

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

**İHRAÇ KAYDIYLA MAL TESLİMLERİNDE KDV TECİL, TERKİN
VE İADE KONUSUNUN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU VE
MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN ELE ALINMASI**

TANSEL GÜNAY

2501960566

Tez Danışmanı : Prof. Dr. ERSİN GÜREDİN

İstanbul, 2007

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

**İHRAÇ KAYDIYLA MAL TESLİMLERİNDE KDV TECİL, TERKİN
VE İADE KONUSUNUN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU VE
MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN ELE ALINMASI**

TANSEL GÜNAY

2501960566

Tez Danışmanı : Prof. Dr. ERSİN GÜREDİN

İstanbul, 2007

TEZ ONAYI

Enstitümüz MUHASEBE Bilim Dalında 2501960566 numaralı TANSEL GÜNAY'ın hazırladığı "İHRAÇ KAYDIYLA MAL TESLİMLERİNDE TECİL, TERKİN VE İADE KONUSUNUN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU VE MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN ELE ALINMASI" konulu YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA TEZİ ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca 16.04.2007 Pazartesi günü saat 14.00'te yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin*Kabulü*.....'ne* OYBİRLİĞİ /OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ(*)	İMZA
PROF.DR.ERSİN GÜREDİN	<i>Kabulü</i>	<i>Ersin</i>
PROF.DR.FAHİR BİLGİNOĞLU	<i>Kabul</i>	<i>F. Bilginoglu</i>
DOÇ.DR.LERZAN KAVUT	<i>Kabulü</i>	<i>L. Kavut</i>
YRD.DOÇ.DR.ERTUĞRUL BURGAZLIOĞLU	<i>Kabulü</i>	<i>E. Burgazlioğlu</i>
YRD.DOÇ.DR.ALP BARAY	<i>Kabulü"</i>	<i>Alp Baray</i>

ÖZ

İHRAÇ KAYDIYLA MAL TESLİMLERİNDE TECİL, TERKİN VE İADE KONUSUNUN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU VE MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN ELE ALINMASI

TANSEL GÜNAY – 2501960566

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1. Maddesinin (C) bendinde yer alan istisnalar içerisinde, ihracatçılara yurt içinde ihraç etmek kaydıyla satın aldıkları mallar için Katma Değer Vergisi ödememe hakkı tanınmıştır. Yazdığımız tezde konuyu ihracatçılar açısından değil, söz konusu ihracatçılara ihraç kaydıyla mal teslimi yapan imalatçılar açısından ele aldık. Amacımız, öncelikle ihracatçılar için düşünülen bu istisnanın, imalatçılara getirdiği olumlu ya da olumsuz noktaların tespitini yapmak ve literatürde eksikliğini gözlemlediğimiz, konuya imalatçılar tarafından bakan, işletmelerin de yararlanabileceği referans bir kaynak oluşturmaktır.

Tezi hazırlarken Katma Değer Vergisi Kanunu'ndan yola çıkarak söz konusu uygulamayla ilgili tüm tebliğ ve sirkülerler tarandı. Konunun gelişimini takip edebilmek için zaman içinde değişen uygulamalara da yer verildi. Muhasebe uygulamalarında ise karşılaşılabilecek her türlü sonucu içeren örnekler kullanıldı.

İstanbul, 2007

ABSTRACT

Exporters have had a right by the exceptions of Value Added Tax law's 11/1. clause, article C that, not to pay Value Added Tax for locally purchased goods which subject to their indirect exports. We studied the subject for producers who sells the goods to exporters for indirect export purposes. Our aim is to point out the positive and negative effects of this exception for producers which had been set for exporters originally and to be a reference for business who investigates the subject from producers point of view.

All announcements, bulletins and circular letters have been studied by referencing Value Added Tax law. In order to follow up the progress of the subject, we studied on previous practices. Regarding accounting applications, all possible scenarios have been used.

İstanbul, 2007

ÖNSÖZ

Dolaylı bir vergi olan Katma Değer Vergisi, işlemlerin her aşamasında vergileme yapılmasına rağmen sonuç olarak vergi yükünü nihai tüketiciye yansıtmaya yönelik bir yapıya sahiptir. Bu amaç ara kademelerde ödenen vergilerin tahsil edilen vergilerden indirimi suretiyle sağlanmaktadır. Yani mal veya hizmetin nihai tüketicisi olmayanlar, bu mal veya hizmeti satın alırken veya üretirken yüklendikleri vergileri, sattıkları mal veya hizmet bedeli üzerinden tahsil ettikleri vergiden indirmek suretiyle vergi yükünden kurtulurlar.

Ancak istisnalar veya düşük oranlı teslimler gibi bazı durumlarda mükelleflerin ödedikleri vergileri kısmen veya tamamen indirmeleri mümkün olamamaktadır. Bu durumda da mükellefleri söz konusu işlemlerle ilgili ödedikleri vergi yükünden kurtarma sorunu karşımıza çıkmaktadır. Bu sorun da iade müessesesi ile aşmaya çalışılmaktadır. Yani mükelleflere, bu işlemler nedeniyle yüklendikleri vergiler belli şartlarla tamamen veya kısmen iade edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunumuzda da, dünyadaki uygulamalara paralel olarak bu amaca yönelik düzenlemeler bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1. maddesinin (C) bendinde, bu tezin kapsamına giren ihraç kayıtlı teslimlerde, ihracatçının KDV ödememesine olanak tanıyan bir ön ihracat istisnası uygulaması getirilmiştir. Bu istisna doğrultusunda İhracatçılara ihraç kaydıyla teslim yapan imalatçı firmalar tarafından tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu KDV, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilecektir. Ancak daha çok ihracatı teşvik etmek amacıyla, ihracatçıları düşünerek hayata geçirilen bu istisna uygulamasının diğer tarafında yer alan imalatçı firmaların, vergi dairesince bir süreliğine tecil edilen bu KDV yükünden nasıl ve hangi şartlarda kurtulacağı bu tezin asıl konusunu teşkil etmektedir.

Yukarıda anlatılanların ışığı altında görülen o ki Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c hükmü gereğince yapılan teslimler, ihracatçı firmalara finansman kolaylığı sağlarken yapısı gereği zaten karışık olan imalatçıların işleri, tecil-terkin ve iade kavramlarıyla iyiden iyiye zorlaşmaktadır.

Bu noktada imalatçılar için referans niteliği taşıyacak kaynakların önemi artmaktadır. Literatürdeki eksikliği gidermek amacıyla hazırladığımız tezimizde tecil,

terkin ve iade sürecini, gerek kanunlar gerekse muhasebe uygulamaları açısından tüm yönleriyle ele alarak, uygulamada karılaılabilecek örnekler ışığında inceleyeceğiz.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar DİZİNİ	xi
ŞEKİLLER DİZİNİ	xii
KISALTMALAR LİSTESİ	xiii

GİRİŞ.....	1
------------	---

1 – İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE TECİL, TERKİN VE İADE KONUSUNUN KDVK AÇISINDAN İNCELENMESİ	2
---	---

1.1 – Genel açıklama.....	2
---------------------------	---

1.2 - Tecil-Terkin işlemlerine ilişkin bazı hususlar.....	4
---	---

1.2.1 - Kendi üretiminin yanı sıra fason imalatı da yaptıranlar.....	4
--	---

1.2.2 - Fason iş yapanlar.....	5
--------------------------------	---

1.2.3 - Sanayi sicil belgesi almamış olanlar....	5
--	---

1.2.4 - Gümrük beyannamesinde imalatçının adının olmaması.....	5
--	---

1.2.5 - İmalatçı faturasının ihracat faturasından sonra düzenlenmesi....	5
--	---

1.2.6 - Gümrük beyannamesinde birden fazla imalatçı olması.....	5
---	---

1.2.7 - Geçici ithal, geçici muaflık kapsamında ithal edilen mallar.....	6
--	---

1.2.8 - İhracattan sonra ortaya çıkan ödemeler....	6
--	---

1.2.9 – Aleyhte ve lehte oluşan kur farkları.....	6
---	---

1.2.10 - Başkasının kotası üzerinden ihracat.....	7
---	---

1.2.11 - Tecil - Terkin uygulamasının ihtiyariliği.....	7
---	---

1.3 – İhraç kayıtlı teslimlerin KDV beyannamesine yansıtışı.....	8
--	---

1.3.1 – Genel açıklama.....	8
-----------------------------	---

1.3.2 – Beyannamenin 84, 86 ve 88. Satırları.....	9
---	---

1.3.3 – Beyannamenin 85 ve 87. Satırları....	9
--	---

1.3.4 – Beyannamenin 89. Satırı....	9
-------------------------------------	---

1.3.5 – Beyannamenin 38 ve 90. Satırları.....	9
1.3.6 – Beyannamenin 91. Satırı.....	10
1.3.7 – Beyannamenin 83. satırının durumu.....	10
1.3.8 – İhraç kayıtlı teslimlerin KDV beyannamesine yansıtışına ilişkin örnekler.....	11
2 – İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE TECİL EDİLEN KDV NİN TERKİN VE İADE SÜRECİ.....	15
2.1 – Sürecin başlaması için verilmesi gereken belgeler.....	15
2.1.1 – Satış faturaları.....	15
2.1.2 – Gümrük Çıkış Beyannameleri (GÇB).....	15
2.1.3 – İndirilecek KDV listesi.....	16
2.2 – İhraç kayıtlı teslimlerden doğan KDV'nin genel esaslara göre terkinin ve iade seçenekleri.....	16
2.2.1 - Genel açıklama.....	16
2.2.2 – Nakit olarak iade.....	17
2.2.2.1 – Teminatlı iade.....	18
2.2.2.2 – YMM tasdik raporuyla iade.....	19
2.2.2.3 – Maliye Bakanlığı inceleme elemanı raporuyla iade.....	22
2.2.3 – Mahsuben iade.....	22
2.2.3.1 – Vergi borçlarına mahsup.....	22
2.2.3.2 – SSK prim borçlarına mahsup.....	25
2.2.4 – Mahsup sonrası kalan tutarın iadesi.....	28
2.3 – İhraç kayıtlı teslimlerden doğan KDV iadesinin özel esaslara göre yapılması.....	29
2.3.1 – Genel açıklama.....	29
2.3.1.1 – Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB).....	29
2.3.1.2 – Olumsuz rapor.....	30

2.3.1.3 – Olumlu rapor.....	31
2.3.1.4 – Olumsuz tespit.....	31
2.3.2 – Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlar.....	32
2.3.2.1 – Haklarında SMİYB düzenleme raporu bulunanlar.....	32
2.3.2.2 – Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunanlar.....	33
2.3.2.3 – Haklarında olumsuz tespit bulunanlar.....	34
2.3.3 – Doğrudan mal ve hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlar.....	35
2.3.4 – Doğrudan mal ve hizmet temin ettikleri safhadan önceki safhalarda yer alanlar hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlar.....	37
2.3.5 – İhtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanan mükellefler.....	38
2.3.6 – Müteselsil sorumluluk.....	39
2.3.6.1 – Genel açıklama.....	39
2.3.6.2 – Kapsam.....	39
2.3.6.3 - Uygulama	41
3 – İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE TECİL, TERKİN VE İADE KONUSUNUN MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN İNCELENMESİ ..	42
3.1 – Genel açıklama.....	42
3.2 – İhraç kayıtlı teslimler açısından TDHP na bakış.....	42
3.3 – İhraç kayıtlı teslimlerle ilgili muhasebe kayıtları.....	44
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	61
KAYNAKÇA.....	66
EKLER.....	67

TABLolar DİZİNİ

	<u>SAYFA</u>
Tablo.2.1 : KDV beyannamesi örnek verileri.....	11
Tablo3.1 : Örnek1 verileri.....	45
Tablo3.2 : Örnek2 verileri	49
Tablo3.3 : Örnek3 verileri	53
Tablo3.4 : Örnek4 verileri	57

ŞEKİLLER DİZİNİ

SAYFA

Şekil.2.1 : İhraç kayıtlı teslimlerin süreci.....	4
---	---

KISALTMALAR LİSTESİ

Bkz.	: Bakınız
GÇB	: Gümrük Çıkış Beyannamesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
S.	: Sayfa
SM	: Serbest Muhasebeci
SMİYB	: Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YTL	: Yeni Türk Lirası

GİRİŞ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 11/1. Maddesi (c) bendinde belirtilen hükümler dâhilinde, ihracatçıların yurt içinden Katma Değer Vergisi (KDV) yüklenmeksizin ihraç malı satın alabilmeleri amacıyla, ihraç kaydı ile yapılan teslimler ihracat istisnası olarak değerlendirilmiş ve KDV'den istisna edilmiştir.

Diğer yanda, ilgili kanun maddesi ile imalatçı olsun ya da olmasın ihraç kayıtlı teslimde bulunmasına izin verilenlere, bu satışlara getirilen istisna dolayısıyla tahsil edemedikleri ve fakat yükledikleri KDV borcundan tecil-terkin sistemi aracılığıyla kurtulma şansı tanınmıştır.

İhraç kayıtlı teslimlerde imalatçı, düzenlemiş olduğu faturada KDV hesap ederek gösterecek ve bu hesapladığı tutarı ödenecek KDV olarak beyan edecektir. Buna karşılık alıcı, imalatçı tarafından hesaplanan ve faturada belirtilen bu KDV yi ödemeyecek ve indirilecek KDV olarak beyan edemeyecektir. İmalatçı tarafından düzenlenen faturada **“3065 sayılı KDVK'nun 11/1-c Maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir.”** İbaresinin bulunması zorunludur.

Bu şekil şartlarını taşıyan ihraç kayıtlı faturanın düzenlenmesi ile imalatçı tarafından beyan edilen ancak tahsil edilemeyen ve bu nedenle ödenmeyip tecil edilen KDV, fatura muhteviyatı malların, teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içerisinde ihraç edilmesi şartıyla, terkin edilir. Tecil edilemeyen verginin de iadesi mümkün olacaktır. Üç aylık kanuni sürenin mücbir sebepler nedeni ile aşımı söz konusu olduğunda onbeş gün içerisinde bağlı bulunulan vergi dairesinden ek süre alınabilir.

İhracatçının KDV açısından ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin yapacağı bir işlem bulunmamaktadır. Çünkü ihracatçı, ihraç kaydıyla aldığı mallar için KDVK'nun 11/1-c maddesi gereği KDV ödememekte ve ihracatını gerçekleştirdiği mallar için de yine KDVK'nun 11/1-a bendi hükmü dâhilinde KDV tahsil edememektedir.

1 – İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE TECİL, TERKİN VE İADE KONUSUNUN KDVK AÇISINDAN İNCELENMESİ

1.1 – Genel açıklama

KDV uygulamasında ön ihracat istisnası olmamakla beraber, belirli koşullar altında ihraç edilmek üzere teslim edilen mallar için hesaplanan KDV'nin ihracatçı tarafından ödenmemesi şeklinde bir uygulama mevcuttur.

KDVK'nun 11/1 maddesinde 3297 sayılı Kanuna eklenen (c) bendi hükmüyle düzenlenen bu uygulamadan,

- Sanayi Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre "imalatçı" niteliğine haiz olanların ihracatçılara yaptıkları teslimler,
- Satıcılar bu vasfa haiz olmasalar bile dış ticaret sermaye şirketlerine veya sektörel Dış Ticaret Şirketlerine ihraç edilmek üzere yapılan teslimler,
- Bu vasfa haiz olmasalar bile Özel Finans Kurumlarınca ihracatçılara yapılan teslimler,

yararlanacaktır.

Buna göre Özel Finans Kurumları dışındaki imalatçıların (Dış Ticaret Sermaye Şirketleri veya Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine ihraç kaydıyla yaptığı teslimler hariç) bu uygulamadan yararlanabilmeleri için, durumun Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca belirlenen aşağıdaki şartlara uygun olması gerekmektedir.

- Sanayi siciline kayıtlı olup, sanayi sicil belgesi almış olmaları,
- Sanayi odaları, ticaret odaları veya esnaf ve sanatkarlar derneklerine kayıtlı olmaları,
- İmalatçı işinde en az 5 işçi çalıştırmaları (imalat işine katılmayan yönetici, büro elemanı veya muhasebeci gibi personel bu sayıya dahil değildir, işyeri sahibi imalata fiilen katılırsa, bu sayıya dahil edilir.)
- Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması (araçların kiralanması halinde, bunların en az bir yıllık süreyle kiralandığının noterce onaylı sözleşme ile ispat edilmesi gerekir.)

Bu şartlara haiz olanlar tarafından ihracatçılara yapılan teslimlerde normal fatura düzenlenecek, KDV gösterilecek, ancak faturaya "**3065 sayılı**

KDVK'nun 11/1-c Maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir” şeklinde bir şerh düşülecektir.¹

İmalatçı tanımına girmeyen mükelleflerin Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ile Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine ihraç kaydıyla yaptıkları teslimlere de tecil-terkin uygulanabilecektir. Hatta 77 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine göre, sektörel dış ticaret şirketlerinin imalatçı olmayan ortakları ile imalatçı bile olsalar ortak olmayan firmalardan olan alışlarını bu kapsamda yapmaları zorunludur. Dış ticaret şirketlerine ihraç kaydıyla mal teslim eden mükellefler nezdinde yapılacak bir inceleme sonucu, bir vergi ziyayı tespit edilirse, ziyaa uğratılan vergi ile buna ilişkin ceza, zam ve faizlerinden, satıcılara birlikte dış ticaret şirketleri de müteselsilen sorumlu olacaktır.

Bu şekilde işlem yapan imalatçılar, bir defaya mahsus olmak üzere sanayi sicil belgesi ile oda veya derneğe üyelik belgesinin noter onaylı birer örneğini, teslimin gerçekleştiği dönem KDV beyannamesine ekleyeceklerdir. Bundan sonraki teslimler için bu belgelerin eklenmesine gerek yoktur. Sanayi sicil belgesinde veya imalatçı niteliğinde bir değişiklik olursa durum 15 gün içinde vergi dairesine bildirilecektir.

Tecil-terkin uygulaması, sadece ihraç konusu nihai mallara uygulanabilecektir. İhracatçı tarafından olsa dahi işlemde geçirilecek ara mallar ile ihraç edilecek malın ambalajında kullanılacak mallar bu uygulamadan yararlanamayacaktır.

Bu kapsamda teslim yapılan dönemde KDV Beyannamesindeki " İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirim" doldurulmak zorundadır. Bu dönem beyannamesinde imalatçının ödenecek KDV'si olması halinde, bunun ihraç kaydıyla yapılan teslimlere ilişkin tahsil edilmeyen KDV kadar kısmı, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilecek, ancak tahsil edilmeyip tecil edilecektir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların teslim tarihini takiben aybaşından itibaren 3 ay içinde ihracının gerçekleştiğine dair ihracatçının gümrük beyannamesinin vergi dairesine ibraz edilmesi üzerine, tecil edilen vergi terkin olunacaktır. Örneğin 5 Kasım'da ihraç kaydıyla teslim edilen mallar, 1 Aralık'tan itibaren 3 ay içinde (28 Şubat'a kadar) ihraç edilirse, tecil edilen vergi terkin olunacaktır.

¹ PCW Bağımsız Denetim Firması, "İhracatta KDV Desteği", **Seminer Notları**, Swisotel-İstanbul, 2004, s.7

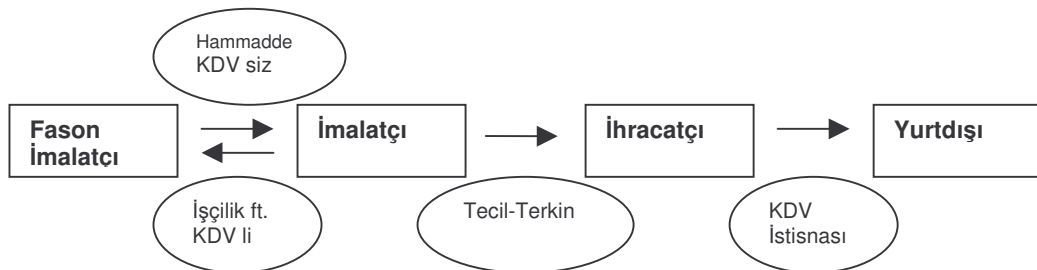
Malın teslim tarihini takiben ay başından itibaren 3 ay içinde ihrac edilmediğinin gümrük çıkış beyannamesi ile tevsik edilmemesi halinde, sürenin bitiminde mükellefe bir uyarı yazısı gönderilecektir. Bu yazıda., mükellefin 7 gün içinde cevap vermesi veya gümrük beyannamesini vergi dairesine ibraz edilmesi gerektiği belirtilecektir. 7 gün içinde mükelleften herhangi bir cevap alınamaması halinde, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre takibata geçilecektir. (1989/8 Sıra No.lu KDV İç Genelgesi).

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmemesi halinde tecil edilen vergi, ilgili dönemler için gecikme zammı %50 fazla uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir. Ancak ihracatın gerçekleşmeyişinin nedeni, Vergi Usul Kanununda yazılı mücbir sebeplerle izah ve ispat edilirse, tecil edilen KDV, sadece tecil faizi uygulamak suretiyle tahsil edilecektir.

1.2 - Tecil-Terkin işlemlerine ilişkin bazı hususlar

1.2.1 - Kendi üretiminin yanı sıra fason imalatı da yaptıranlar

İmalatçı tanımına giren mükelleflerin, kendi üretimine ek olarak fason imalat da yaptırmaları halinde, fason imalatı kendi sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırmaları, işin riskini ve organizasyonu üstlenmesi, yani "İşletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenerek", ihrac edilen nihai ürünün imalat safhalarının bir bölümünün fason ücreti ödeyerek başka firmalara yaptırılması ya da kapasite yetersizliği nedeniyle üretim konusu malların bir bölümünün, kendi üretimine ilave olarak "işletme Organizasyonunu ve İşin Riskini Üstlenerek", fason ücreti ödeyerek başka firmalara yaptırılması, ham madde ve yardımcı maddeleri kendi temin etmesi koşullarıyla, bu şekilde üretilen mallar için de tecil-terkin uygulanabilecektir. ²



Şekil.2.1 : İhrac kayıtlı teslimlerin süreci

² A.e., s.11

İmalatçı tanımına girdiği halde, fason olarak dahi olsa kendi üretmediği, piyasadan hazır aldığı malları da teslim edenlerin, bu teslimlerini faturada ayrıca göstermek suretiyle tecil-terkin uygulaması dışında tutması gerekir.

1.2.2 - Fason iş yapanlar

Fason iş yapanlar bu uygulamadan yararlanmayacaktır. Örneğin ihracatçının ürettiği mallara fason işçilik yapan bir firmanın bu uygulamaya göre işlem yapması mümkün değildir.

1.2.3 - Sanayi sicil belgesi almamış olanlar

İmalatçılar için aranılan diğer şartlara haiz olup, sanayi sicil belgesini henüz almamış olan mükelleflerin, Sanayi Bakanlığına başvurarak olumlu görüş yazısı aldıkları veya vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığındaki yoklama grubunun bu şartlara haiz olduğunun belirlediği tarih itibariyle tecil-terkin kapsamında işlem yapmaları mümkündür. Bu tespit Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) tasdik raporu ile de yapılabilecektir.³

1.2.4 - Gümrük beyannamesinde imalatçının adının olmaması

Gümrük beyannamesinde imalatçının adının yer almaması veya yanlış isim yazılması halinde, yapılacak bir inceleme ile (YMM raporu dahil) ihraç edilen malların imalatçıya ait olduğu tespit edilerek, terkin işlemi yapılabilecektir.

1.2.5 - İmalatçı faturasının ihracat faturasından sonra düzenlenmesi

İmalatçı faturasının ihracat faturasından sonraki bir tarihi taşıması halinde, ihraç edilen malların bu faturada belirtilen mallar olduğu bir inceleme ile tespit edilirse, tecil terkinden yararlanılabilecektir. İade talebinin YMM raporuna istinaden yapılması durumunda bu konuda YMM raporu da inceleme raporu olarak kabul edilebilecektir.

1.2.6 - Gümrük beyannamesinde birden fazla imalatçı olması

Farklı imalatçılardan alınan malların tek bir gümrük beyannamesiyle ihraç edilmiş olması halinde, ihracatçının, imalatçının malını bu beyanname ile ihraç

³ A.e., s.8

ettiğini belirtilen bir belgeyi imalatçıya vermesi şartıyla bu beyannameye dayanılarak terkin işlemi yapılabilecektir.

1.2.7 - Geçici ithal, geçici muaflik kapsamında ithal edilen mallar

Gümrük Kanununun ilgili Maddesi kapsamında, bedelli olarak geçici ithali yapılan malların işlenerek ihracatçılara tesliminde tecil-terkin işlemi yapılabilecektir. Bedelsiz ithalatta ise malın mülkiyeti yurt dışındaki firmada olacağından, tecil-terkin işlemi yapılması mümkün olmayacaktır şeklindeki uygulama, 71 seri nolu KDV Genel Tebliği ile değiştirilmiş ve dahilde işleme veya geçici kabul rejimine göre ithal edilen girdiler kullanılarak üretilen malların da ihraç kayıtlı olarak satılabilmesine izin verilmiştir. Hatta bu durumda satıcının imalatçı olma şartı bile aranmamaktadır.

1.2.8 - İhracattan sonra ortaya çıkan ödemeler

Tecil-terkin kapsamında teslim edilen malların ihracından sonra ortaya çıkan vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanıma destekleme primlerinin imalatçıya aktarılmasında, imalatçı tarafından düzenlenecek faturada bu unsurların ayrı ayrı gösterilmesi ve asıl malın teslimine ait fatura ile gümrük beyanmesine atıfta bulunan bir şerh konulması şartıyla bu unsurlar için KDV uygulanmaması mümkündür. Bu durumda söz konusu bedeller hem beyan edilmek, hem de indirim konusu yapılmak suretiyle sınırlanacaktır.

1.2.9 – Aleyhte ve lehte oluşan kur farkları

İhraç kaydıyla yapılan teslimlerde bedelin dövize endeksenerek belirlenmesi halinde, teslim tarihi ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhte kur farkları için ihracatçı tarafından imalatçıya fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir. İhracatçı tarafından beyan edilecek olan bu vergi, imalatçı tarafından da genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir. Bu durum 95 seri nolu KDV Genel Tebliği'nin 4.2 bölümünde açıkça ifade edilmiştir :

“...Öte yandan; imalatçıların aleyhlerine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturaya istinaden ihracatçıya KDV ödemeleri, bu tutarın ihracatçı tarafından beyan edilmesi, imalatçı tarafından da faturada gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması gerekmektedir. Bu durumda, imalatçının fazladan almış olduğu iade tutarı ihracatçı aracılığıyla Hazineye intikal etmekte ve imalatçı tarafından indirim konusu yapılmış olmaktadır. Bu nedenle, kurdaki düşüşten kaynaklanan matrah değişikliğine bağlı olarak imalatçının iade tutarında bir değişiklik yapılmasına da gerek bulunmamaktadır.”

Fakat ihracat bedelleri tahsil edildiğinde kurlar yükselmiş ise, ihracatçılar mal satın aldıkları imalatçılara kur farkı ödemek durumundadırlar. Ödenen bu kur farkı, KDV Kanununun 20. ve 24. maddeleri uyarınca malın bedeli içinde mütalaa edildiğinden vergiye tabi bulunmaktadır. Bu nedenle daha önce ihraç kaydıyla teslim edilmiş olan mal ile ilgili olarak imalatçı lehine doğmuş bulunan gerçekleşen kur farkı için fatura düzenlenecek, bu faturada KDV gösterilmekle beraber asıl işlem vergiden istisna olduğu için KDV tahsil edilmeyecektir.

Bu husus 25 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiş olup, tebliğin D bölümünde yapılan açıklamaya göre, başlangıçtaki mal alımının KDVK'nun 11/1'C maddesi uyarınca yapılması durumunda, hesaplanan vergi ihracatçı tarafından ödenmediği için kur farkları üzerinden hesaplanacak vergi de ihracatçı tarafından ödenmeyecektir. Ancak bu kur farkları ihracatın gerçekleşmesinden sonra ortaya çıktığı için, bu işlem nedeniyle tecil-terkin müessesesinin de çalıştırılması mümkün olmayacağından, işlemin vergiden arındırılabilmesi, düzenlenen faturada gösterilen verginin, faturanın ait olduğu vergilendirme dönemine ilişkin beyannamede hem hesaplanan vergi hem de indirilen vergi olarak beyan edilmesi ile mümkün olmaktadır.⁴

1.2.10 - Başkasının kotası üzerinden ihracat

Başkalarına ait kotalar kullanılarak ihraç edilen mallara ait gümrük beyannamelerinde imalatçı olarak kota hakkını devreden firmanın adı yazılmaktadır. Bu durumda kota hakkını devreden firmanın bağlı olduğu vergi dairesine, bu işlem için tecil, terkin, iade, mahsup gibi taleplerde bulunmayacağına dair bir taahhütname vermesi gerekmektedir. Ayrıca ihraç edilen malların imalatçıya ait olduğunun Vergi İnceleme Raporu, YMM tasdik raporu veya vergi dairesi yoklama tutanağıyla tespiti zorunludur. Bu şartların yerine getirilmesi üzerine, kota devri suretiyle yapılan ihraç kayıtlı teslimler için tecil-terkin uygulamasından yararlanabilecektir.

1.2.11 - Tecil - Terkin uygulamasının ihtiyarılığı

KDVK'nun 11/1-c maddesinde düzenlenen ihraç kayıtlı mal teslimi ve Tecil-terkin uygulaması tamamen imalatçıların inisiyatifindedir. Yani normal olarak KDV tahsil edilmek suretiyle satış yapılması da pekala mümkündür.

⁴ Ramazan Yakışıklı, "İhraç Kayıtlı Mal Teslimlerinde Değerlemeden Kaynaklanan Kur Farkları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 282, 2005, s.49-51

İhracatçının bu suretle ödeyeceği KDV'yi indirim ve iade konusu yapabileceği tabiidir.

Bunun yanında sektörel dış ticaret şirketlerinin ihrac edeceği malları, 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde tanımı yapılan imalatçı vasfını haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalardan alımında tecil-terkin uygulanması zorunludur.⁵

Buna göre sektörel dış ticaret şirketlerinin KDV ödeyerek mal satın aldığı ortaklarının imalatçı olup olmadığına tespit edilmesi gerekmektedir.⁶

1.3 – İhraç kayıtlı teslimlerin KDV beyannamesine yansıtışı

1.3.1 – Genel açıklama

Maliye Bakanlığı Yeni Türk Lirasına geçiş münasebetiyle tüm vergi beyannamelerini değiştirmiş ve yeni beyanname formlarını www.gelirler.gov.tr adresli sitedeki "Beyanname Örnekleri" bölümüne koymuştur.

İhraç kayıtlı teslimlerin yeni 1 no.lu KDV Beyannamesine yansıtışı kısaca şöyle izah edilebilir:

İhraç kayıtlı teslimler beyannamenin 6, 8, 10, 12 no.lu satırlarında herhangi bir KDV'li teslim gibi ve oranına göre tasnifli olarak diğer KDV'li teslimlerle toplanmak suretiyle gösterilir. Hizalarındaki 7, 9, 11, 13 no.lu satırlarda ihrac kayıtlı teslim faturasında gösterilen ve müşteriden tahsil edilmeyen KDV tutarları da yine oranlarına göre ayrımlı olarak ve hesaplanan diğer KDV'ler ile toplanmak suretiyle, gösterilir. Bunun sonucunda ihrac kayıtlı teslimlerle ilgili KDV'ler, 31. satırdaki KDV toplamına dahil olur. Bundan 37. satırdaki indirimler toplamı düşüldüğünde pozitif bir rakam çıkarsa, bu pozitif rakamın ihrac kayıtlı teslim KDV'si kadar kısmı 38. satırdaki tecil edilecek KDV tutarını oluşturur. Şayet fark ihrac kayıtlı teslim tutarının altında ise bu farkın tamamı tecil edilir. Tecil olunan tutar ile ihrac kayıtlı teslim KDV'leri toplamı arasındaki fark mükellefe iade edilecek KDV'yi oluşturur. 37. satırdaki indirimler toplamı 31. satırdaki toplam KDV'den fazla ise, bu takdirde ihrac kayıtlı teslim KDV'sinin tamamı iade edilecek demektir.

Müşteriden tahsil edilmediği halde ihrac kayıtlı teslim KDV'sinin beyannamede normal teslim KDV'si gibi gösterilmesinin nedeni, ihracat gerçekleşinceye kadar KDV'yi ihrac kayıtlı teslimde bulunanın sorumluluğu altında

⁵ Maliye Bakanlığı Gelirler İdaresi, KDVK Genel Tebliği, Sıra No : 77, (Çevrimiçi) <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KDVK3065?OpenFrameSet>, 1.Şubat.2007

⁶ Maliye Bakanlığı Gelirler İdaresi, KDVK İç Genelgesi, Sıra No : 2001/3, (Çevrimiçi) <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KDVK3065?OpenFrameSet>, 1.Şubat.2007

tutmak ve izlemektir. Ancak bu KDV'ler tecil yoluyla mükellefe ödetilmemekte, tecil edilen vergi ihracat gerçekleştiğinde silinmekte, tecil edilecek KDV çıkmamışsa veya tecil tutarı ihracat kayıtlı teslim KDV'sinin altında ise, aradaki fark yine ihracat gerçekleştiğinde, indirim, mahsup veya nakit iade yoluyla mükellefin sırtından kaldırılmaktadır.

İhraç kayıtlı teslimle ilgili tecil edilecek ve/veya iade edilecek KDV'nin tespiti, beyannamenin arka yüzündeki "Tablo 10 İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLER" bölümünde yapılmaktadır.

1.3.2 – Beyannamenin 84, 86 ve 88. satırları

Bu satırlarda KDVK'nun 11/1-c ve Geçici 17. maddeleri kapsamında İHRAÇ KAYDIYLA yapılan teslim bedelleri KDV oranlarına göre ayrımlı olarak gösterilecek ve hizalarında hesaplanan (fakat müşteriden tahsil edilmeyen) KDV tutarları yer alacaktır.

1.3.3 – Beyannamenin 85 ve 87. satırları

Bilindiği üzere, %1 veya %8 orana tabi malların ihracat kaydıyla tesliminde tecil edilecek KDV çıkmamışsa iade tutarı teslim KDV si olan %1 veya %8 oranla hesaplanmış meblağdan ibaret kalmaktadır. Satıcının bu teslimle ilgili yüklendiği KDV, %1 veya %8 oranla hesaplanan teslim KDV sinden fazla ise bu fazlalık da iade konusu olabilmektedir. Şayet böyle bir durum varsa, 85 ve 87 nolu satırlara %1 veya %8 oranlı olup ihracat kaydıyla teslim edilmiş mallar için yüklenilmiş olan ve teslim KDV sinden daha büyük tutarda bulunan KDV tutarları yazılacak, böyle bir durum yoksa boş bırakılacaktır.

1.3.4 – Beyannamenin 89. satırı

84, 86 ve 88 nolu satırlarda yazılı olan ihracat kayıtlı teslimlerle ilgili olarak hesaplanmış (fakat müşteriden tahsil edilmemiş) KDV tutarlarının toplamı bu satıra yazılır.

1.3.5 – Beyannamenin 38 ve 90. satırları

38. satıra yazılması gereken rakam şöyle tesbit edilmektedir: 31. satırdaki toplam hesaplanan KDV'den 37. satırdaki indirimler toplamı düşüldüğünde bulunan fark pozitif ise bu fark 89. satırda yazılı rakam ile mukayese edilir. Bunlardan küçük olan rakam (31-37 farkı veya 89 dan hangisi küçükse) 38. satıra yazılır. 37. satırdaki indirimler toplamı, 31. satırdaki hesaplanan KDV'den fazla ise, tecil edilecek KDV yoktur. 38. satır boş kalır ve ihracat kaydıyla teslim KDV 'sinin tamamı 90. satırda iade

hakkı olarak yer alır.

Buradan da anlaşılacağı üzere 90. satıra, 89. satırdaki tutardan 38. satırdaki tutar çıkarıldığında bulunan fark yazılacaktır.

1.3.6 – Beyannamenin 91. satırı

Bu satır, bu dönemde ihraç kaydıyla teslim edilmiş olan mallarla ilgili olarak, ihracat gerçekleştiğinde yüklenim vergi farkı olarak ne kadar iade yapılacağını göstermektedir. 91. satıra yazılacak rakamı bulabilmek için bu beyannamedeki 85 ve 87. satırlardaki rakamlar toplanır, bundan 84 ve 86. satırlardaki rakamların toplamı indirilir.

1.3.7 – Beyannamenin 83. satırının durumu

Yeni Türk Lirasına geçiş dolayısıyla, yeniden düzenlenen KDV beyannamelerinin işleyişi ile ilgili olarak, 14.01.2005 tarihinde KDVK-24/2005-03 sayı ve 24 no.lu KDV sirküleri yayımlanmış; KDV beyannamesi içinde İhraç kaydıyla teslimlerin gösterimi, tecil/terkin işlemleri ve iadesi konusuna yeni düzenleme getirilmişti.

Buna göre ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı döneme ilişkin KDV beyannamesinin 89. satırındaki tecil edilebilir KDV ile 38. satırındaki tecil edilecek KDV arasındaki fark, tecil edilemeyen KDV tutarını vermekte ve bu tutar da 90. satıra yazılmaktaydı. Beyannamenin 90. satırında yer alan tutar içinde, ihracatı ilgili beyanname döneminde gerçekleşen kısma isabet eden kadarı beyannamenin “İhraç kaydıyla teslimlerle ilgili tecil edilemeyen KDV” adı altındaki 83. satırına aktarılacak suretiyle, 40. satırda yer alan “iade edilmesi gereken KDV” tutarının hesabında dikkate alınmaktaydı.

KDVK 11/1-c maddesine istinaden ihraç kaydı ile satış yapan mükelleflerin beyanname tanzim ve iade süreçleri Kasım/2004 dönemine kadar sorun teşkil etmiyordu. Ancak 1.1.2005 tarihinden sonra verilecek olan KDV beyannamelerinin formatının yukarıda belirttiğimiz şekilde değiştirilmesi nedeniyle, ihraç kaydı ile satışa ilişkin bilgi oluşumu ve iade süreci değişmiş ve yeni sorunları da beraberinde getirmişti.

Yeni uygulamada, iade talep edilebilir dönem ile iadeye hak kazanılan dönem farklılaştırılmış ve ihraç kaydı ile satış işlemi ile ihracat işleminin aynı ay içerisinde gerçekleşmemesi durumunda, iade hakkının ancak ihracatın gerçekleştiği döneme ait verilecek beyanname üzerinden ve beyanname verildiği zaman itibariyle kullanılabilir durumda olduğu ifade ediliyordu.

Yeni beyanname düzeninin hem mükellefler hem de vergi dairelerinde yarattığı sorunu ortadan kaldırmak amacıyla 95 seri no.lu tebliğin 4/1. bölümü ile uygulama değiştirilmiştir. Buna göre; 1.1.2005 tarihinden önceki uygulamaya paralel şekilde hareket edilerek, tecil edilebilir KDV tutarı beyannamenin 89. satırına, tecil edilecek KDV tutarı 38. satıra yazılacak, tecil edilemeyen KDV tutarı ise -ki bu tutar "iade edilecek K.D.V." olarak algılanmaktadır- beyannamenin 90.satırına yazılacaktır. **Beyannamelerdeki 83. satır uygulamadan kaldırılmış olup, beyannamelerin doldurulmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı tablodaki 15 no.lu dipnot ta iptal edilmiştir. Böylelikle iade tutarlarının ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamelerinin 83. satırına yazılması uygulamasına son verilmiştir.** İhraç kaydı ile satışın gerçekleştiği dönem beyannamelerinde gözüken tecil edilecek KDV (38. satır) tutarı ile iade edilecek KDV (90. satır) tutarları, ihracat gerçekleşip gerekli evraklar vergi dairesine verildikçe tamamlanacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, 11/1-c kapsamında satış yapan mükelleflerin beyannamelerinde hem tecil hem de iade bulunması durumunda, gerçekleşen ihracatın toplam ihraç kayıtlı satışa olan oranı nispetinde iade ve terkin işleminin yapılacağıdır. Bu konu ve yeni KDV beyannameleri ile ilgili açıklamalar 24 seri no.lu KDV sirkülerinde bulunmaktadır⁷.

1.3.8 – İhraç kayıtlı teslimlerin KDV beyannamesine yansımasına ilişkin örnekler

	Beyanname Satır No.su	Örnek 1	Örnek 2	Örnek 3
Normal teslim KDV'leri	7+9+11+13	12.000	8.000	1.000
İhraç kayıtlı teslim KDV'leri	7+9+11+13	6.000	6.000	6.000
İndirimler	37	10.000	10.000	10.000
Tecil edilebilir KDV	89	6.000	6.000	6.000
Tecil edilecek KDV	38	6.000	4.000	-
Ödenecek KDV	39	2.000	-	-
İadesi gereken KDV	40	-	2.000	6.000
Devrolan KDV	41	-	-	3.000

Tablo.2.1 : KDV beyannamesi örnek verileri

⁷ Mehmet Maç, "İhraç Kayıtlı Teslimlerin KDV Beyannamesine Yansıması, Muhasebeleştirilmesi, Terkin ve iade Talepleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 282, 2005, s.9

Örnek:1

Hesaplanan KDV'den (12.000 + 6.000 =18.000 den) indirimler (10.000) düşüldüğünde bulunan fark (8.000), ihraç kayıtlı teslim KDV'sinden (6.000) büyük olduğu için, ihracatçıdan tahsil edilmeyen meblağ kadar tecil (ve sonrasında terkin) yoluyla ihraç kayıtlı teslim KDV'si ortadan kaldırılmaktadır, ihraç kayıtlı teslim nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirimine de müsaade edilmiş olduğundan, bu mallar KDV yükünden tamamıyla arındırılmış olmaktadır.

Örnek:2

Hesaplanan KDV'den (8.000+6.000=14.000 den) indirimler (10.000) düşüldüğünde, bulunan fark (4.000) ihraç kayıtlı teslim KDV'sinden (6.000) az olduğu için, ihraç kayıtlı teslim KDV'sinin 4.000 YTL'lik kısmı tecil-terkin yoluyla yok edilmektedir. Geri kalan meblağ, ihracat gerçekleştirildikten sonra ve gerekli belgelerin ibrazı halinde, mükellefin tercihine göre;

- Nakden,
- Mahsup yoluyla,
- Yahut devralan KDV olarak dikkate alınmak suretiyle, giderilecektir.

Ancak buradaki örnekte ihraç kayıtlı teslimlerden dolayı hem iade hem de tecil edilecek KDV çıktığından, gerçekleşen ihracat kısmının öncelikle iadeyi mi yoksa terkinini mi sağlayacağı sorusu akla gelmektedir.

Yaklaşık 18 yıldır devam etmekte olan ve KDV yüklenmeksizin yurt içinden ihraç malı tedarik etmelerini sağlamak suretiyle ihracatçılarımıza destek veren ihraç kayıtlı teslim uygulamasında, yukarıda belirttiğimiz soru ile sık sık karşılaşılmasına rağmen Maliye bu konuda, 17 yılı aşan süre boyunca genel planda hiçbir açıklama yapmamıştır. Uygulama ise, gerçekleşen ihracatların öncelikle KDV iadesinin alınması yönünde değerlendirilmesi, iadenin tamamı alındıktan sonra gerçekleşmeye devam eden ihracatların ise tecil edilmiş olan KDV'lerin terkinini sağlaması şeklinde devam etmiştir.

Nihayet Bakanlık ilk defa, 14.1.2005 tarih ve 24 no.lu Sirkülerdeki 5 no.lu örnekle, hem tecil hem de iade çıkan hallerde, gerçekleşen ihracatların ORANTI DAHİLİNDE kısmen iadeyi kısmen de terkinini sağlayacağı şeklinde, bunca yıllık tatbikata aykırı düşen bir görüş açıklamış, 95 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 4.1. bölümündeki örnekle bu görüşünü tekrarlamıştır.

95 no.lu Tebliğ'deki konuya ilişkin örnek şöyledir:

"ÖRNEK:

İmalatçı (A) 25 Şubat 2005 tarihinde 100.000.-YTL tutarında ihraç kaydıyla teslim yapmış, bu teslim 21 Mart 2005 tarihine kadar verilmesi gereken beyannameye dahil edilmiş, beyannamedeki diğer bilgilere göre,

- **Tecil Edilebilir KDV: 18.000.-YTL**
 - **Tecil Edilecek KDV: 6.000.-YTL,**
 - **ihracatın Gerçekleştiği Dönemde iade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV: 12.000.-YTL,**
- olarak hesaplanmıştır.**

Söz konusu malın 25.000.-YTL tutarındaki kısmı 14 Mart 2005 tarihinde ihraç edilmiş ise bu tarihten sonra iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvurulmak suretiyle ihracatı gerçekleşen kısma isabet eden 3.000.-YTL'nin iadesi talep edilebilecektir.

ihraç kaydıyla teslim edilen malın geri kalan 75.000.-YTL tutarındaki kısmının 4 Nisan 2005 tarihinde ihraç edilmesi halinde bu kısma isabet eden 9.000.-YTL'nin iadesi de yukarıda açıklandığı şekilde yapılacaktır. "

KDV iadelerine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na ait olduğundan Bakanlığın bu belirlemesi uyulması gereken bir hükümdür.

Sonuçta 3 nolu örneğimizde ortaya çıkan 4.000 YTL'lik tecil edilecek KDV ve 2.000 YTL'lik tecil edilemeyen iade edilecek KDV tutarları, gerekli belge ve bilgilerle vergi dairesine başvuru yapıldığı anda gerçekleşmiş ihracat tutarına göre orantılı olarak, aynı anda terkin ve iade işlemine tabi tutulacaktır.

95 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde öngörülen bu orantı sisteminin, ihraç kayıtlı mal teslimleri uygulamasının amacına ve 17 yıldır süre gelen yönteme ters düştüğünü savunanların gerekçelerine göre;

"...Maliye Bakanlığı'nın yıllarca bu uygulamaya seyirci kaldıktan sonra orantı yöntemini ortaya atmış olmasını yanlış ve çelişkili buluyoruz.

Çünkü, ihraç kayıtlı teslimde önemli ve bir an önce çözülmesi gereken unsur, iade hakkıdır. KDV'de asıl yüklenici Türkiye'deki tüketicilerdir. KDV'nin, KDV mükellefleri üzerinde yük olmaması veya bu yükün bir an önce ortadan kaldırılması gerekir. Özellikle ihraç edilmiş mala ilişkin KDV yükünün süratle kaldırılmasına özen gösterilmelidir. Çünkü ihracat, mümkün olduğunca teşviki gereken önemli ve hayati bir faaliyettir. Tecil edilmiş verginin terkinin ise, basit bir formaliteden ibaret olup sonradan yapılmasında mahzur bulunmayan bir işlemdir. Kaldı ki, orantı yöntemi, tespit ve tatbikat güçlüğü getiren, karışıklık ve ihtilaflara yol açabilecek, tercih edilmemesi gereken bir yaklaşımdır.

Söz konusu idari görüş, benzer nitelikteki başka konular için oluşmuş idari görüşlerle çelişmektedir.

Mükellefe tercih hakkı tanınan veya mükellef lehine öncelik verilen benzer durumlar için şu örnekler verilebilir:

- Kurum kazancının hem dağıtım aşamasında stopaj gerektiren, hem de kar dağıtımını stopajı gerektirmeyen unsurlardan oluşması halinde, dağıtımın öncelikle stopaj gerektirmeyen kaynaklardan yapıldığı varsayılmakta ve kurumların birden fazla yıla ait dağıtılabılır karı bulunması halinde kar dağıtımının hangi yıla ilişkili olduğu konusunda tercih hakkı tanınmaktadır. (67 no.lu KVK Genel Tebliği Bölüm 4)

- Hisse senedi alım-satım kazançlarının tespitinde bir şirketin hisse senedinden değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra hisse senetlerinin bir kısmının elden çıkarılması halinde mükellefler, elden çıkarılan hisse senetlerinin hangi tarihte alınmış senetler olduğunu tespit konusunda tercih hakkına sahiptir. (232 no.lu GVK Genel Tebliği, Bölüm 2.2.)

- Mükellefin toplam yatırım indirimi potansiyeli, vergileme rejimleri farklı olan eski ve yeni hükümlere tabi yatırımlardan kaynaklanıyorsa, bu iki grup yatırım indirimi hakkından hangisinin öncelikle kullanılacağı konusunda mükelleflere tercih hakkı verilmiştir. (67 no.lu Gelir Vergisi Sirküleri Bölüm 8)

Yukarıdaki her üç örnek de, farklı hükümlere konu birden fazla unsurun aynı potada birbirine karıştığı hallerle ilgilidir ve kısmî bir çözüme olduğunda, bunun ilgili olduğu unsurun tayini konusunda mükellefe tercih hakkı tanınmış veya mükellef lehine sonuç veren tercihin benimsenmiştir, ihraç kayıtlı teslimlerde aynı ayda hem iade hem tecil KDV çıkması da yukarıdaki üç örneğe benzer bir durum olduğu halde, mükellefe tercih hakkı tanınmayıp mükellef aleyhine sonuç veren yani ihraç edilmiş malın KDV yükünü daha uzun süre mükellef sırtında bırakan orantı yönteminin ileri sürülmesi çelişkidir.

İhraç kayıtlı teslimlerde orantı yöntemine dönülmesinden, uygulama güclüğü nedeniyle vergi dairelerinin de şikayetçi olduğu görülmektedir.

Kaldı ki,

Bu gibi "ortada" olan konularda mükellef lehine yorum ve tercihlerin benimsenmesi önemli vergicilik ilkelerinden biridir.

Vergi kaçıran mükelleflerin yanı sıra vergisini doğru şekilde ödeyen mükelleflerin de bulunduğu, mükellefe tercih hakkı tanımak veya orantı yöntemini dayatmak şeklindeki idari tercihlerin genellikle vergisini düzgün ödeyen mükellef grubunu hedef aldığı unutulmamalıdır.”⁸

Örnek:3

Hesaplanan KDV (1.000+6.000=7.000) indirilen KDV'den (10.000) küçük olduğu için tecil edilecek KDV çıkmamıştır, ihraç kayıtlı teslim KDV'sinin tamamı ihracat gerçekleşip, gerekli belgeler ibraz edildiğinde nakden ve/veya mahsuben yahut devrolan KDV olarak dikkate alınmak suretiyle mükellefin sırtından kaldırılacaktır, ihraç kayıtlı teslim için yüklenilen KDV yüklenildiği dönemde indirildiğinden, KDV'den arındırma gereği yerine gelmiş olmaktadır.

⁸ A.e.

2 – İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE TECİL EDİLEN KDV’NİN TERKİN VE İADE SÜRECİ

2.1 – Sürecin başlaması için verilmesi gereken belgeler

2.1.1 – Satış faturaları

KDV Kanununun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulaması çerçevesinde ihraç kaydıyla imal tesliminde bulunan imalatçıların veya özel finans kurumlarının, sadece bu kapsamdaki satış faturalarını veya bunların tarihini, sayısını, alıcının adı, soyadı veya unvanını, bağlı bulunduğu vergi dairesini, sicil numarasını, malın cinsi, miktarı ve bedeli ile hesaplanan KDV tutarlarını gösteren bir listeyi KDV beyannamelerine eklemeleri gerekmektedir. Üç nüsha olarak düzenlenecek olan bu listelerin alt kısmına "Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt eder, herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak yaptırımları kabul ederim." şeklinde şerh konulması ve işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılarak, tarih atılıp imzalanması gerekmektedir. KDV beyannamesi ekinde satış faturalarının listesini vermek yerine, imalatçıların terkin ve/veya iade sürecini başlatırken, gümrük çıkış beyannameleri (GÇB) ekinde faturaların fotokopilerini de vermeleri mümkündür.⁹

2.1.2 – Gümrük Çıkış Beyannameleri (GÇB)

İhraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV terkin ve iadelerinin yapılmasında, bu kapsamda teslim edilen malların ihracının gerçekleştiğini ibraz etmek üzere, ihracatçının gümrük beyannamesinin aslı, noter ya da Yeminli Mali Müşavirce tasdikli örneği aranılmaktadır. Bu beyannamedeki malların ihraç edildiğini belirten tarihin (uygulamada intaç tarihi olarak geçer), ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı tarihi takip eden ay başından sonraki 3 ay içinde bir güne ait olması gerekir. Aksi halde ihracat, Kanunun 11/1-c maddesinde belirtilen sürede gerçekleşmemiş demektir (Bu durumda tecil edilen vergi için tecil tarihinden itibaren hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte tahsil edileceğini, ancak ihracatın bu süre içinde gerçekleşmeyişinin Vergi Usul Kanununda yer alan mücbir sebeplerle açıklanması halinde, sadece tecil faizi uygulanacağı önceki bölümlerde belirtilmiştir).¹⁰

⁹ Kemal Oktar, **KDV İstisnalar ve İadeler**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 6.Baskı, 2005, s.88

¹⁰ A.e.

2.1.3 – İndirilecek KDV listesi

Yukarıda mal ihracı istisnasında aranılan belgeler arasında sayılan İndirilecek KDV listesi, ihraç kaydıyla teslimde bulunan ve iade talep eden mükellefler tarafından da düzenlenerek vergi dairesine verilecektir. 86 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yapılan değişikliğe göre bu liste, İhraç kaydıyla mal teslim eden mükellefin (İhracatçıya teslim ettiği malların ihracının gerçekleştiği dönemde değil) bu teslimi yaptığı dönemdeki alışlarına ilişkin fatura bilgilerine göre düzenleyecektir. İade talebinin olmadığı, sadece tecil edilen KDV nin terkininin yapılacağı hallerde bu listenin vergi dairesine verilmesine de gerek yoktur.

Bavul ticareti kapsamında ihraç edilen malları ihraç kaydıyla teslim edenler, yukarıdaki belgelerin yanı sıra ihracatçının bankadan veya özel finans kuruluşundan aldığı Döviz Alım Belgesinin aslını veya ilgili banka ya da özel finans kurumunca onaylı örneğini de ibraz etmek zorundadırlar.¹¹

2.2 – İhraç kayıtlı teslimlerden doğan KDV'nin genel esaslara göre terkini ve iade seçenekleri

2.2.1 – Genel açıklama

İhracat istisnası ve ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadeler kural olarak KDVK 84 seri nolu tebliğinin "I. Genel Esaslar", sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade talepleri ise Tebliğin "II. Özel Esaslar" bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilir. Söz konusu tebliğde bütün ayrıntılarıyla iki başlıkta ele alınan bu iade süreçlerini, gerçek hayattaki uygulamaları da yoruma gerek bırakmayacak açıklıkta aktardığından, tebliğdeki ifadelere aynen bağlı kalarak incelemeyi uygun buldum.

Tüm iade hakkı doğuran işlemlerde olduğu gibi, İhraç kayıtlı teslimlerden doğan terkin ve/veya iade olarak beyan edilen KDV için de mükellefin yazılı olarak talebi olmadığı sürece vergi dairesince resen iade işleminin yapılması mümkün değildir. Sadece terkin işlemi için mükellefin yazılı talebinin yanında, yukarıda belirtilen bilgilerden gerekli olanları vermesi yeterlidir.

İade söz konusu olduğu durumlarda mükellefin talebinde, iadenin nakden mi, mahsuben mi, teminat ile mi, YMM raporu ile mi, yoksa vergi idaresinin incelemesi ile mi alınmak istediğinin de açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

¹¹ A.e.

İhracat istisnasından doğan KDV iadesi mükellefe nakden verilebileceği gibi, mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı firmaların vergi ya da SSK prim borçlarına mahsup edilmek suretiyle de yerine getirilebilmektedir. Ancak, bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara ihraç kaydıyla mal teslim edenlerin iadeleri nakden yapılmamakta, kendilerinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet aldıkları mükelleflerin vergi ve SSK prim borçlarına mahsup yapılabilmektedir. Bu açıklamalara göre, tecil-terkin uygulamasından doğan KDV iadelerinin mükellefin talebine göre gerçekleştirilmesini üç başlık altında inceleyebiliriz.

2.2.2 – Nakit olarak iade

Bir vergilendirme döneminde 4.000 YTL'ye (84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirlenen ve 92 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle YTL cinsinden belirlenen tutar) kadar olan iadeler, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir. İade talebi, yazılı bir dilekçe ekinde iade işlemlerinde aranılan belgelerin ibraz edilmesinden ve gümrük beyannamesinin veya onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi ile aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmesinden sonra yerine getirilir.

- İndirimli teminat uygulamasından yararlanan dış ticaret sermaye şirketlerinin bu kapsamdaki nakden iade talepleri gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmeksizin yerine getirilir. Ancak bavul ticareti kapsamında yapılan ihracattan doğan KDV iadelerinde onaylı özel faturaların, yolcu beraberli eşya ihracından doğan iadelerde de onaylı faturaların teyidi alınmadıkça iade yapılmaz.
- İndirimli teminat uygulamasından yararlanan sektörel dış ticaret şirketlerinin bu kapsamdaki nakden iade talepleri, bir önceki döneme ilişkin iade talebine ait gümrük beyannamelerinin teyidinin alınması halinde cari döneme ait teyit beklenmeden yerine getirilir. Ancak onaylı fatura veya özel faturaların teyidi alınmadıkça iade yapılmaz.
- İndirimli teminat uygulamasından yararlanan diğer mükellefler ile normal teminat uygulaması kapsamına giren mükelleflerin bu kapsamdaki nakden iade talepleri, teyit gerçekleşmeden yerine getirilmez. Ancak, mükelleflerin teyit işlemini beklemeden iade almak istemeleri halinde, indirimli teminat uygulamasından yararlananların iadesi gereken tutar kadar, diğerlerinin ise iade tutarının iki katı (%200) tutarında teminat vermeleri şartıyla nakden iade

talepleri yerine getirilir. Teyitlerin olumlu gelmesi halinde alınması gereken miktarı aşan teminatlar iade edilir.

- Mükellefçe süresinde başvuru yapıp gerekli belgeler ibraz edildiği halde gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi alınamadığı için yerine getirilemeyen iade talepleri, tarh zamanaşımı süresinin geçmesi halinde, teyit beklenmeksizin yerine getirilir. Buna göre, gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura veya özel faturaların gümrük idarelerinden teyidi istenildiği halde tarh zamanaşımı süresi olan 5 yıl içinde teyit alınamaması halinde, teyit verileceği yönünde bir yazı olmaması şartıyla teyit beklenilmeksizin iade işlemi yapılacaktır.

Gümrük beyannameleri veya bunlara ilişkin listelerin teyidi gerçekleşen kısmına isabet eden tutarların kısmen iadesi de mümkündür.

Bu bölümde belirtilen limitlerin daha sonra değiştirilmesi halinde iade taleplerinin değerlendirilmesinde, Maliye Bakanlığınca yayımlanacak genel tebliğde aksi belirtilmediği sürece, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde geçerli limitler esas alınacaktır.

İade tutarının 4.000 YTL'yi aştığı hallerde, 4.000 YTL tutarındaki kısım ilgili belgelerin ibrazı üzerine iade edilecek, kalan tutar ise aşağıdaki yollardan birisi ile iade edilebilecektir.

2.2.2.1 – Teminatlı iade

Nakit iade taleplerinde 4.000 YTL'yi aşan kısım için mükellefçe teminat gösterilmesi halinde, iade tutarının tamamı gerçekleştirilebilecektir. Örneğin 4.250 liralık nakit iade talebinde 250 YTL tutarında teminat gösterilmesi üzerine iadenin tamamı gerçekleştirilecektir. Teminatla yapılacak iadelerde de aranılan belgelerin bir dilekçe ekinde vergi dairesine ibrazı şarttır. Teminat olarak, 6183 sayılı Kanunun 10. maddesinde belirtilen değerler kabul edilebilecektir. Vergi dairesince, ibraz edilen belgelerden teyidi alınacak olanların teyidi yapılarak iade işlemi gerçekleştirilmektedir. Verilen teminatlar, inceleme raporu veya YMM tasdik raporunun vergi dairesine intikali üzerine çözülecektir.

Teminat olarak banka teminat mektubu verilmesi halinde bunların, 4389 sayılı Bankalar Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar ve özel finans kuruluşlarınca düzenlenmiş olması ve paraya çevrilme konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşıması gerekir. Paraya çevrilmeleri konusunda sınırlayıcı şartlar taşıyan teminat mektuplarının vergi dairesine verilmesi halinde, iade işleminde ortaya

çıkabilecek vergi, ceza ve gecikme zamlarından, mükelleflerle birlikte bu teminat mektubunu veren bankalar da Vergi Usul Kanununun 11. maddesi kapsamında sorumlu tutulacaktır.

Teminatların çözülmesinde bankalar, teminat mektubunda vergi dairesinin şerhini arayacaktır. Bu uygulamada banka teminat mektubunun arkasına ilgili vergi dairesince: "KDV iadesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun vergi dairemizde olan işlemi sona ermiştir." şeklinde bir şerh düşülerek, tarih, kaşe ve imza tatbiki suretiyle onaylanacaktır. Bu şerhi gören bankaların, vergi dairesinden başkaca bir teyit almaksızın gerekli işlemi yapmaları mümkün bulunmaktadır.

Sermayelerinin % 51 veya daha fazlası genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, köylere, belediyelere, bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına, devlet eliyle kurulan üniversitelere, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait olan mükelleflerin KDV iadeleri, miktarına bakılmaksızın, aranılan belgelerin ibrazı üzerine teminat (veya inceleme raporu, tasdik raporu) aranılmadan yerine getirilecektir. Bu mükellefler, sermayelerinin % 51 veya daha fazlasının yukarıda belirtilen kuruluşlara ait olduğunu, ortakları olan kuruluşlarından alacakları bir yazı ile ve bir defaya mahsus olmak üzere tevsik edeceklerdir. Sermaye ve ortaklık yapısında herhangi bir değişiklik olmadığı sürece, her dönem için bu konularını tevsik etmelerine gerek yoktur. Ancak böyle bir değişiklik halinde durum, 15 gün içinde bağlı bulunulan vergi dairesine bildirilecektir.

2.2.2.2 – YMM tasdik raporuyla iade

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden 2.1.1990 tarihi Resmi Gazete'de yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre yayımlanan Genel Tebliğlerle, yeminli mali müşavir tasdik raporları ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir.

KDV iadesinin vergi veya SSK primi borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde YMM raporu düzenlenmesine gerek yoktur. YMM raporu sadece nakit iade yapılmasında kullanılan yöntemlerden biridir, iadenin "özel esaslara göre yapıldığı hallerde de YMM raporu geçersizdir. İade talebi ile ilgili olarak denetim elemanlarınca henüz incelemeye başlanılmamış ise iadenin YMM raporu ile

yapılması talebinde bulunulabilmektedir. İnceleme başlamış ise, denetim elemanının genel esaslara göre iade yapılmasına engel bir görüşü olmadığı sürece yine YMM raporu ile iade talebinde bulunulabilecektir.¹²

Yeminli mali müşavirlerin düzenledikleri raporlarda gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura ya da Özel faturaların teyidinin alınmamış olması halinde teyit işlemleri vergi dairesince yapılacaktır.

YMM tasdik raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe iade yapılmayacaktır. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar, izleyen bölümlerde açıklandığı şekilde teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilebilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir. Dış ticaret sermaye şirketleri dışında indirimli teminat uygulamasından yararlanan mükelleflerden iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içinde bu iade ile ilgili YMM tasdik raporu İbrahim etmeyenlerden, teminatlarını % 100'e tamamlamaları istenir. 15 gün içinde teminatlarını tamamlamayanlar, bu dönemlere ilişkin YMM tasdik raporu ibraz edinceye kadar, müteakip dönemlerdeki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasından yararlandırılmazlar. Ancak bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte vergi dairelerine başvurmaları halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara, Vergi Usul Kanununun 17. maddesi uyarınca vergi dairesince en fazla 6 ay ek süre verilebilir.

Mükelleflerin iade tutarını kısmen mahsup, kısmen YMM tasdik raporu ile nakden almak istemeleri halinde, iade için istenen belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla öncelikle muaccel hale gelen vergi borçlarının tamamı mahsup edilir. Kalan kısım YMM tasdik raporu ile nakden iade edilebilir. Bu uygulamada nakden iade edilecek tutara ilişkin olarak tam tasdik sözleşmesi ile ilgili sınır dikkate alınır.

Hakkında gerçek dışı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor bulunanların ve bunların ortak olduğu şirketler ile ortaklarının YMM raporu ile iade almaları mümkün değildir. Ancak, ilerideki bölümlerde açıklandığı şekilde normal uygulamaya dönenler için YMM raporuyla iade alınabileceği tabiidir.

KDV iadelerine ilişkin incelemelerde iadenin doğruluğunun saptanması için YMM raporunda bulunması gereken bilgiler:

- Mal alış-satışlarının gerçek olup olmadığı,

¹² Maliye Bakanlığı Gelirler İdaresi, 3568 sayılı Kanun Genel Tebliği, Sıra No :34, (Çevrimiçi) <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/SM3568?OpenFrameSet>, 1.Şubat.2007

- İmalatçılarda iadeye konu malı üretecek yapı ve kapasiteye sahip olunup olunmadığı,
- Gümrük beyannamelerin doğruluğu,
- Sürekli aynı mükelleflerle işlem yapılıp yapılmadığı, araştırılacaktır.

KDV iadelerinde karşıt inceleme yapılması zorunlu olan ve olmayan haller 27 ve 29 Sıra No.lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğlerinde yer almaktadır. Karşıt incelemelerde mükellefin mal ve hizmet alımlarının % 80'ine ulaşılması yeterli görülmektedir. Kalan % 20'lik kısım içinde, belirlenen miktarı aştığından karşıt inceleme yapılması zorunluluğu bulunan belgeler olsa dahi, sorumluluk YMM'ye ait olmak üzere % 80 oranında karşıt inceleme yapılmış olmasıyla yetinilmektedir.

Raporun sonuç bölümünde, fiili durum ve muhasebe kayıtlarının uygun olup olmadığı, kayıt ve beyanların mevzuata uyup uymadığı, iadesi talep edilen verginin iade edilip edilmeyeceği veya ne kadarlık kısmının iadesinin mümkün olduğu gibi hususlar belirtilecektir¹³

YMM'lerin müteselsil sorumluluk dâhilinde, kendilerince yapılacak incelemelerde aşağıdaki hususlar önem arz etmektedir:

- Mal hareketlerinin izlenmesinde alış ve satış faturaları yanında sevk irsaliyelerinden, nakliyat giderleri ile ilgili faturalardan ve benzeri belgelerden yararlanılacaktır.
- Mal bedelinin ödenmemesi ile ilgili nakit akımı izlenecektir. Mal bedeli ödenmemiş ise borç-alacak ilişkisi irdelenecek; buna ilişkin senet ve benzeri belgelerin varlığı tespit edilecektir.
- İmalatçılarda, malın miktarı yönünden kapasite raporu ve harcanan enerji miktarı gibi veriler kullanılarak, üretim kapasitesi ile üretim, analitik inceleme yöntemleriyle karşılaştırılacaktır.
- Fatura bilgileri, gümrük çıkış beyannameleri ve döviz alım belgelerinde yer alan bilgilerle mukayese edilecek; miktar ve fiyat yönünden olabilecek muhtemel uyumsuzluklar tespit edilecektir.
- İşin niteliğine ve işletmenin türüne göre, tasdiğe dayanak yapılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığı araştırılacak,

¹³ Maliye Bakanlığı Gelirler İdaresi, 3568 sayılı Kanun Genel Tebliği, Sıra No : 1, (Çevrimiçi) <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/SM3568?OpenFrameSet>, 1.Şubat.2007

şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtları vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tetkik edilecektir.

- Belgelerin hukuki geçerliği tespit edildikten sonra, ilgili mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanarak tasdik işlemi yapılacaktır.

YMM'ler bu suretle yaptıkları tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumlu olup, aksi bir durumda ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı cezalardan mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır.

2.2.2.3 – Maliye Bakanlığı inceleme elemanı raporuyla iade

İhracat istisnası uygulamasından doğan ve yukarıdaki yollarla gerçekleştirilemeyen KDV iadeleri, Maliye Bakanlığı'nın merkezi denetim elemanları (Hesap Uzmanı, Maliye Müfettişi, Gelirler Kontrolörü) ile vergi denetmenleri veya vergi dairesi müdürleri tarafından düzenlenecek inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.

İadesini vergi incelemesiyle almak isteyen mükelleflerin, inceleme başlamadan önce fikir değiştirerek teminat veya YMM raporu getirmeleri halinde, incelemesiz iade yapılması mümkündür. İncelemenin başlamış olması halinde dahi, inceleme elemanının genel esaslara göre iade yapılmasına engel bir görüşünün bulunmaması durumunda teminatla veya YMM raporuyla iade yapılması mümkündür.

Gerçek dışı belge düzenleme veya kullanma fiiliyle ilgisi bulunanların iade talepleri normal uygulamaya dönülünceye kadar Maliye Bakanlığı inceleme elemanlarının düzenlediği raporlara göre yerine getirilecektir.

2.2.3 – Mahsuben iade

2.2.3.1 – Vergi borçlarına mahsup

Mükelleflerin vergi idaresinden alacaklarının, idareye olan borçlarına mahsubu mümkündür. (Hatta zorunludur) KDV iadelerinin de mükellefin talebi üzerine KDV, gelir, kurumlar, stopaj ve benzeri gibi ödeme zamanı gelen vergilere mahsubu yapılabilecektir. İhracattan veya ihraç kayıtlı teslimlerden doğan KDV iadesinin vergi borcuna mahsubu işleminde herhangi bir alt ya da üst sınır yoktur. İhracattan veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iadelerinin, ihracatçı veya imalatçının kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı firmaların vergi borçlarına mahsubu da yapılabilecektir.

Aralarında mal ve hizmet alış verişi olmasa dahi, sermayesinin % 51 ve daha fazlası devlete ait kuruluşlara bağlı müessese, iştirak veya ortaklıkların vergi

borçlarına mahsup talep edilebilecektir. Sermaye şirketleri, kooperatifler, kolektif şirketler ve adi ortaklıklarda da ortakların vergi borçlarına mahsup yapılabilir. Bu durumda ortaklık payı ile ilgili bir sınırlama söz konusu olmadığı gibi, KDV alacağının doğduğu dönemden sonra ortak olanların borçları da mahsup kapsamına girer. Ancak anonim şirketlerde hamiline yazılı hisse senedi sahiplerinin borçları için (bunlardan mal veya hizmet alımı olmadığı sürece) mahsup talebinde bulunulamaz.

Mahsup dilekçesine gerekli belgeler eklenmek suretiyle yapılan talepler için vergi dairesince 15 gün içinde mahsup işlemi yapılır. Gerekli belgeleri verdiği halde dilekçe vermemiş olan mükelleflerin, sadece kendi vergi borcuna mahsup talebinde bulunduğu varsayılarak re'sen mahsup yapılır.

Mahsup talebinin; vergi dairelerine, mal müdürlüklerine veya saymanlıklara (gümrük saymanlıkları hariç) olan vergi borcunun vadesinden önce yapılmış olması koşuluyla, herhangi bir sebeple mahsup işleminin vergi borcunun vadesinden sonra gerçekleştirilmesi halinde, zamanında mahsubu yapılmayan vergi için gecikme zammı uygulanmayacaktır. Ancak bunun için, KDV iadesinin mahsubu istenen vergi borcunun vadesinden önce kesinleşmiş olması şarttır. KDV iadesi; iadelerde aranılan belgelerin vergi dairesine ibrazı ile kesinleşmektedir. Bu belgelerin vergi borcunun vadesinden önce vergi dairesine verilmemesi halinde, vergi borcunun vadesi tarihi ile belgelerin vergi dairesine verildiği tarih arasındaki süre için gecikme zammı uygulanacaktır.

Vergi daireleri, mükellefin vergi borcuna mahsup talebinde bulunması halinde mahsup dilekçesi ve eklerini inceleyecektir. Bu incelemede belgelerde veya belgelerin içeriğinde herhangi bir eksiklik tespit ederse, bu durumu mükellefe yazı ile bildirecektir. Bu bildirim tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde mükellef eksikliği giderirse, mahsup işlemi, mükellefin mahsup dilekçesini verdiği tarih itibariyle yerine getirilecek, gecikme zammı uygulanmayacaktır. Ancak bu süre zarfında eksiklik tamamlanmaz ise, mahsup işlemi eksikliğin giderildiği tarih itibariyle yapılacak, borcun vadesi tarihi ile eksikliğin giderildiği tarihler arasındaki süre için gecikme zammı uygulanacaktır. Belge eksikliği nedeniyle yapılmayan mahsup işlemleri için yargıda ihtilaf yaratılan durumlarda, idare aleyhine verilen kararlar için vergi daireleri temyize gitmeyecek, idare lehine sonuçlanan kararlarda ise bu kararlara göre işlem yapılacaktır.

KDV iadelerinin gelecek dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubunun talep edilmesi mümkündür. Ancak bu borçlar ödenebilir hale geldikçe, vergi alacağından borcun mahsubu için ayrı ayrı dilekçe verilmesi gerekir.

Ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerin vergi borçlarına mahsup talebinde bulunan ihracatçı veya imalatçı, bununla ilgili olarak vergi dairesine vereceği dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunduğu kişi veya kuruluşların adı, soyadı, unvanı, adresi, vergi dairesi, sicil numarası, mahsubu istenen borcun cinsi, tutarı, vade tarihini bildirecektir.

Adi ortaklıklar ve kolektif şirketler ile sermaye şirketleri ve kooperatif şirketler, ortağı veya ortakların vergi borcunun mahsubunu talep ettikleri dilekçelerine, diğer ortakların bu mahsubun yapılmasına izin verdiğine dair noter onaylı belgeyi de ekleyecektir. Sermaye şirketleri ve kooperatiflerde mahsup talep dilekçesi, tüzel kişiliği temsile yetkili kişilerce kaşe tatbik edilmek suretiyle imzalanacaktır.

Mal ve hizmet satın alınan mükelleflerin vergi borçlarının mahsubu talep edilen dilekçeye, bu mükelleflerden satın alınan mal veya hizmetlere ilişkin faturaların tarihi, sayısı, tutarı, hesaplanan KDV miktarını içeren bir liste eklenecektir.

İhracatçının veya ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan imalatçıların bu kapsamdaki KDV iadelerini kendilerinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerin vergi borçlarına mahsubu işleminde, herhangi bir sınıra bağlı olmaksızın inceleme veya teminat aranılmayacak, ilgili belgelerin ibrazı suretiyle mahsup işlemi yapılacaktır. Mahsup için gümrük beyannamesinin teyidi beklenmeyecektir. Ancak teyidin olumlu gelmemesi halinde mahsup tarihi itibarıyla gerekli tarhiyatın yapılacağı tabiidir.

Lehine mahsup talebinde bulunulan mükellefin mahsuba konu olan borcu ödenmediği sürece, iade hakkı sahibi olan mükellef, bu şekilde mahsup talebinden vazgeçerek, iade tutarının kendisine nakden ödenmesini talep edemeyecektir. Öncelikle iade alacağından, vergi borcunun mahsubunu talep ettiği mükellefin bu borcunun ödenmesi gerekmektedir. Bu mükellefin borcu, nakden veya geçerli bir mahsup talebi sonucu mahsuben ödenirse iade hakkı sahibinin nakden iade talebi yerine getirilebilecektir.¹⁴

¹⁴ Maliye Bakanlığı Gelirler İdaresi, KDVK Sirküleri, Sıra No : 22, (Çevrimiçi) <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KDVK3065?OpenFrameSet>, 1.Şubat.2007

2.2.3.2 – SSK prim borçlarına mahsup

İhracat istisnasından veya tecil-terkin uygulamasından doğan KDV iadesinin, mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerin Sosyal Sigortalar Kurumuna olan prim borçlarına mahsup edilmesi de mümkündür. Bu amaçla 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 80. maddesinin 2. fıkrasında, prim borçlarının KDV iadesi alacağından mahsubuna imkân sağlayan değişiklik yapılmıştır. İhracat veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iadesinden:

- İhracatçının veya imalatçının kendisinin,
- Ortaklarının,
- Mal veya hizmet satın aldığı firmaların,

SSK'ya olan prim borçları mahsup edebilecektir. Bu kapsama sigorta priminin yanında, SSK tarafından tahsil edilen işsizlik sigortası primi, eğitime katkı payı, özel işlem vergisi, idari para cezası, tasarruf teşvik kesintisi katkı payı, konut edindirme yardımı ve benzeri unsurlar da girmektedir.

İhracat istisnası veya ihraç kaydıyla teslimlerinden doğan KDV iadesinin SSK prim borcuna mahsubunu talep edenler, vergi dairesine vereceği bir dilekçe ile iadenin doğduğu dönemi, mahsubu istenilen iade tutarını, kendisinden başkasının prim borcunun mahsubunun talep edilmesi halinde onun adı, soyadı, unvanı, vergi dairesi, sicil numarası, SSK şubesi ve prim borcu tutarını bildirecektir. Dilekçeye, mahsubu istenilen prim borcu ile varsa gecikme zammı tutarını ve SSK şubesinin banka hesap numarasını belirten SSK'dan alınan form yazı eklenecektir.

KDV iadelerinin SSK prim borçlarına mahsubu talepleri, miktarına bakılmaksızın inceleme veya teminat aranmaksızın yerine getirilecektir. Ancak mahsup işleminin yapılabilmesi için KDV iadesinin kesinleşmesi, bunun için de vergi borçlarının mahsubunda aranılan belgelerin vergi dairesine ibrazı şarttır.

Vergi dairesi iade için aranılan belgelerin ibraz edilip edilmediğini tespit ettikten sonra iade edilebilecek hale gelen KDV tutarından, öncelikle varsa mükellefin kendisinin vergi borcunu mahsup edecektir. Bundan sonra kalan kısım için, herhangi bir öncelik gözetilmeksizin mükellefin talebi üzerine kendisinin, ortaklarının, mal veya hizmet satın firmaların SSK primi veya vergi borçları mahsup edilmek üzere düzeltme fişi düzenlenecektir. Vergi borçlarının mahsubu saymanlıklar arası işlem fişi gönderilmek, SSK prim borçlarının mahsubu ise ilgili SSK şubesinin banka hesap numarasına havale yapılmak suretiyle gerçekleştirilecektir.

SSK şubeleri, vergi dairelerince gönderilen tutarlardan daha önce yazılı olarak bildirdikleri kişilerin prim borçları ve varsa gecikme zamlarını tahsil edeceklerdir. Bu tahsilât vergi dairesince gönderilen tutarın banka hesabına geçtiği tarih itibariyle yapılacaktır. Mükellefin havaleden önce prim borcunu ödemesi veya prim borcunun herhangi bir nedenle azalması ya da ortadan kalkması hallerinde, vergi dairesince gönderilen ancak mahsup edilmeyen tutarlar ileride doğacak prim borçlarına mahsup için bekletmeyecek ve vergi dairesine iade edecektir. Mahsup işleminin yapıldığı ve varsa mahsup sonrası tutarın vergi dairesine iade edildiği konusunda ilgili vergi dairelerine yazılı bilgi verilecektir. Mahsubu yapılmayan tutarın mükellefe iadesi kesinlikle söz konusu değildir. Ancak vergi dairesince gönderilen tutardan herhangi bir nedenle mahsup yapılamayan bir kısım kalırsa, bu tutardan lehine mahsup talep edilenin daha önce bildirilen borç tutarı dışındaki borçlarının da mahsubu yapılabilecektir. Bu durumda daha önce bildirilmediği halde mahsubu yapılan borç tutarı için ayrıca bildirim düzenlenerek vergi dairesine gönderilmesi gerekir.

KDV iadelerinin vergi borçlarına mahsubunda, vergi borcunun vadesinden önce ilgili belgelerin vergi dairesine ibraz edilmiş olması halinde, mahsup işlemi zamanında yapılamasa dahi gecikme zammı uygulanmamaktadır. Bu uygulama SSK prim borçları için geçerli değildir. SSK'nın ayrı bir kamu kuruluşu oluşu ve bu kuruluşun prim tahsilâtlarında da 6183 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun" hükümlerine göre işlem yapılması nedeniyle, KDV iadesinin, prim borcunun vadesi tarihinden sonra ilgili SSK şubesinin hesabına havale edilmesi halinde, prim borcunun vadesinden havalenin hesaba geçtiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanacaktır.

Ancak, 5035 sayılı Kanununun 46. maddesiyle 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununa eklenen Geçici 88. maddeyle, 24.4.2003 tarihine (4842 sayılı Kanununun 32. maddesinin yürürlüğe girdiği bu Kanunun yayımı tarihi) kadar KDV iadesini SSK prim borcuna mahsubunu talep eden işverenlerin, vergi dairesine süresinde başvurmuş olmaları şartıyla, mahsup talepleri yapıncaya kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanmaması öngörülmüştür. Bu tarihe kadar yapılan mahsup taleplerinin vergi dairesince süresinde yerine getirilemediği için işverenler hakkında SSK Kurumunca gecikme zammı uygulanmış olması halinde gecikme zammı tutarları, işverenlere nakden veya Kuruma olan borçlarına mahsup suretiyle iade edilecektir.

Ayrıca, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının 16.9.2003 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Sosyal Sigortalar Kurumu Alacaklarının KDV İadesinden Mahsup Edilmesine İlişkin Tebliğ" de, prim borçlarının KDV iade alacağından mahsubu işlemine münhasır olmak üzere prim borcunun ödeme süresinin 15 gün uzatılmasına karar verilmiştir. Dolayısıyla primlerin Ödenmesi gereken yasal süre, primin ilişkin olduğu ayı takip eden ay sonu yerine, bu ayı takip eden ayın 15. günü olarak değiştirilmiştir. Bu uygulama 24.4.2003 tarihinden itibaren yapılmış olan mahsup işlemleri için geçerli olacaktır.

Öte yandan 87 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, SSK prim borçlarına mahsup işleminin, mükellefçe ibraz edilmesi gereken belgelerin ibrazından sonra en geç prim borcunun vade tarihinden önce tamamlanacağı belirtilmiştir. 89 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde de SSK prim borçlarının mahsubunda işlem yoğunluğu ve sürenin sınırlı oluşu nedeniyle KDV iadesini SSK prim borcuna mahsubunu talep edeceklerin, mahsup dilekçelerini en geç KDV beyannamesi verilen ayın son gününe kadar vergi dairelerine intikal ettirmeleri gerektiği belirtilmiştir.

Örneğin Mayıs/2006 dönemine ilişkin KDV iadesi için Haziran ayının 20. günü KDV beyannamesi ve ilgili belgelerle birlikte mahsup talep dilekçesini vergi dairesine verip Haziran ayına ait SSK prim borcunun mahsubunu talep eden mükellefin iade tutarına ait ödeme emrinin ilgili banka şubesinde 15 Ağustos 2006 tarihine kadar SSK şubesine havale edilmesi halinde, prim borcu, herhangi bir gecikme zammı uygulanmaksızın mahsup edilecektir.

SSK prim borcunun vade tarihinden sonra SSK şubesine havale edilen prim borcu için gecikme zammı uygulanabilecektir. SSK şubelerince mükelleflerden aranacak olan bu zammın vergi dairesince karşılanmasının söz konusu olmadığı bilinmesinde yarar vardır.

KDV iadesinden SSK prim borcunun mahsubu yapıldıktan sonra iadenin haksız olduğunun ortaya çıkması halinde, prim borçlarının mahsubu konusunda herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Yani mükellefin prim borcu mahsup edilmiş olacaktır. Bu durumda mahsuben iade talep eden mükellef hakkında, haksız KDV iadelerine ilişkin esaslara göre iade tutarının cezalı olarak geri alınmasına yönelik işlem yapılacaktır.

İhracat istisnasından veya tecil-terkin uygulamasından doğan KDV iadelerinin, mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerin ithalatlarında gümrük idarelerine olan vergi, resim, harç, pay, fon gibi

borçlarına mahsubu da mümkündür. Miktarına bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız yapılacak olan bu mahsup için, ilgili gümrük idaresinden alınan, mahsubu talep edilen borç, varsa gecikme faizi, zam ve ceza tutarını, ödemenin yapılacağı gümrük saymanlığı ve hesap numarasını belirten bir yazının mahsup dilekçesine eklenmesi yeterlidir. Mükellefin ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerin gümrük vergileri borçlarının mahsubunu talep etmesi halinde, bunların adı, soyadı, unvanı, vergi dairesi, sicil numarası, gümrük idaresi bilgilerini de dilekçesine yazacağı tabiidir. Gümrük idarelerine saymanlıklar arası işlem fişiyle gönderilecek tutarın mahsubundan sonra kalan tutar olursa, bu tutarın saymanlıklar arası işlem fişiyle vergi dairesine iade edileceği tabiidir.

2.2.4 – Mahsup sonrası kalan tutarın iadesi

Mal ihracı ve ihraç kaydıyla teslimlerde mükelleflerin mahsup talebi yerine getirildikten sonra kalan tutarın hak sahibine iade edilebileceği tabiidir. Bu işlemde, nakden iadelerle ilgili esaslar geçerli olacaktır. Yani mahsup sonrası kalan tutarın 4.000 YTL tutarındaki kısmı teminat, YMM tasdik raporu veya inceleme raporu aranılmaksızın iade hakkı bulunan mükellefe iade edilecektir. 4.000 YTL'yi aşan tutarlar, aşan kısım kadar teminat verilmesi veya YMM tasdik raporu ya da inceleme raporu düzenlenmesi şartıyla iade edilebilecektir.

Örneğin 4.750 YTL iade hakkı doğan mükellefin, bu tutardan 250 YTL tutarındaki kurumlar vergisi borcunun mahsubu talebi olsun. Bu talep yerine getirildikten sonra kalan 4.500 YTL'nin 4.000 YTL tutarındaki kısmı teminatsız iade edilebileceğinden, mükellefçe 500 YTL teminat gösterilmesi halinde 4.500 YTL tutarındaki nakit iade talebi yerine getirilebilecektir. Sade hakkı doğan mükellefin indirimli teminat uygulamasından yararlanan bir mükellef olması halinde ise kalan tutarın % 8'i olan 40 YTL tutarındaki teminatla mahsuben ve nakden toplam 4.750 YTL iade yapılabilecektir.

Mahsup sonrası kalan tutarın sadece iade hakkı doğan ihracatçıya veya ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunanlara iadesi mümkündür. Mahsup işleminden sonra kalan tutarın bunların mal veya hizmet aldığı firmalara nakden iadesi mümkün değildir.¹⁵

¹⁵ Cem Tekin, "İhracat İstisnası ile İhraç Kayıtlı Teslimlerden Doğan KDV iadelerinde Mahsup Kolaylığı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 153, 2001, s.88

2.3 – İhraç kayıtlı teslimlerden doğan KDV iadesinin özel esaslara göre yapılması

2.3.1 – Genel açıklama

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri aşağıda açıklanacak olan özel esaslara göre yerine getirilir.¹⁶

İade talepleri özel esaslara göre yerine getirilecek mükellefler kapsamına;

- SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda haklarında rapor bulunan mükellefler, bu mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler ve rapor bulunanlardan mal alanlar,
- Haklarında rapor olmamakla birlikte olumsuz tespit bulunan -SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları, adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla döneme ilişkin olarak KDV beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermedikleri hususunda tespit bulunanlar- veya bu tespitler nedeniyle incelenmesi istenilenler ile bunlardan mal alanlar,
- Kendileri hakkında KDV açısından ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulananlar,
- İşletme kapasitesi ile iş hacmi arasında bariz nispetsizlik bulunanlar, girmektedir.

2.3.1.1 – Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB)

İade taleplerinin yerine getirilebilmesi, düzenlenen ve kullanılan belgelerin geçerliliğine ve gerçeği yansıtmasına bağlıdır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımına Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde yer verilmiştir. İade taleplerinin değerlendirilmesi sırasında anılan maddede yer alan hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir.

¹⁶ Mehmet Maç, **KDV Uygulaması-5**, BDO Yayınları, İstanbul, 2005, s.23

Buna göre, sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Bu itibarla; bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelerdir. Buna göre;

- Mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren,
- Alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş,
- Mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya belgeyi düzenlemesi gereken kişiden başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir.) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerdir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu gerekçesi ile iade taleplerinin özel esaslara göre yerine getirilmesini gerektiren belgeler, iadeye esas teşkil eden belgelerdir. Örneğin sipariş mektupları ve proforma faturaların nihai faturalar veya gümrük beyannameleri ile uyumsuz olması halinde, nihai faturaların veya gümrük beyannamelerinin gerçeğe aykırı olarak düzenlendiği tespit edilmedikçe, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslara göre işlem yapılamaz.

2.3.1.2 – Olumsuz rapor

Mükellefler hakkında SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı inceleme raporları "olumsuz rapor" sayılır. Bunlar, iade taleplerinin genel esaslar yerine özel esaslara göre, bir başka ifade ile yükseltilmiş teminat karşılığında veya münhasıran inceleme raporuna göre yerine getirilmesine yol açan raporlardır.

SMİYB kullanıldığı konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlarda, raporun ait olduğu her bir vergilendirme döneminde SMİYB kullanılması nedeniyle reddedilen KDVnin iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) % 5'ini aşması halinde bu rapor olumsuz rapor sayılır.

SMİYB düzenlendiği konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlar başka bir şart aranmaksızın olumsuz rapor sayılır.

2.3.1.3 – Olumlu rapor

İade hakkı doğuran işlemler dolayısıyla düzenlenen “olumlu raporlar” ise, izleyen bölümlerde de açıklanacağı üzere, teminat miktarının azaltılması veya genel esaslara göre iade yapılmasına dönüşü sağlamaktadır. KDV iade uygulamaları bakımından bir raporun "olumlu rapor" sayılabilmesi için;

- İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin) % 90 veya daha fazlasının onaylanmış olması,
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler nedeniyle reddedilen bir kısım varsa bu kısmın, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) % 5'ini aşmaması gerekmektedir.
- Aksine hüküm olmadıkça, YMM tasdik raporları da olumlu rapor olarak kabul edilir. Ancak raporlarda;
- İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin doğruluğunun onaylanma oranı ile SMİYB olduğu gerekçesi ile reddedilen bir kısım varsa, belgelerin düzenleyicileri, tarih ve numaralan, toplam tutarları, bu tutarın toplam iade talebi içindeki payı ve belgelerin SMİYB addedilme nedenlerinin,
- SMİYB dışındaki nedenlerle reddedilen bir kısım varsa, ilgili mevzuat hükümlerine de atıf yapılarak red gerekçelerinin, bu nedenlerle reddedilen tutarlar ve bu tutarların toplam iade talebi içindeki paylarına da yer verilmek suretiyle açıkça belirtilmesi gerekir.

2.3.1.4 – Olumsuz tespit

Aşağıda belirtilen durumlar “olumsuz tespit” sayılır.

- Belge düzenleyen veya kullanan mükellef nezdinde yapılmakta olan incelemede veya bu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer kişi veya kurumların incelenmesi sırasında yahut yetkili makamların yazıyla bildirmesi üzerine SMİYB düzenlendiği veya kullanıldığı vergi dairesinin kayıtlarına girmesi,
- Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle ilgili dönem defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi veya birden fazla döneme ilişkin olarak KDV beyannamesinin (süresinden sonra verilenler hariç) verilmemesi,

- Yapılan yoklama ve araştırmalarda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması. (Bu durumda olan mükelleflerden iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönem itibariyle vergiye müteallik ödevlerini yerine getirdiği tespit edilenlerin işi bıraktığına ilişkin bildirimde bulunmamış olmaları olumsuz tespit sayılmaz.)
- Mükelleflerin işletmelerinin sermaye tutarı, kullandıkları kredi miktarı, üretim tesisi olanlarda tesisin kapasitesi, verimliliği, istihdam ettikleri işçi sayısı gibi unsurlar ile iş hacmi arasında bariz bir nispetsizlik bulunması. Şu kadar ki, bu tespitin en az vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşan üç kişilik bir komisyon tarafından mükellefin iş yerinde yapılacak bir yoklama ile tutanağa bağlanmış olması gerekir.

2.3.2 – Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlar

2.3.2.1 – Haklarında SMİYB düzenleme raporu bulunanlar

Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunanların, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri 4 kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da vergi inceleme raporu ile çözülür.

SMİYB düzenlediği vergi inceleme raporlarıyla tespit edilen mükelleflerin, ilgili dönemler için göstermiş oldukları teminatlarının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar ile hesaplanacak gecikme faizini karşılamaması halinde, bu alacakların tahsili için 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gerekli tedbirler alınır.

Ancak mükelleflerin SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri ya da tamamına teminat göstermeleri halinde raporun vergi dairesine intikalinden sonraki nakden ve mahsuben iade talepleri, indirimli teminat uygulamasından yararlananlarda % 100, diğerlerinde % 200 teminat karşılığında yerine getirilir.

SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi halinde bu raporlar hiç düzenlenmemiş sayılır.

SMİYB düzenleme raporları ile yapılan tarhiyatların yukarıda anlatıldığı şekilde ödenmesi veya tamamına teminat gösterilmesi ve yükseltilmiş (indirimli

teminattan yararlananlar için %100, diğerleri için %200) teminat uygulamasına geçilmesinden sonra, vergi dairesine vergi incelemesine yetkili elemanlarca düzenlenmiş bir olumlu raporun intikal etmesi halinde, olumlu raporun ilişkin olduğu vergilendirme döneminden itibaren bu mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Raporun ait olduğu dönem ile vergi dairesine intikal ettiği tarih arasındaki dönemler için alman teminatların normalde alınması gereken miktarı aşan kısımları iade edilir.

SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunan dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerinin, bu belgelere dayanarak iade aldıkları verginin aynı dönemde iade edilen toplam verginin % 4'ünü aşmaması ve tarhi öngörülen vergi ile kesilmesi istenen ceza ve hesaplanacak gecikme faizini ödemeleri veya tamamı için teminat göstermeleri halinde iade talepleri olumlu rapor beklenmeden genel esaslara göre yerine getirilir.

Ödeme veya teminat gösterme şartını yerine getirmeyen mükelleflerde, yazılan olumlu raporlar genel esaslara dönüşü sağlamaz.

Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği konusunda rapor bulunanların KDV iadelerinin genel esaslara göre yerine getirilmeye başlanması halinde; bunların bu nedenle yükseltilmiş teminat istenen kanuni temsilcilerinin, ortaklarının, ortağı olduğu mükelleflerin ve bunlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

2.3.2.2 – Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunanlar

Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerin raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri dört kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. İade talepleri hakkında bu bölüme göre işlem yapılabilmesi için SMİYB kullanma nedeniyle iadesi reddedilen verginin iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin % 5'ini aşması gerekir. Bu oranın aşılması halinde genel esaslara göre iade yapılacağı tabiidir.

Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerle ilgili olarak aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde bunların KDV iadeleri " Genel Esaslar" a göre yerine getirilir.

- SMİYB kullanma raporlarında tarhı öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi.
- Yukarıda belirtildiği şekilde ödeme yapılmaz veya teminat gösterilmezse, SMİYB kullanma raporundan sonra, vergi dairesine olumlu bir vergi inceleme raporunun intikal etmesi. (Olumlu rapor, raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden itibaren hüküm ifade eder.)
- Kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın % 95 ve daha fazlasının nihai yargı kararlarıyla terkin edilmesi.

SMİYB kullandığı konusunda haklarında rapor bulunan mükelleflerin ortaklarının veya bu mükellefler ile kanuni temsilcilerinin veya ortaklarının kurdukları veya ortak oldukları şirketlerin iade talepleri, kendileri hakkında bu yönde düzenlenmiş herhangi bir olumsuz rapor bulunmamak koşuluyla genel esaslara göre yerine getirilir.

2.3.2.3 – Haklarında olumsuz tespit bulunanlar

SMİYB Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanlar;

İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasın haklarında SMİYB düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri; tespit bulunan dönemler için münhasıran vergi inceleme raporuna göre, diğer dönemler için dört kat teminat karşılığında yerine getirilir. Teminat gösterilmemişse vergi inceleme raporuna göre iade yapılır. Teminat gösterilmişse, teminatlar vergi inceleme sonucuna göre çözülür.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilen dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerinin, bu belgelere dayanarak iadesini istedikleri verginin aynı dönemde iadesini talep ettikleri toplam verginin % 4'ünü aşmaması ve bu kısma dört kat teminat gösterilmesi halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

SMİYB Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanlar;

İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasın SMİYB kullandığı konusunda haklarında tespit bulunanların, tespitin ilgili olduğu döneme ilişkin iade talepleri bu tespite konu alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilmesi veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması halinde, kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade talepleri ise genel esaslara göre yerine getirilir. Tespitin

bulunduğu dönemler için teminat gösterilmemişse, iade işlemi vergi inceleme raporuna göre gerçekleştirilir.

Adreslerinde Bulunmadıkları, Defter ve Belgelerini İbraz Etmedikleri veya Beyanname Vermedikleri Konusunda Tespit Bulunanlar ;

Adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla döneme ilişkin olarak KDV beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermedikleri konusunda tespit bulunanların iade talepleri münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Düzenlenecek raporda yukarıdaki olumsuz tespitlerin ortadan kalktığına belirtilmesi halinde genel esaslara dönülür.

Mükellefin başvurusunun değerlendirilmesi veya vergi idaresinin belirlemeleri sonunda olumsuz tespit sayılan nedenlerin ortadan kalktığına anlaşılması halinde (mükellefin defter ve belgelerini sonradan ibraz etmesi, vermediği beyannameleri usulüne uygun olarak tamamlaması, yoklama ile tespit edilmek kaydıyla geçerli bir adresinin ortaya çıkması gibi), incelemeye başlanmamışsa genel esaslara, incelemeye başlanmışsa inceleme raporuna göre iade yapılır.

İşletme Kapasitesi ile İş Hacmi Arasında Açık Nispetsizlik Bulunanlar ;

İade talebinde bulunan mükelleflerin işletmelerinin sermaye tutarı, kullandıkları kredi miktarı, üretim tesisi bulunması halinde tesisin kapasitesi, verimliliği, istihdam ettiği işçi sayısı gibi unsurlar ile iş hacmi arasında bariz bir nispetsizlik bulunduğunun tespit edilmesi halinde, bu mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri münhasıran inceleme raporuna göre yerine getirilir.

2.3.3 – Doğrudan mal ve hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlar

Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayanların mal veya hizmet satın aldığı mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunması halinde, bu mükelleflerden yapılan (haklarında olumsuz tespit bulunanlardan sadece olumsuz tespit yapıldığı dönemlerdeki) alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilmesi veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması halinde, kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Hakkında olumsuz rapor bulunanlardan alınan kısma isabet eden vergiye ilişkin teminat iade talebinde bulunan nezdindeki, olumsuz tespit bulunandan alınan

kısmı isabet eden vergiye ilişkin teminat ise hakkında olumsuz tespit bulunan mükellefle ilgili, incelemenin sonucuna göre çözümlür.

Ancak aşağıda belirtilen durumların varlığı halinde de genel esaslara göre iade yapılır.

- Olumsuz raporda öngörülen vergi, ceza, gecikme zammı ve faizlerin ödenmesi veya bunların toplamı kadar teminat gösterilmesi halinde, bunlardan mal ya da hizmet alanların bütün dönemlerdeki iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Raporun mahiyeti, komisyon karşılığında sahte belge düzenleme ise bu kural işlemez.
- İade talebinde bulunan mükellefin, haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanlardan alışlarına ilişkin ödemelerini veya iade talebinde bulunan mükellefe satış yapan ve haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanların kendi alışlarına ilişkin ödemelerini, müteselsil sorumluluktan kurtulacak şekilde yaptıklarını tevsik etmeleri halinde; kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan ancak haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Ödeme, iade talebinde bulunan mükellefin yeminli mali müşaviri tarafından düzenlenmiş tasdik raporuyla veya tasdik raporu sonradan ibraz edilmek üzere teminat karşılığı iade talep edilmişse bu konuda düzenlenmiş kısa bir raporla da tevsik edilebilir.
- Haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunanlar hakkında önceki bölümlerde açıklandığı üzere genel esaslar uygulandığı dönemlerde, bunlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.
- En son düzenlenen olumsuz rapor veya yapılan tespit ilgili olduğu dönemden itibaren tarh zamanaşımı kadar bir sürenin geçmiş olması halinde, vergi inceleme imkanının kalmamış olması nedeniyle bu durum sonraki safhalarda mal veya hizmet alanlar açısından olumsuz rapor veya tespit olarak değerlendirilmez ve bu mükelleflerden mal veya hizmet alanların iade taleplerinde genel esaslara göre işlem yapılır.

- Haklarında olumsuz tespit bulunanlardan ihraç kaydıyla mal alan ancak diğer alışlarına ilişkin olumsuz tespit veya rapor bulunmayan mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

2.3.4 – Doğrudan mal ve hizmet temin ettikleri safhadan önceki safhalarda yer alanlar hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlar

Doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği safhadan önceki safhalardaki mükellefler hakkında olumsuz rapor bulunan ancak kendileri veya doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri, olumsuz raporlarda iade talebinde bulunanlarla ilgili olarak bir sorumluluk öngörülmemesi halinde genel esaslara göre yerine getirilir. Aksi halde raporda belirtildiği şekilde işlem yapılır.

Doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği safhadan önceki safhalardaki mükellefler hakkında olumsuz tespit bulunan ancak kendileri veya doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri, olumsuz tespitte konu alışlar için 4 kat teminat gösterilmesi halinde genel esaslara göre yerine getirilir. Bu nedenle gösterilen teminat, olumsuz tespit bulunan mükellefle ilgili olarak yapılacak inceleme sonucuna göre çözülür.

Ancak aşağıda belirtilen durumların varlığı halinde de genel esaslara göre iade yapılır.

- Bu dönemlerde KDV dahil toplam işlem bedelinin, doğrudan mal ya da hizmet temin edilen mükellefe müteselsil sorumluluktan kurtulacak şekilde ödenmiş olması halinde iade talepleri için genel esaslar uygulanır. Ödeme, iade talebinde bulunan mükellefin yeminli mali müşaviri tarafından düzenlenmiş tasdik raporuyla veya tasdik raporu sonradan ibraz edilmek üzere teminat karşılığı iade talep edilmişse bu konuda düzenlenmiş kısa bir raporla da tevsik edilebilir. Kendisi nakit ödemiş olsa dahi alt firma kendi mal alışında ödemelerini tebliğde belirtilen şekilde (Hakkında olumsuz tespit bulunan mükellefe yaptığı ödemeleri) yapmışsa da geçerlidir.
- Önceki safhadaki mükellefler hakkındaki olumsuz tespit sayılan nedenlerin ortadan kalktığına anlaşılması halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

- İade talebinde bulunanlara mal veya hizmet temin eden mükelleflerin haklarında olumsuz tespit bulunanlardan veya iade talebinde bulunanların, haklarında olumsuz tespit bulunanlardan mal veya hizmet temin edenlerden, alışlarına isabet eden verginin, aynı dönemdeki toplam vergi indirimine (iade talebinde bulunanlarda iadesi talep edilen vergiye) oranının % 5'ini geçmemesi halinde; kendileri ve mal ya da hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Bu uygulamada aşağıdaki şekilde hareket edilir:
 1. İade talebinde bulunanlara mal ya da hizmet satanların, haklarında olumsuz tespit bulunanlardan mal ya da hizmet satın aldığı dönemler tespit edilir.
 2. Söz konusu alıcıların, aynı dönemlerde iade talebinde bulunanlara satış yapıp yapmadıkları tespit edilir.
 3. Satış yapılmışsa, alıcıların hakkında olumsuz tespit bulunanlardan alışlarına isabet eden verginin, aynı dönemdeki toplam vergi indirimine (iade talebinde bulunanlarda iadesi talep edilen vergiye) oranının %5'ini aşıp aşmadığına bakılır. Bu oranı aşmamışsa genel esaslara göre iade yapılır.
 4. İade hakkı sahibinin bu dönemler dışındaki dönemlerdeki iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.
- Hakkında olumsuz tespit bulunandan mal veya hizmet alışının ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonra, iade talebinde bulunanlara mal veya hizmet temin eden mükellefin verdiği beyannamelerden birisinde ödenecek KDV beyan etmiş olması halinde, bu dönemden sonraki alışlara ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

2.3.5 – İhtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanan mükellefler

İade talebinde bulunan mükellefler hakkında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanması halinde, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haczi istenen miktar kadar teminat gösterilmesi şartıyla bu mükelleflerin diğer dönemlere ilişkin iade ve mahsup talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Ancak ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulamasının iade talebinde bulunan mükellef hakkında SMİYB düzenleme raporuna dayanması halinde bu uygulamadan faydalanılması mümkün olmayıp, bu mükellef hakkında SMİYB düzenlenmesine ilişkin hükümlere göre işlem yapılacaktır.

2.3.6 – Mütessesil sorumluluk

2.3.6.1 – Genel açıklama

Mütessesil sorumluluk müessesesi ile KDV iadelerinin doğrudan bir ilişkisi bulunmamasına rağmen, uygulamada iade talep eden mükelleflerin en çok şikayet ettikleri konuların başında bu uygulama gelmektedir. Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından pek çok tebliğde düzenleme yapılmış olup, toplu bir vaziyette 82 nolu tebliğde yapılan düzenlemeler, hemen hemen değişikliğe uğramadan 84 nolu tebliğde yeniden gündeme getirilmiştir. Bu düzenlemelerde de mütessesil sorumluluğun KDV iadesi ile bağlantısı kurulurken, "...**ancak mütessesil sorumluluk kapsamında hakkında vergi takibatı yapılan mükelleflerin, diğer alacaklarında olduğu gibi vergi dairesinden olan KDV iade alacaklarında da bu husus göz önüne alınarak işlem yapılacağı tabiidir**" şeklinde bir yaklaşım benimsenmiştir. Buna göre mütessesil sorumlulukla ilgili düzenlemeler şu şekildedir.

Yapılan tanımlardan da açıkça anlaşılacağı üzere sorumluluk uygulamasında mutlak sorumlu olma durumundan vazgeçilmiştir. Ödemelerin tanımlanan şekilde yapılması koşulu ile sadece bir organizasyonun varlığının ispatlanması durumunda sorumluluk devam etmektedir. Açıkçası ödeme koşuluna bağlı olarak, idare muvazaalı işlem yapıldığı iddiasında bulunabilme sorumluluğunu üzerine almaktadır.

2.3.6.2 – Kapsam

Vergi Usul Kanununun 11. maddesinde yer alan, mal alım ve satımı ile hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanların mütessesilen sorumlu olacağına dair hüküm 4369 sayılı Kanunun 81 inci maddesi ile aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar mütessesilen sorumludurlar."

Yapılan bu değişikliğe göre, mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden

hesaplanan KDV ile sınırlı olmak üzere, hazine'ye intikal etmeyen KDV den aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde müteselsilen sorumlu olacaklardır.

İşleme Doğrudan Taraf Olanlar

Mal veya hizmet alım-satımında satıcının KDV ni hazineye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, bu satıcı tarafından doğrudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere, hazineye intikal etmeyen vergiden aşağıda belirtilen usul ve esaslara göre satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olur.

Ancak alıcılar, KDV dahil toplam işlem bedelini;

- 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla ödemeleri ve banka veya özel finans kurumuna yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka veya özel finans kurumundaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,
- Ödemenin çekle yapılmış olması halinde Türk Ticaret Kanununun 697. maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasını yazmaları (müşteri çeklerinin ciro edilmesi ve ödemenin tamamen çek veya banka havalesi yoluyla yapılmaması durumunda sorumluluk devam etmektedir. Ayrıca vadeli çeklerde kabul edilmemektedir.)

hallerinde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar.

Bu çerçevede herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde, gönderilen havaleler sorumluluğu kaldırmaz. Ayrıca dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri gibi ihracata aracılık eden mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin de ödemelerini yukarıda belirtilen şekilde tevsik etmeleri gerekir. (Burada kastedilen havalenin bir hesaptan yapılma mecburiyeti değil bir hesaba yapılmasına ilişkindir.)

Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit

edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluk kalkmayacaktır.

Öte yandan KDV Kanununun 17. maddesinin 1 numaralı fıkrasında sayılan (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç) kurum ve kuruluşlar ile sermayelerinin (% 51) veya daha fazlası kamuya ait iktisadi işletmelerin mal teslimi veya hizmet ifalarında taraf olduğu alım-satım işlemlerinde müteselsil sorumluluk uygulanmaması yapılmayacaktır.

Buna göre;

- Yukarıda sayılan kuruluşların mal ya da hizmet satın aldıkları mükelleflerin bu alışlarla ilgili vergiyi,
- Bu kuruluşlardan mal ya da hizmet satın alanların ise sözü edilen kuruluşların bu satışlarıyla ilgili vergiyi,

hazineye intikal ettirmemeleri nedeniyle müteselsil sorumluluk kapsamında işlem yapılmaz.

İşleme Doğrudan Taraf Olmayanlar

Bir mükellefin, mal veya hizmet temin ettiği safhalardan daha önceki safhalarda, bu mal veya hizmetle ilgili KDV'nin Hazine'ye intikal ettirilmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulabilmesi için, sözü edilen mükellef ile vergiyi Hazine'ye intikal ettirmeyenler arasında; menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin mevcudiyetinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarda açıkça belirtilmiş olması zorunludur.

2.3.6.3 – Uygulama

Müteselsil sorumluluk uygulaması aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilecektir.

- Vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilecek ve öncelikle mükelleften aranacaktır.
- Müteselsil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk kapsamı dışındadır.
- Mükellef dışındaki kişilerden (müteselsil sorumludan) yapılacak takibe ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacaktır.

Bu esaslar dikkate alınarak mükellef tarafından beyan edilen ancak, ödenmeyen vergi ile ilgili olarak;

- Mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliğ edilememiş olması, veya,
- Kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış, vergi dairesince de malı tespit olunamamış veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılamayacağını anlaşılmış olması,

durumlarında vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dışındaki müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe başlanılacaktır. Cezalar, müteselsil sorumluluk kapsamına girmemektedir.

Mükellef tarafından noksan beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen vergi için yapılacak tarhiyat üzerine tahsil edilebilir hale gelen vergi ve gecikme faizi, yukarıda belirtilen şartlara göre müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe alınacaktır.

Uygulamada en çok karşılaşılan sorunlar, yargının ödeme emri uygulamasını kabul etmeyip ihbarname esasını benimsemesi ve kanuni temsilcilerin takibinde olduğu gibi tahsil edilemeyecek olduğunun mutlak ispatını istemesidir.

3 – İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE TECİL, TERKİN VE İADE KONUSUNUN MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

3.1 – Genel açıklama

İhraç kaydıyla yapılan teslimlerde tecil/terkin ve iade konusunu muhasebe uygulamaları açısından ele alırken, hem konuyla ilgili tek düzen hesap planı (TDHP) hesaplarının mantığı, hem de gerçek hayatta karşılaşılabilecek her türlü uygulamanın bu hesaplarda ve mali tablolarda nasıl yer alması gerektiği üzerine yoğunlaşacağız.

3.2 – İhraç kayıtlı teslimler açısından TDHP na bakış

İhraç kayıtlı teslimle ilgili KDV işlemlerinin muhasebe yoluyla ve doğru şekilde izlenebilmesi için, gerekli hesapların açılması ve işletilmesi gerekmektedir.

TDHP içinde yer alan ve ihraç kayıtlı teslimleri ilgilendiren hesapları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.¹⁷

190-Devreden KDV Hesabı:

Bir dönemde indirilmeyen ve izleyen döneme devreden KDV'nin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

“191-İndirilecek KDV” hesabının “391-Hesaplanan KDV” hesabı ile karşılaştırılmasından sonraki bakiyesi dönem sonlarında söz konusu hesaba karşılık bu hesaba borç, izleyen dönem veya dönemlerde yapılacak indirimler alacak kaydedilir.

191-İndirilecek KDV Hesabı:

Her türlü mal ve hizmetin satın alınması sırasında satıcılara ödenen KDV'nin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

Dönem içinde alımı yapılan mal ve hizmet nedeniyle satıcılara ödenen veya borçlanılan KDV tutarı “191-İndirilecek KDV” hesabına borç kaydedilir.

192-Diğer KDV Hesabı:

İhraç kayıtlı mal teslimlerinde hesaplanan ancak tahsil edilmeyen, tecil/terkin veya iade edilecek KDV'nin izlendiği hesaptır.

İmalatçı tarafından düzenlenen faturada hesaplanan KDV “391-Hesaplanan KDV” hesabına alacak ve aynı zamanda “192-Diğer KDV hesabına” borç kaydedilir.

360-Ödenecek KDV Hesabı:

İhraç kayıtlı teslimlerin yapıldığı dönemde 391 hesabın, 190, 191 ve 192 hesapların toplamından daha fazla olması durumunda ortaya çıkacak ödenecek KDV tutarının izlendiği hesaptır. Ödenecek tutar bu hesaba alacak kaydedilir.

391-Hesaplanan KDV Hesabı:

Her türlü mal ve hizmet satışı sırasında müşterilerden tahsil edilen KDV'nin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

Bu hesapta ayrıca ihraç kayıtlı teslimler sırasında hesaplanan fakat tahsil edilmeyen KDV de yer almaktadır.

Dönem içinde satışı yapılan mal ve hizmetler nedeniyle müşterilerden tahsil edilen veya ihraç kayıtlı mal teslimlerinde hesaplanan KDV tutarı bu hesaba alacak kaydedilir.

¹⁷ A.e., s.51

392-Diğer KDV Hesabı:

İhraç kaydıyla mal teslimlerinin yapıldığı dönemde hesaplanan ve tahsil edilmeyen KDV içinde, terkin edilecek kısma isabet eden tutarın takip edildiği hesaptır. Söz konusu tutar, ilgili dönem beyannamesinin oluşturulması sırasında KDV hesapları kapatılırken bu hesaba alacak olarak kaydedilecektir.

3.3 – İhraç kayıtlı teslimlerle ilgili muhasebe kayıtları

İhraç kayıtlı teslimlerle ilgili olarak, imalatçı firmanın yapacağı muhasebe kayıtları, dönem içinde bu teslimlerle ilgili işlemlerin muhasebesi ve KDV beyannamesinin düzenlenmesi sırasında hesapların kapatılması ile ilgili yapılacak işlemlerin muhasebesi olmak üzere iki aşamada incelenmelidir.

Yapılacak muhasebe kayıtlarına ve düzenlenecek KDV beyannamesine esas teşkil edecek KDV verileri aşağıdaki şekillerde karşımıza çıkacaktır :

- Firmanın dönem içindeki alışlarına isabet eden indirilecek KDV
- Yurtiçi satışlarında müşterilerinden tahsil ettiği hesaplanan KDV
- Önceki aylardan, beyannamenin düzenleneceği döneme sarkan devreden KDV
- Direkt ihracatlarda tam istisna kapsamına girdiğinden müşterilerden tahsil edilmeyen ve fatura üzerinde hesaplanmayan ancak, ihraç edilen malların üretimi ve temininde yurt içinde imalatçı tarafından yüklenilen KDV
- İhraç kayıtlı teslimler sırasında hesaplanan fakat ihracatçı firmadan tahsil edilmeyen, beyannamede ise ödenecekmiş gibi beyan edilen fakat ödemesi ertelenen tecil edilebilir KDV , ve varsa bunun içinden tecil edilecek KDV ve tecil edilemeyen (iadesi alınacak) KDV
- Hesaplanan KDV nin fazla çıkması durumunda ortaya çıkan ödenecek KDV
- İndirimlerin, hesaplanan KDV yi aşması durumunda ortaya çıkan iade edilecek KDV, ve varsa sonraki dönemlere devreden KDV

Şimdi yukarıda belirttiğimiz tüm bu KDV türlerinin ve bunları oluşturan dönem içi işlemlerinin muhasebe kayıtlarında gösterilmesi ile ilgili örnekleri ele alalım.

Örnek:1

X imalatçı firması Y İhracatçı firmasına, Ekim 2006 döneminde ihraç kayıtlı mal tesliminde bulunmaktadır. X firmasının KDV ile ilgili dönem içi hareketleri ve Ekim 2006 KDV beyannamesine yansiyacak tutarlar aşağıdaki gibidir:

DÖNEM İÇİ HAREKETLER (Ekim 2006)

Yurt içi satışların toplamı	:	12.000,00 .- YTL
Yurt içi satışların KDV si (%18)	:	2.160,00 .- YTL
Direkt İhracat toplamı	:	10.000,00 .- YTL
İharacatta yüklenen KDV toplamı	:	2.000,00 .- YTL
İhraç kayıtlı teslimler toplamı	:	15.000,00 .- YTL
İhraç kayıtlı teslimlerin KDV si (%18)	:	2.700,00 .- YTL
Yurt içi alışların toplamı	:	35.000,00 .- YTL
Yurt içi alışların KDV si (%18)	:	6.300,00 .- YTL
Önceki aydan devreden KDV toplamı	:	1.000,00 .- YTL

BEYANNAME SONUÇLARI (Ekim 2006)

Ödenecek KDV	:	0,00 .- YTL
İade alınacak KDV	:	2.000,00 .- YTL
Tecil edilebilir KDV	:	2.700,00 .- YTL
Tecil edilecek KDV	:	0,00 .- YTL
Tecil edilemeyen iade alınacak KDV	:	2.700,00 .- YTL
Sonraki döneme devreden KDV	:	440,00 .- YTL

Tablo3.1 : Örnek 1 verileri

Örneğimizdeki verilerde görüldüğü üzere, Ekim 2006 dönemine önceki aylardan devreden KDV alacağımız ile dönem içindeki alışlarımıza isabet eden

indirilecek KDV'nin toplamı, hesaplanan KDV'lerimizin toplamından fazla çıkmaktadır.

Bu durumda Ekim 2006 döneminde ödenecek KDV borcumuz doğmamaktadır. Yapılan hesaplamalar sonucunda 2.440,00.-YTL iade alacağımız söz konusudur. Bu alacağımızın, direkt ihracatlarımız için yüklendiğimiz KDV tutarı kadar olan kısmı ilgili dönem beyannamemizde iade edilecek KDV olarak gözükecek, aşan kısım ise beyannameye devreden KDV olarak yazılacaktır. İhraç kayıtlı satışlarımızın KDV tutarı olan 2.700,00.- YTL nin tamamı ise bu dönemde tecil edilemeyen iade alınacak KDV kapsamına girecek, dolayısıyla Ekim 2006 döneminde tecil edilecek KDV olmayacaktır.

Bu hareketlerin ve çıkan sonuçların yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

1	... / EKİM / 2006	
XXX	ALIŞLAR	35.000,00.- YTL
191	İNDİRİLECEK KDV	6.300,00.- YTL
320	YURT İÇİ SATICILAR	41.300,00.- YTL
-Ekim 2006 dönemi yurt içi alışlarımızın yevmiye kaydı-		
2	... / EKİM / 2006	
120	YURT DIŞI MÜŞTERİLER	10.000,00.- YTL
601	YURT DIŞI SATIŞLARIMIZ	10.000,00.- YTL
-Ekim 2006 dönemi yurt dışı satışlarımızın yevmiye kaydı-		
3	... / EKİM / 2006	
120	İHRAÇ KAYITLI MÜŞTERİMİZ (Y)	15.000,00.- YTL
192	DİĞER KDV (tecil edilebilir KDV)	2.700,00.- YTL
601	YURT DIŞI SATIŞLARIMIZ	15.000,00.-YTL
391	HESAPLANAN KDV	2.700,00.- YTL
-Ekim 2006 dönemi ihraç kayıtlı satışlarımızın yevmiye kaydı-		

4	... / EKİM / 2006	
120	YURT İÇİ MÜŞTERİLER	14.160,00.- YTL
391	HESAPLANAN KDV	2.160,00.- YTL
600	YURT İÇİ SATIŞLARIMIZ	12.000,00.- YTL
-Ekim 2006 dönemi yurt içi satışlarımızın yevmiye kaydı-		

5	... / EKİM / 2006	
391	HESAPLANAN KDV	4.860,00.- YTL
190	DEVREDEN KDV	440,00.- YTL
192	DİĞER KDV (iade alınacak KDV)	2.000,00.- YTL
192	DİĞER KDV (tecil edilemeyen KDV)	2.700,00.- YTL
192	DİĞER KDV (tecil edilebilir KDV)	2.700,00.- YTL
191	İNDİRİLECEK KDV	6.300,00.- YTL
190	DEVREDEN KDV	1.000,00.-YTL
-Ekim 2006 dönemi KDV hesaplarının kapatılması için atılan yevmiye kaydı-		

Özellikle kapanış kaydında dikkat edilmesi gereken nokta, tecil edilebilir, tecil edilecek ve tecil edilemeyip iade alınacak KDV ayrımlarının çok iyi yapılmasıdır.

Her ne kadar örneğimizde bu tür KDV leri aynı hesaplarda izliyor olsak ta, pratikte bu tür kayıtlar için takibi kolaylaştıracak alt hesaplar açılmalıdır.

Attığımız yevmiye kayıtları sonucunda KDV hesaplarının defteri kebirdeki görüntüleri de aşağıdaki şekilde olacaktır:

391 - HESAPLANAN KDV			191 - İNDİRİLECEK KDV		
(5)	4.860,00	2.700,00 (3)	(1)	6.300,00	6.300,00 (5)
		2.160,00 (4)			

190 - DEVREDEN KDV				XXX - YURT İÇİ ALIŞLAR	
	1.000,00	1.000,00	(5)	(1)	35.000,00
(5)	440,00				
320 - YURT İÇİ SATICI				120 - YURT İÇİ MÜŞTERİ	
		41.300,00	(1)	(4)	14.160,00
120 - YURT DIŞI MÜŞTERİ				120 - İHRAÇ KAY. MÜŞT.	
(2)	10.000,00			(3)	15.000,00
600 - YURT İÇİ SATIŞLAR				601 - YURT DIŞI SATIŞLAR	
		12.000,00	(4)		10.000,00 (2)
					15.000,00 (3)
192 - DİĞER KDV					
(3)	2.700,00	2.700,00	(5)		
(5)	2.000,00				
(5)	2.700,00				

Daha önce de belirttiğimiz gibi, 192 hesap içinde izlenen KDV türlerinin doğru takip edilmesi için, bu türlere karşılık gelecek alt hesapların açılması ve bu şekilde izlenmesi gerekmektedir.

Örnek:2

X imalatçı firması Y İhracatçı firmasına, Ekim 2006 döneminde ihraç kayıtlı mal tesliminde bulunmaktadır. X firmasının KDV ile ilgili dönem içi hareketleri ve Ekim 2006 KDV beyannamesine yansıtacak tutarlar aşağıdaki gibidir:

DÖNEM İÇİ HAREKETLER (Ekim 2006)

Yurt içi satışların toplamı	:	12.000,00 .- YTL
Yurt içi satışların KDV si (%18)	:	2.160,00 .- YTL
Direkt İhracat toplamı	:	15.000,00 .- YTL
İharacatta yüklenilen KDV toplamı	:	3.000,00 .- YTL
İhraç kayıtlı teslimler toplamı	:	15.000,00 .- YTL
İhraç kayıtlı teslimlerin KDV si (%18)	:	2.700,00 .- YTL
Yurt içi alışların toplamı	:	35.000,00 .- YTL
Yurt içi alışların KDV si (%18)	:	6.300,00 .- YTL
Önceki aydan devreden KDV toplamı	:	1.000,00 .- YTL

BEYANNAME SONUÇLARI (Ekim 2006)

Ödenecek KDV	:	0,00 .- YTL
İade alınacak KDV	:	2.440,00 .- YTL
Tecil edilebilir KDV	:	2.700,00 .- YTL
Tecil edilecek KDV	:	0,00 .- YTL
Tecil edilemeyen iade alınacak KDV	:	2.700,00 .- YTL
Sonraki döneme devreden KDV	:	0,00 .- YTL

Tablo3.2 : Örnek 2 verileri

Bu örneğimizde, Örnek1 den farklı olarak, 2.440,00.-YTL lık iade alacağımızın, tam istisnalar kapsamına giren ihracatlarımız için yüklendiğimiz KDV tutarından (3.000,00.-YTL) daha az olması dolayısıyla devreden KDV çıkmamıştır. Yine ihraç kayıtlı satışlarımızın KDV tutarı olan 2.700,00.- YTL nin tamamı bu dönemde tecil edilemeyen iade alınacak KDV kapsamına girecek, dolayısıyla Ekim 2006 döneminde tecil edilecek KDV yine olmayacaktır.

Bu hareketlerin ve çıkan sonuçların yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

1	... / EKİM / 2006	
XXX	ALIŞLAR	35.000,00.- YTL
191	İNDİRİLECEK KDV	6.300,00.- YTL
320	YURT İÇİ SATICILAR	41.300,00.- YTL
-Ekim 2006 dönemi yurt içi alışlarımızın yevmiye kaydı-		
2	... / EKİM / 2006	
120	YURT DIŞI MÜŞTERİLER	15.000,00.- YTL
601	YURT DIŞI SATIŞLARIMIZ	15.000,00.- YTL
-Ekim 2006 dönemi yurt dışı satışlarımızın yevmiye kaydı-		
3	... / EKİM / 2006	
120	İHRAÇ KAYITLI MÜŞTERİMİZ (Y)	15.000,00.- YTL
192	DİĞER KDV (tecil edilebilir KDV)	2.700,00.- YTL
601	YURT DIŞI SATIŞLARIMIZ	15.000,00.-YTL
391	HESAPLANAN KDV	2.700,00.- YTL
-Ekim 2006 dönemi ihraç kayıtlı satışlarımızın yevmiye kaydı-		

4

... / EKİM / 2006

120	YURT İÇİ MÜŞTERİLER	14.160,00.- YTL	
391	HESAPLANAN KDV		2.160,00.- YTL
600	YURT İÇİ SATIŞLARIMIZ		12.000,00.- YTL

-Ekim 2006 dönemi yurt içi satışlarımızın yevmiye kaydı-

5

... / EKİM / 2006

391	HESAPLANAN KDV	4.860,00.- YTL	
192	DİĞER KDV (iade alınacak KDV)	2.440,00.- YTL	
192	DİĞER KDV (tecil edilemeyen KDV)	2.700,00.- YTL	
192	DİĞER KDV (tecil edilebilir KDV)		2.700,00.- YTL
191	İNDİRİLECEK KDV		6.300,00.- YTL
190	DEVREDEN KDV		1.000,00.-YTL

-Ekim 2006 dönemi KDV hesaplarının kapatılması için atılan yevmiye kaydı-

Attığımız yevmiye kayıtları sonucunda KDV hesaplarının defteri kebirdeki görüntüleri de aşağıdaki şekilde olacaktır:

391 - HESAPLANAN KDV				191 - İNDİRİLECEK KDV			
(5)	4.860,00	2.700,00	(3)	(1)	6.300,00	6.300,00	(5)
		2.160,00	(4)				

190 - DEVREDEN KDV

1.000,00	1.000,00 (5)
----------	--------------

XXX - YURT İÇİ ALIŞLAR

35.000,00	(1)
-----------	-----

320 - YURT İÇİ SATICI

41.300,00 (1)	(4)
---------------	-----

120 - YURT İÇİ MÜŞTERİ

14.160,00	
-----------	--

120 - YURT DIŞI MÜŞTERİ

(2) 15.000,00	
---------------	--

120 - İHRAÇ KAY. MÜŞT.

(3) 15.000,00	
---------------	--

600 - YURT İÇİ SATIŞLAR

12.000,00 (4)	
---------------	--

601 - YURT DIŞI SATIŞLAR

15.000,00 (2)	
15.000,00 (3)	

192 - DİĞER KDV

(3) 2.700,00	2.700,00 (5)
(5) 2.440,00	
(5) 2.700,00	

Örnek:3

X imalatçı firması Y İhracatçı firmasına, Ekim 2006 döneminde ihrac kayıtlı mal tesliminde bulunmaktadır. X firmasının KDV ile ilgili dönem içi hareketleri ve Ekim 2006 KDV beyannamesine yansıyacak tutarlar aşağıdaki gibidir:

DÖNEM İÇİ HAREKETLER (Ekim 2006)

Yurt içi satışların toplamı	:	50.000,00 .- YTL
Yurt içi satışların KDV si (%18)	:	9.000,00 .- YTL
Direkt İhracat toplamı	:	15.000,00 .- YTL
İharacatta yüklenilen KDV toplamı	:	3.000,00 .- YTL
İhrac kayıtlı teslimler toplamı	:	15.000,00 .- YTL
İhrac kayıtlı teslimlerin KDV si (%18)	:	2.700,00 .- YTL
Yurt içi alışların toplamı	:	35.000,00 .- YTL
Yurt içi alışların KDV si (%18)	:	6.300,00 .- YTL
Önceki aydan devreden KDV toplamı	:	1.000,00 .- YTL

BEYANNAME SONUÇLARI (Ekim 2006)

Ödenecek KDV	:	1.700,00 .- YTL
İade alınacak KDV	:	0,00 .- YTL
Tecil edilebilir KDV	:	2.700,00 .- YTL
Tecil edilecek KDV	:	2.700,00 .- YTL
Tecil edilemeyen iade alınacak KDV	:	0,00 .- YTL
Sonraki döneme devreden KDV	:	0,00 .- YTL

Tablo3.3 : Örnek 3 verileri

Bu örneğimizdeki verilere göre, Ekim 2006 dönemine önceki aylardan devreden KDV alacağımız ile dönem içindeki alışlarımıza isabet eden indirilecek KDV nin toplamı, hesaplanan KDV lerimiz toplamından az çıkmaktadır. Bu durumda, ilk hesaplama sonucunda Ekim 2006 döneminde 4.400,00.- YTL ödenecek KDV borcumuz doğmaktadır. Ancak aynı dönemde ihraç kayıtlı satışlarımızdan doğan 2.700,00.- YTL lik tecil edilebilir KDV sözkonusu olduğundan, bu tutarı tecil ettiğimizde ödenecek KDV borcumuz 1.700,00.- YTL ye düşecektir.

Böylelikle ihraç kayıtlı satışlarımızın tecil edilebilir KDV tutarı olan 2.700,00.- YTL nin tamamı bu dönemde tecil edilecek KDV kapsamına girecek, dolayısıyla Ekim 2006 döneminde tecil edilemeyen iade alınacak KDV olmayacaktır.

Bu hareketlerin ve çıkan sonuçların yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

1	... / EKİM / 2006	
XXX	ALIŞLAR	35.000,00.- YTL
191	İNDİRİLECEK KDV	6.300,00.- YTL
320	YURT İÇİ SATICILAR	41.300,00.- YTL
-Ekim 2006 dönemi yurt içi alışlarımızın yevmiye kaydı-		
2	... / EKİM / 2006	
120	YURT DIŞI MÜŞTERİLER	15.000,00.- YTL
601	YURT DIŞI SATIŞLARIMIZ	15.000,00.- YTL
-Ekim 2006 dönemi yurt dışı satışlarımızın yevmiye kaydı-		
3	... / EKİM / 2006	
120	İHRAÇ KAYITLI MÜŞTERİMİZ (Y)	15.000,00.- YTL
192	DİĞER KDV (tecil edilebilir KDV)	2.700,00.- YTL
601	YURT DIŞI SATIŞLARIMIZ	15.000,00.-YTL
391	HESAPLANAN KDV	2.700,00.- YTL
-Ekim 2006 dönemi ihraç kayıtlı satışlarımızın yevmiye kaydı-		

4

... / EKİM / 2006

120	YURT İÇİ MÜŞTERİLER	59.000,00.- YTL	
391	HESAPLANAN KDV		9.000,00.- YTL
600	YURT İÇİ SATIŞLARIMIZ		50.000,00.- YTL
-Ekim 2006 dönemi yurt içi satışlarımızın yevmiye kaydı-			

5

... / EKİM / 2006

391	HESAPLANAN KDV	11.700,00.- YTL	
192	DİĞER KDV (tecil edilecek KDV)	2.700,00.- YTL	
360	ÖDENECEK KDV		1.700,00.- YTL
392	DİĞER KDV (tecil edilecek KDV)		2.700,00.- YTL
192	DİĞER KDV (tecil edilebilir KDV)		2.700,00.- YTL
191	İNDİRİLECEK KDV		6.300,00.- YTL
190	DEVREDEN KDV		1.000,00.-YTL
-Ekim 2006 dönemi KDV hesaplarının kapatılması için atılan yevmiye kaydı-			

Attığımız yevmiye kayıtları sonucunda KDV hesaplarının defteri kebirdeki görüntüleri de aşağıdaki şekilde olacaktır:

391 - HESAPLANAN KDV				191 - İNDİRİLECEK KDV			
(5)	11.700,00	2.700,00	(3)	(1)	6.300,00	6.300,00	(5)
		9.000,00	(4)				
190 - DEVREDEN KDV				XXX - YURT İÇİ ALIŞLAR			
	1.000,00	1.000,00	(5)	(1)	35.000,00		

320 - YURT İÇİ SATICI	
	41.300,00 (1)

120 - YURT İÇİ MÜŞTERİ	
	59.000,00

120 - YURT DIŞI MÜŞTERİ	
(2)	15.000,00

120 - İHRAÇ KAY. MÜŞT.	
(3)	15.000,00

600 - YURT İÇİ SATIŞLAR	
	50.000,00 (4)

601 - YURT DIŞI SATIŞLAR	
	15.000,00 (2)
	15.000,00 (3)

192 - DİĞER KDV	
(3)	2.700,00
(5)	2.440,00
(5)	2.700,00

392 - DİĞER KDV	
	2.700,00 (5)

Örnek:4

X imalatçı firması Y İhracatçı firmasına, Ekim 2006 döneminde ihraç kayıtlı mal tesliminde bulunmaktadır. X firmasının KDV ile ilgili dönem içi hareketleri ve Ekim 2006 KDV beyannamesine yansıyacak tutarlar aşağıdaki gibidir:

DÖNEM İÇİ HAREKETLER (Ekim 2006)

Yurt içi satışların toplamı	:	30.000,00 .- YTL
Yurt içi satışların KDV si (%18)	:	5.400,00 .- YTL
Direkt İhracat toplamı	:	15.000,00 .- YTL
İharacatta yüklenilen KDV toplamı	:	3.000,00 .- YTL
İhraç kayıtlı teslimler toplamı	:	15.000,00 .- YTL
İhraç kayıtlı teslimlerin KDV si (%18)	:	2.700,00 .- YTL
Yurt içi alışların toplamı	:	35.000,00 .- YTL
Yurt içi alışların KDV si (%18)	:	6.300,00 .- YTL
Önceki aydan devreden KDV toplamı	:	1.000,00 .- YTL

BEYANNAME SONUÇLARI (Ekim 2006)

Ödenecek KDV	:	0,00 .- YTL
İade alınacak KDV	:	0,00 .- YTL
Tecil edilebilir KDV	:	2.700,00 .- YTL
Tecil edilecek KDV	:	800,00 .- YTL
Tecil edilemeyen iade alınacak KDV	:	1.900,00 .- YTL
Sonraki döneme devreden KDV	:	0,00 .- YTL

Tablo3.4 : Örnek 4 verileri

Ele aldığımız bu son örneğimizde , Ekim 2006 dönemine önceki aylardan devreden KDV alacağımız ile dönem içindeki alışlarımıza isabet eden indirilecek KDV nin toplamı, hesaplanan KDV lerimiz toplamından az çıkmaktadır. Bu durumda, ilk hesaplama sonucunda Ekim 2006 döneminde 800,00.- YTL ödenecek KDV borcumuz doğmaktadır. Ancak aynı dönemde ihraç kayıtlı satışlarımızdan doğan 2.700,00.- YTL lik tecil edilebilir KDV söz konusu olduğundan, bu tutarın 800,00.- YTL lik kısmını tecil ettiğimizde ödenecek KDV borcumuz kalmayacaktır.

Böylelikle ihraç kayıtlı satışlarımızın tecil edilebilir KDV tutarı olan 2.700,00.- YTL nin 800,00.- YTL lik kısmı bu dönemde tecil edilecek KDV kapsamına girecek, geriye kalan 1.900,00.- YTL lik kısım tecil edilemeyen iade alınacak KDV olarak beyannamede belirtilecektir.

Bu hareketlerin ve çıkan sonuçların yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

1	... / EKİM / 2006	
XXX	ALIŞLAR	35.000,00.- YTL
191	İNDİRİLECEK KDV	6.300,00.- YTL
320	YURT İÇİ SATICILAR	41.300,00.- YTL
-Ekim 2006 dönemi yurt içi alışlarımızın yevmiye kaydı-		
2	... / EKİM / 2006	
120	YURT DIŞI MÜŞTERİLER	15.000,00.- YTL
601	YURT DIŞI SATIŞLARIMIZ	15.000,00.- YTL
-Ekim 2006 dönemi yurt dışı satışlarımızın yevmiye kaydı-		
3	... / EKİM / 2006	
120	İHRAÇ KAYITLI MÜŞTERİMİZ (Y)	15.000,00.- YTL
192	DİĞER KDV (tecil edilebilir KDV)	2.700,00.- YTL
601	YURT DIŞI SATIŞLARIMIZ	15.000,00.-YTL
391	HESAPLANAN KDV	2.700,00.- YTL
-Ekim 2006 dönemi ihraç kayıtlı satışlarımızın yevmiye kaydı-		
4	... / EKİM / 2006	
120	YURT İÇİ MÜŞTERİLER	35.400,00.- YTL
391	HESAPLANAN KDV	5.400,00.- YTL
600	YURT İÇİ SATIŞLARIMIZ	30.000,00.- YTL
-Ekim 2006 dönemi yurt içi satışlarımızın yevmiye kaydı-		

391	HESAPLANAN KDV	8.100,00.- YTL	
192	DİĞER KDV (tecil edilecek KDV)	800,00.- YTL	
192	DİĞER KDV (tecil edilemeyen KDV)	1.900,00.- YTL	
392	DİĞER KDV (tecil edilecek KDV)		800,00.- YTL
192	DİĞER KDV (tecil edilebilir KDV)		2.700,00.- YTL
191	İNDİRİLECEK KDV		6.300,00.- YTL
190	DEVREDEN KDV		1.000,00.-YTL

-Ekim 2006 dönemi KDV hesaplarının kapatılması için atılan yevmiye kaydı-

Attığımız yevmiye kayıtları sonucunda KDV hesaplarının defteri kebirdeki görüntüleri de aşağıdaki şekilde olacaktır:

391 - HESAPLANAN KDV				191 - İNDİRİLECEK KDV			
(5)	8.100,00	2.700,00	(3)	(1)	6.300,00	6.300,00	(5)
		5.400,00	(4)				
190 - DEVREDEN KDV				XXX - YURT İÇİ ALIŞLAR			
	1.000,00	1.000,00	(5)	(1)	35.000,00		

320 - YURT İÇİ SATICI

	41.300,00	(1)	(4)
--	-----------	-----	-----

120 - YURT İÇİ MÜŞTERİ

	35.400,00
--	-----------

120 - YURT DIŞI MÜŞTERİ

(2)	15.000,00
-----	-----------

120 - İHRAÇ KAY. MÜŞT.

(3)	15.000,00
-----	-----------

600 - YURT İÇİ SATIŞLAR

	30.000,00	(4)
--	-----------	-----

601 - YURT DIŞI SATIŞLAR

	15.000,00	(2)
	15.000,00	(3)

192 - DİĞER KDV

(3)	2.700,00	2.700,00	(5)
(5)	800,00		
(5)	1.900,00		

392 - DİĞER KDV

	800,00	(5)
--	--------	-----

SONUÇ ve ÖNERİLER

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 yılı 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 yüklenilen 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 yüklenilen KDV nin indirilememesi halinde bu işlemleri yapanlara iade edilmesini öngörmüştür.

Çalışmamızda, KDVK 11/1 c. maddesince tam istisnalar kapsamına giren ihraç kayıtlı teslimler incelenmiştir. Öncelikle ihracatçılara yönelik bir istisna olarak düşünülmüş bu uygulamanın, imalatçılar açısından ne gibi sonuçlar doğurduğu ayrıntılarıyla ele alınmıştır. Terkin edilme noktasına gelene kadar, imalatçı firmaların KDV beyannameleri vasıtasıyla üzerlerinde taşıdıkları bu vergi yükünden kurtulabilmeleri için yapılması gerekenler, özellikle vergi kanunları ile çok sık değişen uygulamalar doğrultusunda ele alınmıştır. İmalatçı firmalara yönelik bir rehber kaynak olması amacıyla hazırladığımız bu çalışmamızın, hem muhasebe kayıtları hem de vergi kanunlarının zorunlu kıldığı prosedürler açısından uygulamada zorluk çekilen ihraç kayıtlı teslimlerde KDV tecil, terkin ve iade konusunda, literatürdeki eksikliği giderebileceğini düşünüyoruz.

Önceki bölümlerde de bahsettiğimiz gibi, aslında ihraç kayıtlı mal teslimi uygulaması daha çok, yurt içinde teslim aldıkları malları yurt dışına satan ihracatçı firmalar açısından avantajlı olan bir uygulamadır. İhracatçılar, kendilerine sağlanan bu kolaylık neticesinde, yurt içinde KDV ödememek suretiyle bir nevi finansman desteği kazanmaktadırlar.

Ancak imalatçılar açısından durum böyle değildir. İmalatçılar bu uygulama nedeniyle, yurt içinde mal teslimi yapıyor olmalarına rağmen, satış faturalarında hesapladıkları KDV yi müşterilerinden tahsil edememekte, ancak bu tutarı ilgili dönem KDV Beyannamelerinde hesaplanan KDV içinde göstererek bir vergi yükü altına girmektedirler.

Tecil/Terkin prosedürü ile kurtulabilecekleri bu vergi yükünü, kanunların ihracatçıya tanıdığı yasal süre olan 3 aya kadar taşıma durumu söz konusudur. 3 aylık bu sürenin, mücbir sebepler nedeni ile uzatılması da mümkündür.

İmalatçıların, Tecil/Terkin sürecini başlatmak üzere, gerekli olan belgeleri derleyerek vergi dairesine başvurması ve bu başvuruyu doğrultusunda vergi dairesinin çalışmaları sonucu üreteceği düzeltme fişine istinaden bu vergi yükünden kurtulması için geçecek sürenin ortalama 3,5 ay olduğunu düşünebiliriz.

3,5 aylık bu sürenin imalatçılara ne gibi finansal dezavantajı olduğunu bir örnekle daha iyi kavramak mümkündür. Örneğin; X imalatçı firmasının, Ekim

2006 döneminde 1.100,00.-YTL (KDV si 198,00.-YTL)'lik yurtiçi satışlarından 100,00.-YTL (KDV si 18,00.-YTL)'lik kısmını, 1.Ekim.2006 tarihinde tek bir fatura karşılığında ihraç kaydıyla yaptığını varsayalım. Bu durumda 1.Ekim.2006 tarihi itibarıyla şirketin tahsil edemediği, fakat tahsil etmiş gibi sayıldığı 18,00.-YTL' lik bir KDV yükümlülüğü doğmuştur. Aynı firmanın yurtiçi alımlarının da 1.100,00.-YTL (KDV si 198,00.-YTL) olduğunu düşünelim. Bu durumda X imalatçı firmasının Ekim 2006 beyannamesinin özeti şu şekilde olacaktır;

- Hesaplanan KDV : 198,00.-YTL
- İndirilecek KDV : 198,00.-YTL
- Ödenecek KDV : YOK
- İade edilecek KDV : YOK
- Tecil edilebilir KDV : 18,00.-YTL
- Tecil edilecek KDV : YOK
- Tecil edilemeyen iade alınacak KDV : 18,00.-YTL

İkinci bir seçenek olarak, X imalatçı firmasının, ihraç kayıtlı mal teslimi kapsamındaki satışlarını, yurtiçi teslim olarak yaptığını düşünelim. Bu durumda teslimi yine yurtiçinde yapacak ama bu kez müşterisinden KDV tahsil edecektir. Bu durum X imalatçı firmasının Ekim 2006 beyannamesine şu şekilde yansıtacaktır:

- Hesaplanan KDV : 198,00.-YTL
- İndirilecek KDV : 198,00.-YTL
- Ödenecek KDV : YOK
- İade edilecek KDV : YOK
- Tecil edilebilir KDV : YOK
- Tecil edilecek KDV : YOK
- Tecil edilemeyen iade alınacak KDV : YOK

İki örneğimizi yan yana koyup incelediğimizde, imalatçı firma açısından ortaya çıkan bir finansal kayıp göze çarpmaktadır. Firma ilk örnekte 1.Ekim.2006 tarihinde gerçekleştirdiği ihraç kayıtlı tesliminin KDV bedeli olan 18,00.-YTL'yi ancak Tecil/Terkin sürecinin tamamlanması sonucunda tahsil edebilmektedir. Örneğimizde

kanuni sürenin sonu 15.Şubat.2007 olarak düşünölmelidir ki bu da 4,5 aylık (1.Ekim.2006-15.Şubat.2007) bir süreci ifade eder.

Oysa firma ihraç kayıtlı teslim yapmayıp, satışlarının tamamını yurtiçi teslim şeklinde gerçekleştirmiş olsaydı söz konusu KDV tutarını 4,5 ay daha erken tahsil etmek suretiyle finansal kayıptan kaçınmış olacaktı.

Bir diğör seçenek olarak, X imalatçı firmasının, İhraç kayıtlı teslim ettiği mallarını direkt ihracat yöntemiyle kendisinin sattığını varsayabiliriz. Bu durumda ihracat tutarı tam istisna kapsamına girecek ve herhangi bir KDV yükümlölüğü doğmayacaktır. Ancak ihracat tutarına isabet eden yüklenilen KDV hesabı yapılacak ve varsa doğacak iade tutarının yüklenilen KDV yi aşan kısmı devreden KDV olarak ileriki aylara taşınacaktır.

Örneğimizde 100,00.-YTL'lik direkt ihracat için X imalatçı firmasının yurt içinde yüklenildiği KDV tutarının 10,00.-YTL olduğunu varsayalım. Bu durumda firmanın Ekim 2006 KDV beyannamesinin özeti şu şekilde olacaktır:

- Hesaplanan KDV : 180,00.-YTL
- İndirilecek KDV : 198,00.-YTL
- Ödenecek KDV : YOK
- Yüklenilen KDV : 10,00.-YTL
- İade edilecek KDV : 10,00.-YTL
- Devreden KDV : 8,00.-YTL

Bu örneğimizde de X imalatçı firmasının ihraç kayıtlı teslim yerine direkt ihracatı seçmesi sonucunda, herhangi bir KDV yükü altına girmediğini görüyoruz.

Her bir seçeneği ele aldığımızda ihraç kayıtlı teslimlerin imalatçı firmalar açısından herhangi bir avantajı olmadığı, aksine finansal kayıplarının söz konusu olabileceği görölmektedir. Bunlar dışında ihraç kayıtlı teslimler sonrasında yürütülecek Tecil/Terkin işlemlerinin zorluğu, bilgi ve belgelerin toplanmasında yaşanabilecek aksaklıklar, ihracatın gerektiği gibi sonlandırılmaması gibi riskler de mevcuttur.

Ancak satışlarının tamamını direkt ihracat yoluyla yapan imalat firmalarının yıl içinde hesaplanan KDV tahakkuk ettirememelerinden dolayı sürekli artan “devreden KDV” bakiyesini yıl boyunca taşımak gibi bir problemleri olabilmektedir. Bir tek bu

durumda İhraç kayıtlı mal teslimi yolunu seçmenin imalatçı firmalar açısından mantıklı olabileceğini düşünmekteyiz.

İmalatçı firmaların, kendi koşullarını ve elbette sektörel şartları göz önüne alarak, mal teslim biçimlerini, yukarıda belirttiğimiz seçenekler ışığında, tespit etmelerini tavsiye ediyoruz.

KAYNAKÇA

- Oktar, Kemal: **KDV İstisnalar ve İadeler**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 6. Baskı, 2005
- Saraç, Osman: **İhracatta Devlet Yardımları**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2005
- Gürsoy, Yaser: **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2005
- Tekin, Cem: "İhracat istisnası ile ihrac kayıtlı teslimlerden doğan KDV iadelerinde mahsup kolaylığı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı153, 2001, s.88
- Price W. Coopers: **"İhracatta KDV Desteği Seminer Notları"**
Bağımsız Denetim Firması
Swissotel-İstanbul, 22.12.2004
- Maç, Mehmet: **KDV Uygulaması – 5**, E-kitap, BDO Yayınları, 2005
- Maç, Mehmet: "İhraç Kayıtlı Teslimlerin KDV Beyannamesine Yansıması, Muhasebeleştirilmesi, terkin ve iade talepleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 288, 2005, s.9-13
- Yakışıklı, Ramazan: "İhraç Kayıtlı Mal Teslimlerinde Değerlemeden Kaynaklanan Kur Farkları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 282, 2005, s.49-51
- Şahin, Arif: **İhracata Yönelik Finansman Araçları**, Ankara, İGEME, 2004
- İnternet Adresleri:**
- Maliye Bakanlığı : **Mevzuat**, (Çevrimiçi)
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/VK?OpenPage>,
1.Şubat.2007

hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir” ibaresi bulunacaktır. İmalatçı firma tarafından düzenlenecek faturanın en önemli şartı budur.

Ek-2 : İhracatçı faturasası örneği

İhraç kayıtlı teslim ile ilgili ihracatçı faturasası örneği

**İhracatın yapıldığı
yurtdışı müşterinin ünvanı**

İhracatçı Adı : İZMİR İZMİR GR.
Ticaret Sicil No :
Vergi Sicil No :

Seri No : 339101
Tarih : 27.07.2005
Ref. No : 9200004644
İhracat No : 9300005756
İhracat Türü : CFR PAKİSTAN
LC No : 396N
Özellik : AKREDİTİF

İhracatçı Adı : İZMİR İZMİR GR.
Ticaret Sicil No :
Vergi Sicil No :

KODLARI		M A L L A R I N				
NO	İhr	TANIMI	MİKTARI	ALANİHTİ	TOP AM	
17.10	27000000	18.4715-30 TOPR R70	D.LAR	100	175,00	17.500,00
22.49	27049500	12.4/14-2E BPR TR70	D.LAR	154	80,00	12.320,00
21.59						
GON NET TUTAR				254 CFR		29.820,00
						29.820,00
YALNIZ YIRMIYEDİRİNSEKİZYÜZYİRMİ USD dir.						
İBNU MALLAR TURKİYE MENŞELİ OLUP, XXX TESİSLERİNDE ÜRETİLMİŞTİR.						
254 ADET DİŞ LASTİK						
				FOB USD		27.020,00
NAKİYE:MAERSK						

İhracatçı firma kaşesi ve yetkili imzalar

İhraç kayıtlı teslim ile ilgili GÇB üzerinde ihracatçı firma bilgileri, imalatçı firma bilgileri, ihracat faturası bilgileri, ihraç edilen mallarla ilgili adet, tutar ve ağırlık bilgileri yer almaktadır.

İhracat gerçekleştikten sonra, imalatçı firmanın ilgili dönem beyannamesinde tecil ettiği ihraç kayıtlı teslim KDV sinin terkin için vergi dairesine vermesi gereken evraklardan biri olan GÇB üzerinde, ihracatın tamamlandığı tarihin gümrük müdürlüğüne belirtilmiş olması gerekmektedir. İhraç kayıtlı teslimlerde, ihracat 3 ay içerisinde tamamlanmak zorunda olduğundan, terkin işleminin yapılabilmesi için söz konusu tarih çok önemlidir.

Ayrıca vergi dairesine GÇB nin aslı ya da noterce veya gümrük müdürlüğüne onaylı sureti verilmek zorundadır.

EK-4 : Tecil edilen KDV nin terkin işlemleri için vergi dairesine verilecek dilekçe örneği

İmalatçı firma antetli kağıdı

REF NO : XXX-XXX İSTANBUL, 02/08/2006

T.C. MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI
İSTANBUL İLİ DEFTERDARLIĞI
XXXXXXXX VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ
XXXX - İSTANBUL

KONU: NİSAN 2006 DÖNEMİ KDV TECİL TERKİN MÜRACAATIMIZ
SİCİL NUMARAMIZ: XXX-XXX-XXXX

Şirketimizin Nisan 2006 Dönemi K.D.V. Beyannamesinde 3065 Sayılı Kanunun 11/1C maddesi kapsamında **6.354.450,53.-YTL'**lık ihraç kayıtlı satış geliri beyan edilmiş olup, buna istinaden doğan **1.143.801,14.-YTL'**lık tecil edilebilir K.D.V. 18/05/2006 tarih ve 20060518100330000045 sıra nolu fiş ile tahakkuka alınarak tecil edilmiştir.

Söz konusu ihraç kayıtlı satışlarımızın ile ilgili mal faturaları ile gümrük çıkış beyannameleri yazımız ekinde sunulmuş olup, **1.143.801,14.-YTL'**lık tecil edilecek KDV'nin terkinin hususunu emir ve müsaadelerimize arz ederiz.
Saygılarımızla,

İmalatçı firma kaşesi ve yetkili imzalar

EKLER:3065 SAYILI KANUNUN 11. MADDESİ KAPSAMINDA

1 - G.Ç.B. 108 ADET (Noter tasdikli)

2 - İmalatçı Faturaları Fotokopileri 108 ADET

Dilekçe örneğinden anlaşıldığı üzere, ihraç kayıtlı teslimlere konu olan malların ihracatı tamamlanmış ve ilgili dönem beyannamesinde tecil edilen KDV terkin edilebilir hale gelmiştir. Dilekçe ekinde belirtilen evrakların vergi dairesine teslimi ile terkin süreci başlayacak, gerekli kontrollerin tamamlanması sonucunda vergi dairesince üretilecek düzeltme fişi ile süreç tamamlanmış olacaktır.

EK-6 : Tecil edilemeyen KDV nin iade/mahsup işlemi için vergi dairesine verilecek dilekçe örneği

İmalatçı firma antetli kağıdı

REF NO : XXX-XXX İSTANBUL,23/06/2006

T.C. MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI
İSTANBUL İLİ DEFTERDARLIĞI
XXXXXXXX VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ
XXXX - İSTANBUL

KONU: Mart2006 KDV iade alacağımızın 05/2006 Dönemi Ödenecek 1 Nolu KDV Borcumuzdan mahsubu
SİCİL NUMARAMIZ: XXX-XXX-XXXX

20/06/2006 tarih ve 20060620100400000210 nolu tahakkuk fişi ile dairenizce kayda alınan Mayıs 2006 dönemine ait 1. Nolu KDV borcumuz 3.205.614,82.-YTL dir.

Mart 2006 KDV Beyannamemizde belirtilen, ihraç kayıtlı satışlarımızın tecil edilemeyen ve iade alınacak KDV tutarı da 405.915,01-YTL dir. Söz konusu ihracatlar ile ilgili belgeler 15/06/2006 tarih ve 456 no ile daireniz tarafından tahakkuka alınan dilekçemiz ekinde tarafınıza teslim edilmiştir.

Söz konusu iade tutarınının, aşağıda da belirtildiği şekilde, Mayıs 2006 dönemi 1 nolu KDV borcumuzdan mahsubu konusunda gereğini emir ve müsaadelerinize arz ederiz.

Saygılarımızla,

İmalatçı firma kaşesi ve yetkili imzalar

	YTL
Mayıs 2006 1 nolu KDV Borcumuz (+)	3.205.614,82.-
Mayıs 2006 dönemi tecil edilemeyen KDV iade alacağımız (-)	405.915,01.-
Mayıs 2006 "1 NOLU KDV" Borcumuzun Bakiyesi (=)	2.799.699,81.-

İlgili dönem KDV beyannamesinde, imalatçının ihraç kayıtlı teslimlerinden doğan tecil edilebilir KDV nin, tecil edilemeyen kısmı devletten mahsup veya nakden iade yoluyla geri alınacaktır.

EK-7 : İndirilecek KDV ve satıcılar listesi teslim dilekçesi örneği

İmalatçı firma antetli kağıdı

REF NO: **XXX-XXX** İSTANBUL, 23/06/2006

T.C. MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI
İSTANBUL İLİ DEFTERDARLIĞI
XXXXXXXX VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ
XXXX - İSTANBUL

KONU: MART 2006 Dönemi İndirilecek KDV Satıcılar Listesi
SİCİL NUMARAMIZ: XXX-XXX-XXXX

Dairenizce tarafımızdan istenmiş olan, Katma Değer Vergisi Kanunu 84 No'lu Tebliği uyarınca hazırlanmış 2006 yılı MART dönemine ait satıcılar ve indirilecek KDV bilgilerini içeren, alfabetik sıraya göre düzenlediğimiz listeyi ve aynı bilgileri içeren bilgisayar disketini tarafınıza teslim ediyoruz.

Gereğini emir ve müsaadelerinize arz ederiz.

Saygılarımızla,
İmalatçı firma kaşesi ve yetkili imzalar

EK1 - 2006 MART Dönemine Ait İndirilecek KDV Ve Satıcılar Listesi (7 Sayfa)
EK2 - 2006 MART Dönemine Ait İndirilecek KDV Ve Satıcılar Bilgilerini İçeren Disket (1 Adet)

İlgili dönem KDV beyannamesinde iade edilecek KDV veya tecil edilemeyen KDV çıkması durumunda, imalatçı firma tarafından vergi dairelerine, yukarıda örneği verilen bir dilekçe ekinde, beyanname dönemindeki mal ve hizmet alımlarına ilişkin indirilecek KDV ve satıcılar listesi verilecektir. Ödenecek KDV ve varsa tecil edilecek KDV çıkan dönemlerde ise bu listenin verilmesine gerek yoktur.

Bu listenin verilme amacı, vergi daireleri tarafından yapılacak tarama sonucunda, varsa SMİYB düzenleyen veya kullanan ve haklarında rapor bulunan firmaların tespit edilmesi ve imalatçının ilgili dönemde bu firmalardan yaptığı alışlara isabet eden KDV tutarının gerekirse özel esaslara göre iadesinin yapılmasını sağlamaktır.