Yevmiye Defteri	İstanbul 10. Noteri	……..
Defter-i Kebir	İstanbul 10. Noteri	……..
Envanter	İstanbul 10. Noteri	……..

2.2-Kayıt Nizamına İlişkin Bilgiler:

Mükellef kurumun defter kayıtları ve bu kayıtlara dayanak teşkil eden belgeler Yeminli Mali Müşavirliğimizce sınırlı olarak incelenmiş ilgili belgelerin 213 sayılı VUK'nun aradığı niteliklere haiz olduğu yine aynı yasada belirtilen kayıt nizamına ve Maliye Bakanlığınca yayınlanan 1 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen ilke ve kavramlara uygun olduğu tespit edilmiştir. Mükellef kurumun 2007/2. dönemlerine ait KDV beyannamelerinin yasal süresinde ekleriyle birlikte Vergi Dairesine verildiği tespit edilmiştir.

Özetle yapılan incelemede usul yönünden tenkidi gerektirir herhangi bir hususa rastlanmamıştır.

3-HESAP İNCELEMELERİ:

3.1-Mükellef Kurumun KDV Beyanı:

Mükellefin 2007/2. dönemlerine ait katma değer vergisi beyannamesinin dökümü aşağıdaki gibi olup; katma değer vergisi beyanname sureti ve tahakkuk fişi sureti rapor ekindedir.(Ek 2)

Açıklama	2007/2
Matrah Toplamı	----
Hesaplanan KDV	----
İlave Edilecek KDV	1.624,58
Toplam Katma Değer Vergisi	1.624,58
Önceki Dön. Dev. KDV	24.876,41
Bu Dön. Ait İnd. KDV	49.542,15
İndirimler Toplamı	74.418,56
İade Edilmesi Gereken KDV	48.183,29
Son. Dön. Dev. KDV	24.610,69
Teslim ve Hiz. Karş. Teş. Ed. Bedel	881.102,25
Tam İst. Kap. Teslim ve Hizmet bedeli	881.102,25
Yüklenilen KDV	48.183,29

3.2-İndirilecek KDV'lere İlişkin Bilgiler:

Kurumun 2007/2. dönemlerine ait defter kayıt ve belgeleri katma değer vergisi beyannamesinde yer alan, "İndirilecek KDV'ler" ve "İadesi Talep Edilen KDV'ler" ile ilgili olarak incelenmiş ve inceleme sonuçları aşağıdaki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Katma değer vergisi iadesi talebini içeren 2007/2. dönemlerine ait alış faturalarının dökümünü gösterir "İndirim KDV Listeleri" ile "Yüklenilen KDV Listeleri" rapora eklenmiştir.(Ek 3,4)

Mükellef kurumun Şubat/2007 vergilendirme döneminde indirimler toplamı 74.418,56 YTL olup, bu tutardan ihracat istisnası kapsamında yapılan satışlar için yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen 48.183,29 YTL tutarındaki katma değer vergisinin iadesini talep etmiştir. Sonraki döneme devreden KDV ise 24.610,69 YTL'dir.

3.3-Satış İncelemeleri:

Kurumun 2007 Şubat dönemine ait hasılatı 881.102,25 YTL'dir. Bu tutarın tamamı Gümrük Beyannameleri ile yapılan ihracat teslimlerinden oluşmaktadır.

Mükellef kurum 2007/Şubat döneminde piyasadan tedarik ettiği emtiaları aşağıda dökümü yapılan Gümrük Beyannameleri ile yurt dışına ihraç etmiştir. (Ek 5)

İhraç kaydıyla satın alınıp ihraç edilen malların alış faturaları yüklenim listesinde belirtilmiş ve bunların KDV'leri yüklenim listesine dahil edilmemiştir. Rapor ekinde dökümü yer alan gümrük ve diğer beyannameler ile belgelerin gerçek ve içeriğinin doğru olduğu Yeminli Mali Müşavirliğimizce tespit edilmiştir.

Gerçekleşen ihracata ilişkin ihracat faturaları ve gümrük beyannamelerine ait bilgiler şöyledir:

Fatura Tarih ve No	Fatura Tutarı (YTL)	GB'nin Tarih No	GB'nin Tutarı EURO	Yurt Dışı Çıkış Tarihi -Yeri
05.02.2007 – 274082	10.946,11	……..	6.016,00	06.02.2007 – A.H.L
07.02.2007 – 274083	95.519,40	……..	52.934,00	12.02.2007 – Ambarlı
08.02.2007 – 274086	20.797,65	……..	11.479,00	10.02.2007 – Ambarlı
08.02.2007 – 274087	84.977,04	……..	46.902,00	13.02.2007 – Ambarlı
08.02.2007 – 274088	86.948,28	……..	47.990,00	10.02.2007 – Ambarlı
14.02.2007 – 274089	83.597,79	……..	45.948,00	18.02.2007 – Ambarlı
15.02.2007 – 274090	39.258,07	……..	21.568,00	23.02.3007 – Ambarlı
15.02.2007 – 274091	49.784,29	……..	27.351,00	18.02.2007 – Ambarlı
16.02.2007 – 274092	60.382,61	……..	33.254,00	18.02.2007 – Ambarlı
16.02.2007 – 274093	34.625,49	……..	19.069,00	18.02.2007 – Ambarlı
16.02.2007 – 274094	91.721,01	……..	50.574,00	23.02.2007 – Ambarlı
19.02.2007 – 274095	23.576,80	……..	13.000,00	23.02.2007 – Ambarlı
22.02.2007 – 274097	70.277,92	……..	38.804,00	28.02.2007 – Ambarlı
23.02.2007 – 274098	93.959,69	……..	52.139,00	28.02.2007 – Ambarlı
23.02.3007 – 274099	34.730,07	……..	19.272,00	28.02.2007 – Ambarlı
TOPLAM	**881.102,25**		**486.300,00**	

3.4-İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesine Ait Bilgiler:

34 Sıra Nolu SM, SMMM ve YMM Genel Tebliği ve İstanbul Defterdarlığı KDV Gelir Müdürlüğünün 12.06.2003 tarih 3228 sayılı yazılarında belirtildiği üzere ihraç edilen mal bedeli Türk Parasını Koruma Hakkında 32 sayılı kararda öngörülen usul ve esaslar dahilinde Şubat/2007 dönemindeki Gümrük Beyannamelerine ait toplam 486.300,00 EURO olup, raporun düzenlendiği tarih itibariyle tamamının geldiği yapılan incelemede tespit ve teyit edilmiştir.

3.5-Gümrük Beyanname Bilgileri ile Doğruluğunun Saptanması:

Yukarıdaki tabloda listelenen Gümrük Beyannameleri müşavirliğimizce asıllarıyla karşılaştırılmış ve beyannamelerin gerçeği yansıttığı görülmüş ve doğruluğu tarafımızca da teyit edilmiştir. Ayrıca ihracat faturaları ile gümrük beyannamelerindeki bilgiler karşılaştırıldığında fiyat ve miktar yönünden uygun olduğu tespit edilmiştir.

Şubat/2007 döneminde 3065 sayılı KDV kanunu hükümlerine göre ihraç kaydıyla satın alınan mallardan, ihraç edilen mallara ait bilgilerin dökümü aşağıdaki gibidir:

Firma İsmi	V. Dairesi	Vergi No'su	Fatura Tarih ve No	Tutarı
……..	A.Kurumlar	……..	06.02.2007 – 726806	89.305,88
……..	A.Kurumlar	……..	08.02.2007 – 726812	17.786,30
……..	A.Kurumlar	……..	15.02.2007 – 726850	35.471,09
……..	A.Kurumlar	……..	15.02.2007 – 726851	45.282,24
……..	M.Kurumlar	……..	19.02.2007 – 60791	21.657,60

3.7-<u>İndirim Konusu Yapılan ve Yüklenilen KDV'lere İlişkin Karşıt İncelemeler</u>:

Kurumun ihracatını yaptığı muhtelif eşya ve tekstil ürünlerini çeşitli vergi dairelerinin mükellefi olan satıcılardan katma değer vergisi ödemek suretiyle satın aldığı mallara ilişkin alış vesikaları ve bu vesikaların kaydedildiği yasal defter kayıtları üzerinde Maliye Bakanlığınca çıkarılan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunun 20, 27, 29 ve 34 sıra numaralı Genel Tebliğleri uyarınca yapılan karşıt incelemelerde; söz konusu belgelerin şekil ve usul yönünden 213 sayılı VUK'nun aradığı niteliklere haiz olduğu ve yine bu belgelerin yasal süre içerisinde kanuni defterlerine uygun olarak intikal ettirildiği ve tahsil ettikleri KDV'lerini ilgili dönem beyannamesi ile beyan ettikleri tespit edilmiştir. Öte yandan mal ve hizmet alışlarının gerçeği ifade ettiği saptanmıştır.

Kurumun, mal ve hizmet satın aldığı firmalar nezdinde yürütülen karşıt inceleme sonucu, inceleme zorunluluğu kapsamındaki İndirilecek KDV'nin % 95'i dikkate alınmış ve 13.000.- YTL'yi aşan tüm alışlar için tutanak tanzim edilmiştir. İndirilecek KDV'nin %95, yüklenilen KDV'nin %98 oranına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt inceleme yapılmıştır.

Mükellefin Şubat/2007 döneminde ait indirilecek KDV tutarı 74.418,56 YTL, iadesi istenilen KDV tutarı 48.183,29 YTL'dir.

Şirket ödemelerini nakit, Denizbank Güngören Şubesi ve TEB Aksaray Şubelerine ait çek verilmek ve aynı banka şubelerinden havale suretiyle yapmaktadır.

Karşıt incelemesi yapılan imalatçı firmalar ile bu imalatçılara girdi sağlayan firmaların unvanları ve vergi daireleri aşağıda gösterilmiştir.

Nezdinde karşıt inceleme yapılan alt firmalar ait karşıt inceleme tutanakları ile bu firmaların alt firmalarına ait karşıt inceleme tutanaklarının tamamı rapora eklenmiştir.(Ek 7-16)

Nezdinde İnceleme Yapılan Firmalara Ait Bilgiler :

FİRMA ÜNVANI	**V.DAİRESİ**	**VERGİ NO**	**FAALİYETİ**	**EK**
1-……..	Aslanbey	……..	Kumaş İmalatı YMM ……..	7
A- ……..	Çağlayancerit	……..	Tedarikçi	8
B-……..	Aslanbey	……..	İplik İmalatı YMM ……..	9
C- ……..	Türkoğlu MM	……..	İplik İmalatı YMM ……..	10
2- ……..	Ertuğrulgazi	……..	Tekstil İmalatı YMM ……..	11
A- ……..	Setbaşı	……..	İmalatçı	12
B- ……..	Ertuğrulgazi	……..	İmalatçı YMM ……..	13
3- ……..	Sarıgazi	……..	Tül Perde İmalatı	14
A- ……..	Düzce	……..	İmalatçı	15
B- ……..	Dış Ticaret	……..	İmalatçı YMM ……..	16

Açıklama: Sayılar ihracatçı firmanın alt firmalarını, büyük harfler; alt firmaya satış yapan firmaları göstermektedir.

Ayrıca hakkında karşıt inceleme yapılan firmaların sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyip düzenlemedikleri veya kullanıp kullanmadıkları, İstanbul YMM Odası'ndan temin edilen ve Maliye Bakanlığı'nca ilgili birimlere dağıtılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananlara ait liste ile TÜRMOB tarafından bu konuda oluşturulan istihbarat arşivinden kontrol edilmiştir.

Bu konuda yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, nezdinde vergilendirme dönemi ile ilgili karşıt inceleme yapılan firmaların sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma veya düzenleme olaylarına karışmadığı tespit edilmiştir.

3.8-<u>İade Edilecek Katma Değer Vergisi</u>:

Yeminli Mali Müşavirliğimizce yapılan incelemelere göre mükellefin Şubat/2007 döneminde ihracat istisnası kapsamında yaptığı teslimlere ait fatura ve gümrük beyannamelerinin gerçeği yansıttığı anlaşılmıştır.

Kurumun ihraç ettiği ürünlerin tedariki anında yüklendiği ve indirim konusu yapamadığı 2007/Şubat dönemine ait 48.183,29 YTL Katma Değer Vergisi iadesinin 3065 sayılı KDVK'nın 11/1-a ve 32.maddeleri gereğince yapılması uygun görülmüştür.

4- <u>RAPOR SONUCU:</u>

Beyazıt Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ……..vergi numaralı mükellefi ..... Tekstil Ürünleri Turizm Sanayi ve Dış Ticaret Limited Şirketi'nin Şubat/2007 döneminde ihraç ettiği emtialar nedeniyle iadesini talep ettiği katma değer vergisi ile ilgili olmak üzere defter kayıtları ve belgeleri üzerinde yapılan sınırlı incelemede;

4.1-Kurumun mal ve hizmet alış belgelerinin yasalara uygun olduğu bu belgelerin usulüne uygun olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiği, iadeye konu mal alış ve satış faturalarının gerçek durumu yansıttığı,

4.2-İhracat işlemlerinin kambiyo ve ihracat rejimine uygun olduğu ve gümrük beyannamelerinin gerçeği yansıttığı,

4.3-Raporun önceki bölümlerinde yapılan açıklamalar dikkate alınmak suretiyle teslim ettiği mallar nedeniyle yüklendiği ve indirim yoluyla gideremediği **Şubat /2007** dönemine ait **48.183,29 YTL** katma değer vergisinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a ve 32. Maddeleri uyarınca nakden/mahsuben iadesi,

Gerektiği sonucuna varılmıştır.

EKLER:

1-KDV Tasdik Sözleşmesi

2-20007/Şubat dönemi KDV beyannamesi

3-2007/Şubat dönemi İndirim Listesi

4-2007/Şubat dönemi Yüklenim Listesi

5-2007/Şubat dönemi İhracat Listesi

6-2007/Şubat dönemleri 15 Adet Gümrük Beyannamesi ve ekleri

7- ……. Şirketi Hk. YMM Bilgi Yazısı

8- ……. Şirketi Hk. K. İnceleme Tutanağı

9- ……. Şirketi Hk. YMM Bilgi Yazısı

10- ……. Şirketi Hk. YMM Bilgi Yazısı

11- ……. Şirketi Hk. YMM Bilgi Yazısı

12- ……. Şirketi Hk. YMM Bilgi Yazısı

13- ……. Şirketi Hk. YMM Bilgi Yazısı

14- ……. Gerçek Kişi İşletmesi Hk. K. İnceleme Tutanağı

15- ……. Şirketi Hk. K. İnceleme Tutanağı

16- ……. Şirketi Hk. YMM Bilgi Yazısı

17- 2006 yılına ait bilanço ve gelir tablosu

18- İmza Sirküleri

19- Ortakların Nüfus Cüzdan Örnekleri

20- 3 Adet Ticaret Sicil Gazetesi,

21- Kira Kontratı (2 Adet)

SONUÇ

Katma Değer Vergisi (KDV) her aşamada yaratılan katma değer üzerinden alınan bir vergidir. Verginin bu özelliği, alış ve giderler üzerinden ödenen verginin, teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanan vergiden mahsup edilerek kalan tutarın vergi dairesine yatırılması suretiyle gerçekleşir.

KDV uygulamasında oldukça geniş bir istisna uygulamasına yer verilmiştir. İstisna uygulaması, istisnanın konulduğu aşamada vergilendirme zincirini kırmakta ve o istisnanın uygulandığı aşamada verginin konusunu kapsam dışında bırakmaktadır. Bu istisnalar içerisinde ihracat istisnası ise bir tam istisna olarak mevzuatımızın en önemli istisnasını oluşturmakta, istisna ise; verginin konusuna giren mal veya hizmet tesliminin yurt dışına yapılması yani ihracı ile uygulanmakta yani vergilendirme zinciri kırılmaktadır.

Mal ve hizmetlerin uluslararası dolaşımında bunların üretildikleri ülkede mi yoksa tüketildikleri ülkede mi vergilendirilmeleri gerektiği konusunda genel kabul görmüş ilke "destinasyon" yani bu mal ve hizmetlerin tüketildiği ülkede vergilendirilmesidir. Bunun doğal sonucu olarak da mal ve hizmet ihracatı, satıcı ülke tarafından KDV'ye tabi tutulmamakta yani vergiden istisna edilmektedir. Bu yöntemde varış ülkesinde malın vergilendirilmesi yapılmakta ve uygulama bu şekilde işlemektedir.

Teslimin istisna olması nedeniyle KDV hesaplanmaması durumunda, mükelleflerin alış ve giderleri nedeniyle yüklendikleri vergilerin indirimle telafi edilmeyen kısmının iade edilmesi bir zorunluluk haline gelmektedir.

Bazı istisnalarda, yüklenildiği halde indirilemeyen verginin iadesine imkan sağlanırken, bazı istisnalarda iade öngörülmediği gibi, indirim imkanı da verilmemiştir. Yüklenilen vergilerin indirim ve iadesine imkan sağlanan istisnalara tam istisna, diğerlerine de kısmi istisna denilmektedir. İhracata konu olan mallara yönelik olarak düzenlenmiş olan KDV istisnası da tam istisna kapsamına girmektedir.

İhracatçı firmaların ihraç ettikleri mal ve hizmetin üretimi veya iktisabı nedeniyle yüklendikleri vergiyi indirim konusu yapabilme imkanları bulunmaktadır. Bu aşamada "destinasyon" ilkesini benimseyen ülkelerde, söz konusu ihracat işlemine konu mal ve hizmetin KDV'den arındırılması sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu sorun da ülkemizde olduğu gibi diğer tüm ülkelerde de, ihracatçı firmalara, söz konusu ihracat işlemi nedeniyle yüklendikleri vergiye indirim hakkı tanımakla veya yüklendikleri vergiyi iade etmekle çözümlemektedir.

Belirttiğimiz bu düzenleme ülkemiz KDV Kanunu'nda yer almaktadır. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11. maddesinde ihracat işlemleri vergiden istisna edilmiş, 32. maddesinde ise bu işlemler nedeniyle yüklenilen verginin, mükellefin vergiye tabi diğer işlemleri üzerinden hesaplanan vergiden indirileceği, vergiye tabi işlemin olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen verginin Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemi yapanlara iade olunacağı hükme bağlanmıştır.

KDV'de ihracat istisnasını düzenlemekte olan ve Kanunun 11. maddesinde yer alan ihracat istisnasına ilişkin düzenleme; mal ihracatı, hizmet ihracatı, Türkiye'de ikamet etmeyen kimselere yapılan mal teslimi ve ihraç kaydıyla teslimlerde tecil terkin uygulamasında ortaya çıkmaktadır..

Maliye Bakanlığı ihracatta KDV iadesi esaslarını belirlemiş ve değişik zamanlarda çıkarmış olduğu tebliğlerle uygulamayı yönlendirmiştir. Son yıllarda iade uygulamalarıyla ilgili olarak yapılan en köklü düzenleme 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanıp 01.12.2001 tarihinde yürürlüğe konulan 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile yapılmıştır. Bu tebliğle birlikte zaman içerisinde uygulamanın esaslarına ışık tutacak 87, 92, 93 ve 96 Seri Nolu KDV Genel Tebliğleride yayımlanmıştır.

Bu tebliğlerle getirilen düzenlemelerle; genel ve özel esaslara göre ihracat iadesinin nasıl olacağı, mahsup talepli iadeler ile nakden yapılması istenen iadelerde uygulamanın nasıl olacağı, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan veya düzenleyenlere hangi prosedürlerin uygulanacağı açıklanmıştır.

İhracat istisnası nedeniyle KDV'ye tabi tutulan mal ve hizmetlere ilişkin KDV genellikle tarh ve tahakkuk ettirilmekte fakat ilgili idareye ödenmemektedir. Tecil edilen vergiler mal ve hizmetlerin ihracı gerçekleştirildiği tarihte terkin olunmaktadır. Nakden iadeler ilke olarak vergi inceleme raporu ve Yeminli Mali Müşavir raporlarına dayanılarak yapılmaktadır. İade edilecek tutarların vergi borçlarına mahsubunu talep edenlerde ise vergi inceleme raporu aranmamaktadır. Bu farklılığın hazineden nakit çıkışını önlemenin dışında geçerli bir mantığı yoktur. Zira yapılan iadeler mahsuben de olsa nakden de olsa KDV istisnasının uygulanmasının bir sonucu olmakta ve verginin konusuna giren teslim ve hizmetler vergi dışı bırakılarak ihracat işlemlerinin teşviki yapılmaya çalışılmaktadır. Bununla birlikte KDV iadeleri için inceleme raporlarının aranması hem inceleme işlemine tabi tutulacak iade sayısının birikmesine hem de iadelerin alınmasında gecikmelere yol açmaktadır.

KDV iadeleri, sisteme girdiği andan itibaren sürekli sorun yaratan bir konu olmuştur. Zaman zaman kamuoyunda manşetlere de taşınan ve değişik mali operasyonlara ve incelemelere konu olan bu husus, konunun bütün tarafları için sıkıntı olmaktan bir türlü kurtulamamış bunun yanında yapılan incelemeler sonucu birçok mükellefin adı ve ünvanı, haklarında olumsuz tespit olan mükellefler listesine girerek ekonomik anlamda önlerine bir engel konmuştur. Esasen nakit iadelerin bu kadar yaygın olduğu bir sistemde sıkıntı ile karşılaşılmaması ve sorunların ortaya çıkmaması da beklenemez. Başta tekstil ve konfeksiyon sektörü olmak üzere, ihracat ve KDV iadesi içindeki payı yüksek olan sektörlerde perakende safhadan önceki aşamalarda 2007 yılı içerisinde yapılan KDV oranın düşürülmesi kararı, endişe edildiği gibi herhangi bir gelir kaybı söz konusu olmayacağı gibi, hem devlet hem de işlemin diğer muhatapları bundan kazançlı çıkacaklardır. Zira ihraç edilen malda yüklenilen KDV oranı ve miktarının düşük olması mükelleflerin haklarında olumsuz tespit veya olumsuz rapor uygulamasına yol açabilecek yollara başvurmalarını önleyecek, mükelleflerin iade taleplerinin daha gerçekçi ve herhangi bir olumsuzluğa yola açabilecek gayri resmi işlemlerden uzak tutacaktır. Ayrıca bunun getireceği bürokratik işlemlerdeki azalmalar nedeniyle, mesaisinin önemli bir kısmını bu işlere ayırmak zorunda kalan vergi idaresi ve iade talep eden mükellefler de zamanlarını daha etkin ve verimli işlerde kullanabileceklerdir.

Bununla birlikte ülkemiz içerisinde yaşanması muhtemel ekonomik sorun ve bunalımların daha kısa sürede aşılabilmesi bakımından ihracat gelirlerinin artması kaçınılmazdır. İhracatla ilgili mevzuatın bu nedenle bir an önce; uluslararası standartlara bağlı kalınarak ticaret erbabının da anlayabileceği sadeliğe sahip hale getirilmesi ve vergi mevzuatıyla paralel bir Ticaret Kanununun yeniden oluşturulması artık acil bir gerekliliktir. Defter kayıtları, beyanname tanzimi ve bürokrasinin, ticaret erbabının daha kolay anlayabileceği ve uyum sağlayabileceği hale dönüştürülmesi, suistimale çok açık olan bu mevzuun daha güvenilir ve sağlam bir mevzuata kavuşturulması sağlanmalıdır.

Günümüzde halen kullanılmakta olan mevzuatımızda iade incelemeleri ile ağır bir yük taşıyan vergi idaresinin diğer iş ve işlemleri düşünüldüğünde yapılacak olan düzenlemenin hem kolay anlaşılır hem de uygulamada mükellefleri zorlamayacak bir tarzda yeniden düzenlenmesi ve yapılacak düzenlemede özellikle iade edilecek verginin hesaplanması işlemi tam bir standarda oturtularak hem idarenin hem de mükelleflerin uygulamada rahatlaması sağlanmalıdır.

Mükelleflerin talep ettikleri iadelerle ilgili olarak işlemin gerçekliğinin sorgulanması vergi idaresi açısından elbetteki çok önemli bir husustur ancak bu sorgulama yapılırken zaten az olan inceleme elemanı ile zor yürüyen denetim sisteminin sekteye uğratılması ve iade işlemlerinin alacaklısının zarara uğratacak süre inceleme sonucu beklenerek uzatılması istisna uygulamasını bir teşvik olmaktan çıkarmaktadır. Zira vergi idaresinin önünde karara bağlanması için bekleyen iade incelemelerinin sayısı, bir yıl içerisinde yapılacak olan incelemelerin toplamı açısından kıyasla dikkate alındığında hiç de azımsanacak gibi değildir. İadelerini vergi incelemesi sonucunda almak istemeyen ve hali hazırda vergi incelemesinden sebepsiz çekinen mükelleflere ise daha masraflı bir yol olan YMM raporu veya bankalarca ödenecek belli bir komisyon karşılığı verilen teminat mektubu yoluyla iadelerini alma yöntemi kalmaktadır.

Kanaatimizce; ihracatta iade uygulamasının hem gerektiği gibi teşvik amacını yerine getirmesi hem de uygulamanın sağlıklı ve gerçekçi bir şekilde uygulanabilmesi için; uygulamanın esaslarını basitleştirecek bir mevzuat düzenlemesi ile birlikte Maliye Bakanlığı veya Gümrük Müsteşarlığı içerisinde sadece iade incelemeleri üzerinde

uzmanlaşmış yeni bir grubun ihdas edilerek iade işlemlerine ait incelemelerin hızlı ve güvenilir bir şekilde bu personel tarafından gerçekleştirilmesi, sorunlara önemli bir çözüm getirecektir.

KAYNAKÇA

1. Kitaplar

Ali Dölek, Gümrük Birliği Sonrası Uygulamalı İhracat Bilgileri, Beta Yayımları, İstanbul 1996.

İlhan Kırıktaş ve Abdullah Tolu, İhracatta KDV Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 1996a.

İlhan Kırıktaş ve Abdullah Tolu, İhracatta KDV Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara Ekim 1999b.

Kemal OKTAR, Abdullah TOLU, KDV Beyannameleri Düzenleme Rehberi, Ankara, 1995.

Kemal Oktar , KDV İstisnalar ve İadeler, Maliye ve Hukuk Yayımları, Ankara, Ocak 2007.

Mehmet Altındağ, Vergi ve Revizyon Rehberi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 1998.

Mehmet Arslan, Türk Vergi Sistemi, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2001.

Mehmet MAÇ, "KDV Uygulaması", İstanbul, Aralık-1998a, Denet Yayımcılık A.Ş.

Mehmet Maç, Katma Değer Vergisi Uygulamaları, 4. Baskı, İstanbul 1999b

Mahmut Sayın ve Tezcan Atay, Vergi Rehberi, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005.

Mehmet Şahin , Bütün Yönleriyle İhracat Gümrük İşlemleri, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara Temmuz 1998.

Mahmut VURAL, “Katma Değer Vergisi İade Rehberi”, Ankara, Aralık-2001a, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Mahmut Vural, Katma Değer Vergisi İade Rehberi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2004d.

Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, “Vergi Hukuku”, İmaj Yayımcılık, Ankara 2000.

Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları, Haziran 1998a.

Şükrü Kızılot, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayımları, Ankara 2001b, 2. Cilt.

Ümit Ataman ve Haluk Sümer, Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, Türkmen Kitapevi, İstanbul 1996.

Yılmaz Özbalcı , Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2005.

2. Süreli Yayınlar

Abdullah Kiraz, “Hizmet İhracında KDV İstisnası Uygulanabilmesinin Şartları”, Vergi Raporu Dergisi, Aralık-Ocak 2001, S.50.

Ali Dursun Turanlı, İhraç Edilmek Koşuluyla Yapılan Tecil-Terkin ve İade Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 231, Kasım 2000.

Bekir Bayrakdar, Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Yapılan Mal Satışlarında KDV İstisnası Uygulaması (Bavul Ticareti),Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2003, Sayı 261.

M. Bülent Aydın, Yolcu Beraberi Eşya Ticareti ve Bavul Ticareti, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1 Temmuz 2002, S. 371.

Cemalettin Turan, Sibel Ahioğlu, "Hizmet İhracında, KDV İstisnasının Geçerli Olabilmesi için Bedelin Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmesi Şartı Neyi İfade Etmektedir", Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 2006, S.298.

Danıştay 9. Dairesi'nin Kararı, Esas No : 1992/2549 Karar No : 1993/592 (Danıştay Dergisi) Yıl 124, 1994 , Sayı.88.

D. Erkan Ateşli, KDV açısından İhracat İstisnasının Uygulanacağı Dönem II, Vergi Sorunları Dergisi, S. 2002a/167.

D. Erkan Ateşli, KDV Açısından İhracat İstisnasının Uygulanacağı Dönem I, Vergi Sorunları Dergisi 2002b, S.166.

D. Erkan Ateşli, Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan KDV İstisnası (Yolcu Beraberinde Eşya İhracı) II, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2002c, S.116.

D. Erkan Ateşli, "KDV İadesine ilişkin Esaslar I", Vergici ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi, Ocak 2002d, S.165.

D. Erkan Ateşli, "KDV İadesi Taleplerine İlişkin Esaslar II", Vergici ve Muhasebeciyle Dialog, Şubat 2002e, S.166.

Erkan Gürboğa, "İhracattan Doğan Katma Değer Vergisi İadelerinde Gümrük Beyannamelerinin Teyidi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 182, Kasım 2003.

Fazlı Çilingir, 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği Kapsamında (Bavul Ticareti) Yapılan Teslimlerde İade Edilecek KDV Tutarı, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 2006, S.302.

Fatih Karagöz, İhraç Kayıtlı Satışlar Nedeniyle İade Edilen KDV'lerinin İdareye Geri Dönmesi Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 177, Haziran 2003.

Fethi Aygün, "KDV İade Alacağının Mahsuben İadesinde Aranan Belgeler" Vergici ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi, Ocak 2007a.

Garip Ayaz ve Erdal Sönmez , Yurtdışında İfa Edilen ve Yurtdışında Yararlanılan Hizmetlerde KDV Uygulaması ve Bir Öneri, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2000, Yıl 8, Sayı 86.

İlhan Kırıktaş," Bir Önceki Yılda açılan Gümrük Beyannamesine Konu Olan Malın Sonraki Yılda Fiilen İhraç Edilmesi Halinde Gelirin Beyan Edileceği Yıl ve KDV İstisnası", Yaklaşım, Yıl sayı:65, Mayıs 1998.

İrfan Vural, Turan Sevim, "İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde KDV İadesi" Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2005.

İsmail Hakkı Aydoğdu, 84 Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nden Sonra KDV İadelerinde Son Durum, Vergi Sorunları Dergisi, 2002, S.160.

Levent Gençyürek ve Erkan Gürboğa, Katma Değer Vergisinin Teminat Karşılığı İade Esasları, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 171, Aralık 2002.

Levent Başak, "Türkiye'de Faaliyet Gösteren GSM Firmaları Açısından Roaming Anlaşmaları Gereğince İfa Edilen Hizmet Faaliyetlerinin Hizmet İhracatı Karşısındaki Durumu ve Hizmet İhracatının Temel Esasları" Vergici ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi, Ağustos 2003, S.184.

Mahmut Vural, Katma Değer Vergisi'nde Hizmetin Verildiği Yer-1, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 232, Ekim 2000c.

Mahmut Vural, Katma Değer Vergisi'nde Hizmetin Verildiği Yer-2, Vergi Dünyası Dergisi, S. 231, Kasım 2000b.

Mahmut Vural, Katma Değer Vergisi İadelerinde Teyit Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 239, Temmuz 2001e.

Mustafa Taşkıran, Süresinde Düzenlenmiş Tam Tastik Sözleşmesi Bulunan Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketlerinin; Türkiye'de İkamet Etmeyenlere, Bavul Ticareti Kapsamında yaptıkları Satışlarda Nakden KDV İadesi, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2005, S.201.

Nadide Coşkun, Katma Değer Vergisi Kanununa Göre İhracat İstisnası-1, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 436, 15 Mart 2005.

Nihat Uzunoğlu, İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler ve Bu Verilerin Analizi, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan 2001, Sayı 236.

Ömer Duman , Hizmet İhracatı KDV İstisnasında Genel Esaslar, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2000, Yıl 8, Sayı 86.

Sahir Özdemir, "AET, AT, Avr. Toplulukları, AB, Roma A., Avr. Tek Senedi, AB A., Maastricht A., Amsterdam A., Nice A. (Kavramlara İlişkin Açıklayıcı Not)", Avrupa Birliği ile İlişkiler Genel Müdürlüğü, Ankara, Haziran 2001

Salim Şen, Katma Değer Vergisinde İstisnalar ve İhracat İstisnası, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 439, 1 Mayıs 2005.

Seyit Ahmet Baş ve Yusuf Akay , İhracat (II) İhracat Serbestisi, Tanımı ve Türleri, Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 1998, Sayı 202.

Ünal Özcan, Orhan Gücük ve Murat Özgür, "3065 Sayılı KDV Kanununda İhracat, İthalat ve Taşımacılık İstisnası", Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara 2003.

Volkan Yüksel, Yolcu Beraberi Eşya İhracında KDV istisnası Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2006a, S. 167.

Volkan Yüksel, Yolcu Beraberi Eşya İhracında KDV İstisnasının Uygulanması, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1 Haziran 2005b, S.441.

Yafes Pehlivan ve Ali Erdoğan , KDV'de Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar ile Vergiden Muaf Esnaf İle Serbest Meslek Erbabında ve Basit Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisi Mükelleflerinde KDV İstisnası , Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 430,15 Aralık 2004

Yafes Pehlivan, "Hizmet İhracatı Nedeniyle Uygulanan KDV İstisnası", Vergici ve Muhasebeciyle Dialog Dergisi, Ağustos 2004a, S.196.

Yafes Pehlivan, "KDVK'nın 11. Maddesi Kapsamında KDV'nin Tecili, Terkini ve İadesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 201, Haziran 2005b.

Yafes Pehlivan, "Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimlerinde KDV İstisnası", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2005c, S.19.

3. İnternetten Alınan Kaynaklar

Gelirler Genel Müdürlüğünün 23.01.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.55-5511-2125 Sayılı "Dilucu Sınır Kapısının Bavul Ticareti Kapsamındaki Özel Faturaları

Onaylamaya Yetkili Olmasına İlişkin Genel Yazısı", http://10.251.3.120/gelir2.nsf/KDVK3065?OpenFrameSet, (11.04.2007).

http://www.telkoder.org.tr/1-view/GTE_gorus_bildirme_formu.doc (10.08.2007)

4. Diğer Kaynaklar

Faruk Çelik, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda İhracat İstisnası, İstanbul Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığı Araştırma ve Etüd Raporu, İstanbul 2003

Medeni Kanca, KDV Kanununa Göre İhracat İstisnası, Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığı Araştırma ve Etüd Raporu, İstanbul, Mart 2003

Murat Koç, İhracatta KDV İadesinin Hesaplanması, Raporlanması, Denetimi ve Bir Örnek Uygulama, İstanbul 2005

Danıştay 11. Dairesince verilen 20/02/1997 tarih ve Esas No-1995/4955, Karar No: 1997/609 sayılı Karar, Gelir İdaresi Başkanlığı İnteraktif Bilgi Bankası.