

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE'DE
KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI
VE
EKONOMİYE ETKİSİ

Güzin OFLAS

Danışman
Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ

İZMİR-2016

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2007800209

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Güzin OFLAS
Tez Başlığı : Türkiye'de Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve Ekonomiye Etkisi

Savunma Tarihi : 28.05.2013
Danışmanı : Doç.Dr.Yusuf KILDİŞ

JÜRİ ÜYELERİ

Ünvanı, Adı, Soyadı

Üniversitesi

Doç.Dr.Yusuf KILDİŞ

DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Doç.Dr.Ahmet ÖZEN

DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Doç.Dr.Mert URAL

DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Oybirliği

Oy Çokluğu ()

İmza

Güzin OFLAS tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Türkiye'de Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve Ekonomiye Etkisi" başlıklı Tezi / Projesi () kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türkiye’de Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve Ekonomiye Etkisi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.



Tarih

.../.../.....

Güzin OFLAS

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Türkiye’de Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve Ekonomiye Etkisi

Güzin OFLAS

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Programı

Günümüzün küresel dünyasında ülkelerin hedefledikleri büyümeye ulaşabilmek için uyguladıkları dış ticaret politikalarından birisi; ihracatı teşvik politikalarıdır. Söz konusu teşvik politikalarının başında vergi teşvikleri gelmektedir. Vergi teşvikleri içinde dikkat çeken en önemli uygulama ihracata yönelik KDV iadesi uygulamasıdır. Türkiye’nin de uygulamış olduğu bu vergi teşvikinin etkinliği konusunda henüz bir deneysel çalışma mevcut değildir. Bu çalışmanın amacı, ihracatta KDV iadesinin, ihracata etkisini deneysel bulgular çerçevesinde analiz etmektir.

İhracatta KDV istisnası uygulaması AB’ye üye ülkeler gibi Türk KDV Sisteminde de yer alan önemli bir istisna türüdür. İhracatta KDV istisnasının ihdas edilme amacı; ihracatçıların uluslararası piyasalarda rekabet gücünün artırılması yoluyla ihracatı teşvik etmektir.

Söz konusu istisna AB’ye üye ülkeler ve Türkiye’de ihracatı teşvik politikası kapsamında düzenlenmiş olan mali(vergisel) teşvikler içinde yer almaktadır.

Ayrıca gerek AB üyesi ülkelerde gerekse Türkiye’de uluslararası mal ve hizmet hareketleri için varış ülkesi prensibinin benimsenmiş olması, söz konusu mal ve hizmetlerin tüketilecekleri ülkede vergilendirilmelerini gerekli kılmakta, dolayısıyla ihracat ve ihracat benzeri işlemler KDV istisnasına tabi tutulmaktadır.

İhracatta KDV istisnası iade hakkı doğuran istisnalar (tam istisna) içinde olup, söz konusu istisna kapsamındaki ihracat işlemlerinin ve ihracat benzeri işlemlerin gerçekleştirilmesi için satın alınan mal ve hizmetlere, yapılan harcamalara ilişkin ödenmiş olan KDV ihracatçılara iade edilmektedir.

Bu uygulama itibariyle AB Ortak KDV Mevzuatı ve Türk KDV Mevzuatı arasında tam bir uyum sağlanmış bulunmaktadırdır.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, İhracat İstisnası, KDV İadesi, İade Hakkı



ABSTRACT

Master's Thesis

Export Exception At Value Added Tax In Turkey and Its Economic Effect

Güzin OFLAS

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Finance

Finance Program

Nowadays , in our global world, governments implement export promotion policies to reach their aimed growth rates. Tax incentives policies are seen as main cure policy by governments to reach goals. Especially, VAT refund system of export regime is accepted as important tool. At the literature, there is no empirical study that focus on effectiveness of tax incentives which is run by Turkish governments. This paper deals with effectiveness of VAT refund system on export according to its empirical evidences.

Value added tax (VAT) exemption in exportations is an important application taking place in Turkish VAT System as the other in the EU Common VAT System.

The aim of establishing VAT exemption in exportations is to encourage exportation by means of increasing exporters' competition power in international markets.

The application, mentioned above is prepared among the financial subventions in both Turkey and the member countries of the EU.

In addition; because of the fact that destination principle is adopted both in Turkey and in the member countries of the EU, all the goods and services are rendered to be taxed in the countries, where consumed. So, all exportation and transactions which are same as exportations are subjected to zero-rated VAT.

The exemption, issued is included in the exemptions which are able to be refunded, thus VAT, paid for the expenditures or the goods and services to realize exports and like -export transactions are able to be refunded to exporters. In respect to this application, the EU Common VAT System and Turkish VAT System have been completely harmonized.

Keywords: Value Added Tax, Exemption in Exportations, VAT Refund, Right of Refund



**TÜRKİYE'DE
KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI
VE
EKONOMİYE ETKİSİ**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xv
TABLolar LİSTESİ	xvi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii
GİRİŞ	1

**BİRİNCİ BÖLÜM
KATMA DEĞER VERGİSİ MEVZUATI**

1.1. GENEL OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ	3
1.1.1. Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler	3
1.1.1.1. İşlemlerin Türkiye'de Yapılması	5
1.1.1.1.1. Mal Teslimlerinin Türkiye'de yapılması	7
1.1.1.1.2. Hizmetin Türkiye'de Yapılması	7
1.1.1.1.3. Uluslararası Tasıma İşlerinin Türkiye'de Yapılan Kısmı	8
1.1.1.2. İşlem Kavramı	8
1.1.2. Teslim ve Teslim Sayılan Haller	9
1.1.2.1. Teslim	9
1.1.2.2. Teslim Sayılan Haller	10
1.1.3. Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller	11
1.1.4. Mükellef ve Vergi Sorumlusu	12
1.1.4.1. Mükellef	12
1.1.4.2. Vergi Sorumlusu	13
1.1.5. Vergiyi Doğuran Olay	14

1.2. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER	17
1.2.1. İade Hakkı Doğuran İşlemler	17
1.2.2. Tam İstisnalardan Doğan İadeler	17

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI

2.1. MAL İHRACATI	19
2.2. İSTİSNA KAPSAMININ DEĞER İTİBARIYLA BELİRLENMESİ	21
2.2.1. İhraç Bedeli	21
2.2.2. Ambalaj Maddeleri ve İhraç Konusu Mala Ait Hizmetler	22
2.3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN KONSİNYE İHRACAT İŞLEMLERİ	22
2.3.1. Konsinye İhracatta KDV İstisnasının Uygulanacağı Tarih	24
2.3.1.1. KDV Ödenerek Satın Alınan Malların Konsinye Olarak Doğrudan İhraç Edilmesi	24
2.3.1.2. Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında Alınan Malların İhracatçı Tarafından Konsinye Olarak İhraç Edilmesi	25
2.4. İHRACAT İSTİSNASINDA ÖZEL DURUMLAR	26
2.4.1. Yurt Dışına Satılmak Üzere Mal Gönderilmesi	26
2.4.2. Yurt Dışındaki İnşaatlara Makina ve Ekipman Götürülmesi	26
2.4.3. Yurt Dışına Mal Kiralanması	26
2.4.4. Transit İhracat	26
2.4.5. Millileşmemiş Malların Satışı	26
2.4.6. Sınır Ticareti	27
2.4.7. Serbest Bölgelere Mal Gönderilmesi	27
2.4.8. Aynı Sermaye İhracı	27
2.4.9. Özel Matrah Şekline Göre Vergilenen Malların İhracı	27
2.4.10. Deniz ve Hava Taşıtlarına Yapılan Teslimler	27
2.4.11. Posta ile Yurt Dışına Mal Gönderilmesi	27
2.4.12. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi	28
2.4.13. Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazaları	28
2.4.14. İhracatta Uygulanan Vade Farkları	28

2.4.15. Navlun ve Sigorta Bedelleri	28
2.5. HİZMET İHRACATI	28
2.5.1. Hizmet İhracının Kapsamı	28
2.5.2. Hizmetin İhracat İstisnasına Konu Olabilmesi İçin Aranılan Şartlar	29
2.5.2.1. Hizmetin, Yurtdışındaki Müşteri İçin Yapılmış Olması	29
2.5.2.2. Fatura ve Benzeri Belgenin Yurtdışındaki Müşteri Adına Düzenlenmesi	30
2.5.2.3. Hizmetin Bedelinin Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmesi	30
2.5.2.4. Hizmetten Yurtdışında Yararlanılması	31
2.5.3. Hizmet İhracatında Özellikli Durumlar ve Vergilendirme Dönemi	31
2.5.3.1. Turizm Hizmetleri	32
2.5.3.2. Mümessillik Hizmetleri	32
2.5.3.3. İhraç Edilen Mallara İlişkin Olarak Verilen Hizmetler	32
2.5.3.4. Cross Border Leasing (Sınır Ötesi Kiralama) Hizmetleri	33
2.5.3.5. Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Yapılan Yazılım ve Yerelleştirme Hizmetleri	33
2.5.3.6. Yurt Dışına Verilen Mühendislik ve Danışmanlık Hizmetleri	33
2.5.3.7. Serbest Bölgelere Yapılan Hizmetler	34
2.5.3.8. Roaming Hizmetleri	34
2.5.3.9. Marka İhracı	35
2.5.3.10. Fason İşçilik	35
2.6. YURT DIŞI MÜTEAHHİTLİK VE TEKNİK MÜŞAVİRLİK HİZMETLERİ KAPSAMINDA YAPILACAK İHRACATTA KDV İSTİSNA UYGULAMASI	35
2.6.1. Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat	35
2.6.2. Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracatta KDV İstisnası Uygulaması	36
2.6.2.1. Yasal Mevzuat ve Yurt Dışındaki Şantiyenin Yurt Dışı Müşteri Olarak Kabulü	37
2.6.2.2. Makine, Teçhizat ve Ekipmanların 2008/1 Sayılı Tebliğ Kapsamında Geçici Olarak İhraç Edilmesi Halinde KDV İstisnası Uygulaması	37

2.6.2.3. 2008/1 Sayılı Tebliğ Kapsamında Geçici Olarak İhraç Edilen Makine, Teçhizat ve Ekipmanların Yurt Dışında Kesin Satışının Yapılması Halinde KDV İstisnası Uygulaması	38
2.6.2.4. 2008/1 Sayılı Tebliğ Kapsamında Üstlenilen Projede Kullanılacak Makine, Teçhizat ve Ekipmanlar ile İnşaat Malzemeleri ve İşçilerin İhtiyacı Olan Tüketim Maddelerinin Kesin İhraç Edilmesinde KDV İstisnası Uygulaması	38
2.7. TECİL - TERKİN İSLEMLERİ	39
2.7.1. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Tecil Terkin Uygulaması	40
2.7.1.1. Tecil-Terkine Konu Malın Nihai Mal Olması	41
2.7.1.2. İhraç Kaydıyla Mal Teslim Eden Mükellefin İmalatçı Olması	42
2.7.1.3. İmalatçı Olmadığı Halde İhraç Kayıtlı Mal Teslim Edebilecek Mükellefler	43
2.7.1.3.1. Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine veya Sektörle Dış Ticaret Şirketlerine İhraç Edilmek Üzere Yapılan Teslimler	43
2.7.1.3.2. Özel Finans Kurumlarınca İhracatçılara Yapılan Teslimler	43
2.7.1.3.3. Dahilde İşleme İzin Belgesi (DIIB) veya Geçici Kabul İzin Belgesi (GKIB) Kapsamında İthal Edilen Ham ve Yardımcı Maddeler Kullanarak Üretilen Malların İhraç Kaydıyla Teslimleri	43
2.7.2. Tecil-Terkin Uygulamasından Faydalanacak Olanlar	44
2.7.2.1. İmalatçı Olma Şartı	46
2.7.2.2. İmalatçı Olma Şartının Aranmadığı Durumlar	47
2.7.3. Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanamayacak Olanlar	48
2.7.4. Terkin ve İade İşlemleri	49
2.7.5. Tecil-Terkin Uygulamasında Özellikli Durumlar	50
2.7.5.1. İhraç Edilen Malın Yurtdışından Geri Gelmesi	50
2.7.5.2. İhracatın Belirlenen Şartlarda Gerçekleşmemesi Hali	51
2.7.5.3. Mücbir Sebep	52
2.7.5.3.1. Mücbir Sebep Kabul Edilen Durumlar	52
2.7.5.3.2. Mücbir Sebep Olarak Kabul Edilmeyen Durumlar	53
2.7.6. İhraç Kayıtlı Mal Teslim Eden Mükellefin İsmine Gümruk Beyannamesinde Yer Almaması	53

2.7.7. İmalatçı Faturasının İhracat Faturasından Sonraki Bir Tarihte Düzenlenmesi	54
2.7.8. Mükellefin Hem İhracatçı Hem de İmalatçı Olması	54
2.7.9. Gümrük Beyannamesinde Birden Fazla İmalatçı Olması	54
2.7.10. Kısmi Terkin ve İade	54
2.7.11. İhracattan Sonra Ortaya Çıkan Ödemeler	55
2.7.12. İhracatı Yapılamayan Malların İmalatçıya İade Edilmesi	55
2.7.13. Tecil-Terkin Uygulamasının İhtiyarlığı	56
2.7.14. Tecil-Terkin Uygulamasında Kur Farkları ve Benzerleri	56
2.7.15. İmalatçının Pişmanlıkla Beyanname Vermesi	57
2.7.16. Başkalarının Kota Hakkı Üzerinden Yapılan İhracat	57
2.7.17. İhraç Kaydıyla Mal Teslim Alan İhracatçıların KDV İadesi Karsısındaki Durumu	58
2.7.18. İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Edilecek KDV'nin Hesaplanması	58
2.7.19. Dahilde İşleme Ve Geçici İzin Belgesi Kapsamında Tecil-Terkin	59
2.7.19.1. Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler	60
2.7.19.2. Tecil-Terkin Uygulaması	61
2.7.19.3. Satıcıların Katma Değer Vergisi Beyanı	62
2.7.19.4. Terkin Ve İade İşlemleri	62
2.7.19.5. İade İçin Aranılan Belgeler	64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE İHRACATTA KDV İADESİ SİSTEMİ SORUNLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

3.1. İHRACATTA KDV İADE SİSTEMİNİN KAPSAMI	65
3.2. İHRACATTA KDV İADE SİSTEMİNİN EKONOMİK ANALİZİ	68
3.2.1. İhracatta KDV İadelerinde Risk Noktaları	74
3.3. KDV İADE SİSTEMİNİN KALDIRILMASI	76
3.4. KDV İADE SÜRECİNDE YAŞANAN SORUNLAR	78
3.4.1. YMM ve Mükellef İşlemleri İle İlgili Tebliğlerde Yer Alan Yasal Düzenlemeler	78
3.4.2. Listelerin Oluşturulmasında Yaşanan Sorunlar	80

3.4.3. KDV İadesi Kontrol Raporu Sonucu Yaşanan Sorunlar	81
3.4.3.1. Mal veya Hizmet Satın Alınan Mükellefin Özel Esaslara Tabi Olması	81
3.4.3.2. Hazine'ye İntikal Etmeyen KDV	82
3.4.3.3. Belge Basımları ve B(a), B(s) Formları	83
3.4.3.4. Alt Mükelleflerden Yapılan Alımların Ödemelerinin Belgelendirilmesi	84
3.5. KDV İADESİNDE UYGULANAN YÖNTEMLER: DÜNYA UYGULAMALARI	85
3.5.1. İhracatçılara 0 (sıfır) Oranlı Teslim	85
3.5.2. Yüksek Tutarlı Faturaların Çapraz Kontrolü	86
3.5.3. CPA (YMM) Onaylı İade Talebi	86
3.5.4. Mükelleflerin Sınıflandırılması (Altın statü sistemi)	87
3.5.5. Bankalar Aracılığıyla İşlem	88
3.5.6. KDV Banka Hesapları	88
3.5.7. Sermaye Malı İthalinde KDV	88
3.6. KDV HİZMET İHRACATI İSTİSNASI UYGULAMASINDA DÖVİZ ALIM BELGESİ	90
3.7. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN İHRACATTA KDV İADESİ SİSTEMİNDEKİ ROLÜ VE ETKİLERİ	90
3.8. KDV İADESİ ALINMASI SIRASINDAKİ SORUNLAR	91
3.8.1. Uygulamada Tereddüt Yaşayan Başlıca Konular	93
3.8.1.1. KDV İhracat İstisnasının Uygulama Şartları	93
3.8.1.2. İhracat İstisnasının Beyan Edileceği Vergilendirme Dönemi	93
3.8.1.3. İntaç Tarihi İle Fiili İhracat Arasındaki Fark	94
3.8.1.4. İhraç Faturasının, Malın İhraç Edildiği Vergilendirme Döneminden Önceki Dönemlerde Düzenlenmesi Halinde Beyan Dönemi	95
3.8.1.5. İç Gümrüklerden Yapılan İhracatlarda İhracat İstisnasının Uygulanacağı Tarih	95
3.8.1.6. Önceki Yıl Açılan Gümrük Beyannamesine Konu Olan Malın Sonraki Yılda Fiilen İhraç edilmesi Halinde KDV İstisnasının Uygulanacağı ve Beyan Edileceği Dönem	95

3.8.1.7. Önceki Yıl Açılan Gümrük Beyannamesine Konu olan Malın Sonraki Yılda Fiilen İhraç Edilmesi Halinde Olayın KVK ve GVK Karşısındaki Durumu	96
3.8.1.8. İhracat Faturasında Gösterilen Dövizlerin TL'ye Çevrileceği Tarih	96
3.8.2. Mahsup İşlemleri ve Sorunları	97
3.9. KDV İADELERİNE İLİŞKİN ÖNERİLER	98
3.9.1. Mahsuben İadelerin Kapsamı Genişletilmelidir	98
3.9.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Etkinliği Artırılmalıdır	99
3.9.3. Oran Farklılaştırılmasına Gidilmelidir	99
3.9.4. Diğer Öneriler	100
SONUÇ	101
KAYNAKÇA	104

KISALTMALAR

a.g.e.	Adı Geçen Eser
AB	Avrupa Birliği
DTSS	Dış Ticaret Sermaye Şirketi
FAD	IMF Mali İlişkiler Dairesi
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IMF	Uluslararası Para Fonu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVGT	Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
md	Madde
PTT	Posta Telefon Telgraf
s.	Sayfa
SDTS	Sektörel Dış Ticaret Şirketi
SMİYB	Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
SSK	Sosyal Sigortalar Kurumu
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TL	Türk Lirası
TRT	Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
USD	Amerikan Doları
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 1998-2011 Yılları Arası İhracat (\$)	s.68
Tablo 2: 1998-2011 Yılları Arası Yapılan İadeler (\$)	s.69
Tablo 3: 1998-2011 Yılları Arası Yapılan İadelerin İhracata Oranı (%)	s.71
Tablo 4: 1998-2011 Yılları Arası GSYH (\$)	s.72
Tablo 5: 1998-2011 Yılları Arası İhracat ve İade Tutarlarının GSYH Oranı (%)	s.73



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Türkiye'de İhracat Tutarı (USD)	s.20
Şekil 2: Türkiye'de İhracatın GSYİH'ya Oranı	s.21
Şekil 3: 1998-2011 Yılları Arası İhracat (USD)	s.69
Şekil 4: 1998-2011 Yılları Arası Yapılan İadeler (USD)	s.70
Şekil 5: Türkiye'de İhracat ve KDV İadesi Rakamları	s.70
Şekil 6: 1998-2011 Yılları Arası Yapılan İadelerin ihracata oranı (%)	s.72
Şekil 7: 1998-2011 Yılları Arası ihracatın GSYH oranı (%)	s.73
Şekil 8: 1998-2011 Yılları Arası İadelerin GSYH oranı (%)	s.74



GİRİŞ

Bilindiği üzere Katma Değer Vergisi nihai tüketiciyi vergilendirmeyi öngören dolaylı bir vergidir. Bu amaçla nihai tüketiciye kadarki aşamalarda satıcılar, sattıkları mal ve hizmet nedeniyle hesapladıkları vergiden bu mal veya hizmetin iktisabı nedeniyle ödedikleri vergileri indirmektedirler.

Mal veya hizmetin uluslararası dolaşımında ise bunların üretildikleri (satıldıkları) 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 ülkeler tarafından Katma Değer Vergisine tabi tutulmamakta yani vergiden istisna edilmektedir.

Durum böyle olunca, ihracatçı firmaların ihraç ettikleri mal veya hizmetin üretimi veya iktisabı nedeniyle yüklendikleri vergileri indirim konusu yapabilmeye imkanları ortadan kalkmaktadır. Bu aşamada belirtilen sistemi uygulayan ülkelerde ortaya, söz konusu ihracat işlemine konu mal veya hizmetin Katma Değer Vergisinden arındırılması sonucu çıkmaktadır. Bu sorun da tüm ülkelerde ihracatçı firmalara, söz konusu ihracat işlemi nedeniyle yükledikleri vergiyi iade etmekle çözümlenmektedir.

Benzer düzenleme bizim Katma Değer Vergisi Kanunu'nda da yer almaktadır. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11.maddesinde ihracat işlemleri vergiden istisna edilmiş, 32.maddede ise bu işlemler nedeniyle yüklenen 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.

Görüldüğü üzere, ihracatta Katma Değer Vergisi iadesi, ihracatçılara tanınan bir teşvik değil, tüm dünyada olduğu gibi vergiden istisna edilmiş ihracat işleminin vergiden arındırılmasına yönelik bir düzenlemedir. Bu haliyle söz konusu düzenleme bir teşvikten öte, ihracatçıların önceki aşamalarda ödedikleri vergiyi geri almaya yönelik bir hak mahiyetini almaktadır. Yani bu sistemle ihracatçılar (ve benzer mahiyette olan başka işlemleri yapanlar da) önceki aşamalarda esasen ödememeleri gerekirken ödemiş buldukları vergiye geri istemektedirler. Verginin bu şekilde geri istenilmesinin mahiyet itibarıyla bu verginin başka işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirim konusu yapılmasından bir farkı da bulunmamaktadır.

Birinde mükellef ödemesi gereken vergiyi daha az öderken, diğesinde mahsup edilecek hesaplanan vergi bulunmadığı veya yeterli olmadığı için iade olarak almaktadır.

Durum böyle olmakla birlikte özellikle son dönemlerde ihracatta KDV iadesinin bir teşvikmiş gibi değerlendirildiği, ihracatçıların bu sistemi kötüye kullandığı ve devletten haksız yere KDV iadesi aldığı, Yeminli Mali Müşavirlerin de bu uygulamaya yardımcı olduğu gibi somut verilere dayanmayan görüşler ortaya atılmakta ve bu görüşler belli ölçülerde de olsa kabul görerek kamuoyunu yönlendirmektedir.

Katma Değer Vergisi sisteminin yürürlüğe girdiği 1985 yılından itibaren uygulanmaya başlanılan ihracatta KDV iadesi işlemlerinde, bu sistemi kötüye kullanan ve devletten haksız yere KDV alınmasına yol açan kişi ve uygulamalar mutlaka olmuştur. İşin doğal yapısı gereği bundan sonra da olacaktır. Bu olumsuzlukları tamamen ortadan kaldırmak hemen hemen imkansızdır. Ancak olayın boyutları ve sonuçlarının, hiçbir somut veriye dayanılmadan abartılarak kamu oyuna yansıtılması ve "ihracatçılar devleti soyuyor" intibainin oluşturulması, etki-tepki kuralı çerçevesinde ilgilileri değişik tedbirler almaya sevk etmekte ve zaten sağlıklı işlemeyen bir sistemi iyice işlemez hale getirmek suretiyle büyük çoğunluğu düzgün iş yapmaya çalışan ihracatçıların mağdur olmasına yol açmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM **KATMA DEĞER VERGİSİ MEVZUATI**

1.1. GENEL OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ

Katma Değer Vergisi Kanunu ile ilgili olarak genel bilgiler aşağıdaki başlıklar halinde incelenebilir.

1.1.1. Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler

Katma Değer Vergisine tabi işlemler Kanununun 1. maddesinde geniş bir şekilde düzenlenmiştir. Ayrıca 1. maddenin 3. fıkrasında, bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının, bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamlarının, ikametgâhı veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya is merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre söz konusu işlemleri kim yaparsa yapsın (işlemin Türkiye'de yapılması şartıyla) dar mükellef, tam mükellef, özel, resmi ayrımı yapılmaksızın vergilendirilecektir. Ayrıca diğer vergi kanunlarındaki muafiyet ve istisnalar bu Kanuna göre geçerli olmayacaktır. Mesela Kurumlar vergisinden muaf tutulan herhangi bir kişi veya kuruluş katma değer vergisine tabi bir işlemi yapmışsa işlemin bu Kanuna göre istisna edilmemiş olması şartıyla vergilendirilecektir. Yukarıda açıklanan genel hükümlerden sonra Kanununun 1. maddesine göre vergiye tabi tutulacak mal teslimleri ile hizmet ifalarının kapsamı, mahiyet ve özellikleri aşağıda açıklanmıştır:

1. Kanununun 1/1. maddesinde ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olacağı, 2. fıkrasında ise bu faaliyetlerin kapsamı, niteliği ve devamlılığının Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre;

a. Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti sayılan faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi olacaktır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununa göre faaliyeti ticari sayılan esnafın teslim ve hizmetleri de vergiye tabi tutulacaktır. Kısaca Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari,

zirai ve serbest meslek kazancı elde edilen faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi olacaktır.

b. Yukarıda belirtilen faaliyetlerden devamlılık arz edenler vergiye tabi olacak, arizi faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise vergiye tabi tutulmayacaktır.

Ancak aşağıda açıklanacağı üzere Kanunun 1. maddesinin 3/h bendi hükmüne göre ihtiyari mükellefiyet şeklinde vergilendirilmelerini isteyen mükelleflerin faaliyetleri de vergiye tabi olacaktır.

2. Kanunun 1. maddesinin 2. bendi uyarınca her türlü mal ve hizmet ithali vergiye tabi tutulacak, son fıkrası uyarınca ise ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmeyecektir.

3. Kanunun 1. maddesinin 3/a bendine göre, PTT idaresi tarafından yapılan posta, telefon, telgraf, teleks ve buna benzer haberleşme hizmetleri ile gazete, dergi, kitap, paket, koli taşıma ve dağıtım hizmetleri, havale işlemleri ile bunlara benzer diğer işlemler vergiye tabi tutulacaktır.

Aynı şekilde TRT tarafından yapılan radyo ve televizyon hizmetleri de vergiye tabidir.

4. Spor-Toto, Piyango (Milli Piyango dahil), at yarışları ve bunlara benzer diğer müşterek bahis ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması da bunları tertipleyen ve oynatanların hukuki durumlarına bakılmaksızın vergiye tabi olacaktır.

Kanunun 3. maddesine göre bu türden işlemlerde matrah, oyuna ve piyangoya katılma bedeli (Spor-Toto'da dolduran kolon basına alınan ücret ve kupon bedeli), mükellef ise Kanunun 8. maddesine göre oyunların teşkilat müdürlükleridir. Buna göre örneğin Spor-Toto oyununda mükellef Spor-Toto Genel Müdürlüğü, Milli Piyangoda Milli Piyango Genel Müdürlüğü olacaktır. Bu nedenle Spor-Toto ve Milli Piyango bayileri bu işleri nedeniyle mükellef sayılmayacaklardır.

5. Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesi katma değer vergisine tabidir.

6. Kanuna göre müzayede mahallerinde açık artırma suretiyle yapılan satışlar ile gümrük depolarında tasfiye amacıyla yapılan satışlar da vergiye tabi tutulacaktır.

7. Kanunun I. maddesinin 3/e bendi uyarınca boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları da vergi kapsamına alınmıştır. Bu tür tasıma isinde mükellef petrol boru hatlarını işletenler, matrah ise tasıma bedelidir.

8. Kanunun 1. maddesinin 3/f bendi ile Gelir Vergisi Kanununun 70. Maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri verginin konusuna alınmıştır. Bu hükme göre; mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiralanması işlemleri verginin konusuna girmektedir. Ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 4/d bendi ile iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır.

9. Kanunun 1. maddesinin 3/g bendi uyarınca genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıfara, her türlü mesleki kuruluşlara ait döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri de vergiye tabi tutulacaktır.

10. Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler de Kanunun 1. maddesinin 3/h bendine göre vergiye tabi tutulacaktır.

Bu bent, 1. maddenin diğer bentlerinde vergi konusuna girmeyen bazı işlemleri yapan kişilerin de diledikleri takdirde ihtiyari olarak mükellef olabilmelerine imkân tanımak amacıyla düzenlenmiştir.

Bu şekilde mükellef olanların, belge düzenleme, saklama, ibraz, beyanname verme ve benzeri hususlarda bu Kanun ile Vergi Usul Kanununda belirtilen diğer ödevleri yerine getirecekleri tabiidir.

Madde metninden anlaşılacağı üzere bir işlemin katma değer vergisine tabi olması için;

1.1.1.1. İşlemlerin Türkiye'de Yapılması

6. maddenin (a) bendi hükmü ile mal teslimlerinde malların teslim anında Türkiye'de bulunması, işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için yeterli görülmüştür. Yani mal teslimlerinde mal teslim eden sahsın uyruğuna bakılmaksızın teslim Türkiye sınırları içinde yapılmışsa vergiye tabi olacak; Türkiye dışında yapılan mal teslimleri ise vergi dışı kalacaktır. Diğer bir deyişle bir Türk vatandaşının Türkiye

dışındaki mal teslimleri vergilendirilmeyecek, buna karşılık yabancı uyruklu bir sahsın Türkiye içinde yaptığı mal teslimleri vergiye tabi tutulacaktır¹.

Bir işlemin vergiye tabi tutulabilmesi için, o işlemin Türkiye Cumhuriyeti hükümlerinde yapılmış olması gerekir. KDV uygulamasında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması bakımından hangi esasların geçerli olduğu, Kanun'un 6.maddesinde belirtilmiş olup, söz konusu madde ile ilgili bölümde bu esaslar açıklanmıştır.

Şayet işlem, ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ve Türkiye'de yapılmışsa yahut işlem ithalat ise veya 1.maddenin 3 No.lu bendinde yer almışsa, işlemi yapanın uyuşu yahut hukuki statüsü ne olursa olsun KDV doğar fakat bazı hallerde, işlemi yapanın pozisyonu veya hukuki statüsü, o işlemin niteliğini ve dolayısıyla KDV kapsamına girip girmediğini tespit açısından önem arz edebilmektedir. Mesela bir anonim şirketin yaptığı her türlü mal teslimi ve hizmet ifası KDV kapsamındadır. Çünkü anonim şirketlerin kuruluş amacı ticari faaliyette bulunmaktır ve bu şirketlerin yaptıkları mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının ticari faaliyet çerçevesinde gerçekleştiği peşinen bellidir².

Kanunun 6. ve 7. maddelerinde, hangi işlemlerin Türkiye'de yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre mal teslimlerinde malların teslim anında Türkiye'de bulunması, hizmet ifalarında ise hizmetin Türkiye'de yapılması, değerlendirilmesi veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması hallerinde işlemler Türkiye'de yapılmış sayılacaktır. Yine Kanunun 7. maddesine göre Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde sadece hizmetin iç parkura isabet eden kısmı Türkiye'de yapılmış sayılacaktır.

Yukarıda açıklanan madde hükümlerinden anlaşılacağı üzere Kanun, işlemlerin Türkiye'de yapılmasını mal teslimleri, hizmet ifaları ve uluslararası taşımacılık yönünden ayrı esaslara bağlamıştır³.

¹ 3065 sayılı Kanun Genel Tebliği Seri No:1 30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² Mehmet MAÇ, **KDV Uygulaması**, Denet Yayıncılık, 4.Baskı, İstanbul, 1998

³ 3065 sayılı Kanun Genel Tebliği Seri No:1 (30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1.1.1.1.1. Mal Teslimlerinin Türkiye'de yapılması

6. maddenin (a) bendi hükmü ile mal teslimlerinde malların teslim anında Türkiye'de bulunması, işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için yeterli görülmüştür. Yani mal teslimlerinde mal teslim eden sahsın uyuğuna bakılmaksızın teslim Türkiye sınırları içinde yapılmışsa vergiye tabi olacak; Türkiye dışında yapılan mal teslimleri ise vergi dışı kalacaktır. Diğer bir deyişle bir Türk vatandaşının Türkiye dışındaki mal teslimleri vergilendirilmeyecek, buna karşılık yabancı uyruklu bir sahsın Türkiye içinde yaptığı mal teslimleri vergiye tabi tutulacaktır.

1.1.1.1.2. Hizmetin Türkiye'de Yapılması

Hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için, Kanunun 6. maddesinin (b) bendine göre hizmetin Türkiye'de yapılması, Türkiye'de değerlendirilmesi veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekmektedir. Madde hükmüne göre hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için belirtilen üç şart birlikte aranmayacak, herhangi birisinin oluşması halinde hizmet Türkiye'de yapılmış sayılacaktır. Yani hizmet Türkiye'de yapılmışsa değerlendirme hangi ülkede yapılırsa yapılsın veya hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye'de yapılmış sayılacak dolayısıyla vergiye tabi olacaktır. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde değerlendirme Türkiye'de yapılmış veya bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılacaktır. Kanunun 6. Maddesinin (b) bendinin parantez içi hükmüne göre değerlendirmenin hangi hallerde Türkiye'de yapılmış sayılacağı Gelir Vergisi Kanunu'nun 7.maddesine göre tayin edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin son fıkrasına göre hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesinden maksat; ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Buna göre, hizmet Türkiye dışında yapılmış ancak hizmetin bedeli Türkiye'de ödenmişse değerlendirme Türkiye'de yapılmış sayılarak ifa edilen hizmet vergilendirilecektir. Ayrıca, hizmet Türkiye dışında ifa edilmiş ve hizmetin bedeli Türkiye dışında ödenmiş olmasına rağmen hizmetin bedeli Türkiye'de ödeyenin

hesabına intikal ettirilmiş yani Türkiye'de ödeyenin hesaplarına gider kaydedilmişse yine hizmet Türkiye'de değerlendirilmiş sayılarak vergiye tabi tutulacaktır⁴.

1.1.1.1.3. Uluslararası Tasıma İşlerinin Türkiye'de Yapılan Kısmı

Kanunun 7. maddesine göre Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit tasıma işlerinde hizmetin (tasıma isinin) iç parkura isabet eden kısmı Türkiye'de yapılmış sayılacaktır. Bu hüküm ile Kanunun 1. Maddesindeki "Türkiye'de yapılan işlemler vergiye tabidir" hükmü karşısında uluslararası tasıma işlerinin sadece iç parkura isabet eden kısmı vergilendirilecek, hizmet bedelinin iç parkur dışına isabet eden kısmı ise vergi dışı kalacaktır. iç parkur, Türkiye'nin siyasi sınırları içindeki alandır. Kanunun 22. maddesine göre ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükellefler tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta iç parkura isabet eden matrah, şahıs ve ton başına kilometre itibarıyla yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca tespit edilecektir.

1.1.1.2. İşlem Kavramı

KDV'nin konusu, basit bir ifade ile Kanun 1.maddesinde belirtilen işlemlerdir. İşlem ise, "mal teslimi veya hizmet ifası" olarak tanımlanabilir. KDV Kanunu'nun 1.maddesi, hangi işlemlerin bu vergi kapsamına girdiğini belirlemektedir.1.maddenin kapsamına girmeyen işlemler KDV'ye tabi tutulamaz.

Kapsam dışı olduğu için KDV'ye tabi tutulmayan işlemler için yüklenilen KDV'nin indirimi yasaktır.

KDV'den söz edebilmek için;

- Mal teslimi veya hizmet ifası şeklindeki bir işlemin mevcudiyeti,
- İşlemin Türkiye'de yapılmış olması,
- İşlemin ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerekir.(Şahsı ve arazi nitelikteki işlemler KDV'ye tabi değildir.)⁵

⁴ 3065 sayılı Kanun Genel Tebliği Seri No:1 (30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ MAÇ, a.g.e., s.2.

1.1.2. Teslim ve Teslim Sayılan Haller

Teslim ve Teslim sayılan halleri aşağıdaki başlıklarda yer verilmiştir.

1.1.2.1. Teslim

Teslim, Kanunun 2. maddesinde geniş bir şekilde tanımlanmıştır. Buna göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf etme hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına yetkili olanların gösterdiği yere veya kişilere tevdi de teslim hükmündedir. Ayrıca malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi ile sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimi sayılmıştır. Bu nedenle⁶;

1. Teslim, mal üzerindeki tasarruf etme yani mülkiyet hakkının başkasına devredilmesi olduğundan bir malın ariyeten veya ödünç olarak verilmesi teslim sayılmayacaktır.

2. Teslim fiilinin tamamlanması için malın gönderildiği yere mutlaka varması veya bu gönderme veya tevdi etmenin alıcının ıttılama ulaşması da şart değildir. Alıcının bilgisi dışında dahi olsa, malın alıcı adına hareket eden bir kişiye, mesela alıcının memuru veya vekiline veya gönderilmek üzere nakliyecisi veya sürücüye tevdi halinde de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır.

3. Ayrıca malın tasarruf hakkının mutlaka bir bedel karşılığı devredilmesi de şart değildir. Bedelsiz teslimler de (hibe) vergiye tabi olacaktır. Bu gibi durumlarda Kanunun 27. maddesinde belirtildiği üzere emsal bedelinin matrah olacağı tabiidir.

4. Maddenin 2. bendinde ise zincirleme akitlerde teslimin nasıl tayin olunacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, bir malın birden fazla kişi arasında zincirleme akit yapılmak suretiyle el değiştirmeksizin doğrudan son alıcıya devredilmesi halinde, son alıcıya kadar hükmü teslimlerin her biri ayrı birer teslim sayılacaktır.

5. Maddenin 3. bendine göre ise su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimi sayılacaktır.

6. Maddenin 4. bendine göre döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu veya bunların yerine aynı cins ve mahiyette döküntü ve tali maddelerin geri verilmesi hallerinde teslim bunlar dışında kalan şeyler itibariyle yapılmış sayılacaktır. Mesela çiftçilerin Şeker Fabrikalarına teslim ettikleri seker pancarı

⁶ Mehmet TOSUNER ve Zeynep ARIKAN, **Türk Vergi Sistemi**, 12. Baskı, İlkem Ofset, İzmir 2007, s.290.

karşılığında fabrika pancar bedeli dışında çiftçiye ayrıca bedelsiz küspe de veriyorsa küспенin çiftçiye verilmesi teslim sayılmayacaktır. Ancak teslim alınan seker pancarı karşılığı verilmeyen (yani verilmesi mutad olmayan) diğer bir deyişle çiftçiye istihkakı dışında bir bedel karşılığı satılan küспенin çiftçiye verilmesi teslim sayılarak vergilendirilecektir. Aynı şekilde küspe ve diğer tali maddelerin çiftçi dışındakilere teslimi de vergiye tabi olacaktır.

7. Maddenin 5. bendine göre trampa, iki ayrı teslim sayılmaktadır. Trampada bir malın karşılığını diğer bir mal teşkil etmektedir. Teslimin tayininde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu durumda matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olacaktır. Kısmi trampada yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeyler de alınması halinde bunlar da vergiye tabi tutulacaktır⁷.

1.1.2.2. Teslim Sayılan Haller

Teslim konusundaki tereddütleri gidermek amacıyla Kanunun 3. maddesinde bazı özel hallerin de teslim sayılacağı konusu hükme bağlanmıştır. Bu haller aşağıda açıklanmıştır.

1. Maddenin (a) bendine göre vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi mallar işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi teslim sayılacak ve vergiye tabi tutulacaktır.

2. Maddenin (b) bendine göre vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan malların imalinde kullanılması veya sarfı da teslim sayılacaktır.

3. Maddenin (c) bendinde mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri hali de teslim sayılmıştır.

4. Maddenin (d) bendine göre amortisman tabi iktisadi kıymetlerin işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanması teslim sayılarak vergiye tabi tutulacaktır⁸.

Mal mübadelesinde KDV'yi doğuran işlem, malın teslimidir. 3.madde ile ilgili gerekçede de belirtildiği üzere, genel ve teorik anlamda KDV'ye tabi tutulması

⁷ 3065 sayılı Kanun Genel Tebliği Seri No:1 (30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸ 4369 sayılı Kanun'un 82/5-a maddesi ile kaldırılmıştır

gerektiği halde, tam olarak teslim tarifine veya bu tarife girip girmediği konusunda tereddüt duyulabilecek işlemlerin vergi dışı kalmasını önlemek amacıyla, bazı işlemlerin teslim sayıldığı hususu, bu madde ile hükme bağlanmıştır⁹.

1.1.3. Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller

Verginin konusunu teşkil eden işlemlerden biri olan hizmet Kanununun 4. maddesinde "teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler" şeklinde tanımlanmış ve bu işlemlerin, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği belirtilmiştir.

Anlaşılacağı üzere maddede hizmet dolaylı bir şekilde tanımlanmış ve hizmet sayılan bazı işlemler belirtilmek suretiyle maddede sayılan ve bunlara benzeyen işlemlerin de hizmet sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle hizmet belli bir tanım ve bilinen bazı işlemlerle sınırlandırılmayacak, ilerde değişik bir şekilde ortaya çıkacak bazı işlemler de genel tanım ve verilen örneklere göre hizmet olarak değerlendirilecektir.

Maddenin 2. fıkrasına göre bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya hizmet olması halinde bunların her biri ayrı birer işlem sayılacak ve hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergiye tabi tutulacaktır¹⁰.

Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetler, hizmet ithalatı ve 1.maddenin 3.fıkrasında sayılan diğer hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Hizmet KDV'sinden söz edebilmek için;

- Yukarıdaki tanıma uyan bir hizmetin mevcut olması,
- Hizmetin KDV kapsamına girmesi(yani ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış olması yahut 1.maddenin 3 no.lu bendinde ismen belirtilmiş olması),
- Hizmetin Türkiye'de yapılmış olması(md:6/b) veya Türkiye'ye ithal edilmiş olması (md:1/2) gerekmektedir. Hizmet ithalinin KDV'ye tabi tutulması,

Kanun'un 9.maddesinde düzenlenen vergi sorumluluğu çerçevesinde yapılmaktadır¹¹.

⁹ MAÇ, a.g.e., s.s. 3.1

¹⁰ TOSUNER, ARIKAN, a.g.e., s.294.

- Yine Kanunun 5. maddesine göre vergiye tabi bir hizmetten işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması da hizmet sayılacak, dolayısıyla vergiye tabi tutulacaktır¹².

1.1.4. Mükellef ve Vergi Sorumlusu

Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan mükellefiyet açıklamalarını aşağıdaki başlıklar halinde inceleyebiliriz.

1.1.4.1. Mükellef

Katma değer vergisinin mükellefi esas itibariyle vergiye tabi işlemleri yapanlardır.

Ancak Kanunun 8. maddesinde özellik arz eden bazı işlemler de dikkate alınarak verginin mükellefi ayrı ayrı sayılmıştır. Buna göre mükellef sayılanlar aşağıda açıklanmıştır.

1. Mal teslimi ve hizmet ifalarında mükellef, bu malları teslim edenler veya hizmeti yapanlardır.

2. Mal ve hizmet ithalatında ise mal veya hizmeti ithal edenlerdir. İthalatın kamu sektörü veya özel sektör tarafından yapılması veya herhangi bir şekilde suretle gerçekleştirilmesi, özellik taşıması mükellefiyeti etkilemeyecektir.

3. Transit taşımalarla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar mükellef olacaktır. Buradaki taşımadan ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve is merkezi Türkiye'de bulunmayan şahıslar tarafından yapılan taşımanın anlaşılması gerekir.

İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi veya is merkezi Türkiye'de olan şahıslar tarafından yapılan bu nevi taşımalarda ise mükellef genel hükümlere göre taşıma isini yapanlar olacaktır. Gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar taşıyanın temsilcisi olabileceği gibi aracın şoförü de olabilecektir¹³.

4. PTT idaresi tarafından yapılan hizmetleri ile TRT Kurumu'nca yapılan hizmetlerde mükellef PTT ve TRT Genel Müdürlükleridir.

5. Spor-Toto, Piyango (Milli Piyango dahil) ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri (Spor-Toto ve Milli Piyango Genel Müdürlükleri) mükellef

¹¹ MAÇ, a.g.e., s.4.3

¹² 3065 sayılı Kanun Genel Tebliği Seri No:1 (30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN; **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir 2006, s.40.

olacaktır. Bu tür oyunların bayileri bu isleri dolayısıyla mükellef sayılmayacaklardır. Ancak bu tür oyunların mükellefi sayılan teşkilat müdürlükleri (Spor-Toto ve Milli Piyangoda Spor-Toto ve Milli Piyango Genel Müdürlükleri) katma değer vergisini bayi kârlarını da ihtiva eden toplam bedel üzerinden hesaplayacaklardır.

6. At yarısı ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında mükellef bunları tertipleyenler olup, bu oyunların bayileri bu isleri nedeniyle mükellef sayılmayacaklardır.

7. Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler maçlar, yarışlar ve yarışmalarda mükellef bunları tertipleyenler veya gösterenlerdir.

8. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinde bu mal ve hakları kiraya verenler mükellef olacaktır.

9. Kanununun 1. maddesinin 3/h bendine göre isteğe bağlı mükellefiyette ise talepte bulunanlar mükellef olacaktır.

10. KDV uygulamasında bazı istisnalar haricindeki ana mükellef grubu, KDV'ye tabi mal tesliminde ve/veya hizmet ifasında bulunanlardır. Fakat KDV'nin mükellefi olmak bu verginin nihai yüklenicisi olmak anlamında değildir. Nihai yüklenicisi (dolayısıyla asıl mükellefi) nihai tüketici durumunda bulunan kişi ve kuruluşlardır. KDV mükellefleri vezne görevi yapmaktadır. Başka bir anlatımla verginin nihai tüketiciden tahsili konusunda Devlete yardım etmekle görevlendirilmişlerdir¹⁴.

1.1.4.2. Vergi Sorumlusu

Kanununun 9. maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Bakanlık vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya diğer ilgili bir şahsı verginin ödenmesinde sorumlu tutabilecektir.

Anlaşıldığı üzere vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmüş değildir. Bakanlık bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de bazı şahısları sorumlu tutabilecektir. Bu haller sınırlı olmayıp

¹⁴ MAÇ, a.g.e., s.8.1

mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın veya gecikmenin mümkün olduğu hallerdir¹⁵.

Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar ile "diğer ilgili şahıslar" mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir şahıs veya kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişilerdir. Bu şahıslar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

Yurtdışından sağlanan ve 6.madde ye göre Türkiye’de yapılmış sayılan hizmetlerden sorumlu, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhataptır. Yurt dışından hizmet sağlayan kişinin KDV’den sorumlu tutulabilmesi için, o kimsenin vergi mükellefi olması gerekmez.

9.maddenin birinci bendi ile Maliye Bakanlığına, mükellefin Türkiye içinde ikametgahı, işyeri, kanuni ve is merkezi bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde, vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya "diğer ilgili bir şahsı", verginin ödenmesinden sorumlu tutmak yetkisi tanınmış bulunmaktadır.4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, bu hüküm yeniden düzenlenmiş ve eski metinde yer alan "diğer ilgili bir şahsı" şeklindeki anlamsız ibare kaldırılarak sorumluluğun sadece işlemlere taraf olanlara yüklenebilmesi öngörülmüştür¹⁶.

1.1.5. Vergiyi Doğuran Olay

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olayın hukuki şartları 10. maddede vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmektedir¹⁷.

1. Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay, mal teslimi veya hizmetin yapıldığı anda meydana gelecektir.

2. Vergi alacağının zamanında kavranması ve güvence altına alınması amacıyla malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana gelecektir.

¹⁵ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2001, s.71.

¹⁶ MAÇ, a.g.e., ss.9,4

¹⁷ Erkan GÜRBOĞA, Tuncel ATABEY; **Vergi Kılauzu**, İzmir SMMMO Yayını, İzmir, Kasım 2008, s.23.

3. Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde ise her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılacaktır.

4. Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, malların satıcı tarafından komisyoncuya veya konsinyasyon suretiyle mal satanlara (Konsinyatöre) verildiği anda değil malların komisyoncu veya konsinyatör tarafından alıcıya teslimi anında meydana gelecektir.

5. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde ise vergiyi doğuran olay malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüyü tevdi anında meydana gelmiş sayılacaktır.

6. (4369 sayılı Kanun'un 82/5-b maddesi ile kaldırılmıştır.)¹⁸

7. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların ilgili müesseselerce bedellerinin tahakkuk ettirilmesi halinde vergiyi doğuran olay meydana gelecektir.

Kanunun 2/3. maddesi uyarınca bu tür dağıtımlar mal teslimi sayılmıştır. Ancak bu tür malların teslimi önceden gerçekleştirildiği halde bu aşamada vergilendirilmesi mümkün olmadığından Kanunun bu maddesine dayanılarak vergilendirme, bunların bedellerinin hesaplandığı anda yapılacaktır. Ayrıca vergiyi doğuran olay bu malların bedellerinin tahsiline de bağlanmayacaktır. Bu nedenle bu malların bedellerinin tahakkuk ettirildiği yani bedelin hesaplanarak tahsil edilebilir hale geldiği anda vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılacaktır. Bu müesseselerin mal bedellerini tahsil edip etmemeleri vergiyi doğuran olay açısından önemli değildir. Sonradan tahakkuk tutarlarında meydana gelebilecek değişiklikler Kanunun 35. maddesi hükmüne göre düzeltilecektir.

8. Kiraya verme işlerinde vergiyi doğuran olay kiraya verilen şeyin kiracının kullanımına terkedilmesiyle doğacaktır. Anlaşılacağı üzere vergiyi doğuran olay fiili kullanmaya değil, kiracının emrine amade kılınmasına (anahtar teslimine) bağlanmıştır. Yoksa kiracının kendi ihtiyarı ile kiralanan şeyi kullanıp kullanmaması önemli değildir. Ayrıca vergiyi doğuran olay kira sözleşmesine de bağlanmamıştır. Mesela kira sözleşmesi yapılmış olmasına rağmen kiraya verilen şey kullanılabilir durumda olmayabilir. Bu durumda sözleşme yapılmasına, hatta kira bedelinin bir kısmı veya tamamı ödenmiş olmasına rağmen vergiyi doğuran olay kiralanan şeyin, kiracının kullanımına terkedilmesiyle meydana gelecektir.

¹⁸ MAÇ, a.g.e., s.10.1

Burada diğer bir önemli husus da kira bedelinin önceden veya kullanıma terkten sonra tahsil edilmesi veya hiç tahsil edilmemesi durumlarında vergilemenin ne zaman yapılacağıdır. Kanunda vergiyi doğuran olay kira bedelinin tahsiline bağlanmadığından kira bedelinin kullanıma terkten önce veya sonra tahsili veya hiç tahsil edilmemesi durumlarında uygulamanın aşağıdaki şekilde yapılması gerekir.

- Kira bedelinin bir kısmı veya tamamının önceden tahsil edilmesi halinde bu kısmın, kiralanan şeyin kiracının kullanımına terk edildiği vergilendirme döneminde,

- Kira bedelinin sonradan tahsil edilmesi veya hiç tahsil edilmemesi halinde ise vergilendirme dönemlerine isabet eden kira bedelinin ilgili vergilendirme dönemlerinde vergilendirilmesi gerekir.

9. İthalatta vergiyi doğuran olay Kanununun 10/ı maddesine göre, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise fiili ithalin yapıldığı anda meydana gelecektir.

10. İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve is merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkelerle Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta vergiyi doğuran olayın gümrük hattından geçilmesi anında meydana geleceği Kanununun 10/j maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu nedenle bu tür işleri yapan yabancılar Kanununun 22. maddesi uyarınca şahıs ve ton başına kilometre itibarıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca tespit edilen matrah üzerinden Türkiye'ye giriş veya Türkiye'den çıkış yaptıkları anda vergilendirilmiş olacaklardır.

KDV Kanunu'nun 10.maddesi, hangi olayların KDV doğusuna yol açacağını dolaylı olarak da verginin ne zaman doğacağını hükme bağlayan ve konusu itibarıyla büyük önem taşıyan bir maddedir. KDV'de vergilendirme dönem takvim ayıdır. Yani bir ay içindeki teslim KDV'lerinin toplamından yine o ay içindeki indirilebilir KDV'ler toplamı çıkarıldıktan sonraki müspet farkın Vergi Dairesi'ne ödenmesi gerekir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın, ayın hangi gününde vuku bulduğu KDV açısından önem taşımaz. Önemli olan KDV'nin hangi ay içinde doğduğu, dolayısıyla hangi ayın KDV beyannamesinde KDV beyannamesinde yer alması gerektiğidir.

10.maddedeki bazı hükümler, başka madde hükümlerinin tekrarı mahiyetindedir. Buna mukabil KDV'nin hangi olaya bağlı olarak doğduğu konusunda özel düzenlemeye ihtiyaç gösteren bazı işlemler için herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu itibarla Kanun'un birçok maddesinde olduğu gibi 10.maddenin de yeniden düzenlenmesine, bu fazlalıkların ve özellikle eksikliklerin giderilmesine ihtiyaç bulunmaktadır¹⁹.

¹⁹ MAÇ, a.g.e., s.10.2

1.2. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER

Katma Değer Vergisi'nde iade ile ilgili açıklamalar aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

1.2.1. İade Hakkı Doğuran İşlemler

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 gerçekleşir²⁰.

Teslimini istisna olması nedeniyle KDV hesaplanmaması durumunda, mükelleflerin alış ve giderleri nedeniyle yükledikleri vergilerin indirimle telafi edilemeyen kısmının iade edilmesi bir zorunluluk haline gelir.

Bazı istisnalarda, yüklenildiği halde indirilemeyen verginin iadesine imkan sağlanırken, bazı istisnalarda iade öngörülmediği gibi, indirim imkanı da verilmemiştir. Yüklenen vergilerin indirim ve iadesine imkan sağlanan istisnalara tam istisna, diğerlerine ise kısmi istisna denilmektedir²¹.

1.2.2. Tam İstisnalardan Doğan İadeler

Tam istisnalar KDV Kanunu'nun 32.maddesinde sayılan maddelerde düzenlenmiş olan istisnalardır. Anılan maddede KDV Kanununun 13.maddesine de atıf yapılmış olduğundan söz konusu maddenin (b) bendi de tam istisna kapsamına girmektedir.

KDV Kanunu'nun 13.maddesinin (b)bendi 5035 sayılı kanunla 02.01.2004 tarihi itibari ile yürürlükten kaldırılarak, KDV Kanunu'nun 17.maddesinde yeniden düzenlenmiş, bu nedenle liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler, tam istisna olmaktan çıkarak kısmi istisna haline gelmiştir. Ancak daha sonra aynı bent 5228 sayılı Kanunla 01.08.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiştir. Bu nedenle KDV Kanunu'nun 13/b maddesi 2004 yılı Ocak-Temmuz aylarında yürürlükte olmamıştır. Tam istisna kapsamına giren bir teslim veya hizmetin aynı zamanda kısmi istisna niteliği de taşıması halinde, bu teslim dolayısıyla yüklenen vergilerin iade edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu nedenle, bugün için tam istisna kapsamına giren bir teslim veya hizmet aynı zamanda kısmi

²⁰ Şahin Giray GÜVECE; "İhracatla İlgili Muhasebe Kayıtları, Beyanname Düzenlenmesi ve KDV İadesi", **E-Yaklaşım**, Kasım 2009, Sayı:203.

²¹ Mahmut VURAL; **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, Hesap Uzmanları Derneği, 3.Baskı, İstanbul, 2004, s.27

istisna niteliği taşısa dahi, bu teslim dolayısıyla yüklenilen vergilerin iade edilmesine engel bir hüküm bulunmamaktadır.

KDV Kanunu'nun 11.maddesinin 1 numaralı fıkrasının (b) bendine 4731 sayılı kanunla eklenen fıkrayla, Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve is 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 edileceği belirtilmiş ve iadeden ve iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bakanlık bu konuya ilişkin usul ve esasları da 90 Seri No.lu KDVGTT belirlenmiştir.

Bu açıklamalara göre, tam istisnaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür²²:

- 3.1.1.1 İhracat(KDVK md.11),
- 3.1.1.2 Bavul Ticareti(KDVK md.11),
- 3.1.1.3 Yolcu Beraberi İhracat(KDVK md.11/1-b),
- 3.1.1.4 İhraç Kayıtlı Teslimler (KDVK md.11/1-c),
- 3.1.1.5 Yabancıların Türkiye'deki taşımacılık faaliyetlerine veya fuar, panayır ve sergilere katılımlarına ilişkin istisna(KDVK MD.11/1-b),
- 3.1.1.6 Deniz, hava ve demiryolu araçlarına ilişkin teslim ve hizmetler (KDVK md.13/a),
- 3.1.1.7 Petrol arama faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler (KDVK md.13/c),
- 3.1.1.8 Liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler(KDVK md.13/b)²³,
- 3.1.1.9 Teşvik belgeli makina ve teçhizat teslimleri(KDVK md.13/d),
- 3.1.1.10 Limanlar ve hava meydanlarının insası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerine ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri (KDVK md.13/e)²⁴,
- 3.1.1.11 Askeri ve güvenlik amaçlı teslim ve hizmetler (KDVK md.15),
- 3.1.1.12 Uluslararası Taşımacılık (KDVK md.14),
- 3.1.1.13 Diplomatik istisna kapsamındaki teslim ve hizmetler (KDVK Md. 15)

²² VURAL; a.g.e., s.28

²³ KDV Kanununun 13/b maddesi 5035 sayılı Kanunla 02.01.2004 tarihi itibari ile yürürlükten kaldırılarak, KDV Kanununun 17. maddesinde yeniden düzenlenmiş, bu nedenle liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler ,tam istisna olmaktan çıkarak kısmi istisna haline gelmiştir. Ancak daha sonra aynı bent 5228 sayılı Kanunla 01.08.2004 tarihinden geçerli olma üzere yeniden düzenlenmiştir. Bu nedenle KDV Kanununun 13/b maddesi 2004 yılının Ocak –Temmuz aylarında yürürlükte olmamıştır.

²⁴ 5228 sayılı Kanunla 01.08.2004 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI

2.1. MAL İHRACATI

Dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi konusunda iki farklı ilkedен söz etmek mümkündür. Bunlardan ilki, ihracatların vergilendirilip ithalatların vergiden muaf tutulduğu “çıkış ülkesinde vergilendirme” ilkesi, diğeri ise ithalatların vergilendirilip ihracatların vergiden muaf tutulduğu “varış ülkesinde vergilendirme” ilkesidir²⁵.

Ülkemizde ithalat ve ihracatlar varış ülkesinde vergilendirme ilkesine göre vergilendirilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanununda her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Ayrıca, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler istisna kapsamına alınmıştır (KDVK Md.1/2 ve 11/1-a).

KDV Kanununun 11/1-a maddesiyle ihracat teslimlerinin KDV’den istisna olacağı belirtilmiş olup, 12.madde de bir teslimin ihracat teslimi sayılablmesinin koşulları düzenlenmiştir.

Söz konusu koşullar;

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması,
- Teslim konusu malın T.C. gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olması

şeklinde açıklanmıştır.

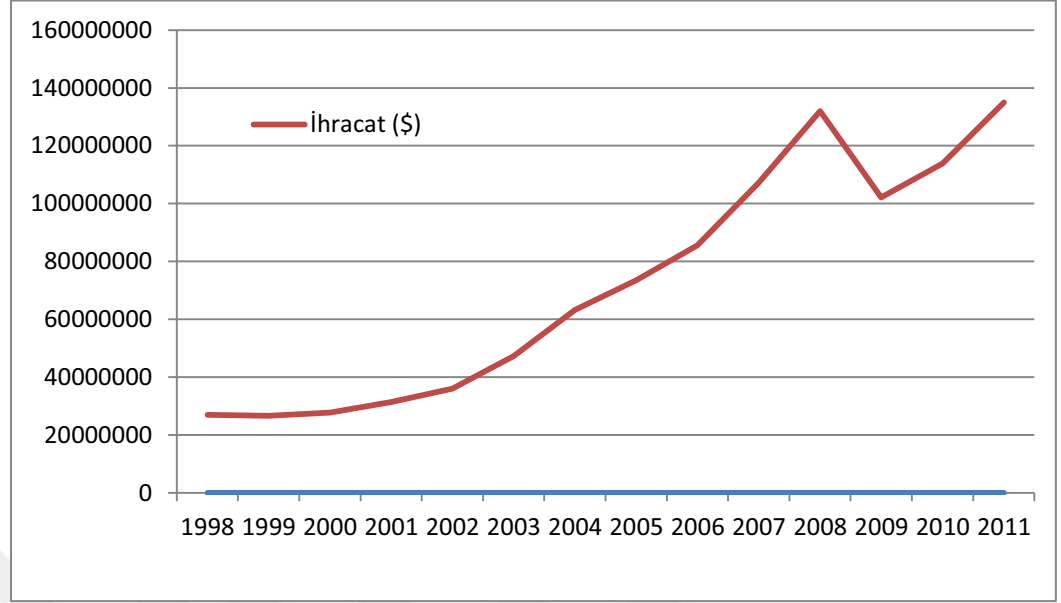
Mal ihracatı ülkemizde son yıllarda önemli bir artış göstermiş ve ekonomi içerisinde ihracattan kaynaklanan üretim ve istihdam önemli hale gelmiştir.

80’li yılların ikinci yarısından itibaren izlenen dışa açık ekonomik politikalar ihracat rakamlarını yıllar itibarıyla önemli ölçüde artırmıştır.

Son 15 yılda dolar (USD) olarak ihracat tutarlarını gösteren şekil aşağıdaki gibidir;

²⁵ Hakan KARABACAK; “Dolaylı Vergiler Alanında AB Müktesebatı İle Mevzuatımızın Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası**, Nisan 2006, Sayı:296.

Şekil 1: Türkiye’de İhracat Tutarı (USD)



Kaynak: TÜİK

Türkiye’de ihracat artışına paralel olarak büyüme rakamlarında da önemli bir artış yaşanmış ve Türkiye ekonomisi kayda değer bir oranda büyümüştür.

1998 yılında GSYİH 270 milyar USD iken 2011 yılında GSYİH’nın 754 milyar USD olduğunu gözlemlemekteyiz. Bu ise ekonominin 15 yılda 2,8 kat büyüdüğü anlamına gelmektedir.

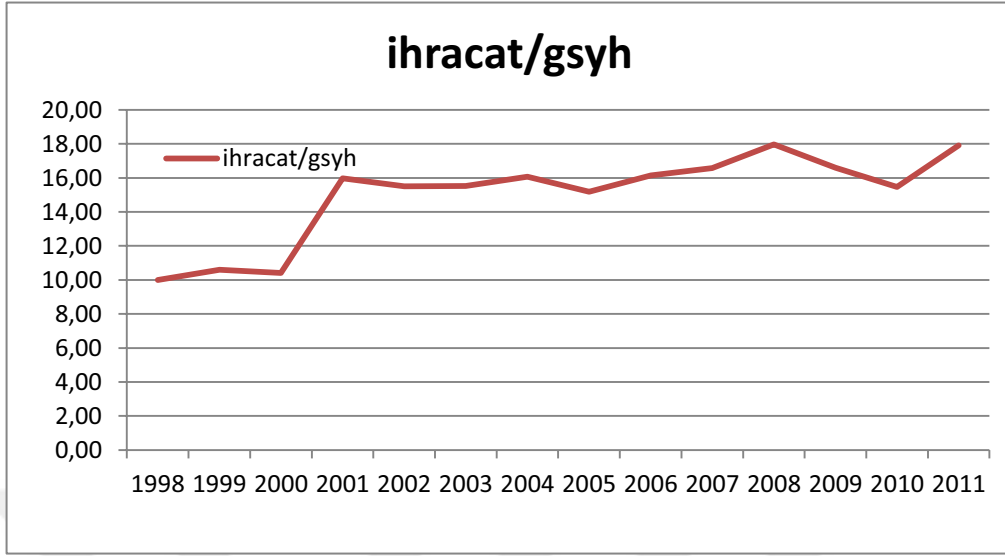
İhracat tutarları ile GSYİH artış tutarları kıyaslandığında ihracatın nisbi olarak yurtiçi hasıladan fazla arttığını gözlemlemekteyiz.

1998 yılında ihracatın GSYİH oranı %10 iken bu oran 2011 yılında %18’e yükselmiştir. Aynı dönemde ihracat 5 kat artmıştır.

Yani bir başka ifade ile ihracatın ekonomideki oranı ve önemi artmıştır.

Son 15 yılda USD bazında ihracat ve GSYİH tutarlarının birbirine oranını gösteren şekil aşağıdaki gibidir;

Şekil 2: Türkiye’de İhracatın GSYİH’ya Oranı



Kaynak: TÜİK

2.2. İSTİSNA KAPSAMININ DEĞER İTİBARIYLA BELİRLENMESİ

Katma Değer Vergisinde yer alan istisna kapsamının değer itibariyle başlıklar halinde aşağıdaki şekilde yer almaktadır.

2.2.1. İhraç Bedeli

İhraç edilen mal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacak ve alınmayacaktır. Mal ihracının CİF veya FOB esasta yapılmış olması önemli değildir. Her iki halde de ihraç bedeli bütünüyle vergiden müstesnadır.

İhracatın yabancı para cinsinden olan bedeli fiili ihracatın yapıldığı, malın gümrük hattını geçtiği tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına (TL) çevrilecek, istisna uygulamasında bu bedel esas alınacaktır.

Bedelin peşin alındığı durumda da, aynı şekilde işlem yapılacaktır. Sonradan yapılan tahsilatta kur artışlarına bağlı olarak da vergi alınmayacaktır. İhraç bedeli üzerinden katma değer vergisi alınmadığından, ihraç karşılığı yabancı paranın Türk Lirası (TL) karşılığının bu açıdan önemi yoktur.

2.2.2. Ambalaj Maddeleri ve İhraç Konusu Mala Ait Hizmetler

Malın İhraç bedeli, ambalaj maddelerinin değerini de kapsar. Bedelin bir kısmının ambalaj maddesi ile ilgili olması, istisna uygulamasını önlemez. İstisnadan ambalaj maddesi değerinin ayrı gösterilmiş olduğu hallerde de istisna geçerlidir.

İhraç konusu mala ait olarak Türkiye’de yapılan gözetmenlik, aracılık v.b hizmetler, hizmet ihracı olarak istisna kapsamında değerlendirilmektedir²⁶.

Konuya ilişkin olarak 30 seri nolu KDV Genel Tebliğinde şu açıklamalara yer verilmiştir.

Yurt dışındaki firmaların, Türkiye’den ithal edecekleri mal ve hizmetler ile ilgili olarak, bu firmalara aracılık hizmeti verenlerin, söz konusu hizmetleri karşılığında aldıkları komisyonlar, İhraç edilen mal ve hizmetler yurt dışında tüketildiğinden, hizmet ihracı istisnası kapsamında mütalaa edilecektir. Bu istisnanın uygulanmasında 26 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (K) bölümünde yer alan diğer şartların da aranacağı tabiidir²⁷.

2.3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN KONSİNYE İHRACAT İŞLEMLERİ

Katma Değer Vergisi Kanununun 10/d maddesinde, konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olayın malın alıcıya teslim edildiği tarihte meydana geleceği belirtilmiş, kanunun 12. maddesinde ise, bir teslimin İhracat sayılabilmesi için

- Teslimin yurtdışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması
- Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da yurtdışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulması,

koşullarının bir arada bulunması gerektiğine hükümlenmiştir. Bu iki madde birlikte değerlendirildiğinde, konsinye İhracatta Katma Değer Vergisi İhracat istisnasının malın kesin alıcısının belirlenip, bu alıcı adına kesin satış faturasının düzenlendiği tarihte uygulanacağı sonucuna varılacaktır. Zira kanunun 10/d

²⁶ Yılmaz ÖZBALCI; **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999, s.333.

²⁷ Yafes PEHLİVAN; “İhraç Edilen Malın Bünyesine Giren KDV’nin Hesaplanması”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:55, s.122

maddesinde açık bir şekilde konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olayın, malın alıcıya teslim edildiği tarihte meydana geleceği belirtilmiştir.

Esasen, Katma Değer Vergisi Kanununun 1. ve 2. maddelerinin yorumundan da bu sonuç çıkmaktadır; Kanunun 1/1 maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin Katma Değer Vergisine tabi olacağına hükmolunmuştur. 2. Maddede ise, teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır. Buna göre, malın konsinyatöre gönderilmesi mülkiyet, yani tasarruf hakkının devredilmesi sonucunu doğurmayacağından teslim olarak nitelendirilemez. Malın konsinyatöre gönderilmesi ile mülkiyet devri gerçekleşmemekte, sadece zilyetliği konsinyatöre geçmektedir. Bu halde, teslim (mülkiyet devri) gerçekleşmeden vergi doğmayacağından, henüz doğmamış bir vergi ile ilgili istisnadan da söz edilemeyecektir.

Maliye Bakanlığı'nın Katma Değer Vergisi Kanununun 12. maddesi ile ilgili olarak yayınladığı özalgede²⁸, konsinye ihracat işlemlerinde malın ihraç edildiği sırada kesin alıcı ve malın satılıp satılmayacağı belli olmadığından, Katma Değer Vergisi ihracat istisnasının kesin alıcının belirlenip, bu alıcı adına faturanın düzenlendiği tarihte uygulanması gerektiği yönünde karar verilmiştir. Bundan dolayı, ihracatçının/satıcının Katma Değer Vergisi beyanında gecikmeye düşmemesi ve zamanı nda ihracat istisnasından yararlanabilmesi için, konsinyatörün satışı zaman geçirmeksizin ihracatçıya bildirmesi gerekmektedir. İhracatçı, satış ile ilgili olarak düzenleyeceği kesin faturada, malın konsinyatöre gönderilmesi aşamasında düzenlediği geçici faturaya atıfta bulunacaktır²⁹.

Dolayısıyla konsinye ihracat dışındaki ihraç türlerinde, ihracat teslimi, malın gümrük bölgesinden çıktığı tarihte gerçekleşmiş sayılacaktır. Konsinye ihracat ve uluslar arası fuarlara mal gönderme gibi, kesin satışa dayanmayan ihracatlarda ise ihraç tesliminin gerçekleştiği tarih, kesin alıcının belirlenip faturanın kesildiği tarihtir³⁰.

²⁸ 18.04.1988 tarih ve 25951 sayılı Maliye Bakanlığı Özalgesi

²⁹ Orhan AKIŞIK; "Konsinye İhracat İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:219, 1999.

³⁰ Nilüfer Altundal BİYAN; "Konsinye İhracat İşlemleri ve KDV Karşısındaki Durumu", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:86, Mart-Nisan 2008, s.161.

2.3.1. Konsinye İhracatta KDV İstisnasının Uygulanacağı Tarih

Konsinye İhracatta KDV İstisnasının uygulanabilmesi için Tarihin aşağıda açıklamalar çerçevesinde dikkate alınması gerekmektedir.

2.3.1.1. KDV Ödenerek Satın Alınan Malların Konsinye Olarak Doğrudan İhraç Edilmesi

KDV ihracat istisnası, Türkiye'den yurt dışına yapılan ihracat teslimlerine uygulanmaktadır. İhracat mevzuatına göre ihracat kapsamında yurt dışına yapılan mal gönderimlerinde KDV istisnası uygulanabilmesi için, bu gönderimlerin öncelikle anılan Kanun'da düzenlenen teslim tanımına girmesi gerekmektedir. Yani, yurt dışına gönderilen mallar üzerindeki tasarruf hakkının devredilmiş olması gerekmektedir. Ancak, konsinye olarak yurt dışına mal gönderilmesi olayında daha başlangıçta malın alıcısı, satılıp satılmayacağı ve bedeli belli olmadığı gibi, bu suretle gönderilen malların tasarruf hakkı da devredilmemektedir. Dolayısıyla, konsinye olarak yurt dışına gönderilen malların yurt dışı edildiği tarihte KDV ihracat istisnasının uygulanması mümkün değildir.

Bu açıklamalara göre, konsinye ihracat işlemlerinde KDV ihracat istisnası, malların Türkiye'deki ihracatçı (konsinyatör) tarafından konsinye olarak yurt dışı edildiği (malın gümrük hattını geçtiği) tarihte değil, yurt dışındaki alıcı (konsinye) tarafından kesin satışının yapıldığı tarihin ait olduğu dönemde beyan edilecek ve uygulanacaktır³¹. Dolayısıyla, iade talebi de ancak bu dönemde yapılabilecektir. Konsinyatör konumundaki ihracatçının bu ihracata ilişkin kesin satış faturasını, konsinyenin malı yurt dışında sattığı tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlemesi ve ihracata ilişkin işlemlerini tamamlaması gerekir.

Konu ile ilgili olarak verilen bazı özelgelerin özetleri aşağıdadır:

"Konsinye ihracat işlemlerinde malın yurt dışı edildiği sırada kesin alıcısı, satılıp satılmayacağı ve bedeli belli olmadığından, ihracat istisnası, kesin alıcının belirlenip, bu alıcı adına fatura düzenlendiği dönemde uygulanacaktır."³²

"İhracatçıların konsinye mal ihraç etmeleri halinde ihracat teslimi malın gümrük hattını geçtiği dönemde değil, malın yurt dışında satıldığı dönemde beyan edilecek, iade talebi de bu dönemde yapılacaktır."³³

³¹ İlhan KIRIKTAŞ - Abdullah TOLU, **İhracatta KDV Uygulaması**, 2. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 199, s.120.

³² MB'nin, 05.11.1992 tarih ve 82935 sayılı Özelgesi

³³ MB'nin, 25.02.2008 tarih ve 55/5511-2604/18720 sayılı Özelgesi

Ayrıca, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın KDV-2009/125 sayılı Uygulama Tamimi'nde,

“Dilekçenizde belirtilen konsinye ihracatın yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde yapılması ve 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde sayılan belgelerin de ibrazı halinde ihracat istisnasından faydalanılması ve bu ihracat nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen vergilerin genel hükümler çerçevesinde red ve iadesi mümkün bulunmaktadır.”

şeklinde açıklama yapılmıştır.

2.3.1.2. Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında Alınan Malların İhracatçı Tarafından Konsinye Olarak İhraç Edilmesi

Konsinye ihracatın özellikli durumunun KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında yapılan teslimlere bir etkisi bulunmamaktadır. İhracatçıların Kanun'un 11/1-c maddesi kapsamında tecil-terkin sistemine başvurarak KDV ödemedi satın aldıkları malları konsinye olarak ihraç etmeleri halinde de, malları kendilerine teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç etmeleri gerekmektedir. Aksi durumda, tecil-terkin uygulamasından yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır. İhraç kaydıyla mal teslim eden mükelleflerin iade ve mahsuplarının ise yurt dışında satılıp satılmadığına bakılmaksızın malların 3 aylık sürede yurt dışı edilmesi şartıyla genel usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir³⁴.

Nitekim, konu ile ilgili olarak verilen bir özelgede de,

“İmalatçıların ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihracatçı tarafından teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde konsinye olarak ihraç edilmesi halinde söz konusu malların yurt dışında satıldığı tarihe bakılmaksızın KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi çerçevesinde işlem yapılacaktır. Bu kapsamda yapılacak iade ve mahsup taleplerinde 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde sayılan belgelerin ibrazı yeterli olup, kesin satış faturasının ibrazına gerek bulunmamaktadır.”

şeklinde idari görüş bildirilmiştir³⁵.

³⁴ Abdullah TOLU; “Konsinye İhracatta KDV İstisnası”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2010, Sayı:209.

³⁵ MB.'nin, 25.02.2008 tarih ve 55/5511-2604/18720 sayılı Özelgesi

2.4. İHRACAT İSTİSNASINDA ÖZEL DURUMLAR

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan ihracat istisnasındaki özel durumları aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür.

2.4.1. Yurt Dışına Satılmak Üzere Mal Gönderilmesi

Konsiye ihracatta malların yurt dışındaki komisyoncu veya şube tarafından alıcıya satıldığı tarih itibariyle ihracat istisnası beyan edilecektir. Yurt dışındaki fuar ve sergilere katılan ihracatçıların buralarda yaptığı satışlar için de aynı kural geçerlidir.

2.4.2. Yurt Dışındaki İnşaatlara Makina ve Ekipman Götürülmesi

Yurt dışında müteahhitlik yapan Türk firmaların bu işlerinde kullanmak üzere kesin olarak yurt dışına götürdükleri makina, ekipman ve malzemeler için de ihracat istisnası kapsamında işlem yapılabilmektedir.

2.4.3. Yurt Dışına Mal Kiralanması

Ticari kiralama yoluyla yapılan ihracatta mal ihracı değil, hizmet ihracı istisnasına göre işlem yapılmaktadır.

2.4.4. Transit İhracat

Transit ihracatta, yurt dışındaki malların Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışına satışı söz konusu olduğundan, KDV oluşmamaktadır. Bu nedenle transit ihracat bedelleri KDV beyannamesine dahil edilmemektedir.

2.4.5. Millileşmemiş Malların Satışı

Teslim anında Türkiye'de bulunmayan malların satışı KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak teslim anında Türkiye'de bulunmakla birlikte, millileşmemiş malların, millileşmeden yurt dışına götürülmek üzere satışında KDV uygulanmamaktadır.

2.4.6. Sınır Ticareti

Bu şekilde satılan mallar için ihracat istisnası uygulaması mümkündür. Sınır ticareti yoluyla ihracatta, gümrük beyannamelerinin yanı sıra sınır ticareti yetki belgesi de aranılmaktadır. Ayrıca gümrük beyannamesi yerine düzenlenen “tahakkuk varakaları” istisna uygulamasında geçerli belge olarak kabul edilmektedir.

2.4.7. Serbest Bölgelere Mal Gönderilmesi

Gümrük beyannamesi düzenlenmesi suretiyle ihracat istisnası uygulanabilmektedir³⁶.

2.4.8. Aynı Sermaye İhracı

Yurt dışında kurulan şubeler veya iştirak edilen şirketlere aynı sermaye olarak mal götürülmesi durumunda, bu mallar için gümrük beyannamesi düzenlenmek şartıyla ihracat istisnası uygulanmaktadır.

2.4.9. Özel Matrah Şekline Göre Vergilenen Malların İhracı

Özel matrah şekline göre vergilenen mallardan altın ve gümüşten mamul eşyaların ihracında istisna, külçe altın veya külçe gümüş tutarı dışındaki kısma uygulanmaktadır.

2.4.10. Deniz ve Hava Taşıtlarına Yapılan Teslimler

Serbest dolaşımda bulunan yakıt, yağ ve kumanyaların dış sefere çıkan deniz ve hava taşıtlarına verilmesi ihracat hükmünde olup, söz konusu işlemler ihracat istisnasından yararlanmaktadır.

2.4.11. Posta ile Yurt Dışına Mal Gönderilmesi

Gümrük beyannamesi düzenlenmek suretiyle posta ile yurt dışına ticari mahiyette mal göndermeleri ihracat istisnası kapsamındadır.

³⁶ Mustafa ALPASLAN, Yaşar ŞAHİN; “Serbest Bölgelerde Tüketime veya Kullanma Tabi Tutulan Malların İhracat İstisnasından Yararlanıp Yararlanamayacağı Tartışmaları-I”, **Mali Pusula Dergisi**, Haziran 2008, Yıl:4, Sayı:42, s.46.

2.4.12. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

Yurt dışına çıkan malların herhangi bir nedenle geri gelmesi halinde, ihracat istisnası uygulanmamakta olup, önceki dönemlerde istisna beyan edilmişse, KDV yönünden yararlanılan kısım düzeltilmektedir.

2.4.13. Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazaları

Yurt içi, gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına gönderilen mallar da ihracat istisnası kapsamındadır.

2.4.14. İhracatta Uygulanan Vade Farkları

İhracat istisnası uygulanarak yurt dışına satılan mallar için, ihracatçının sonradan vade farklı uygulaması halinde, yurt dışına kesilecek faturada istisnaya tabi tutulabilmektedir.

2.4.15. Navlun ve Sigorta Bedelleri

İhracat faturası FOB bedel üzerinden düzenlenmektedir. Ancak ihracatın CIF veya CF teslim şekillerine göre yapılması durumunda navlun ve sigorta için ihracatçının yurt dışındaki müşterisine KDV istisnası uygulaması gerekmektedir. Bu durumda ihracat faturasındaki FOB bedel ile birlikte navlun ve sigorta bedellerinin KDV beyannamesinde "İhracat İstisnası" satırına yazılarak matrahtan düşülmesi gerekmektedir.

2.5. HİZMET İHRACATI

Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan Mal ihracından sonra Hizmet İhracını açıklamak gerekirse aşağıdaki başlıklar halinde inceleyebiliriz.

2.5.1. Hizmet İhracının Kapsamı

KDVK'nun 4. maddesinde hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmıştır. Böylece teslim ve teslim sayılan haller ile ithalat kapsamına sokulmayan işlemlerin tümünün hizmet sayılması ve vergilendirmede yasal bir boşluğun doğmaması sağlanmıştır³⁷.

³⁷ Mahmut VURAL; **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, 4. Baskı, Euromat Matbaacılık, Ankara, Nisan 2008, s.43.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise "Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebilir" denilmek suretiyle birinci fıkrada genel tanımı yapılan işlemlerin ne gibi şekillerde ortaya çıkabileceği belirtilmiştir. Ancak hizmetin sadece ikinci fıkrada sayılan şekillerde olacağını düşünmemek gerekir. Bunlara benzer işlemler de hizmet olarak kabul edilmelidir.

KDVK' nun 5. maddesi ile vergiye tabi bir hizmetin işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılmasının hizmet sayılacağı hükme bağlanmıştır. Böylece "karşılıksız yararlanma" veya "yararlanma" veya "yararlananların niteliği" gibi nedenlerle tereddüt uyandırılabilen bazı işlemlerin hizmet niteliğinde olduğu belirtilmiştir³⁸.

Hizmetler, nitelikleri gereği ithale ve ihraca konu olamazlar. KDV uygulaması açısından hizmet ihracı kavramı, "yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler" şeklinde anlaşılmalıdır (KDVK Md. 11/1-a)

2.5.2. Hizmetin İhracat İstisnasına Konu Olabilmesi İçin Aranılan Şartlar

Hizmetlerde, ihracat istisnasından faydalanılabilmesi için aşağıdaki dört şartın bir arada sağlanması gerekmektedir.

2.5.2.1. Hizmetin, Yurtdışındaki Müşteri İçin Yapılmış Olması

KDV Kanunu'nun 12/2. maddesine göre "yurtdışındaki müşteri" tabiri, ikametgahı, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile yurtdışında bulunan bir firmanın yurtdışında kendi adına müstakilin faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

Ancak uygulamada, ikametgahı, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan firma, Türkiye'de şube açmış ise bu şubeye verilen hizmetler, yurtdışındaki müşteriye verilen hizmet sayılmakta, bedeli döviz olarak tahsil edilmiş olsa dahi hizmet faturasında KDV gösterilmesi gerekmektedir³⁹.

Örnek vermek gerekirse, bir firma yurtdışında taahhüt işi yapan kendi şantiyesine, yahut bir başka Türk firmasının yurt dışındaki şantiyesine proje çizim işi yaptığında, yurtdışındaki müşteriye hizmet etmiş sayılır, Buna mukabil aynı iş

³⁸ Talha APAK ;"Hizmet İhracatı İstisnasının KDV Beyan Dönemi ve KDV İadesinin Şartları Tartışmalıdır", **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat-Mart 2006, Sayı:74, s.91.

³⁹ Gürol ÜREL; "Hizmet İhracatında KDV İstisnası Uygulamasında Son Durum-I", **Yaklaşım**, Mayıs 2010, Sayı:209.

Türkiye'de taahhüt işi alan bir yabancı firmanın bu taahhüdü ile ilgili olarak yapıldığında, ihracat istisnası sözkonusu olmaz⁴⁰.

2.5.2.2. Fatura ve Benzeri Belgenin Yurtdışındaki Müşteri Adına Düzenlenmesi

Hizmete ilişkin fatura veya serbest meslek makbuzu, yukarıda tarifli yapılan yurtdışı müşteriye hitaben düzenlenmiş olmalıdır.

Bu şart, 26 no.lu KDV Genel Tebliği'nde yer almaktadır. Kanunda böyle bir şart aranmamakla beraber, hizmet yurtdışındaki müşteriye yapılmış ise faturanın veya serbest meslek makbuzunun da o müşteri adına düzenlenmiş olması gerekeceği tabiidir.

2.5.2.3. Hizmetin Bedelinin Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmesi

Kanunda böyle bir şart zikredilmemiştir. Öte yandan kambiyo mevzuatına göre, Türkiye'de yerleşik kişilerin hizmet karşılığı olarak elde ettikleri dövizleri serbestçe tasarruf etme hakları vardır. Bu dövizlerin Türkiye'ye getirilmesi ve bozdurulması mecburi değildir.

Buna rağmen 26 no.lu KDV Genel Tebliği'nde "Yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmete ait bedelin, Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi zorunludur. İstisnadan yararlanacak olanın döviz alım bordrosu veya dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden, kambiyo mevzuatına göre geçerli diğer bir belge ile bunu tevsik etmesi gerekmektedir." ifadesine yer verilmiştir.

Her ne kadar KDVK'nun 11. maddesinin 2 no.lu bendinde Maliye Bakanlığı'na, ihracat istisnasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiş ise de, istisnadan faydalanmak için döviz getirme şartının ileri sürülmesini, usul ve esas belirleme yetkisi içinde mütalaa etmek mümkün değildir. Burada Bakanlık, bu şartı ileri sürmekle yetki aşımında bulunmuştur. Hal böyle olmakla beraber, cezalı tarhiyatla karşılaşmak istemeyen mükelleflerin, istisnaya tabi tuttıkları hizmet bedellerini yurda getirmeleri gerekmektedir.

Eskiden (18 ve 19 no.lu KDV Genel Tebliğlerinde) istisnanın uygulanabilmesi için döviz alım belgesinin varlığı mutlaka istenirken, 26 no.lu KDV Genel Tebliği'nde döviz alım belgesinin yanı sıra, dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden kambiyo

⁴⁰ Mustafa ALPASLAN, Mustafa SAKAL; "KDV'de Hizmet İhracı ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar", **Mali Pusula Dergisi**, Kasım 2008, Yıl:4, Sayı:47, s.30.

mevzuatına göre geçerli diğer bir belgenin de kabul edileceği şekilde düzenleme yapılmıştır.

Bu belgenin, hizmet bedeli dövizin, döviz tevdiat hesabına gönderildiğine ilişkin banka dekontu olabileceği yolunda mukteza verilmiştir⁴¹.

2.5.2.4. Hizmetten Yurtdışında Yararlanılması

12. maddenin 2/b bendine göre, bir hizmetin, ihracat istisnasına konu olabilmesi için aranan şartlardan biri de, hizmetten yurtdışında faydalanılmasıdır. Ancak, Kanunda hizmetten yurtdışında faydalanmanın ne anlama geldiği açıklanmamıştır.

Önceleri muhtelif yorumlara konu olan bu şart, 17 no.lu KDV Genel Tebliği'nde;

- Fatura ve benzeri belge yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmişse ve
- Hizmet bedeli TPKK mevzuatı uyarınca bu müşteriler tarafından gönderilmişse,

hizmetten yurtdışında faydalanıldığıнын varsayılması şeklinde çözüme bağlanmış, iki yıl bu anlayışa göre devam eden uygulama, 26 no.lu KDV Genel Tebliğiyle değişikliğe uğramış, bir yıl sonra 30 no.lu KDV Genel Tebliği'nde kısmi bir değişiklik daha yapılmıştır⁴².

2.5.3. Hizmet İhracatında Özellikli Durumlar ve Vergilendirme Dönemi

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 ihracatına ait bedeller dövizin yurda getirildiği dönem beyannamesinde beyan edilecektir. Çünkü hizmet ihracatı istisnasının şartlarından birisi de, hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesidir⁴³.

⁴¹ Mehmet Reşat YAŞAR; "Hizmet İhracatının KDV Mevzuatı Karşısındaki Durumu", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:87, Mayıs-Haziran 2008, s.139.

⁴² Ali ÇİMAT; "Katma Değer Vergisi'nde Hizmet İhracatı İstisnası", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:36, Mayıs-Haziran 1996 Erişim: <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=2359&did=24&dad=MAL%C4%B0%20%C3%87%C3%96Z%C3%9CM%20DERG%C4%B0S%C4%B0%20Say%C4%B1:36%20MAYIS-HAZ%C4%B0RAN%201996> (12.12.2011).

⁴³ Murat CEYHAN; "Hizmet İhracatında KDV İstisnası", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:81, Mayıs-Haziran 2007, s.211.

2.5.3.1. Turizm Hizmetleri

Yurt dışında yerleşik seyahat acenteleri, Türkiye'de yerleşik seyahat acenteleri ile anlaşarak Türkiye'ye turist göndermektedir. Türk firması, turist grubunun şahsi harcamaları dışında kalan konaklama, yeme-içme vb. harcamaların tamamını karşılamakta ve harcama tutarlarına komisyon bedelini de dâhil etmek suretiyle yabancı seyahat acentesine fatura etmektedir. Türkiye'de turist grubuna verilen konaklama, yeme, içme, gezi, rehberlik gibi hizmetlerden, turist grubu ve yabancı seyahat acentesi Türkiye'de faydalandığından, söz konusu hizmetler, hizmet ihracatı istisnası kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla, hizmet ihracatı istisnası sadece, Türk seyahat acentesinin verdiği bu hizmet karşılığı aldığı komisyon bedeline uygulanacaktır. Vergiye tabi ve istisna olan bedeller aynı faturada gösterilebileceği gibi, bu bedeller için ayrı ayrı fatura düzenlenmesi de mümkündür. Türkiye'deki seyahat acentelerinin yurt dışına gönderdikleri turistler için, gidilen ülkelerde onların yeme, içme, barınma ve ulaşım giderleri karşılığı alınan bedeller, hizmet yurt dışında ifa edildiğinden ve hizmetten yurt dışında faydalandığından katma değer vergisi konusuna girmeyecektir.

2.5.3.2. Mümessillik Hizmetleri

Yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlara verilen mümessillik hizmetleri, yabancı kişi ve kuruluşların Türkiye'deki işleri ile ilgili ise, hizmetten Türkiye'de yararlandıkları kabul edilecek ve verilen hizmet KDV'ye tabi olacaktır. Verilen hizmet bu kişi ve kuruluşların Türkiye'deki işleri ile ilgili değilse ya da bu kişi ve kuruluşların Türkiye'de herhangi bir işleri yoksa, yukarıdaki şartın gerçekleşmesi koşuluyla KDV'den istisna olacaktır.

2.5.3.3. İhraç Edilen Mallara İlişkin Olarak Verilen Hizmetler

Yurt dışında yerleşik firmaların Türkiye'den ithal edecekleri mal ve hizmetlerle ilgili olarak bu firmalara aracılık hizmeti veren Türk firmalarının yaptıkları hizmet, ihraç edilen mal ve hizmetler yurt dışında tüketildiğinden hizmet ihracı kapsamında katma değer vergisinden istisna olacaktır. Ayrıca, yabancı firmaların Türkiye'den ithal edecekleri mallarla ilgili olarak verilen; müşteri bulma, kalite kontrol vb. hizmetlerde anılan mallar yurt dışında tüketileceğinden ve yurt dışındaki firma söz konusu hizmetlerden yurt dışında faydalanacağından bunlar da hizmet ihracatı kapsamında katma değer vergisinden istisna olacaktır. Yurt dışı müşterilere verilen

anılan hizmetler komisyon karşılığı verilmektedir. Söz konusu komisyonlar 30 Seri no'lu K.D.V.K. Genel Tebliği uyarınca hizmet ihracatı kapsamındadır.

2.5.3.4. Cross Border Leasing (Sınır Ötesi Kiralama) Hizmetleri

KDVK' nun 11 ve 12 inci maddeleri uyarınca ve 26 Seri No'lu KDVK Genel Tebliği'nde sayılan şartların tamamının yerine getirilmesi durumunda, Türkiye'den yurt dışına sunulan finansal kiralama işlemleri KDV istisnası kapsamında değerlendirilecektir. Bununla beraber; Maliye Bakanlığı tarafından "Türkiye Deniz Ticaret Odası"na verilen 08.07.1997 tarih ve 28348 sayılı özeltgede, yurt dışında sefer yapacak gemi kiralamasının verginin konusuna girmediği şekilde görüş belirtmiştir.

2.5.3.5. Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Yapılan Yazılım ve Yerelleştirme Hizmetleri

Yurt dışındaki müşteriler için yapılan bilgisayar yazılımları ve yabancı ülkede üretilen bir programın Türk mevzuatı çerçevesinde yerelleştirilmesi, kullanım kılavuzu ve benzeri materyallerin hazırlanması ile tercümesi şeklinde verilen hizmetler, bahse konu 4 şartın birlikte gerçekleşmesi durumunda hizmet ihracı kapsamına girecek ve katma değer vergisinden istisna olacaktır.

2.5.3.6. Yurt Dışına Verilen Mühendislik ve Danışmanlık Hizmetleri

Yurt dışındaki firmanın, Türkiye'nin egemenlik sınırları dışında kalan faaliyetlerine yönelik mühendislik hizmetlerinin ifası durumunda ve 26 Seri No'lu K.D.V.K. Genel Tebliği'nde sayılan şartların tamamının yerine getirilmesi halinde, bu hizmetleri istisna kapsamında değerlendirmek mümkün olacaktır. Başka bir deyişle; hizmeti alan firmanın almış olduğu hizmetin sonucunu kullanacağı yer Türkiye sınırları dışında olmalıdır. Eğer, yurt dışındaki firmanın Türk firmasından almış olduğu mühendislik hizmeti, Türkiye'de yapılacak bir yatırıma ilişkin ise KDV'ye tabi bir işlem olacağını söylemek mümkündür. Danışmanlık hizmetlerinde de durum aynıdır. Türkiye'de ifa edilip, faydalanma yurt dışında gerçekleştiğinde hizmet ihracı yapılmış demektir. Bir avukatın İsviçreli bir firmaya, Türk ticaret ve vergi mevzuatı hakkında bir etüd yapması halinde, ifa ile faydalanma yerinin her ikisi de Türkiye'de olduğundan genel hükümlere göre vergileme yapılır. Ancak İsviçreli firmaya, aynı

etüd örneği örneğin İnan ticaret ve vergi mevzuatı açısından yapıldığında, hizmet ihracı kapsamında (gerekli diğer Şartları taşıması kaydıyla) değerlendirilir. İfa yeri Türkiye’de faydalanma ise yurt dıŐındadır.

2.5.3.7. Serbest Bölgelere Yapılan Hizmetler

Serbest bölgeler, ülkenin siyasi sınırları içerisinde olmakla birlikte gümrük hattı dışında sayılan, ülkede geçerli olan ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teŐviklerin tanındığı, fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerlerdir. K.D.V.K.’nun 12 inci maddesinde açık bir Şekilde serbest bölgedeki alıcıya yapılan mal teslimleri ihracat istisnası kapsamına alınmıŐken hizmet ihracatı için aynı Şeyi söylemek mümkün değerildir zira Kanun bu yönde bir belirleme yapmam yapmamıŐtır. Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6 ncı maddesine göre, serbest bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmamaktadır. Başka bir deyişle, 5084 Sayılı Kanun ile yapılan değeriklikle serbest bölgelerde vergi kanunlarının uygulamasını engelleyen bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla, serbest bölgelere verilen hizmetler KDV açısından istisna kapsamında değerlendirilemez. Burada dikkat edilmesi gereken husus, K.D.V.K.’nun 17 inci maddesinin 4. fıkrasının (ı) bendi hükmüdür. Söz konusu hüküm, serbest bölgelerde verilen hizmetlerin “Diğer İstisna” kapsamında değerlendirileceğini belirtmiştir.

Başka bir anlatımla; serbest bölgelerde yapılan hizmetler değeril, serbest bölgelerin içerisinde yapılan hizmetler KDV istisnası kapsamındadır. Burada söz konusu istisna ise “hizmet ihracı istisnası” değeril, “diğer istisna” dır.

2.5.3.8. Roaming Hizmetleri

K.D.V.K.’nun 11 inci maddesi uyarınca karşılıklı olmak Şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetleri, katma değer vergisi istisnası kapsamındadır. Roaming (uluslararası dolaŐım) hizmeti, Türk GSM veya Telekom firmalarının yurt dışındaki telefon operatörlerinin aboneleri tarafından yurt dışından Türkiye’ye telefon açılması halinde, bu çağrının Türkiye’deki aranan telefon numarasına iletilmesidir. Kısaca roaming, haberleşme hizmeti veren firmaların birbirlerinin müŐterilerine verdiği hizmet olarak açıklanabilir.

Karşılıklı olmak kaydıyla bu hizmet, ihracat istisnası kapsamına girmektedir. Roaming hizmetinde esas faydalanma yurt dışında olduğundan yurt dışındaki operatör firmaya düzenlenecek faturada katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

2.5.3.9. Marka İhracı

Bir Türk firmasının yurt dışında faaliyet icra eden bir yabancı firmaya yaptığı “marka” satışı, hizmet ihracatı istisnasının 4 şartının birlikte sağlanması durumunda, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilecektir.

2.5.3.10. Fason İşçilik

Ülkemiz açısından oldukça önemli bir sektör haline gelen fason işçilik konusunda da hizmet ihracı istisnasının uygulanabileceği belirtilmelidir. Ancak fason işçilik yapan firmaların hizmet ihracatından yararlanabilmesi için, faturanın yurt dışındaki firma adına düzenlenmesi, bedelin döviz olarak getirilmesi ve fason olarak işlenen malların, ihracatçı firmalar dahil hiçbir şekilde yurt içinde satılmaması gerekir.

2.6. YURT DIŞI MÜTEAHHİTLİK VE TEKNİK MÜŞAVİRLİK HİZMETLERİ KAPSAMINDA YAPILACAK İHRACATTA KDV İSTİSNA UYGULAMASI

Yurt dışı müteahhitlik ve teknik müşavirlik hizmetleri kapsamında yapılacak İhracatta KDV istisnası uygulaması aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

2.6.1. Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat

Yurt dışı müteahhitlik ve teknik müşavirlik hizmetleri kapsamında yapılacak kesin ve geçici ihracata ilişkin usul ve esaslar Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat ve İthalata İlişkin 2008/1 sayılı Tebliğ ile belirlenmiştir.

Tebliğ’de yapılan açıklamalara göre, yurt dışında üstlenilen inşaat, tesisat, montaj, mühendislik, proje, müşavirlik, işletme, bakım ve onarım gibi işlerle ilgili her türlü makine, teçhizat ve ekipmanın geçici ihracatına ilişkin başvurular ile üstlenilen projede kullanılacak inşaat malzemeleri ve işçilerin ihtiyacı olan tüketim maddelerinin geçici ve kesin ihracatına ilişkin başvuruların bir dilekçe ekinde aşağıdaki belgelerle birlikte Dış Ticaret Müsteşarlığı’na (Anlaşmalar Genel

Müdürlüğü) yapılması gerekmektedir. Firmaların bu kapsamda yapacakları geçici ihracatta, ihracatçı birliklerine üye olma şartı aranmamaktadır.

- Yurt dışında alınan işe ait sözleşmenin bir örneği,
- “İş Alındı Belgesi” ve varsa “Yurt Dışı İş Deneyim Belgesi” örnekleri,
- Firmanın ana statüsünün yayımlandığı ticaret sicili gazetesinin aslı, var ise tadil asılları veya noter veya ticaret memurluğu tarafından tasdikli örnekleri,
- Ticaret veya sanayi odasına kayıt belgesi ile imza sirkülerinin aslı veya noter tasdikli örneği,
- Başvuru sahibi tarafından doldurulacak “Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracata/İthalata İlişkin Başvuru Formu”ndan 2 nüsha

yurt dışında iş yapan firmaların, üstlendikleri işlerde kullanmak üzere geçici olarak ihraç ettikleri makine, teçhizat ve ekipmanın yurt dışında kalış süresi adı geçen Genel Müdürlükçe belirlenmektedir. Ayrıca, bu süre, Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın üstlenilen işin bulunduğu ülkedeki yurt dışı teşkilatınca veya söz konusu teşkilatın bulunmadığı yerlerde konsolosluklarca projenin devam ettiği tevsik edilmek ve proje bitiminden önce başvurulmak kaydıyla uzatılabilmektedir.

Öte yandan, yurt dışında iş yapan firmaların, üstlendikleri işlerde kullanılmak üzere geçici olarak ihraç ettikleri makine, teçhizat ve ekipmanın kesin satışına, yurt dışında kalış için verilen izin süresi bitiminden önce başvurulması kaydıyla anılan Genel Müdürlük tarafından izin verilebilmektedir.

2.6.2. Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracatta KDV İstisnası Uygulaması

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi ile mal ve hizmet ihracatı KDV'den istisna edilmiş, konu ile ilgili olarak yayımlanan 4 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile de, yurt dışında inşaat, tesisat ve montaj işi alan müteahhitler, yurt dışına bir daha geri getirmemek üzere götördükleri makine, teçhizat, inşaat malzemeleri ve işçilerin ihtiyacı için tüketim maddeleri bakımından ihracatçı olarak kabul edilmişlerdir.

Aşağıda, yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında yurt dışında inşaat, tesisat ve montaj işi alan müteahhitlerin üstlendikleri işlerde kullanmak üzere

götürdükleri her türlü makine, teçhizat ve ekipmanın KDV ihracat istisnası karşısındaki durumu açıklanmıştır⁴⁴.

2.6.2.1. Yasal Mevzuat ve Yurt Dışındaki Şantiyenin Yurt Dışı Müşteri Olarak Kabulü

3065 sayılı KDVK'nın 11/1-a maddesi ile ihracat teslimleri KDV'den istisna edilmiştir. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aranılan şartlar ise Kanun'un 12/1. maddesinde,

- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmeli,
- Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalı

şeklinde belirlenmiştir.

Aynı Kanun'un 12/2. maddesinde yurt dışındaki müşteri tabirinin "ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği" hükme bağlanmıştır. Teslim ise, aynı Kanun'un 2/1. maddesinde, "Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir." şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre, yurt dışında müteahhitlik ve teknik müşavirlik hizmeti yapan mükelleflerin yurt dışı şantiyelerinin, KDV Kanunu'nun 12/2. maddesine göre yurt dışındaki müşteri olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

2.6.2.2. Makine, Teçhizat ve Ekipmanların 2008/1 Sayılı Tebliğ Kapsamında Geçici Olarak İhraç Edilmesi Halinde KDV İstisnası Uygulaması

Yukarıda da ifade edildiği üzere, KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesinde düzenlenen ihracat istisnası, Kanun'un 2. maddesinde tanımlanan teslim kapsamına giren mal satışlarına uygulanmaktadır.

Buna göre, 2008/1 sayılı Tebliğ kapsamında geçici olarak yurt dışına gönderilen malların tasarruf hakları devredilmediğinden, bu mallarla ilgili olarak

⁴⁴ Mustafa KOÇ; "Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri Kapsamında Yapılan İhracatta KDV", **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2006, Sayı:163.

teslim ve dolayısıyla ihracat teslimi hükümleri çerçevesinde işlem yapılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, mükelleflerin yurt dışı müteahhitlik ve teknik müşavirlik hizmetleri kapsamında kullanmak ve tekrar yurda getirmek üzere geçici olarak yurt dışına götürdükleri her türlü makine, teçhizat ve ekipman için KDV ihracat istisnası hükümlerinin uygulanması ve bu mallar nedeniyle KDV iadesi talebinde bulunulması mümkün değildir. Bu şekilde geçici olarak yurt dışına götürülen makine, teçhizat ve ekipmanlarda KDV ihracat istisnası, bu malların yurt dışında kesin satışının yapılması halinde uygulanabilecektir.

2.6.2.3. 2008/1 Sayılı Tebliğ Kapsamında Geçici Olarak İhraç Edilen Makine, Teçhizat ve Ekipmanların Yurt Dışında Kesin Satışının Yapılması Halinde KDV İstisnası Uygulaması

Yurt dışında müteahhitlik ve teknik müşavirlik hizmeti yapan mükelleflerin, üstlendikleri işlerle ilgili geçici olarak yurt dışına götürdükleri her türlü makine, tesisat ve ekipmanları Dış Ticaret Müsteşarlığı Anlaşmalar Genel Müdürlüğü'nün izni ile yurt dışında satmaları halinde, satış işlemi KDV Kanunu'nun 11. maddesine göre ihracat kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

Bu durumda, KDV ihracat istisnası, geçici olarak gönderilen malların kesin satışının ve dolayısıyla kesin gümrük çıkışının yapıldığı vergilendirme döneminde (ayda) uygulanacak, istisnaya ilişkin bedeller bu ay KDV beyannamesi ile beyan edilecek ve varsa KDV iadesi talebinde bulunulacaktır. KDV istisnasının uygulanabilmesi ve KDV iadesinin yapılabilmesi için, kesin satış faturası, yurt dışı satış izin belgesi ve gümrük beyannamesinin ibrazı gerekmektedir.

2.6.2.4. 2008/1 Sayılı Tebliğ Kapsamında Üstlenilen Projede Kullanılacak Makine, Teçhizat ve Ekipmanlar ile İnşaat Malzemeleri ve İşçilerin İhtiyacı Olan Tüketim Maddelerinin Kesin İhraç Edilmesinde KDV İstisnası Uygulaması

2008/1 sayılı Tebliğ kapsamında yurt dışında müteahhitlik ve teknik müşavirlik hizmeti yapan mükelleflerin üstlendikleri işlerle ilgili olarak bir daha geri getirmemek üzere götürdükleri her türlü makine, tesisat ve ekipmanlar ile inşaat malzemeleri ve işçilerin ihtiyacı için gerekli olan tüketim maddeleri ile ilgili olarak da,

KDV Kanunu'nun 11. maddesi kapsamında istisna uygulanması ve KDV hesaplanmaması gerekmektedir⁴⁵.

2.7. TECİL - TERKİN İSLEMLERİ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde, ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisinin, ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, mükelleşerce tahsil edilmeyen, ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek bu verginin, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı ve söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay basından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen verginin, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATUHK.'nun 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil edileceği ve tecil veya terkin edilen bu vergiler 147 3568 sayılı Kanun Genel Tebliği Seri No: 20 (19.02.1996 tarih ve 22559 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.) hakkında ihracatçılar bakımından Kanun'un 32.maddesi hükmünün uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Kanun maddesi hükmüne göre, imalatçılar tarafından ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait katma değer vergisi hesaplanmakta, düzenlenen faturaya, "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/c. maddesine göre katma değer vergisi tahsil edilmemiştir." İbaresini yazılarak vergi tahsil edilmemekte, ancak dönem katma değer vergisi beyannamesinde hesaplanan katma değer vergisine dahil edilip beyan edilmektedir. Ön ihracat istisnası olarak kabul edilen bu uygulama ile ihracatçılara yurt dışındaki firmalara karşı rekabet edebilmek için finansman desteği sağlanması amaçlanmıştır. İhraç kaydıyla teslim edilen malların ihracatından doğan katma değer vergisi iadesinden de ihracatçı yerine ihraç kaydıyla mal teslim eden mükellefler yararlanmaktadır⁴⁶.

İhraç edilecek maldaki vergi yükünün bütünüyle bertaraf edilmesi bakımından; ihraç bedeli üzerinden vergi alınmaması ve girdi vergilerinin indirim veya iade yoluyla arındırılması yanında; satın alınacak mal ve hizmetlerin içerdiği katma değer vergisi için sermaye bağlanma durumunda kalınmaması, bu suretle ilave bir külfetin doğmaması da önem taşır. Bu husus, katma değer vergisi ile ilgili düzenlemelerin genelinde, ihracat öncesi istisna ile sağlanmaktadır. Bizim Katma

⁴⁵ Coşkun ARAS; "Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracatta KDV", **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2010, Sayı:210.

⁴⁶ Bekir BAYRAKTAR, Süleyman TURAN, 'İhraç Kayıtlı Teslimlere Ait Terkin ve İade Uygulamasında Yapılan İhracatın Belgelendirilmesi', **Vergi Dünyası**, Sayı: 296, Haziran 2006, s. 66

Değer Vergisi Kanunu'nda, ihracat öncesi istisna kabul edilmemiştir. Ancak 11. maddeye 3297 sayılı kanunla eklenen hükümlerle, belli şartlar içinde ihracatçıların vergisiz tedarik yapma imkanları sağlanmıştır. Düzenleme, ihracatçılara yapılan mal satışları üzerinden katma değer vergisi hesaplanmakla beraber, tahsilatın ertelenmesi, ihracatın gerçekleşmesi üzerine de terkin edilmesi esasında yapılmıştır⁴⁷.

KDV Kanunu'nda ihracatın yanı sıra ihraç kayıtlı teslimler için de istisna öngörülmüştür. Ön istisna olarak da adlandırılan bu uygulamada KDV iadesinden ihracatçı yerine, ihracatçıya ihraç kaydıyla mal teslim eden mükellefler yararlanmaktadır⁴⁸.

Tecil-terkin uygulaması, başlangıçta sadece imalatçılar tarafından ihracatçılara yapılan teslimler için geçerli iken, Katma Değer Vergisi Kanunu'na 4369 sayılı Kanunla eklenen Geçici 17. Madde ile bu kapsama dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamındaki mal teslimleri de dahil edilmiştir⁴⁹.

2.7.1. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Tecil Terkin Uygulaması

İhraç kaydıyla satışlarda tecil-terkin uygulaması Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde düzenlenmiş ve uygulamaya yön vermek amacıyla 27, 61, 62 ve 72 no'lu Genel Tebliğler ile gerekli açıklamalar yapıp uygulamanın kapsamı belirlenmiştir⁵⁰.

İmalatçı olanların kendi imal ettikleri malların her statüdeki ihracatçıya satışı düzenleme kapsamı içindedir. 62 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ ile özel finans kurumları da aynı esasa tabi tutulmuştur. Bunun dışındaki hallerde ise, ihracatçının statüsüne göre farklılık vardır. Dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörle dış ticaret şirketlerine yapılacak her türlü satışlar, satıcının uğrası konusu ve statüsü ne olursa olsun tecil-terkin uygulamasından yararlanmaktadır⁵¹.

İmalatçılar tarafından, ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerine ait olduğu beyan edilen ve vergi dairelerince tecil edilen katma değer vergisi, malın imalatçısı, tarafından teslim tarihini takip eden ay basından başlamak üzere 3 ay içerisinde ihraç edildiğinin tevsik edilmesi şartıyla terkin edilmektedir⁵².

⁴⁷ Özbalcı, a.g.e s.366

⁴⁸ VURAL; a.g.e., s. 485

⁴⁹ <http://www.vdd.org.tr> (05.01.2012).

⁵⁰ <http://www.vdd.org.tr> (05.01.2012)

⁵¹ ÖZBALCI; a.g.e s.366.

⁵² BAYRAKTAR, TURAN; a.g.m., s. 66.

İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilmektedir⁵³.

2.7.1.1. Tecil-Terkine Konu Malın Nihai Mal Olması

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/c. maddesi hükmüne göre, tecil-terkin işlemleri, Sanayi Bakanlığı'nca tanımı yapılan imalatçı kapsamına giren mükelleflerin (imalatçıların) ihraç kaydıyla satışını yaptıkları nihai mallara uygulanmaktadır. İhracatçının ihraç kaydıyla satın aldığı malları değiştirmeden, başka bir deyişle, imalatçının teslim ettiği şekilde ihraç etmesi gerekir⁵⁴.

Ancak, 87 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin F bölümünde, ihraç edilecek malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğinde olan malların ihraç kaydıyla teslim edilmesi ve bunların ihracının tek bir mal olarak gerçekleştirilmesi halinde, asıl malın yanı sıra eklenti veya ayrılmaz parça niteliğindeki malların yurt dışındaki müşteriye kesilen faturada ve gümrük beyannamesinde ayrıca yer almasına bağlı olarak tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmasının mümkün olduğu ve bu şekilde gerçekleşen işlemlere ait gümrük beyannamelerinde ihracatçılara ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçı-tedarikçi firmaların isim ve unvanlarının da yer almasının gerektiği açıklanmıştır⁵⁵.

İhraç kaydıyla satın alınan malların ihracında ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan ve ihracat faturası ve gümrük beyannamesinde yer alan veya beyannamenin eklerinde gümrük makamlarınca onaylanan mallarda tecil-terkin kapsamında işlem görmektedir.

87 ve 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğleri ile getirilen bu iki uygulama ile ihraç edilen malın nihai özelliği değişmemekte, sadece malın kullanımı için gerekli olan eklentisi ve ayrılmaz parçası niteliğindeki mallar ile taşınması için zorunlu olan ambalaj maddeleri de ana mamuller gibi, tecil-terkin kapsamında işleme tabi tutulması öngörülmektedir⁵⁶.

⁵³ ÖZBALCI; a.g.e s.486.

⁵⁴ BAYRAKTAR, TURAN; a.g.m., s. 66.

⁵⁵ VURAL; a.g.e., s. 487

⁵⁶ BAYRAKTAR, TURAN; a.g.m., s. 67

2.7.1.2. İhraç Kaydıyla Mal Teslim Eden Mükellefin İmalatçı Olması

Tecil-terkin uygulamasından, ihracatçılara ihraç kaydıyla mal satan imalatçılar yararlanabilecektir. Yani, satıcının Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca yapılan tanıma uygun "imalatçı" olması gerekir. 27 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde açıklanan bu şartlara göre mükellefin;

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere,

1. Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması,
2. Sanayi Odası, Ticaret Odası ve Esnaf ve Sanatkâr Derneklerine kayıtlı bulunması,
3. İmalat isinde en az 5 işçi çalıştırması, (99 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile Tebliğin yayım tarihi olan 11.07.2006 tarihi itibarıyla, KDV tecil-terkin uygulamasında aranılan imalat isinde en az 5 işçi çalıştırma şartı yürürlükten kaldırılmıştır.)⁵⁷
4. Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması, gerekmektedir.

Bu şartları taşıyanlar "imalatçı" sayılacak ve bu suretle imal ettikleri malların ihracatçılara tesliminde tecil terkin uygulayabileceklerdir. İmalatçıların ihracatçıya ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın almaları durumunda, imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için tecil - terkin uygulaması yapılacak, piyasadan hazır olarak alınıp, satılan mallar için tecil - terkin işlemi uygulanmayacaktır.

İmalatçılar, ihraç kaydıyla ihracatçılara mal teslim ettikleri dönemde ve bir defa olmak üzere "Sanayi Sicil Belgesi" ve Sanayi veya Ticaret Odasına veya Esnaf ve Sanatkâr Derneklerine üyelik belgesinin noterce onaylı birer örneğini, katma değer vergisi beyannamesine ekleyeceklerdir.

Yukarıdaki şartları topluca taşıyan imalatçıların kendi üretimine ilave olarak aynı zamanda fason imalat da yaptırmaları halinde,

- a) Fason imalatı sadece, sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırmaları,
- b) Fason olarak yaptırılan imalatta isin riskini ve organizasyonu üstlenmeleri,
- c) Fason olarak imal ettirilen mallarla ilgili ham madde ve yardımcı maddeleri temin etmeleri, gerekmektedir.

⁵⁷ Abdullah TOLU, "KDV Tecil-Terkin Uygulamasında Asgari 5 İşçi Çalıştırma Zorunluluğu Nihayet Kaldırıldı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 164, Ağustos 2006, s.204

Bu üç şartın gerçekleşmesi durumunda bu mükellefler de imalatçı sayılacaklar ve ihracatçılara yapacakları ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulamasından faydalanabileceklerdir. İmalatın sanayi sicil belgesinde yazılı üretim konusunda yaptırılması zorunludur⁵⁸.

Mükelleflerin, imalatçı niteliklerini taşıyıcılar dahi, kendilerinin üretmediği veya fason olarak imal ettirmedikleri, piyasadan hazır olarak satın aldığı mallar için tecil-terkin uygulaması mümkün değildir.

2.7.1.3. İmalatçı Olmadığı Halde İhraç Kayıtlı Mal Teslim Edebilecek Mükellefler

KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesinde düzenlenen ihraç kayıtlı teslim uygulamasından prensip olarak sadece imalatçılar yararlanabilir.

Bununla birlikte Maliye Bakanlığı, KDV Kanununun 11/2 maddesinde yer alan yetkiye istinaden; imalatçı olmayan bazı mükelleflerin ihraç kayıtlı mal tesliminde bulunmalarına imkan sağlamıştır. İmalatçı olmadıkları halde tecil-terkin kapsamında mal teslim etme hakkı tanınan mükellefler aşağıdaki gibidir⁵⁹:

2.7.1.3.1. Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine veya Sektörle Dış Ticaret Şirketlerine İhraç Edilmek Üzere Yapılan Teslimler

Dış Ticaret Müsteşarlığınca, "Dış Ticaret Sermaye Şirketi" veya "Sektörle Dış Ticaret Şirketi" ünvanlı verilen firmaların olduğu gibi ihraç etmek üzere satın aldığı mallara KDV ödenmemekte, tecil-terkin sistemine göre işlem yapılmaktadır.

2.7.1.3.2. Özel Finans Kurumlarınca İhracatçılara Yapılan Teslimler

Özel finans kurumlarının ihracatçılara olduğu gibi ihraç etmek üzere mal teslimlerinde de KDV ödenmemekte, tecil-terkin işlemi yapılmaktadır.

2.7.1.3.3. Dahilde İşleme İzin Belgesi (DIIB) veya Geçici Kabul İzin Belgesi (GKIB) Kapsamında İthal Edilen Ham ve Yardımcı Maddeler Kullanarak Üretilen Malların İhraç Kaydıyla Teslimleri

⁵⁸ <http://www.vdd.org.tr> (05.01.2012)

⁵⁹ VURAL; a.g.e., s. 488

Gümrük Kanunu'nun 128-134. maddeleri kapsamında, bedelli olarak geçici ithali yapılan malların islenerek ihracatçılara tesliminde tecil-terki işlemi yapılabilecektir.

Konuyla ilgili açıklamaların yapıldığı 71 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin 2. bölümünde, geçici kabul ve dahilde isleme izin belgesi kapsamında ithal edilen ham ve yardımcı maddeler kullanarak üretilen malların ihracatçılara ihraç kaydıyla tesliminde, satıcının imalatçı vasfını haiz olması aranılmaksızın tecil-terkin uygulanacağı belirtilmiştir.

Hatta bu uygulama, 71 Seri No.lu Tebliğin yayımından önceki dönemler için de geçerli sayılmıştır.

Ancak bedelsiz ithalatta malın mülkiyeti yurt dışındaki firmada olacağından, tecil-terkin işlemi yapılacak bir teslim söz konusu değildir. Bu şekilde yapılan fason işçilik için, sonraki bölümde açıklanan şartlar dahilinde hizmet ihracı istisnası uygulanabilecektir⁶⁰.

2.7.2. Tecil-Terkin Uygulamasından Faydalanacak Olanlar

a. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın tanımına giren imalatçılar, ihracatçılara ürettikleri malları aynen ihraç edilmek üzere vermeleri durumunda ihracatçılar da bu malları 3 ay içinde ihraç etmek koşuluyla tecil-terkin iade işlemi uygulamasından yararlanacaklardır.

İmalatçıların kendilerinin üretmediği, piyasadan hazır olarak sağladıkları mallara tecil terkin iade işlemi uygulanmayacaktır.

b. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın yaptığı tanım kapsamına giren imalatçılarda, ihraç edilen nihai ürünün imalat safhalarında bir bölümünü aynen yapan, diğer imalat safhalarını ise ham ve yardımcı maddelerini sağlayarak isin riskini ve işletme organizasyonunu bizzat üstlenip, başka firmalara fason ücreti karşılığında yaptıran mükelleflerde imalatçı sayılacak tecil-terkin iade uygulamasından yararlanacaklardır.

c. Kapasite yetersizliği nedeniyle üretim konusu malların bir bölümünü, kendi üretimine ilave olarak işletme organizasyonu ve isin riskini üstlenerek ham ve yardımcı maddelerini sağlayarak fason ücreti karşılığında imal ettirdikleri malları için imalatçı sayılacak ve tecil-terkin iade uygulamasından yararlanacaklardır.

⁶⁰ Kemal OKTAR; **KDV İstisnalar ve İadeler**, 8. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2008, s.31.

d. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın tanımını yaptığı ve yukarıda geçen imalatçı tanımı kapsamına girmeyen mükellefler de "İhracat Teşvik Kararları" gereğince "Dış Ticaret Sermaye Şirketi" sayılan şirketlere ihraç kaydıyla yaptıkları teslimler için tecil-terkin uygulamasından yararlanırlar.

Dahilde isleme veya geçici kabul rejimleri kapsamında ihraç edilecek tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin imalinde kullanılacak maddelerin tesliminde tecil-terkin işlemi yapılabilmesi için;

1. Alıcının tekstil ve konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren ve geçici kabul veya dahilde isleme izin belgesine sahip imalatçı-ihracatçı olması.

2. Teslim edenin Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde tanımlanan imalatçı vasfına haiz olması.

3. Teslime konu olan malın, ihraç edilecek tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin imalinde kullanılacağı dahilde isleme ve geçici kabul izin belgesinde belirtilen hammadde ve yardımcı madde olması gerekir.

4. Hammadde ve yardımcı madde imalatçılar tarafından üretilmiş veya 27 Seri No.lu KDV Genel Tebliği doğrultusunda fason olarak imal ettirilmiş olması.

5. Bu kapsamda düzenlenecek faturalarda her bir mal çeşidi itibariyle katma değer vergisi hariç bedelin pamuk, yün ve kumaşta 2,5 milyar lirayı, diğer mallarda 500 milyon lirayı aşması gerekmektedir.

6. Bu kapsamda satın alınan maddelerden imal edilen malların imalatçı ihracatçılar tarafından doğrudan ihraç edilmesi gerekir.

Belgede belirtilen miktardan fazla satın alınan maddeler için 71 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilen uygulamadan yararlanılması mümkün değildir.

Maliye bakanlığınca 29.06.2001 tarih ve 24447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 83 no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre, dahilde isleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların imalinde kullanılan maddelerin tesliminde tecil terkin uygulaması bakımından dahilde isleme ve geçici kabul izin belgesi alan, demir çelik ile otomotiv yan sanayi sektörlerinde faaliyette bulunan imalatçı-ihracatçı mükelleflere bu rejimler kapsamında ihraç edilecek malların imalinde kullanılacak maddelerin tesliminde tecil-terkin uygulaması öngörülmüştür.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesine göre tecil-terkin işleminin yapılabilmesi için mükelleflerin,

f. Alıcının demir-çelik, otomotiv veya otomotiv yan sanayi sektörlerinden birinde faaliyet göstermek ve dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesine sahip imalatçı ihracatçı olması gerekir.

g. Teslim edenin Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde tanımlanan imalatçı vasfına haiz olması gerekir.

h. Teslime konu malın ise,

1. İhraç edilecek demir-çelik, otomotiv veya otomotiv yan sanayi ürünlerinin imalinde kullanılacağı sözü edilen belgelerde yazılı hammadde veya yardımcı madde olması gerekir.

2. İmalatçılar tarafından bizzat üretilmiş veya 27 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ndeki açıklamalara göre fason olarak imal ettirilmiş olması gerekir. Bu konuya yazımızın II. bölümünde açıklamalara yer verilmiştir.

ı. Düzenlenecek faturalarda her bir mal çeşidi itibarıyla katma değer vergisi hariç bedelin 2,5 milyar lirayı aşması gerekir (tekstil konfeksiyon sektöründe pamuk, yün, iplik ve kumaş dışındaki mallarda 500 milyon).

j. Bu kapsamda satın alınan maddelerden imal edilen malların imalatçı-ihracatçı tarafından doğrudan ihraç edilmesi gerekir.

k. Dahilde işleme veya geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek demir-çelik, otomotiv ve otomotiv yan sanayi ürünlerinin imalinde kullanılacak maddelerin tesliminde tecil-terkin uygulaması, 71 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde konuyla ilgili açıklamalar doğrultusunda yapılacaktır. Yazımızda konuya IV. kısımda yer verilmiştir⁶¹

Tecil-Terkin uygulaması mal teslimleri bakımından geçerli olup, hizmet ifaları kapsam dışı bırakılmıştır.

2.7.2.1. İmalatçı Olma Şartı

27 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile tecil-terkin uygulamasından yararlanacak imalatçıların nitelikleri belirlenmiş ve bunların sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesine sahip olmaları gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca yine aynı Genel Tebliğ ile sanayi sicil belgesine sahip olmamakla beraber sanayi sicil belgesi almak için Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na başvurup, sanayi sicil belgesi verileceği yolunda, bu Bakanlıktan olumlu görüş alanların, diğer nitelikleri taşımaları

⁶¹ Dursun Ali TURANLI; "İhraç Edilmek Koşuluyla Yapılan Satışlarda Tecil-Terkin ve İade Uygulaması, Örneklerle Tekdüzene Uygun Yevmiye Kayıtlarının Yapılması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 131, Kasım 2003, s.183

şartıyla sanayi sicil belgesinin verilmesini beklemeden, imalatçı kabul edilerek tecil-terkin uygulamasından yararlandırılmaları sağlanmıştır.

Diğer yandan, Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özelve⁶² “sanayi sicil belgesine sahip olmamakla beraber bu belgeyi almak için Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’na başvuran ve kendilerine sanayi sicil belgesi verileceğine ilişkin olumlu görüş verilen yükümlülerin bu olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki dönemlerde de diğer tüm koşulları taşıdıklarının bir vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığındaki yoklama grubu eliyle belirlenmesi kaydıyla, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki dönemlere ait ihraç kaydıyla mal teslimlerine ilişkin tecil-terkin uygulamasından yararlandırılması gerekmektedir” şeklinde görüş bildirmiştir.

61 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nde Türkiye’de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi alan mükelleflere, imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, 3065 Sayılı Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında işlem yapılabileceği belirtilmiştir. İhraç kaydıyla teslimlerde tecil terkin uygulaması ile ilgili yapılan açıklamalar, İstisna Belgeli satıcılara yapılan ihraç kaydıyla teslimler bakımından da geçerlidir. Ancak, 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.

43 Seri No’lu Tebliğ ile düzenlenen yolcu beraberinde eşya ihracında istisna, satış sırasında verginin tahsil edilip malın yurt dışına çıkmasını müteakip alıcıya iade edilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Dolayısıyla katma değer vergisi tahsil edilmek suretiyle satılacak malların alımında tecil-terkin sisteminin uygulanması söz konusu değildir⁶³.

2.7.2.2. İmalatçı Olma Şartının Aranmadığı Durumlar

27 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nde, Dış Ticaret Sermaye Şirketleri’ne (DTSS) yapılan ihraç kaydıyla satışlarda, satıcının imalatçı olma şartının aranmayacağı belirtilmiştir. Aynı şekilde 62 Seri No’lu Genel Tebliğ ile imalatçı tanımına girmeyen mükelleflerin, Dış Ticaret Müsteşarlığı’nca "Sektörle Dış Ticaret Şirketi" sayılan kuruluşlara ihraç kaydıyla yaptıkları teslimlerinin tecil-terkin uygulamasından yararlandırılması uygun görülmüştür. Buna göre ihracatçının “Dış Ticaret Sermaye Şirketi” (DTSS) veya “Sektörle Dış Ticaret Şirketi” (SDTS)

⁶² 02.07.1998 tarih ve 24627 sayılı özelve

⁶³ <http://www.vdd.org.tr> (05.01.2012)

statüsüne sahip olması halinde, satıcının “imalatçı” vasfına sahip olmasına gerek yoktur.

62 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile Özel Finans Kurumları’nın ihracatçı firmalara ihraç kaydıyla mal teslimlerinin tecil-terkin uygulamasından yararlandırılması kararlaştırılmıştır. Dolayısıyla “Özel Finans Kuruluşları” için imalatçı olma şartı aranmamaktadır.

Bu açıklamalardan hareketle tecil-terkin uygulamasından faydalanılabilecek teslimler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

1. İmalatçı vasfını taşıyan satıcıların, ihracatçılara yaptığı ihraç kaydıyla teslimler
2. İmalatçı vasfını taşıyan satıcıların, Türkiye’de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi alan mükelleflere yaptıkları ihraç kaydıyla teslimler
3. Özel Finans Kuruluşlarının, ihracatçılara veya izin belgeli satıcılara yaptığı ihraç kaydıyla teslimler
4. İmalatçı vasfına sahip olan veya olmayan tüm mükelleflerin, “Dış Ticaret Sermaye Şirketi” (DTSS) veya “Sektörle Dış Ticaret Şirketi” (SDTS) statüsüne sahip ihracatçılara yaptığı ihraç kaydıyla teslimler⁶⁴.

2.7.3. Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanamayacak Olanlar

- 1- Kendileri imalat yapmayıp, piyasadan hazır olarak almış oldukları malları, “Dış Ticaret Sermaye Şirketi” olmayan ihracatçılara satış yapanlar tecil-terkin-iade işlemi uygulamasından yararlanamayacaklardır.
- 2- İmalatçı sayılsın ya da imalatçı sayılmasın; ücret karşılığında fason olarak iş yapan firmalar tecil-terkin-iade uygulamasından yararlanamazlar. Diğer bir deyişle fason olarak faaliyette bulunanlar tecil-terkin-iade işlemi uygulamasından yararlanamazlar.
- 3- İmalatçılar ihraç kaydıyla da olsa satışını yaptığı mamul, aynen ihraç edilen nihai mamul değilse bu teslimde tecil-terkin iade işlemi uygulamasından yararlanamayacaktır.

⁶⁴ <http://www.vdd.org.tr> (05.01.2012)

- 4- İhraç kaydıyla teslimi yapılan malların başka bir firma tarafından ihraç edilmesi durumlarında imalatçılar tecil-terkin uygulamasından yararlanamayacaklardır.

Danıştay'ın konuyla ilgili verdiği Kararının özeti⁶⁵ aşağıdaki gibidir:

“İhraç kaydıyla teslim edilen malların ihracatını malı teslim alan ihracatçı değil de, başka bir ihracatçı firma tarafından ihraç edilmesi durumunda ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçının KDV tecil-terkin uygulamasından yararlanması mümkün değildir.”

- 5- İmalatçılar dahilde işleme veya geçici kabul rejimleri kapsamında ihraç edilecek ürünlerin istenen şartları taşımamaları ya da istenen limitlerden az olması halinde tecil terkin iade işlemi uygulamasından yararlanamazlar⁶⁶.

2.7.4. 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.

Düzenlenecek rapor, söz konusu kapsamda ihracatın yapıldığı her dönem için ayrı ayrı düzenlenecek ve ikişer örneği ihracatın yapıldığı ayı takip eden ay basından itibaren 3 ay içinde ilgili satıcılara verilecektir. Ancak bu süre içerisinde rapor ibraz edilemeyeceğine dair makul mazeret bildirenlere Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesine göre vergi dairesince bu sürenin en çok bir katı kadar ek süre verilebilecektir. Yani Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesi uyarınca verilecek ek süre en çok 3 ay olabilecektir⁶⁷.

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 edilecektir⁶⁸.

İmalat kayıtlarındaki bilgiler esas alınarak üretim analizi ve randıman hesapları da yapılmak suretiyle düzenlenecek raporda en az;

⁶⁵ Danıştay 11.Dairesininin, 23.09.1997 tarih ve E.1996/4762, K.1997/2981 Sayılı Kararı

⁶⁶ TURANLI; a.g.m., s.183

⁶⁷ Nihat UZUNOĞLU; “İhracatta KDV İadesine İçin İbrahim Edilen Gümrük Beyannamelerinin Teyidine İlişkin Usul ve Esaslar”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2003, Sayı:266.

⁶⁸ Fethi AYGÜN, “Dahilde İşleme İzin Belgesi(DIIB) Kapsamında Katma Değer Vergisi İade İşlemleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:151, Temmuz 2005, s.88

- Belgenin geçerlilik süresi,
- İhracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarih ve sayısı,
- Fiili ihracat tarihi,
- İhraç edilen malların cinsi, miktarı ve tutarı,
- İhraç edilen malların üretiminde kullanılan maddelerin satıcılar itibarıyla ayrı ayrı olmak üzere cins, miktar ve tutarı,
- İhracatın süresi içinde yapıp yapılmadığı.
- Konusunda bilgiler yer alacak ve teyidi alınan gümrük beyannamesinin onaylı bir örneği rapora eklenecektir⁶⁹.

Diğer yandan belge konusu malın birden fazla aşamada tecil-terkin işlemine tabi tutulması durumunda malı ihraç eden mükellef hakkında önceki aşamaları da içerecek şekilde düzenlenecek olan bir YMM raporu ile tecil edilen vergilerin tamamının terkin edilmesi mümkündür⁷⁰.

2.7.5. Tecil-Terkin Uygulamasında Özellikli Durumlar

Katma Değer Vergisinde Tecil-Terkin uygulamasında özellikli durumlar aşağıda açıklanmıştır.

2.7.5.1. İhraç Edilen Malın Yurtdışından Geri Gelmesi

İhraç edilen malların yurtdışından geri gelmesi halinde, ihracat istisnasından yararlanılan tutarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi halinde, istisna hükümleri çerçevesinde ithalat işleminin yapılabileceği KDV Kanununun 16/1-b maddesinde hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanunu'nun 132. maddesinde belirtildiği şekilde geri gelmesi halinde ithalat istisnasından faydalanılabilmesi için, ihracatçıya düzenlenen faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen katma değer vergisinin ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, Kanunun 11/1-c maddesi uyarınca fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi tutarının ilgili gümrük idaresine ödendiğinin ihraç kaydıyla mal teslim eden tarafından tevsiki

⁶⁹ Yılmaz ÇAKAN; " Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimi Çerçevesinde Yapılan Teslimlerde Tecil-Terkin, İade Uygulaması ve Uygulamaya İlişkin Bazı Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:274, Haziran 2004, s.116

⁷⁰ Ahmet ÖGÜT; "Katma Değer Vergisinde Yeni Düzenlemeler", **Maliye Posta Dergisi**, Sayı: Eylül 2001 s.173.

şartıyla, gecikme zammı aranmaksızın anılan madde kapsamında terkin veya iade işlemleri yerine getirilebilecektir.

Geri gelen malların ihracatçılar tarafından imalatçılara, tedarikçilerine ya da yurt içindeki üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi bulunmaktadır⁷¹.

2.7.5.2. İhracatın Belirlenen Sartlarda Gerçekleşmemesi Hali

Yurt içinde ihraç kayıtlı olarak yapılan satışlarda malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ayın basından itibaren üç ay içinde ihraç edilerek malın yurtdışına çıkarılması gerekir. Bu süre içerisinde malın ihraç edilmemesi halinde, tecil edilebilir vergi, vergi dairesine ödenecek vergiden mahsup edilen vergi indirim konusu yapılan vergi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre tecil faizi %50 fazlası ile tahsiline ilişkin hüküm 24.04.2003 tarih ve 4842 Sayılı Kanun'un 21. md ile KDV'nin 11/1-c-3.alt bendi gereği sadece gecikme zammı birlikte tahsiline olanak sağlanmıştır.

Yine aynı maddenin (c) bendine eklenen hükümlerde ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara Maliye Bakanlığı'nca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir⁷².

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesiyle yapılmış olan düzenlemede öngörülen şartların ihlali muhtelif nedenlerden ileri gelebilir:

1. İhracat, üç aylık sürenin dolmasından sonra gerçekleşmiş olabilir.
2. İhraç kaydıyla alınmış olan mal, ihraç edilmeyip dahilde satılmış olabilir.
3. Stok olarak ihracatçıda muhafaza edilmeye devam ediliyor olabilir.

İhracatın süresi içinde yapılamamasının mücbir sebeplerden ileri geldiği hallerde, bu defa tecil faizi alınır⁷³.

⁷¹ <http://www.vdd.org.tr> (05.01.2012)

⁷² TURANLI; a.g.m., s.183

⁷³ ÖZBALCI; a.g.e s.382

2.7.5.3. Mücbir Sebep

4842 sayılı kanun ile maddeye “ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, 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” hükmü eklenmiştir.

4842 sayılı kanunla yapılan değişiklikler ile 01.05.2003 tarihinden itibaren, ihraç kaydıyla alınan malların, mücbir sebepler ya da beklenmedik durumlar nedeniyle 3 aylık sürede ihraç edilememesi halinde, ihracatın yapılabilmesi için Maliye Bakanlığı veya vergi dairesinden ek süre alınabilme imkanı getirilmiş, ayrıca ihracatın mücbir sebepler dışındaki nedenlerle süresinde yapılamaması halinde tecil edilen verginin, gecikme zammının % 50 fazlası ile tahsil edilme uygulamasına son verilerek, sadece gecikme zammı ile tahsil edilmesi öngörülmüştür⁷⁴.

Bu durumda nelerin mücbir sebep sayılacağı hususu önem arz etmektedir. Mücbir sebepler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre mücbir sebepler;

1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin 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 idaresi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi hallerdir.

Maliye Bakanlığı'nın konumuzla ilgili olarak verdiği özelgelere göre, mücbir sebep olarak kabul edilen ve edilmeyen durumlardan birkaçı aşağıdaki gibidir:

2.7.5.3.1. Mücbir Sebep Kabul Edilen Durumlar

- Sınır kapısından tren seferleri düzenlenmemesi nedeniyle malın sınır kapısında trende beklemesi,
- Sürekli yağış ve malın bulunduğu sahayı sel basmış olması,
- Malların çalındığının mahkeme kararıyla tevsik edilmesi ,
- İspat ve tevsik edilmek şartıyla trafik kazası,

⁷⁴ Zekai ÖZCAN; “İhraç Kayıtlı Mal Teslimlerinde İhracatın Üç Aylık Süre İçerisinde Yapılamaması Halinde Mücbir Sebep Uygulaması”, **Mali Pusula Dergisi**, Ocak 2008, Yıl:4, Sayı:37, s.67.

- Malın gönderileceği ülke itibariyle, ihracata yetkili makamlarca sınırlama getirilmesi,
- İlgili mallara, mahkeme kararıyla ihtiyati haciz konması,
- İthalatçının ülkesindeki olaylar nedeniyle ihracatın gecikmesi veya yapılamaması⁷⁵.

2.7.5.3.2. Mücbir Sebep Olarak Kabul Edilmeyen Durumlar

- Kota hakkının dolması,
- Kiralanan gemilerin gelmemesi,
- İhraç edilen malların evsafına uygun olmaması nedeniyle yurt dışından gelmesi,
- Yurt dışındaki alıcının siparişini iptal etmesi,
- Akreditif şartı gereği, alıcı firmanın yükleme emrini gecikmeli olarak vermesi⁷⁶,

2.7.6. İhraç Kayıtlı Mal Teslim Eden Mükellefin İsmine Gümruk Beyannamesinde Yer Almaması

KDV ödenerek satın alınan malların ihraç edilmesi durumunda, gümruk beyannamelerinde malın imalatçısına ait bilgiler bölümüne imalatçının adının yazılıp yazılmamasının KDV iade uygulaması bakımından bir önemi bulunmamaktadır. Ancak, ihraç kaydıyla satın alınan malların ihraç edilmesi durumunda, ihraç kayıtlı mal teslim eden mükellefin isminin gümruk beyannamesine yazılması zorunludur. Zira, ihraç kayıtlı mal teslim eden mükellef söz konusu beyanname ile tecil edilmiş olan vergisini terkin ettirecek veya iade alacaktır.

Gümruk beyannamesinde adının yer almaması durumunda bu beyanname ile ihraç edilen malın kendisi tarafından ihraç kayıtlı teslim edilen mal olduğunu ispat ve tevsik etmesi mümkün olmayacaktır⁷⁷.

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özalgede¹⁸¹, ihracatçı tarafından gümruk beyannamesinde imalatçı firmanın adının yazılı olmamasına rağmen, söz konusu beyanname ile ihraç edilen malların bu firmaya ait olduğunun Yeminli Mali Müşavir raporu ile tespit edilmesi halinde, diğer şartların da yerine getirilmesi kaydıyla

⁷⁵ ÖZBALCI; a.g.e s.383

⁷⁶ Abdullah TOLU; "İhraç Kaydıyla Alınan Malların Süresinde İhraç Edilememesi Halinde Maliye Bakanlığı'ndan Ek Süre Alınabileceği", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:128, Ağustos 2003, s.245

⁷⁷ VURAL; a.g.e., s.504

imalatçı firmanın bu teslimi ile ilgili tecil-terkin ve iade işlemlerinin yapılmasının mümkün olduğunu belirtmiştir⁷⁸.

2.7.7. İmalatçı Faturasının İhracat Faturasından Sonraki Bir Tarihte Düzenlenmesi

İmalatçı faturasının ihracat faturasından sonraki bir tarihi taşıması halinde, ihraç edilen malların bu faturada belirtilen mallar olduğunun bir inceleme tespit edilirse, tecil-terkin yararlanılabilecektir. Bu incelemenin YMM tarafından yapılması mümkündür⁷⁹.

2.7.8. Mükellefin Hem İhracatçı Hem de İmalatçı Olması

Tecil-Terkin uygulaması, imalatçıların ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara yaptıkları mal teslimlerinde uygulanmaktadır. Teslim edilen malın aynen ihraç edilmesi şarttır. İmalatçılar ürettikleri malların bünyesine giren ham ve yardımcı maddelerinden dolayı katma değer vergisi ödemek zorundadır. Buna göre ihracatçı-imalatçıların ihraç edilmek üzere imal ettikleri malların imali için gerekli malların alımında tecil-terkin uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

2.7.9. Gümrük Beyannamesinde Birden Fazla İmalatçı Olması

Aynı türden malların birden fazla imalatçıdan alınıp, tek bir gümrük çıkış beyannamesi ile aynı zamanda ihraç edilmesi halinde, ihraç edilen malların içerisinde terkin talebinde bulunan imalatçıya ait kısmının belirlenemediği durumlarda, söz konusu mallara ait tecil edilen verginin terkin için imalatçıların, ihracatçı firmadan alacakları kendileri tarafından teslim edilen malların ihraç edildiğini gösteren belgeyi de gümrük çıkış beyannamesine eklemeleri gerekmektedir.

2.7.10. Kısmi Terkin ve İade

İhraç kayıtlı teslimler dolayısıyla tecil edilen verginin terkin edilmesi için, ihraç kayıtlı teslimlere ait gümrük beyannamelerinin tamamının ibraz edilmesini beklemenin gerekip gerekmediği, tecil edilen verginin ibraz edilen gümrük

⁷⁸ <http://www.vdd.org.tr> (05.01.2012)

⁷⁹ OKTAR; a.g.e., s. 36

beyannamelerine bağılı olarak kısmen terkin edilmesinin mümkün olup olmadığı özellik göstermektedir.

KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi çerçevesinde ihraç kaydıyla yapılan satışlar dolayısıyla tecil edilen katma değer vergisinin terkin edilmesi için, ihraç kaydıyla satılan mallara aiti bütün gümrük beyannamelerinin birlikte ibrazı Sart değildir. Gerek birden fazla mükellefe ihraç kayıtlı teslim yapılması, gerekse bir mükellefe yapılan ihraç kayıtlı teslimine konu malların kısmen ihraç edilmiş olması nedeniyle ibraz edilen gümrük beyannamesine isabet eden KDV'nin terkin edilmesi mümkündür.

Buna göre, ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan imalatçıların, bu satışlarına ait olarak tecil edilmiş bulunan katma değer vergisinin, ihracatın gerçekleşmesini müteakip gümrük beyannamesi bazında terkin edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır⁸⁰.

2.7.11. İhracattan Sonra Ortaya Çıkan 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 uygulaması mümkündür. Bu durumda söz konusu bedeller hem beyan edilmek, hem de indirim konusu yapılmak suretiyle sınırlanacaktır⁸¹.

2.7.12. İhracatı Yapılmayan Malların İmalatçıya İade Edilmesi

İmalatçıların ihraç kaydıyla teslim ettikleri mallar, ihracatı yapılamadığı için kendilerine iade edilirse; tecil-terkin şartlarının ihlali söz konusu olacağından tecil edilen katma değer vergisi gecikme zammı ile birlikte imalatçıdan aranacaktır.

İhracatçılar malları imalatçıya iade ederken, bu mallara ait fatura düzenlemek ve katma değer vergisi hesaplamak zorundadır. Malın iade edildiği dönemde bu tutarı hesaplanan KDV olarak beyan edecek, alış faturasında gösterilen ancak ödememiş olduğu katma değer vergisini de bu dönemde indirilecek KDV olarak beyannameye dahil edecektir.

⁸⁰ VURAL; a.g.e., s. 508

⁸¹ OKTAR; a.g.e., s. 36

İmalatçılar da ihracatçı tarafından kesilen faturada gösterilen katma değer vergisini, indirilecek KDV olarak dikkate alacaklardır. Sonuçta, imalatçılar ihraç edilemediği için kendilerine geri gönderilen mallar nedeniyle tahsil etmedikleri katma değer vergisini ve gecikme zammını vergi dairesine ödeyecekler, aynı zamanda da ihracatçının düzenlediği faturaya dayanarak bu vergiyi indirim konusu yapacaklardır. Tecil-Terkin şartlarına uyulmamasının yaptırımı olan gecikme zammı imalatçı tarafından karşılanmış olacaktır. Kanunda imalatçının bu tutarı ihracatçıdan isteyip isteyemeyeceği hakkında bir düzenleme yapılmamıştır⁸².

2.7.13. Tecil-Terkin Uygulamasının İhtiyarlığı

KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesinde düzenlenen ihraç kayıtlı teslim uygulaması ihtiyaridir. İhracatçıya mal teslim eden imalatçılar isterlerse 11/1-c kapsamında işlem yapmayabilirler.

Ancak 77 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile sektörle dış ticaret şirketlerinin ihraç ettiği malları imalatçı olmayan ortakları ile ortakları dışındaki firmalardan alışında münhasıran KDV Kanunu'nun 11.maddenin 1.'nci fıkrasının (c) bendi kapsamında işlem yapılması uygun görülmüştür.

Buna göre, sektörle dış ticaret şirketlerinin ihraç edeceği malları, 27 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde tanımı yapılan imalatçı vasfını haiz olmayan ortakları dışındaki firmalardan alımında tecil-terki uygulaması zorunludur⁸³.

2.7.14. Tecil-Terkin Uygulamasında Kur Farkları ve Benzerleri

İhracatçının, ihraç bedeline bağlı kur farkları ve prim vb gibi hasılatları kendi bünyesinde katma değer vergisine tabi değildir. Tecil-terkin uygulamasında ise, ihraç kaydıyla yapılan mal tesliminde birim fiyatlar, genellikle kur farkı ve teşvik primlerinin imalatçıya aktarılacağı esasında belirlenmekte, dolayısı ile ihracatçının, başlangıçta belirlenmiş mal bedeline ilave olarak, ilave ödemeler yapması durumu doğmaktadır.

Mal bedelinin unsurunu teşkil eden bu ödemeler ihracatın gerçekleşmesinden sonra ortaya çıktığı için, tecil-terkin uygulamasına konu edilmemektedir. 25 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde özel bir çözüm getirilmiştir.

⁸² <http://www.vdd.org.tr> (05.01.2012)

⁸³ VURAL; a.g.e., s. 490

Buna göre, imalatçılar; kur farkı, teşvik primi vb. olarak yapacakları tahsilat karşılığında ihracatçıya kesecekleri faturalarda katma değer vergisini hesaplayacaklar, ancak bu vergiyi ihracatçıdan tahsil etmeyeceklerdir. Hesapladıkları vergiyi, hesaplanan katma değer vergisi arasında gösterecekler, aynı vergiyi aynı dönemde indirilecek katma değer vergisi olarak beyannamelerine intikal ettirmek suretiyle arındırma işlemini tamamlamış olacaklardır⁸⁴.

2.7.15. İmalatçının Pişmanlıkla Beyanname Vermesi

İhraç kaydıyla, teslimlerin bulunduğu döneme ait beyannamede yapılan hataların imalatçı tarafından fark edilerek pişmanlık beyannamesi verilmesi halinde, bu beyannameye göre tahakkuk ettirilen vergi için pişmanlık zammı uygulanarak, tecil-terkinden yararlandırılmanın devam etmesi gerekir. Pişmanlık şartlarına uyulmaması halinde cezalı tarhiyat yapılacaktır. Pişmanlık şartlarına uyulmaması halinde cezalı tarhiyat yapılacaktır. Pişmanlıkla verilen beyannamede beyan edilen vergi tutarının, daha önce beyan edilenden fazla olmaması halinde pişmanlık zammı doğmayacağı tabiidir⁸⁵.

2.7.16. Başkalarının Kota Hakkı Üzerinden Yapılan İhracat

Kota hakkının devredilmesi sonucunda gümrük beyannamelerinde imalatçı olarak görünen firma ile ihraç edilen malların alış faturalarında görünen imalatçı firma unvanları farklı olmaktadır. Bu durumda yapılacak işlemler 08.08.1991 tarih ve 1991/5 sıra nolu Katma Değer Vergisi iç Genelgesi'nde açıklanmıştır.

Buna göre;

- -Kota hakkını devreden firmanın, bağlı olduğu vergi dairesine ve iade hakkı sahibi mükelleşere söz konusu ihracat işlemi dolayısıyla tecil-terkin, iade, mahsup gibi taleplerde bulunmayacağına dair taahhütname vermesi,
- -İade veya mahsup talepleri nedeniyle vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu düzenlenmesi halinde, bu raporlarda ihracat konusu malların gerçek imalatçısının kim olduğunun belirtilmiş bulunması,

⁸⁴ ÖZBALCI; a.g.e s. 385

⁸⁵ OKTAR; a.g.e., s. 37

- -Bu konuda düzenlenmiş herhangi bir inceleme raporu yoksa, malın gerçek imalatçısının vergi dairesince yapılacak bir yoklama sonucunda düzenlenecek tutanak ile tespit edilmesi,

Şartıyla kota devri suretiyle yapılan ihraç kayıtlı teslimler için tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilecektir⁸⁶.

2.7.17. İhraç Kaydıyla Mal Teslim Alan İhracatçıların KDV İadesi Karsısındaki Durumu

İhraç kaydıyla mal alarak bunları ihraç eden mükellefler, bu malların alımında katma değer vergisi ödemedikleri için mal alımı nedeniyle iade hakları bulunmamaktadır. Kanunun 11/1-c maddesinde yer alan “tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu kanunun 32. maddesi hükmü uygulanmaz” ifadesi bu duruma netlik kazandırmaktadır.

Ödenmeyen bir verginin iadesi söz konusu olamayacağından ihraç kaydıyla alınan mallar için hesaplanan ancak ödenmeyen vergiler iade olarak talep edilemez.

Ancak bu durum, ihracatçıların ihraç kaydıyla aldıkları mallar dışındaki girdiler nedeniyle yükledikleri vergilerin iadesini istemelerine engel değildir. İhracatçıların, ihracata ilişkin diğer giderler için ödemiş oldukları katma değer vergilerini iade hakları devam etmektedir⁸⁷.

2.7.18. İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Edilecek KDV'nin Hesaplanması

Tecil-terkin esasındaki uygulamada, ihraç kaydıyla teslim edilen mal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi esas alınmaktadır. Malın, verginin tahsil edilmeden teslim edilmesi, duruma göre, ihraç kaydıyla mal teslim edenin girdi vergileri dolayısı ile belli süre sermaye bağlaması ve bu suretle ilave bir külfetle katlanması sonucunu verebilmektedir. Bu hal, ihracatın üç ayı geçmemek üzere, alındıktan belli süre sonra ihraç edilmesi ve terkin ve iade ile ilgili prosedürlerin ileri gelmektedir.

Genelde ise, ihraç kaydıyla alınan malın, alındığı dönemde ihraç edildiği, başka bir ifadeyle, ihraç kaydıyla teslimin, ihracatın gerçekleşeceği dönem itibariyle yapıldığı anlaşılmaktadır. 65 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile döviz alım belgesi ibraz gerekliliğinin de kaldırılmış olmasından sonra, terkin ve iade

⁸⁶ <http://www.vdd.org.tr> (05.01.2012)

⁸⁷ <http://www.vdd.org.tr> (05.01.2012)

sürecinde de kısalma olması gerekir. Bu durumda, girdi vergilerinin arındırılması bakımından, ihraç kaydıyla mal teslimi, doğrudan ihracata göre daha elverişli duruma girmektedir⁸⁸.

Belirtilen şartlara uygun olarak yapılan ihraç kaydıyla teslimler, beyannamede KDV matrahına dahil edilecektir. KDV tahsil edilmediği halde ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden KDV hesaplanacaktır⁸⁹.

2.7.19. Dahilde İşleme Ve Geçici İzin Belgesi Kapsamında Tecil-Terkin

Dahilde işleme rejimi ve geçici kabul rejimi, ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak olan girdilerin ithal edilmesi halinde, ithalde ödenmesi gereken vergilerin ödenmeyerek teminata bağlanmak suretiyle ertelenmesini ve bu girdiler kullanılmak suretiyle imal edilen malların ihraç edildiğinin tevsiki halinde, daha önce ertelenen vergilerin terkin edilerek bunlarla ilgili olarak verilen teminatların çözülmesini sağlamaya yönelik düzenlemeler bütünüdür.

Bu kapsamda işlem yapmak isteyen mükellefler, ihraç edecekleri malların üretiminde kullanacakları girdileri vergisiz olarak ithal edebilmek için ithalat işleminden önce, Gümrük Birliği kapsamında Avrupa Birliği'ne dahil ülkelerden yapacakları ithalat için Dış Ticaret Müsteşarlığı'na başvurarak "Dahilde İşleme İzin Belgesi" ni, diğer ülkelerden yapacakları ithalatlara için ise, Geçici Kabul İzin Belgesi' ni almak zorundadırlar⁹⁰.

İthal için getirilen bu kolaylıklar, yerli girdi kullanan mükellefler açısından haksız rekabet unsuru teşkil etmektedir. Bu eşitsizliği gidermek amacıyla 4369 Sayılı Kanun'nun 62.maddesiyle KDV Kanununa eklenen geçici 17.maddeyle, dahilde işleme geçici kabul rejimleri kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak ham ve yardımcı maddelerin yurtiçinden satın alınmasında sektörler, bölgeler veya mal grupları itibariyle tecil-terkin işlemi yaptırma konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bu yetki 31.12.2008 tarihine kadar geçerlidir.

Bakanlar Kurulu bu yetkiyi önce 10.09.1998 tarih ve 98/11766 sayılı kararname ile tekstil ve konfeksiyon sektörü için kullanmıştır. Bu Kararname ile tekstil ve konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren ve dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesi bulunan imalatçı-ihracatçıların yurtiçinden ham ve yardımcı madde

⁸⁸ ÖZBALCI; a.g.e s. 386

⁸⁹ <http://www.vdd.org.tr> (05.01.2012)

⁹⁰ <http://www.vdd.org.tr> (05.01.2012)

alımlarında KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında tecil-terkin işlemi uygulaması öngörülmüştür.

Daha sonra 15.09.2000 tarihli ve 24171 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2000/1162 sayılı Kararname ile tecil-terkin uygulanacak işlemlere, dahilde isleme veya geçici kabul izin belgesi alan demir-çelik, otomotiv ve otomotiv yan sanayiinde faaliyet gösterenlere yapılan belge kapsamındaki malların teslimleri dahil edilmiştir.

Bu konuda yayımlanan 2001/2325 sayılı Kararname ile sektör ayırımına son verilmiş ve tüm sektörlerde dahilde isleme veya geçici kabul izin belgesi kapsamındaki ham ve yardımcı maddelerin yurtiçinden alımında tecil-terkin kapsamında işlem yapılması öngörülmüştür. Konuya ilişkin açıklamaların yapıldığı 83 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde bir yenilik daha getirilmiş ve bu kapsamda satın alınan mallardan üretilen malların doğrudan ihraç edilmesi şartı kaldırılmıştır⁹¹.

2.7.19.1. Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 17. maddesine göre çıkarılan Kararname uyarınca tecil-terkin sistemi çerçevesinde işlem yapılabilmesi için;

- Alıcıların, katma değer vergisi mükellefi olmaları,
- Dahilde İşleme Rejimi Kararı ile bu Karar'a ilişkin Dış Ticaret Müsteşarlığı Tebliğlerine uygun "Dahilde İşleme" veya Gümrük Müsteşarlığı'nca verilen "Geçici Kabul" İzin Belgelerine sahip bulunmaları gerekmektedir

Yukarıda belirtilen belgelerden herhangi birine sahip olan katma değer vergisi mükellefleri, bu belgelerde gösterilen maddeleri, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde hükme bağlanan tecil-terkin sisteminden yararlanarak teslim alabileceklerdir. Ancak bu kapsamda gerçekleştirilecek teslimler nedeniyle düzenlenecek faturalarda her bir mal türüne ilişkin katma değer vergisi hariç bedelin tebliğ ile belirlenen tutarı asması zorunludur

Dahilde İşleme İzin Belgesine sahip yükümlülere belge kapsamındaki madde ve malzemelerin tecil-terkin sistemi çerçevesinde teslimi ihtiyaridir. Ancak dahilde isleme veya geçici kabul izin belgesini haiz sektörle dış ticaret şirketlerinin 27 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde tanımı yapılan imalatçı vasfını haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalardan ihraç edilmek üzere mal alımlarında tecil-terkin uygulaması zorunludur⁹².

⁹¹ OKTAR; a.g.e., s. 42

⁹² AYGÜN; a.g.m., s.88

Yukarıda belirtilen belgelerden herhangi birine sahip olan katma değer vergisi mükellefleri, bu belgelerden gösterilen maddeleri, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde hükmü bağlanan tecil-terkin sisteminden yararlanarak teslim alabileceklerdir⁹³.

2.7.19.2. Tecil-Terkin Uygulaması

Sahibi oldukları dahilde isleme veya geçici kabul izin belgesinde yer alan malların alımlarında, tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmasını isteyen mükellefler, geçici kabul veya dahilde isleme 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 isleme izin belgesinin "İthal Edilen Maddelerle İlgili Bilgiler" bölümü, satıcılar tarafından gerçekleşen teslimde uygun şekilde doldurularak imzalanacak ve kase basılacaktır. Geçici kabul izin belgesinin ibraz edilmesi halinde ise; bu belgenin uygun bir yerine "Bu belgenin.....sırasındakimiktar/birim maldan.....miktarı.....tarih vesayılı faturayla satılmıştır." şerhi konularak imzalanacak ve kase basılacaktır.

Bu kapsamda imal edilen malların, tecil-terkin uygulanarak ihracatçıya tesliminde 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.

Bu şekilde şerh düşülen belgelerin bir fotokopisi, belge sahibi tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanacak ve satıcıya ya da ihracatçıya verilecektir.

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

⁹³ ÇAKAN; a.g.m., s.114

girmeyen teslimlerin birlikte yapılması halinde, tecil-terkin uygulanabilecek ve uygulanamayacak olan mallar için ayrı ayrı fatura düzenlenmesi gerekmektedir⁹⁴.

2.7.19.3. Satıcıların Katma Değer Vergisi Beyanı

Dahilde isleme veya geçici kabul rejimi kapsamında yapılan teslimler için Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 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 isleme izin belgesinin bir fotokopisi eklenecektir. İhracatçıya bu kapsamda teslim yapan imalatçılar ise beyannameye, ihracatçı tarafından şerh düşülen geçici kabul veya dahilde isleme izin belgesinin fotokopisini ekleyecektir.

Bu Tebliğ'de öngörülen esaslara uygun olarak hareket eden satıcıların tecil edilen veya iade edilen vergisi, ihracatın şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde satıcılardan değil, alıcılardan aranacaktır⁹⁵.

2.7.19.4. Terkin Ve İade İşlemleri

Belge sahibi firmalar tecil-terkin kapsamında satın aldıkları maddelerle imal ettikleri malların, dahilde isleme veya geçici kabul izin belgesinde yazılı olan sürede ihracının gerçekleşmesi şarttır. Belge sahibi imalatçı-ihracatçılar, tecil-terkin uygulaması kapsamında imalatçılardan satın ham ve yardımcı maddelerden ürettikleri malları belgelerinde yazılı süre içerisinde ihraç edildiğini YMM tarafından düzenlenecek bir raporla tespit ettireceklerdir. İmalat kayıtlarındaki bilgiler esas alınarak üretim analizi ve randıman hesapları da yapılmak suretiyle düzenlenecek raporlarda en az aşağıdaki bilgiler yer alacaktır.

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

- Dahilde isleme veya geçici kabul izin belgesinin tarih ve sayısı,
- Belgenin tarihi ve süresi,
- İhracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarih ve sayısı,

⁹⁴ <http://www.vdd.org.tr> (05.01.2012)

⁹⁵ AYGÜN; a.g.m., s.89

- Fiili ihracat tarihi,
- İhraç edilen malların cinsi, miktarı ve tutarı,
- İhraç edilen malların üretiminde kullanılan hammaddelerin satıcıları itibariyle ayrı ayrı olmak üzere cins, miktar ve tutarı,
- İhracatın süresi içinde yapılıp yapılmadığı,⁹⁶

Bu raporlar, söz konusu kapsamda ihracatın yapıldığı her dönem için ayrı ayrı düzenlenecek ve ikiye örneği ihracatın yapıldığı ayı takip eden ay basından itibaren 3 ay içinde ilgili satıcılara verilecektir. Ancak bu süre içerisinde rapor ibraz edilemeyeceğine dair makul mazeret bildirenlere, Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesine göre vergi dairesince bu sürenin en çok bir katı kadar ek süre verilebilecektir.

Satıcıların tecil edilen verginin terkin edilmesi sağlamak için sözü edilen raporu bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. 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.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınan mallardan, üretilen malların izin belgesinde öngörülen süre ve şartlara uygun olarak ihraç edilmemesi halinde; zamanında alınmayan vergi, tecil tarihinden itibaren vergi zıyaı cezası da uygulanmak suretiyle gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilecektir.

Görülebileceği üzere, ihracatın belirlenen şartlarda gerçekleşmemesi halinde uygulanacak olan yaptırım açısından iki tecil-terkin uygulaması arasında fark bulunmaktadır. İhraç kaydıyla teslimlerde tahsil edilmeyen vergi gecikme zammı ile birlikte imalatçıdan alınırken, dahilde isleme ve geçici kabul rejiminde tahsil edilmeyen vergi tecil tarihinden itibaren vergi zıyaı cezası da uygulanmak suretiyle gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilmektedir.

⁹⁶ OKTAR; a.g.e., s. 47

2.7.19.5. İade İçin Aranılan Belgeler

- 1- Dilekçe,
- 2- İhracatçı tarafından şerh düşülen geçici kabul veya dahilde isleme izin belgesinin fotokopisi,
- 3- Tecil-Terkin kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiğine dair Yeminli Mali Müşavirce düzenlenmiş rapor,
- 4- İhraç kaydıyla satışlara ilişkin fatura fotokopisi veya liste.

Bu 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 bulunmamaktadır⁹⁷.

Aranılan belgelerin fotokopilerinin verilmesi halinde, bu fotokopilerin aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kase 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 itibarıyla 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 kaseleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması gerekir. Su kadar ki, tutarı Vergi Usul Kanunu'nun 232 nci maddesinde yer 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 yurt dışındaki 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, amortisman tabi iktisadi kıymet gibi) ve ne şekilde hesaplandığı gibi unsurlara yer verilir.

⁹⁷ OKTAR; a.g.e., s.42.

Vergi dairesinin uygun görmesi halinde listelerin disket veya CD olarak verilmesi de mümkündür⁹⁸.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM TÜRKİYE'DE İHRACATTA KDV İADESİ SİSTEMİ SORUNLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

3.1. İHRACATTA KDV İADE SİSTEMİNİN KAPSAMI

KDV Kanunu'nda yer alan istisnaları tam ve kısmi istisna olmak üzere iki ana başlık altında toplamak mümkündür. İstisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin indirim ve iadesine imkan tanıyan istisnalar tam istisna iken bu işlemlerle ilgili katma değer vergisinin indirim ve iadesi mümkün olmayan istisnalar ise kısmi istisna olarak bilinmektedir.

Tam istisna kapsamındaki işlemler esas olarak KDV Kanunu'nun 32. maddesinde sayılmış olup, bunların başında ihracat istisnası gelmektedir. İhracat istisnası Kanun'un mal ve hizmet ihracatı başlıklı 11. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak yurt dışına götürdüğü mal teslimleri ve ihraç kayıtlı teslimler ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmiştir⁹⁹.

Kanun'un 12. maddesinde bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için iki şartın yerine getirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Birinci şart; teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir. İkinci şart ise, teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Aynı maddenin iki numaralı bendinde ise yurt dışındaki müşteri tabiri; "ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

⁹⁸ <http://www.vdd.org.tr> (05.01.2012)

⁹⁹ OKTAR; a.g.e., s.34.

Maliye Bakanlığı ihracat istisnasından doğan KDV iadelerine ilişkin usul ve esasları temel olarak 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile dzenlenmiş olup, daha sonra yayımlanan tebliğlerle uygulamaya yon vermiştir. Ocak/2010 vergilendirme dzenimine kadar KDV iade talepleri bir dilekçe ile yapılmakta ve dilekçeye aşağıdaki belgelerin eklenmesi gerekmektedir.

- Gümruk beyannamesi (aslı veya noter, gümruk idaresi, ilgili vergi dairesi müdürü ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği), beyannamelerin aslı veya örneği yerine bunların listesinin verilmesi de yeterlidir.
- Satış faturalarının fotokopisi veya listesi,
- İhracatın gerçekteşiği dzeneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo.

Ancak 27. 01.2010 tarihinde yayınlanan 53 No.lu KDV Sirküleri ile daha önce kağıt ortamında vergi dairesine teslim edilen KDV iadesine ilişkin bilgi ve belgelerden; "indirilecek KDV listesi", "yüklenilen KDV listesi" ve "satış faturaları listesi" ile iade için ibrazı istenilen durumlarda "gümruk (çıkış) beyannamesi listesi"nin elektronik ortamda gönderilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Bundan böyle mükellefler KDV iade taleplerini Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinden yapacaklar ve iade için istenen belgeleri elektronik ortamda göndereceklerdir. İade talebine ilişkin olarak ibrazı gereken ve bu listelerin dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi vergi dairesine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

İnternet üzerinden yapılan başvuru sonucunda sistemden alınan "KDV İade Talebine İlişkin İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı" çıktıısı bir üst yazı ile vergi dairesine verilerek listelerin İnternet üzerinden verildiği ve KDV İade işlemlerinin tamamlanması konusunda vergi dairesi bilgilendirilmiş olacaktır. Bundan sonraki süreçte KDV iadesi işleminin tamamlanması önceden olduğu gibi vergi dairesinden takip edilerek sonuçlandırılacaktır.

Bu uygulamanın amacı; daha önce vergi dairelerince VEDOP üzerinden manüel olarak yapılan ve oldukça uzun zaman alan kontrollere son verilmesi, vergi dairelerinin kırtasiyecilikten ve bir kısım formalitelerden kurtarılması, iade işlemlerine hız kazandırılması, KDV iade işlemleri açısından asgarî bir standart getirilmesi ve uygulama birliğinin sağlanması olarak belirlenmiştir.

Bilindiği üzere katma değer vergisinde nakden ve mahsuben olmak üzere iki şekilde iade söz konusudur. Mahsuben iade; iade alacağının hak sahibi mükellefin

kendisinin, adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, SSK prim borçlarına mahsup edilmek suretiyle yapılmasıdır. Mahsuben iade talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu veya teminat aranılmadan yerine getirilir. Ancak mahsup talebi yukarıda belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez.

KDV iade alacağına nakden talep edilmesi durumunda 4.000 TL'ye kadar olan kısmı inceleme raporu veya teminat aranılmadan yerine getirilmektedir. İade talebi yukarıda sayılan belgelerin tamamlanmasından fakat gümrük beyannamelerinin teyidinin alınmasından sonra yerine getirilecektir. Fakat tarh zamanaşımı süresine kadar teyitlerin alınmaması halinde teyit beklenmeksizin iade işlemi yerine getirilecektir. Gümrük beyannameleri veya bunlara ilişkin listelerin teyidi gerçekleşen kısmına isabet eden tutarların kısmen iadesi de mümkündür.

Nakden iade taleplerinin 4.000 TL'yi aşan kısmının YMM tasdik raporuna göre iadesi mümkündür. Ancak iadelerin YMM Tasdik Raporuna göre yapılmasında, süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi varsa herhangi bir üst iade sınırı bulunmamaktadır, süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi yoksa üst sınır 2011 yılı için 330.000 TL'dir. Bu limiti aşan nakden iade taleplerinin münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi gerekmektedir. YMM tasdik raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe iade yapılamaz. Mükelleflerin YMM raporu düzenleninceye kadar, teminat göstermeleri halinde iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilecek ve rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilecektir. Teminat karşılığı iade talepleri yukarıda sayılan belgelerin ibrazı üzerine, gümrük beyannameleri ile teminat mektuplarının teyidinin alınmasını müteakiben yerine getirilecektir.

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 ise YMM tasdik raporu ile nakden iade edilebilir.

İadesi talep edilen katma değer vergisinin 4.000 TL'yi aşmasına rağmen teminat gösterilmemesi veya YMM tasdik raporu ibraz edilmemesi veya mükellef tarafından istenmesi durumunda iade talebi Maliye Bakanlığı vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen inceleme raporları sonucuna göre yerine getirilecektir. 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 bulunulması halinde ise bu talep inceleme elemanının genel esaslara göre iade yapılmasına engel bir görüşünün bulunmaması halinde yerine getirilir¹⁰⁰.

3.2. İHRACATTA KDV İADE SİSTEMİNİN EKONOMİK ANALİZİ

Ülkemizde ihracatın artışına paralel olarak KDV iade tutarlarında da artışlar meydana gelmiştir.

1998-2011 yılları arasında Türkiye'nin ihracatında önemli bir yükseliş meydana gelmiştir. 2009 yılında yaşanan ekonomik krizin etkisi ile ihracatta yaşanan geçici gerileme göz ardı edilirse ihracatın sürekli artış eğiliminde olduğunu söyleyebiliriz.

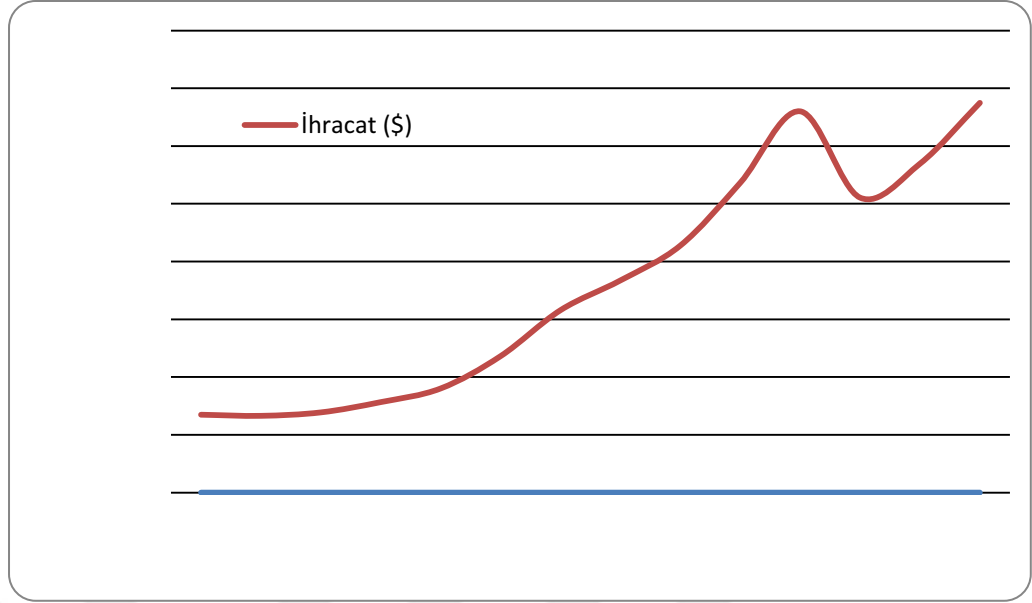
Tablo 1: 1998-2011 Yılları Arası İhracat (\$)

Yıl	İhracat (\$)
1998	26.973.952
1999	26.587.225
2000	27.774.906
2001	31.334.216
2002	36.059.089
2003	47.252.836
2004	63.167.153
2005	73.476.408
2006	85.534.676
2007	107.271.750
2008	132.027.196
2009	102.142.613
2010	113.883.219
2011	134.954.362

Kaynak: TÜİK

¹⁰⁰ Murat YAPMIŞ; "İhracat İstisnası Nedeniyle KDV ve ÖTV'nin Birlikte İadesi", **Yaklaşım**, Aralık 2011, Sayı:228.

Şekil 3: 1998-2011 Yılları Arası İhracat (USD)



Kaynak: TÜİK

Aynı dönemde yani 1998-2011 yılları arasında ihracatta KDV iadesi tutarlarının USD bazındaki tutarları ise aşağıdaki gibidir;

Tablo 2: 1998-2011 Yılları Arası Yapılan İadeler (\$)

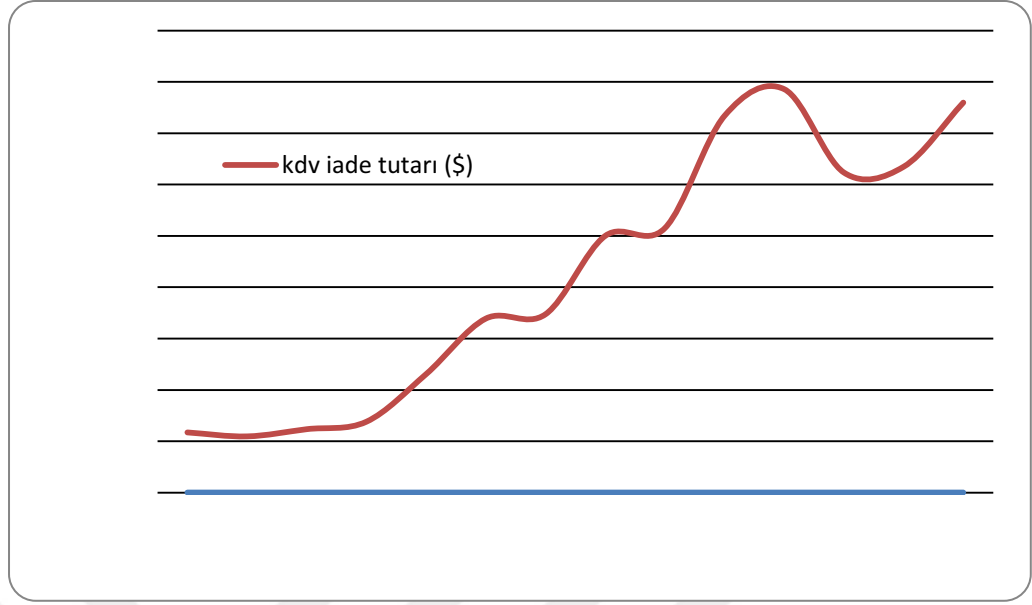
Yıllar	kdv iade tutarı (\$)
1998	1.171.958
1999	1.095.125
2000	1.235.550
2001	1.381.360
2002	2.307.956
2003	3.389.660
2004	3.473.850
2005	4.999.541
2006	5.151.083
2007	7.339.774
2008	7.857.585
2009	6.233.625
2010	6.346.941
2011	7.596.764

Kaynak: TÜİK

KDV iade tutarında son 15 yılda 6,5 kat artış olduğu gözlemlenmektedir.

İhracatın aynı dönemde 5 kat artmasına karşın iade tutarının daha fazla artmış olması dikkat çekicidir.

Şekil 4: 1998-2011 Yılları Arası Yapılan İadeler (USD)

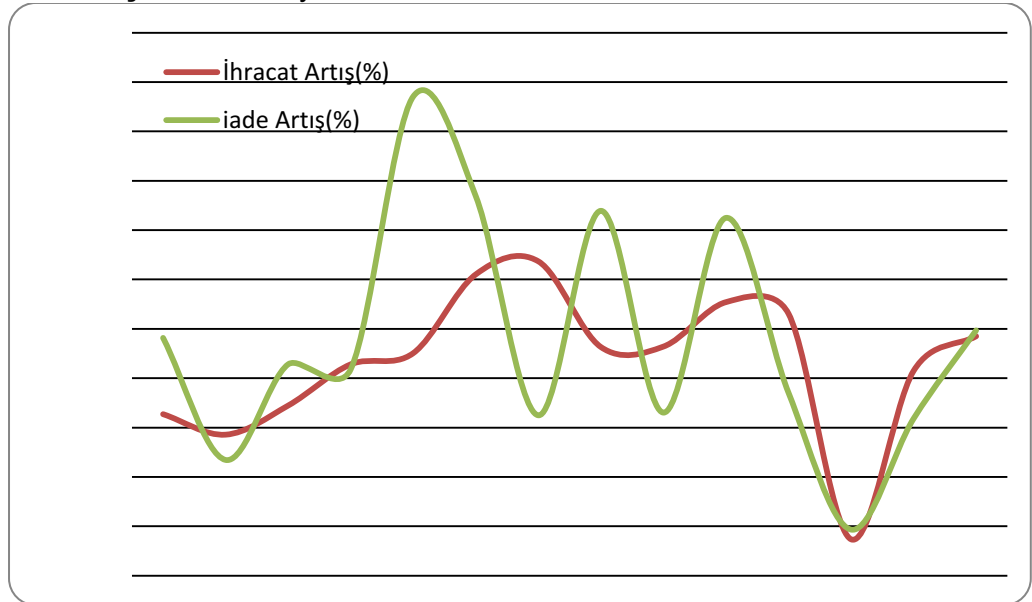


Kaynak: TÜİK

Şekilleri karşılaştırdığımızda ihracat ve iade miktarlarının birbirine paralel değişim gösterdiğini gözlemleyebiliriz.

İhracat ve KDV iadesi tutarlarının artış hızlarını karşılaştırdığımızda ise aşağıdaki gibi bir şekilde karşılaşıyoruz.

Şekil 5: Türkiye’de İhracat ve KDV İadesi Rakamları



Kaynak: TÜİK

İhracat ve iade tutarlarını USD bazında mukayese ettiğimizde ihracatçıların iade talep ettiği tutarların toplam ihracata oranının %4 ila %7 aralığında değiştiğini görmekteyiz. Bu oran ihracatçıların ihracata konu malları tedarik ederken yükledikleri KDV oranının genel ortalamasını ifade etmektedir.

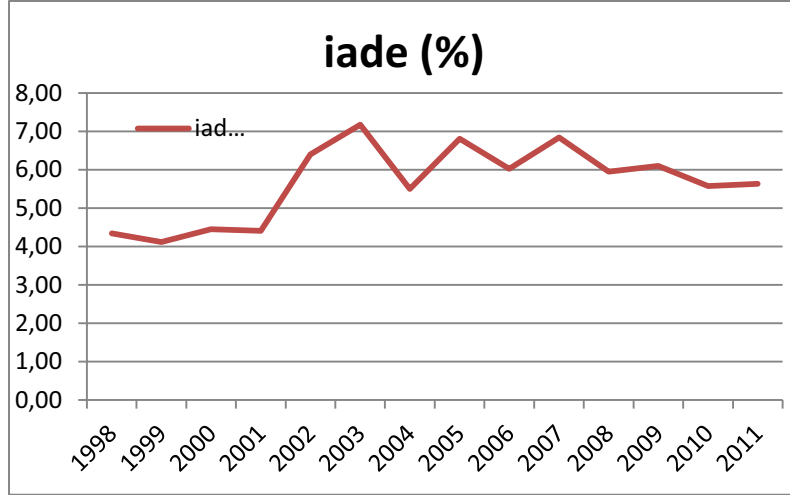
Yüklenilen KDV oranında ihraç kayıtlı veya dahilde işleme kapsamında KDV siz olarak tedarik edilen malların etkisini de unutmamak gerekir. Ancak bu konuda sağlıklı bir veriye ulaşmak mümkün değildir.

Tablo 3: 1998-2011 Yılları Arası Yapılan İadelerin ihracata oranı (%)

Yıllar	iade (%)
1998	4,34
1999	4,12
2000	4,45
2001	4,41
2002	6,40
2003	7,17
2004	5,50
2005	6,80
2006	6,02
2007	6,84
2008	5,95
2009	6,10
2010	5,57
2011	5,63

Kaynak: TÜİK

Şekil 6: 1998-2011 Yılları Arası Yapılan İadelerin İhracata Oranı (%)



Kaynak: TÜİK

Daha sağlıklı analiz yapmak için gerek ihracat rakamlarının ve gerekse iade rakamlarının Gayrisafi Yurtiçi Hasıla rakamları ile kıyaslanmasında fayda vardır.

Tablo 4: 1998-2011 Yılları Arası GSYH (\$)

Yıllar	gsyih (\$)
1998	270.012.104
1999	250.829.535
2000	267.080.162
2001	196.101.292
2002	232.719.847
2003	304.608.613
2004	393.131.523
2005	483.916.265
2006	529.972.596
2007	647.602.474
2008	735.138.632
2009	615.745.688
2010	736.815.621
2011	753.796.471

Kaynak: TÜİK

Tablo 5: 1998-2011 Yılları Arası ihracat ve iade tutarlarının GSYH oranı (%)

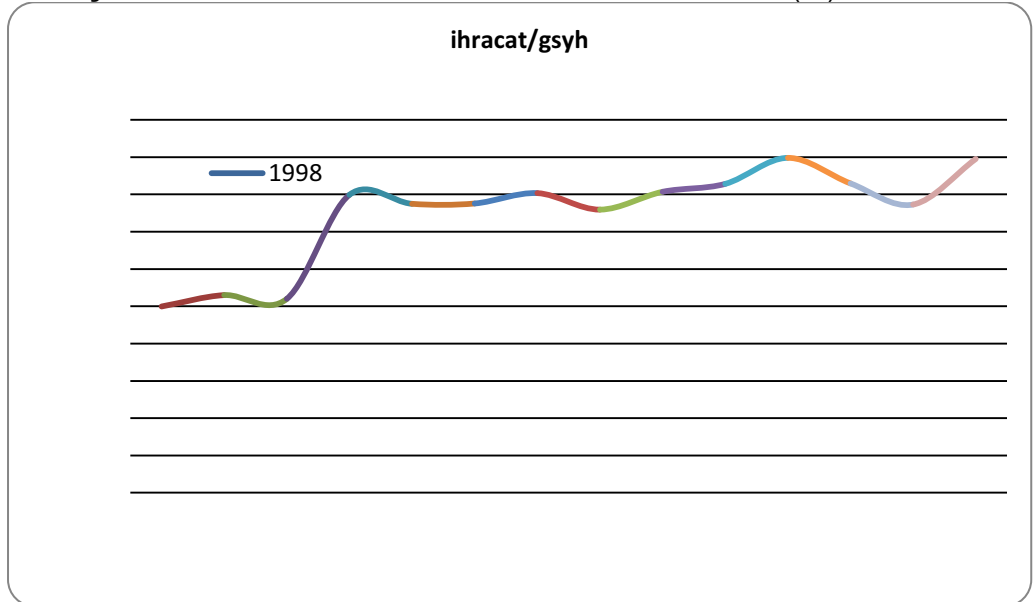
Yıllar	ihracat/gsyh	iade/gsyh
1998	9,99	0,43
1999	10,60	0,44
2000	10,40	0,46
2001	15,98	0,70
2002	15,49	0,99
2003	15,51	1,11
2004	16,07	0,88
2005	15,18	1,03
2006	16,14	0,97
2007	16,56	1,13
2008	17,96	1,07
2009	16,59	1,01
2010	15,46	0,86
2011	17,90	1,01

Kaynak: TÜİK

Rakamları incelediğimizde son 15 yılda ihracatın GSYH içindeki payı %10 dan %18'e yükselmiştir.

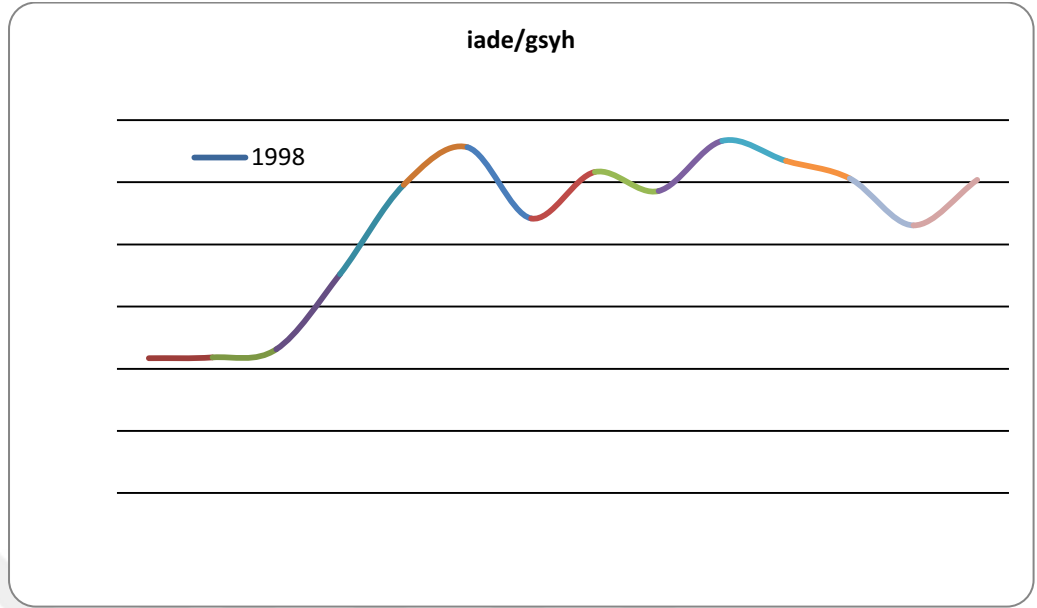
Aynı dönemde KDV iadesi tutarlarının GSYH içindeki payı ise %0,4 dan %1'e yükselmiştir.

Şekil 7: 1998-2011 Yılları Arası ihracatın GSYH oranı (%)



Kaynak: TÜİK

Şekil 8: 1998-2011 Yılları Arası İadelerin GSYH oranı (%)



Kaynak: TÜİK

3.2.1. İhracatta KDV İadelerinde Risk Noktaları

Risk yönetiminde ilk aşama, riskin tanımlanmasıdır.

İhracatta KDV iadelerinde risk, en genel tanımlamayla, vergi idaresince KDV iadesinin ihracatçılara mevzuata uygun, doğru ve etkin şekilde yapılamamasıdır. İhracatta KDV iade sürecinde vergi dairesince yerine getirilen işlemler, esas olarak, KDV Kanunu Genel Tebliğlerinde ile belirlenmiştir. Burada iade yapılması için istenen bilgi ve belgeler konusuna girilmeyecek, genel bir çerçevede değerlendirme yapılacaktır.

Risk analizimizdeki temel varsayım ise, ihracatçı tarafından şekli unsurlar yönünden eksiksiz olarak vergi idaresinden KDV iade talebinde bulunulmasıdır. Dolayısıyla, aşağıdaki değerlendirmelerde usul konusuna girilmeyecektir. Vergi idaresi risk yönetiminde mal ihracatını 2 düzeyde ele almak faydalı olabilir.

1. Düzey:

Yurtdışı Risk Noktası ihracatçı, tedarikçi ise malın imalinden tedarik safhasına kadar ara aşamaların fazla olmasının KDV kaybına neden olabilmesi Risk Yönetimi Vergi idaresince ihracatçının ihraç konusu ürünleri imal safhasına kadar takip edebilmeli, KDV zincirinde KDV'lerin beyan edilip devlete ödenip ödenmediğine bakılmalıdır. Yurtdışına gönderilen mallar için ithalat yapılmışsa, bu ithalatların

beyan edilip edilmediği, KDV'lerinin ödenip ödenmediği hususu ithalatlara ilişkin olarak gümrük idaresinden teyit alınması, ya da bu işlemin daha hızlı yapılabilmesi için gümrük giriş beyannamelerinin vergi idaresince elektronik ortamda teyidinin yapılabilmesine imkan sağlanmalıdır. İhracatçılara mal ya da hizmet temin edenlerin iş kapasitelerinin, işçi sayılarının yeterli olup olmaması Alt firmalar nezdinde yoklama yaptırılmalı, alt firmaların muhtasar beyannameleri tetkik edilmelidir. İhracatçının yüklenilen KDV olarak talep ettiği tutara dahil edilen gider KDV'lerinin doğru olup olmaması

Yurtdışı satışı yanında yurtiçi piyasaya satışları da varsa, gider KDV'lerinden yurtiçi satışlara da pay ayrılmış olmalı, yüklenime konu edilen giderlerin ihraç edilen malın bünyesine giren gider olmasına ilişkin kontrol yapılmalıdır. İhracatçının vergi idaresine verdiği indirilecek KDV ve yüklenilen KDV listelerinde yer alan KDV'lerin beyan edilip edilmemesi Vergi idaresine verilen indirilecek KDV ve yüklenilen KDV listelerinde yer alan firmaların KDV tahakkuk sorgulamaları yapılmalıdır. İhracatçının mal veya hizmet satın aldığı mükellefler, ya da bu mükelleflere mal ve hizmet temin eden mükellefler hakkında olumsuz rapor ya da tespit bulunması Haklarında olumsuz rapor ya da olumsuz tespit bulunan mükelleflere (hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma/düzenleme raporu veya tespiti bulunan, adresinde bulunamayan, birden fazla döneme ilişkin KDV beyannamesini vermeyen, belgeleri taklit edilen vb.) yönelik olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca kullanılan tarama programının, geliştirilerek Türkiye'deki tüm vergi idarelerince kullanılması sağlanmalıdır.

Mükelleflerin mali yapılarındaki olumsuz değişikliklerin takip edilmesi Mükelleflerin mali tablolarının karşılaştırmalı olarak analize tabi tutulmak suretiyle, cari oran, asit test oranı, hazır değerler oranı, stok/net çalışma sermayesi oranı, borç/özkaynak oranı, brüt karlılık oranı, faaliyet karlılık oranı değerlerinin yakından takip edilmesi, mali yapılarında bozulmanın kalıcı olduğu tespit edilen mükellefler vergi incelemesine tabi tutulabilmelidir.

2. Düzey:

Yurtdışı Risk Noktası ihraç edildiği beyan edilen malların miktarının doğruluğu Risk Yönetimi Gümrük beyannamesi ile ihraç faturalarında yer alan mal miktar ve cinslerinin karşılaştırılması yanında, gümrük beyannamelerinde gösterilen mal ağırlıklarının, vergi dairesine sunulan yüklenilen KDV listelerinde ya da üretim analizlerinde yer alan ağırlık tutarları ile karşılaştırılması yapılmalıdır. ihraç edilen

malın ihraç işlemlerinin gümrük idaresince yapılması dolayısıyla vergi idaresi ile gümrük idaresi arasında iletişim kurulması ihracat işlemlerinin gümrük idarelerinin kontrolünde olması, buna karşın ihracattan doğan KDV iadelerinin vergi idaresince yapılması nedeniyle iki idare arasında ihracatçılar hakkında bilgi akışını sağlayacak bir sistem kurulmalıdır. ihracatçı hakkında gümrüklerde tespit edilen eksiklikler ve usulsüzlükler vergi idaresine bildirilmelidir.

Diğer taraftan, KDV iade taleplerinde risk unsuru taşıdığı tespit edilen mükellefler, vergi idaresince gümrük idaresine bildirilmeli, bu mükelleflerin ihracat işlemleri daha sıkı kontrole tabi tutulmalıdır. Yurtdışındaki alıcı hakkında bilgi edinilmesi ilgili yabancı ülke vergi idareleri ile elektronik bilgi iletişim ağı kurularak, ihracat yapılan firmalar hakkında hızlı ve güvenilir bilgiye ulaşma imkanı temin edilmeli, karşılıklı bilgi paylaşımı sağlanmalıdır. İhracatta KDV iadeleri, ihracatçılarımıza tanınan önemli teşviklerden birisi olup, rakam olarak ulaştığı boyut itibariyle, kamu harcaması niteliğinde olmamasına rağmen, gelir bütçesinden yapılan ve vergi idaresince risk yönetimini gerektiren bir ödemedir. KDV iadelerinin hızlı, doğru ve sağlıklı olarak yapılması ihracatçıları rahatlatırken, vergi idaresi de toplanan vergilerden yapılan bu iadelerin risk yönetimi ile en doğru biçimde gerçekleştirilmesini temin etmiş olacaktır¹⁰¹.

3.3. KDV İADE SİSTEMİNİN KALDIRILMASI

Esasen, değişik ara safha ve sektörde, sadece mükelleflere ait, doğruluğu şüpheli belge ve beyanlarla hesaben oluşturulmuş ve hazineye intikali konusunda hiçbir şekilde emin olunamayan vergilerin iade edilmesi veya hiçbir sorun ve tereddüt olmasa bile, bazı teslimlere ilişkin vergilerin bir yıl boyunca yük olarak kalması veya bazı teslimlere ilişkin vergilerin indirim konusu dahi yapılamadan gider ve maliyet olarak dikkate alınması uygulamaları KDV'nin teorisine, oluşumuna ve fiili işleyiş şekline uygun yöntemler değildir.

Doğru yöntem, tam veya kısmi istisnaya veya indirimli orana tabi işlem ayrımı yapmaksızın herhangi bir safhada ileriye aktarılamayan ve bu nedenle de tüketiciye yansıtılmayan vergilerin, en son yüklenicisinden başlatılarak, zincire dahil herkes tarafından, oluşturduğu safhalara, yani oluşmuş bulunan vergi tutarında payı olan mükelleflere, payı oranında ve tıpkı oluşturduğu yol ve yöntemlerle "indirilebilir vergi" olarak geri döndürülmesi, yani ters yansıtılmasıdır.

¹⁰¹ Eray ASİL; "İhracatta KDV İadelerinde Risk Yönetimi Üzerine Bir Çalışma", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:326, Ekim 2008.

İleri safhalara aktarılamayan ve tüketiciye yansıtılamayan vergilerin tutarı, zaten halihazırda da düzenlenmekte olan “yüklenilen KDV” listeleri ile kolaylıkla tespit edilebilir.

“Geri dönüş” veya “ters yansıma” şeklinde tanımlanabilecek bu yöntemle, istisnaya veya indirimli orana konu teslim ve hizmetlere katkısı olmuş bulunan her safha ve mükellef, sonradan gereksiz yere hesaplandığı ortaya çıkan vergi kısmını, (ön safhalardaki teslim ve hizmet katkılarının kime veya nereye intikal edeceği önceden bilinmemesi nedeniyle) geri dönüş (ters yansıma) yoluyla indirim konusu yapmak suretiyle ortadan kaldıracaktır.

Böylece örneğin, hangi safha ve sırada olursa olsun, bireysel veya organize şekilde sahte belge kullanımı nedeniyle yüklenilmiş görünen vergiler, bu belgeleri düzenleyenlere sırayla ve bir süre sonra geri yansıyarak, aynı kişi ve kurumlarca indirime tabi tutulacağından, bunların sahte belge düzenleme ve kullanımından KDV yönüyle hiçbir çıkarları olamayacak, fiktif şekilde hesaplanan vergiler, fiktif dönüş/yansıma nedeniyle bir işe yaramayacağından, bu tür kişi veya organizasyonlar kısa sürede ihtiyaç olmaktan çıktığı için piyasadan kendiliklerinden çekileceklerdir.

Bu yöntemle, bir yandan KDV iadesinin idareye getirdiği iş yükü, bir anlamda niteliği değiştirilip “ters yansıma” işlemine dönüştürülerek, tümüyle piyasaya yüklenmiş olacak, bir yandan da iade ve müteselsil sorumluluk uygulamalarının yol açtığı ve bir türlü önlenemeyen olumsuzluklar büyük ölçüde sona erdirilecektir.

Sonuçta güvenlik veya başka gerekçelerle sistemde yer alan birçok karmaşık düzenlemelere de ihtiyaç kalmayacaktır.

Ters vergi yansıtması işlemi için dönem sonunun beklenmesine de gerek olmayıp, istisnaya veya indirimli orana tabi işlemin yapılması ile birlikte yansıma işlemine başlanılabileceği gibi, bu tür işlemi yapan mükelleflerin yüklendikleri vergileri, kendilerine vergi yansıtılacak olan alt safhadaki mükelleflerin ise kendilerine geri yansıyan vergileri indirim yoluyla gidermek veya geriye yansıtmak konusunda serbest bırakılmalarında da bir sakınca olmayacak, sonuçta çeşitli yollarla oluşan vergi yükü iade edilmeyip, ekonominin genel seyrinde emilmiş olacaktır.

Mükelleflerin ise, hesaplanan KDV tutarlarını;

- 1- Mal ve hizmet satışlarında hesaplanan KDV,
- 2- Yansıtılarda hesaplanan KDV

olarak izlemeleri ve bu şekilde beyan etmeleri yeterli olabilecektir.

İndirilecek KDV hesaplarını ise;

- a- Mal ve hizmet alışlarında indirilecek KDV,
- b- Yansımada indirilecek KDV

şeklinde izlemeleri ve bu şekilde beyan etmeleri yeterli olabilecektir.

Ters yansıtma ve indirim yöntemi, düzenlenecek belgeye ilişkin olarak VUK'da ve indirim ve iadeye ilişkin KDVK'da yapılacak sınırlı yasal düzenlemelerle işlerlik kazanabilecektir¹⁰².

3.4. KDV İADE SÜRECİNDE YAŞANAN SORUNLAR

Bilindiği üzere katma değer vergisi mükellefleri Ocak/2010 vergilendirme döneminden itibaren gerçekleştirmiş oldukları iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle, bu işlemlerine yönelik iade taleplerini 53 Seri No.lu KDV Sirküleri gereğince indirilecek ve yüklenilen KDV listeleri ile, satış faturası listesi ve ihracattan kaynaklanan iadelerde gümrük çıkış beyannamesini elektronik ortamda internet vergi dairesine göndermektedirler. KDV mükelleflerinin tamamını kapsayan bu uygulama göre;

- Söz konusu listelere fatura düzenleme sınırı altında kalsa bile her bir belge ayrıca kaydedilecek,
- Aynı mükelleften yapılan birden fazla alımlar ayrı ayrı kayıt edilecek,
- Yukarıda belirtilen listeler dışında ayrıca belge verilmesi gereken durumlarda ilgili belge kağıt ortamında vergi dairesine ayrıca verilecektir.

Bu belgelerin verilmesinden sonra sistem tarafından üretilecek olan "KDV İadesi Kontrol Raporu" sonucu gerekli değerlendirmeler yapıldıktan sonra vergi dairesince ilgili genel tebliğler gereğince iade sonuçlandırılacaktır.

3.4.1. YMM ve Mükellef İşlemleri İle İlgili Tebliğlerde Yer Alan Yasal Düzenlemeler

Vergi dairelerinin birçoğu KDV iade raporlarında indirilecek KDV'nin % 80'i ve hatta tebliğlerde yer alan "indirilecek KDV'nin üçte biri veya daha fazlasının karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal ve hizmet alımlarından kaynaklandığı hallerde karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal

¹⁰² Mehmet YAŞAR; "KDV İadesinin Kaldırılması Yönünde Bir Öneri: Ters Yansıma Yöntemi", *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos 2003, Sayı:128.

ve hizmet alımları ile ilgili indirilecek KDV'nin yarısına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt inceleme yapılması yeterli olacaktır.” ifadesini dikkate almaksızın en az 10 adet tutanak ve % 80 şartını birlikte aramakta aksi halde eksiklik yazısı çıkartarak tebliğle konulan kuralları mükellef ve YMM aleyhine zorlaştırmaktadırlar.

Karşıt inceleme tutanaklarında yer alması gereken bilgiler tebliğlerle belirlenmiş olmasına rağmen vergi daireleri tebliğlerle istenilenler dışında KDV iadesiyle ilgisi olmayan bilgileri de isteyebilmektedirler. Bunlara bir örnek verecek olursak, imalatçının bir altına kadar olan mükelleflerle ilgili liste verilmesine rağmen tutanakta alışlara ait malın cinsi yer almadığından imalatçının altına kadar inceleme yapılıp yapılmadığının anlaşılacağı eksiklik yazısı olarak yazılabilmektedir.

KDV Kanunu'nun 11/1-A maddesi kapsamında KDV mahsubu işleminin yapılmasında aranacak belgeler sadece aşağıdaki gibi olup bu belgelerin ibrazı halinde miktar ne olursa olsun inceleme raporu veya teminat aranmaksızın mahsup işleminin yapılması gerekmektedir.

Bu belgeler;

- 1- Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM'ce onaylı örneği),
- 2- Satış faturalarının fotokopisi veya listesi,
- 3- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablodur.

Bu belgeleri ibraz eden mükellef mahsup talep ederse sadece indirilecek katma değer vergisi listesinde yer alan mükellefleri tarayarak kod listesinde olup olmadığına bakan vergi dairesi, KDV mahsubu için YMM raporu ibraz edildiğinde karşıt inceleme tutanaklarının da altında yer alan mükelleflerden 50 TL'lik alış dahi olsa tebliğlerdeki genel esaslara göre işlem yapılma kurallarına dahi bakmadan eksiklik yazısı yazarak iadeyi veya mahsubu geciktirebilmektedir.

Mahsup işleminde açık ve net bir biçimde belirtilmiş olan belgeler vergi dairesine verilmiş, vergi dairesince ibraz edilen belgelerle yetinilmeyip inceleme yapılmış ve herhangi bir eksiklik ya da hata bulunmamış olmasına rağmen, mahsup işleminin yapılabilmesi için şirket ortağının neden SSK'lı olduğunun izahı istenilerek mahsup işlemlerinin geciktirilebildiği örneklere rastlanmaktadır. Böyle bir durumda SSK ve Bağ-Kur Mevzuatına, özel durumu nedeniyle uygun olan şirket ortağının

SSK'lı olmasının izahının istenmesi KDV mahsubu ile ilgisi olmayan bir gerekçeyle işlemlerin duraksamasına neden olmaktadır.

KDV iade işlemleri yapılırken vergi dairelerinin bilgisayar ortamında vergi kimlik numaralarına göre yaptıkları sakıncalı mükellef taramalarında haksız olarak listelerde yer alanların listeden çıkmak için hatta incelenmek üzere vergi idarelerinin kapısını adeta yalvarır derecesinde aşındırmaları, maliye teşkilatının bu incelemeleri geciktirerek mükellefleri iş yapamaz hale getirmesi, maddi zarara uğramalarına sebep olmakta ve bu mükellefler iş kaybına uğramaktadırlar. Tabi bu işlem gerçekten sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananlar ve düzenleyenler için gerekli olmakla birlikte haksız olarak listelere girenler için listeden çıkmak bir işkence halini almaktadır.

Yukarıda uygulamada yaşanan sorunların dışında tebliğlerin uygulamaya yön vermek açısından açıkladığı hususlarla ilgili işlemlere de uyulmamaktadır.

Tebliğlerle açık bir biçimde düzenlenmiş olmasına, herhangi bir eksiği olmamasına ve eksiklik yazısı da yazılmamış olmasına rağmen KDV iadesine ilişkin YMM raporlarının gereği genellikle 7 günlük süre geçirildikten sonra sonuçlandırılmakta ve süre uzatımı ile ilgili izin talebi yoluna da başvurulmamaktadır.

Keza Yeminli Mali Müşavirlerin yasa ve tebliğe uygun olarak vergi dairelerinden yazılı olarak istedikleri bilgiler 15 iş günü süresi içinde yerine getirilmemekte ve hatta bir kısım vergi dairelerince hiç cevap verilmemektedir¹⁰³.

3.4.2. Listelerin Oluşturulmasında Yaşanan Sorunlar

01.01.2010 tarihinden önce iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle bu işlemlere ait yüklenilen KDV'nin iade edilmesine yönelik düzenlenen indirilecek ve yüklenilen KDV listelerinin düzenlenmesinde 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uygulamaya yön vermekte idi. Anılan Tebliğ'in "1.1.3.1 Belge İbraz Edenlerin Yapacakları İşlemler" başlıklı bölümünde "...şu kadar ki; tutarı Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin altında kalan mal ve hizmet alımları bu listede tek kalemde gösterilebilir..." denilmek suretiyle fatura düzenleme sınırı altında kalan mal ve hizmet alımlarına ilişkin belgelere tek kalemde kayıt etmeye izin verilmekteydi. Ancak 53 Seri No.lu KDV Sirküleri ile bu uygulamaya son verilmiştir. Buna göre iade hakkı doğuran işlem

¹⁰³ Sezai MANDAL; "KDV İade ve Mahsuplarıyla İlgili Hukuk Kaynaklarından Tebliğlerin Yaptırım Gücü İle İade ve Mahsupta Yaşanan Sorunlar", **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2006, Sayı:162.

nedeniyle, indirilecek ve yüklenilen listelerin oluşturulmasında tutarı ne olursa olsun her bir belgeye ayrı ayrı yer verilecektir. Her ne kadar Şubat/2010 tarihinde Bakanlıkça bir duyuru yapılarak iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle düzenlenecek listelerde indirilecek tutarın %5 ini aşmamak şartı ile toplu olarak giriş yapılmasına izin verilmiş ise de, bu tutar yetersiz kaldığı için uygulama pek fayda sağlamamıştır. Dolayısıyla yukarıda belirtilen listelerin oluşturulması oldukça fazla zaman kaybına neden olduğu için iade süreci de doğal olarak uzamaktadır.

Diğer taraftan imalatçı-ihracatçı durumunda bulunan mükelleflerin imal etmiş oldukları malların bir kısmını ihracat edip bir kısmını yurt içinde satmaları durumunda, ihraç edilen malın bünyesine giren ve iadeye konu verginin fatura veya benzeri vesikalardan doğru bir şekilde hesaplanıp yüklenilen KDV listelerine bire bir yansıtılması aşamasında oldukça büyük zorluk çekilmektedir. Zira imal edilen emtia için kullanılan ilk madde malzeme, yardımcı madde ve genel üretim giderleri ile genel yönetim giderlerinden mamule verilecek payın, hangi tarihte alınan fatura veya benzeri vesikalardan oluştuğu, üretilen emtianın bünyesine giren verginin ne kadarının iade hakkı doğuran işlemlere konu edileceği mevzuatta net olarak bir belirleme olmadığı için, yüklenilen KDV listeleri belge bazında bire bir örtüştürmek neredeyse imkansız gibidir.

3.4.3. KDV İadesi Kontrol Raporu Sonucu Yaşanan Sorunlar

KDV İadesi kontrol Raporu sonucunda yaşanan sorunları aşağıda başlıklar halinde incelemek mümkündür.

3.4.3.1. Mal veya Hizmet Satın Alınan Mükellefin Özel Esaslara Tabi Olması

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde indirimli orana tabi işlemler dışındaki iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerine ilişkin usul ve esaslar açıklanmış olup, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilişkisi bulunan mükelleflerin iade taleplerinin "özel esaslara" göre yapılacağı açıklanmıştır. Buna göre¹⁰⁴;

- SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda haklarında rapor bulunanlar,

¹⁰⁴ Mustafa ALPASLAN; "KDV İadelerinde Risk Analiz Merkezli Yeni İade Sistemi Neler Getiriyor?"; **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2011, Sayı:225.

- Bu mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler,
- Haklarında rapor bulunanlardan mal alanlar,
- Bilinen adreslerinde bulunamayanlar,
- Haklarında rapor olmamakla birlikte olumsuz tespit bulunanlar,
- Defter belgelerini ibraz etmeyenler,
- Birden fazla döneme ait KDV beyannamesini vermeyenler ile bunlardan mal veya hizmet alanlar,
- Kendileri hakkında KDV açısından ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulananlar,
- İşletme kapasitesi ile iş hacmi arasında bariz nispetlilik bulunanlar.

Tebliğ’de, iade talebinde bulunan mükellef hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayanların mal veya hizmet satın aldığı mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunması halinde, bu mükelleflerden yapılan alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilmesi veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkartılması halinde kalan kısma ait iade talebinin genel esaslara göre yapılacağı belirtildiği halde, uygulamada örneğin hakkında 10 yıl önce olumsuz rapor veya tespit olan bir mükelleften mal veya hizmet satın alınması durumunda olumsuz tespit yapıldığı dönem dikkate alınmaksızın iade talebi yerine getirilmemektedir. Tebliğ’de herhangi bir zamanaşımı süresi öngörülmediği için vergi daireleri haklı olarak bu konuda tereddüt yaşamaktadırlar. Diğer taraftan olumsuz tespitle ilgili vergi borcu ortadan kalkmasına rağmen örneğin mükellef vergi borcunu tamamen ödemesine rağmen, sistem otomatik olarak genel esaslara dönüşüm yapmadığı için halen sistemde “özel esaslar” da yer almaktadır. Mükellef bu durumdan habersiz olduğu için kendisinin genel esaslara alınması konusunda müracaat etmemektedir. Ancak ne zaman bir iade durumu ortaya çıkarsa o zaman durum fark edilmektedir. Oysa bu sistem bunu otomatik olarak işlese bu sıkıntılarda kendiliğinden ortadan kalkacaktır.

3.4.3.2. Hazine’ye İntikal Etmeyen KDV

Uygulamada sıkça karşılaşılan diğer bir sorun da, iade talebinde bulunan mükellefin mal veya hizmet satın aldığı satıcının ilgili dönem KDV beyannamesini vermemesi veya eksik vermesi ya da beyannamesini vermekle birlikte tahakkuk eden vergiyi ödememesi durumunda nakit iade yapılmaması durumunda yaşanmaktadır. Bilindiği üzere konu ile ilgili olarak 70 Seri No.lu KDV Genel

Tebliğinin “Müteselsil Sorumluluk” başlığını taşıyan bölümünde “...öte yandan, müteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi her hangi bir nedenle Hazine’ye intikal etmeyen vergi, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29 ve 32. maddelerine göre indirim ve iade konusu yapılmayacaktır...” bölümü Danıştay 11. Dairesince iptal edilmiştir. Daha sonra KDV iadelerinin usul ve esaslarını belirleyen 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nin “müteselsil sorumluluk” uygulaması yeniden düzenlenmiş olup, buna göre mal veya hizmet alım satımında satıcının katma değer vergisini Hazine’ye intikal ettirmemesinden dolayı alıcının müteselsil sorumluluktan kurtulabilmesi için, alıcının katma değer vergisi dahil işlem bedelinin banka yolu ile veya çekle yapmaları gerektiğine yer vermiştir. Anılan Tebliğ’de satıcının ilgili dönem beyannamesini vermemesi veya eksik vermesi veya beyannamesini vermekle birlikte tahakkuk eden vergiyi ödememesi halinde Hazineye intikal etmeyen verginin iade edilmeyeceğine dair her hangi bir düzenlemeye yer vermemiştir. Diğer taraftan 107 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nde, tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin hangi belgelerle yapılacağı açıklanmış olup, iadenin diğer belgelerle birlikte alıcının 2 no.lu KDV beyannamesinin vermesini zorunlu tutmuştur. Dolayısıyla alıcının 2 no.lu KDV beyannamesi vermesini ve tahakkuk eden vergiyi ödemesini zorunlu tutmamıştır. Ayrıca iadeyi de nakden veya mahsuben olarak da ayırmamıştır. Ancak uygulamada mahsuben iade talepleri, yukarıda da belirtildiği gibi iadeye konu verginin Hazine’ye intikal edip etmediği pek dikkate alınmadan yapılmasına rağmen Yeminli Mali Müşavir Raporu’na istinaden nakit iade taleplerinde satıcının ilgili dönem beyannamesini vermesi ve tahakkuk eden vergiyi de ödemesi şartına yani Hazine’ye intikal etme şartına bağlanmış durumdadır.

3.4.3.3. Belge Basımları ve B(a), B(s) Formları

KDV İadesi Kontrol Raporunda tespit edilen bir diğer konu da, indirilecek ve yüklenilen listelerde yer alan mükelleflerin belge basım bilgilerinin veri ambarında yer almaması durumudur. Bu konuda gerek iade talebinde bulunan mükellefin ve gerekse raporu yazan Yeminli Mali Müşavirin yapabileceği bir şey yoktur. Bu konu tamamen vergi dairesi tarafından çözüme kavuşturulması gereken bir konu olduğu için, sistemin kendi içinde oto kontrolü yapması ve bu durumu Kontrol Raporuna hata olarak göstermemesi gerektiğini düşünmekteyim. Bir diğer konu ise B(a) ve B(s) formları, ticari hayatın doğal akışı gereği bazı zamanlarda satıcı iadeye konu olan fatura veya benzeri vesikaları düzenlendiği tarihten daha sonra alıcıya göndermekte veya postadaki gecikmeler nedeniyle belge alıcıya geç intikal

edebilmektedir. Bu gibi durumlarda satıcı örneğin temmuz ayında düzenlediği faturayı ilgili ayın B(s) formuna dahil etmesine rağmen, alıcı bu faturayı ağustos döneminin B(a) formunda beyan etmiş ve iade talebini ağustos dönemi için yapmış ise bu durumda ya satıcı ya da alıcı düzeltme işlemi yapmak durumunda kalmaktadırlar. Düzeltme işlemi yapılması durumunda ise 2012 yılı için 1.170.-TL özel usulsüzlük cezası ile karşı karşıya kalınmaktadır. Böyle bir durumda satıcı düzeltme işlemi yapmayacağı için iade talep eden mükellefe ceza kesilmektedir.

3.4.3.4. Alt Mükelleflerden Yapılan Alımların Ödemelerinin Belgelendirilmesi

Uygulamada iade talebinde bulunan mükellef hakkında olumsuz rapor veya tespit olmamakla birlikte, mal veya hizmet alımında bulunduğu alt mükellefler hakkında SMİYB düzenleme dışında SMİYB kullanma raporu veya olumsuz diğer tespitler olması durumunda kendi alışlarına ilişkin ödemelerini belgelendirmeleri halinde iade talebi genel esaslara göre yapılmaktadır. Konu ile ilgili olarak 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde;

“... 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 kurumlarına 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 Kanunu'nun 697. 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...”

denilmektedir.

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin yukarıda belirtilen bölümünün güncellenmesi gerekmektedir. Şöyle ki; Bilindiği üzere Çek Kanunu değişmiş olup, 5941 sayılı Yeni Çek Kanunu'nun 2. maddesinin 7. fıkrası hükmü gereğince çekte bulunması gereken zorunlu bilgiler arasında çek sahibinin vergi numarasının yazılmasını belirtmiş olmasına rağmen, çek hamilinin (lehine çek keşide edilenin) vergi numarasının yazılmasına ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer vermemiştir. Bu nedenle yeni çek yapraklarında böyle bir satır da bulunmamaktadır. Ayrıca ticari

hayatın olağan akışı içerisinde mükellefler mal veya hizmet alımlarının bedellerini kendilerine ait çekle veya müşteri çekini ciro etmek suretiyle de ödeyebilmektedirler. Bu durumda çeki ödeyen banka, ödemeyi yaptığı kişinin vergi numarasını/vergi kimlik numarasını tespit etmekle yükümlüdür. Uygulamada bazı durumlarda, iade talebinde bulunan alıcı mal ve hizmet bedelini müşteri çekini ciro etmek suretiyle ödemesine rağmen, çekin üzerinde satıcının vergi numarası yazılmadığı ileri sürülerek banka hesap ekstresini ödeme aracı olarak kabul edip etmemek konusunda sıkıntılar yaşanabilmektedir. Diğer bir sorun da 8.000 TL'nin altında kalan ödemelerin tevsiki durumda yaşanmaktadır. Özellikle kırtasiye, nakliye, kargo gibi 1000 TL'nin altında kalan harcamaların her zaman bankadan ödenmesi pek mümkün olmamaktadır. Bu tür ödemeler genellikle nakit olarak yapılmakta olup, karşılığında kasa tediye/makbuz düzenlenmektedir. Bu belgeler de uygulamada ödemenin tevsiki olarak kabul edilmemektedir. Yine ticari hayatın olağan akışı içerisinde özellikle karşılıklı ticari ilişkinin olduğu durumlarda dönem içerisinde karşılıklı faturalaşma suretiyle cari hesapların kapatıldığı işlemlerde, mahsup işlemlerinde yine ödeme aracı olarak kabul edilmemektedir¹⁰⁵.

3.5. KDV İADESİNDE UYGULANAN YÖNTEMLER: DÜNYA UYGULAMALARI

KDV İadesinde uygulanan dünya uygulamaları aşağıda başlıklar halinde incelenmiştir.

3.5.1. İhracatçılara 0 (sıfır) Oranlı Teslim

Fransa'nın 1948 yılında ilk kez uygulamaya koyduğu KDV'de düzenli ihracatçılara girdilerine 0 oranlı olarak satın almaları imkanı getirildi. Bunun amacı ihracatçıların devreden KDV'leri dolayısıyla KDV iadesi talebini önlemektir. Uygulama 1954 ve 1968 yıllarında geliştirildi ve böylece vergi tabanı daha geniş, KDV iade sistemi gelişmiş modern KDV sistemi hayata geçirildi. KDV 1970 yılında AB ülkelerinde hayata geçirildiğinde, bazı ülkeler (örneğin İrlanda, İtalya ve Hollanda) ihracatçılara 0 oranlı girdi teslim uygulamasını benimsedi. Ancak Hollanda bu uygulamayı 1990'lı yıllarda yürürlükten kaldırdı. 6. Direktif AB üyesi ülkelere bu sisteme geçme yönünde bir opsiyon verse de sadece sınırlı sayıda ülke bu sisteme geçti. 1980'li yıllarda ise bazı eski Fransız kolonileri (Cezayir, Fas, Tunus ve Senegal), 1990'lı yıllarda ise birkaç gelişmekte olan ülke (Kore, Arnavutluk ve

¹⁰⁵ Şener ALTINIŞIK; "KDV İade Sürecinde Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2011, Sayı:227.

Azerbaycan) sistemi kabul etti. Getirilen bu sistem 1950'de Fransa'da hayata geçirilen KDV'nin uygulamasının genişlemesine yardımcı olsa da, gittikçe karmaşık hale gelmesi ve vergi idaresinin gelir kaybı riskine neden olması, ayrıca KDV zincirini bozması nedeniyle eleştirilere maruz kalmıştır. İhracatçılara 0 oranlı teslim, KDV iadelerinin kontrolü sorununu efektif olarak büyük ve bilinen ihracatçılardan küçük ve daha çok sayıdaki bilinmeyen tedarikçilere kaydırmaktadır.

3.5.2. Yüksek Tutarlı Faturaların Çapraz Kontrolü

Teorik olarak idarelerin çapraz kontrol yapabilirliğinin çekiciliğine rağmen, sadece birkaç ülke yüksek tutarlı faturaların bilgisayarlı sistemde çapraz kontrolünü denemiştir. İlk olarak çapraz kontrolü başlatan ise 1970 yılında Kore olmuştur. Sonraları ise Çin, Endonezya, Bulgaristan, Azerbaycan ve Arnavutluk da bu sistemi uygulamaya geçirme çalışmaları yapmışlardır. Bu ülkelerin uygulamalarında merkezi bir veri deposuna aktarılacak fatura listeleri mükelleflerden istenmiştir. Son yıllardaki bilgi teknolojisindeki ilerlemelere rağmen, otomasyona dayalı veri sistemi, gerek idare gerekse mükellef üzerine yük getirmekle birlikte önemli bir gelişme olarak kaydedilebilir. Fakat FAD (IMF Mali İlişkiler Dairesi) sistemin verimsiz iş yarattığını teşhis etmiştir. Bir ülkede, FAD, büyük mükelleflerin denetim elemanlarının yarısından fazlasının özellikle bu işle uğraştığını gözlemlemiştir. Diğer taraftan verilerle ilgili olarak sonradan telafisi zaman alacak birçok yanlışlık tespit edilmiştir. (Numaraların yanlış girilmesi, adreslerin yanlışlığı vb.) FAD'ın bu konudaki görüşü yüksek tutarlı fatura çapraz kontrol sisteminin, risk değerlemesine dayalı, seçmeli çapraz kontrolü içeren, yolsuzluk araştırması hedefli denetim programlarının alternatifi olamayacağıdır. Çapraz kontrolün net faydası işletmelere ve vergi idaresine getirdiği maliyetler dikkate alınarak değerlendirildiğinde, bu sistemin vergi kaçırma potansiyeli ve sahte fatura kullanma olasılığı yüksek sektörde, bunun yanında vergi denetim elemanının şüpheli gördüğü durumlar için kullanılmalıdır.

3.5.3. CPA (YMM) Onaylı İade Talebi

Kenya KDV Kanunu'na göre, belli bir miktarı aşan iadeler CPA onayı ile yerine getirilmektedir. Kanun, bilerek haksız iadeye sebebiyet veren CPA'ler için ciddi yaptırımlar öngörmektedir. Vergi idaresi ve CPA'ler bu sistemin faydalı olduğunu düşünmektedirler. Vergi idaresi yanlış beyanların bu yolla azaltılabileceğini ve idari maliyetlerin düşeceğini hesap etmektedir. Kenya resmi makamları bu

sistemin devreye sokulmasından sonra ihracattan doğan KDV iade talebinin %40 azaldığını ifade etmektedirler. Bu yolla idare bir şekilde dışarıdan hizmet almış olmaktadır. Büyük ihracatçılar ise bu sistemi, iade süresini azaltması nedeniyle desteklemektedirler. Tabii ki CPA'ler ise hizmetleri karşılığında alacakları ücret nedeniyle bu sistemin taraftarıdır. Mali yükün küçük iade alanlar üzerinde kalmaması için CPA onayı gereken iade rakamı yüksek belirlenmektedir. Ancak sistemin etkin çalışabilmesi için, yüksek nitelikte muhasebecilik mesleği ile güçlü bir vergi idaresi ve cezaları etkin biçimde uygulayacak bir yargı sistemine ihtiyaç vardır.

3.5.4. Mükelleflerin Sınıflandırılması (Altın statü sistemi)

Bazı ülkeler, vergi mükellefiyet geçmişlerine göre mükelleflere (özellikle ihracatçılara) tercihli bir uygulama ortaya koymaktadır. Mükellefiyet geçmişi ve vergi karnesi düzgün olan ve hızlı bir şekilde KDV iadesi alma imkanı tanınan mükelleflere uygulanan bu sistem, altın statü olarak adlandırılmaktadır. Gümüş statülü mükellefler ise bir alt kategori olup, KDV iadelerini daha yavaş almaktadırlar. Bu tür bir yaklaşım kısıtlı denetim imkanlarından en verimli şekilde faydalanılmasını sağlamaktadır. Sınırlı idari kapasiteye sahip ülkelerde, bu sistem basit bir şekilde el yordamıyla uygulandı. Örneğin, 1990'lı yılların sonunda Pakistan bu sistemi özellikle tekstil sektöründeki ihracatçılara KDV iade sisteminin geliştirilmesi için uyguladı. Sistem daha sonra geliştirilerek, bilgisayar imkanları ile KDV, gelir vergisi bilgileri ile gümrükteki bilgileri toparlanan mükelleflerin vergi mükellefiyet geçmişi hakkında bilgiler toplandı. Pakistan'da yürütülen bu sistemde, iade talep edenler 3 grupta toplandı:

- 1) "altın", düşük düzeyli gelir riski taşıyanlar için,
- 2) gümüş, orta düzeydeki risk grubu için,
- 3) "diğer" yüksek risk taşıyan ya da bilinmeyenler için.

Altın sınıftakiler vergi iadelerini herhangi bir ön denetim olmaksızın 3-5 gün içinde alabilmektedirler. Gümüş sınıftakiler belirlenen üst bir rakama kadar iadelerini 15 gün içinde alabilmekte, ancak bu limite kadar olan iadeler, iade masası kontrolünden geçmektedir. İade sonrası denetimler yılda bir kez, geçmiş 12 aylık dönemde alınan 2 ya da 3 iade işlemi için altın ve gümüş sınıftakiler için yapılmaktadır. Denetimler sonucu haksız iadelerle karşılaşıldığında mükellefler altın ya da gümüş sınıftan çıkarılmaktadır. Diğer mükelleflerin iade talepleri ise belirlenen bir süre içinde yapılmakta, ancak, bazı kriterler dikkate alınarak seçilecek bazı

mükelleflere ön denetim işlemi yapılmaktadır. Bu iade sistemi büyük çapta mükelleflerin geçmiş bilgilerine (vergi, denetim, gümrük vb) dayanmaktadır.

3.5.5. Bankalar Aracılığıyla İşlem

İşlemlerde nakit kullanımı çok olan ekonomilerde ve geçiş ekonomilerinde, KDV ve diğer vergilerde erozyona sebebiyet verilmektedir. Zira nakit para hareketlerini izlemek mümkün olamamaktadır. Bu problemle başa çıkabilmek için idareler özellikle yüksek tutarlı ödemelerin banka kanalıyla gerçekleştirilmesini şart koşturmaktadır. Bu konuda 2 şekilde uygulama görülmektedir. İlkinde, Fransa, Macaristan ve Türkiye’de uygulandığı üzere belli miktarı aşan ödemeler banka kanalıyla yapılmak zorundadır. Buna uymayan mükellefler yaptırımla karşılaşmaktadırlar. Azerbaycan’da uygulanan ikinci yaklaşım ise, KDV mükellefiyeti olan her işletmenin her ticari alımının banka sistemi aracılığıyla yapılmasıdır. Buna uyulmadığı takdirde iade hakkından faydalanamamaktadır. Ancak, uygulamada sorunlarla karşılaşmış ve etkin olmadığı, ayrıca kayıtdışılığı artırdığı anlaşılmıştır.

3.5.6. KDV Banka Hesapları

İlk defa 2002 Temmuz’da Bulgaristan’da uygulanmıştır. Amacı, KDV yolsuzluğunu azaltmak ve KDV iade sürecini hızlandırmaktır. Bu sistemde, her KDV mükellefi bankada bir KDV hesabı açtırmak zorundadır. Mal satın alan mükellef KDV ödemesini satıcının KDV banka hesabına yatırmak zorundadır. KDV zincirinde her aşamada banka hesapları devreye girecektir. Ancak, bu sistem Bulgaristan’da istenilen sonucu vermediği gibi, birçok da istenmeyen sonuç doğurmuştur. İşletme sermayesi kaybı, idari maliyetlerin artması ve KDV yolsuzluklarının engellenememesi bunlardan birkaçıdır. Geçiş ekonomilerinden Rusya da bu sistemi uyarlamayı düşünmüş, ancak sistemi uygulamaya koymaktan vazgeçmiştir.

3.5.7. Sermaye Malı İthalinde KDV

Sermaye malı ithal eden yatırımcılar, ithalde alınan KDV’nin yatırımları kösteklediğinden şikayetçi olmakta, ayrıca nakit akışlarında bozukluğa neden olduğunu ifade etmektedir. Hükümetlerin bu konuda yapabilecekleri temel şey, sermaye malı ithalinin KDV’den istisna tutulması olmakla birlikte, bu konuda

hükümetlerce isteksiz davranılmaktadır. Zira başka mallar için de KDV istenmemesi yönünde baskılar oluşmaktadır. FAD'ın özellikle gelişmekte olan ülkelere önerdiği modelde ise, ithalde alınacak KDV'nin vadesinin uzatılarak, ithal olunan malın işletmeden çıkışında devreye girmesinin sağlanmasıdır¹⁰⁶.

Çin Halk Cumhuriyetinde, 1985 yılında beri ihraç edilen malların bünyesinde bulunan KDV'nin bir kısmını iade eden Çin, son dönemde ekonominin ihracata dayalı büyümesinin bir sonucu olarak ihracatta KDV iadelerini ödeyemez bir duruma gelmiştir. Bu nedenle ihracatta iade sistemi yeniden ele alınmış ve 2004 yılında iade edilen KDV'nin oranı % 3 düşürülmüştür¹⁰⁷.

Hali hazırda 5 KDV iadesi oranı bulunmaktadır. Bunlar;

- Gemi, otomobil, gemi ve otomobil parçaları, hava ve uzay araçları, demiryolu lokomotifi, kaldırma ve istifleme araç parçaları, uzaktan kumandalı telefon, tıbbi makine ve ekipman, telsiz telefon, entegre devre, sayısal nümerik kontrollü makine araçları ihracatında % 17.
- Makine ve ekipman, elektrikli alet ve gereçler, nakil vasıtası edevatı, aparat ve metre, tekstil ürünleri için hammadde, ayakkabı, saat, seramik, çimento, alüminyum, kurşun, çinko, organik kimyasal malzemeler, inorganik kimyasal malzemeler, elbiselik kumaş, boya maddesi, kauçuk ürünler, oyuncak, plastik ürünler, seyahat valiz ve çantaları, buğday, mısır, toz buğday, toz mısır, kesilmiş ördek ve tavşan eti ihracatında % 13.
- Benzin ve çelik ihracatında % 11.
- Kömür, volfram, kalay, çinko, işlenmemiş alüminyum, sarı fosfor ihracatında %8. - Tarımsal ürünler (vergi iade oranı % 13 olanlar dahil), kok, pişirme kömürü, hafif ve ağır yanmış magnezyum, talk ve karpit ihracatında % 5.

Mükelleflere KDV iadesi yapıldıktan sonra malların geri gelmesi ya da gümrük beyannamesinin iptal edilmesi durumunda, mükellef kendisine iade edilen vergiyi geri ödemek zorundadır¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Eray ASİL; "KDV İadesi Dünya Uygulamaları ve En İdeal KDV İade Sistemi", **Vergi Dünyası**, Kasım 2007, Sayı:315.

¹⁰⁷ Asuman ALTAY, Gökhan DÖKMEN; "Çin'in Küresel Bir Güç Olmasında Vergi Sisteminin Rolü", **Vergi Dünyası Dergisi**, Cilt:26, Sayı:311, 2007, s.85.

¹⁰⁸ İbrahim ORGAN; "Çin ve Türk Katma Değer Vergisi Uygulamalarının Karşılaştırılması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:318, 2008, s.124.

3.6. KDV HİZMET İHRACATI İSTİSNASI UYGULAMASINDA DÖVİZ ALIM BELGESİ

Bilindiği üzere, Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar'da, esas itibariyle ticari amaçlı ihraç edilen malların ihracat bedellerinin Türkiye'ye getirilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş, hizmet ihracatına ilişkin dövizlerle ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Ayrıca, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından yayımlanan I-M sayılı Genelge'nin 20. maddesinde ise, "Türkiye'de yerleşik kişilerin dışarıda yerleşik kişiler için veya bunlar adına yurt içinde veya dışında yapmış oldukları tüm hizmet karşılığı dövizleri serbestçe tasarruf edebilecekleri" açıklanmıştır. Aynı husus anılan Banka'nın 13.01.2000 tarih ve 2000/YB-4 Sıra No.lu Görünmeyen İşlemler Genelgesi'nde de belirtilmiş bulunmaktadır.

Kambiyo Mevzuatı açısından hizmet ihracatında yurda döviz getirme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Maliye Bakanlığı, Kambiyo Mevzuatı'nı dikkate almaksızın tamamen kendi yaptığı bir düzenleme ile 05.12.2009 tarihine kadar hizmet ihracatında KDV istisnası uygulanabilmesi ve KDV iadesi yapılabilmesi için, bu tarihten sonra ise sadece KDV iadesinin yapılabilmesi için döviz alım belgesini aramaktadır.

Hizmet ihracatı istisnasının beyanında döviz alım belgesinin kaldırılması uygulamasını olumlu bulmakla beraber, yeterli olarak görmüyoruz. Kişisel görüşümüze göre, hizmet ihracatında Kambiyo Mevzuatı gereği ihracat bedeli dövizlerin yurda getirilme zorunluluğu bulunmadığından, KDV hizmet ihracatından doğan KDV iadelerinde de döviz alım belgesi aranılmamalı, Kanun'un 12. maddesinde bulunmamasına rağmen 26 Seri No.lu Tebliğ ile getirilen bu zorunluluk kaldırılmalıdır¹⁰⁹.

3.7. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN İHRACATTA KDV İADESİ SİSTEMİNDEKİ ROLÜ VE ETKİLERİ

Bugün ulaşılan sonuç itibariyle Yeminli Mali Müşavirlik mesleği KDV iadesi sisteminin vazgeçilmez bir unsuru haline gelmiştir. Bu vazgeçilmezlik, hem devlet için, hem mükellefler için, hem de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği için geçerlidir.

¹⁰⁹ Durmuş Yener ÖZEL; "KDV Hizmet İhracatı İstisnası Uygulamasında Döviz Alım Belgesinin Sadece İade İşlemlerinde Aranılacağı", **Yaklaşım**, Ocak 2010, Sayı:205.

Ancak ne yazık ki, son dönemlerde ihracatta KDV iadesi sistemi ile ilgili olarak gündeme gelen bazı olumsuzluklarla birlikte YMM"lik sistemi ve mesleğinin de olumsuzlukları gündeme getirilmiş ve meslek tartışılmaya başlanılmıştır. Buna paralel olarak da konu ile ilgili bir dizi düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu düzenlemeler bu yazımızın konusunu oluşturmamaktadır. Her meslekte olduğu gibi YMM"lik mesleğinde de kötü niyetliler ve mesleğin gerektirdiği nitelikleri haiz olmayanlar bulunabilir. Yapılacak düzenleme ve alınacak tedbirlerle bu olumsuzluklar ortadan kaldırılabılır. Ancak bunlar yapılırken bir mesleği tümüyle ortadan kaldıracak, mesleği yapılamaz hale getirecek veya tüm meslek mensuplarını aynı yaklaşımla değerlendirecek düzenlemelerden kaçınılması gerektiğini de vurgulamak istiyoruz. Çünkü aşağıda yer alacak olan veriler, YMM „lik mesleğinin ihracatta KDV iadesi sistemindeki vazgeçilemez rolünü ve önemini ortaya çıkarmaktadır. Bu veriler, mesleğin yok edilmesinin, şikayet edilen bugünkü haliyle yaşanan sorunların çok daha fazlasının yaşanacağını da göstergesi olmaktadır.

Tüm Türkiye’de YMM"lerin faaliyet sonuçları ile ilgili bilgiler ne yazık ki bulunmamaktadır. Elimizde sadece son 3 yıla ilişkin İstanbul Defterdarlığı bünyesinde oluşturulan faaliyetlere ilişkin sonuçlar mevcuttur. Dolayısıyla değerlendirmelerimizi bu verilere göre yapmak durumundayız. Ancak aşağıda belirtileceği gibi İstanbul’da yapılan KDV iadesi mahsup ve tecil-terkin işlemleri tüm Türkiye’deki işlemlerin %60"ı ile 65"ni oluşturduğundan İstanbul’daki faaliyetlerin analizi Türkiye geneli içinde bir fikir verebilecektir¹¹⁰.

3.8. KDV İADESİ ALINMASI SIRASINDAKİ SORUNLAR

Bazı haksız KDV iadeleri nedeniyle de ihracat yapan işletmeler KDV iadelerini şu anda çok geç alabilmektedirler. İşletme sermayesi zaten yetersiz olan işletmeler bu sebepten dolayı daha da zor duruma düşmektedirler¹¹¹.

Özellikle 1980 sonrası benimsenen ihracata dayalı kalkınma modeli ile ülkemizde ihracat desteklenmiş ve en büyük döviz girdisi de ihracattan elde edilen gelirlerle sağlanmıştır.

AB"nin de benimsediği destinasyon 5 ilkesine göre, nihai tüketici yurtdışında olduğundan vergilendirilmenin orada yapılması gerekir. Buna göre sadece ithalat

¹¹⁰ Nihat UZUNOĞLU; "İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler ve Bu Verilerin Analizi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:236, Nisan 2001.

¹¹¹ Ömer GÜZELDAL; "Devalüasyon ve Dış Ticarete Etkileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:242, Ekim 2001, s.165.

vergilendirilir ihracat ise istisna tutulur.6 Günümüz devleti ise ihracatta haksız yere vergi iadesi (hayali ihracat sebebiyle) sorunu yaşamaktadır. Yılına göre sadece şaibeli firmalar üzerinde yapılan incelemelerde dahi incelenen değerin %40'larına varan oranlarda (1999) hayali ihracat yapanlara KDV ödemesi tespit edilmiştir. Mali suçlar kapsamında ise bir kara para aklama fiili doğmaktadır ki bunun bir ucu kayıt dışı para diğer ucu ise kara para aklama ile ilgilidir. Burada yurda giren para ihracat bedeli olarak girmiş görünmekte, öte yandan ihracattan dolayı vergi iadesi nedeniyle bir taşla iki kuş sözüne uygun bir durum ortaya çıkmaktadır.

Firmaları ihracata yönlendiren başka bir neden ihracat şartına bağlanmış teşvik belgeli yatırımlar konusudur. İhracat fırsatının her zaman yakalanması mümkün olmaması sebebiyle teşvik kullanan firmalar zora geldiklerinde hayali ihracat yapan komisyoncu şirketlerle belirli bir yüzde karşılığı organizasyonlar yapmaktadır. Devlet burada da iki defa gelir kaybına uğramaktadır: Birisi teşvik verirken, diğeri ihracattan dolayı KDV ödeme safhasında.

İhracat kredileri de hayali ihracat için cazip bir sebeptir. Düşük kredilerden alabildiğine fazla yararlanmak amacıyla ihracat/değer/bedel/fiyatları çok yüksek gösterilir. Burada da görülmektedir ki devlet bir yandan ihracat kredisi vermekte öte yandan KDV iadesine gitmektedir. Böylece kaynak kullanımında haksız bir sonuç doğmaktadır. Bu arada ihracat kaydıyla ithal edilip yurttan işlenerek satılacak malların ihraç mecburiyeti de hayali ihracata sebep olabilir. Son olarak şeker üretimi gibi kamu tekelinde olan malların ihraç kaydıyla satın alınıp, sonrasında ihraç edilmiş gibi gösterilip, ardından iç piyasada satılıp büyük karlar elde edilmek istenmesi, hayali ihracatın sebeplerinden birisidir.

1980'lerin başında 3000 civarında olan ihracatçı sayısı 2000'li yıllarda 25.000'e yaklaşmıştır. Sayısal anlamda ihracatçı sayısında ciddi bir büyüme söz konusudur.

Yüksek KDV oranları, nakit vergi iadesinin olması belge düzeni ve basımını kolaylaştıran ortam, vergi daireleri ve gümrüklerde gerekli ve yeterli otomasyon olmayışı, aralarında bir koordinasyon sağlanamayışı, hayali ihracatı kolaylaştırmakta hatta cazip hale getirmektedir. Teknolojik donanımı güçlü olan firmalar "manuel devlet'in" gelirlerinin aşınmasında etkili olmakta ve devleti zarara uğratmaktadır.

Fiscal nötralizmi bozan ihracatta vergi iadesi sistemi gözden geçirilmelidir. Bu sistem hem yerleşikler arasında birilerini vergi karşısında imtiyazlı konuma

getirmekte hem de yasal bir “arka kapı” bulunduğunu gören fırsatçılara çıkış yolu sunmaktadır¹¹².

3.8.1. Uygulamada Tereddüt Yaşayan Başlıca Konular

KDV İadesinde uygulamada yaşanan tereddütleri konularına göre ayırarak olursak aşağıdaki şekilde yer almaktadır.

3.8.1.1. KDV İhracat İstisnasının Uygulama Şartları

KDV Kanunu'nun 11/a Maddesi ile ihracat teslimleri KDV'nden istisna edilmiştir. Bir mal tesliminin ihracat teslimi sayılabilmesi için aranılan şartlar ise aynı kanunu 12. Maddesinin I. Fıkrasında sayılmıştır. Bu Şartlar aşağıdadır.

- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır.
- Teslim konusu mal T.C. Gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olmalıdır.

Bu şartlara, teslimine ilişkin faturanın yurt dışındaki bir müşteri adına düzenlenmesi şartı da eklenebilir.

Madde hükmünde geçen “bir dış ülkeye vasıl olma” ifadesinden, malın T.C. Gümrük hattını geçmesinin anlaşılması gerekir.

Diğer bir anlatımla, T.C. Gümrük hattını geçen bir mal, KDV İstisnası bakımından bir dış ülkeye ulaşmış sayılacaktır..

Serbest bölgeler TC. Gümrük hattı dışında olduğundan, bu bölgelere gönderilen mallar içinde

KDV İhracat İstisnası uygulanabilecektir.

Yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki mükellefler ile bizzat alıcıya Türkiye içinde yapılan teslimler KDV'ne tabi olacak, bunların yapacağı ihracat ise KDV İstisnası kapsamına girecektir.

3.8.1.2. İhracat İstisnasının Beyan Edileceği Vergilendirme Dönemi

4 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin A / 8 bölümünde yapılan açıklamalara göre, ihracat istisnası, malın fiilen ihraç edildiği vergilendirme döneminde uygulanacağından, ihracata ait bedellerin bu dönem KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

¹¹² İbrahim Atilla ACAR; “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2005, Sayı:289.

KDV uygulamasında ihracat işleminin gerçekleştiği tarih, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce belirlenen ve gümrük beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen "gümrük hattını çıkış tarihi" olacaktır.

3.8.1.3. İntaç Tarihi İle Fiili İhracat Arasındaki Fark

İhracat Yönetmeliği'nin 4 / f Maddesinde fiili ihracat;

"İhraç konusu malın Gümrük Mevzuatı hükümleri çerçevesinde muayenesinin yapılıp taşıta yüklenmesi, bir yerden veya muhtelif yerlerden bir defada veya kısım kısım gelmekte olan dökme ve diğer eşya yüklemenin tamamlanması veyahut Gümrük Mevzuatınca Fiili İhracat olarak kabul edilen sair çıkışlar" olarak tanımlanmıştır.

İhracat yönetmeliğine göre fiili ihracat tarihi. yüklemenin bittiği tarihtir.

İhracat yönetmeliğinde yapılan fiili ihracat tanımı, KDV Kanunu ihracat istisnası uygulaması açısından geçersizdir. Çünkü bu tarihte henüz mallar yurt dışı edilmemiş, bir dış ülkeye vasıl olmamıştır. Aynı durum, intaç tarihi içinde geçerlidir. İntaç tarihi, malların sevkine ilişkin işlemlerin bitirildiği tarihi göstermekte olup, bu tarihte mallara henüz gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye ulaşmamış bulunmaktadır.

Gümrük mevzuatında "intaç'ın tanımı yapılmamış olmakla birlikte, gerek ithalat ve gerekse ihracatta intaç tarihi, ithal veya ihraç eşyasının gümrük işlemlerinin gümrük mevzuatı çerçevesinde tamamlanarak giriş veya çıkış beyannamesinin kapatıldığı tarihi ifade eder.

Diğer bir ifade ile intaç tarihi gümrük işlemlerinin gümrük idaresi açısından tamamen bitirildiği tarihtir.

Dolayısıyla, ihracat istisnasının beyanı açısından intaç tarihinin değil, KDV kanun 12 / 1. maddesi gereğince malın fiilen yurt dışı edildiğini gösteren ve gümrük beyannamesinde de yer alan fiili ihraç tarihinin esas alınması gerekir.

Maliye Bakanlığınca verilen ve malların yükleme işlemlerinin tamamlandığı tarihi gösteren intaç tarihinde ihracatın henüz gerçekleşmediği ve bu tarihte ihracat istisnasının uygulanmasının mümkün olmadığı şeklinde görüş bildiren özeldeleri bulunmaktadır.

3.8.1.4. İhraç Faturasının, Malın İhraç Edildiği Vergilendirme Döneminden Önceki Dönemlerde Düzenlenmesi Halinde Beyan Dönemi

İlke olarak satış faturasının ait olduğu dönem KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Ancak ihracat istisnasının ihracatın gerçekleştiği dönemde uygulanacağı hususu göz önüne alındığında, ihracat faturası önceki bir tarihte düzenlense dahi, ihracat istisnasına ait bedellerin, faturanın düzenlendiği dönemin değil, malın fiilen yurt dışı edildiği dönemin KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gereklidir.

Diğer bir ifade ile, ihracat faturası önceki vergilendirme dönemi içerisinde düzenlense dahi, fatura bedeli bu dönemin değil, malın fiilen ihraç edildiği dönemin KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

Örneğin faturası 10.06.2005 tarihinde düzenlenen malların 15.07.2005 tarihinde yurtdışı edilmesi halinde fatura bedeli Temmuz / 2005 dönemi KDV beyannamesi ile beyan edilecek ve KDV İhracat istisnası bu dönemde uygulanacaktır.

3.8.1.5. İç Gümrüklerden Yapılan İhracatlarda İhracat İstisnasının Uygulanacağı Tarih

İç gümrüklerden yapılan ihracatlarda KDV İhracat istisnası, malın iç gümrükten çıktığı tarihte değil, dış gümrüklerden fiilen yurt dışı edildiği tarihte uygulanacaktır.

3.8.1.6. Önceki Yıl Açılan Gümrük Beyannamesine Konu Olan Malın Sonraki Yılda Fiilen İhraç edilmesi Halinde KDV İstisnasının Uygulanacağı ve Beyan Edileceği Dönem

Önceki yıl açılan gümrük beyannamesine konu malın, sonraki yılda fiilen ihraç edilmesi halinde, KDV İstisnası fiili ihraç tarihinde uygulanacak, ihracata ait bedeller, ihracatın fiilen gerçekleştiği ay beyannamesi ile beyan edilecektir.

İhraç teslimi, fiili ihraç tarihinde gerçekleşmiş olduğundan ihracat faturasının ilke olarak V.U.K' nun 231 / 5. maddesine göre fiili ihraç tarihinden itibaren 10 gün içinde düzenlenmesi ve ihracata ait bedellerin ve istisna uygulamasının malların fiilen ihraç edildiği ay beyannamesi ile beyanı gerekir¹¹³.

¹¹³ Güray ÖĞRENDİK; "Fiili İhracat Tarihinden Bir Sonraki Döneme (Ay veya Yıl) Sarkması Durumunda KDV Beyannamesinde ve Muhasebe Kayıtlarında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", **Mali Pusula Dergisi**, Kasım 2007, Yıl:3, Sayı:35, s.92.

Örneğin gümrük beyannamesi 20 Aralık 2004 tarihinde açılan malların 25 Ocak 2005 tarihinde fiilen ihraç edilmesi halinde, KDV İstisnası ve İhracat bedelleri, 2004 Aralık ayı değil, 2005 Ocak ayı KDV beyannamesi ile beyan edilecek, ihracat faturası ise 25 Ocak 2005 tarihinden itibaren 10 gün içinde düzenlenebilecektir. 10 günlük süre nedeniyle ihracat faturasının 2005 Şubat ayında düzenlenmesi halinde de, fiili ihracat işlemi 2005 Ocak ayında gerçekleştirildiğinden, KDV istisnası ve beyanı Ocak / 2005 ay, beyannamesi ile beyan edilecektir.

3.8.1.7. Önceki Yıl Açılan Gümrük Beyannamesine Konu olan Malın Sonraki Yılda Fiilen İhraç Edilmesi Halinde Olayın KVK ve GVK Karşısındaki Durumu

VUK'nun 19. Maddesinde "Vergi alacağı, Vergi Kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" şeklinde tanımlanmıştır.

Ticari bir faaliyet olan ihracat işlemlerinde GVK ve KVK yönünden vergiyi doğuran olay, KDV ' de olduğu gibi satışa konu olan malın fiilen ihraç edildiği tarihte gerçekleşmekte, satış akdi bu tarihte tamamlanmış olmaktadır. Satıcı da bu tarih itibariyle satılan malın karşılığı olan bedeli talep etme hakkı kazanmakta, gelir (kazanç) bu tarih itibariyle tahakkuk etmektedir. Dolayısıyla ihracat işlemlerine ait bedellerin malların fiilen ihraç edildiği yılın (hesap dönemi) geliri (kazancı) olarak kabul edilmesi gerekir. Bu uygulamanın Geçici Vergi beyanları içinde geçerli olacağı tabiidir.

3.8.1.8. İhracat Faturasında Gösterilen Dövizlerin TL'ye Çevrileceği Tarih

İhracat istisnası malın fiilen ihraç edildiği (yurt dışı edildiği) dönemde uygulanmaktadır. Bu nedenle ihracat bedeli dövizlerin, malın fiilen yurt dışı edildiği tarihteki Merkez Bankası Döviz Alış kuru üzerinden TL'ye çevrilerek, malların fiilen ihraç edildiği dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekir.

Öte yandan ihracat istisnasının beyanında ihracat bedeli olarak FOB bedelin esas alınması gerekir. Ancak ihracata konu malların C-F (Coast and Freight) şeklinde satılması halinde, FOB değer ile bunların navlun bedelinin ihracat faturasında ayrı ayrı gösterilmek suretiyle bunların toplamının ihracat bedeli olarak kabul edilmesi ve KDV ihracat istisnası kapsamında işlem yapılması mümkün

bulunmaktadır. Bu durumda KDV beyannamesinde ihracat istisnası olarak CF bedeli gösterilecektir.

3.8.2. Mahsup İşlemleri ve Sorunları

Uygulamada mahsup yoluyla iade işlemlerinde öncelikle mükellefler KDV alacaklarını gösteren bilahare mevcut borçlarını da mahsup dilekçelerine yazmak suretiyle bağlı buldukları vergi dairesinden mahsup isteminde bulunabilmektedirler.

Bu dilekçeye, örneğin Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı'nın Sigorta İşleri Genel Müdürlüğü tahakkuk fişinin aslını eklemeleri gerekmektedir.

Vergi dairesi söz konusu dilekçede yer alan istemi uygun görürse bu takdirde mükellefin mevcut KDV alacağı için; örneğin sosyal sigortalar prim borcuna mahsubu için ilgili bankaya "gönderme emri" ile talimat vermektedir.

Gönderme emri üzerine mahsuben vergi dairesince gönderilen miktar yazılmakta ve söz konusu gönderme emri üzerine ayrıca gönderilen saymanlığın adı, gönderilecek bankanın adı, nereye gönderildiği ve aktarıldığı yazılacaktır.

Söz konusu belge üzerine mahsuben gönderilen bedelin banka hesap numarasının doğru yazılması gerekmektedir. Aksi takdirde ilgili hesaba geçmeyen bedelin mahsup işlemine tabi tutulması mümkün değildir.

Uygulamada çoğu kez, alacaklı idarenin banka hesap numarasının gönderme emri üzerine doğru yazılmaması sonucu söz konusu mahsup işlemi süresinde yapılamamaktadır.

Örneğin, ilgili vergi dairesinden sosyal sigortalar prim borcuna mahsup isteminde bulunan bir mükellefin gönderme emrine yazılı hesap numarasında yapılacak bir yanlışlık nedeniyle mahsup işlemi yapılamamakta, bunun sonucunda ilgili sosyal güvenlik kurumu birimi tarafından mükellef hakkında yasal işlemler yapılarak cebri icra yoluna gidilebilmektedir.

Böyle bir durumda iki kamu kurumu nezdinde gelişen bu tür hatalar nedeniyle mükellefler zarar görebilmektedir. Bir başka anlatımla, gönderme emri üzerindeki hataların maliyetini çoğu kez mükellef üstlenmek zorunda kalmaktadır.

Mükellefin alacaklı olduğu kamu kurumu ile borçlu bulunduğu kurumun kamu kurumu özelliği taşımasına rağmen araya giren bankanın özel hukuk kurallarına tabi bir kurum özelliği taşıması dolayısıyla bu tür uyuşmazlıklar yine çoğu kez ticaret mahkemelerince çözümlenmeye çalışılmaktadır.

Vergi daireleri tarafından gönderme emirleri üzerine yazılan bilgilerin eksik veya hatalı olmasından dolayı ortaya çıkan ve ek mali yük getiren hallerde dahi gönderme emrinin hukuki özelliği nedeniyle çoğu kez bu tür olaylarda lehine ödeme emri düzenlenen mükellef üzerinde kalmaktadır¹¹⁴.

3.9. KDV İADELERINE İLİŞKİN ÖNERİLER

Katma Değer Vergisinde yer alan iade sistemine ilişkin önerileri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

3.9.1. Mahsuben İadelerin Kapsamı Genişletilmelidir

KDV iadesine hak kazanan mükelleflerin iade alacaklarının, belediyeler ve diğer kamu kurumlarına olan borçlarına mahsup imkânı getirilmelidir. Bunun yanı sıra son yapılan düzenlemelerle nispeten yaygınlaştırılan mahsup imkânı, ilişkide bulunsun bulunmasın başkaca firmaların vergi borçlarını da kapsayacak şekilde yaygınlaştırılması, sistemi daha rahat çalışır hale getirecektir.

Mahsup imkânının diğer kamu kuruluşlarına olan borçlara uygulanmasının yanında, ihracatçıların ihracatın finansmanında kullandıkları ihracat kredilerinin kapatılmasında da uygulanması sağlanmalıdır.

Mahsup sisteminin istenilen amaca ulaşabilmesi için, ilgili kamu kurumlarının mutlaka bu sistemin işleyişine yönelik bir yapılanmaya gitmeleri, ortak bir anlayışı ve uygulama birliğini tesis etmeleri gerekmektedir.

Sadece Vergi İdaresinin yayınladığı tebliğlerle sistemin işleyişini düzenlemek mümkün değildir.

Halen uygulanmakta olan mahsup sisteminin en büyük zaafı; kamu kurumları arasında gerekli olan alt yapının kurulamaması nedeniyle, sistemin istenilen seviyede işlememesidir. Bunun sonucunda sistemden yararlanmak isteyenler beklemedikleri sürprizlerle karşılaşmaktadırlar. İhracatçılar borçlarını mahsup suretiyle ödemiş olmalarına rağmen; mükerrer ödeme emri tebligatı, yurtdışı yasağı konulması, gecikme faizi ve gecikme zammı vb. uygulamalarla karşı karşıya kalmaktadırlar.

Kurumlar arası haberleşmenin yavaş işlemesi, belge akısının ve sayısının çokluğu, işlemi yapan görevlilerin uygulama hakkında yeterince bilgi sahibi olmaması, teknolojiden yeterince yararlanılmaması sonucu, bugünkü uygulamada mahsuptan beklenen yarar sağlanamamaktadır.

¹¹⁴ Veyssi SEVİÇ; "KDV Mahsup İşlemleri ve Sorunlar", **Yaklaşım**, Ocak 2010, Sayı:205.

3.9.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Etkinliği Artırılmalıdır

Yeminli Mali Müşavirlerin KDV iade denetiminde daha etkin olabilmeleri için yeni düzenlemelerin geliştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle ihracatta vergi iadesi uygulamalarında YMM'lerden idare etkin şekilde faydalanmalıdır.

Bu etkinliğin sağlanabilmesi için;

- YMM'lere büro standartları getirilmelidir. Belli büyüklükte ve donanımda bürosu olmayan, yardımcı personeli bulunmayan yeminli mali müşavirlerin çalışma olanağı sınırlandırılmalıdır. Çünkü bir güven mesleği olan YMM 'lerin organize bir şekilde çalışması son derece önemlidir.

- KDV iade raporu düzenleyebilecek yeminli mali müşavirler ve müşavirlik şirketleri, Maliye Bakanlığı ve TÜRMOB ile birlikte objektif ölçütlere göre tespit edilip ilan edilmelidir.

- Yeminli Mali Müşavirlerin bir yılda düzenleyecekleri, KDV iade raporu ve tam tasdik raporu sayısı sınırlandırılmalıdır.

- Yeminli Mali Müşavirlerin çalışma şartları ile ilgili olarak, denetim ve tasdik normları belirlenmeli ve yayınlanmalıdır.

- Yeminli Mali Müşavirlerin çalışma koşullarını tam tasdik ve KDV iadesine ilişkin rapor sayılarını vb. bilgileri içeren istatistiki bilgilerin veya aylık çalışma raporlarının odalara verilmesi sağlanmalı ve bu konuda odalara her türlü destek verilmelidir. AMAÇ, Odaların YMM'ler üzerindeki denetim olanaklarını genişletmek ve böylece odaların yeminli mali müşavirlerin tüm faaliyetleri hakkında tam, doğru ve zamanında bilgi sahibi olmalarını sağlamaktır.

- Yukarıda belirtilen şartların sağlanmasında sonra, YMM'lere düzenlenen vergi iadesi raporları, vergi dairesince vergi inceleme elemanlarının raporlarında olduğu gibi, gerek sekil gerekse içerik açısından değerlendirmeye alınmadan doğrudan işleme konulmalıdır. Bütün yapılan bu düzenlemeler karşılığında da, vergi dairesi bu işlemlerin sonuçlarından sorumlu tutulmamalıdır. Tüm sorumluluk, YMM şirketinin ve raporu düzenleyen YMM'nin olmalıdır.

3.9.3. Oran Farklılaştırılmasına Gidilmelidir

Basta tekstil ve konfeksiyon sektörü olmak üzere, ihracat ve KDV iadesi içindeki payı yüksek olan sektörlerde perakende safhadan önceki aşamalarda KDV oranının düşürülmesi halinde, endişe edildiği gibi herhangi bir gelir kaybı söz konusu olmayacağı ileri sürülmektedir. Bu görüşe göre, bürokratik işlemlerdeki azalmalar nedeniyle, mesaisinin önemli biri kısmını bu işlere ayırmak zorunda kalan vergi

idaresi ve iade talep eden mükellefler de zamanlarını daha etkin ve verimli işlerde kullanabileceklerdir.

3.9.4. Diğer Öneriler

- Mahsup uygulaması, mükellefin diğer kamu kurum ve kuruluşlarına olan borçlarına ve bankalara olan kredi borçlarına da yaygınlaştırılmalıdır.

- Teminatsız ve incelemesiz yapılabilecek nakdi iade taleplerine ilişkin sınır KOBİ'leri desteklemek amacıyla daha yüksek ve döviz bazında tespit edilmelidir.



SONUÇ

Türk KDV sisteminde genel prensip, bir vergilendirme döneminde satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV'nin tahsil edilen KDV'den büyük olması halinde, indirilemeyen kısmın bir sonraki dönemde indirilmek üzere sonraki döneme devredilmesidir. İndirim sistemine ilişkin KDV Kanununun 29/2 maddesinin ilk cümlesi "Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez." şeklinde düzenlenmiştir.

Ancak 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu bu cümlenin hemen devamında: "Şu kadar ki, 28. madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yıl içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilen sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir." denilmek suretiyle genel prensibin dışına çıkmış ve indirimli orana tabi işlemlere ilişkin yüklenen KDV'nin aylık bazda mahsuben, yıllık bazda da nakden iade edileceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca Kanunun 32. maddesinde, bu Kanununun 11. (ihracat), 13. (Deniz, hava, demiryolu taşıma araçları, kıymetli maden ve petrol aramaları, teşvik belgeli makine teçhizat, liman ve hava meydanı inşası, güvenlik güçlerinin silah ve sistemleri), 14. (Uluslararası taşımacılık) ve 15. (Diplomatik temsilcilik ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşlar) maddeleri uyarınca vergiden istisna edilen işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirileceği, vergiye tabi işlemlerin bulunmaması veya hesaplanan KDV'nin indirilecek KDV'den az olması hallerinde indirilemeyen KDV'nin, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre mükelleflere iade edileceği belirtilmiştir.

Buna göre KDVK, tam istisnalar kapsamına giren işlemler ile indirimli orana tabi işlemlere ilişkin yüklenen KDV nin indirilememesi halinde bu işlemleri yapanlara iade edilmesini öngörmüştür.

Katma Değer Vergisi iadeleri, sistemimize girdiği andan itibaren sürekli sorun yaratan, kamuoyunu meşgul eden konular arasında yer almıştır. Özellikle 1980'li yıllarda hayali ihracat olaylarına ilişkin söylenti ve iddiaların yoğunlaştığı ve haksız KDV iadelerinin alındığı dönemlerde, KDV iadelerine ilişkin usul ve esaslar daha çok sorgulanmaya başlanmıştır.

KDV iadelerine ilişkin esaslar, iki ayrı yönden gelen taleplere göre şekillenmektedir. Bazı dönemlerde bu taleplerden biri ağır basmakta, bazı dönemlerde de diğeri ön plana çıkmaktadır. Bunlardan birisi, dürüst mükelleflerden gelmekte ve düzenlemelerin, katma değer vergisi iadesi talebinde bulunan bu mükelleflere göre işlemlerin yapılması istenmektedir. Haksız KDV iadelerini önlemek, için getirilen her yeni tedbir dürüst mükelleflerin iadelerinin gecikmesine neden olabilmektedir.

İkincisi ise, haksız KDV iadelerinin alınmasının önlenmesi için, KDV iadelerinin kaldırılması ve bu iadelerin alınmasına ilişkin gerekli tedbirlerin alınması yönündeki kamuoyu baskısıdır. Konjonktüre göre, bu taleplerden birisi diğere göre ağırlık kazanmakta ve iade rejimi buna göre belirlenmektedir.

KDV iadelerindeki iki temel konu, iade karşılığında alınacak teminatların oranının belirlenmesi ile Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge düzenleyen/kullanan mükelleflerin genel esaslara göre iade alma imkânını elde etme yöntemidir. Burada teminat oranlarının düşürülmesi karşısında, YMM KDV iadesi tasdik raporu ile iade almak isteyen mükelleflerin talebini azaltacaktır. Bu durumda iade uygulamasındaki teminat oranların belirlemek iade politikası olarak önem taşımaktadır.

KDV iadeler incelemeleri, vergi inceleme elemanlarının inceleme yapması zorunlu olduğundan, verimsiz olan, çok kısa sürede sonuçlanabilecek incelemeler değildir.

KDV iadelerinin son yıllarda artış göstermesi burada vergi incelemelerini yapan denetim elemanlarının bütün mesaisini burada harcaması sonucunda denetim elemanlarını etkin ve programlı denetim politikasından uzaklaştırmaktadır. Ayrıca teminat oranlarının indirilememesi durumunda mükelleflerin teminat bulma konusunda ciddi sıkıntıya düşürmektedir. Maliye Bakanlığının bu konuda bir çözüm bulması, mükelleflerin teminat mektubunu kolay bir şekilde bulmasını sağlayacaktır.

SAMIYB düzenleyen/kullanan mükelleflerle ilgili düzenlemeler, KDV iade uygulamasını karmaşık bir hale getirmektedir. Çünkü dürüst mükelleflerin, SAMIYB düzenleyen/kullanan dürüst olmayan mükellef yüzünden iade alacağını geç

alabilmektedir. Bu kötü niyetli mükelleflerin amaçlarına ulaşmalarını engellemek için bazı düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

Diğer önemli bir konu ise mahsuben ve nakden iadeler arasındaki tercihin iade uygulamasında önemli bir yer tutmasıdır. Burada tercihin iadelerin mahsuben alınmasını teşvik edilmesi ve yaygınlaştırılması ve kapsamının genişletilmesi ile hayali ihracat ve haksız KDV iadelerinin önüne bir nebze olsun geçilmiş olacaktır.

Çalışmamızın öneri bölümünde ayrıntılı olarak belirttiğimiz YMM'lerin etkinliği artırılarak, YMM'ler tarafından düzenlenen KDV iadesi tasdik raporu vergi dairelerinde vergi inceleme elemanlarınca incelenmesine gerek kalmadan direkt işleme konulması gerekir. Bu şekilde yapıldığı zaman hem iki önemli sorun ortadan kalkacaktır.

Bunlardan biri vergi dairelerindeki is yükünü ortadan kaldıracak, hem de zaman kaybı olmayacaktır.

Diğeri ise; değerlendirme sonucunda ortaya çıkan zaman kaybının olmaması ile birlikte mükellefin ekonomik anlamda zor duruma düşmesini önleyecektir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

GÜRBOĞA, Erkan, Tuncel ATABEY, **Vergi Kılavuzu**, İzmir SMMMO Yayını, İzmir, Kasım 2008.

KIRIKTAŞ, İ., Abdullah TOLU, **İhracatta KDV Uygulaması**, 2. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1996.

MAÇ, Mehmet, **KDV Uygulaması**, Denet Yayıncılık, 4.Baskı, İstanbul, 1998.

OKTAR, Kemal, **KDV İstisnalar ve İadeler**, 8. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2008.

ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2001.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999.

TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN, **Türk Vergi Sistemi**, 12. Baskı, İlkem Ofset, İzmir 2007.

TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN, **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir 2006.

VURAL, Mahmut, **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, 4. Baskı, Euromat Matbaacılık, Ankara, Nisan 2008.

VURAL, Mahmut, **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, Hesap Uzmanları Derneği, 3.Baskı, İstanbul, 2004.

MAKALELER

ACAR, İ.A. (2005). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası, *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:289.

AKIŞIK, O. (1999). Konsinye İhracat İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:219.

ALPASLAN, M. ve SAKAL, M. (2008). KDV'de Hizmet İhracı ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar. *Mali Pusula Dergisi*. Yıl:4, Sayı:47.

ALPASLAN, M. ve ŞAHİN, Y. (2008). Serbest Bölgelerde Tüketime veya Kullanma Tabi Tutulan Malların İhracat İstisnasından Yararlanıp Yararlanamayacağı Tartışmaları-I, *Mali Pusula Dergisi*. Yıl:4. Sayı:42.

ALPASLAN, M. (2011). KDV İadelerinde Risk Analiz Merkezli Yeni İade Sistemi Neler Getiriyor?. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı:225.

ALTAY, A. ve DÖKMEN, G. (2007). Çinin Küresel Bir Güç Olmasında Vergi Sisteminin Rolü. *Vergi Dünyası Dergisi*. Cilt:26. Sayı:311.

ALTINIŞIK, Ş. (2011). KDV İade Sürecinde Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı:227.

APAK Talha. Hizmet İhracatı İstisnasının KDV Beyan Dönemi ve KDV İadesinin Şartları Tartışmalıdır, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat-Mart 2006, Sayı:74.

ASİL Eray. İhracatta KDV İadelerinde Risk Yönetimi Üzerine Bir Çalışma, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:326, Ekim 2008.

ASİL Eray. KDV İadesi Dünya Uygulamaları ve En İdeal KDV İade Sistemi, *Vergi Dünyası*, Kasım 2007, Sayı:315.

AYGÜN Fethi, "Dahilde İşleme İzin Belgesi (DIIB) Kapsamında Katma Değer Vergisi İade İşlemleri", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı :151, Temmuz 2005.

BAYRAKTAR Bekir, Süleyman TURAN, 'İhraç Kayıtlı Teslimlere Ait Terkin ve İade Uygulamasında Yapılan İhracatın Belgelendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı: 296, Haziran 2006.

BİYAN Nilüfer Altundal. Konsinye İhracat İşlemleri ve KDV Karşısındaki Durumu, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:86, Mart-Nisan 2008.

CEYHAN Murat. Hizmet İhracında KDV İstisnası, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:81, Mayıs-Haziran 2007.

Coşkun. Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak ARAS İhracatta KDV, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2010, Sayı:210.

ÇAKAN Yılmaz. " Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimi Çerçevesinde Yapılan Teslimlerde Tecil-Terkin, İade Uygulaması ve Uygulamaya İlişkin Bazı Sorunlar", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:274, Haziran 2004.

GÜVECE Şahin Giray. İhracatla İlgili Muhasebe Kayıtları, Beyanname Düzenlenmesi ve KDV İadesi, E-Yaklaşım, Kasım 2009, Sayı:203.

GÜZELDAL Ömer. Devalüasyon ve Dış Ticarete Etkileri, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:242, Ekim 2001.

KARABACAK Hakan. Dolaylı Vergiler Alanında AB Müktesebatı İle Mevzuatımızın Karşılaştırılması-I, Vergi Dünyası, Nisan 2006, Sayı:296.

KOÇ Mustafa. Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri Kapsamında Yapılan İhracatta KDV, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2006, Sayı:163.

MANDAL Sezai. KDV İade ve Mahsuplarıyla İlgili Hukuk Kaynaklarından Tebliğlerin Yaptırım Gücü İle İade ve Mahsupta Yaşanan Sorunlar, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2006, Sayı:162.

ORGAN İbrahim. Çin ve Türk Katma Değer Vergisi Uygulamalarının Karşılaştırılması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:318, 2008.

ÖGÜT Ahmet. "Katma Değer Vergisinde Yeni Düzenlemeler", Maliye Posta Dergisi, Sayı: Eylül 2001.

ÖĞRENDİK Güray. Fiili İhracat Tarihinden Bir Sonraki Döneme (Ay veya Yıl) Sarkması Durumunda KDV Beyannamesinde ve Muhasebe Kayıtlarında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar, Mali Pusula Dergisi, Kasım 2007, Yıl:3, Sayı:35.

ÖZCAN Zekai. İhraç Kayıtlı Mal Teslimlerinde İhracatın Üç Aylık Süre İçerisinde Yapılamaması Halinde Mücbir Sebep Uygulaması, Mali Pusula Dergisi, Ocak 2008, Yıl:4, Sayı:37.

ÖZEL Durmuş Yener. KDV Hizmet İhracatı İstisnası Uygulamasında Döviz Alım Belgesinin Sadece İade İşlemlerinde Aranılacağı, Yaklaşım, Ocak 2010, Sayı:205.

PEHLİVAN Yafes. İhraç Edilen Malın Bünyesine Giren KDV'nin Hesaplanması, Sayıştay Dergisi, Sayı:55.

SEVİĞ Veysi. KDV Mahsup İşlemleri ve Sorunlar, Yaklaşım, Ocak 2010, Sayı:205.

TOLU Abdullah, "KDV Tecil-Terkin Uygulamasında Asgari 5 İşçi Çalıştırma Zorunluluğu Nihayet Kaldırıldı", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 164, Ağustos 2006.

TOLU Abdullah. İhraç Kaydıyla Alınan Malların Süresinde İhraç Edilememesi Halinde Maliye Bakanlığı'ndan Ek Süre Alınabileceği", Yaklaşım Dergisi, Sayı:128, Ağustos 2003.

TOLU Abdullah. Konsinye İhracatta KDV İstisnası, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2010, Sayı:209.

TURANLI Dursun Ali. "İhraç Edilmek Koşuluyla Yapılan Satışlarda Tecil-Terkin ve İade Uygulaması, Örneklerle Tekdüzene Uygun Yevmiye Kayıtlarının Yapılması", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 131, Kasım 2003.

UZUNOĞLU Nihat. İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler ve Bu Verilerin Analizi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:236, Nisan 2001.

UZUNOĞLU Nihat. İhracatta KDV İadesine İçin İbraz Edilen Gümrük Beyannamelerinin Teyidine İlişkin Usul ve Esaslar, Vergi Dünyası, Ekim 2003, Sayı:266.

ÜREL Gürol. Hizmet İhracatında KDV İstisnası Uygulamasında Son Durum-I, Yaklaşım, Mayıs 2010, Sayı:209.

YAPMIŞ Murat. İhracat İstisnası Nedeniyle KDV ve ÖTV'nin Birlikte İadesi, Yaklaşım, Aralık 2011, Sayı:228.

YAŞAR Mehmet Reşat. Hizmet İhracatının KDV Mevzuatı Karşısındaki Durumu, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:87, Mayıs-Haziran 2008.

YAŞAR Mehmet. KDV İadesinin Kaldırılması Yönünde Bir Öneri: Ters Yansıma Yöntemi, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2003, Sayı:128.

İNTERNET SİTESİ

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdvtaslak01022013/kdv_teb_taslak_II_A.htm 20.03.2016

<http://www.ivdb.gov.tr/mukellef/haberler/kdvcevaplar.php> 18.03.2016

<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2685> 23.03.2016

DANIŞTAY KARARLAR

Danıştay 11.Dairesinin, 23.09.1997 tarih ve E.1996/4762, K.1997/2981 Sayılı Kararı

TEBLİĞLER

3065 sayılı Kanun Genel Tebliği

ÖZELGELER

MB'nin, 25.02.2008 tarih ve 55/5511-2604/18720 sayılı Özelgesi

MB'nin, 05.11.1992 tarih ve 82935 sayılı Özelgesi

MB.'nin, 25.02.2008 tarih ve 55/5511-2604/18720 sayılı Özelgesi

MB.'nin, 18.04.1988 tarih ve 25951 sayılı Özelgesi

