



**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK
LİSANS
TEZİ**

**İHRACATI TEŞVİK POLİTİKALARI
ÇERÇEVESİNDE KDV İADESİ:
SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

BURAK ÜNAL

ULUSLARARASI TİCARET ANABİLİM DALI

TEMMUZ 2018



**İHRACATI TEŞVİK POLİTİKALARI ÇERÇEVESİNDE KDV İADESİ:
SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Burak ÜNAL

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
ULUSLARARASI TİCARET ANABİLİM DALI**

**GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

KASIM 2018

Burak ÜNAL tarafından hazırlanan “İhracatı Teşvik Politikaları Çerçevesinde KDV İadesi; Sorunlar ve Çözüm Önerileri” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ/ OY ÇOKLUĞU ile Gazi Üniversitesi Uluslararası Ticaret Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman (Başkan): Prof. Dr. Beyhan MARŞAP

Uluslararası Ticaret Anabilim Dalı, Hacı Bayram Veli Üniversitesi


Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/onaylamıyorum.



Üye: Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK

Muhasebe Anabilim Dalı, Hacı Bayram Veli Üniversitesi

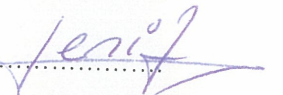
Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/onaylamıyorum.



Üye: Doç. Dr. Deniz Umut ERHAN

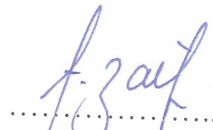
Muhasebe ve Finans Anabilim Dalı, Başkent Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/onaylamıyorum.



Tez Savunma Tarihi: 06.11.2018

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.



Prof. Dr. Figen ZAİF

Enstitü Müdürü V

ETİK BEYAN

Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tüm sayfaları kendi bilgim ve becerim sayesinde yazdığımı belirtir ve bunu onurum ile doğrularım.

Burak ÜNAL

06.11.2018

İHRACATI TEŞVİK POLİTİKALARI ÇERÇEVESİNDE KDV İADESİ: SORUNLAR
VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

BURAK ÜNAL

GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KASIM 2018

ÖZET

İkinci Dünya Savaşının ardından ABD ve Avrupa bloku ülkelerin ekonomik politikaları yeniden liberalizme doğru kaymıştır. Özellikle 1946 yılında gerçekleşen Bretton Woods konferansından sonra Kapitalizm, altın çağını yaşamıştır. Bununla birlikte ülke para birimlerinin emisyonları, altın karşılığı olmadan dolara endekslenmesi ile birlikte Dünya para arzında da artış gözlenmiştir. Ülkeler özellikle 1980'lerden sonra dış ticaret paylarını artırmıştır. Ülkemizde de 24 Ocak 1980 tarihinde alınan yapısal ekonomik kararlarla birlikte ithal ikameci ekonomik politikadan, ihracata dönük politikalara geçilmesiyle birlikte; pek çok ihracata dönük teşvik politikaları uygulanmıştır. Bunların başında 1986 yılında yürürlüğe giren Katma Değer Vergisinin iadesi gelmektedir. Fakat ihracat yapan bazı firmalar, devletin sağlamış olduğu bu olumlu imtiyazları, vergiden kaçırma ve kaçınma gibi kullanarak ekonomiyi zarara uğratma yönünde faaliyetlerde bulunabilmektedir. Bu yüksek lisans tezinde ihracat teşvik politikaları çerçevesinde Katma Değer Vergisi uygulaması ve KDV iadesinde yaşanan sorunlar ve bu sorunları gidermeye yönelik politikalar üzerinde inceleme ve değerlendirmelerde bulunulmuştur. Ek olarak, ihracattan kaynaklı KDV iadesiyle ilgili muhasebe kayıtları incelenmiştir. İhracat Teşvikleri kapsamında haksız ve yersiz yere KDV iadesi alan firmaların önüne kesmek için çözüm önerileri geliştirilmiştir.

Bilim Kodu : 117.4.06
Anahtar Kelimeler : İhracat, KDV İşlemleri, Muhasebeleştirme, İhracat Teşvik.
Sayfa Adedi : 139
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Beyhan MARŞAP

VAT INVOICE IN THE FRAMEWORK OF EXPORT PROMOTION POLICIES:
PROBLEMS AND SOLUTIONS PROPOSALS
(M.SC. THESIS)

BURAK ÜNAL

GAZİ UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
NOVEMBER 2018

ABSTRACT

After the Second World War, the economic policies of the US and European bloc countries have shifted to liberalism. Especially after the conference of Bretton Woods, which convened in 1946, capitalism was living the golden age. However, as the currencies of the countries' currencies indexed to the dollar without gold, an increase in the world money supply was observed. The countries increased their foreign trade shares especially after the 1980s. With the structural economic decisions taken on 24 January 1980 in our country, as well as the export-oriented economic policy, export-oriented policy; many incentive-oriented incentive policies have been implemented. The first of these comes from the Value Added Tax (VAT), which entered into force in 1986. However, some exporting firms are able to operate these favorable concessions that the state has provided, such as tax evasion and avoidance, In this master's thesis, there are reviews and evaluations of the problems experienced in the implementation of Value Added Tax (VAT) and VAT return in the framework of export incentive policies and policies to eliminate these problems. Additionally, the accounting records related to the KDV refund sourced from exports, Turkey is examined under Auditing Standards.

Science Code : 117.4.06
Keywords : ExportandImport, TaxTransactions, Recognition
Page Number : 139
Supervisor : Prof. Dr. Beyhan MARŞAP

TEŞEKKÜR

Hayatım boyunca her başarı ve başarısızlıkta yanımda olan sevgili aileme, bana verdikleri bilimsel güç ile hayata daha farklı pencereden bakabilme fırsatı veren çok değerli hocalarım; Sayın İbrahim MİSKİOĞLU ve Doç. Dr. Şükrü ERDEM'e şükranlarımı sunuyorum. Ve Prof. Dr. Burcu DEMİREL. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğini etik değerler çerçevesinde sürdüren ve bana üretkenliği öğreten kıymetli M. Ali Zafer ŞAHİN' e ve değerli abim Mustafa ÜNAL' a teşekkür ediyorum. Tez basımı aşamasında büyük katkıları olan Banu ÖNDER'e teşekkür ediyorum. Özellikle sadece tez döneminde değil, Gazi üniversitesine geldiğim ilk günden bu yana desteklerini asla üzerimden eksik etmeyen değerli hocam Prof. Dr. Beyhan GÜÇLÜ MARŞAP' a sonsuz şükranlarımı ve sevgilerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	iv
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
ÇİZELGELERİN LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR.....	xiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL KAVRAMLAR VE İHRACATI TEŞVİK POLİTİKALARI

1.1. İhracatla İlgili Temel Kavramlar	5
1.2. İhracatın Kapsamı	6
1.3. İhracatı Belirleyen Unsurlar.....	6
1.4. Türkiye’de İhracatın Gelişimi.....	7
1.5. Gümrük Rejimleri	9
1.5.1. Transit Rejimi.....	9
1.5.2. Dâhilde İşleme Rejimi.....	10
1.5.3. Hariçte İşleme Rejimi.....	11
1.6. Kambiyo Mevzuatı.....	12
1.7. Türkiye’de İhracatta Devlet Teşvikleri.....	13
1.7.1. İhracat Teşviklerin Önemi.....	13
1.7.2. İhracatı Teşvik Politikaları	14
1.7.3. İhracat Tedbirleri.....	15
1.7.3.1. Gümrük tarifeleri ve tarife dışı engeller.....	15

	Sayfa
1.7.3.2. İhracatta prim sistemi.....	16
1.7.3.3. İhracatta finansman kolaylıkları	16
1.7.3.4. Pazar ve pazarlama yardımları.....	17
1.8. İhracatçıya Yönelik Devlet Yardımları.....	17
1.8.1. Araştırma Geliştirme Yardım	18
1.8.2. Uluslararası Nitelikteki Yurtiçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesi	20
1.8.3. Yurt Dışında Düzenlenen Fuar ve Sergilere Milli Düzeyde veya Bireysel Katılım Desteklenmesi	21
1.8.4. Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği.....	22
1.8.5. Eğitim Yardımı.....	24
1.8.6. Yurtdışı Ofis-Mağaza Açma, İşletme ve Marka Tanıtım Faaliyetlerin Desteklenmesi.....	25
1.8.7. Çevre Maliyetlerinin Desteklenmesi	27
1.8.8. İstihdam Yardımı.....	28
1.8.9. Marka Tanıtım ve Türk Malı İmajı	28
1.8.10. Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi Yardımları	29
1.9. İhracatta KDV İadesi	29
1.10. İHRACATTA KDV İSTİSNASI.....	30

İKİNCİ BÖLÜM

İHRACATI TEŞVİK YÖNÜNDEN KDV İADESİ

2.1. Katma Değer Vergisine Genel Bakış.....	33
2.1.1. Katma Değer Vergisinin Özellikleri.....	34
2.1.2. KDV'nin Konusu	35
2.1.3. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay	35
2.1.4. Gayri Safi Yurt İçi Hasıla İçinde KDV'nin Yeri	36
2.2. Tam İstisnadan Doğan İadeler	40

	Sayfa
2.2.1. İhracat İstisnası.....	40
2.2.1.1. Mal ihracatı	41
2.2.1.2. Mal ihracında iade talebinde aranan belgeler	42
2.2.1.3. Mal ihracatında özellikli durumlar.....	44
2.2.2. Hizmet İhracatı	45
2.2.2.1. Hizmet ihracı beyanı	46
2.2.2.2. Hizmet ihracı neticesinde kazanılan iade için gerekli belgeler.....	46
2.2.3. Yolcu Beraberi Eşya ve Bavul Ticareti	47
2.2.3.1. Yetki belgesine sahip firmaların ödev ve sorumlulukları	48
2.2.3.2. Alıcının ödev ve sorumlulukları	49
2.2.4. Bavul Ticareti	50
2.3. İstisnalar Kapsamında Türkiye’de KDV İadesi	52
2.3.1. İadede Taraflar.....	54
2.3.2. Katma Değer Vergisi İadesinin Genel Esasları	55
2.3.3. Nakden İadeler	56
2.3.3.1. İnceleme raporu ve teminat göstermeksizin yapılan iadeler.....	56
2.3.3.2. Yeminli mali müşavir’ in tasdik raporu sonucunda nakden iade....	58
2.3.3.3. Teminat vasıtası ile nakden iade	64
2.3.3.4. Vergi inceleme raporu ile nakden iade	68
2.3.4. Nakden İadede Aranacak Belgeler	69
2.4. Mahsuben İade	69
2.5. KDV İade Süreci.....	75
2.5.1. İade Edilecek Katma Değer Vergisi’nin Oluşturulması.....	76
2.5.2. KDV İade Raporlanması	78
2.6. KDV İadesinin Hesaplanması.....	79
2.6.1. İndirimli Oran Uygulanan Teslim ve Hizmetler	80

	Sayfa
2.6.2. İade Tutarının Hesaplanması.....	81
2.6.3. Mahsuben İade Uygulaması ve Hesaplanması.....	83
2.6.3.1. Mahsubu talep edilebilecek borçlar	83
2.6.3.2. Aylık ve Yıllık İade Taleplerinin Katma Değer Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi.....	84
2.7. Dış Ticaret İşlemlerinde KDV İadesinin Muhasebeleştirilmesi.....	85
2.7.1. Dış Ticaret İşlemlerinde Kullanılan Hesaplar	86
2.7.2. Bilanço Hesaplarının İşleyişi.....	87

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KDV İADESİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. Hayali İhracat.....	94
3.1.1. Sarı-Kırmızı-Mavi-Yeşil Hatlar	94
3.1.2. Türkiye’de Hayali İhracat Yöntemleri	96
3.1.2.1. İhracata konu olan malın çıkış esnasında düzenlenen belgelerde yanlış beyan edilmesi.....	97
3.1.2.2. İhracata konu olan malın fiyatının yanlış beyan edilmesi	97
3.1.2.3. İhracata konu olan malın miktarını fiili çıkış miktarından fazla beyan edilmesi	98
3.1.2.4. Fiili olarak mal çıkışı olmadığı halde ihracat yapılmış gibi evrakların masa başı hazırlanması (Naylon Fatura)	98
3.1.2.5. Muhasebe kayıtları yöntemi ile kara para aklama	99
3.2. Haksız ve Yersiz KDV İadesi	100
3.2.1. Haksız İade Alma Durumları	101
3.2.2. Bilinçsiz Fiil İle Alınan Haksız İade	102
3.2.3. Vergi Usul Kanunu Açısından Uygulanacak Müeyyideler	102
3.2.4. İhracattan Doğan KDV İadesinde Karşılaşılan Sorunlar.....	104
3.3. KDV İadesinde Yaşanan Sorunlara Çözüm Önerileri	105

	Sayfa
SONUÇ.....	109
KAYNAKLAR.....	111
EKLER.....	117
EK-1. YMM iade örneği.....	118
ÖZGEÇMİŞ.....	139



ÇİZELGELERİN LİSTESİ

Çizelge	Sayfa
Çizelge 1.1. Yıllara Göre İhracat Rakamları (1923-2018)	8
Çizelge 1.2. Mağaza Yardımları	26
Çizelge 1.3. Ofis ve Shoowroom Yardımları.....	26
Çizelge 1.4. Depo Yardımları	27
Çizelge 2.1. Katma Değerin Bütçe İçindeki Payı (1988- 2017)	36
Çizelge 2.2. Katma Değer Vergisi Beyannamesi.....	38
Çizelge 2.3. KDV Mahsup İşlemi.....	39
Çizelge 2.4. Dış Ticaret İşlemlerimde KDV Beyannamesi Örneği	40
Çizelge 2.5. Yüklenilen KDV listesi.....	43
Çizelge 2.6. Katma Değer Vergisi Kanunu Tam İstisnalar	53
Çizelge 2.7. Katma Değer Vergisi Kanunu Kısmi İstisnalar	54
Çizelge 2.8. Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı	57
Çizelge 2.9. KDV Genel Tebliğine Göre İade Oran ve Miktarları	57
Çizelge 2.10. Dış Ticaret Sermaye Şirketleri.....	66
Çizelge 2.11. Yüklenilen KDV Listesi	80

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil	Sayfa
Şekil 1.1. Dahilde İşleme Rejimi	11



KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar	Açıklamalar
BIST	Borsa İstanbul
G.V.	Gelir Vergisi
GÇB	Gümrük Çıkış Beyannamesi
KAP	Kamuyu Aydınlatma Platformu
KDV	Katma Değer Vergisi
KV	Kurumlar Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
RG	Resmi Gazete
SB	Sahte Belge
SDŞ	Sektörel Dış Ticaret Şirketleri
SMİYB	Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

24 Ocak 1980 tarihinde yayımlanan yapısal ekonomik kararlar ile Türkiye, Cumhuriyet tarihi boyunca sürdürdüğü ithal ikameci politikadan ilk kez ihracata dönük büyüme modelini benimseyerek; ihracat ve ithalatın önündeki her türlü kota, tarife ve sınırlayıcı uygulamaları terk ederek ihracatı destekleyen bir ekonomik modele geçmiştir. Hızla tüketime geçen ve bununla beraber ihracata dayalı büyüme gerçekleştiren Türk ekonomisi; 1 Ocak 1985 tarihinde 3065 sayılı yasa ile Katma Değer Vergisi Kanununu yürürlüğe koymuştur. Bu verginin temel amacı üreticiler arasında vergiyi mahsuplaştırmak ve son olarak vergiyi nihayet tüketiciye ödetmektir. Bu yüksek lisans tezinin birinci bölümünde literatür taraması yapılacak; ikinci bölümde de ihracatı teşvik politikaları çerçevesinde KDV uygulaması, hesapların çalışması ve ihracat yapan firmaların KDV iadesi sırasında yaşadığı süreç incelenecektir.

İhracat, ülke sınırı içerisinde serbest dolaşımda bulunan malların ve hizmetlerin başka ülkelere satılması anlamına gelmektedir. İhracatın fiili olarak gerçekleşmesi ise, malın gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde muayenesinin yapılıp taşıta yüklenmesi, bir yerden gelmekte olan dökme ve diğer eşyada yüklemenin tamamlanması veya gümrük mevzuatınca fiili ihracat olarak kabul edilecek diğer çıkışları ifade etmektedir. Dış ticaret ise, ülke ekonomilerinin gelişimini etkileyen en önemli unsundur. Dışa kapalı ihracat ve ithalat yapmayan ülkelerin ekonomilerine bakıldığı zaman kalkınma hızları, büyüme oranlarının dışa açık ülkelerin ekonomilerine göre çok daha aşağıda olduğu görülmektedir. Bu bağlamda dışa açık ekonomiler ve bunun en önemli unsuru olan ihracatın devlet tarafından teşvik edilmesi gerekmektedir. Prim, teşvik, vergi istisna ve iadesi gibi pek çok uygulama ihracatçıyı teşvik etmeye çalışılır.

1980'li yılların ortasından itibaren sağlanan teşvikler ile ihracat politikaları izlenildiği zaman özellikle; tekstil, mobilya, beyaz eşya sektörlerinde yoğunlaşma olduğu gözlemlenmektedir. İhracatın bir nevi öğrenilmesi açısından sağlanan bu teşvikler, bazı sorun ve eksikliklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bazı firmaların yurt dışında iltisaklı şirketler kurup, Türkiye'de teşvik sağlanan ürünleri fatura edip, gerçekte fiziki olarak ekonomik değer taşımayan ürünlerin (taş, metal, kâğıt parçaları, vb.) ihraç edilmesiyle bulunan KDV iadesine hak kazanma haksız KDV iadesi olarak devleti ekonomik zarara uğratmıştır. Bu durum hali hazırda ihracat yapan firmalarda boyut

değiştirerek günümüzde de devam etmektedir. Günümüzde alış faturaları üzerinden iade alan firmaların alış faturalarını yüksek gösterip, mahsup olarak doğacak KDV'yi haksız bir şekilde almakta oldukları yönünde iddialar devam etmektedir. Ayrıca hem iç hem de dış pazara ürün sunan firmaların, alış faturalarının ile dış pazara sunduğu ürünlerinin alış faturaları arasındaki ayrımı nasıl yapacağı ayrıca önem arz etmektedir. Bazı firmalarca bu konuda da vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi yasal olmayan uygulamalara başvurulduğu iddia edilmektedir. Bu tezin ikinci ve üçüncü bölümünde bu konulara değinilecektir.

Ülkemiz, jeopolitik konumu gereği Asya kıtasını Avrupa kıtasına bağlamaktadır. Bu coğrafik yapının ekonomiye sayısız pozitif katkısı olduğu gibi bazı durumlarda negatif ekonomik dışsallık yarattığı da görülmektedir. Kaçakçılık, uyuşturucu gibi faaliyetlerde bulunan kişiler, bu yasal olmayan faaliyetler sonucunda elde edilen emisyonları, ülkemiz sınırları içerisinde şirket kurup ve ihracat faaliyetinde bulunarak reel değerinden görece daha fazla nominal fiyat ile ihraç ederek, bir nevi kayıt dışı olan sermayeyi kayıt altına almaktadır. Bu, ülkemiz ekonomisi için son derece önemli bir konudur. Ülkemizin en önemli gelir kalemlerinden olan Katma Değer Vergisinin, gerek muhasebe kayıt hataları gerekse vergiden kaçırma ve kaçınma ile gerçekleşen faaliyetlerden ortaya çıkan hataları minimize ederek toplanan vergi yükünü optimize etmek ekonominin temel görevi olması açısından son derece önem arz etmektedir.

Türkiye'nin makroekonomik yapısına baktığımızda, gelişmekte olan bir ekonomi olduğu görülmektedir. Küreselleşen birbirine entegre olan dünya ekonomilerinin ihracat ve buna bağlı ihracat teşvikleri son derece önem arz etmektedir. Türkiye ekonomisinin, Dünya ülkeleri ticareti içindeki payı sadece %1'dir (Akgül, 2018). Yani ülkemiz ekonomisinin ithalat ve ihracat neticesinde aldığı toplam pay tüm Dünya GSYH 'ın %1'idir. Bu yapının gelişmesi ile birlikte firmalar dolayısıyla ülkemiz daha çok kazanacaktır.

Çizelge 1. Mal İhracatındaki Ülkelerin Ticaretten Aldıkları Pay (2018)

Sıra	İhracatçı	Değer(mr \$)	Pay
1	Çin	2.049	11,2
2	ABD	1.547	8.4
3	ALMANYA	1.407	7.7
5	HOLLANDA	656	3.6
8	RUSYA	529	2.9
22	TÜRKİYE	153	0.98

Kaynak: Dünya Bankası: <http://www.worldbank.org/>, (Erişim Tarihi: 20.04.2018)

İhracat, Türkiye ekonomisi için; üzerinde en çok araştırma yapılması, en çok makale yazılması, en çok incelenmesi gereken konulardan biridir. Bu yüksek lisans tezinin temel olarak, ülkemizin en önemli vergi geliri olan Katma Değer Vergisinin, doğru ihracata dönük teşvik politikaları çerçevesinde KDV iade mekanizmasını geliştirerek, pareto optimum noktayı bulmayı amaçlamıştır. Bu tezde tek düzen hesap planı içerisinde hesaplar incelenecektir. Ayrıca ülkemizde faaliyet gösteren firmaların ihracat ve buna bağlı KDV iadesi sırasında karşılaşılan işlemlerine değinilecektir. İhracat işlemlerinin muhasebe standartları içerisinde yapılması ve denetim altına alınması bakımından bu tez önem arz etmektedir.



BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL KAVRAMLAR VE İHRACATI TEŞVİK POLİTİKALARI

1.1. İhracatla İlgili Temel Kavramlar

İhracat, kazanç elde etmek amacıyla müşteri gruplarının gereksinimlerini, isteklerini ve tercihlerini tatmin etmek için işletme olanaklarının değerlendirilmesi, planlanması, kullanılması ve denetlenmesi eylemlerinin uluslararası alanda yürütülmesi işlemidir (Beşeli, 1997).

Başka bir tanımla ihracat; yurt dışına mal ve hizmet satışı suretiyle yürütülen faaliyetler olarak tanımlanmaktadır. İhracat yoluyla elde edilen gelirler, gerek döviz rezervlerini artırması, dış ödeme dengesine katkısı, gerekse ekonomik büyümeye katkısı nedeniyle, çeşitli ekonomik fonksiyonları ilgilendirdiği gibi ekonomik göstergelerin en önemli parametrelerden birisidir (Tokaç, 2010).

İhracatçı ise; ihraç edeceği mallara göre ilgili ihracatçı birliğine üye olan, vergi numarasına sahip gerçek ve tüzel kişi tacirler ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamak ile birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan ortaklıkları ifade etmektedir (Arzova, 2017).

İhracatı gerçekleştirecek olan firmanın öncelikle bağlı bulunduğu ihracatçı birliğine üye olması gerekmektedir. İhracatçı pazar araştırması yaparak bu duruma göre piyasada konumlanmalıdır. İktisadın temel soruları olan; “ne”, “ne kadar”, ne zaman üretilecek gibi temel soruları baz alarak üretim faaliyetini buna göre sürdürmelidir. Buradaki temel sorun; yaklaşık 45 trilyon dolar olan dünya ticaret hacmi (Dünya Bankası, Dünya Ticaret Verileri, 2018) içerisinde Türkiye’nin ticaretten aldığı pay yüzde birin altında olmasıdır. Ülkemizin 2023 yılı hedefi olan 500 milyar dolar ihracat hedefine ulaşması için, yapısal ekonomik modellerin bir an önce hayata geçirilmesi önem arz etmektedir. Yapısal sorunların başında; rekabetçi ekonomi, şirketlerin bütçeleri içerisindeki ar-ge paylarının artması ve ülkemizde görülen mevcut teknoloji açığına dönük yatırımların yapılmasından geçmektedir.

1.2. İhracatın Kapsamı

Dışa açık ülkelerin en önemli ekonomik aracı ihracattır. Gelişmekte olan ülkeler için ihracat, büyümenin ve diğer ekonomik fonksiyonların temel taşıdır. Çünkü ihracat sayesinde ülkeye giren döviz, diğer sektörlerin finansmanında kullanılarak büyümeyi ve orta vadede kalkınmayı beraberinde getirir. Ülkelerin sahip oldukları ekonomik yapıları ihracatın yapısını da şekillendirmektedir. Eğer Rusya gibi doğalgaz varlığına, Sudi Arabistan gibi petrol rezervlerine sahipseniz; içinde barındırdıkları ölçek ekonomileri gereğince maliyetleri minimuma indirip döviz kazandırıcı işlem yapabilirsiniz. Böyle bir model sürdürülebilir değildir ve ekonomide diğer sektörleri desteklemez. İhracat, ekonomi için bir lokomotif görevi taşımamaktadır. Sürdürülebilir ve diğer sektörleri de paralel besleyen ihracat modeli üretime ve teknolojiye dayanan ihracat modelidir.

Bunu bir örnekle açıklamak gerekirse; Afyon'un dağlarından çıkarılan mermer Çin'e tonu 100 dolara satılmaktadır (<http://www.mermerci.gen.tr/>, 2018). Oysa teknolojinin merkezi olan Amerika Birleşik Devletleri bir yazılım ya da bir telefonu, örneğin 1 adet (129 gram) iphone 6s markalı telefonu 2000 Dolara ihraç edebilmektedir. Bu doğrultuda teknolojinin ve Ar-Ge faaliyetlerinin önemi açıkça görülmektedir. Türkiye'deki ihracat teşviklerine baktığımız zaman yoğunlaşmanın teknoloji ve Ar-Ge faaliyetlerinde olduğunu görmekteyiz.

Gelişmiş ülkeler için ise ihracat ekonomik bir silahtır. Gelişmiş ve bazı tekel ürünlere sahip ülkeler, ihracatı diğer ülkelere ekonomik ambargo uygulamak için kullandığı görülmektedir.

1.3. İhracatı Belirleyen Unsurlar

İhracatı belirleyen tek bir unsur olmadığı gibi pek çok ekonomik değişken ve araç ülkelerin ihracat politikalarını belirler. Ülkelerin ihracatını belirleyen değişkenlerin başında; ilk olarak ülkenin ihracat mevzuatı gelir; hangi ürün ne kadar, ne ölçüde ve hangi ülkelere ihraç edilecektir. İkinci olarak Merkez Bankası'nın belirlemiş olduğu kambiyo ve döviz kuru politikaları ihracatı doğrudan etkiler. İhracatı teşvik edici döviz kurunun yerli malların görece fiyatlarını düşüreceği, yabancı malların fiyatlarını ise görece artıracığı bir yapıda olması gerekir. Gelişmekte olan ülkelerin parası, diğer ülkelerin para birimlerine

göre değer kaybetmesi durumunda görece ihracat rakamları artmaktadır. Türk Lirası da dolar paritesine göre değer kaybetmesi ihracatı artırmaktadır. Bununla birlikte orta vadede büyümeyi tetikleyecektir. Bu ekonomik politika, enflasyon, cari açık gibi sorunları beraberinde getirir. Eğer ülke ekonomisi ithalata dayalı bir ekonomi ise bu hususta politika etkin ve etkilidir.

Ancak ülkemiz enerji ve teknoloji gibi iki önemli unsurdan dışarıya bağımlı olduğu için ithalatı karşılayacak döviz miktarını bulmak için ya dış borçlanmaya başvurulacaktır ya da Merkez Bankası rezervleri kullanılacaktır. Bu ekonomik politika seçimi ise kısa vadede işlemler cari açık vermesine sebep teşkil edecektir. Diğer bir faktör ise dışsal olarak diğer ülkelerin yurt içi gelirleridir. Yabancı ülkelerin milli gelirlerinde ki artış aynı zaman da ülke tarafından ihraç edilen ürünlerine olan talebi de beraberinde artırır.

İhracatı belirleyen diğer unsur ise ihracata uygulanan teşviktir. İhracat teşvikleri firmalara daha çok üretim yapmak için şevk kazandıracaktır. Hemen hemen dışa açık ekonomilerde ihracat teşvikleri uygulanmaktadır. Ülkeler arasındaki siyasi anlaşmalar ya da anlaşmazlıklar ihracat yapısını şekillendirmektedir.

1.4. Türkiye’de İhracatın Gelişimi

16. yüzyılda benimsenen merkantilist ekonomik politikanın terk edilmesinden bu yana dışa açılan ülkeler, her iktisadi dönemde ilk amaçları üretmek ve bu üretilen ürünleri ihraç etmek üzerine ekonomik modeller geliştirmişlerdir. 17. yy. başında İngiltere gayri safi yurt içi hasılası ile Osmanlı Devleti gayri safi yurt içi hasılası eşit iken, Adam Smith’in “Mutlak Üstünlükler Teorisi” ile birlikte İngiltere, üretime dayalı ekonomik modele geçmiş ve ürettiği ürünlerini dış dünyaya satması ile birlikte dünya ticaret hacminde lider konuma yükselmiştir. Kapalı ekonomi modelini benimseyen Osmanlı Devletinin dünya ticaretindeki konumu Cumhuriyet dönemine kadar aynı seviyede kalmıştır. Mustafa Kemal Atatürk’ ün 1923’de İzmir İktisat Kongresi’nde dünyaya liberal politikalar izleyeceğini ilan etmiştir. Lakin üst üste yaşanan; 1929 Dünya Ekonomik Buhranı ve 1946 yılında yaşanan İkinci Dünya Savaşı, tüm ülkeleri korumacı ekonomik politikalar izlemeye itmiştir. Ardından 1960 Askeri Darbe; bununla birlikte iktidara gelen koalisyon hükümetleri ülkenin ekonomik yapısal dönüşümleri yapamamasına neden olmuştur.

24 Ocak 1980 ekonomik kararları ile birlikte yapısal dönüşümler tek tek uygulamaya geçmiştir. Bu kararlarla birlikte ithal ikameci politikalarından, ihracata dayalı büyüme modeline geçilmiştir. Özal hükümetleri ile birlikte yerli sermaye sahipleri yapılarak, bu yerli sermaye grupları belli öncü sektörlerle yönlendirilerek burada büyüme modeline gidilmiştir. Özellikle 1980'lerin ortasından tekstil, beyaz eşya imalatı ve montaj sanayine önem verilerek, bu ürünlerin ihracatına önem verilmiştir. Bu, sektör bazlı büyümenin en önemli teşvik unsuru ise yapılan ihracatta tam KDV muafiyeti uygulamasıdır.

Çizelge 1.1. Yıllara Göre İhracat Rakamları (1923-2018)

Yıllara göre dış ticaret, 1923-2018	
Foreign trade by years, 1923-2018	
Yıllar	Değer
Years	Value
1923	50 790
1924	82 435
1925	102 700
1934	73 007
1936	93 670
1937	109 225
1939	99 647
1943	196 734
1955	313 346
1958	247 271
1970	588 476
1971	676 602
1973	1 317 083
1980	2 910 122
1981	4 702 934
1986	7 456 726
1988	11 662 024
1995	21 637 041
1996	23 224 465
1997	26 261 072
2000	27 774 906
2001	31 334 216
2003	47 252 836
2008	132 027 196
2009	102 142 613
2010	113 883 219
2016	142 529 584
2017	157 055 371
2018/2	82 222 861

* 2018 yılı verileri geçicidir. (Data for 2018 is provisional)

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, www.tuik.com, (Erişim Tarihi:25.07.2018).

Yukarıda ki çizelge 1.1. de görüldüğü üzere ekonominin dışa açılması ile birlikte 2 milyar dolar olan ihracat rakamı yıllar içerisinde 150 milyar dolara çıktığı görülmektedir. Küresel kriz olduğu dönemlerde ise ihracat rakamlarında bir önceki yıla göre gerileme olduğu görülmektedir.

1.5. Gümrük Rejimleri

Ülkeye girişi veya çıkışı kısmen veya tamamen izne bağlanmış mallar için gümrük vergisi uygulanır. Gümrük rejimini hangi eşyadan ne oranda vergi alınması gerektiğini gösteren bir cetvel olarak ifade edebiliriz. Ülkenin gümrük sınırları içerisinde bulunan eşya; gümrük sınırını terk edene kadar ya da imha olana kadar gümrük gözetimi altındadır.

Serbest dolaşıma giriş rejimini, transit rejimini, gümrük antrepo rejimini, dâhilde işleme rejimini, gümrük kontrolü altında işleme rejimini, geçici ithalat rejimini, hariçte işleme rejimini, ihracat rejimini ifade eder (Gümrük Kanunu 3. Madde, 2008).

1.5.1. Transit Rejimi

Transit rejimi, ülke gümrük sınırlarına girmekle birlikte, gelen malın millileştirilmeden yeniden ülke gümrük sınırını terk ettiğini kabul eden rejimdir.

Transit rejimi;

- a) İthalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabii tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş,
- b) İhracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmış, eşyanın, gümrük gözetimi altında Türkiye Gümrük Bölgesi içindeki bir noktadan diğerine taşınmasına uygulanır (Gümrük Kanunu 3. Madde, 2008; GÜM1).

Gümrük idareleri, transit rejimine tabii tutulan malın Türk Gümrük Bölgesi içinde;

- a) Yabancı bir ülkeden yabancı bir ülkeye,
- b) Yabancı bir ülkeden Türkiye'ye,
- c) Türkiye'den yabancı bir ülkeye,

- d) Bir iç gümrük idaresinden diğer bir iç gümrük idaresine taşınmasına izin verir (Gümrük Kanunu Madde:85).

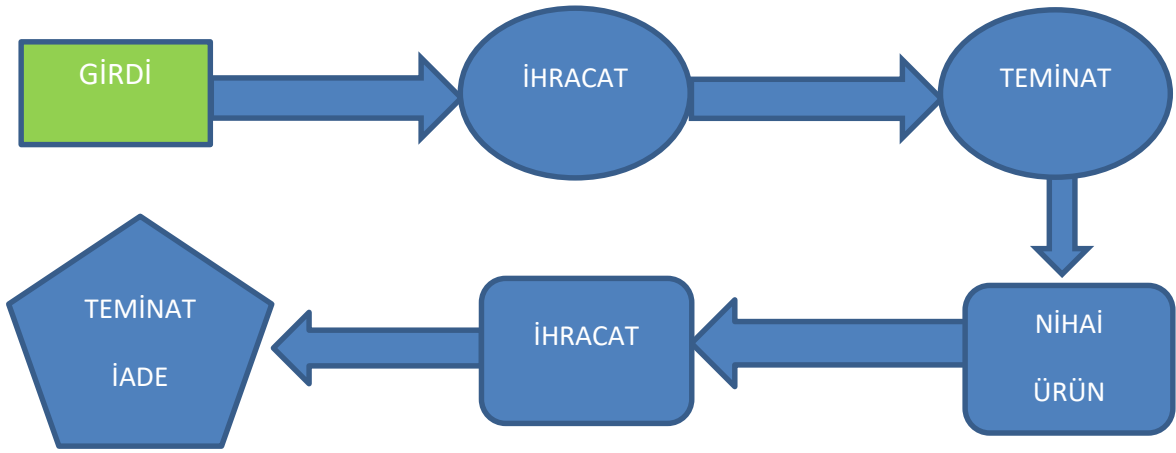
Transit rejimine tabii malın Türkiye Gümrük bölgesinde taşınması;

- a) Transit rejimi beyanı kapsamında,
b) Tır karnesi kapsamında,
c) Transit belgesi olarak kullanılan ATA karnesi kapsamında, (Resmi Gazete, 26484 Sayılı, 2007).

İhracatta söz konusu olan mal, ülke gümrük sınırını terk etmekle birlikte transit rejimde sona ermiş olur. Bununla birlikte gümrük transit beyannamesinin iptali ile de transit rejimi sona erebilmektedir.

1.5.2. Dâhilde İşleme Rejimi

Gelişmekte olan ülkelerinin ihtiyaç duydukları sermaye için en önemli ekonomik kalem ihracattır. Bununla birlikte ülkeye giren dövizdir. Ülkeye giren dövizin doğru yatırımlara yönlendirilmesiyle birlikte; kısa vadede büyüme ve bunun sonunda kalkınma gerçekleşecektir. Bu gerçeklikle beraber ülkelerin ihraçlarını artırmak için çeşitli teşvik mekanizmalarını geliştirdikleri görülmektedir. Dâhilde işleme rejimi ise ara mal ve makine eksikliği çekmekte olan ülkeler için geliştirilen bir ihracat teşvik modelidir. Buna göre serbest dolaşıma girmemekle birlikte ülkeye giren ara mal ya da girdi sonucunda işlem gören ürünün yeniden ülke gümrük sınırlarından çıkma işlemidir. Ülke gümrük sınırına giren eşya ülke sınırları içerisinde uygulanmakta olan hiçbir ticaret politikası ve gümrük vergisine tabii tutulmayacaktır. Bununla birlikte ülke sınırlarına giriş yapan girdiye ait vergisel sorumluluklar teminat altına alınacaktır. İhracat sonunda teminat tekrar iade edilecektir. Bir nevi muafiyet sistemi uygulanmaktadır.



Şekil 1.1. Dahilde İşleme Rejimi

1.5.3. Hariçte İşleme Rejimi

Hariçte işleme rejimi, serbest dolaşımdaki eşyanın işlenmek, tamir edilmek veya yenilenmek üzere geçici olarak ihraç edilmesi, işlem görmüş ürünün tam veya kısmi muafiyetten yararlanarak serbest dolaşıma girmesini sağlayan bir sistemdir (4458 Sayılı Gümrük Kanunu 144. Madde, 2018).

Hariçte işleme rejimini örneklendirecek olursak; Türkiye Cumhuriyeti gümrük sınırları içinde üretilen saat kadranı olsun ve bu saatin kayışını içeride üretmek görece daha pahalı olsun bu durumda saat kadranı başka bir ülkeye ihraç olmaktadır. Kayışı, kadrana bağlanan monte edilen son nihai ürün yeniden ithal edilmesi olarak tanımlayabiliriz.

Hariçte işleme rejimi;

- İhracı, ödenmiş ithalat vergilerinin geri verilmesine veya teminata bağlanmış ithalat vergilerinin kaldırılmasına yol açan,
- İhracından önce, nihai kullanımları nedeniyle tam muafiyet suretiyle serbest dolaşıma giren ve bu muafiyetin tanınması için gerekli koşulları taşımaya devam eden,
- İhracı, ihracat vergi iadesini gerektiren veya ihracı nedeniyle tarım politikası çerçevesinde vergi iadesi dışında bir mali avantaj sağlanan, serbest dolaşımdaki eşyaya uygulanmaz (Resmi Gazete, 26484 Sayılı, 2007).

1.6. Kambiyo Mevzuatı

1567 Sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Kanuna paralel olarak 11.08.1989 sayılı 32 sayılı Karar ile Kambiyo mevzuatının temeli atılmıştır. 32 Sayılı Karara ilişkin 91-31/5 Sayılı Tebliğ ise 20.06.1991 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanmıştır (Kambiyo Mevzuatı, 1989).

Bu kanun; mal ve hizmet bedellerinin tahsili ve ödenmesiyle ilgili olan ve bunun yanı sıra ülkeye döviz girişine ve çıkışına sebep olan tüm sermaye hareketlerinde, döviz kredilerinde ve her türlü döviz işlemlerinde uygulanmaktadır. Bu kanun yürürlüğe girmeden önce ülkede döviz bulundurmamak bir suç unsuru idi. İthalat yapacak olan firmalar ödeme işlemlerini Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası üzerinden yapılmaktaydı. Benzer olarak yapılan ihraç sonunda sağlanan döviz girdisi ve ardından takibatı yine TCMB üzerinden sağlanmaktaydı.

Döviz, efektif dâhil yabancı para cinsi üzerinden ifade edilmiş olmak kaydıyla milli ve yabancı bankalardaki hesaplarda bulunan alacakları; poliçe, bono ve çek gibi kambiyo senetlerini; tahviller gibi menkul kıymetler konusu alacakları; bankaların taahhütleri ile yabancı ülke banknotlarını ifade eder (1567 Sayılı Kambiyo Mevzuatı 1. Madde, 2018).

Konvertibl Döviz, uluslararası piyasalarda bütün ülkelerce kabul gören ve bu nedenle bir diğer ülke parasına serbestçe çevrilebilme imkânına sahip dövizlerdir (1567 Sayılı Kambiyo Mevzuatı 1. Madde, 2018). Türk lirası 32 sayılı Kanun ile konvertibl olmuştur. Ülke dışındaki kişilerin Türkiye'de Türk parası ile ödeme, tahsilat ve tevdiatta bulunmaları serbest bırakılmıştır. Tüm bu uygulamalar 24 Ocak 1980 kararlarının bir parçası olarak sırasıyla uygulamaya geçirilmiştir. Alınan bu ekonomik kararlarla birlikte ülkemiz ithal ikameci büyüme modelinden ihracata dayalı büyüme modeline geçmiştir. Bu yüksek lisans tezi açısından kambiyo mevzuatı son derece önem arz etmektedir. Yapılan ihracat sonucunda elde edilen dövizin muhasebeleştirilmesi Türkiye Muhasebe Standartları açısından Türk Lirası olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Burada dövizlerin alışı ve satış kayıtları önem arz etmektedir. Bunun sonucunda ortaya çıkan olumlu-olumsuz kur farkına göre kambiyo kârı ya da zararı hesabı çalıştırılacaktır. Ayrıca reel kurun, mizanda kayıtlı kurun altına düşmesi durumunda karşılık ayrılması gerekmektedir.

1.7. Türkiye’de İhracatta Devlet Teşvikleri

Dış etkilerin, ulusal ekonominin rekabet gücü üzerindeki olumsuz etkilerini hafifletmek ve yaratabileceği; işsizlik enflasyon gibi toplumsal sorunları önlemek için alınan önlemlere ve uygulanan politikalara teşvik denir (TÜSİAD, Sanayide Teşvik Sistemleri, 1990). İhracat rakamlarını yukarı yöne çeken her türlü politika yine teşvik olarak adlandırılabilir.

1.7.1. İhracat Teşviklerin Önemi

Uygulanmakta olan teşvikler ekonominin tümüne olabileceği gibi belli bir sektöre göre de sübvansiyon edilebilir. Belirlenmiş bir bölgeye özgü olarak sınırlandırılabilir. İhracat teşvikleri doğrudan ürünlerin üretime, işgücüne, pazara olabileceği gibi direkt satış artırıcı hedef olarak belirlenebilir.

Ülkeleri bu uygulamaya iten en önemli sebep; kısa vadeli sermaye akımları, makine teçhizatı ve teknolojiyi ülkeye çekme girişimidir. Kısa vadede döviz kazandırıcı işlem olarak görülse de uzun vadede kalkınmanın finansmanı için kaynak oluşturacaktır. Teşviklerin belli başlı amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- İhracatı arttırmak
- İstihdamı arttırmak
- Ülke mallarına rekabet kazandırmak
- Döviz kazandırıcı işlemlerde bulunmak
- Ar-Ge faaliyetlerini geliştirmek, gelişmiş ülkeler sadece bunu sübvansiyon etmektedir.

Yukarıda belirtilen tüm tedbirler ihracat rakamlarını daha da yükseltmek için alınan tedbirler. Dışa açık ekonomik model benimseyen ülkelerin, ihracat tedbirlerine ehemmiyetle önem vermesinin başlıca sebepleri;

- Güçlü ve rekabetçi dış pazarın, iç piyasadaki dengeyi bozmaması için alınan tedbirlerdir (Erdal, 1987),
- Çeşitli ülkelerde mevcut olan dolaylı vergilerdeki farklılıkların telafi edilmesidir (Erdal, 1987),
- Ülke içerisinde üretilen ve yine ülke içerisinde pazarlanan herhangi bir ürün ile aynı ürünün dış pazarda satılması aynı piyasa gücünde değildir. Dış piyasa satılmak istenen ürünün bu şekilde sübvansiyeye edilmesi oldukça önemlidir.
- Her ülkenin fiziki alt yapısı aynı olmadığı için haliyle firmalarında altyapıları aynı değildir. İhracat teşvikleri altyapı eksiklerinin gidermesi bakımından son derece önemlidir.
- İhracatçıya uygulanan KDV iadesi gibi uygulamalar; bir nevi sermaye olarak görülür. Bir sonraki ihracat için sermaye oluşturur.

Üzerinde durulması gereken diğer önemli husus, ihracat ile enflasyon arasında var olan negatif yönlü bir ilişkidir. İhracat neticesinde ortalama 180 gün içerisinde ülkeye giren döviz; Türkiye üzerinden örneklendirecek olursak Amerikan Doları- Türk Lirası paritesini aşağı yönlü baskılama yapacaktır. İthal ürünlerin fiyatları nispi olarak daha ucuz olacağı için enflasyon sepetindeki ürünlerin fiyatı düşecektir. Ayrıca ara mal ve hammadde fiyatları da aşağı yönlü fiyat izlediği için nihai çıktının fiyatında aşağı yönlü bir baskılama olduğu görülecektir. Toplam sepetteki ürünlerin düşmesi neticesinde; tüketici fiyat indeksi (TÜFE) ve üretici fiyat indeksi (ÜFE) düşecektir.

1.7.2. İhracatı Teşvik Politikaları

Ülkemizde ihracatın devlet politikası olarak desteklenmesiyle, ihracat teşvik politikaları da gündeme gelmiştir. Uluslararası piyasada rekabet edebilecek ürünler üretmek için hükümetlerin bazı sektörlerin sübvansiyon etmeleri son derece önem arz etmektedir. Özellikle ülkemizin dünya ticaret payındaki pastadan sadece % 1' ine hâkim olması neticesinde çok daha fazla teşvik politikalarının ön plana çıkması elzemdir. Dışa açık ekonomiler ve ülkemiz ekonomisi için ihracatın gayri safi yurt içi hâsıla üzerindeki etkisi hiç şüphesiz büyük önem arz etmektedir. Özellikle ekonomide durağan durum noktasına gelmemiş ülkeler için dış pazardan kazanılan her bir katma değer, büyümede olumlu etki yaptığı görülmektedir (Okumuş, 2012). Ülkeye ihracat sayesinde döviz kazandırıcı işlemler yapan firmalar makro düzeyde, enflasyon, istihdam, büyüme;

neticesinde kalkınma gibi makroekonomik değişkenlere doğrudan etki etmektedir. Türkiye’de ihracatı teşvik tedbirleri Ekonomi Bakanlığı bünyesinde faaliyet gösteren dış ticaret müsteşarlığı tarafından yürütülmektedir.

İhracatı teşvik politikası tek bir politika olmayıp dönemler içerisinde ve sektörlerin yapılarına göre çeşitlenebilmektedir (Ekonomi Bakanlığı, İstihdam Yardımları, 2017). Uygulanan politikalara bakıldığı zaman; doğrudan sermaye aktarımı olduğu gibi yapılan ihracat başına sermaye aktarımı, üretilip ve ihraç edilen mallar için; arsa, altyapı ve aynı teşvikler, son olarak ihraç edilen malları bir nevi iç pazardan daha ucuza satma imkânı sağlayan, ihraç edilen tam KDV muafiyeti imkânı sunması gibi teşvikler geliştirilmiştir. Gerek bakanlık bünyesinde gerekse Cumhurbaşkanlığı himayesinde yurtdışı fuar, kongre gibi pazar oluşturabilecek faaliyetlerde bulunmaktadır.

1.7.3. İhracat Tedbirleri

Yürürlükte olan ihracat tedbirleri ülkelerin uygulamış oldukları ekonomik politikalar ile doğrudan iltisaklıdır. Bu sebeple uygulanan tedbir politikaları dönemler itibariyle farklılık gösterebilir. Genel olarak teşvikler niteliklerine göre 5 ana başlık altında toplanmaktadır.

1. Gümrük tarifeleri ve tarife dışı engeller
2. İhracat prim sistemi
3. İhracatta vergi iadesi, vergi indirimi ve muafiyeti
4. İhracatta finansman kolaylıkları
5. Devlet pazarlama yardımları (Üstar, 1971).

1.7.3.1. Gümrük tarifeleri ve tarife dışı engeller

Klasik merkantilist akımın yerleşmesinden bu yana, ekonomide kullanılan en eski araç gümrük tarifesidir. Tarife dışı engeller yine uygulanan diğer gümrük tarifesidir. Gümrük Bakanlığı nereden, ne kadar ithalat ve ihracat yapılacağı ile ilgili bir liste yayımlar.

Bu listede hangi miktarda ihracat yapılacağı miktar olarak belirtilir. Burada asıl olan amaç; iç piyasadaki üreticiyi korumak ve geliştirmektir. Ölçek ekonomisi gereği yeni

kurulan firmaların ortalama marjinal maliyetleri, çok uluslu şirketlerin marjinal maliyetlerine göre görece daha yüksektir. Bu bebek endüstrilerini korumak isteyen ülkeler gümrük tarifelerini dış ticaretin aleyhine kullanabilirler.

1.7.3.2. İhracatta prim sistemi

Dış ticaret yapmaya tescil almış firma bir kısmını ihracatı gerçekleştirmeden bir kısmını da ihracatı gerçekleştirilmesiyle devlet tarafından kendilerine nakdi olarak verilen vergilerdir. Buradaki pek çok politika günümüzde artık uygulanmamaktadır. Ayrı ayrı uygulanış biçimleri vardır.

İhracatçı firmaya, yapmış olduğu ihraç bedelini kambiyo mevzuatın belirlemiş olduğu süre sonunda ülkeye getirip, daha sonra bu bakiyeyi Türk Lirasına çevirmek zorundadır. Prim sisteminde ihracatçı firmanın ülkeye getirmiş olduğu bir kısım döviz Türk Lirasına çevirmeden, ihracatçı firmada tutma yetkisi vermektedir. Burada ihracatçı firmanın kur farklarından etkilenmemesi baz alınmıştır. Dolar Türk lirası paritesinde, spread farkı ortalama 20 kuruş civarında olduğunu varsaydığımızda; öncelikle döviz bozdurmada 20 kuruş, tekrar yeniden ihracat yapmak için almış olduğu dövizde 20 kuruş spread farkı ödediğini kabul edilirse, 100 dolar da 4 TL kur farkı ödemek zorunda olan firmaların bu yükünü almaktadır.

1.7.3.3. İhracatta finansman kolaylıkları

Finansman kolaylıkları ülkelerin uygulamış oldukları en önemli ihracata dönük tedbirlerindedir. Bunların başında ihracat yapan firmalara sıfır faiz ile kredi ve belli ürünlere belli sınırlar olmak üzere ihracat hibeleri verilmesidir. İlgili kurumlar tarafından verilen hibeler genellikle proje bazlı kredilerdir. Tesisi ve alt yapı faaliyetlerini kurmak ve şekillendirmek veyahut hâlihazırda kurulu bulunan alt yapı faaliyetlerini geliştirmek için alınan hibeler olarak ifade edilir. Yine belirli orana göre verilen teşvik kredilerinin yine rast gele verilen krediler değil belirlenmiş olan projeler doğrultusunda verildiği bilinmektedir. Bununla birlikte 25 Mart 1987 yılında Türk Eximbank, ihracat yapan firmalara kredi kullandırmak amacı ile kurulmuştur.

Ülkeler tarafından ihracatçıya sağlanan diğer finansman kolaylıklarının başında; ihracat sigortaları gelmektedir. Burada ihracatçı birlikleri, uluslararası fiyatı baz alınarak şekillendirilen ilgili mal ile fiyatın; ihraç yapan firma bu fiyat seviyesinin altında kalması durumunda aradaki fiyat farkını ödemektedir.

1.7.3.4. Pazar ve pazarlama yardımları

İhracat yapan firmaların maliyetten sonra en çok üzerinden çalıştıkları konu pazar ve müşteri kitlesidir. İhracat, kompleks bir organizasyon olmasının yanı sıra dış alandaki müşterinin bulunması ve bu ürünlerin sevkiyatı son derece önem arz etmektedir. Özellikle ülkemizde çok uluslu şirketlerin olmaması hükümetlerin bu konu üzerine daha çok durması gerekmektedir. Bakanlık; seminer, fuar ve ticaret anlaşmaları sayesinde firmalara kanal açmaktadır. Son dönemlerde uluslararası fuara katılım konusunda firmalar; ulaşım, konaklama, stant oluşturma ve reklam konusunda önemli ölçüde kaynaklar ayırmaktadır. Bu konu ile ilgili ayrıntıları tezimizin diğer bölümlerinde ayrıntılı olarak incelenecektir.

1.8. İhracatçıya Yönelik Devlet Yardımları

İthal ikameci politikadan, 24 Ocak 1980 kararları ile birlikte ihracata dayalı büyüme ekonomik modeline geçilmesiyle birlikte, ülkemizde de ihracata teşvik politikaları hayata geçmiştir. Yukarıdaki bölümlerde de belirtilmiş olduğu gibi teşvikler; değişen hükümetlere, yıllara göre farklılar gösterebilmektedir.. İhtiyaç hâsılı doğrultusunda politikalar belirlenmiştir. 1980'lerin sonlarına kadar ihracat yapan firmalara nakdi teşvikler sağlanmaktaydı. Ancak hayali ihracat, naylon fatura gibi devleti vergi kaybına uğratan girişimler neticesinde bu uygulama zaman içerisinde boyut değiştirdi. Bu uygulamalar yerine ihracatı teşvik sistemi içerisinde devlet yardımları gündeme geldi.

“İhracata yönelik devlet yardımları; ihracatın teşvik edilmesi, ihraç pazarının gelişmesi ve dünya ihracatındaki payımızın artırılması ve uluslararası piyasalara açılan işletmelerin rekabet güçlerinin artırılması açısından önem taşımaktadır. İhracata yönelik devlet yardımlarının temel amacı, KOBİ niteliğindeki işletmeler başta olmak üzere, ihracatçı işletmelerin ihracata yönelik faaliyetlerini gerek üretim gerekse pazarlama aşamalarında destekleyerek, uluslararası pazarlarda karşılaştıkları sorunların giderilmesine yardımcı olmak ve rekabet gücü kazanmalarını sağlamaktır (Yakal, 2002).

Dış ticaret müsteşarlığı tarafından belirlenen ihracata yönelik devlet yardımları, 10 adet destek programından oluşmaktadır.

1.8.1. Araştırma Geliştirme Yardım

Günümüzde az gelişmiş ülkelerin ürettiği ürünleri ki bunların çoğu emek yoğun ürünlerdir. Arz esnekliği düşüktür. Dolayısıyla bu ürünler dış ticarete konu ürünler olsada yüksek katma değerli ürün olarak tatmin edilen döviz miktarını kazandıramamaktadır. Ancak gelişmiş ülkelerin sermaye ve teknoloji yoğun mallar ürettikleri ürünlerin arz esnekleri yüksek olmanın yanı sıra dış ticarete konu olduğu zaman, yeterli tatmin düzeyinde döviz kazandıracak işlemlere konu olabilmektedir. Lock'un kısır döngüsü teorisinde belirtmiş olduğu gibi yoksulluğun sebebi yine yoksulluktur. Başka bir ifade ile az gelişmişliğin nedeni yine az gelişmişliktir. Bu teoriyi açıklamak gerekirse:

“Az gelişmiş ülkelerde daha düşük ücret seviyesi, daha düşük ücret seviyesi daha az tasarruf, daha az tasarruf daha az yatırım, az olan yatırım etkinsiz büyüme ve Gayri safi hasılanın aşağıda kalması ve ardından yine yoksulluk.”

Lock'un yaklaşık 2 asır öncesinden oluşturmuş olduğu bu ekonomik teori hala geçerliliğini korumaktadır. Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri bu sarmaldan kurtaracak tek yol, Ar-Ge yatırımlarına ve Teknolojiye yönelmektir. Emek yoğun ürünlerden sermaye yoğun ürünlere geçmenin tek yolu Ar-Ge faaliyetleridir. İleri teknolojinin temel yapısını araştırma ve geliştirme faaliyetleri tutar.

98\10 sayılı Ar-Ge tebliğine göre: Araştırma ve geliştirme yardımların amacı, ticari değeri olan yeni ürün oluşturulması için veya mevcut ürünlerin rekabet gücünün yükseltilmesine ya da bu amaçla üretim yöntemi, sistemi ve tekniklerinin araştırılmasına ve geliştirilmesine yönelik Ar-Ge projelerine, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'ndan projeyi yürüten sanayi kuruluşunu teşvik eder nitelikte destek sağlanmasıdır. Yardımdan yararlanmak için başvurulacak merciler TÜBİTAK (Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırmalar Kurumu) ve Türk Teknoloji Tanıtma ve Geliştirme Vakfı'dır (98/10 Sayılı Mevzuat, 2017).

AMAÇ: Katma değer yaratan kuruluşların Ar-Ge projelerini teşvik etmek ve bu yolla Türk sanayinin Ar-Ge yeteneğinin yükseltilmesine katkıda bulunmak için proje giderlerinin belirli bir oranının karşılanmasıdır.

Kimler Yararlanabilir: Sanayi sicil belgesi olan kuruluşlar, yazılım geliştirmeye yönelik üretken firmalar, sektörün büyüklüğüne bakılmaksızın firma düzeyinde faaliyet gösteren bütün kuruluşlar.

Destek Şartları: Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenebilmesi için söz konusu harcamaların ölçülebilir ve faturalandırılmış olmasıdır.

Desteklenecek Harcamalar;

- Personel giderleri
- Araştırma için kullanılan; yazılım, donanım gibi teçhizatlar
- Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan hizmet geliri
- Patent başvuru giderleri
- Ar-Ge için doğrudan malzeme alımları

Destek Süresi: 3 yıldır

Faaliyeti Yürüten Kuruluş: TÜBİTAK

Destek Şartları: TTGV ile proje sahibi kuruluş arasında protokol imzalanır. Sermaye desteği iki şekilde sağlanmaktadır.

- Ürün geliştirme projesine sermaye desteği: Yeni bir ürün geliştirilmesi ya da mevcut bir ürünün geliştirilmesi için sağlanan kaynaktır. Destek tutarı 1 milyon ABD Doları kadar verilebilir.
- Stratejik Odak Konuları Projelerine Sermaye Desteği: Ülkemizin sermaye yapısına, teknoloji ve insan gücü birikimine ve uluslararası karşılaştırmalı üstünlükler teorisini esas alan tedbirleri destekleyen faaliyetlerdir. Destekleme tutarı: 100.000 ABD Doları kadar artar.

Burada dikkat çekilmesi gereken önemli husus şirketin Ar-Ge faaliyetlerine bütçelerinin ne kadarını ayırmaktadır. Türkiye ortalamasında bu oran %1'in bile çok altındadır. Avrupa, ABD ve Güney Kore menşeli şirketlerde bu oran %5-10 seviyesindedir. Tabii burada üzerinde durulması gereken konu 10. Kalkınma Planında Ar-Ge için yazılan bölümde sadece "Ar-Ge faaliyetleri de geliştirilmedi yazdığı" için bu oranın şirket bazında %1'in altında kalması bir tezatlık oluşturmamaktadır. İvedi şekilde Ekonomi Bakanlığı nezdinde AR-GE faaliyetlerine önem verilmelidir.

1.8.2. Uluslararası Nitelikteki Yurtiçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesi

Küreselleşen dünyada ve marka değerini her geçen gün yükselten firmaların olduğu günümüzde; uluslararası anlamda yapılan bu tür fuar organizasyonları sayesinde firmalar kendilerini ifade edebilme imkânı bulmaktadır. Dış ticaret müsteşarlığı bünyesindeki ilgili müdürlükler bu fuar ve organizasyonlara destek vermektedir. Dış ticaret müsteşarlığı fuar öncesi, sonrası ve fuar boyunca tanıtım ve promosyon desteği vermektedir. Aşağıda belirtilmiş olan sektörlere belli oranlarda destek olunmaktadır;

- ✓ Tekstil-Konfeksiyon- Halı
- ✓ Deri
- ✓ Taşıt araçları ve yan sanayi
- ✓ Gıda ve gıda teknolojisi
- ✓ Elektrik- Elektronik sanayi
- ✓ Madeni eşya sanayi
- ✓ Toprak sanayi
- ✓ Mobilya sanayi
- ✓ İnşaat malzemeleri (95/7 SAYILI ULUSLARARASI NİTELİKTEKİ YURT İÇİ İHTİ, 2018)

Bu fuara katılabilmek için fuarların senede en az üç kez yapılıyor olması lazımdır. Bu fuarlara 100 ün üzerinde firma katılması gerekir.

<i>Desteklenecek Harcamalar</i>	<i>Destek Oranı</i>	<i>Azami Destek</i>
-Fuar öncesi yapılan yurtdışı tanıtım faaliyetleri	%50	25000\$
-Fuara davet edilen önemli yabancı alıcıların	%50	15000\$
2 kişi ulaşım giderleri		
-Fuar süresince düzenlenecek seminer,	%50	5000\$
-Konferans, panel ve ödüllü yarışmalara	%50	500\$

İlişkin giderler karşılanmaktadır. (95/7 SAYILI ULUSLARARASI NİTELİKTEKİ YURT İÇİ İHTİ, 2018)

1.8.3. Yurt Dışında Düzenlenen Fuar ve Sergilere Milli Düzeyde veya Bireysel Katılım Desteklenmesi

Bu destekte asıl olan yurtdışı fuara katılım aşamasına kadar olan süreçte destek sağlanmasıdır. KOBİ'ler ve diğer ölçekli firmalara destek olmak suretiyle, üretimin dolayısıyla ihracatın artmasıdır. (95/7 SAYILI ULUSLARARASI NİTELİKTEKİ YURT İÇİ İHTİ, 2018)

a) Milli Katımların Desteklenmesi

<i>Desteklenecek Harcamalar</i>	<i>Destekleme Oranı</i>
Firma ve Kurumlar	%50
SDŞ' ler	%75

Genel nitelikli fuarlarda azami destek miktarı 10.000 Doları, sektörel nitelikli fuarlarda 15.000 Doları geçemez. En fazla 36 m²' lik bir stand verilir.

b) Organizatörlerin Desteklenmesi

Müsteşarlık tarafından görevlendirilen organizatör firmaların, fuarları tanıtım amacıyla yurtdışında gerçekleştirdiği defile, fuar alanında düzenlenecek basın toplantısı ve kokteyl, reklam panoları, afiş, katalog, broşür/kitapçık. Web’ de tanıtım, yazılı ve görsel kitle iletişim araçları ile tanıtım yayımlanacak olan reklamlar;

<i>Desteklenecek Harcamalar</i>	<i>Destekleme Oranı</i>	<i>Azami Destek</i>
-Genel nitelikli fuarlarda	%75	80.000\$
-Sektörel nitelikli fuarlarda	%75	120.000\$

c) Bireysel Katılımların Desteklenmesi

Belirtilen nitelikteki sektörel nitelikteki katımlara ise maximum 15000 Dolar kadar bireysel destek verilmesi gerekmektedir. Yine dikkati çekilmesi gereken husus her sektör ve firma ve de bireysel katılımcılara değil ilgili müdürlüklerin kabul ettiği kişi ve kurumlara destek verilir. Bu konu ile ilgili genellikle ihracatçı birlikleri yetki ve denetim altında kontrol etmektedir (95/7 SAYILI ULUSLARARASI NİTELİKTEKİ YURT İÇİ İHTİ, 2018).

1.8.4. Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği

Bu ihracatı artırmaya yönelik teşvik politikası ise Türkiye’de sınai ve/veya ticari faaliyette bulunan şirketler ile yazılım sektöründe iştegal eden şirketlerin potansiyel pazarlar hakkındaki sistematik ve objektif bilgi sağlanması, yeni ihraç pazarları yaratılması ve geleneksel pazarlarda, Pazar payının artırılması yönelik olarak gerçekleştirecekleri faaliyetlere ilişkin giderlerinin belirli bir bölümünün karşılanması amaçlanmıştır (29239 Sayılı Resmi Gazete 4. Madde, 2017).

a) Pazar Araştırması Projelerinin Desteklenmesi;

Şirketler ile SDŞ’ler tarafından; ürünleri ve/veya sektörleriyle ilgili olarak gerçekleştirilen pazar araştırması projelerine ilişkin giderlerin bir kısmının karşılanması

söz konusudur. Türkiye’de faaliyet gösteren bütün firmalar bu destekten faydalanabilir. Firmalar proje başına en çok 10.000 dolar ödenek alabilir. Proje sınırı olarak yılda 5 adet sınırı getirilmiştir. Firmalar proje kapsamında yapılan ilk harcamaya ait belge tarihi itibarıyla en geç 6 gün içerisinde ilgili müdürlüğe başvurabilir. Destek kapsamına giren unsurlar aşağıda sıralanmıştır;

- Ülkeler arası ve şehirlerarası ekonomi sınıfı uçak bileti, otobüs, tren, gemi bileti ücretleri
- Günlük 50\$, toplamda 500 \$ aşmayan araba kiralama ücretleri
- Araştırmacı başına günlük maksimum 200 \$ (Oda+ Yemek)
- Günlük 75\$, toplamda 750\$ aşmayan tercümanlık hizmetleri
- Proje başına 750 Dolara kadar kırtasiye yardımı
- Fuarda en az 3 en çok 10 gün süre ile katılımcı olarak bulunulabilir.

b) Pazar Araştırması Raporları ve İstatistik Satın Alınması ile Üyelik Giderin Desteklenmesi

Firmaların, yurt dışında gerçekleştirecekleri ihracat için, başka bir şirkete pazar araştırması ve bununla ilgili; rapor, istatistiklerin satın alınması için sağlanan desteklemedir. Bu uygulamadan tüm sınai ve ticari faaliyette bulunan şirketler bu desteklemeden yararlanabilir. Bu program kapsamında ilgili müdürlük uygun gördüğü firmalara, yıllık en fazla 30000\$ ‘a kadar desteleme yapılabilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus firmalardan satın alınan programların güncel olmasıdır.

c) Sektörel Nitelikli Ticaret Heyeti Programlarının Desteklenmesi

İlgili müdürlük tarafından organize edilen ve bir sektör bazında gerçekleştirilen sektörel nitelikli ticaret heyeti programlarına ilişkin faaliyetlere katımların giderleri desteklenmektedir. Türkiye’de faaliyet gösteren tüm firmalar bu teşvik uygulamasından yararlanabilir. En fazla iki kişi olmak şartıyla 10000 dolar’ a kadar katılım gideri desteklenmektedir (95/7 SAYILI ULUSLARARASI NİTELİKTEKİ YURT İÇİ İHTİ, 2018).

d) Elektronik Ticaret (e-ticaret) Sitelerine Üyelik Aidatların Desteklenmesi

Firmaların üretmiş oldukları ürünleri yurtdışı pazarında tanıtma amacıyla elektronik ortamda da pazarlama imkânı veren e-ticaret sitelerin kurulmasına yönelik giderler desteklenmektedir. Türkiye’de faaliyet gösteren tüm firmalar bu uygulamadan yararlanabilir. Firmalara üç yıl süresi boyunca 20000 Amerikan dolarına kadar teşvik uygulaması yapılabilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, bu destekleme ihracatı geliştirme etüd merkezinin ön onayını aldıktan sonra destekleme uygulaması yapılabilmektedir (Ekonomi Bakanlığı, 2017).

1.8.5. Eğitim Yardımı

Klasik iktisat akımı ile beraber başta; Adam Smith, William Petty, John Stuart Mill ve Alfred Marshall gibi iktisat biliminin en önemli kişilerinin inandıkları ve kalkınmanın en önemli ögesi olarak gördükleri emek; klasik akım ile birlikte en önemli ekonomik araç olarak ifade edilebilmektedir. Kalkınmanın asıl unsuru olan sermaye stoku kabul edildiğinde, insan emeğine yapılan her bir birim yatırım “beşeri sermaye” meydana getirmektedir. Diğer klasik iktisatçı olan Kral Marx da emeğin önemine sıkça değinmiştir. Beşeri sermayenin önemini tüm teorilerinde değinmiştir. Bugün gelişmiş olan ülkelerin ekonomik yapılarına baktığımız zaman üretilen teknolojinin satılması ile güçlü ekonomik yapılarını korudukları görülmektedir. Teknoloji ve sermaye ürünleri; insan becerileri sayesinde var olmakta ve gelişmektedir. Dolayısıyla beşeri sermayeye yapılan yatırım kalkınma için son derece önemlidir. Günümüzde firmalar, fiziksel sermayeli emekten çok, nitelikli işgücü ve uzmanlaşmaya önem vermektedir.

Firmalar özü gereği, yüksek katma değerli ürünler üreterek daha çok ihracat yapmak istemektedirler. Yüksek katma değerli ürünlerin üretimi için “Eğitim” oldukça önemlidir. Bu gerçeklikle Ekonomi Bakanlığı, firmaları destekleyici programlar hazırlamaktadır. Bu yardımlar, firmaların ürettikleri ürünleri uluslararası piyasalarda verimli ve etkin bir şekilde pazarlayarak rekabet güçlerini artırmaları konusunda yardımcı olmaktadır (İhracat Geliştirme Etüd Merkezi, İhracat Mevzuatı, 2006).

Eğitim konuları;

- Dış Ticaret, Gümrük ve Kambiyo Mevzuatı
- İhracat için Pazar ve müşteri bulma, Pazar analizi, Pazar araştırması, alıcıyla müzakere ve yazışma teknikleri ve fiyat verme
- İhracatta ulusal ve uluslararası finansman sağlam teknikleri,
- Rekabet hukuku ve koşulları ile Avrupa Birliği ve Dünya Ticaret Örgütü mevzuatı, uluslararası pazarlama teknikleri,
- Moda-Marka tasarımı ve benzeri alanlar (İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, 2018).

Eğitim programları başına yurtdışı 7500 Amerikan doları aşmamak suretiyle ve üç ayı geçmemek şartıyla eğitim harcamaları finansa edilir. Yurtiçi 5000 Amerikan dolarını aşmamak şartıyla yardım yapılır.

1.8.6. Yurtdışı Ofis-Mağaza Açma, İşletme ve Marka Tanıtım Faaliyetlerin Desteklenmesi

Bu teşvikin amacı yurtdışında firmaların ticari faaliyette bulunma amacıyla mağaza açmaya teşvik etmektedir. Burada hâsıl olan amaç hem ürünleri tanıtmaya hem de ülke tanıtımını firmalar aracılığıyla yapmaktır. Şirket kurma, mağaza, depo ve benzeri işlemlerden doğacak her türlü gideri sübvansede edilmektedir. Bu teşvikten tüm firmalar yararlanabilmektedir. Sağlanan destekler;

- Mağazaların Desteklenmesi
- Ofis ve Showroomların Desteklenmesi
- Depoların Desteklenmesi
- Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi
- Yurtdışı Marka Tescil Faaliyetlerinin Desteklenmesi

Çizelge 1.2. Mağaza Yardımları

Mağazalar	Demirbaş ve dekorasyon gideri	Kira gideri
Sınai/ticari	Max 40.000\$	Max 80.000\$
Ticari Şirketler	Max. 30.000\$	Max. 60.000\$
SDŞ'ler 120000\$	Max 60000\$	Max

Kaynak: Ekonomi Bakanlığı, <http://protesvik.com/ihracat-tesvikleri/yurtdisi-ofis-magaza-ve-depo-kira-tesvigi/>, (Erişim Tarihi: 20.04.2018)

Dış ticaret teşvikleri kapsamında Mağaza yardımları çizelge 1.3.'de gösterilmiştir.

Çizelge 1.3. Ofis ve Shoowroom Yardımları

Ofis ve Shoowroom gideri	Demirbaş ve dekorasyon gideri	Kira
Sınai/ticari	Max 25.000\$	Max 50.000\$
Ticari Şirketler 40.000\$	Max. 20.000\$	Max.
SDŞ'ler	Max 30000\$	Max 60000\$

Kaynak: Ekonomi Bakanlığı, <http://www.ostimsavunma.org/content/upload/document/>, (Erişim Tarihi:20.04.2018).

Depo yardımları; Ofis ve Shoowroom yardımlarına göre daha az oranda sübvansiyon edilmektedir.

Çizelge 1.4. Depo Yardımları

DEPO	Demirbaş ve dekorasyon gideri	Kira gideri
Sınai/ticari	Max 25.000\$	Max 50.000\$
Ticari Şirketler	Max. 20.000\$	Max.
40.000\$		
SDŞ'ler	Max 30000\$	Max 60000\$

Kaynak: Ekonomi Bakanlığı, (<http://www.ostimsavunma.org/content/upload/document>), (Erişim Tarihi: 20.04.2018).

1.8.7. Çevre Maliyetlerinin Desteklenmesi

1997 yılında ABD ve Çin devletleri hariç tüm ülkelerin imza atıkları Kyotoko Protokolü, üreticilerin üretim yaparken doğaya, suya ve çevreye en az hasar vererek ve doğal döngüyü koruyarak üretim yapmalarını amaçlayan anlaşmadır. Üretim maliyetleri yüksek olan firmaların, üretim maliyetlerine; çevre kirliliğini önleyecek yatırımlar yapması ortalama maliyetleri yükseltmesi sebebiyle ilgili malın fiyatı artacaktır. Küresel piyasada fiyat rekabeti ile karşı karşıya kalan firmalar maliyetleri göze alamamaktadır. Dolayısıyla gerek uluslararası anlaşmalar gerekse toplumsal ahlak ve duyarlılık neticesinde ülkeler bu maliyetleri teşvik etmektedir.

Özellikle Avrupa ve Kore pazarındaki tüketiciler artık ürünlerin çevreye yapmış oldukları pozitif ve negatif dışsallıklara bakarak karar vermektedir. Hatta şirketlerin kadın haklarına verdikleri önem de artık, hem nihai ürünün satılması hem de borsaya tabii şirketlerin hisse alımlarında etkileme hususunda son derece önem arz etmektedir. Çevre maliyetleri teşviklerinden, teşvikten ticari ve sınai faaliyette bulunan veya yazılım sektöründe işgal eden şirketler yararlanabilir.

Destek kapsamında ISO 9000 serisi, ISO 14000 serisi, CE işareti gibi uluslararası nitelikteki, diğer kalite, çevre ve iş güvenliği kapsamındadır. Bu destekleri alabilmek için firmaların yapmış oldukları harcamaların belgelendirilmiş olması gerekmektedir (İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, 2018).

1.8.8. İstihdam Yardımı

Sektörler dış ticaret statüsüne sahip şirketlerin özellikle dış ticaret işlemlerini yürütmek üzere, konusunda tecrübeli ve yüksek öğrenimli yönetici ve eleman istihdamının sağlanmasıdır. Tüm firmalar bu destekten yararlanabilir. Destek kapsamında bir yönetici ve iki elemanın ücretleri destek kapsamındadır.

-Sadece bir yöneticinin toplam azami 18000 ABD Doları aşmamak üzere yıllık brüt maaşlarının %75'i,

-Normal elemanın yıllık toplam maaşının 9000 ABD Doları aşmamak suretiyle yıllık maaşların %75'i

Desteklemeye tabiidir. (Ekonomi Bakanlığı, İstihdam Yardımları, 2017)

1.8.9. Marka Tanıtım ve Türk Malı İmajı

Yurtdışı pazarlarda Türk ürünlerinin markasını desteklemek amacıyla yurtdışında ithalat faaliyetinde bulunan firmalara sağlanan destektir. Bu desteğin amacı Türk malı imajı ve marka oluşturmaktır. Ayrıca ihracatçı birlikleri, TURQUALITY programları kapsamında firmalara destek vermektedir. Destek kapsamında, Türkiye'de ticari ve sınai faaliyette bulunan şirketler, dış ticaret sermaye şirketleri ve SDS' ler yararlanabilir. Teşvik kapsamında yapılan yardımlar aşağıda sıralanmıştır;

- Türkiye'de sınai ve/veya ticari faaliyette bulunan ve sektöründe ünlü bir markaya sahip Türk şirketlerinin veya SDS' lerin ilgili ülkelerde yapacakları marka tescili ve korunmasına ilişkin giderlerin toplam en fazla 50000\$'ı
- Yurt dışında açılacak birime ilişkin kira giderlerinin yıllık en fazla toplam 200000 \$'ı
- İlgili ülkelerde ürünlere yönelik yoğunlaştırılmış pazarlama tanıtım faaliyetleri giderlerinin en fazla toplam 300000\$'ı
- Ürünle ilgili uluslararası kalite kontrol kuruluşlarından alınacak sertifikasyon giderlerinin en fazla toplam 50000\$'ı (İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, 2018).

Turquality; katma değer sahibi ürünleri iç ve dış rekabetten ayırıştırarak, dünya markası olması yolunda maddi ve yönetsel katkı sağlayan bir destek programı olma özelliği taşımaktadır (<https://www.turquality.com/>).

1.8.10. Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi Yardımları

Bilindiği üzere gümrük birliğine dâhil olduğumuz 1996'dan beri Avrupa'nın tarım stoklarını karşılamaktayız. Bununla birlikte işlenmiş veya işlenmemiş bazı tarımsal ürünlerin ihracatının desteklenmesi hâsıl olmuştur. Teşvik kapsamına alınan ürünler aşağıda sıralanmıştır;

- Yaş ve kurutulmuş sebzeler
- Meyveler
- Dondurulmuş meyve ve sebze ile meyve ve sebze sanayine dayalı gıda maddeleri
- Buket yapmaya elverişli veya süs amacına uygun cinsten çiçekler ve tomurcuklar
- Meyve suları
- Bal, Yumurta
- Çikolata ve kakao içeren gıda ürünleri gibi,

Tarımsal ürünlerin ihracatına teşvik verilmektedir (Ekonomi Bakanlığı, İstihdam Yardımları, 2017).

1.9. İhracatta KDV İadesi

İktisat biliminin temel soruları olan; ne, ne kadar, niçin, ne kadar ve kime üretim olacak kavramlarıdır. Dış ticarete ihracat modeline uygulanacak olursa, yurt içinde üretim faaliyetinde bulunan firmalar hangi koşullar altında üretimlerini arttırıp yurt dışı pazarına girmelidir. Bu konuda ilk sorulması gereken soru bu olmalıdır. Hiç şüphesiz ki çok uluslu şirketler ölçek ekonomileri gereğince üretimlerini görece daha ucuza mal etmektedir. Bunun sonucunda daha çok dış pazara hâkim olmaktadır. Bunun sonucu olan teşvik politikaları çerçevesinde katma değer vergisinin iadesi de ihracatı teşvik aracı olarak kabul edilir.

Ülkemizdeki firmalarda bu fiyat avantajını kırmak için; 1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince ihracat işlemlerinde

tam KDV muafiyeti uygulaması getirilmiştir (13 Seri No.lu KDV Tebliği, 2014). Bu kanunla ihracatın yapısı değiştirilmeye çalışılmıştır. Diğer ülkeler ile aynı cins ve aynı kalite düzeyinde üretim yapan firmalar için KDV iade uygulaması bir sonraki üretim için teşvik niteliğindedir. Bu teşvik uygulaması ile ihracatın yapısı değiştirilmeye çalışılmıştır.

Aynı dönem içerisinde mal ve hizmet alımlarından indirilecek KDV hesabına kayıt ettiği tutarları, ihracat faturasını KDV'siz keseceği için bu tutarları, YMM incelemesinden sonra iade olarak alabilmektedir. Bu durumun ayrıntısını ve muhasebeleştirilmesi ikinci bölümde ayrıntı olarak incelenecektir.

1.10. İHRACATTA KDV İSTİSNASI

Ülkemizde mal ve hizmetin üretiminde ve ticaretinin her aşamasında bir katma değer yaratıldığı için vergiye tabidir. Uluslararası ticari anlaşmalar neticesinde Türkiye gümrük sınırlarını terk eden mal ve hizmetler “destinasyon ilkesi” gereğince KDV'den muaftır. Bir bakıma son nihai tüketiciden tahsil edilmeyen KDV'nin devletten tahsil edilmesi olarak da vurgulayabiliriz. Katma değer vergisinin istisnası 3065 sayılı KDV kanununun 11. Maddesinde göre aşağıdaki şartları taşıması durumunda vergiden müstesnadır;

- İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler
- Türkiye’ de ikamet etmeyen yolcuların aldıkları ve yurt dışına götürdükleri mallardan doğan katma değer vergisi (Gümrük çıkışı sırasında faturaları ibraz etmek zorundalar).
- İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilerek bu vergi, vergi dairelerince tecil olunur (13 Seri No.lu KDV Tebliği, 2014).

KDV'nin ihracat ile olan ilişkisi incelendiği zaman; öncelikle vergi uygulamasının fiyatlara nasıl yansıdığını bilmemiz önemlidir. Örneğin KDV ile ihracat avantajı sağlanabilmesi için ihracatın talep esnekliğinin esnek olması gerekmektedir. Yani fiyatın talep esnekliği sonsuz olması gerekmektedir. Talebin fiyat esnekliği sıfır olması

durumunda, fiyat indirimi ihracata olan talebi artırmaz tam tersi ihracat olan mallara talep azalır.





İKİNCİ BÖLÜM

İHRACATI TEŞVİK YÖNÜNDEN KDV İADESİ

2.1. Katma Değer Vergisine Genel Bakış

Katma Değer Vergisi; Devletin, mahalli idarelerin ve kamu kudretine sahip diğer toplulukların gördükleri kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak üzere, esas olarak gerçek ve tüzel kişilerden belli bir yarar karşılığı olmaksızın, onların mali güçlerine göre kamu zoruyla halktan doğrudan doğruya ve bazı maddelerin fiyatlarına eklenerek alınan paradır (Akdoğan, 2014).

Katma değer kavramı ise, üretim faaliyetine katılan her bir ürünün yaratmış olduğu marjinal artı katma değer olarak ifade edilebilmektedir. Vergisel olarak katma değer ise, ticaretin her safhasında ürünün vergilendirilerek diğer firmaya satılmasıdır. Alış yapılan girdiler ise satış faturasındaki KDV'den mahsup edilir ve son vergiyi nihai tüketici öder.

1980'lerin başından itibaren başlayan iktisadi reformlar vergi alanında da kendini göstermiştir. Bu yıla kadar üretim, tüketim, ithalat ve ihracattan alınan farklı farklı vergiler 1985 yılında 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi ile tek aşamada nihai vergi alınması hedeflenmiştir. KDV'nin özünde ki amaç; üretimin ya da hizmetin her aşamasında oluşan katma değer vergilendirilmesidir. Son alıcı olan tüketici malı satın aldığı anda oluşan tüm KDV'yi ödemekle yükümlüdür. Firmalar kendi aralarında ticaret yaptıkları zaman; mahsuplaşma yoluyla KDV'lerini mahsuplaştırmakta eğer üretilen ürününü son alıcısı, nihai ihracatçı ise ödemiş olduğu KDV'nin iadesini Vergi Dairesinden alabilmektedir. İhracat mevzuatına göre yapılan KDV ihracat vergiden muaf tutulmuştur.

Bir firmanın bir vergilendirme döneminde diğer firmalardan fatura vb. belgeler ile satın aldığı mal ya da hizmetler nedeniyle söz konusu belgelerde gösterilen katma değer vergisi toplamı, söz konusu firmanın aynı dönemde yaptığı mal satışları ya da hizmet ifaları dolayısıyla düzenlediği fatura vb. belgelerde gösterilen katma değer vergisi toplamından indirilmektedir. Aradaki olumlu fark izleyen dönemin 24'üncü akşamına kadar ilgili vergi dairesine beyan edilmekte ve 26'sına kadar ödenmektedir. Aradaki olumsuz fark ise bir sonraki döneme devredilip devredilen döneme söz konusu firmanın bu

vergilendirme döneminde diğer firmalardan fatura vb. belgelerle satın aldığı mal ya da hizmetler nedeniyle söz konusu belgelerde gösterilen katma değer vergisi toplamına beyanname üzerinde ilave edilmektedir (13 Seri No.lu KDV Tebliği, 2014).

KDV dolaylı vergidir. Ekonomideki tüm mal hizmet hareketlerini vergilendirmek amacıyla planlanmıştır. KDV, mal ya da hizmetin üretiminden tüketiciye teslimine kadar her el değişirme sırasında alınan yaygın fakat kümülatif etkisi olmayan genel bir vergidir. Kısaca KDV her alış ve satış aşamasında vergilendirilir (Hayırlıoğlu, 2010).

2.1.1. Katma Değer Vergisinin Özellikleri

Türkiye ekonomisinin en büyük vergi gelirini oluşturan katma değer vergisinin önemine ve özelliklerine aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- Maddi bir vergidir.
- Dolaylı bir vergidir. Kişilerin gelirlerine bakılmaksızın sabit oranlar (%1, %8, %18) ile alınır. Bu sebep ile adil olmayan bir vergidir. İki hane halkından biri asgari ücret, diğerinin geliri yıllık 200.000 TL olsun her iki hane halkı da, aynı ürünü aldığı anda bu ürünün KDV'si asgari ücretlinin bütçesine göre oldukça esnektir. Diğer yüksek gelirli hane halkına ise esneklik son derece katıdır. Yani bütçesini etkilenmez. Esnek olan aile bütçesi vergiyi öder.
- Harcamalar üzerinden alınır.
- Tarafsız bir vergidir.
- Vergi yükü mal ve hizmetlerin çok fazla el değiştirmesinden etkilenmez.
- KDV son tüketici hariç maliyet unsuru oluşturmaz.
- Matrah bölünmesi ve belge düzeni kaçakçılığın önlenmesinde etkilidir.
- Vasıtasız vergiler sisteminde tamamlayıcı niteliği vardır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi sisteminin vergilendirilmeyen gelirlerini, harcamalar sırasında geniş şekilde kavrayabilmektedir (<http://vergiyazilari.blogspot.com.tr/2016/10/kdvnin-ozellikleri.html>, Erişim Tarihi: 14.03.2018).

2.1.2. KDV'nin Konusu

3065 sayılı, katma değer vergisi kanununun “ Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler” başlıklı birinci maddesinin birinci fıkrasında, Türkiye’de yapılan işlemlerden üç ayrı bent halinde sayılan durumlarda Katma Değer Vergisine tabii tutulacağı hükme bağlanmıştır.

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, vergi konusu teşkil eden işlemlerdir. Süreklilik ilkesi benimsenmiştir.
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı vergi konusu içine girmiştir. Ülkemiz 1980’lerden itibaren sanayi sektörüne yönelmesiyle birlikte ihracatı teşvik için ihracat ürünlerinden KDV alınmaz iken ithalatta oluşturulan bebek sanayiler için katma değer vergisine tabidir.
3. Diğer faaliyetlerden doğan “posta, telefon, telgraf, teleks ve buna benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri”, “her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması”, “ profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışmalar müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar” katma değer vergisine tabidir (13 Seri No.lu KDV Tebliği, 2014).

Katma değer vergisinin konusu, bu verginin birinci maddesinde yer alan işlem; “mal teslimi ve hizmet ifası” olarak ifade edilir. Teslim ise; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik ve onun adına hareket edenlerce, alıcıya ve onun adına hareket edenlere devredebilir.

2.1.3. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Katma Değer Vergisinin 10. Maddesinde vergi doğuran olayı tanımlamıştır. “ Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiye bağladıkları olayın vukuu bulmasıyla doğar. Katma Değer Vergisinde ise söz konusu mal ve hizmetin alınması veya hizmetin ifa edilmesiyle oluşmaktadır. Faturada düzenlenen tutar KDV miktarına esas alınacaktır.

2.1.4. Gayri Safi Yurt İçi Hasıla İçinde KDV'nin Yeri

Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren yeni kurulan devletin en önemli vergi geliri olan Aşar Vergisi'nin kaldırılmasıyla, bütçe gelirlerinden ciddi bir azalma yaşanmıştır (Armağan, 2007). Bununla birlikte 1926 yılında 735 sayılı Umumi İstihlak Vergisi' nin (Tüketim Vergisi) yasalaşmasıyla bir nevi Katma Değer Vergisi uygulaması da hayata geçmiş oldu (T.B.B.M. Bütçe ve Komisyon Raporları). Bu vergi yayılı muamele vergisi niteliğindedir. İzmir iktisat kongresinden sonra ekonominin şekillenmesin sonra 1927 yılında 1039 sayılı kanunla Muamele Vergisi yasalaşmıştır. Muamele Vergisi de harcamalar üzerinden alınan bir vergi türü olarak hayata geçmiştir. 1960'lardan itibaren Avrupa Birliği uyum yasaları çerçevesinden ve Türkiye'de farklı uygulamalar ile vergilerin rekabetini ortadan kaldırmak adına birbirlerine yaklaştırılmaya başlanmıştır. Ülkemizde de 01.01.1985 yılında 18563 sayılı yasa ile Katma Değer Vergisi yürürlüğe girmiştir.

Çizelge 2.1. Katma Değerin Bütçe İçindeki Payı (1988- 2017)

GELİR, KURUMLAR VE KATMA DEĞER VERGİSİNİN GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI										
(1988 - 2017)										
(BİN TL.)										
YILLAR	VERGİ	GELİR	VERGİ	VERGİ	VERGİ	VERGİ	VERGİ	GELİR	VERGİ	VERGİ
	GELİRLERİ	VERGİSİ	İÇİNDEKİ	KURUMLAR	GELİRLERİ	TOPLAM K.D.V.	GELİRLERİ	+KURUMLAR	GELİRLERİ	İÇİNDEKİ
TAHSİLATI	TAHSİLATI	PAYI (%)	TAHSİLATI	PAYI (%)	(DAHİLDE + İTHALDE)	PAYI (%)	TAHSİLATI	PAYI (%)	TAHSİLATI	PAYI (%)
1988	14.232	4.801	33,7	2.118	14,9	4.177	29,3	11.096	78,0	
1989	25.550	9.871	38,6	3.598	14,1	6.461	25,3	19.930	78,0	
1990	45.399	18.609	41,0	4.637	10,2	12.371	27,2	35.617	78,5	
1991	78.643	33.355	42,4	7.063	9,0	22.832	29,0	63.250	80,4	
1992	141.602	60.056	42,4	10.078	7,1	42.088	29,7	112.222	79,3	
1993	264.273	106.661	40,4	19.132	7,2	81.877	31,0	207.670	78,6	
1994	534.888	(1) 181.884	34,0	43.976	8,2	176.742	33,0	402.602	75,3	
1994	587.760	(2) 181.884	30,9	43.976	7,5	176.742	30,1	402.602	68,5	
1995	1.084.350	329.795	30,4	103.241	9,5	354.980	32,7	788.016	72,7	
1996	2.244.094	676.017	30,1	189.338	8,4	743.026	33,1	1.608.381	71,7	
1997	4.745.484	1.500.245	31,6	396.238	8,3	1.561.562	32,9	3.458.045	72,9	
1998	9.228.596	3.481.752	37,7	748.383	8,1	2.725.083	29,5	6.955.218	75,4	
1999	14.802.280	4.936.551	33,3	1.549.525	10,5	4.164.334	28,1	10.650.410	72,0	
2000	26.503.698	6.212.977	23,4	2.356.787	8,9	8.379.554	31,6	16.949.318	64,0	
2001	39.735.928	11.579.424	29,1	3.675.665	9,3	12.438.860	31,3	27.693.949	69,7	
2002	59.631.868	13.717.660	23,0	5.575.495	9,3	20.400.201	34,2	39.693.356	66,6	
2003	84.316.169	17.063.761	20,2	8.645.345	10,3	27.031.099	32,1	52.740.205	62,6	
2004	(*) 101.038.904	19.689.593	19,5	9.619.359	9,5	34.325.208	34,0	63.634.160	63,0	
2005	(*) 119.250.807	22.817.530	19,1	11.401.986	9,6	38.280.429	32,1	72.499.945	60,8	
2005	(**) 131.948.778	26.849.808	20,3	13.583.291	10,3	42.263.650	32,0	82.696.749	62,7	
2006	(**) 151.271.701	31.727.644	21,0	12.447.354	8,2	50.723.560	33,5	94.898.558	62,7	
2007	(**) 171.098.466	38.061.543	22,2	15.718.474	9,2	55.461.123	32,4	109.241.140	63,8	
2008	(**) 189.980.827	44.430.339	23,4	18.658.195	9,8	60.066.230	31,6	123.154.764	64,8	
2009	(**) 196.313.308	46.018.360	23,4	20.701.805	10,5	60.169.248	30,6	126.889.413	64,6	
2010	(**) 235.714.637	49.385.289	21,0	22.854.846	9,7	75.649.986	32,1	147.890.121	62,7	
2011	(**) 284.490.017	59.885.000	21,0	29.233.725	10,3	95.550.463	33,6	184.669.188	64,9	
2012	(**) 317.218.619	69.671.645	22,0	32.111.820	10,1	103.155.875	32,5	204.339.340	64,6	
2013	(**) 367.517.727	78.726.008	21,4	31.434.581	8,6	123.878.363	33,7	234.038.952	63,7	
2014	(**) 401.683.956	91.063.306	22,7	35.163.517	8,8	130.538.554	32,5	256.765.377	63,9	
2015	(**) 465.229.389	105.395.330	22,7	37.009.625	8,0	153.844.174	33,1	296.249.129	63,7	
2016	(**) 529.607.901	123.686.147	23,4	46.898.425	8,9	168.808.352	31,9	339.392.924	64,1	
2017	(**) 626.082.415	143.962.939	23,0	57.868.208	9,2	206.679.678	33,0	408.510.825	65,2	

Kaynak: Gelirler İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_68.xls.htm (Erişim Tarihi: 20.07.2018)

Yukarıdaki çizelge 2.1’de görüldüğü gibi, Katma Değer Vergisi yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bütçenin en önemli gelir kalemi olmuştur. Ortalama olarak bakıldığı zaman KDV’nin tüm vergi gelirleri içindeki payı %60 olduğu görülmektedir. Yukarıdaki tabloda açıkça görüldüğü gibi krizlerin; dolayısıyla harcamaların KDV üzerinde etkisi belirgindir. 2009 finansal krizinde vergi geliri bir önceki seneye göre aynı seviyede kalmıştır. 2009 yılında Türkiye’de eksi sekiz büyüme gerçekleşmiştir.

Çizelge 2.2.’de yer alan Katma Değer Vergisi Beyannamesi suretinde ilk bölümde vergi işlemine söz konusu olan firmanın bilgileri ve ticaret unvanları yer alır. Katma Değer Vergisi Beyannamesi’nin matrah kısmında, firmanın yurtiçine satmış olduğu mal sonucunda katlanmış olduğu KDV’nin bildirim yapılır. Diğer bir ifade ile işletmenin mizanında yer alan 391 hesaplanan katma değer vergisi bu bölümde bildirilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, dış ticaret faaliyetine söz konusu olan firmanın ihraç etmiş olduğu mallara ait yüklenmiş olduğu KDV’yi “Tam İstisna veya Kısmi İstisna” kısmına yazılmasıdır. Burada yazılan KDV tutarını, Yeminli Mali Müşavirin onayından sonra ilgili vergi dairesinden KDV iadesi olarak alınır.

Katma Değer Vergisi Beyannamesi’nin “İndirimler” kısmında ise, firmanın ilgili malları satın alırken yüklenmiş olduğu KDV bildirim beyan edilir. Diğer bir ifade ile 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi bu bölüme yazılır. Ayrıca bu bölümde şayet varsa, geçmiş aylardan gelen “Devreden Katma Değer Vergisi” yine buraya yazılır. Yine burada dikkat edilmesi gereken husus Devreden Katma Değer Vergisi’nin bir önceki ay ile beyan edilen ilgili ay tutarlarının aynı olması gerekir. Bu hususu dikkat edilmemesi durumunda firmaya özel usulsüzlük cezası kesilmektir.

Son olarak sonuç hesaplarında, indirimler ve matrah bölümündeki KDV hesapları birbiri ile mahsup edilir. Eğer “İndirimler” bölümündeki rakam, matrah bölümündeki rakamdan büyük ise, aradaki tutar doğrudan 190” Devreden KDV” hesabına aktarılır. Tam tersi durumda firma aradaki fark kadar KDV ödemesini gerçekleştirir.

Katma Değer Vergisi beyannamesinin en son ve en alt bölümünde yine ilgili firmaya ait bilgiler ve beyannameyi düzenleyen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin bilgileri yazar ve bilgileri yazan kısmın üzerinde yetkili SMMM kaşe ve imza bilgileri yer almak zorundadır.

Çizelge 2.2. Katma Değer Vergisi Beyannamesi

Maliye Bakanlığının GELİRLER		KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ (Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellefler İçin)										1015A V.D.KODU		
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE		YILI: 2005		<input checked="" type="checkbox"/> AYLIK		<input type="checkbox"/> ÜÇ AYLIK						1		
		OCA	ŞUB	MAR	NİS	MAY	HAZ	TEM	AĞU	EYL	EKİ	HAD	ARA	
İLÇE		1		2		3		4		5		6		
Vergi Kimlik Numarası		T.C. Kimlik No.		E-Posta Adresi		Ticaret Sicil No.		Sıradaki Kurum		ABC Şirketi		Kod		
5		4		3		2		1		0		0		
MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ^(*)														
TABLO-1 TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER														
KURUMSAL VE KESİRLERİN KARŞI KESİMLERİ	TESLİM VE HİZMET BEDELİ (Net Tutar Üzerine)		YKİ		KDV ORANI (%)		KDV ORANI (%)		HESAPLANAN KDV ⁽¹⁾ (Net Tutar Üzerine)		YKİ			
	6				7			8		9				
	8				9			10	900.000	10			11	167.400
	10				11			12		13				
	12				13			14		15				
TABLO-2 KESİM TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLER														
KURUMSAL VE KESİRLERİN KARŞI KESİMLERİ	TESLİM VE HİZMET BEDELİ (Net Tutar Üzerine)		YKİ		KDV ORANI (%)		TEVKİFAT ORANI ⁽²⁾		HESAPLANAN KDV ⁽³⁾ (Net Tutar Üzerine)		YKİ			
	14				15			16		17				
	16				17			18		19				
	18				19			20		21				
	20				21			22		23				
TABLO-3 Diğer İşlemler														
22		43 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki İşlemler ⁽⁴⁾		TESLİM VE HİZMET BEDELİ (Net Tutar Üzerine)		YKİ		HESAPLANAN KDV (Net Tutar Üzerine)		YKİ				
24		61 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki İşlemler ⁽⁵⁾												
26		Diğerleri												
28		MATRAH TOPLAMI (6+8+10+12+14+16+18+20+22+24+26)						900.000						10
29		HESAPLANAN KDV TOPLAMI (7+9+11+13+15+17+19+21+23+25+27)						167.400						10
30		İLAVE EDİLECEK KDV												
31		TOPLAM KDV (29 + 30)						167.400						10
TABLO-4 İNDİRİMLER														
32		Önceki Dönemden Devreden KDV						15.700						10
33		Bu Döneme Akt Edilecek KDV						100.000						10
34		Mal Tadeleri veya Gairesihhahmayan İşlemler Nedeniyle Dışlanacak KDV												
35		43 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili Dışlanacak KDV ⁽⁶⁾												
36		61 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili Dışlanacak KDV ⁽⁷⁾												
37		İNDİRİMLER TOPLAMI (32+33+34+35+36)						180.300						10
TABLO-5 SONUÇ HESAPLAMA														
38		Tecil Edilecek KDV ⁽⁸⁾						14.000						10
39		Ödenmesi Gereken KDV (31 - 37 - 38)												
40		İade Edilmesi Gereken KDV ⁽⁹⁾												
41		Sıradaki Dönemlere Devreden KDV (37 + 38 - 31 - 40)												
TABLO-6 Diğer Bilgiler														
42		Özel Matrah Gelirine Tabii İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel ⁽¹⁰⁾												
43		Teslim ve Hizmetlerin Kayıtlığına Teşkil Eden Bedel (28+42+39+40)						900.000						10
44		Teslim ve Hizmetlerin Kayıtlığına Teşkil Eden Bedel (Kümesler) ⁽¹¹⁾												
45		Kredi Kartı ile Tahsil Edilen Teslim ve Hizmet Bedelleri ⁽¹²⁾												

(*) Beyannamenin Doldurulmasına İlgilin Açıklama ve İşlem Kodlarına Ait Uyarılar 2047-a ÖRNEK NO.LU FÖY'de Yürürlükte. Bu Föy Vergi Daireslerinden veya Gelirler Genel Müdürlüğü İnternet Sitesinden Sağlanabilir.

MALİYE VE İŞLER BAKANLIĞI KALEMLERİ ORMANLARI VE BİÇİM BAKIMLARI DİREKTÖRLÜĞÜ

PARASİZDİR

1015A-2

1015A-2

KDV işlemleri ile ilgili bir örnek; ABC limited şirketi Kasım ayında 200.000 TL tutarında mal almıştır. Bu alışa istinaden 16.000 TL. KDV(%8) ödemiştir. ABC limited şirketi Kasım ayında 600.000 TL satış gerçekleştirmiştir. Bu satışın KDV'si olarak 48.000 TL. KDV(%8) tahsil etmiştir. Önceki dönemden devreden KDV 10.000 Türk lirasıdır. Kasım ayı KDV beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Çizelge 2.3. KDV Mahsup İşlemi

1	Katma Değer Vergisi Matrahı	600.000
2	Hesaplanan KDV	48.000
3	Önceki Dönemden Devreden KDV	10.000
4	Bu ödeme Ait İndirilecek KDV	16.000
5	İndirimler Toplamı	26.000
6	Ödenmesi Gereken KDV	22.000
7	Sonraki Döneme Devreden KDV	-

İhracat yapan bir firmada KDV işlemini örneklendirilecek olursak; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1/a bendi uyarınca yurt dışına mal satışları KDV'den müstesna tutulmuştur. Bu durumda ortaya çıkan problem; nihai ihracatı yapan firma, alış yaptığı firmaya KDV ödemiş olduğu halde, ihracat kaydı ile satış yaptığı sırada KDV tahsilatı yapmayacaktır. Böyle bir durumda bütün KDV yükü ihracatçı firmanın üzerinde kalacaktır. 1980'den sonra ihracatı teşvik politikaları çerçevesinde ihracatı özendirmek için yapılan bu teşvikte amaç daha çok firmayı ihracata özendirmek ve öğretmektir. O ödemede yeni gelişen endüstrileri korumak ve kalkındırmak için bu uygulamaya geçilmiştir. Son alıcı olan ihracatçı firmaya, o dönemde yüklenmiş olduğu KDV'yi devletten tahsil edebilme imkanı sunulmuştur.

Örneğin, ABC dış ticaret şirketi Aralık/2017 döneminde 100.000 TL tutarında mal almış ve mal bedeli ile birlikte 18.000 TL tutarında KDV ödemiştir. Firma, 120.000 TL tutarında ihracat gerçekleştirmiştir. 25 Ocak 2018 tarihinde KDV beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Çizelge 2.4. Dış Ticaret İşlemlerimde KDV Beyannamesi Örneği

1	Katma Değer Vergisi Matrahı	0
2	Hesaplanan Katma Değer Vergisi	0
3	Önceki Dönemden Devreden KDV	0
4	Bu Döneme Ait KDV	18.000
5	İndirimler Toplamı	18.000
6	Ödenmesi Gereken KDV	0
7	İadesi Gerçekleşen KDV	18.000
8	Sonraki Döneme Devreden KDV	0

Tezin de konusunu oluşturan, iade işleminin nasıl yapılacağı ve iade işlemlerinde ne gibi sorunlar ile karşılaşılacağıdır. Birincisi ihracatçı firma, alış faturasını yüksek gösterip, ihracat yaptıktan sonra daha yüksek bir iade alabilir. İkincisi hem yurt içi hem de yurt dışına satış yapan firma alış faturalarında iadeleri nasıl hesaplayacaktır? Üçüncü olarak fatura üzerinde ihracat yapılmış gibi gösterilip, fiili olarak ihracat yapılmıyorsa burada yine haksız yere KDV iadesi söz konusu olacaktır. Sonraki bölümlerde bu konulara değinilecektir.

2.2. Tam İstisnadan Doğan İadeler

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerine göre tam istisnaya haiz işlemler; ihracat istisnası, araçlar, kıymetli maden petrol aramalarına ilişkin istisna, yurtdışı taşımacılık istisnası ve özürlü araçlar istisnalarıdır.

2.2.1. İhracat İstisnası

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11'inci ve 12'inci maddelerinde ihracata yönelik işlemler düzenlenmiştir. Kanununun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde ihracat teslimlerine ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşterilere teslim edilen mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisinden istisna olduğuna değinilmiştir. Yine aynı maddenin (b) bendinde de Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların Türkiye'den satın alarak Türkiye Gümrük sınırları dışına çıkardıkları malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edileceği, gümrük sınırlarını terk sırasında, gümrük görevlilerine teslim edilen fatura

ve benzeri belgenin gösterilmesi ile faturada gösterilen tutar kadar KDV'nin iade olunacağı belirtilmiştir (13 Seri No.lu KDV Tebliği, 2014).

Ekonomilerde yaşanan entegrasyonun bir neticesi olarak; Türkiye sınırları içinde ikametgâhı bulunmayan kişilerin; fuar, panayır, sergiler ve taşımacılık faaliyeti neticesinde yüklenmiş oldukları Katma Değer Vergisi karşılıklı ilkesi göz önünde bulundurularak aynen iade edilmektedir. Bu istisnaları düzenleme yetkisi Maliye Bakanlığında.

Katma Değer Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendinde de ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV ihracatçı firma tarafından ödenmez. Ancak imalatçı firma ilgili malı imal ederken yüklenmiş olduğu KDV'yi ilgili ayın beyannamesinde tahakkuk ettirir, ilgili vergi dairesi de gerekli incelemelerin ardından vergiyi tecil etmektedir. Maliye Bakanlığı iade uygulamasına ilişkin usul ve esasların tespitinde yetkilidir. Bu sebeple iade uygulamasına ait tüm detaylar Maliye Bakanlığının yayımlamış olduğu tebliğlerde düzenlenmiştir. Yukarıda belirtilen pek çok iade uygulamasından, bu yüksek lisans tezinin kapsam ve sınırlarından dolayı sadece ihracata dönük uygulamalara değinilecektir.

2.2.1.1. Mal ihracatı

Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesiyle ihracat teslimlerinin KDV'den istisna olacağı ve bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için;

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işletmesine yapılması veya malların yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmesi,
- Teslim konusu olan malın T.C. gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da yurt dışındaki bir müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulması, gerektiği belirtilmiştir.

İlgili mal Türkiye Gümrük sınırını terk etmesiyle bir KDV istisnasından faydalanacaktır. İhracatı gerçekleştirilen malın faturasında yurtdışında teslim edilecek firmanın adı yazılmak zorundadır (Resmi Gazete, 18599 Sayılı, 1984).

Bu gibi özellikli durumlar dışında başka özel bir şart yoktur. 1 Ocak 1996 tarihinde Gümrük Birliğine kabul edilmemiz neticesinde ihracat yapan firmaların ihracatçı birliklerine üye olması ve bu suretle ihracatçı unvanı almaları gerekmemektedir. Bu uygulama terk edilerek ihracata söz konusu olan malın Gümrük beyannamesi vermesi yeterli sayılmaktadır. İhracata söz konusu olan mal fiilen T.C. Gümrük Bölgesinden çıktığında ilgili ayın 24'üncü günü akşamına kadar Katma Değer Vergisi beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra mallar gümrük bölgesini tek etmeden önce gümrük çıkış beyannamesi düzenlenir.

19 Seri No.lu KDV genel tebliğinin (E) bölümüne göre, KDV uygulamasında ihracat işlemlerinin gerçekleştiği tarih olarak, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğüne belirtilen tarih esas alınır. İlgili mal ya da eşya gümrük çıkış yaptığı tarihtir. Pek çok uygulamada fatura üzerindeki kur esas alınmaktadır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının https://uygulama.gtb.gov.tr/BeyannameSorgulama/_sayfasından ilgili malın hangi tarihte gümrük sınırını terk ettiği öğrenilebilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, hangi tarihin esas alınacağıdır. Çünkü yapılan ihracat muhasebeleştirilirken o günkü tarih esas alınacaktır. Yüksek rakamlı işlemlerde kurdaki oynamalar vergi kayıplarına neden olmaktadır.

Örneğin Lübnan'a ihracat yapan bir firma 10 Aralık 2017 tarihinde ihracata söz konusu olan malın faturasını düzenlemiş olsun fakat söz konusu mal 3 Ocak 2018 tarihinde yurt dışına çıktığı varsayıldığı zaman söz konu malın beyannamesi, 24 Ocak 2018 tarihindeki KDV beyannamesinde beyan ve tahakkuk ettirilir.

2.2.1.2. Mal ihracında iade talebinde aranan belgeler

Gümrük sınırını terk eden mal ya da eşya, ilgili ayın gümrük beyannamesinde belirtilir. İlgili belgeler ve vesaikler Yeminli Mali müşavirin incelemesi için YMM'ye gönderilir. Gerekli inceleme ve karşıt incelemeler neticesinde YMM ilgili vesaik ve evraklar firmanın bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesi nakden veya mahsuben iade taleplerini dikkate almakta ve gerekli gördüğü lüzum üzerine iadeyi gerçekleştirmektedir. Vergi dairesi, iade taleplerini dikkate alması için bazı belgeleri talep etmektedir. Bu vesaikler aşağıda sıralanmıştır:

- Nakden iade veya Mahsuben iade talep dilekçesi iade miktarının hangi dönem ve nevi vergi için mahsup olacağını belirten iade talep dilekçesi yazılır. İleride doğabilecek borçlar için mahsup talep edilmesi halinde her dönem için ayrı dilekçe, ayrıca SSK prim borçları KDV iadesinden mahsup edilecekse, ilin sosyal güvenlik kurumundan alınacak borç dökümü iade talep dilekçesine iliştilir.
- Gümrük Beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi, ilgili vergi dairesi müdürü ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği)
- İhraç edilen mallara ilişkin ait satış faturalarının fotokopisi ve listesi; eğer bunlar bulunmaması halinde de ilgili firmadan alınmış kaşe ve imzalı belge
- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek KDV listesi
- Dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri, ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin indirilecek KDV listesini de verir.
- İhraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesapları gösterir yüklenilen katma değer vergisi tablosu

Çizelge 2.5. Yüklenilen KDV listesi

YÜKLENİLEN KDV LİSTESİ															
Sıra No	Alış Faturasının Tarihi	Alış Faturasının Serisi	Alış Faturasının Sıra No'su	Satıcının Adı / Soyadı / Ünvanı	Satıcının Vergi Kimlik Numarası/TC Kimlik Numarası	Alınan Mal veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal veya Hizmetin Miktarı	Alış Faturasının KDV Hariç Tutarı	Alış Faturasının KDV'si	Bünyeye Giren Mal veya Hizmetin KDV'si	GGB Tescil No'su (Alış İthalat İse)	Belgeye İlişkin İade Hakkı Doğuran İşlem Türü	Yüklenim Türü	Belgenin İndirime Konu Edildiği KDV Dönemi	Belgenin Yüklenildiği KDV Dönemi
	1.08.2018	asd	234	deneme	24626366746	wer	wer	333,00	33,00	3,00		439	2	201810	201410
	1.07.2018	asd	234	deneme	24626366746	wer	wer	333,00	33,00	3,00		439	3	201811	201411
	20.07.2018	asd	234	deneme	24626366746	wer	wer	333,00	33,00	3,00		439	4	201812	201412
	21.07.2018	asd	234	deneme	24626366746	wer	wer	333,00	33,00	3,00		439	5	201813	201413
	22.07.2018	asd	234	deneme	24626366746	wer	wer	333,00	33,00	3,00		439	6	201814	201414
	23.07.2018	asd	234	deneme	24626366746	wer	wer	333,00	33,00	3,00		439	7	201815	201415
	24.07.2018	asd	234	deneme	24626366746	wer	wer	333,00	33,00	3,00		439	8	201816	201416
	25.07.2018	asd	234	deneme	24626366746	wer	wer	333,00	33,00	3,00		439	9	201817	201417
	26.07.2018	asd	234	deneme	24626366746	wer	wer	333,00	33,00	3,00		439	10	201818	201418
									TOPLAM	27,00					

Kaynak: İnternet Vergi Dairesi; /intvd.gib.gov.tr/, (Erişim Tarihi: 20.08.2018)

İadenin YMM tasdik raporu ile yapılması halinde bu rapor vergi dairesine ibraz edilir ve iadeye ilişkin belgeler raporun altında beyan edilir. Ayrıca bu raporda yeminli mali müşavir tarafından yapılan karşıt inceleme tutanakları da yer almaktadır.

2.2.1.3. Mal ihracatında özellikli durumlar

İhracata söz konusu olan malın bir sebeple geri gelmesi halinde, Katma Değer Vergisi kanununun 16/1-b maddesindeki hükümler uygulanır. Tekrar Türk Gümrük sınırına giren mallara ithalat istisnası gibi davranılarak, KDV'den muaf tutulmaktadır. Gelen eşya ile birlikte eşyanın ihraç olduğu döneme haiz olan Katma Değer Vergisi Beyannamesi için düzeltme beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Verilen düzeltme beyannamesi neticesinde, ihracat istisnası sebebiyle nakden veya mahsuben alınan iadeler gümrük idaresine tekrar ödenmek zorundadır. Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 46 Seri Numarasına göre;

- İhraç edilen mallarla ilgili olarak iade talep edilen katma değer vergisi henüz nakden veya mahsuben iade edilmemiş ise, ihracatçının Katma Değer Vergisi öncesinden yararlanmadığı kabul edilecek ve Gümrük Kanununun 132. Maddesi uyarınca geri gelen mallar için gümrükte katma değer vergisi ödemesi istenmeyecektir. Bu durumda, ihracatçının ilgili dönem beyannamesinde “iade” olarak beyan edilen tutarın geri gelen mallara isabet eden kısmı, malların gümrükten çekilerek fiilen işletmeye girdiği vergilendirme dönemi katma değer vergisi beyannamesinin satışlardan iade edilen işlemlerle ilgili satıra yazılarak indirilecektir (Resmi Gazete, 22230 Sayılı, 1995).
- İhraç edilen malın, bu mala ait katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesinden sonra geri gelmesi halinde ise, geri gelen mallara isabet eden tutar Türkiye Gümrük sınırına eşya giriş yaptığı sırada ödenir. Ödenmemesi durumunda ise, aynı miktarda tutar teminat gösterilir.
- Eğer ihracat sonrasında iade alınmamış olup, “190 Devreden KDV” hesabına aktarılması durumunda, ilgili mal Türk Gümrük sınırlarına girdiği andan itibaren düzeltme beyannamesi verilmelidir. Burada dikkat edilmesi gereken husus; tüm ayları kapsayan biçimde art arda düzeltme beyannameleri verilmesidir.

2.2.2. Hizmet İhracatı

1985'den itibaren ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim veya hizmetlerin her safhada Katma Değer Vergisi ile vergilendirmesi yürürlüğe girmiştir. Diğer bir ifade ile 24 Ocak Ekonomik Yapısal Kararları ile birlikte hizmet sektörünü de KDV kapsamına almıştır.

3065 Sayılı KDV Kanunu'nda yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılık ilkesi çerçevesinde ülkemizde yürütülen GSM hizmetleri KDV' de hizmet istisnasından sayılmıştır. Yapılan hizmetlerin KDV'den istisna sayılabilmesi için aşağıda sıralanan şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.

- Hizmet yurt dışındaki müşteri ya da firmaya yapılmalıdır.
- Yapılan hizmetten yurt dışında yararlandırılmalıdır.
- Fatura ve benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.
- Hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus hizmet ifasında KDV iadesi olduğu için yapılan usulsüzlükler faturada tahrifata neden olmaktadır. Yapılan hizmet yüksek miktarla fatura edilerek, ülkede mevcut olan kayıt dışı para veya dövizler bu yöntem ile kayıt altına alınmaktadır.

Diğer konu ise, hizmet ihracında döviz alım belgesinin ibrazının zorunlu olmasıdır. Döviz alım belgesinin aslı veya noter tarafından onaylı belgesi ibraz edilmelidir (Resmi Gazete, 26898 Sayılı, 2010). Bu belge ibraz edilmedikçe, hizmet istisnası uygulanmaz. Burada yine kanun yazımından dolayı kanun boşluğu doğmaktadır. Hizmet ifası, mal ihracı gibi geri gelecek ya da saklanacak aynı bir yöntem olmadığı için gerçekleşen hizmet ifası neticesinde yurda gelmeyen döviz sorun olmaktadır. 2002/1 Sıra No.lu KDV İç Genelgesine göre; döviz alım belgesinin arandığı işlemlere ilişkin Katma Değer Vergisi iadelerinde, 4389 sayılı Bakanlar Kanunu hükümlerine göre faaliyete bulunan bankalar ve özel finans kuruluşları uyarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı ya da ilgili banka ya da özel finans kurumu şubesinde onaylanmış örneği belgesi kabul edilecektir (1 Sıra No.lu KDV İç Genelgesi, 13 Mart 2002).

24 Ocak yapısal ekonomik kararların bir sonucu olarak, Türk parası tezgâh üstü para konuma gelmiştir. Değiştirilebilir bir menkul kıymet haline dönüşmüştür. 1567 Sayılı Türk parasını kıymetini Koruma Kanununun 32 sayılı düzenlemesinin 8. Maddesinde yapılan değişiklik neticesinde ihracat bedellerinin 180 gün içerisinde ülke sınırlarına getirilmesi zorunluluğu kaldırılmıştır. Hizmet ihracı sonucunda elde edilen bakiyenin tasarrufu ihracatçıya bırakılmıştır.

Örneğin Hatay'da mimarlık faaliyeti yürüten firma Güney Kıbrıs'ta bir projenin mimarı çizim ve tasarımda bulunmak için anlaşma sağlamıştır. Bu iş için gerekli işlemleri sağlamış olan firma, iş neticesinde elde ettiği gelir Merkez Bankası üzerinden tahsil etmiştir. Mimarlık faaliyeti yürüten firma proje neticesinde keseceği faturayı 391 hesaplanan KDV'yi dikkate almadan kesmelidir.

2.2.2.1. Hizmet ihracı beyanı

Hizmet ihracatı istisnası neticesinde yabancı firma adına düzenlenen faturada hesaplanan KDV yazılmadan kesilir. Bununla birlikte ilgili dönemin Katma Değer Vergisi beyannamesinde beyan edilir.

Yeni düzenlenen mevzuat ilkesi çerçevesinde faturanın, ihracat bedeline ilişkin bakiyenin yurda getirildiği tarihten önce düzenlense bile hizmet ihracatı istisnası, hizmetin ifa edildiği dönemde bedelin döviz olarak Türkiye getirmesi beklenmeden ilgili dönemin Katma Değer Vergisi Beyannamesinde beyan ve tahakkuk ettirilir. Yeni düzenleme aslında hem muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik kavramı gereği hem de Türk parasının koruma kanunda yapılan yeni güncelleme neticesinde ihracat neticesinde elde edilen gelirin 180 gün içerisinde yurda getirilmesi uygulamasından vazgeçilmesinin neticesinde bu düzenlemeye gidilmiştir.

2.2.2.2. Hizmet ihracı neticesinde kazanılan iade için gerekli belgeler

Hizmet ihracı neticesinde kazanılan katma değer vergisi iadesi için gerekli olan belgeler 84 No.lu genel tebliğinde belirlenmiştir.

1. İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin; yapılan hizmet ihracatın ifasına yansıyan giderlere ait indirilecek katma değer vergisi listesi.

2. İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin; yapılan hizmet ihracatı ifasına ilişkin hesaplanan katma değer vergisine ilişkin hesaplamaların listesi.
3. Satış faturalarının aslı\sureti veya listesi; satış faturalarının sureti verilmesi halinde kaşe ve imza onaylı olmaları gerekmektedir.
4. Şayet nakden iade talep edilecekse buna ilişkin dilekçe sureti, eğer mahsuben iade gerçekleşecekse bu durumu izah eden dilekçe sureti vergi dairesine ibraz edilir. Yeni düzenleme neticesinde SSK prim borçları da vergi iadesinden doğan indirimlerden düşüleceği için, firmanın varsa bununla ilgili talebi, bu talebe ilişkin dilekçe sureti ve borçlarının listesi
5. Döviz alım belgesi

İade talebi serbest meslek erbabından direkt oluşturulacaksa, yeminli mali müşavirin onayına gerek kalmadan direkt ilgili vergi dairesinden talep edilir. Eğer iade talebi yeminli mali müşavir aracılığı ile gerçekleşecekse yeminli mali müşavir onayı alındıktan sonra ilgili vergi dairesine talep oluşturulur. Burada iade gerçekleşme süresinde bir standart olmayıp, vergi dairesinden vergi dairesine iade süreleri değişmektedir. Vergi daireleri arasında ki iade için uygulanan süre farkları mükellefler arasında mağduriyete sebep olduğu görülmektedir. Bu durumun giderilmesi için iade için belli bir standart süresi getirilmesi gerekmektedir.

2.2.3. Yolcu Beraberi Eşya ve Bavul Ticareti

Katma Değer Vergisi Kanununun 11. Maddesi 1. ve 2. Fıkrasının b bendinde; bavul ticareti ve yolcu beraberliği eşya hükümleri düzenlenmiştir. Bu maddelere göre, Türkiye sınırları içinde ikamet etmeyen yolcuların ülkemiz gümrük sınırları içinden satın aldıkları eşya ve mallar için KDV'li olarak kesilen faturaları, ülke gümrük sınırları terk ederken ilgili gümrük birimlerine ibraz edilmesi halinde faturalarda yazılan KDV toplamlarını nakdi olarak tahsil eder (22004 Sayılı, Resmi Gazete, 1994).

Bu katma değer vergisi istisnasından yararlanabilmek için Türkiye Cumhuriyeti pasaportu hariç başka ülkeye ait bir pasaporta sahip olmak gerekmektedir. Başka bir ifade ile Türkiye sınırları içinde ikametgâh belgesine sahip olmayanlar bu sınırdan yararlanabilir. Bununla birlikte bavul ticaretine konu olabilecek satışları yapanlar "İzin

Belgesine” sahip olmaları gerekmektedir. Firmalar izin belgelerini vergi dairelerine başvurarak elde ederler. Yetki belgesine sahip olmak için yazılan dilekçede;

- Ticaret suretinin bir örneği
- İmza sirküleri/beyannamesi
- Vergi levhası
- Bilanço ve Gelir Vergisi örneğinin kaşe ve imzalı sureti

Yer almaktadır. Bunun yanı sıra firmaların belli başlı şartları taşıması lazım;

- Bilanço esasına göre defter tutan Gelir ya da Kurumlar vergisi mükellefiyeti olma
- Firma hakkında daha önce sahte faturadan dolayı bir rapor bulunmaması

gibi esaslar alınarak yetki belgeleri vergi dairelerince verilir.

Bunun yanı sıra firmanın vergi mükellefi olması gerekmektedir. Katma Değer Vergisi mükellefi olmayan firmalardan alınan ürünlerde iade olunmaz. Mevzuat burada bir sınırlama getirerek düzenlenen faturadaki matrahın 100 Türk Lirası üstünde olması gerekmektedir. Bu rakamın altındaki bakiyelerde iade uygulaması olmayacaktır (3065 Sayılı KDV Mevzuat, 2018).

2.2.3.1. Yetki belgesine sahip firmaların ödev ve sorumlulukları

Bavul ticareti yapacak olan firmaların uymaya mecbur oldukları bazı kural ve sorumluluklar vardır. Öncelikle satışı gerçekleştirecek olan firma; müşterisinin pasaportunu görmek zorundadır. Çünkü firma keseceği faturaya pasaportun; nev'ini, numarasını, alıcının hesap numarasını, iade gerçekleşme imkânı olan ürün için her hakkı saklı kalmak kaydı ile firmanın banka IBAN bilgileri yazılacaktır.

Bunun yanı sıra fatura 4 koçan halinde düzenlenmesi gerekmektedir. 3 nüsha alıcıya verilmelidir. Burada dikkat edilmesi gereken husus; genellikle ihracat yapan firmalar fatura koçanını 4 adet bastırmaktadır. Tüm firmalar özellik arz etmemesi durumunda da 2 nüsha halinde bastırmaktadır. 2 nüshası faturalarda yukarıdaki gibi bir durumla karşılaşılması

halinde ayrıca 2 adet fotokopi çekilir ve bu suretlere firmanın kaşe ve imzası atılır (13 Seri No.lu KDV Tebliği, 2014).

Burada satıcı firmanın yapmış olduğu işlem bir ihracat değildir. Yurtiçi satışlar gibi faturayı düzenlemektedir. Sadece yukarıda haiz olan şartlarda faturayı düzenlemeleri yeterli olacaktır. Yani firmalar bir ihracat gibi vergi dairesinden iade talebinde bulunamaz.

2.2.3.2. Alıcının ödev ve sorumlulukları

Türkiye sınırları içinde kalan yolcu yanında beraberinde götüreceği eşya aynı zamanda bir ihracat ürünü olduğu için yolcunun yapacağı prosedür haliyle daha çok olacaktır. Öncelikle Türkiye sınırları içinde ikamet eden yolcular mal ve eşyayı 3 ay içinde Türkiye gümrük sınırları dışına çıkarmaları gerekmektedir. Yolcu beraberinde götüreceği eşyayı ve faturalarını gümrük sahasında bulunan maliye görevlilerine fiziki olarak göstermek zorundadır. Eğer maliye görevlisinin onay vermemesi halinde iade aşamasına gidilmeyecektir. Burada sıralanan şartların gerçekleşmesi halinde satıcının gümrükten çıkma sırasında faturaları ibraz etmesi halinde KDV toplamları nakden iade olunur.

Eğer yolcu gümrük çıkışı sırasında KDV tutarlarını almaması durumunda alıcı malın faturalarını tekrar 1 ay içerisinde satıcı firmaya göndererek 10 gün içerisinde tutarın belirtmiş olduğu banka hesabına aktarılması talep etme hakkı vardır. Satıcı firma yukarıda belirtilen süreler göz önünde bulunmak kaydıyla iade bedelini satıcı firmaya göndermek zorundadır. Firma bedeli göndermemesi halinde, firmanın “yetki belgesi” iptal edilecektir.

Bazı özel durumlarda yolcuya istemesi halinde KDV miktarı, avans olarak verilebilmektedir. Böyle bir durum söz konusu olması durumunda faturaya “KDV Beyannamesinin ilgili maddesi gereğince bu satış faturası sırasında oluşan KDV tutarı müşteriye avans olarak ödenmiştir” şerhi düşülmelidir.

Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların ülke gümrük sınırları içinde aldıkları eşyalar istisna kapsamıdır. Ancak 110 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ çerçevesinde söz konusu teslimlerde alıcıya geri verilen KDV tutarının indirim ve iade hesaplarına dâhil edilmesi, bu teslimlerde alıcıya verilen KDV tutarının indirim ve iade hesaplarına dâhil edilmesi, bu

teslimlere giren vergilerin ise indirim hesaplarında yer almakla birlikte iade hesaplarına dâhil edilmemesi uygun görülmüştür (Ankara Vergi Dairesi, 2009).

2.2.4. Bavul Ticareti

Türk pasaportu bulunmayan yolcunun beraberinde götürdüğü eşyalar için yapılan uygulamalara önceki bölümde değinilmişti. Önceki bölümde belirtilen uygulamalar daha çok turistlerin seyahat sonucunda münferit şekilde beraberinde götürdükleri eşyaları kapsamaktadır. Lakin turistlere sağlanan bu KDV istisnasını ticarete döken ve özellikle ülkemizde 1980'lerden sonra İstanbul Tahtakale'de yapılan bir unsur haline gelmiştir.

Günümüzde belli başlı sınırlamalar getirilmek kaydıyla ülkeler arasında halen yapılmaktadır. Örneğin bir ülkede görece emeğin fiyatı diğer ülkeye göre daha ucuz olsun bu ülkede emeğin ürünü daha ucuz olacağı için, bu ülkelerden turistler emeğin ürünlerini satın alarak emeğin görece daha pahalı olduğu ülkelerde satabilmektedir. Tam tersi görece teknoloji ve teknoloji ürünleri daha ucuz olan gelişmiş ülkelere, geride bırakılmış ülkelere teknoloji transferi bavul ticareti ile olabilmektedir. Örneğin ülkemizde ABD menşeli olarak üretilen İphone marka mobil telefon ABD'den ülkemize gelen biri tarafından getirilmek suretiyle iç piyasa fiyatından daha ucuza satılabilmektedir. Bu durum entegre olmuş ve küreselleşen bir dünya ekonomisinin birer sonucu olarak değerlendirilebilir.

Katma Değer Vergisi Kanunu ve ilgili tebliğlerde belirtilen hususların sağlanması halinde, bavul ticareti yapmak suretiyle ve yabancı ülkede ikametgahını belirleyen kişilerin Türkiye gümrük sahasında yapmış oldukları satışlarda KDV'den muaf tutulacaktır. Söz konusu istisnadan faydalanmak için aranan şartlar aşağıda sıralanmıştır;

- İlgili vergi dairesine başvurulmak suretiyle “Türkiye’de İkamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda katma değer vergisi ihracat istisnası izin belgesi” alınmış olunması,
- Gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmak,
- Firmaların haklarında sahte ve yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle alınmış herhangi bir ceza bulunmaması,

Bu şartlarına yerine getiren firmalar için “yetki belgesi” verilecek ve faaliyetlerine için verilecektir.

Bir önceki bölümde değindiğimiz yolcu beraberinde götürdüğü eşya için yüklenmiş olduğu KDV’yi gümrük kapısında tahsil edebiliyordu. Bu işlemi ticaret şeklinde yapan hem firmalar hem de kişiler için ihraç kayıtlı işlemlere tabii olmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanununun tebliğinde bu durum için bazı şartlara bağlanmıştır;

- Bavul ticareti kapsamında yapılan satışlarda tek seferde toplam fatura tutarındaki matrah 600 TL üzerinde olması gerekmektedir.
- Bavul ticareti kapsamında yapılan satışlar için özel fatura koçanı basılması lazımdır.(114 Seri No.lu KDV Tebliğ)
- Bavul ticareti kapsamında yapılan satış bedeli döviz olarak alınır, döviz alım belgesi mutlaka doldurulmalı ve ilgili ayın katma değer vergisi beyannamesine eklenmelidir.
- Bavul ticareti kapsamında yapılan satışlara at mal ve eşyalar en geç 3 ay içerisinde Türkiye Gümrük sınırını terk etmek zorundadır.
- Firma tarafından bavul ticareti kapsamında yapılan satışlar, ilgili dönemin katma değer vergisi beyannamesinde 24. Satıra dâhil edilerek beyan edilir. Bunun yanı sıra döviz alım belgesine ait belge beyannameye eklenmek suretiyle beyan edilir.

Yukarıda şartlara uygun olarak yapılan işlemlerde hesaplanan KDV tutarı, katma değer vergisi genel hükümleri çerçevesinde KDV matrahından indirilir. Eğer indirim konusu yapılamayacak bir durum söz konusu olmaması durumunda KDV tutarı firmaya iade edilir. İade hükümleri belli sınırlar içinde kalmak kaidesiyle YMM’nin iade raporu ve tasdik onayı almak zorundadır.

Bavul ticareti kapsamında ortaya çıkacak KDV iadesinde öncelikle nakdi iade yerine mahsuben iade zorunludur. Bavul ticareti kapsamında iade hakkı doğan işlemlerde iade prosedürü, ihracat teşvikleri kapsamında tam istisnaya haiz işlemlerdeki prosedürlerin aynısı tekrarlanır. Burada unutulmaması gereken; vergi dairesi ve yeminli mali müşavir öngörmesi halinde firmadan ek belge talebinde bulunabilir.

2.3. İstisnalar Kapsamında Türkiye’de KDV İadesi

24 Ocak yapısal ekonomik reformlarının bir sonucu olarak vergi alanında da değişiklikler yapılmıştır. 25 Ekim 1984 tarihinde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununu resmi gazetede yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Değişen ekonomik koşullar altında KDV kanunu da zamanla güncellenmiştir. Vergi kanunları arasındaki uyum gerek kendi içerisinde gerekse Avrupa Birliği üye ülkeleri arasındaki yasalarla birbirine entegre edilmiştir. Bu bağlamda 3065 sayılı KDV kanunu daha çok Alman KDV kanunundan esinlenerek dizayn edilmiştir (Oktar, KDV İstisnalar ve İadeler, 2009).

Birinci bölümde ayrıntılı olarak işlediğimiz ihracat teşvikleri çerçevesinde, Türkiye’de dış ticaret işlemlerinde tam istisnana uygulaması vardır. Bu kapsamda nihai satıcı olan firma bir ihracat işlemi gerçekleştirdiği takdirde yüklenmiş olduğu Katma Değer Vergisini tüketicisine yansıtamamış olacağı için bu durumu vergi dairesinin telafi etme durumu iade mekanizmasını ortaya çıkarmıştır. Ancak bilineceği üzere her koşulda ve şartta iade mekanizması işlemekte, firmalar talep etmeleri halinde mahsuben iade istediğinde bulunabilmektedirler. Her iki duruma sonraki bölümlerde değinilecektir.

Yapılan literatür taramalarında bu konu hakkında iki ayrı tez ileri sürülmüştür. İleri sürülen ilk tez; KDV iade uygulamasının bir teşvik unsuru olmadığı şeklindedir. Mükelleflerin yüklendiği KDV’lerin bir şekilde tekrar Katma Değer Vergisi yoluyla tahsil edilmesidir. Bu görüşün aksini savunan antitez ise; Katma Değer Vergisi iadesinin bir ihracat teşviki olduğu şeklindedir. Çünkü ihracat yapan firmaların yüklenmiş olduğu “191 İndirilecek KDV” hesabı ihracat neticesinde iade edileceği için (Tamamen yurtdışı mal satan bir firma baz alınmıştır.) firmanın yapmış olacağı bir sonraki ihracata sermaye oluşturacaktır.

Bu tezin savunduğu görüş ise; Özal hükümetlerinin benimsediği görüş olan; ülkedeki girişimcilere ihracatı öğretmek ve Türk girişimcisinde sermaye biriktirmek hedefi amaçlanmıştır. Bununla birlikte ilk yıllardan günümüze kadarki süreçte ihracatta KDV iade uygulaması bir teşviktir. İade uygulaması sanayi sektöründe sermaye birikimine yol açmıştır. Ayrıca ihracatta teşvik sisteminde, birinci bölümde belirtildiği gibi, tek bir teşvik yöntemi yoktur.

- *KDV Kanunundaki tam istisna kapsamındaki sektörler*

Çizelge 2.6. Katma Değer Vergisi Kanunu Tam İstisnalar

Madde No	İstisnanın Adı
11/1-a	Mal İhracatı, Hizmet İhracatı ve Roaming Hizmetleri, Serbest Bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler
11/1-b	Yolcu beraberli eşya ihracı, bavul ticareti, Fuar, sergi ve panayır
11/1-c	İhraç kayıtlı teslimler
13/a	Deniz, hava ve demiryolu araçlarının teslimi ile inşa, tadil, bakım ve onarımı
13/c	Değerli madenler ve petrol arama faaliyetlerinde bulunanlara yapılan teslim ve hizmetler
13/d	Liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesine ilişkin teslim ve hizmetler
13/f	Ulusal Güvenlik amaçlı teslim ve hizmetler
13/g	Bazı malların Başbakanlık merkez teşkilatına tesliminde
14	Uluslararası taşımacılık
15/a	Diplomatik misyon ve temsilcilerine yapılan teslimlerde
15/b	Uluslararası kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetler
17/4-s	Engellilerin eğitimleri, mesleki ve günlük yaşantıları için üretilen ve geliştirilen her türlü araç-gereç ve yazılım programları

Kaynak: 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Mevzuatı 11. Maddesi Hükümleri

Çizelge 2.6'da Katma Değer Vergisi Kanununda kısmi istisna durumunda sayılan hallere değinilmiştir.

- KDV Kanunundaki Kısmi İstisnalara Uyan Sektörler

Çizelge 2.7. Katma Değer Vergisi Kanunu Kısmi İstisnalar

Madde No	İstisnanın Adı
16	İthalat istisnası
17/1	Kültür ve Eğitim amacı taşıyan işlemler
17/2-a	Sağlık, çevre ve sosyal yardım amaçlı işlemler
17/2-b	Eğitim ve sosyal yardım amaçlı bedelsiz teslimler
17/2-c	Yabancı diplomatik birimlere yapılan bağış ve mal ve teslimler
17/2-d	Taşınmaz kültür varlıklarına ilişkin teslimler ve mimarlık hizmetleri
17/2-e	Mesleki kuruluş işlemleri
17/4-e	Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler
17/4-1	Serbest bölgelerde verilen hizmetler
17/4-p	Hazine ve Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü İşlemleri

Kaynak: 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Mevzuatı 17. Maddesi Hükümleri

Öte yandan inşaat sektöründe Katma Değer Vergisinin ilgili maddesi gereğince 150 metrekarenin altındaki konutlarda Katma Değer Vergisi %1 olarak uygulanmaktadır. Özellikle inşaat sektörünün temel girdileri olan ilgili mallar (demir, beton, PVC, kereste vs.) gibi girdilerin Katma Değer Vergisi %18 üzerinden hesaplanmaktadır. Ancak 150 metrekarenin altında kalan konutlarda Katma Değer Vergisinin ilgili maddesi uyarınca KDV %1 olarak uygulanır. Dolayısıyla aradaki KDV matrahı inşaat firmasına iade olunur. Bu kapsamda bu sektör ve uygulama bir KDV iadesinde kısmi istisna kapsamında değerlendirilmektedir.

2.3.1. İadede Taraflar

Gerçekleşen ihracat neticesinde Katma Değer Vergisi iade hakkı kazanan firmanın vergi dairesine yapacağı başvuru öncesinde belli şartların sağlanması lazımdır. İade hakkı kazanan firmaların yapmış olduğu başvuruları inceleyen ve değerlendiren taraf ise vergi dairesidir. Bu iki tarafı bir araya getiren ve hali hazırdaki sorunları çözen ise; Yeminli mali müşavirdir. Yeminli mali müşavirler;

- Firmalara, muhasebe sistemi kurmak, geliştirmek, muhasebe, finans, mali mevzuat hakkında danışmanlık yapmak,
- KDV iadesi doğan işlemler hakkında, belge hazırlamak, denetim ve tahlil yapmak, mali tablo ve beyanname incelemesinde bulunmak, uzlaştırma ve bilirkişilik işlemlerinde bulunmak,
- Muhasebe standartları prensipleri bağlamında tasdik işleminde bulunmak, gibi sorumluluklara sahiptir.

İade hakkı kazanan firmaların mali müşaviri; ihracatın geręekleřtięi aya ait alış faturalarını ve satış faturalarını bir sonraki ayın 24. günü sonuna kadar beyan eder. Ayrıca gümrük çıkış beyannamesindeki intaç tarihi baz alınarak iade miktarı beyan edilir. Daha sonra alış faturaları, satış faturaları ve gümrük beyannamesi yeminli mali müşavire gönderilir. Yeminli müşavir faturaları ayrı ayrı Excel'de yazar. Yazılan Excel formatındaki sayfalar internet vergi dairesine beyan edilir. Mali müşavirin hazırlamış olduğu dosyaya, iade talebi ve ilgili evraklarda eklenerek fiili olarak vergi dairesine sunulur.

Ayrıca ilgili yönetmeliğe göre tasdik işlemi; geręek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanarak tasdik kapsamına giren konuların belgelerin geręeęi yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır (Resmi Gazete, 20390 Sayılı, 1990).

2.3.2. Katma Değer Vergisi İadesinin Genel Esasları

KDV iadesinin şekil şartları ile ilgili durum Katma Değer Vergisi Kanunda belirtilmemiştir. Bu konuda Maliye Bakanlığının yayımlamış olduğu tebliğ ve sirkülere göre hareket edilmektedir. Katma Değer Vergisi iadelerinin tabii olduğu esaslar genel ve özel olarak ikiye ayırmak mümkündür. Genel esaslar Vergi Usul Kanununda belirlenmiş olan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiili ile bağlantısı olan mükelleflerin tabii olduğu esaslar. özel esaslar ise sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunanların tabii olacakları esaslar (Vural, Katma Değer Vergisi İade Rehberi, 2008).

Genel esaslar çerçevesinde Katma Değer Vergisi iadesi iki şekilde incelenecektir.

2.3.3. Nakden İadeler

İhracat neticesinde iade hakkı kazanan firmalar Katma Değer Vergisinin ilgili Kanunu neticesinde istekte bulunmaları halinde iadelerini nakdi olarak tahsil edebilmektedir.

2.3.3.1. İnceleme raporu ve teminat göstermeksizin yapılan iadeler

Mükellefler iade hakkı kazandığı işlemlerde, Maliye Bakanlığının farklı olarak belirlemiş olduğu standartlardan birini veya bir kaçını tercih ederek iade hakkını elde edebilmektedirler. Tebliğ çerçevesinde belirlenen miktarın altında kalan işlemler için inceleme raporu ve teminat gösterilmeksizin iade işlemi nakdi olarak yerine getirilir. Burada belli başlı şartların yerine getirilmesi gerektiği de unutulmamalıdır.

Firmalar iadeye mahsus olan alış faturalarını, gümrük çıkış beyannamelerini ve iadeye konu olacak şekilde iade talep dilekçesini vergi dairesine ibraz ederler. Firmaların vergi dairelerine vereceği standart iade talep dilekçe formu yüksek lisans tezinin son bölümde ek olarak belirtilmiştir. Ayrıca mükellefler, Maliye Bakanlığınca belirlenen teminatsız ve incelemesiz iade sınırı ve teminatsız ve incelemesiz nakit iade sınırı aşağıdaki tablolarda belirtilmiştir. 13 No.lu tabloda belirtilen iade ve nakit iade sınırları bu yüksek yüksek tezinin yazıldığı 2018 yılı baz alınarak oluşturulmuştur. Son yayımlanan tebliğler dikkate alınmamıştır.

Çizelge 2.8. Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı

İade Hakkı Doğuran İşlem KDVK(Madde No)	Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı
Mal ve Hizmet İhracatı, İhracat Kayıtlı Teslimler (KDVK Md. 11/1-a,c)	5000 TL (92 No.lu KDV tebliği)
Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Yapılan Teslimler ve Bavul Ticareti (KDVK.11/1-b)	5000 TL (92 No.lu KDV tebliği)
Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler (KDVK Md. 13/b)	5000 TL (93 No.lu KDV tebliği)
Altın, Gümüş, Platin Arama İşletme ve Zenginleştirme Faaliyetlerinde İstisna-KDV Md.13	5000 TL (93 No.lu KDV tebliği)
Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna(KDVK Md. 13/e)	5000 TL (93 No.lu KDV tebliği)
Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlerde İstisna	5000 TL (93 No.lu KDV tebliği)

Kaynak: Yaklaşım Dergisi, http://www.yaklasim.com/BookList.aspx?AnnouncementId=2766&AnnouncementCategoryId=8&_, (Erişim Tarihi: 30.03.2018)

Teminatsız ve incelemesiz Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine göre iade oran ve miktarları çizelge 2.8’de belirtilmiştir.

Çizelge 2.9. KDV Genel Tebliğine Göre İade Oran ve Miktarları

İade Hakkı Doğuran İşlem KDVK (Madde No)	Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı
Mal İhracı, İhraç Kayıtlı Teslimler (KDVK Md. 11/1-a, c)	5000 TL
Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti) (KDVK Md. 11/1-a)	5000 TL
Hizmet İhracatı (KDVK Md. 11/1-a)	Var, 5.000 TL’ye kadar VİR, YMM Raporu ve Teminat aranmaksızın, 5.000 TL’yi aşarsa aşan kısım VİR veya YMM Raporuna göre (Aşan kısım için teminat verilmesi halinde iade yapılır, Teminat VİR veya YMM Raporuna göre çözülür)
Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler (KDVK Md. 11/1-a, 12/3)	5.000 TL
Türkiye’de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetler (KDVK Md. 11/1-b)	5.000 TL
Türkiye’de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetler (KDVK Md. 11/1-b)	1.000 TL
Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin (KDVK Md. Geç. 17)	5.000 TL

Kaynak: http://www.yaklasim.com/BookList.aspx?AnnouncementId=2766&AnnouncementCategoryId=8&_

Yukarıdaki çizelge 2.9’da ayrıntılı olarak iade sınırı ve iade miktarları 2018 yılı baz alınarak oluşturulmuştur.

2.3.3.2. Yeminli mali müşavir’ in tasdik raporu sonucunda nakden iade

İhracat işlemlerini gerçekleştiren firma, ihracat neticesinde yüklenmiş olduğu Katma Değer Vergisinin iadesini talep ederken belli süreçlerden geçmek zorundadır. Bunların başında firmalar iade taleplerini anlaşma sağladığı yeminli mali müşavire iletir. Yeminli mali müşavirde bu süreci iade tasdik raporu hazırlayarak yerine getirmektedir. Yeminli mali müşavir tarafından hazırlanan sözleşmeleri ikiye ayırmak mümkündür.

Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Damga Vergisini de kapsayan tam tasdik sözleşmesine ilişkin sözleşme, diğeri ise sadece KDV iadesi için düzenlenen KDV iadesi tasdik sözleşmedir. Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesine sahip olan mükellefler her hangi bir kurala bağlı olmaksızın KDV iadelerini YMM tasdik raporu ile alabilmektedir. Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesine sahip olmayan mükellefler ise 37 seri No.lu SMMM ve YMM genel tebliği ile belirlenmiş haddelerin altında kalan iadelerini yeminli mali müşavir tasdik raporu ile alabilmektedir (Resmi Gazete, 25744 Sayılı, 03.03.2005).

Yeminli mali müşavirin tasdik raporu sonucunda Katma Değer Vergisi iadesi alacak firmalar, yeminli mali müşavirin raporu doğrultusunda iade alabileceği için; YMM tarafından belli incelemelere tabi tutulmaktadır. Başlıca inceleme alanları; firmanın gerçekleştirmiş olduğu ihracata söz konusu olan malların, fiili olarak alınıp alınmadığı, aynı şekilde alınan malların aynı cins ve birimde satılıp satılmadığına, üretim yapan bir firma ise ihracata söz konusu olan malın üretim koşullarına haiz olup olmadığına bakılmaktadır. Özellikle hali hazırda bazı ihracat yapan firmalara bakıldığı zaman örneğin; yaş sebze meyve ihraç eden firmanın soğuk hava deposuna sahip olmadığı, buğday ihraç eden bir firmanın da paketleme tesisine sahip olmadan ihracatı gerçekleştirdiği görülmektedir. Birinci bölümde de değinildiği gibi hayali ihracat zaman zaman çeşitli sebeplerle ihracatı teşvik politikası olarak tercih edilebilmektedir. Güney sınırlarımız özellikle incelendiği zaman sınır ticareti, kaçakçılık ve hayali ihracat uygulamalarının halen devam ettiğine dair şüpheler bulunabilmektedir.

Bununla birlikte YMM ihracatın sonucuna göre firmanın bağlı bulunduğu gümrük müdürlüğünün verdiği gümrük çıkış beyannamesi ve gümrük çıkış raporu, döviz alım belgesi ve gerekli gördüğü tüm belgeleri inceleyebilmektedir ve gerekli gördüğü hususlara raporunda yer verebilmektedir.

20437 sayılı Resmi Gazetede 1 Seri No.lu SMMM, YMM kanununun Genel Tebliğinde Katma Değer Vergisi iadesi raporunda bulunması gereken zorunlu bilgiler sayılmıştır (Resmi Gazete, 20437 Sayılı, 1990).

- Firmanın Unvanı, Ortakların Ad ve Soyadları, firmanın işyeri adresi, ortaklarını ikametgâh bilgileri
- Firmanın vergi numarası ve Bağlı olduğu vergi dairesi
- Ortakların nüfus cüzdan hüviyetleri
- Son dönem kapanış Bilançosu, İhracatın gerçekleştiği son döneme ait Bilanço örneği
- Firmanın Ödenmiş ve Ödenmemiş sermaye tutarı
- Ticaret sicil kaydı ve numarası
- Fiili olarak ihracatın gerçekleştiği son dönemlere ait işçi sayıları
- Firmanın Ticari defterlerine ait noter kayıt numaraları
- Yıllar itibariyle üretim miktarları
- Sanayi sicil belgesi ve Kapasite raporu
- Şirketin bir dönem içerisinde kullanmış olduğu kredi varsa; bu kredinin hesap özeti
- Karşıt inceleme neticesinde elde edilen bilgilerde rapora eklenir.
- Ayrıca YMM gerekli görmesi halinde firmadan talep etmiş olduğu belgeleri rapora ekleyebilmektedir.
- Üretim yapan firmaların enerji ve su sarfiyatları ve üretim kapasitene sahip olup olmadığı, kullanılan enerji miktarı ile üretim miktarı arasındaki ilişki çok önemlidir. Bu ikisi arasındaki hususu hem yeminli mali müşavir hem de gelir uzmanları incelemektedir.

Üretim yapan firmalar ya da aracı ihracatçı firmaların yapmış oldukları alışların mahiyeti inceleme kapsamındadır. Firmaların yapmış olduğu alışlar incelenmektedir. Alış yapılan firmaların adresleri, vergi numaraları inceleme kapsamındadır. Bu konuda yapılan usulsüzlüklere tezin üçüncü bölümünde değinilecektir.

Eski mevzuata göre ihracata konu olan bedelin belli süreler içerisinde yurda getirilmesi gerekmektedir. Yurda getirilen ihracat bedellerinin belgelerinin rapora eklenmesi gerekmektedir. Ancak son dönem kambiyo mevzuatında yapılan düzenlemeler ile ihracat bedellerinin tasarruflarında serbestlik ilkesi benimsenmiştir (Apak, 2018).

4 Eylül 2018 tarih ve 30525 sayılı Resmî Gazetesi yayımlanan son tebliğe göre, ihracat bedeli yurda 180 gün içerisinde getirilmesi zorunlu tutulmuştur.

Raporun sonuç bölümünde ise, mevzuatta sayılan konuların incelenip incelenmediği, faturada yazılan fiili tutar ile firmanın mali müşavirinin tutmuş olduğu muhasebe kayıtlarının doğru olup olmadığı, ilgili ihracatın gerçekleştiği dönem içerisindeki beyannamenin doğru verilip verilmediği ve en önemlisi iade talep edilen miktar ile ihracata söz konusu olan malların alış faturalarının fiili olarak mevcut olup olmadığı konusu incelenmektedir.

İhracata söz konusu olan firma yeminli mali müşavir ile sözleşme yaptıktan sonra, iade çalışmasına başlayan yeminli mali müşavirin en önemli görevi, karşıt inceleme ile firmanın yapmış olduğu hem alış faturaları hem de satış faturalarının teyidini sağlar. Yeminli mali müşavirin tasdik edecekleri belgeler, “Tasdik Konuları Ve Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar hakkındaki yönetmeliğin” 4. maddesinde tasdik kavramı, “Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtmıyıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması” şeklinde tanımlanmıştır (Resmî Gazete, 20390 Sayılı, 1990).

İlgili yönetmelik kapsamında yeminli mali müşavir yeterli miktarda güvenilir kanıt toplamak zorundadır. Yeminli mali müşavirin kanıt olarak saydıracağı hadler ilgili Kanunda belirtilmiştir. Yeminli mali müşavir ilgili gördüğü tüm belge ve bilgileri kanıt

olarak saydırabilmektedir. Burada unutulmaması gereken husus yeminli müşavirler, firmanın gerçekleştirmiş olduğu ihracat neticesinde doğan KDV iade raporunu oluştururken karşıt inceleme tutanağını yapmak zorundadır.

Yeminli mali müşavir tarafından gerçekleştirilen karşıt incelemenin amacı ihracatı gerçekleştiren firmanın fiili olarak malları diğer firmalardan alıp almadığını kovuşturmak ya da üretim yapan firmanın gerçekten böyle bir üretim yapıp yapmadığı konusunda incelemelerde bulunmaktadır. Aslında KDV iadesi için istenen rakamların fiili olarak doğruluğu incelenmekte özellikle ihracatta iade uygulamasının gündeme geldiği 1980’li yıllardan itibaren sahte faturanın gündeme gelmesiyle, bu uygulama sahte fatura kesimini önlemek amacıyla firmalar arasında teyidi sağlamaktır.

Karşıt inceleme tutanağının belirli bir formatı olsa da firmaların yapılarına göre farklılıklar gösterebilmektedir. Yukarıda da belirtildiği gibi KDV iadesi ile ilgili denetim kanıtı toplamak ve bulmak yeminli mali müşavire göre farklılık gösterebilmektedir. Burada sorumluluk yeminli mali müşavire aittir. Denetim yetkisi yeminli müşavirde olacağı için yeminli mali müşavirin müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır. Bu sebeple yeminli mali müşavirler, inceleme esnasında gerekli özen ve hassasiyeti göstermek zorundadır. Yeminli mali müşavirler uygun denetim kanıtı toplayınca kadar, firmanın gerçekleştirmiş olduğu tüm alımlardaki alt firmalara kadar inebilme ve bu firmaları inceleme yetkisine sahiptir.

Karşıt incelemede bulunan yeminli mali müşavir “Teyit Yazısı” ile karşıt incelemede bulunduğu zaman; teyit alan ile teyit veren ilişkisi çerçevesinde bazı sorumluluklar çizilir. Başlıca sorumluluklar aşağıda sıralanmıştır.

- İlgili kanun çerçevesinde, Yeminli mali müşavirler teyit vermek amacıyla yaptıkları karşıt incelemelerde işlemlerini tasdik ettikleri mükellefe mal veya hizmet satan mükellefler nezdinde inceleme yapmakla yükümlü olmaktadır.
- Eğer Yeminli mali müşavir, yeterli denetim kanıtı toplamak amacıyla alt firmalara kadar inmek istemesi durumunda, böyle bir durumda incelemeyi biz zati yeminli mali müşavir yerine getirir.
- Karşıt incelemede sorumluluk incelemeyi yapan yeminli mali müşavire aittir.

Tam tasdik sözleşme kapsamında yeminli müşavirler karşıt incelemede buldukları zaman cari yıl için belirlenen fatura tutarının altında kaldığı karşıt inceleme yapma zorunluluğu yoktur. Bu rakam 2018 yılı baz alınarak KDV hariç 25000 TL'yi aşmayan belgeler için karşıt inceleme zorunluluğu yoktur. Ancak bir aylık dönemde bir mükelleften alınan mal veya hizmet toplamı 2018 yılı için 75000 TL'yi aşması halinde firma nezdinde karşıt incelemede bulunulabilir. Katma değer vergisi iadesinde indirilecek KDV'nin %80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılması zorunludur.

Bununla birlikte kamu iktisadi teşebbüslerin ve pay haddi %51'den fazlası devlete ait olan kurum ve kuruluşlar için karşıt incelemede bulunma zorunluluğu bulunmamaktadır (Resmi Gazete, 22230 Sayılı, 1995) .

Karşıt inceleme yapılmaması halinde sorumluluk yeminli mali müşavire aittir.

Karşıt inceleme neticesinde elde edilen bilgiler "Karşıt İnceleme Tutanağına" geçirilir. Tüm işlemler bu tutanakta kayıt altına alınır. Karşıt inceleme tutanağında yeminli mali müşavirin mührü ve imzası bulunması zaruridir. Ayrıca inceleme yapılan firmanın da kaşe ve imzalarının bulunması gerekmektedir.

Karşıt inceleme tutanakları firmaların yapılarına göre değişim gösterse de yeminli mali müşavir sorumluluğu altında gerçekleşen karşıt inceleme tutanağında bulunması gereken zorunlu bilgiler aşağıda sıralanmıştır:

- Karşıt inceleme konusu belge veya belgeleri, düzenleyen mükellefin adı-soyadı veya unvanı ile vergi dairesi, vergi numarası, mühür ve sicil numaraları.
- Karşıt inceleme konusu teşkil eden defterlerin kayıtların, noter onay numaraları ve de noter bilgileri.
- Karşıt inceleme yapan yeminli mali müşavirin Adı, soyadı, imzası ve mühür bilgileri sözleşmede belirtilmek zorundadır.
- Teyit istenmesi halinde, inceleme yapılan yeminli mali müşavirin adı, soyadı, imzası ve bulunduğu oda kayıt bilgileri ve adres ve iletişim bilgileri yer almak zorundadır.

- Karşıt inceleme bir ortaklık üzerine kurulmuş ise ortakların bilgileri ve hisse oranları karşıt inceleme tutanağında yazılması zorunludur.
- Karşıt incelemede, ilgili dönem için vermiş katma değer vergisi beyannameleri bildirilir.
- Üretim faaliyetine ilişkin yapılan karşıt incelemede ise, yeminli mali müşavir gerekli görmesi halinde alt firmalarda da incelemede bulunması halinde; firmaların bilgileri yer alması zorunludur.
- Mal veya hizmet bedellerin ödeme şekilleri ve ödemeye ilişkin kayıtlar
- Karşıt inceleme süresi sınırları içerisinde eğer firmada çalışan işçi varsa bu dönemlerle ilgili muhtasar beyannameleri inceleme tutanağında bildirilmek zorundadır.

Karşıt inceleme tutanaklarında yeminli mali müşavir ile firma arasında yapılan tasdik raporunun eklenmesi zorunludur. Ayrıca yeminli mali müşavir, gerekli görmesi halinde, uygun ve yeterli denetim kanıtı bulmak amacıyla istediği kadar araştırmada bulunabilir.

Yeminli mali müşavirler gerek tam tasdik sözleşmeleri gerek ise KDV iadesi tasdik raporu hazırlarken ve bu raporu ilgili vergi dairesine bildirirken, yeminli mali müşavirlere belli sorumluluklar yüklenmiştir. Öncelikle firmanın mali müşavirin hazırlamış olduğu finansal tablolardaki kayıtların doğru tutulmasından, muhasebe standartlarına uygunluğu açısından incelemek zorunludur. Diğer bir ifade ile fiili olarak mevcut faturalara ait kayıtların doğru muhasebeleştirilmesinden sorumludur. Burada açıkça görüleceği üzere muhasebe kayıtlarının incelenmesindeki amaç; iade edilecek rakamın doğru muhasebeleştirilmesinin kontrolüdür.

Fiili fatura, muhasebe kayıtları ve ilgili döneme ait verilen muhasebe kayıtlarının doğruluğu kontrol edilir. Bu suretle 3 taraflı teyit sağlanmış olunacaktır. Bu kayıtların doğruluğundan yeminli mali müşavir müteselsil sorumludur.

YMM bu sorumluluğu yerine getirirken;

- Firmaların yapmış olduğu işlemlere ilişkin fatura bilgileri, gümrük çıkış beyannameleri, döviz alım belgeleri ve bu faturalar arasındaki ilişkiyi

incelemektedir. Yeminli mali müşavir kanundan gelen sorumluluğu gereğince denetim unsurunu yerine getirmektedir.

- Mal bedelinin ödenmesi ile ilgili nakit akışların izlenmesi, firmalar ile aralarında cari ilişkileri izlenir.
- Eğer üretim yapan bir firma ise, firmanın kapasite raporu ve elektrik sarfiyatı arasındaki ilişki incelenmektedir.
- Fiili mal sevkiyatı ile fatura ve irsaliye üzerindeki rakamlar izlenmektedir.
- Faturaların gerçek olup olmadığı incelenmektedir.

Bilindiği üzere Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalar fatura basımı için, firmaların imza sirküleri, vergi levhaları ve kimlik fotokopileri yeterlidir. Kötü niyetli kimselerin eline geçen bu belgeler sahte faturanın basımına yol açabilmektedir. Özellikle yeminli mali müşavirler sahte mahiyetli faturanın olup olmadığını araştırmalıdır.

Faturanın altına imza ve mührünü kullanan yeminli mali müşavir tam tasdik raporundan sorumludur. Firma, vergi ziyai cezası kesilmesi durumunda, tahakkuk eden cezadan yeminli mali müşavir de sorumludur.

2.3.3.3. Teminat vasıtası ile nakden iade

İhracat teşvik politikası çerçevesinde iade hakkı elde eden firmaların diğer bir nakdi iade çeşidi ise teminat vasıtası ile nakden iade uygulamasıdır. Firmalar inceleme ve teminat göstermeden iade hakkı doğan iadeler dışında firmaya kayıtlı mal varlıklarını teminat göstererek Katma Değer Vergisi iadesi alabilmektedir. Firmanın göstermiş olduğu teminatları, vergi inceleme raporu ve YMM tasdik raporuna dayanılarak çözülür.

Teminat vasıtasıyla nakden iade talebinde bulunurken bazı başlı belgeler gerekmektedir. Bu belgeler; nakden iade talebine ilişkin dilekçe sureti, genel ve özel işlem için istenmekte olan her türlü belgenin ibrazı, gümrük belgelerinin usulüne uygun gösterilmiş teminat mektupları ve varsa onaylı fatura örnekleri ibraz edilir. Burada gerçekleşen iade talepleri gösterilen teminatın, teyidi neticesinde gerçekleşir. Burada dikkat edilmesi gereken husus; firmalar iade talebi için teyidi beklemeden vergi dairelerine başvurmaları halinde, iade edilmesi gereken tutarın % 200'ü oranında teminat

göstermelerinin gerekli olduğudur. Teyidin olumlu gelmesi durumunda teminat gösterilen fazladan tutar tekrar firmaya iade edilir.

Her halükarda, KDV iade talepleri için teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 10. Maddesi gereğince firmanın teminat olarak gösterilmesi gereken unsurlar aşağıda sıralanmıştır (16/30722 Sayılı Maliye Bakanlığı Genelgesi, 1988).

- Para,
- Bankalar tarafından firmaya verilen süresiz teminat mektupları
- Hazine müsteşarlığınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri ve bu senetlerin yerine geçen belgeler,
- Hükümet tarafından belirlenen Milli esham ve tahvilat,
- Firmaya veya Şahıslara ait haczedilebilir menkul ve gayrimenkul mallar

Vergi dairelerine teminat olarak gösterilebilmektedir.

Teminatlar normal teminat ve indirimli teminat miktarı olarak ikiye ayrılır. Normal olarak gösterilen teminat tutarı, incelemesiz ve teminatsız iade haddini aşan kısmının bütünü için teminat verilmektedir. İndirimli olarak gösterilen teminata ise, incelemesiz ve teminatsız iade oranını aşan kısım için; % 4 veya % 8' i olarak verilir. Bunun yanı sıra belli şartlara haiz dış ticaret firmaları indirimli teminat olarak % 4 oranından yararlanabilmektedir. İlk olarak 29 No.lu KDV Genel Tebliğinden indirimli teminat hakkı verilen dış ticaret sermaye şirketleri ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından "Dış Ticaret Sermaye Şirketi" statüsü verilen şirketler yararlanabilir. Dış ticaret sermaye şirketi unvanı, ülkemizin 2023 ihracat hedefleri çerçevesinde ihracat potansiyelimizin artırılması amacıyla belli şirketlere verilen ve her yıl Bakanlığın göstermiş olduğu ihracat hedefleri çerçevesinde şirketlere tanınan uygulamadır.

Bu şirketler yine Bakanlık tarafından belirlenen ürünlerin tanıtımı, çeşitlendirilmesi ve dünya ticaret pazar payının artırılması amacıyla verilen ihracat teşvik politikasıdır (Vural, Katma Değer Vergisi İade Rehberi, 2008).

Buna göre,

- Firmanın Anonim Şirket statüsünde bulunmuş olması
- Ödenmiş Sermayesi en az 2 milyon TL
- Gümrük beyannamesi bazında en az FOB 100 milyon ABD doları olarak ihracat gerçekleşmiş olmak,

Unvanına haiz ticaret şirketlerine Dış Ticaret Şirketi unvanı eklenir. Bu şirketlere unvan Hazine Bakanlığına bağlı, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından verilir.

Çizelge 2.10. Dış Ticaret Sermaye Şirketleri

1	ARÇELİK A.Ş.
2	BOSCH SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
3	EKOM ECZACIBAŞI DIŞ TİCARET A.Ş.
4	EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK A.Ş.
5	MAN TÜRKİYE A.Ş.
6	MERCEDES-BENZ TÜRK A.Ş.
7	OYAK-RENAULT OTOMOBİL A.Ş.
8	RAM DIŞ TİCARET A.Ş.
9	SANKO DIŞ TİCARET A.Ş.
10	TEMSA GLOBAL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
11	VESTEL DIŞ TİCARET A.Ş.
12	ZORLU DIŞ TİCARET A.Ş.
13	ARÇELİK-LG KLİMA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.

Kaynak: Dış Ticaret Müsteşarlığı, www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.com?action=detay, (Erişim Tarihi: 20.10.2017)

Çizelge 2.10'de belli başlı dış ticaret sermaye şirketleri tablo olarak oluşturulmuştur. Bu yüksek lisans tezinin yazıldığı 2018 tarihi itibarıyla 65 tane Dış Ticaret Sermaye Şirketi bulunmaktadır.

Dış ticaret sermaye şirketlerine Bakanlık bünyesinde teşvik verilmesi ve ihracatı teşvik politikaları çerçevesinde desteklenmesinin ana unsuru küme ekonomileri gereğince Dünya ticaret pazarında konumlanmaktır. Ölçek ekonomileri gereğince sermaye yapıları kuvvetli şirketlerin, üretim maliyetleri görece daha düşük olacaktır. Burada hedeflenen tek

amaç küme ekonomisi yaratmaktır. Uzmanlaşma ve üretimde yoğunlaşma gereğince üretim maliyetleri düşecektir. Örneğin; İsviçre markası olan “Swatch” marka saat uzun zamandır dünya saat piyasasında konumlanmaktadır. Örneğin ülkemizde faaliyet gösteren bir KOBİ Swatch marka saate eş değer olarak üretim yapmak ve dünya saat piyasasına girmek istese, kuruluş aşamasında pek çok maliyete katlanmak zorunda kalacaktır. Böylece maliyeti görece daha yukarıda olacağı için satış fiyatı da İsviçre firmasına göre daha yüksek olacaktır. Fiyat olarak daha yukarıda olduğu için firma rekabet edemeyecektir. Böylece KOBİ’ler asla rekabet edemeyecek duruma geleceklerdir. Ülkemizin 2023 yılı ihracat hedefleri çerçevesinde 500 milyar dolar ihracat hacmine ulaşmak için küme ve ölçek ekonomisi gereğince yüksek sermayeli ve iş bölümüne daha yatkın olan anonim şirketler ihracatı teşvik politikaları çerçevesinde teşvik edilmektedir.

Dış ticaret sermaye şirketleri sektörel olarak; inşaat, tekstil, kesme çiçek, tarımsal ürünler, mermer, tekstil ve konfeksiyon, makine halısı ve dokuma alanlarında faaliyet göstermektedir. Yukarıda sayılan sektörlerde faaliyet gösteren dış ticaret sermaye şirketlerinden teminat olarak incelemesiz ve teminatsız iade miktarını aşan kısmın % 4’ ü oranında teminat alınmaktadır. Firmaların taşınması gereken özellikler:

- Firmanın SMİYB düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor bulunması
- Son 5 yıl içinde firma adına tahakkuk eden gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin ödenmesi gerekmektedir. Yani firma bu iade oranından faydalanabilmesi için internet vergi dairesinden ya da vergi dairesinden borcu yoktur kâğıdı alması gerekmektedir.
- Firma hakkında 5 vergilendirme dönemi boyunca olumlu rapor bulunması gerekmektedir. Olumlu rapor iade hakkı doğrudan işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin %90 veya daha fazlasının onaylanmış olması gerekmektedir. Firma hakkında sahte ve yanıltıcı belge düzenleme ile ilgili bir işlem bulunmaması gerekmektedir. Sözü edilen 5 vergilendirme döneminden kastedilen sıralı aylar olarak değil aynı mali yıl içerisinde bir biri izleyen aylar içinde ihracat yapmaktır.

Teminat oranı %8 olarak uygulanacak mükellefler ise yine % 4’lük teminat oranı uygulanan mükellef gibi belli şartlara ve durumlara haiz değildir. İmalatçı-ihracatçılar, ihracatçılar ve özel finans kuruluşları nakden iade taleplerini incelemesiz teminatsız iade tutarını aşan kısmın %8’ni teminat gösterebilir (Başer, 2011).

Genel şartlar;

- Haklarında SMİYB düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor bulunması
- Kurumların son 5 yıl içinde adlarına tahakkuk eden gelirlerinde, Katma Değer Vergisi ve muhtasar beyannamelerinde ertelenme bulunmaması,
- Bir birine izleyen 5 dönem içerisinde firma hakkında olumlu rapor yazılması,

Firmalar için bu şartlar haiz olmakla birlikte imalatçı-ihracatçı ve özel finans kuruluşları için kendilerine has şartlarda vardır. Teminat uygulamasının genel amacı iade sonrasında firmanın belirtmiş olduğu işlemler ya da faturalarda bir sorun çıkması halinde firmanın göstermiş olduğu teminatı güvence altına almak istenmesidir. Yine firmalar gümrük beyannamesi teyidinden önce iade almak istemeleri durumunda iade miktarının tamamı kadar teminat göstermeleri halinde iadeleri derhal defterdarlık saymanlığı tarafından karşılanmaktadır. Vergi dairesi tarafından iade hakkında raporun olumlu verilmesi halinde iade miktarını aşan teminat firmaya tekrar iade edilmektedir.

2.3.3.4. Vergi inceleme raporu ile nakden iade

Bu iade türü Maliye Bakanlığı vergi inceleme elamanlarınca düzenlenecek inceleme raporuna göre yapılacak iade modelidir. Vergi inceleme raporu ile nakden iade alacak mükelleflerin,

- İadelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri,
- Yapılan ihracat neticesinde iade talep ettikleri katma değer vergisinin incelemesiz ve teminatsız iade hakkı veren hadleri aştığı durumlarda, teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemiş olmamaları,
- KDV iadesinin özel esaslara tabi olması durumunda münhasıran vergi inceleme raporu ile iadenin gerekmesi (Başer, 2011).

Vergi dairesinin belirlemiş olduğu denetim elemanları, mükellefler için belirlenmiş kanunu miktara göre taşradan ya da merkezden atanmaktadır. Firmalar, vergi incelemesi yoluyla iade talep etmeleri durumunda, yazılı olarak vergi dairelerine bildirmek zorundadır.

2.3.4. Nakden İadede Aranacak Belgeler

Nakden iade talebinde bulunan firmalar bağılı bulunduğu vergi dairelerine dilekçeyle başvuruda bulunur. Eğer iade yeminli tasdik raporu ile yapılıyorsa YMM tasdik raporu ibraz edilir. Teminat göstermek suretiyle iade talep eden firmalarda yeteri kadar teminat gösterir. Firma ve sektöre göre değişkenlik gösteren belgeler vergi dairelerince gerekli görülmesi halinde başka belgeler de istenebilmektedir. Vergi dairelerince istenilen bazı belgelerin internet vergi dairesine ibraz edilmesi zorundadır. Fiili olarak vergi dairelerine teslim edilen belgeler vergi daireleri tarafından kabul edilmeyecektir. Bazı özel durumlarda vergi dairelerine iade talepleri için sunulan belgelerin bir kısmı evrak olarak ibraz edilebilmektedir. Böyle bir durumda ibraz edilen evrakların suretleri veya aslı gibi onaylı suretleri sunulmaktadır.

- İade talep dilekçesinde, 429 Seri No.lu Vergi usul Kanununun Genel Tebliği ekinde yer alan standart iade talep dilekçesi model almak suretiyle yazılır. Bunun yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla aranan belgelerde ilgili vergi dairelerine ibraz edilir.
- İlgili döneme ait indirilecek KDV listesi vergi dairelerine ibraz edilir.
- İlgili döneme ait Yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu,
- Satış faturaları listesi (Gelir İdaresi Başkanlığı).

2.4. Mahsuben İade

Firmaların ihracat teşvikleri kapsamında katma değer vergisine dayanan diğer bir iade alma yöntemi mahsuben iadedir. Firmalar hak etmiş oldukları katma değer vergisi iadelerini nakit olarak almak istemedikleri durumlarda; birikmiş, ertelenmiş ya da cari dönem içerisindeki vergi ödemelerinden mahsup edebilmektedir. Aynı şekilde firmanın varsa sosyal sigortalar müdürlüklerindeki birikmiş sigorta borçları mahsup edilebilmektedir. (KDV Mahsuben İade, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018)

Burada dikkat edilmesi gereken husus, firmaların talep etmiş oldukları mahsuben iade için herhangi bir şekil şartı aranmamaktadır. İnceleme raporu ve teminat aranılmadan firmaların talepleri yerine getirilir. Firma ortağı veya ortaklarının vergi borçları, katma

değer vergisi iadesi için talep edilen mahsuplaşmaya dâhil edilmez. Muhasebenin kişilik kavramı gereği şirket borç ve alacakları, ortakların borç ve alacaklarından ayrı tutulması esastır (6183 Sayılı Kanun Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018).

Mahsuben iade talebinin öncelikle vergi dairesine dilekçe ile bildirilir. Firmanın vermiş olduğu dilekçede, verilen tarihe kadar ki muaccel olmuş borçların mahsubu talep edilmektedir. Firma dilemesi halinde muaccel haline gelecek borçlar için ayrı bir dilekçe örneği verebilir.

• *İade ve Mahsup Talepleri İçin Yazılacak Dilekçe*

..... Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne

Daireniz Vergi kimlik numaralı gelir/kurumlar vergisi mükellefinizim. ..\ 20.. dönemi ile ilgili olarak TL tutarında katma değer vergisi iade alacağımın tamamının ekte belirtilen nevi vergi borçlarının mahsubu ve kalan bakiyenin tarafıma iadesini talep ederim.

Mahsup istenin verginin
Unvanı)

Adı Soyadı (

Dönemi: Nevi: Miktar

İMZA

Dilekçe Ekinde İbraz Edilecek Belgeler;

1. İlgili dönem 1 No.lu KDV Beyannamesi sureti,
2. Sorumlu KDV varsa 2 No.lu KDV beyannamesi sureti,
3. İhraç kaydıyla satışlarda; ihraç kaydıyla satış faturalarındaki bilgilerle Gümrük Çıkış Beyannamesi içeren karşılaştırmalı tablo,
4. Gümrük Çıkış Beyannamesi noter ya da YMM tasdikli nüshaları,
5. İhraç kaydıyla satışlarda satış faturalarının kaşeli\imzalı sureti,
6. İndirilecek KDV listesi
7. İhraç kaydıyla satışlarda hesaplanan KDV listesi
8. YMM raporu ile iade alınacaksa; ilgili dönem KDV iadesi işlemlerinin tasdik sözleşme fotokopisi
9. YMM KDV iade raporu yoksa veya rapor daha sonra verilecekse, firmanın taşıdığı şartlara göre, iade alınacak KDV'nin %100'ü veya banka teminat mektubu verilecek olursa, kat'i ve süresiz kesin teminat mektubu olacaktır.
10. Teminatsız olarak YMM raporu ile iade talebinde, YMM KDV iade raporu verilecektir (6183 Sayılı Kanun Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018).

Mahsuben iade talebinde bulunması durumunda ilgili vergi dairesine yukarıdaki örnek dilekçe baz alınarak dilekçe yazılır. Kolektif şirketler ve adi ortaklıklarda iade alacaklarının ortakların vergi borçlarına ile ilgili dilekçeye, diğer ortakların mahsup yazısında izin gösteren tasdikli belge eklenir (Ünüsan, 2014).

Tüzel kişiliklerin haiz olduğu firmalarda, vergi dairesine verilen dilekçede firmanın kaşesi ve yetkili ortağın bilgileri yer alır. Eğer SSK borçlarına ilişkin dilekçeler verilecekse, prim esas kazançların doğduğu borçlar, borçlu durumundaki kuruluş ve şubelerin adları, unvanları, adresi vergi dairesi bilgileri ve vergi numaraları, prim borcu tutarları belirtilir (107 Seri No.lu Genel Tebliği Resmi, 04.01.2008).

Firmanın başvurmuş olduğu mahsuben iade dilekçesinde ilave olarak nakdi iade durumu söz konusu olacaksa nakden iade esasları uygulanır. Önce mahsup sonra iade uygulamasında mahsup edilen tutar incelemesiz ve teminatsız iade ve YMM iade üst sınırı belirleyen hadler dikkate alınmaz. İlgili yıl için belirlenen üst sınır çerçevesinde YMM raporu onayı aranmaksızın iade gerçekleşir.

- **KDV İadesi İçin Maliye Bakanlığınca Aranılan Şartlar ve Belgeler**

İhracatçılarda KDV iade talebinde bulunsunlar da bulunmasalar da tabii oldukları vergi dairelerince bir yoklama tabii tutulur. Yoklama tutanağı ve içinde yer alan bilgiler aşağıdaki gibidir.

- **Yoklama Tutanağı**

Adı, Soyadı ve Unvanı :
 Vergi Dairesi :
 Vergi Numarası :
 Adres :
 Telefon :

Mahsuben ve nakden iade talebinde bulunmayan firma o ay içerisindeki indirilebilir KDV'yi "Devreden KDV" hesabında izleyebilir.

Yukarıda kimliği yazılı mükellefin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11. Maddesinde yer alan ihracat istisnası ile ilgili 20../20.. dönemine ilişkin KDV iade taleplerine ilişkin olarak yukarıda yazılı işyerine gidilerek aşağıdaki hususlar mükellefle/yetkileri saptanmıştır.

1. Mükellefin 20.. yılına ait kanuni defterlerinin tasdik muameleleri numaraları.
2. İmalatçı- İhracatçı Firmanın veya İmalatçı-İhracatçının adı, soyadı veya unvanı ile ortakların, kurucuların, yöneticilerinin adı, soyadı ve işyeri ile ilgili ikametgah adresleri ve bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numaraları.
3. Şirketin kayıtlı sermayesiTL. Ödenmiş sermayesiTL' dir.
4. Şirketin ticaret sicil kaydı ve numarasına ilişkin bilgiler,
5. Mükellefin sahip olduğu haberleşme araçları numaraları,
6. Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun tarih ve numaraları ile birer örneği yoklamaya eklenir.
7. İşçi sayısı ve üretim araçlarının imalata karşılayabilecek durumda olup olmadığı,
8. Bir önceki yılın üretim durumu,
9. Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı; kullanmış ise hangi banka şubesinden kullandığı

10. Şirket ortaklarının ve hissedarların, hisse durumları
11. İhracata konu olan mallar hangi firmalardan sağlanmıştır.
12. Mükellefin son üç yılda beyan etmiş olduğu gelir/kurumlar vergisi matrahı, tahakkuk eden gelir/ kurumlar vergisi (6183 Sayılı Kanun Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018).

- **İmalatçı İhracatçılarda Yoklama Ekinde Aranacak Belgeler**

1. Kuruluş ve değişiklik gazetelerinin fotokopisi
2. Üretimle ilgili üretim araçlarının alış faturalarını sureti,
3. Yoklamanın ilgili bulunduğu dönemlere ait S.G.K bilgilerinin ve son ay ücret bordrosunun sureti
4. Firmanın imalata başlama tarihi
5. İşyerinin tapu veya kira kontratının sureti
6. Yoklanın yapıldığı dönemin ilgili defterlerin hazır bulunması
7. Ticaret ve sanayi odası sicil belgesi ve kapasite raporu (6183 Sayılı Kanun Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018).

- İade Talep Dilekçesi

..... VERGİ DAİRE MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Daireniz hesap numaralı gelir/kurumlar vergisi mükellefinizim. ../20.. dönem Katma değer vergisi alacağımın, tarafıma nakden iadesini talep etmekteyim. Bu hususta gerekli işlemlerin yapılmasını saygı ile arz ederim.

ADRES:
EKLER:

Adı Soyadı(Unvan)
İMZA

Yazılan bu dilekçe formunda yeminli mali müşavir onayı olmadan direkt olarak vergi dairesini verilerek iadenin ödenmesi talep edilir.

- **Kesin Teminat Mektubu**

.....Vergi Dairesi Başkanlığı'na

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri gereğince katma değer vergisi iadesinden yararlanacak olan;

Adresinde yerleşik firmasına ödenecek .../20.. dönemine ait, katma değer vergisi iadesine teminat oluşturan, bu teminat mektubu ileTL'sini aşan ödeme konusunda bankamız borçlu ile birlikte müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu sıfatıyla kefil ve sorumlu olduğumuzu tarafınızdan bankanızla yazılı olarak bildirildiği takdirde bankanızca veya mükellefçe hiçbir yasal yola gidilmeksizin protesto çekilmesine, hüküm alınmasına gerek kalmaksızın yukarıda belirtilen meblağ ilk yazılı isteminiz üzerine, hemen ve geciktirilmeksizin kayıtsız ve şartsız vergi dairenize veya vergi daireniz emrine nakden ve tamamen, istem anından ödeme anına kadar geçecek günler için gecikme zammı ile birlikte ödeyeceğinizi ve hakkımızda 6183 sayılı kanun hükümlerinin uygulanmasını bankamızın imza yetkilisi ve sorumlusu sıfatıyla ve banka nam hesabına yüklediğimizi kabul, beyan ve taahhüt ederiz.

İŞBU TEMİNAT MEKTUBU KESİN VE SÜRESİZDİR.

İŞBU TEMİNAT MEKTUBU DAMGA VERGİSİNDEN İSTİSNADIR.

2.5. KDV İade Süreci

Katma değer vergisi iade sürecinin başlayabilmesi için öncelikle yapılması gerekenler, ihracat dosyasını hazır duruma gelmesi gerekmektedir. İhracatın gerçekleştiği döneme ait;

- Sözcükler
- Proforma Fatura (Olması Durumunda)
- Satış Faturası
- İhracat Gümrük Beyannamesi; (Döviz tutarı, Fiili ihracat tarihi, Teşviklerle ilgili şerh bilgi kontrolü)
- Yüklenilen KDV listesi
- Risk Analizi, İhracat Dosyasının SMİYB (Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge) belge ve firma taraması yapılır.

Tüm bu istenilen evrakların birbiri ile olan uyumları kontrol edilir. Dikkat edilmesi gereken husus gümrük beyannamesindeki intaç tarihi fiili ihracat tarihi olarak kabul edilir. Faturalarda bir yanlışlık olması durumunda kur farkından kaynaklanan vergi ziyarı ortaya çıkabilmektedir. Böyle bir durumda firmalar özel usulsüzlük cezalarına çarptırılabilir (Pehlivan, 2005).

Yukarıda sayılan belgelerin çoğu internet vergi dairesi vasıtasıyla elektronik ortamda verilir ve beyan edilir. Vergi dairesi lüzum görmesi durumunda istenilen belgeler fiili olarak ibraz edilir. Önceki bölümde örneği verilen iade talep dilekçesine benzer dilekçe yazılarak vergi dairesine ibraz edilir.

2.5.1. İade Edilecek Katma Değer Vergisi'nin Oluşturulması

Ticareti yapılan malların ihracatı ile üretimi yapılan malların ihracatı ve bununla beraber ihracat teşvikleri kapsamında iade edilecek Katma Değer Vergisinin hesaplanması aynı değildir. Çünkü aracı ihracatçı firması alış faturalarındaki tutarların toplamı iade edilebilecek KDV'ye teşkil etmektedir. Ancak üretici ihracatçı firmanın yüklenmiş olduğu KDV'yi hesaplamak ve bu tutarı yeminli mali müşavir aracılığıyla vergi dairesine bildirmek zor, tartışmalı ve suiistimale açık bir konudur.

Karşılaşılabilecek bu olaylarla ilgili 23, 24, 26, 29 ve 32 No.lu KDV tebliğlerinde açıklamalar yapılmıştır. Hesaplanan KDV ile yüklenilen KDV tutarları arasındaki fark idare ve mükellefler arasında uyumsuzluklar yaratmaktadır. Üretici ihracatçı firmalar yüklenmiş oldukları KDV'yi olduğundan daha çok göstermek suretiyle daha çok iade talep

etmektedir. İhracat teşvikleri kapsamında iade uygulaması yapıldığı günden bu yana bazı firmalar olduğundan daha çok iade talebinde bulunmuşlardır.

Yüklenilen KDV hesaplanmasındaki genel prensipler aşağıda sıralanmıştır:

- Katma Değer Vergisi Kanunu'nda, yapılan işlemler sebebiyle mükellefler yüklenmiş oldukları vergiyi iade olarak talep edebilir.
- İade hakkı doğuran işlemlerde firmaların doğrudan ve dolaylı olarak ilgili olmayan vergilerin iade olarak talep edilmesi mümkün değildir.
- Firmanın iade olarak talep ettiği verginin daha önce indirim yoluyla talep edilmemiş olması lazımdır. Firma yüklenmiş olduğu KDV'yi "Devreden KDV" hesabında izlemişse tekrardan iade konusu yapamaz.
- Firma iade talebinde bulunabilmesi için fiili ihracatın gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Burada en önemlisi yazılan maddedir. Çünkü firma istediği kadar alış yapsın ve yüklenilen KDV ne kadar yüksek olursa olsun, ihracat gerçekleşmeden iade talebinde bulunamaz (Çekirdekoğlu, 2010).
- İlgili ayın beyannamesinde, iade talebi belirtilmesi gerekir.
- Bir önceki bölümde belirtilen vergi iadesi dilekçesiyle ilgili vergi dairesine başvuruda bulunulması gerekmektedir.

İlgili vergi dairesi tarafından onaylanan ihracat teşvikine dayalı vergi iadesi, ihraç edilen malın alış faturalarındaki KDV tutarına eşit olmalıdır. Yüklenilen KDV tutarı, ihraç bedeli üzerinden genel orana göre hesaplanmış verginin altında olmalıdır. Vergisiz giriş tutarı ile birlikte firmanın kârı da içine alacak bir fiyatlama yapılmalıdır.

Bir örnek üzerinden açıklanacak olunursa;

2000 TL ihraç bedeli içinde, 200 TL vergisiz girdi ve 300 TL girdi düşünüldüğü zaman, yüklenilmiş olan vergi %18'lik vergi oranı ile en fazla $((1000 - (200 + 300)) \cdot 0.18 = 90$ Türk Lirasıdır. Yüklenilen KDV tutarı ihraç bedelinin altında olduğu görülmektedir. (Kocakoç, 2015)

Amortisman tabii iktisadi kıymetin ihraç edilen malın üretiminde kullanılması dolayısıyla yüklenilen Katma Değer Vergisinin hesaplanmasında üretime ilişkin sabit

kıymetlerin ihraç edilen malın bünyesine giren ilgili dönem amortismanın genel KDV oranı ile çarpılmasıyla ulaşılmıştır. Ayrıca diğer giderlerin ihracata konu olan mal ile direkt ilişki kurulan masrafların, gümrük müşavirliği ile gümrük nakliye gideri göz önüne alınarak hesaplanmıştır. (Kocakoç, 2015)

Bununla birlikte ihracattan doğan KDV iade talepleriyle ilgili ihracat listeleri, indirilecek KDV listesi ve yüklenilen KDV listesi kâğıt ve elektronik ortamda vergi dairesine teslim edilir. Ancak yeni yayımlanan tebliğ ile kâğıt suretiyle verilen talepler artık internet vergi dairesi ortamında verilmektedir. İhracat ile vergi dairesine teslim edilen belgelerin elektronik ortamda teslim edilmesinin amaçları, VEDOP üzerinden manuel olarak yapılan kontrol uzun zaman aldığı ve kâğıt üzerinden teslim edilen belgelerin incelenmesi uzun zaman aldığı ve de işlemlerin hızlanması için bu yönteme başvurulmuştur. Bütün amaç KDV iade süreci kısaltmaktır. Burada değinilmesi gereken diğer konu vergi dairelerin bu konu ile ilgili kesin salt bir süre bulunmamaktadır. Vergi dairesinden vergi dairesine süreler farklılık göstermektedir. Ortalama olarak 30-120 gün arasında KDV iade süresi vardır.

Katma Değer Vergisi iadesi hesaplanırken baz alınan temel unsurlar alış faturalarıdır. Ya da üretime katlanırken katlanmış olduğu maliyetlerin KDV'leri indirilecek KDV'de iadenin ana unsurunu teşkil etmektedir. Ayrıca tahakkuk eden KDV oranları %1, %8, %18 olarak ayrı ayrı sınıflandırılır.

2.5.2. KDV İade Raporlanması

Katma değer vergisi kanununun 8/2.9/1, 29/2 ve 32' nci maddelerinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiyle "Hızlandırılmış KDV iade sistemi (HİS)" uygulanmaya başlanmıştır. 26 Nisan 2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve bütün KDV tebliğleri tek çatı altında toplayan Katma Değer Vergisi genel tebliği ile hızlandırılmış iade sisteminde bazı değişikliklerdeki şartları yerine getiren mükelleflere, bağlı bulunduğu vergi dairesine ya da defterdarlık saymanlığı tarafından yetki verilen firmalar, tutarına bakılmaksızın ve herhangi inceleme raporu, YMM tasdik raporuna bakılmaksızın; iade için gerekli belgelerin tamamladığı tarihten 5 iş günü içerisinde nakden iade talepleri, aynı gün içerisinde mahsuben iade talepleri karşılık bulmaktadır (6183 Sayılı Kanun Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018).

KDV iadelerinin raporlanmasında “KDV iade risk analiz sistemi, KDV iade taleplerine ilişkin kontrol ve analiz raporlarının merkezden elektronik ortamda yapılması ve bu işlem sayesinde vergi dairelerinin iş yükünü azaltmak, vergi dairelerini ve mükelleflerin evrak yükünü azaltmak, iade ve mahsup işlerini hızlandırmak, iade sürecini tek bir disiplin altında toplamak, iade sistemini entegre haline getirmek gibi amaçlarla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2010 yılından itibaren “KDV iadesi risk analizi sistemi” hayata geçirilmiştir (6183 Sayılı Kanun Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018).

2.6. KDV İadesinin Hesaplanması

İhracat istisnası kapsamında uygulanan KDV iadesinin hesaplanarak belirlenmesi son derece önem arz etmektedir. KDV'nin hesaplanması alış faturaları üzerinden olacağı ve üretim işletmelerinde üretim maliyeti üzerinden hesaplanacağı için dikkat edilerek analiz yapılmalıdır. Özellikle üretim ve montaj sanayinde ihracat yapan firmalar mal girdileri çeşitli olacağı için yüklenilen KDV listesi titizlikle yapılmalıdır.

Burada önemli konu yüklenilen KDV ve indirilecek KDV arasındaki farktır. Firmalar cari ay içerisinde alış yaptığı tüm faturaların KDV'lerini 191 No.lu hesapta izlemek durumundadırlar. Yüklenilen KDV ise esasen Yeminli Mali Müşavirin sorumluluğundadır. Burada ihraç yapılan ürünlerde kullanılan indirilecek KDV'ler yazılır ve bu listenin iadesi vergi dairesinden talep edilir.

Hem yurtiçi piyasaya hem yurtdışı piyasaya ürün satan firmalarda bu konu suistimale açıktır. Çünkü özellik arz eden girdileri ve maliyet hesapları kompleks olan alış faturalarının hem indirilecek KDV vasıtasıyla; Devreden KDV'de hem de gerçekleşen ihracat vasıtasında yüklenilen KDV hesabında izlendiği pek çok KDV iade vakasında gözlemlenmiştir.

Yüklenilen KDV tutarı, Katma Değer Vergisi Beyannamesinde tam istisnalar kısmında beyan edilir. İndirilecek KDV ise katma değer vergisi beyannamesinde indirimler kısmında belirtilir. Mükerrer kayıtlar hem YMM hem de Mali Müşavirin sorumluluğu altındadır. Yeminli mali müşavirlerin yüklenen KDV'yi hazırlarken kullanılan şablon aşağıdaki tabloda olduğu gibidir.

Çizelge 2.11. Yüklenilen KDV Listesi

Alış Faturası Tarihi	Alış Faturası Seri Numarası	Alış Faturası Numarası	Satıcını Ad-Soyadı	Satıcının Vergi Kimlik Numarası	Alınan Mal ve Cinsi\Miktar	Alış Faturası KDV Hariç Tutar	Alış Faturası KDV'si	GGB Tescil Numarası	Yüklenim

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

Yüklenilen KDV'nin listesi yapıldığı zaman mutlaka alış faturaların KDV'leri tasnif edilmelidir. 1 Ağustos 2002 tarihinde ÖTV'nin yürürlüğe girmesiyle, yükseltilmiş KDV oranına son verilmiştir. 2002\4480 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile KDV oranları yeniden belirlenmiştir. Genel KDV oranı olarak %18'lik oran belirlenmiştir. İndirimli KDV oranı olarak ise %1'lik ve %8'lik genel KDV oranları belirlenmiştir.

2.6.1. İndirimli Oran Uygulanan Teslim ve Hizmetler

İndirimli Orana Tabii Mal ve Hizmetler %1;

- Kurutulmuş bazı tarım ürünleri ile kabuklu kuru yemişlerin toptan ticareti
- Mazı, palamut, kendir tohumu
- Tahıllar, çeltik, soya, kuru bakliyat, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin, zeytinyağı, küçük ve büyükbaş hayvanlar ve arılar
- Buğday unu, katkısız ekmekler ve yufka
- Sertifikalı bitki tohumu ve meyve fidanı
- Taze sebze ve meyve teslimi
- Gazete ve dergiler
- Kullanılmış binek otomobili
- 150 m2' nin altındaki konutlar
- Cenaze hizmetleri

İndirimli Orana Tabii Mal ve Hizmetler %8;

- Gıda maddeleri (Alkollü içecekler hariç)
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı
- Ham post ve deriler
- İplik, lif
- Kumaş, dokuma, mefruşat
- Ayakkabı, terlik ve çizme
- Halı dokuma ve yer kaplamaları
- Baskı ve yazı kâğıdı
- Kırtasiye malzemeleri
- İlaçlar
- Konaklama hizmetleri
- Su bedelleri

Gibi hizmetlerde Bakanlar Kurulu kararı ile indirimle gidilmiştir. Bunun dışındaki tüm hizmetlerde KDV oranı genel oran olan %18'dir (Oktar, KDV İstisnalar ve İadeler, 2009). Ayrıca 150 metre karenin altında kalan konutları satan firmalar alış yaptığı faturalar genelde yüzde 18'lik KDV'li mallar olduğu için satış yaptığı konutlarda kesilen satış faturaları %1 olduğu için aradaki farkı iade alabilmektedir. İhracat yapılan firmalarda yaşanan KDV iadelerindeki sorunlar aynı şekilde inşaat firmalarının iade taleplerinde de karşı karşıya kalınmaktadır. İnşaat firmalarının iade taleplerine baktığımız zaman sadece indirimli KDV oranları arasındaki farktan dolayı olduğu bilinmelidir. Ancak ihracat yapan firmaların KDV iade talepleri sadece indirim oranı olarak talep edilmez. İhracatta kullanılan alış faturalarındaki KDV'ler yüklenebilir KDV hesabında izlenebilmektedir. Bunun dışındaki tüm mallarda genel oran olan %18'lik KDV iadesi uygulanır.

2.6.2. İade Tutarının Hesaplanması

74 Seri No.lu KDV genel tebliğinde belirlendiği üzere iade tutarının hesaplanmasına her takvim yılının ocak ayı itibariyle başlanır (24170 Sayılı Resmi Gazete, 2000) .

Ocak ayı döneminde varsa indirim oranına tabii işlemlerin bünyesine giren vergiler ile indirimli orana tabii işlemler nedeniyle hesaplanan vergi, defter ve belgeler esas

alınarak mükellef tarafından hesaplanır. İndirimli orana tabii işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden hesaplanan vergi çıkarılacak ilk hesaplamada yapılmalıdır. Burada çıkan sonuç Katma Değer Vergisi Beyannamesinin sonraki döneme devreden vergi tutarı ile eşit olmalıdır. İlgili döneme ait sonraki döneme devreden KDV kalemi yoksa yani ödeme çıkıyorsa; o döneme ait indirim orana tabii işlemlerin bünyesine giren vergi tutarı yıllık iade hesabına dâhil edilmeyecektir.

Eğer sonraki döneme devreden KDV tutarı varsa indirim orana tabii işlemlerin bünyesine gören vergi ile bu işlemler neticesinde hesaplanan KDV arasındaki vergi farkını aşılıyorsa, bu farkın tamamı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı “aylık iade edilebilir vergi” olarak kabul edilecektir. Bu tutarı bir örnek ile açıklamak gerekirse;

Ocak 2018 Dönemi Baz Alınırsa,

- Ocak sonraki döneme devreden KDV: 2500 TL (1)
- Ocak ayı indirimli oran sebebiyle yüklenilen KDV: 5000 TL (2)
- Ocak indirimli oran çerçevesinde hesaplanan KDV: 4000 TL(3)
- Ocak ayı diğer yüklenilen vergi: 2500 TL(4)
- Ocak diğer hesaplanan vergi: 1000 TL(5)

Burada iade edilebilir vergi hesaplamasına dâhil edilebilecek tutar indirimli oran sebebiyle yüklenilen vergi ile bu işlemler nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi arasındaki vergi farkın tamamı olan;

$$5000(2)-4000(3)=1000 \text{ TL'dir.}$$

Sonraki döneme devreden vergi 2500 TL olup, 1000 TL'yi aşmaktadır. Buradaki vergisel rasyonel ise diğer yüklenen vergi ile diğer hesaplanan vergi arasındaki fark olan 1500 TL'nin genel esaslar çerçevesinde devreden KDV olarak değerlendirilmesi gerektiği ve indirimli olan ile ilişkisi bulanamamıştır. Bu hesaplama bir sonraki ay tekrar yapılır. Bir sonraki ayda varsa indirimli orana tabii işlemlerin bünyesine giren vergiler ve bu işlem ilgili olarak hesaplanan katma değer vergisinin farkı hesaplanacak, bu fark Ocak dönemine ait iade edilebilir vergi ile toplanacak, bu toplam Şubat dönemi beyannamesinde yer alan sonraki döneme devreden vergi tutarı ile mukayese edilir. Devreden KDV mevcut ise

tamamı yıllık iade hesabına dâhil edilecek, devreden vergiden sözü edilen toplamı aşmıyorsa, Şubat dönemi beyannamesindeki devreden vergi tutarı ilk ili ay için “iade edilebilir vergi” olarak dikkate alınacaktır (Başer, 2011).

Bu hesaplar Aralık ayına kadar diğer aylar içinde yukarıda anlatılmaya çalışılan açıklamalara göre yapılmalıdır. Aralık ayındaki indirimli orana tabii işlemlerin bünyesine giren vergiler ile bu işlemlerle ilgili olarak hesaplanan vergi arasındaki fark, Kasım sonu itibariyle hesaplanan “iade edilebilir vergi” ile toplanacaktır. Bu toplam ayı devreden Katma Değer Vergisi ile mukayese edilecektir. Eğer ilgili ayda devreden KDV yoksa iade söz konusu olmayacaktır. Eğer devreden KDV tutarı mevcutsa ve tutarı bu toplamı aşmıyorsa bu toplam, aşmıyorsa aralık ayındaki devreden vergi tutarı izleyen yıl için “iade edilebilir vergi” olarak dikkate alınacaktır (Başer, 2011).

İndirim oranına tabii işlemlerin bünyesine giren vergilerin hesabına genel imal ve idare giderleri ile amortismanına tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergiler dâhil edilir. Diğer bir ifade ile indirimli orana tabii işlemlerde genel imal ve idare giderleri ile amortismanına tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergiden bu işlemlere isabet eden tutarlar, iade hesabına dâhil edilecektir (Başer, 2011).

2.6.3. Mahsuben İade Uygulaması ve Hesaplanması

KDV Kanunu'nun 29/2 maddesine göre mükellefler indirimli oran uygulaması sebebiyle yükledikleri vergileri ya aylık olarak mahsuben ya da yıllık olarak nakden iade alabilmektedirler.

2.6.3.1. Mahsubu talep edilebilecek borçlar

99 Seri No.lu KDV genel tebliğinin yayımlanması ile birlikte 2006 yılı tarihinden itibaren firmaların ihracat teşvikleri kapsamında almaya hak kazandıkları katma değer vergisi iadesi için mahsup edilecek borçlar ilgili katma değer vergisi tebliğinde sıralanmıştır. İadesi mahsup edilebilecek borçlar öncelikle şirket tüzel kişiliğine haiz olmakla birlikte bu borçlar; tüm vergi borçlarına ve SSK genel prim borçlarında firmalara mahsup hakkı ve yine bakiye kalması durumunda iade hakkı getirmiştir.

Yine yeni gelen düzenleme ile birlikte firmalara ait doğalgaz ve elektrik borçları da indirim konusu yapılmak suretiyle mahsuben iadeye dâhil edilmiştir (6183 Sayılı Kanun Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018). Buradaki terk şart firmaların elektriği aldığı şirketlerin %51 ya da daha fazla hisse payı Devlet tüzel kişiliği tarafından işletilmesidir. Firmalar iade taleplerini hem elektrik dağıtım kurumlarına hem de ilgili vergi dairesine, mahsuben iade talep dilekçesi ile bildirmek zorundadırlar. Dilekçede yer alan bilgiler ise firmaların ihracat sırasında yüklendikleri KDV'leri gösteren liste ve hangi faturalar bu indirimlerden mahsup edilecekse suretleri dilekçe ekine eklenmelidir. Ayrıca iade hakkı doğuran işlemin yapıldığı yıla ait alış ve satış faturalarının listesi, Excel'de iade tutarının hesaplamasına ilişkin tablo, devreden KDV tutarlarını gösteren tabloda dilekçe suretine eklenmelidir. Mahsup talebinin yapılabilmesi için elektrik faturanın son ödeme tarihinden en geç 10 gün önce firmanın bağlı bulunduğu vergi dairesine dilekçe verilmelidir. Burada elektrik borçlarını KDV iade hakkına mahsup eden firmalar büyük oranda imalatçı-ihracatçı firmalardır. Üretim maliyeti enerji ile doğru orantılı firmaların başvurduğu yöntemdir.

Mahsup edilecek iade tutarı hesaplanırken, yine mali yıl başlangıcı dikkate alınacaktır. Hesaplama 3 aylık vergilendirme dönemi bazında yapılır. Örneğin Ocak-Şubat-Mart ayları ile başlayıp, üçer aylık mali dönemler itibariyle devam edecekler. 2011 yılı itibariyle ilk iade dönemi talebi itibariyle 14300 TL'yi aşmayan kısım ilk mali dönemde mahsup edilir. Bu tutarı aşan kısım ise izleyen mali dönemde tamamı mahsup edilir.

2.6.3.2. Aylık ve Yıllık İade Taleplerinin Katma Değer Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Elektronik beyanname uygulamasında yıl içindeki mahsuben iade taleplerinde “İstisnalar” kulakçığındaki “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunda 406 kodlu satırda beyan edilir. Bu satıra kümülatif iade tutarını o yıl için belirlenen en üst tutara kadar ki tutar yazılır ve beyan edilir.

Limitin aşıldığı dönemde, 406 kodla açılan satırın “Teslim ve Hizmet Bedeli” sütununa yılın başından limitin aşıldığı döneme kadar indirimli oran kapsamında gerçekleştirilen ve bu kapsamdaki işlem bedellerinin KDV hariç toplamı, “İade Konu Olan KDV” sütununa ise mahsuben iade tutarı yazılacaktır.

Limit aşıldıktan sonraki dönemlerde, “ Teslim ve Hizmet Bedeli” sütununa sadece o dönemde gerçekleşen indirimli orana tabi işlem bedelleri, “İade Konu Olan KDV” sütununa ise yine mahsuben iade tutarı yazılır ve beyan edilir. Yıl içinde mahsuben iade edilemeyen vergiler için izleyen yılda yapılacak iade taleplerinde ise aynı tabloda 450 kodla bir satır açılacaktır. Bu satırın “ Teslim ve Hizmetler Bedeli” sütununa önceki yıldaki toplam işlem bedeli, “İadeye Konu Olan KDV” kısmına da iade edilecek tutar yazılır ve beyan edilir (6183 Sayılı Kanun Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018).

2.7. Dış Ticaret İşlemleride KDV İadesinin Muhasebeleştirilmesi

İhracat teşvikleri kapsamında KDV iadesinin muhasebe kayıtlarında izlenmesi son derece önem arz etmektedir. Zira tutulan kayıtlara göre Katma Değer Vergisi Beyannamesi verilecektir. Muhasebenin temel kavramından biri olan Türk Parası ile değerlendirme, tüm hesapların Türk Parası ile muhasebeleştirilmesini uygun görmektedir. Dış ticaret işlemleri de Döviz üzerinden yapıldığı için kur hesapları son derece önem arz eder. Büyük hacimli işlemlerde, kur farklarından doğan hesaplamalar doğrudan şirketin Aktif ve Pasif hesaplarını doğrudan etkiler ve firmaların mali yıl verilerinde indirim konusuna sebebiyet verebilmektedir. Ayrıca firmanın ihracat yaptığı satış faturası ile o satışa ilişkin Gümrük Beyannamesindeki tarihler genelde aynı değildir. Hangi tarih ve hangi tarihin kuru baz alınarak muhasebe kayıtlarının tutulacağı ve Kambiyo karı\zararı hesabı kullanılması yine son derece önem arz etmektedir.

Diğer önemli konu ise ihracat teşvikleri kapsamında satış faturasında KDV bedeli olmadan satış işlemi gerçekleşeceği ve beyannamede farklı bölümde beyan edileceği dikkat edilmesi gereken diğer bir husustur.

Hem iç pazara hem de dış pazara ürün satan yani ihracat yapan firmaların alış faturaların izlendiği hesap ve muhasebeleştirilmesi son derece önemlidir. İade kapsamında oluşturan yüklenilen KDV kavramı alış faturaları baz alınarak hesaplanmaktadır.

2.7.1. Dış Ticaret İşlemlerinde Kullanılan Hesaplar

Dış ticaret işlemi yapan firmalar en çok aşağıda belirtilen hesapları kullanmaktadırlar.

100	KASA
102	BANKALAR
120	ALICILAR
150	İLK MADDE VE MALZEME
151	YARI MAMULLER-ÜRETİM
152	MAMULLER
153	TİCARİ MALLAR
157	DİĞER STOKLAR
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI
300	BANKA KREDİLERİ
320	SATICILAR
600	YURTİÇİ SATIŞLAR
601	YURTDIŞI SATIŞLAR
610	SATIŞTAN İADELER
611	SATIŞ İSKONTOLARI
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ
621	SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ
646	KAMBIYO KARI
656	KAMBIYO ZARARI

Dış ticaret firmaların en çok dikkat etmesi gereken ve yeminli mali müşavir ile vergi dairelerinin en çok dikkat ettiği hesaplar KDV hesaplarının izlendiği ve bunun sonucunda beyan ettikleri hesaplardır.

136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
136.01	İADE EDİLECEK KDV
190	DEVREDEN KDV
191.01	%1 İNDİRİLECEK KDV
191.02	%8 İNDİRİLECEK KDV
191.03	%18 İNDİRİLECEK KDV
192	TECİL EDİLEBİLİR KDV
391	HESAPLANAN KDV
392	DİĞER KDV (TERKİN EDİLECEK KDV)

2.7.2. Bilanço Hesaplarının İşleyişi

Alış faturalarının muhasebe kayıtlarında izlenmesi, ihracat neticesinde KDV iadesinin izlenmesi ve kur farklarının takibi bilanço hesaplarında takip edilir.

153 TİCARİ MALLAR

Firmalar ticari ürünlerde herhangi bir değişiklik yapmadan stoklarında satmak için beklediği ürün ve malzemeleri bu hesapta izlemektedir. Bu hesaba emtia girişleri borç, emtia çıkışları alacak kaydedilir. İhracat gerçekleştiği zaman malın maliyeti 621 Satılan Ticari Malların Maliyeti hesabında izlenmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken önemli husus yurtiçi emtia stokları ile yurt dışı piyasaya satılmak için stoklanan emtialar farklı alt hesaplarda izlenmelidir.

153.01: Yurt İçi Satışlar İçin Alınan Emtia

153.02: Yurt Dışı Satışlar İçin Alınan Emtia

ÖRNEK

Global Dış ticaret firması, Türkiye sınırları içerisinde yerleşik AARYAN limited şirketinden 50.000 Amerikan Doları değerinde ticari mal satın almıştır. Malın fatura kesimindeki dolar kuru 1 USD= 4.22 TL'dir. Bu örnek ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

$$50.000 \times 4.22 = 211.000 \text{ TL}$$

153.01 Ticari Mal	178.813	
192.01. İhraç Kayıtlı KDV	32.186	
320.01 AARYAN LTD		211.000

Global Dış Ticaret firması tarafından ihracat gerçekleştiği zaman yapılacak kayıt; KDV'yi satıcılar hesabından mahsup etmek olacaktır. Eğer alınan ticari mallar tekrar yurtiçinde satılırsa bu defa da diğer KDV'de izlenen bakiye 191 İndirilecek KDV hesabında takip edilir.

320.01 AARYAN	32.186	
192.01 İhraç Kayıtlı KDV		32.186
191.01 %18 İNDİRİLECEK KDV	32.186	
192.01.DİĞER KDV		32.186

191 İNDİRİLECEK KDV

Firmaların alış faturalarında yer alan KDV'leri izlediği ve muhasebeleştiği hesaptır. Gelir vergisi kanununa göre ülkemizde belirlenen KDV oranları için ayrı ayrı hesap açılarak, alış faturasında yer alan tutar izlenmelidir. İlgili dönemin mizanında yer KDV'ler Gelir İdaresinin Beyanname programı olan BDP' de ayrı ayrı beyan edilir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus ihracat teşvikleri kapsamında firmalar indirim konusu yaptıkları KDV'yi ihracat sırasında yüklenirken; haksız ve yersiz iadenin ortaya çıkmasıdır. Ayrı faturada birçok kalemin yer alması ve hem iç piyasaya hem de dış piyasaya ürün satan firmaların, iade sırasında yüklenilen KDV'de mükerrer işlem yapması sonucunda haksız ve yersiz KDV iadesi çıkar. Bu sorunu önlemek adına ihracat yapmak için alınan alış faturaları, tek düzen hesap planı içinde ayrı bir hesapta izlenmelidir.

ÖRNEK

Global Net Kargo firması yurtdışına ihracat yapacağı otobüsler ve yurtiçi pazarına satacağı otobüsler için yedek parça alımları yapmıştır. Bu bağlamda 5000 TL kumaş, 10000 TL çıkma klima, 7000 TL’de yan cam almıştır. Bu yedek parçalardan yan cam ihracat olan otobüste kullanılmıştır. Muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

153.01 KUMAŞ	5.000	
153.02 KLİMA	10.000	
153.03 YAN CAM	7.000	
191.01 %18 İND KDV	3.060	
191.02 %8 İND KDV	400,00	
320.01 SATICILAR		25.460

Yüklenilen KDV’nin Muhasebeleştirilmesi Örneği

Global Net Kargo Limited Şirketinin ilgili dönem için indirilecek KDV tutarı 1300 TL, bu tutarının 200 TL’si ihraç yapılan otobüste yüklenilmiştir. Hesaplanan KDV: 500 TL, Geçen aydan devreden KDV: 600 TL’dir. İlgili dönem için KDV VİRMANI aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

190.01 Devreden KDV	1.200	
391.01 HSP. KDV	500,00	
192.01 İade Edilebilir KDV	200,00	
190.01 Devreden KDV		600,00
191.01 İND. KDV		1.300

İhracat teşvikleri kapsamında KDV iadesi alan firmaların haksız ve yersiz KDV iadesi almaması adına hesaplar, tek düzen hesap planı çerçevesinde yeniden ele alınmalıdır. İhracatta olan mallara girdi olarak kayıt edilen alış faturalarının KDV'leri kullanılacakları pazara göre ayırma tabii tutulmalıdır. İhracatı gerçekleştiren firmalar; KDV iadesi almak için YMM başvurusu sırasında önce ya da sonra belli limitlerin üstüne kalan KDV iadeleri için şirket hesapların Bağımsız Denetimden geçmesi ve buna istinaden faturalarının sahte ve yanıltıcı olmaması araştırılmalıdır.

601 YURTDIŞI SATIŞLAR

Yurtdışına satılan mal ve hizmetlerin izlendiği hesaplardır. Yurtdışına satış işlemi gerçekleştiği zaman hesabının alacağına kayıt edilir.

ÖRNEK

Global Dış ticaret firması 20.11.2017 tarihinde İtalya'ya 100000 Dolar ihracat faturası keserek, ihracat yapmıştır. Dış ticaret işlemine ait bedel 60 gün sonra yurda gelmiştir. Satış faturası tarihinde kur 1 USD= 4.17 TL; ihracat bedelinin yurda geliş tarihinde ise kur 1 USD= 4.25 TL'dir. Ödeme Global Dış ticaret firmasına banka havalesi yoluyla gelmiştir.

- ✓ $100000 \times 4.17 = 417000$ TL
- ✓ $100000 \times 4.22 = 422000$ TL
- ✓ Kambiyo Karı= 5000 TL

120.01 ALICILAR	417000	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR		417000

Dış ticaret işlemine bağlı ödeme banka kayıtlarına geçtiği zaman yapılacak ödeme kaydı aşağıdaki gibidir.

102.01 BANKALAR	422000	
120.01 ALICILAR		417000
646.01 KAMBIYO KARI		5000





ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KDV İADESİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

İlk (Home) ekonomiden, Takas ekonomi ve merkantilist ekonomik modele geçildiğinden beri, başlıca satın alma araçları olan altın ve para; insanlar ve hatta toplumların elde etmek istedikleri en önemli ekonomik araç olmuştur. Para bir değişim aracı olmasının yanı sıra zaman içerisinde servet biriktirme fonksiyonunun da çalışmaya başlamasıyla, para ve altın madenini elde etmek en önemli amaç haline gelmiştir.

Kötü niyetli ve kolay yoldan para kazanma hevesinde olan bir takım çıkar odakları ve insanlar; gerek kanun boşluğu gerekse kanun tanımadan ülke içerisinde var olan serveti kendilerine aktarmak isteyen gerçek ve tüzel kişiler bir takım usulsüzlüklere başvurmuştur. Bunların bir emsali de özellikle 1980’den sonra ülkemizde benimsenen ekonomik politika olan ihracata dayalı büyüme modelinin teşviki olan “KDV iadesi” uygulamasıdır.

Haksız KDV iadesi alabilmek için salt tek bir uygulama yoktur. Belge üzerinden ve muhasebe kayıtlı üzerinden ve fiili olarak ihracatı gerçekleştirip hayali ihracat yapılabilmektedir. İhracat teşviki olan KDV iadesi haksız bir şekilde alınabilmektedir. Özellikle belli bir dönem bu usulsüz işlemlere dolaylı bir şekilde izin verilmiştir. Bunun sebebi Türk girişimcisine ihracatı öğretmek ve sermaye birikimini yerli girişimciye kazandırmaktır. Özal hükümetleri bu riskli ekonomik modeli tercih ederek, ülkemizde 1990’lı yıllardan itibaren cari açığının finansman kaynağı olan Turizmi ülkemize kazandırmıştır. İhracat yapan firmalar özellikle tekstil firmalarınca hükümet baskısı ile Alanya, Manavgat, Antalya, Kemer, Demre, Kaş, Kalkan ve Muğla ilimize 5 yıldızlı oteller inşa edilmiştir. (Yalçın, 2016)

1980’lerden beri sürekli gündemde olan hayali ihracat, haksız ve yersiz Katma Değer Vergisi iadesi gündemi sürekli işgal etmiştir. 1990’lı yıllara gelindiğinde bu uygulama kısmi olarak durdurulmuştur. Ancak gerek hayali ihracat gerekse Katma Değer Vergisi iade uygulaması halen geçerliliğini korumaktadır. Sadece bu uygulama şekli yıllara göre, değişen mevzuatlara göre şekil değiştirmiştir.

3.1. Hayali İhracat

Hayali ihracat, yurtdışına hiç mal gönderilmediği halde gönderilmiş gibi belgeleri ilgili makama onaylatmak ya da masa başında düzenlemek yolu ile yapılan ihracata denir. Fiziksel olarak mal gönderilmiş olması da mümkün iken gönderilen malların evsafı, adedi, miktarı, tutarı, ağırlığı da yüksek ya da farklı gösterilmek suretiyle hayali ihracat gerçekleştirilmiş olunacaktır (Dura, 2012).

Asıl olarak dış ticaret işlemlerinde yapılan usulsüzlük ile hayali ihracat yapılan işlem arasında yapısal olarak fark vardır. Usulsüz işlemler daha tolere edilebilir işlemlerdir. Usulsüz işlemler, sehven beyan edilmeyen alış ve satış KDV'leri, sehven yanlış beyan edilen İndirilecek KDV oranları; %8'lik KDV bildirimine yerine %18'lik KDV dilimi olarak beyan edilmesi, ilgili dönemde verilen katma değer vergisi beyannamesinde kümülatif satışların eksik beyan edilmesi, kredi kartı satışlarının eksik beyan edilmesi gibi sonradan Yeminli Mali Müşavirin incelemesinden sonra bu ve bunun gibi hususlar; düzeltme beyannamesi ile düzeltilebilir. Ancak hayali ihracat bilerek ve istenerek doğrudan Devleti ve kurumları zarara uğratmak için yapılan bir işlemdir. KDV iadesi ve hayali ihracat çok boyutlu usulsüz işlemlerin bir bütünüdür.

Örneğin fatura değeri 1000.000 TL olan bir ihracat gerçekleştirileceği ilgili sınırın gümrüğüne beyan edilmiş, fakat fiziki olarak sınırdan çıkan mallar, talaş, kum, taş gibi ekonomik değeri az olan ya da hiç olmayan ürünler paketlenmiş olduğunu varsaydıığımızda; bu ihracat sayesinde haksız ve yersiz olarak (KDV oranı %18) 180000 TL Katma Değer Vergisi iadesi alınacaktır. Bunun yanı sıra ihracat bedeli olan döviz yurtdışından ülkeye getirildiği zaman, yasal olmayan yollar ile elde edilen paraların sanki bu ihracat durumunda ülkeye getirilmiş gibi yasallaştırılmaya çalışıldığı çeşitli örneklerde görülmüştür.

3.1.1. Sarı-Kırmızı-Mavi-Yeşil Hatlar

Ülkemizdeki her gün gümrük sınırları, serbest bölgeler, havaalanların ve kara sularından pek çok giriş çıkış sağlanmaktadır. Bu işlemlerin hepsi ilgili malın ya da hizmetin vesaiki ile giriş çıkış yapmaktadır. Bunların hepsinin ilgili malın vesaikindeki

fiziki uyum kontrolü doğal olarak mümkün değildir. İhracatı ya da ithalatı yapılan malların gümrükte işlemleri başladığında işlem bazında kırmızı ya da sarı hatta düşmektedir.

Sarı hatta düşen mallar fiziki olarak kontrol edilmemekte sadece vesaik kontrollü yapılmaktadır. Belgelerin ve beyanların doğruluğu esas alınmaktadır.

Mavi hatta giren firmalar ise, eşyanın ve buna ilişkin yazılı beyan ve ilgili belgelerin veyahut ticari verilerin sonradan kontrol edilmesidir. Burada dikkat edilmesi gereken ihracata söz konusu ürün ilgili gümrükten hiçbir kontrol olmaksızın geçer. Kontroller uygun görülen bir zaman diliminde yapılır (Türkiye Esnaf ve Sanatkarları , 2017).

Yeşil hat; küreselleşen dünyada, hız kelimesi en önemli kavramdır. Hızlı iletişim, hızlı ticaret, hızlı ihracat ve ürüne duyulan ihtiyaç ve nihai olarak paraya duyulan hızlı ihtiyaç buna benzer uygulamaları beraberinde getirmektedir. Ticari ahlak, yasa ve kuralara uyum sağlandığı zaman bu uygulama ihracat yapan ülkeler için olması gereken uygulamaların başında yer almaktadır. Ancak bu uygulama bazı kötü niyetli firmalar tarafından su istimal edilmektedir. Dış ticaret işlemini gerçekleştiren söz konusu olan firma, yapılan ihracat neticesinde vesaik üzerinde gösterilen ürün ile fiziki olarak ihraç ettiği ürün arasında fark olması durumunda, gümrükleme sürecinde hiçbir kontrol söz konusu olmadığı için; fiziki olarak ekonomik bedeli hiç olmayan bir ürünü ihraç edebilir ya da daha kötüsü ticari açıdan yasaklı ürünleri ihraç edebilir. Ne yazık ki ülkemizde de bazı dönemlerde bazı firmaların, kendilerine verilen bu avantajlı uygulamayı kötüye kullandıkları tespit edilmiştir (Hayeli İhracat Yöntemleri, 2018).

Kırmızı hatta giren ürün ve firmalar ise, hem belge bazında hem de fiziksel olarak kontrolü edilmektedir (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2018). Fiziksel kontrolde ise; tam tespit, malların tamamın tespit edilmesi, sondaj usulü kontrol (tesadüfi olarak seçilen ürünlerin tespit edilmesi) yöntemlerinden biri seçilerek kontrol sağlanır. Firmaların hangi hat üzerine düşeceğine;

- İhracatı yapılan mal bazında,
- İhracatı yapan firma bazında,
- İhracatı yapıldığı ülke bazında,
- Satış şekli bazında,

gibi durumlara bakarak Gümrük Müsteşarlığı tarafından karar verilmektedir. Kırımızı hatta düşen mallardan, gümrük yetkililerince numune toplanır.

3.1.2. Türkiye’de Hayali İhracat Yöntemleri

Belki birazda sadece ülkemize mahsus olan bu kelime, ülkemizde dış ticaretin önem kazandığı 1980’li yıllardan sonra gündeme gelmeye başlamıştır. Bu yıldan itibaren her dönem kendine özgü tarzda hâlihazırda uygulanmaya devam ettiği iddiaları bulunmaktadır.

Her dönemde teşvikten faydalanmak isteyen ve ülkede uygulamakta olan mevzuat ve kanun boşluklarını kendi yönüne değerlendirmek isteyen kötü niyetli kişiler var olmuştur. Ancak zamanla mevzuattaki basitleşme ve bürokrasinin azalması, bilgisayarların insanın yerini alması ile hayali ihracatın uygulama şekli değişmiş ve aynı zamanda azalmıştır.

Bununla birlikte her türlü tedbir alınmış olsa da; dış ticaret işleminin en zayıf halkası ne yazık ki insandır. Türk işletmelerini hayali ihracata iten faktörler (Melemen, 2003);

- ✓ Nakit ve vergisel iadeler,
- ✓ Çarpık ekonomik gelişme,
- ✓ Haksız gelir elde etmenin itibar görmesi,
- ✓ Parasal gücün mevzuat üzerinde etkisi,
- ✓ Belge karşılığı kredi ya da teşvik işlemin yapılması,
- ✓ Ekonomik şartların ağırlığı,
- ✓ Teşvik sisteminin sürekli değişmesi
- ✓ Bürokratik sistemde kolay zemin bulması
- ✓ Gelire göre, yüksek yaşam düzeyinin hedeflenmesi
- ✓ Yersiz ve gereksiz borçlanma neticesinde, paraya duyulan gereksinim
- ✓ Ahlak
- ✓ Eğitimsizlik
- ✓ Toplum Psikolojisi

3.1.2.1. İhracata konu olan malın çıkış esnasında düzenlenen belgelerde yanlış beyan edilmesi

Bu hayali ihracat yönteminde, ekonomik değeri az olan ya da hiç olmayan ekonomik mallar çok yüksek bir değermiş gibi fatura ve beyan edilerek ihracat teşviki olan KDV iadesini daha çok almak istenmektedir. Bu yöntemin de kendi içerisinde alt yöntemleri vardır. Fiziki olarak ekonomik değeri az ya da hiç olmayan mallar gümrük sahasına terk edilmesinin yanı sıra fatura ya da yazılan ürünlerin dış ticaret teşviki kapsamında olan ürünler olarak lanse edilmesi durumunda hem devletin bu ürünlere parça ya da kilo başında verdiği pay alınacak hem de alış faturaları toplamındaki KDV iadesi olacaktır. Alış faturalarını da yüksek gösteren firmalar böylece katma değer vergisi iadesini yüksek tutarlı bir şekilde alacaklardır. Yıllık olarak beyan edilen; kurumlar ve gelir vergisinde ödeyeceği vergi ve şirket bünyesinde sigortalı çalışması durumunda sosyal güvenlik kurumu tarafından tahakkuk eden sigorta borçlarını yine iade edilen katma değer vergisinden mahsuplaşması mümkün olacaktır.

Yukarıda anlatılmak istenen özetle; hiçbir ekonomik katma değere katlanmadan iade sistemi ile aylık beyan edilen muhtasar ve katma değer vergisi bunun yanı sıra yıllık beyan edilen kurumlar ya da gelir vergisi ve son olarak var ise sosyal sigortalar kurumu ödemeleri bu iade ile mahsup edilebilmektedir. Halen “190 Devreden KDV” kalması durumunda da kalan kısmı firma iade almaktadır.

3.1.2.2. İhracata konu olan malın fiyatının yanlış beyan edilmesi

İhracata konu olan malın satış faturasında değerinin çok üzerinde fiyat ile beyan edilmesidir. Burada amaç, ilgili mala verilen teşviki ve KDV iadesinin yüksek alınmak istenmesidir. Bu yöntem günümüzde de halen çok kullanılan bir yöntemdir. Özellikle üretim yapan firmalar, ürettikleri malı ihraç etmeleri durumunda bu duruma başvurabilmektedir. Örneğin bir zeytin sıkma fabrikası, üretmiş olduğu zeytinyağı için hammadde ve girdi olan yaş zeytin alımları sonunda müstahsil makbuzunu ve işçilik giderlerini yüksek göstererek yine ihracat sonunda alacağı KDV iadesini fazla alabilmektedir. Günümüzde halen en çok tercih edilen uygulamadır. İhracat yapan firmalar alış faturalarını yüksek göstererek devlet tarafından iade alacakları KDV iadelerini daha yüksek olarak almaktadır.

3.1.2.3. hracata konu olan malın miktarını fiili çıkış miktarından fazla beyan edilmesi

Bu hayali ihracat yöntemi ise, dış ticaret işlemine konu olan birim değeri gerek gümrük çıkış beyannamesine gerekse Katma Değer Vergisi beyannamesine doğru beyan edilirken, fiili olarak sevk edilen mal ve ürünlerin ağırlık ve metrajlarının yüksek olması işlemidir. Böylece toplam miktar / ağırlık fazla gösterilmek suretiyle miktar cinsinden alınan teşvik miktarı artmakta, ayrıca beyan edilen oran yüksek olduğu için alınan KDV iadesi yine fazla olmaktadır. Dış ticarete konu olan eşya, ülkemiz gümrük sınırlarını terk ederken ağırlık kontrolleri rastsal olarak yapıldığı için bu uygulama halen geçerliliğini korumaktadır.

3.1.2.4. Fiili olarak mal çıkışı olmadığı halde ihracat yapılmış gibi evrakların masa başı hazırlanması (Naylon Fatura)

Hayali ihracat yöntemlerinden, tek maliyeti sadece belge basımı için katlanılan maliyet olan hayali ihracat modelidir. Kurulan paravan şirketler, maliye ile anlaşmalı matbaa aracılığı ile fatura bastırmaktadır. Daha sonra özellikle dış ticaret teşvikine konu olan malları kâğıt üzerinden diğer yurtdışındaki sahte şirkete satmış gibi gösterip; hem ilgili mal için dış ticaret teşvikini almaktadır. Hem de Katma Değer Vergisi iadesini almaktadır. Şirketin bilgileri, adresleri ve şirket bilgileri çoğu zaman yanlıştır. Ülkemizde bu tür faaliyette bulunan şirketler halen geçerliliğini korumaktadır. Bilindiği üzere firmalar fatura bastırma işlemi yaptırdığı zaman maliye ile anlaşmalı matbaa; imza beyannamesi, vergi levhası ve kimlik fotokopisi karşılığında fatura basımını gerçekleştirmektedir. Bu evraklar üçüncü bir başka kişinin eline geçtiği zaman fatura bastırabileceği anlamına gelmektedir. Bu gayri resmi basılan fatura ihracat karşılığında herhangi fiili bir mal olmadan fatura edilirse sonuçları ortadadır. Bu işlemi önleminin tek yolu; firmaların bağlı oldukları vergi daireleri şirketlere ilgili mali yıl için, yapacakları işlem ile orantılı fatura seri numaraları vererek basılan fatura üzerinde bu seri numaraları yer almalıdır. Bununla birlikte serinin dışına çıkılmamalıdır. Vergi dairesince verilen seri numarası ise firmaların vergi kimlik numaraları ile aritmetik dizi serisi ile orantılı olmalıdır.

3.1.2.5. Muhasebe kayıtları yöntemi ile kara para aklama

Bu yöntem literatür taramasında yer almayıp, saha araştırmaları neticesinde edilen bilgiler ve veriler çerçevesinde ulaşılan bilgilerden türetilmiştir. Bilindiği üzere dış ticarete söz konusu olan firma satış faturasını kestiği andan itibaren, ihracat neticesinde elde ettiği döviz ülkeye getirip bozdurmak ile mükelleftir. Ancak burada haksız ve gayri meşru şekilde edinilen dövizler bu yöntem sayesinde çok kolay aklanabilmektedir. Dış ticaret işlemine konu olan faturanın bedeli ülkeye girilmiş gibi gösterilip, gayri meşru döviz bozdurulmaktadır. Ayrıca yurt dışı firmanın vermekle yükümlü olduğu ihracat bedeli ise hiç yurda giriş yapmadan off-shore bankalara transfer edilmektedir. Bu çok komplike gibi görülse de 3 tane paravan şirket ile bu işlem çok kolay şekilde gerçekleştirilebilmektedir.

Ülkemizdeki hayali ihracat örnekleri, ihracatın serbestleşmesi ile başlamaktadır. İlk örnekler 70'li ve 80'li yılların neredeyse tek ihraç kalemi olan tarımsal ürünlerle başlamıştır. Bununla birlikte özellikle doğu bloğu ülkelerine ihraç kalemi olan krom da hayali ihracatta yer alan bir başka ürün olmuştur. Çoğu faturalarda krom ihraç edilmiş gibi gözükse de, ekonomik değeri hiç olmayan ya da az olan fiili ürünler ihraç sevk edilmiştir. İlk yıllarda ürün az olduğu için hayali ihracat oranları da ürünler ile doğru orantılı olmuştur. Bu gerçeklikle hayali ihracat uygulaması pek çok iktisatçı için, ihracat rakamlarını yukarı çekmek ve ihracatı ülkedeki firmalara öğretmek için devlet tarafından verilen en büyük ihracata dönük teşviktir (Akman, 2010).

Türkiye'deki hayali ihracat kavramını belki de herkesin duyduğu olay ise, 1980'li yıllardan itibaren %75'e kadar vergi iadesi uygulaması olan mobilya sektöründe yaşanmıştır. Özellikle bu yıllarda belirli firmalarca ceviz mobilya ihraç etmiş gibi gösterip, talaş ve ekonomik değeri olmayan ağaç ürünleri gönderilmiştir. Bu yöntem ile 20 milyon Amerikan Dolar iade alınmıştır. Yine bu işlemlerin yurtdışı ayağı paravan şirketler kurulmak suretiyle gerçekleştirilmiştir. 1980'li yıllar ve öncesindeki 5 yıl ülkemiz tarihinin en zor yılları olmuştur. Bu yıllarda ülkede yaşanan ekonomik sıkıntılar birçok tedbirin alınmasına yönelik uygulamaları oluşturmuş hatta yurtdışındaki işçilerin dövizleri ülkemize transfer edilmek istenmiştir. Merkez Bankasında İşçi Dövizleri Servisi kurularak, ülkedeki döviz açığı bir süre bu paralar vasıtasıyla karşılanmaya çalışılmıştır. Böyle bir ortamda dövizin ülkeye girişinde çok fazla soru sorulmadığı ve dolayısıyla örtülü olarak döviz kazandırıcı işlem olan hayali ihracata göz yumulmuştur. Böylece hükümetler ya

yüksek faiz oranlı borçlanmaya gidecekti ya da kendi kaynaklarını kendileri bulacak, kendi yaratıkları ihracatçıları eliyle ülkeye döviz kazandıracaktı. Ülkemizde 24 Ocak 1980 ekonomik kararları ile birlikte ikinci ekonomik politika tercih edilmiştir. Tercih edilen bu ekonomik politika belli bir süre sonra terk edilecek 90'lı yılların başı itibariyle ihracattaki teşvik politikaları şekil değiştirecektir (Birand, 2015).

3.2. Haksız ve Yersiz KDV İadesi

Katma Değer Vergisinin istisna ve indirimli oran uygulamaları sonucu iade teşvik sistemi ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde tüm vergi uygulamalarına bakıldığı zaman bir karışıklık görülmektedir. Özellikle de Katma Değer Vergisi iadesi süreci incelendiğinde daha da karmaşık bir yapı görülmektedir. Tam istisnalar, indirimli oran uygulaması, tevkifat gibi uygulamaların hepsi KDV iadesi uygulamasından kaynaklanmaktadır. Ülkemizde haksız Katma Değer Vergisi iadesinin %75'ine yakını ihracattan doğan iadelerden oluşmaktadır. (Dağüstü, 2000)

Bu karmaşık yapı birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Tezin ikinci bölümünde değinildiği gibi, eğer işletmelerin hem iç pazara hem dış pazara ürün ticareti yaptığı varsayılırsa, iç pazara yapacakları satışlarda KDV hesabını çalıştırmaktadırlar. Yurt dışı pazara satışta ise KDV hesabı çalışmadan direkt satış bedeli olan ürün 601 No.lu "Yurt Dışı Satışlar" hesabında muhasebeleştirir. Bu satılan mal ya da hizmetin alış faturaları bilindiği üzere KDV iadesine konu olacaktır.

Firmalar mal alışlarını yaparken alış faturalarındaki KDV'leri 191" İndirilecek KDV" hesabında muhasebeleştirmektedirler. Firma yurt dışı satışı yaptığı zaman iade alımı sırasında, firmanın mali müşaviri yeminli mali müşavire hangi alış faturalarını sunacağı kesin, tek hesapta muhasebeleştirildiği için bilinmemektedir. Çoğu firmada da Katma Değer Vergisi iadesi aldığı zaman her bir iade işleminde bu karışıklıktan faydalanmak suretiyle normalden daha çok Katma Değer Vergisi iadesi alınmaktadır. Günümüzde karşıt inceleme tutanakları ile bu soruna çözüm aranmaktadır. Ancak yeminli mali müşavirler iade incelemesi sırasında karşıt inceleme evrakını, mali müşavire yollamaktadır. Mali müşavirde yine kendi tutmuş olduğu kayıtlarına göre, inceleme tutanağını doldurmaktadır. Dolayısıyla yine bu noktada suiistimale açık bir alan olduğundan usulsüz işlem yapılmak istenildiği zaman yapılabilmektedir. Burada

yapılması gereken çözüm önerisi ise, yurtiçi pazara satılmak için alınan alışlar ile yurtdışı pazara satılmak için alınan alışların KDV'leri ayrı ayrı muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir. Özellikle üretim işletmelerinde pek çok girdi alışları neticesinde tek bir nihai ürün çıkışı yapılmaktadır. Böyle üretim yapan işletmelerin maliyet muhasebe hesapları belirli standartlara bağlanmalıdır.

Bilindiği üzere KDV iadesi, iade hakkı doğrudan işlemler neticesinde talep edilebilir. İade hakkı kazanan firmalar gerekli rapor ve belgeleri ibraz ettikten sonra nakden ya da mahsuben iadelerini alırlar. Ancak bazı durumlarda kötü niyetli kişiler bu ihracata teşvik uygulaması olan KDV iadesini yersiz ve haksız bir şekilde kullanabilmektedir. Böyle bir durum da “Haksız KDV İadesi” kavramı gündeme gelmiştir. Bu kavram çoğunlukla ihracata KDV iadesi uygulaması neticesinde ortaya çıkmıştır. Bilindiği gibi inşaat firmaları da 150 metre karenin altında inşaat yaptıkları zaman iade talepleri olabilmektedir. İnşaat mal alışları %18 KDV uygulanmakta, yapılan inşaat ya da konut 150 metre karenin altında ise satış faturası %1 KDV uygulanarak faturaları kesilmektedir.

“Haksız ve Yersiz KDV İade” uygulaması yakından incelendiği zaman 2 alt başlıkta incelemek mümkündür.

3.2.1. Haksız İade Alma Durumları

Haksız iade alma işlemi ayrı bir ya da birkaç kişinin bilinçli ve kötü niyetle bu duruma sebebiyet vermesidir. Mükellefin ya da firmanın kastı sonucu, hak etmediği halde iadeyi alması durumunda bu kavram gündeme gelir. Bu işlemi iade hakkını doğuran işlemi ya hiç gerçekleştirmemesi ya da işlemi gerçekleştirip, tutarı olduğundan daha yüksek göstermesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu durum en çok hayali ihracat işlemi sonucu ortaya çıkmaktadır. Hayali ihracatın ilk amacı ihracat istisnasının sonucu olan KDV iadesini almaktır. Diğer belli başlıca amacı ise kayıt dışı paranın aklanmasıdır. Bilinçli olarak haksız ve yersiz iade alma yolunu seçen firmalar;

- Vergi iadesi listelerindeki mal isimleri altında ekonomik değeri hiç olmayan ya da az olan ürünlerin ihraç edilmesi
- İhracata ilişkin belgelerde usulsüzlükler yapılması
- Paravan şirket kurmak suretiyle hayali ihracat yapılması

- Naylon fatura basımı sonucu yapılan ihracat
- Sahte döviz alım belgesi ile ihracat bedeli olan bakiyenin yurda girmediği halde kayıt dışı paranın bu mal ve hizmetin yurda girmiş gibi gösterilmesi
- Gümrük çıkış beyannamesinde fiili olarak ihraç edilmemiş olan malların, ihraç edilmiş gibi gösterilmesi

gibi sebeplerden ötürü “Haksız ve Yersiz KDV İadesi” ile ihracat istisnasından dolayı gündeme gelmektedir. Neticede insan faktörü için içinde olduğu için her türlü etkiye ve müdahaleye açıktır.

3.2.2. Bilinçsiz Fiil İle Alınan Haksız İade

Kurumlar Vergisi Beyannamesi, Geçici Vergi Beyannamesi, Muhtasar Beyannamesi, Gelir Vergisi Beyannamesi ve Katma Değer Vergisi Beyannamesi verilirken sehven yanlış beyan edilebilir. Gerek faturaların muhasebe kayıtlarına geçmesinde gerekse muhasebe kayıtlarının beyannameye aktarılması sırasında sehven hata yapılabilmektedir. Sonuç olarak yapılan hata da devleti zarara uğratabilir. Bu olayın tam tersi vergi daireleri tarafından da böyle bir hata yapılabilir.

Böyle bir hatanın yapıldığı ortaya çıktığı zaman Vergi Usul Kanununun ilgili maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. İkinci olarak ilgili aylar için yen iden düzeltme beyannameleri verilir. Üçüncü olarak eğer haksız ve yersiz ödenen bir iade varsa bu tekrar ilgili vergi dairesine ödenir. Eğer devlet ekonomik olarak zarara uğramıyorsa böyle bir işlem yapılmaz. Görülüşü üzere insan hatası neticesinde yapılan yanlışlıklardan kaynaklanan bir durum varsa ilgili kanunlar neticesinde para cezaları kesilir. Bununla birlikte haksız iadenin söz konusu olması durumunda adli müeyyideleri vardır.

3.2.3. Vergi Usul Kanunu Açısından Uygulanacak Müeyyideler

Bilinçli olarak alınan haksız iade söz konusu olduğu zaman; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu' nun 163, 341 ve 344. Madde hükümleri uygulanır. Öyle ki;

- *“Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin*

zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.” (Resmi Gazete, 10703 Sayılı, 10.01.1961),

- *“Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretiyle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.”* (Resmi Gazete, 10703 Sayılı, 10.01.1961),
- *“341. Maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarı vergi ziyayı cezası kesilir.”* (Resmi Gazete, 10703 Sayılı, 10.01.1961),
- *Vergi ziyasına 359. Maddede yazılı fiillerde sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat ceza uygulanır.”* (Resmi Gazete, 10703 Sayılı, 10.01.1961)

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan kişiler; defter ve muhasebe kayıtlarında hile yapanlar, defter ya da muhasebe kayıtlarını tamamen veya kısmen ortadan kaldıran veya kaldırmaya teşebbüs edenler, ayrıca muhasebe belgelerini tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya sahte belge kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hüküm olunur. Gerçekle resmi olarak var olmayan bir belgeyi düzenleyenler hakkında da üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası uygulanır (5326 Sayılı Kabahatler Kanunu, 2005).

Ayrıca yine ilgili kanun hükmüne göre, ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan matbaalarda basılabilen belgeleri, Bakanlık ve ilgili vergi dairesi onayı dışında basanlar ya da bilerek kullananlar hakkında iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası uygulanır.

Ayrıca 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun ilgili maddeleri gereğince haksız KDV iadesi ceza içeren suç kapsamına alınmıştır. Organize örgüt oluşturmak suretiyle; ikna icbar, tehdit gibi olaylar söz konusu olması durumunda ceza miktarı ve niteliği artar.

Türk ceza kanununda yer alan suçlar aşağıda sıralanmıştır;

- Gümrük kaçakçılığı
- Sahtecilik, Dolandırıcılık
- Teşekkül oluşturmak suretiyle hayali ihracat
- Zimmet
- Rüşvet alma verme
- Kara para aklama
- Adam öldürmek, tehdit

Gibi durumlara göre cezalandırır.

3.2.4. İhracattan Doğan KDV İadesinde Karşılaşılan Sorunlar

Katma Değer Vergisi iade talebi oluşturan firmalar ihracata ait yüklenilen KDV'nin iade edilmesine yönelik düzenlenen indirilecek ve yüklenilen KDV listeleri oluşturup elektronik ortamda gönderilmesi fazlaca zaman aldığı için, doğal olarak iade süreci de uzamaktadır.

Yine önceki bölümlerde belirttiğimiz gibi imal ettiği malları hem iç piyasaya hem de dış piyasaya satan firmalar iade teşkil edecek fatura ya da benzeri evrakların doğru şekilde hesaplanıp ilgili KDV hesaplarının tasnif yapılması konusunda firmalar yine sorun yaşamaktadır. Maliyet muhasebesi kayıtlarının burada doğru çalışması gerekmektedir. İlk madde malzeme, yardımcı madde ve genel üretim giderlerinin mamule verilecek payın tasnifi hangi faturanın hangi mamule ayrımı konusunda ve ne kadar vergi iadesi alınması noktasında sorun teşkil etmektedir.

Örneğin ikinci el otobüs alarak bunları biraz tamir, biraz modifiye ederek yurtdışı pazarına satan bir firma düşünelim; firma ihraç edeceği otobüs için toplu şekilde malzeme almaktadır. Fakat ikinci el otobüslerin bazılarında, bazı ürünler kullanmakta bazı ürünler kullanmamaktadır. Dolayısıyla yardımcı malzeme alımı tek faturada muhasebeleştirildiği için ihraç edilecek otobüsün maliyetini hesaplamak oldukça komplekstir. Bu sorunu gidermek adına maliyet muhasebesi hesapları iyi çalıştırılmalı aynı zamanda bu konu hakkında bir tebliğ yayımlanmalıdır.

Diğer önemli husus ise ihracata konu olan ürün ile ilgili giderlerin bazılarının faturalandırılmaması sorunudur. Ülkemizde, kırtasiye nakliye, boya, inşaat malzemesi gibi ürünlerin alımında fatura önemli bir sorundur. Dolayısıyla bu maliyetler çoğu zaman maliyetlere yansımamaktadır. Diğer bir sorun ise ihracat yapan firmanın alış yaptığı faturaların sahte çıkma ihtimalidir. Bu işlemin kontrolü yeminli mali müşavir tarafından yürütülür. Karşıt inceleme neticesinde faturaların doğruluğu tespit edilir, fakat karşıt inceleme tutanakları yine firmaların mali müşavirleri tarafından yürütüldüğü için burada hata payının azımsanmayacak ölçüde olması söz konusu olabilmektedir.

İhracat teşvikleri çerçevesinde uygulanan KDV iadesi sürecinde yaşanan en önemli sorunlardan bir diğeri ise bürokrasidir. Bilindiği üzere ihracatı gerçekleştiren firmalar sonraki ayın 24. Günü sonuna kadar mali müşavirleri aracılığıyla KDV beyannamelerini internet vergi dairesi aracılığıyla vergi dairelerini bildiriler. Bu süreçten sonra ihracata konu olan vesaikler YMM' ye gönderilir. YMM' in inceleme ve onayından sonra, firma iadesini almak için ilgili dosya vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesindeki iade süreci burada bürokrasi sürecini oluşturmaktadır. Ülkemizdeki tüm vergi dairelerinde bununla ilgili standart bir süreç yoktur. Vergi dairelerinde süreçler gereğinden fazla uzamakta hatta ilgili memurun sorumluluğuna kaldığı için burada farklı sorunlar yaşanmaktadır.

3.3. KDV İadesinde Yaşanan Sorunlara Çözüm Önerileri

Firmalar, iadeye esas işlemleri gerçekleştirmeleri ve iade hakkı kazanmaları sonucunda KDV iadesini almak için idareye başvurmak zorundadırlar. Hukuki ve fiziki şartları yerine getiren firmaların iadeyi almaları doğaldır. Firmaların haksız iade almaları durumunda Vergi Usul Kanununun 341. maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Böyle durumların yaşanmaması adına bu yüksek lisans tezinde, karşılaşılan sorunlara çözüm önerileri aşağıda sıralanmıştır:

- ✓ Bilindiği üzere firmalar satın aldığı malzemelere ait KDV'leri 191 indirilecek KDV hesabında muhasebeleştirmektedirler. Ancak hem iç piyasaya hem de dış piyasaya mal satan firmaların alış faturalarının muhasebeleştirilmesi son derece önemlidir. İç piyasaya verilen malın alış faturasının ihracatta iade edilecek KDV'ye dâhil edilmesi durumunda ortaya usulsüzlük durumu çıkmaktadır. Böyle bir durum yaşanmaması adına firmaların alış faturasına ihracat şerhi düşülmelidir.

- ✓ Üretici ihracatçı firmalar ise hem iç piyasaya hem de dış piyasaya ürettiği ürünü satmaları durumunda etkin bir maliyet muhasebesi sistemi kurmalıdır. Sadece beyannameler değil tüm muhasebe kayıtları denetimden geçmelidir.
- ✓ İade hakkı almaya hak kazanan firmalar YMM aracılığı ile ilgili vergi dairesinden iade hakkını talep etmektedirler. Bu işlem neticesinde YMM Odaları tarafından belirlenen ölçütler neticesinde yeminli mali müşavirler KDV iadesi işlem ücreti alırlar. Bu ücret YMM'ler arasında bir rekabet yarattığı için piyasa koşullarında görüldüğü üzere fiyat kıran veya yasanın vermiş olduğu boşluğu iyi değerlendiren bazı YMM'ler, sektörde tekel pozisyonuna gelmektedir. Bu durumun yaratmış olduğu eksikleri gidermek için YMM'lerin işlemleri de denetime tabii tutulmalıdır.
- ✓ Dış ticaret işlemleri kapsamında yaşanan iade süreleri ve karşıt incelemede yaşanan sorunlar, dış ticarete KDV iadesinde yaşanan sorunların başında gelmektedir. Bu soruna geliştirilecek çözüm ise, faturaların elektronik ortam üzerinden beyan edilmesidir. Geliştirilen BA-BS formları neticesinde cezai yaptırımların kapsamı genişletilmelidir.
- ✓ Katma Değer Vergisi iadesi onaylama aşaması vergi dairesindeki memurun inisiyatifine bırakılmaksızın, iade sürecinde yaşanan tüm vesaikler internet vergi dairesi sistemine yüklenmeli, sistem otomasyonundan; faturaların kontrollü, BA-BS mutabakatları, gümrük çıkış beyannamesi ile faturaların uyumu sistem üzerinden yapılmalıdır. Böyle bir otomasyon geliştirildiği zaman devlet dairelerinden KDV iade sürecinde bir hızlanma kaydedilecektir. Ayrıca otomasyon üzerinden entegrasyonun sağlanması durumunda ihracat birimlerinin oto kontrollüde sağlanmış olacaktır. Yine bu entegrasyona Bankalar Birliğinin sistemi de dahil edilmesi durumunda ihracata söz konusu olan ödemenin yurtiçine geldiğini ya da nasıl değerlendirildiğinin tespiti de sağlanmış olacaktır. Bu sistem ivedilikle çözülmesi gereken en öncelikli konudur. Çünkü öncelikle ihracatçıya KDV iadesi hızlı şekilde ödenecek böylece katma değer neticesinde vergi dairesine gelen para ihracatçıya verilmesiyle tekrar dolaşıma gireceği için parasal genişleme daha etkin bir şekilde yürütülecektir. Özellikle üretici ihracatının KDV iadesini hızlı bir şekilde alması ve bu parasal mekanizmayı tekrar üretime geçirmesi durumunda kısa vadede ekonomik etkinlik uzun vadede kalkınmayı beraberinde getirecektir. Ayrıca böyle bir

entegrasyon programı kurulması durumunda rakamı aslan bilinmeyen, GSYH' a asla oranlanmayacak seviyede olan kayıt dışı ekonomisinin de önüne geçilmiş olacaktır. Özellikle yasa dışı faaliyetler neticesinde elde edilen yabancı paranın, aklanmasının en kolay yolu ihracat neticesinde ülkeye gelen paraymış gibi gösterilmesidir. Bu entegrasyon neticesinde bu sisteminin de önü kesilmiş olacaktır.





SONUÇ

Küresel pazara açıldığımız 1980'li yıllardan bu yana geçen sürede firmalarımız ihracatı öğrenmiştir. Bu süreç içerisinde sadece ihracat yapan firmalar değil, devlet de ihracatı ve ihracat neticesinde katma değer yaratmayı, ekonomi içerisindeki payı giderek artırmayı öğrenmiştir. İlk kez 10. Kalkınma Planı'nda ihracat hedeflerinden bahsedilmiştir. İhracat hedefini gerçekleştirmenin belli başlı şartları vardır. Öncelikli olarak beşeri kalkınmanın ülkemizde hızlıca gerçekleşmesi lazımdır. Bununla birlikte dünya pazar payında hâkim olacak ürünler geliştirerek ihracat hedefleri yukarı çekilmelidir.

İhracat yapan ya da ihracat yapma potansiyeli olan firmalarımızın önü açılmalıdır. Teşvik ve desteklemelerle firmalara dolaylı olarak sermaye sağlanmalıdır. Bunların başında bu tezin de konusu olan ihracat teşvikleri kapsamında KDV iadesi gelmektedir. Bu yüksek lisans tezinde ihracat teşvikleri kapsamında alınan KDV iadesinde yaşanan sorunlar incelenmiştir.

İhracata başladığımız ilk yıllardan itibaren alınan nakdi iadeler, firmaların dikkatini çekmiş, naylon fatura ve hayali ihracat gibi durumlarla karşı karşıya kalınmıştır. İade sürecinde yaşanan sorunlara bu yüksek lisans tezinin üçüncü bölümde geliştirilen hipotezlerle çözüm aranmaya çalışılmıştır.

Artık yeni sistem içerisinde firmaların mali müşavirleri, sadece ihracat yapan firmaların faturalarını kayıt altına alan ve bu faturaları her ayın 24. gününde beyan eden; yeminli mali müşavirler de KDV iadesini almak için iş takibi yapan kurumlar olmaktan çıkmalıdır. İhracatta söz konusu olan girdilerin tüm maliyetleri, ihracatın gerçekleşme aşamasına kadar oluşan tüm evrak işleri standartların ışığı altında bağımsız denetçi tarafından denetime tabi tutulmalıdır. Özellikle üretici-ihracatçı firmaların sadece fatura üzerinden beyanları değil; öncelikli olarak maliyet muhasebesi oranları ile ekonomik tabloların rasyo oranlarının eş değerliliğine bakılmalıdır. Vergi daireleri tarafından ihracatta KDV iadesi ve entegrasyonu sistemi kurulup geliştirilmelidir. Burada firmanın ihracata söz konusu malı üretimi, pazar araştırması, ticareti, ihracata konu olan malların ödenmesi ve KDV iade süreci bu sistem üzerinden ilgili tüm kurumlarını katılımı ile takibi yapılmalıdır. Böyle bir entegrasyonun kurulması kısa vadede ekonomide etkinliği sağlayacaktır. Bürokrasi, kayıt dışı ekonomi iade sürecinin hızlanması ile ihracatçıya bir

sonraki ihracat için sermaye yaratması ve bunun tekrar ekonomiye dönmesi ekonomik etkinlik açısından son derece önem arz etmektedir. Görüldüğü üzere ihracat, dışa açık ekonomiler için en önemli ekonomik değişkendir. Bu tezde belirtilen sebeplerden dolayı KDV iadesi sürecine son derece önem verilmelidir.



KAYNAKLAR

- Akdoğan, A. (2014). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgül, B. (2018, Ocak 01). <http://www.lojiblog.com/buyuyen-dunya-ticaretinde-ulkemizin-payi-ve-dis-ticaretin-onemi-2/>. Ocak 01, 2018 tarihinde alındı.
- Akira, A. (2000), "Capital Controls: Country Experiences with Their Use and Liberalisation" IMF Occesional Paper, *Washington*, No:190.
- Akman, C. (2010). *Üçüncü Kuşak Hayali İhracat*. İstanbul: Hürriyet Gazetesi.
- Antakya Vergi Dairesi. (01.02.2018).
- Apak, Talha. (2018). *İhracat Bedellerin Yurda Getirilmesi*. 2018 tarihinde URL: <http://www.isfikirleri-girisimcilik.com/ihracat-bedellerinin-yurda-getirilmesi-serbest-ama#respond>. adresinden alındı
- Armağan, Y. R. (2007). *Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, Isparta.
- Arzova, B. (2017). *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*. İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Avrupa Birliği Bakanlığı. (2009). *KDV İade Rehberi*. Ankara.
- BAKANLIĞI, Ekonomi. (10.01.2018). https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/ihracat/mevzuat/ihrMevzuatHaricte;jsessionid=RNlgtoEP37p0HAJOEXrKW7STHTBinInYP3hiEX6YNXS5Y0FEyAY2!-962722822?_afLoop=12694240693718203&_afWindowMode=0&_afWindowId=null&_adf.ctrl-state=180v7u6g5k_1#!%40%40%3F. <https://www.ekonomi.gov.tr> adresinden alınmıştır
- Başer, H. (2011). *Türkiye'de Katma Değer Vergisinde İade Uygulaması ve Sonuçları*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Bernanke, B.S. (1992), "Credit in The Macroeconomy" FRBNY. *Quarterly Review*, 1992-93:51-76
- Beşeli, N. (1997). *KOBİ'lerin Dış Pazarlara Açılabilmesi İçin Alternatif Yöntemler*. Ankara: İGEME.
- Birand, M. A. (2015). *Son Darbe 28 Şubat*. İstanbul: Doğan Kitapçılık.
- Bulmuş, İ. (2008). *Mikro İktisat*. Ankara: Okutman Yayıncılık.
- Bursa Yeminli Mali Müşavir Odası . (29.12.2018). BURSA , TÜRKİYE .
- Cramp, A.B. (2009). "Two Views on Money". *Lloyds Bank Review*, July, 2009.
- Çekirdekoğlu, K. (2010). *Gelecek Hesap Dönemlerine İlişkin Giderlere Ait Katma Değer Vergisi'nin İadesi*. Ankara: Vergi Dünyası.

- Dağüstü, Mehmet. (2000). *İhracatta KDV İadesi Ve Hayali İhracat*. Ankara: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2479>.
- Davidson, P. (1988). "Finance, Funding, Saving and Investment". *Journal of Post Keynesian Economics*, 1, 101-110.
- Demir, M. (2003). *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Devlet Planlama Teşkilatı. (1986). Serbest Bölgeler Hakkında Rapor. 3-7.
- Dura, Cihan. (2012). *Halkımız Nasıl Soyuluyor: Hayali İhracat*. Ankara.
- Dünya Bankası, Dünya Ticaret Verileri. (2018). *Dünya Ticaret Verileri*. <http://www.worldbank.org>.
- Ecevit, B. (1986). 12 Mart Belgeseli. (Mehmet Ali Birand, Röportaj Yapan)
- Ekonomi Bakanlığı, İstihdam Yardımları. (2017). 12 02, 2017 tarihinde <https://www.ekonomi.gov.tr/portal/> adresinden alındı
- Ekonomi Bakanlığı. (2017). <https://www.ekonomi.gov.tr/>. <https://www.ekonomi.gov.tr/> adresinden alınmıştır
- Erdal, Türkan. (1987). *Türk Sanayinin Dışa Açılması*. Ankara: Ankara Sanayi Odası.
- Gelir İdaresi Başkanlığı*. (2018).
- Grubel, H. (1984). *The International Monetary System*.
- Gümrük Kanunu (2008). *Gümrük Kanunu 3. Madde 15. Fıkra*. Ankara: www.basbakanlikmevzuat.gov.tr.
- Gümrük Kanunu Madde:85. (13.02.2018). MADDE:85.
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı. (2018). Ankara: <https://www.gtb.gov.tr/>.
- Hayali İhracat Yöntemleri*, 2018. 02 10, 2018 tarihinde <https://www.haberler.com/tekstil-firmasinin-inanilmaz-yontemi-yorgan-icinde-2211051-haberi/> adresinden alındı
- Hayırhoğlu, İ. (2010). *İhracatta KDV İadesi ve Muhasebeleşmesi*. Yüksek Lisans Tezi.
- Hoover, K. (1987). *Classical Macroeconomics: A Sceptical Inquiry*. Basil Blackwell
- Işık, S. (2010). *Para, Finans ve Kriz*. Ankara: Palme Yayıncılık.
- İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi. (2006). *İhracat Mevzuatı*. Ankara.
- İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi. (2018). Ankara.
- İnternet: <http://vergi-yazilari.blogspot.com.tr/2016/10/kdvnin-ozellikleri.html>, Son Erişim Tarihi: 10.10.2016.
- İnternet: <http://www.mermerci.gen.tr/>, Son Erişim Tarihi: 01.02.2018.

İnternet: <https://www.ekonomi.gov.tr>, Son Erişim Tarihi: 01.02.2018.

İnternet: <https://www.turquality.com/>, Son Erişim Tarihi: 20.01.2018.

İnternet: Tezel, M. S. (2018). <http://www.muhasibetr.com>.
<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mehmetsait/001/>, Son Erişim Tarihi: 01.02.2018.

İnternet: Ticaret Kanunu. (2017). *Dış Ticaret*. İstanbul: <tp://www.tesk.org.tr/tr/calisma/ihracat/8.html>, Son Erişim Tarihi: 01.02.2018.

Kambiyo Mevzuatı. (1989, 08 11). *91-31/5 Sayılı Tebliğ*. Ankara: Başbakanlık Mevzuat.

Karluk, R. (2002). *Uluslararası Ekonomi*. Ankara: Turhan Kitapevi.

Katma Değer Vergisi Beyannamesi. (2018).

KDV Mahsuben İade, Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). *KDV Mahsuben İade*. Ankara: Maliye Bakanlığı.

Kenen, P. (1996). *The Feasibility of Taxing Foreign Exchange Transactions*. Oxford: Oxford University.

Kızılot, Ş. (2000). Hayali İhracatta KDV İadesi Nasıl Önlenir? *SABAH*.

Kocakoç, M. K. (2015). *İhracatta KDV İadesinin Hesaplanması, İade Süreci ve Örnek Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Melemen, Y. M. (2003). *Hayali İhracat & Dış Ticarete Usulsüz İşlemler*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Merter, M. (2007). Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi. *Maliye Dergisi*, 20-80.

Mollasalihoğlu, Y. (2002). İhracat Teşvikleri. www.foreigntrade.gov.tr.

Oktar, K. (2009). *KDV İstisnalar ve İadeler*. Ankara: Savaş Yayımevi.

Okumuş, Ö. (2012). *Kalkınma Teoresi*. Antalya: Akdeniz Üniversitesi.

Pamuk, Ş. (2014). *Türkiyenin 200 Yıllık İktisadi Tarihi*. İstanbul: İş Bankası.

Parasız, İ. (2005). *Kalkınma Ekonomisi*. Bursa: Ezgi Kitabevi.

Pehlivan, Y. (2005). *KDV Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edebilecek Mükellefler*. Ankara: Vergici ve Muhasebeciyle Diyalaoğ Dergisi.

Resim Gazete, & Tebliğ. (2017). Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. (SERİ NO: 10).

Resmi Gazete 4. Madde. (2017). *29239 Sayılı Resmi Gazete 4. Madde*. ANAKRA: www.mevzuat.gov.tr.

- Resmi Gazete, 26898 Sayılı. (2010). *26898 Sayılı*. www.basbakanlikmevzuat.com.
- Resmi Gazete. (03.03.2005). *25744 Sayılı*. Ankara: Başbakanlık Mevzuat.
- Resmi Gazete. (05.04.2007). *26484 Sayılı*. Ankara: www.basbakanlikmevzuat.com.
- Resmi Gazete. (10.01.1961). *10703 Sayılı*. Ankara: www.mevzuat.gov.tr.
- Resmi Gazete. (1984). *18599 Sayılı*.
- Resmi Gazete. (1990). *20390 Sayılı*. Ankara.
- Resmi Gazete. (1990). *20390 Sayılı*. Ankara: Başbakanlık Mevzuat.
- Resmi Gazete. (1990). *20437 Sayılı*. Ankara: Başbakanlık Mevzuat.
- Resmi Gazete. (1994). *22004 Sayılı*. Ankara: Başbakanlık Mevzuat.
- Resmi Gazete. (1995). *22230 Sayılı*.
- Resmi Gazete. (2000). *24170 Sayılı*. Ankara: Başbakanlık mevzuat.
- Resmi Gazete. (23.11.2001). 24592 Sayılı . Başbakanlık.
- Savaş, V. (1990). *İktisat Politikasına Giriş*. İstanbul: Ar Yayın.
- Smith, J. G. (1997), "Exchange Rate Instability and the Tobin Tax", *Cambridge Journal of Economics*.
- SMMM,YMM Kanunu. (1989). TÜRMOB.
- T.B.B.M. Bütçe ve Komisyon Raporları*. (2018), ANKARA.
- Tokaç, Gökhan. (2010). "Katma Değer Vergisi'nde İhracat İstisnası Ve İade Müessesesi". Ankara.
- TÜSİAD, Sanayide Teşvik Sistemleri. (1990). *Sanayide Teşvik Sistemleri*. Ankara: TÜSİAD.
- Ünal, B. ve Güçlü, B. (2018). "Türkiye'de İhracatı Teşvik Politikaları Kapsamında KDV İadesi". *Yönetim Ekonomi ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi*, 2(4), 45-57.
- Ünal, Y. (2010). İndirimli Orana Tabii İşlemlerde KDV İadesi, Vergi Raporu. *Ankara*.
- Ünsal, E. (2010). *İktisada Giriş*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Ünusan, Ç. (2014). *Dış Ticaret İşlemler ve Uygulamalar*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Üstar, F. (1971). *D.P.T Yatırımların, İhracatın ve Döviz Kazandırıcı Hizmetlerin Teşviki, Ekonomimiz ve İhracat Sorunlarımız*. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı.
- Vural, M. (2008). *Katma Değer Vergisi İade Rehberi*. Ankara: Euromat Entegre Matbaacılık A.Ş.

- White, L. (1984). *Free Banking in Britain. Cambridge.*
- Wray, R. L.(1992). "Commerical Banks, The Central Bank and Endogenous Money." *Journal of Post Keynesian Economics,*
- Yakal, A. (2002). "İhracata Yönelik Devlet Yardımları". *Dış Ticaret Dergisi.*
- Yalçın B. (2016). <http://www.hurriyet.com.tr/turizm-ozali-ariyor-148877>. İstanbul: www.hurriyet.com.tr.
- Yıldırım, S. M. (2000). *Dış Ticarete Uygulamala KDV İşlemleri ve Muhasebesi* . İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Yiğit, M. (1996). *İhracat ve İhracat Teşviklerinin Ekonomik Analizi*. Kütahya: Üniversite Kitapevi.
- 1567 Sayılı Kambiyo Mevzuatı 1. Madde. (2018). *1567 Sayılı Kambiyo Mevzuatı*. Ankara: www.mevzuat.gov.tr.
- 16/30722 Sayılı Maliye Bakanlığı Genelgesi. (1988). *2601079-16/30722 Sayı ve sıra numaralı*. Ankara: Maliye Bakanlığı.
- 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu*. (2005). Ankara: www.basbakanlikmevzuat.com.
- 3065 Sayılı KDV Mevzuat. (2018). *Katma Değer Vergisi Genel Tebliği*. Ankara: Başbakanlık Mevzuat.
- 43 Seri No.lu KDV Tebliği. (2006). *Katma Değer Vergisi Kanunu*. Ankara: Başbakanlık Mevzuat.
- 6183 Sayılı Kanun Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). *Gelir İdaresi Başkanlığı Dilekçe Örnekleri*. Ankara: <http://www.gib.gov.tr/dilekce/dilekce.html>.
- 95/7 Sayılı Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhti. (2018). *Dış Ticaret Müsteşarlığı*. Ankara: Hazine Müsteşarlığı.
- 98/10 Sayılı Mevzuat. (2017). ANKARA: <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>.
- 1 Sıra No.lu KDV İç Genelgesi. (13 Mart 2002). *B.07.0.GEL.0.53/5373-011395*.
- 107 Seri No.lu Genel Tebligli Resmi. (04.01.2008). Ankara: www.mevzuat.gov.tr.
- 4458 Sayılı Gümrük Kanunu 144. Madde. (10.03.2018). <https://www.ekonomi.gov.tr>. Ankara: Ekonomi Bakanlığı.





EK-1. YMM iade örneği

YMM ONAYI İLE KDV İADESİ VE ÖRNEKLERİ

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere 2017 yılı itibariyle 5000 TL üzerindeki KDV iadelerinde Yeminli Mali Müşavirin onayı alındıktan sonra iade söz konusudur. YMM’de firmanın mali müşaviri ile ortak hareket ederek, ihracata söz konusu olan malların alış faturalarını inceler, yine alış yaptığı firmaların faturalarındaki rakamları mutabakat sağladıktan sonra hazırlanmış olduğu rapor sonrasında iade gerçekleşecektir.

Yeminli Mali Müşavirin mesleği ile ilgili yasal sorumluluğu 3568 sayılı SMMM, YMM kanununda yer almaktadır. Aynı kanun hükümlerine göre;

- Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek ve bu konuda müşavirlik yapmak,
- Belgelere dayanarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili işlerini düzenlemek ve bu konular hakkında müşavirlik yapmak,
- 3568 sayılı kanunun 12. Maddesine göre tasdik işlemlerini yerine getirmek (SMMM, YMM Kanunu, 1989).

Yeminli mali müşavirlerce tasdik gerekli görülen konular sırayla; ihracatta katma değer vergisi iadesi, yeniden değerlendirme işlemleri, değer artış fonunun sermaye eklenmesi, vakıf muafiyeti, kurumlar vergisi istisnası, uluslararası taşımacılıkta KDV iadesi, gibi özel durumlarda YMM’nin tasdik mekanizmasına başvurulur (SMMM, YMM Kanunu, 1989). 27 sıra No.lu SMMM ve YMM kanunun Genel Tebliği’nin 11/2 bölümünde tasdike konu firma Maliye Bakanlığı’nın ön incelemesinden geçmiş olduğu kabul edilir.

EK-1. (devam) YMM iade örneği

YMM KDV İADE ALMA ÖRNEĞİ

Diret İhracat

Vergi dairesi müdürlüğünün Sicil numaralı mükellefi olan ABC İthalat İhracat San. Tic. Ltd. Şti. adresinde her türlü tekstil ürünleri imalatı, ihracatı, ithalatı ve pazarlaması faaliyetinde bulunmaktadır.

Şirket yetkileri 20..\ .. dönemine ait KDV kanununun 11/1-a maddesi kapsamındaki ihracat istisnası ile ilgili olarak yeminli mali müşavirliğimize başvurarak gerekli incelemenin yapılmasını talep etmişlerdir. Bunun üzerine şirket ile yeminli mali müşavirimiz arasında .././20.. tarihinde 59706 sayılı KDV iade tasdik sözleşmesi yapılmıştır.

1) Şirketin unvanı ve Ticaret Sicil Bilgileri:

Şirketin unvanı “..... Sanayi ticaret limited şirketi” olup, ***\20** tarih ve sayılı Ticaret Sicil Gazetesinde **** sicil numarası ile Sanayi ticaret limited şirketi olarak Adresinde faaliyete başlamıştır. Ortakların TL tutarında sermayeleri vardır. Burada varsa hisse devirleri, adres değişikliği, unvan değişikliği, buradaki bölüme yazılmalıdır.

2) Şirketin İşyeri ile İlgili Bilgiler:

Şirket “.....ili adresinde faaliyetini göstermektedir. Şirketin merkezi kendi mülkiyeti olup, aynı adreste başka bir mükellef bulunmamaktadır.

3) Şirketin Sermayesi, Ortakları ve Ortakların İkametgah Adresleri:

Şirketin sermayesiolup, tamamı\ yarısı\ Dörtte biri ödenmiştir.

Şirket ortaklarının hisse durumları, vergi dairesi ve hesap numaraları aşağıdaki gibidir.

EK-1. (devam) YMM iade örneği

Adı-Soyadı İkametgah Adresi Hissesi Vergi No

Şirket ortakların başka kurumlarda iştirak, ortaklık gibi herhangi bir mükellefiyetleri bulunmamaktadır.

Şirketin 20**** dönemi olarak tarafımıza tanzim olunan ****\20** tarih ve YMM .../20** sayılı Yeminli mali müşavir katma değer vergisi iade tasdik raporu vergi dairenize ****\20** tarihinde verilmiştir. Tanzim olunan bu raporda , kurumun son imza sirkülerinden, kuruma ait Ticaret Sicil Gazetesinden, kapasite raporundan ve ortakların nüfus cüzdanı suretlerinden, Bilanço ve Gelir Tablosundan bahsedilerek rapora eklenmiştir.

4) Şirketin Temsili ve Ortaklara İlişkin Diğer Bilgiler:

Rapor tarihi itibariyle şirketi temsil ve imza yetkisine ortaklardan yetkili olup, ortakların ikametgah senetlerinin birer fotokopileri rapor ekindedir.

5) Şirketin İletişim Araçları:

Şirketin iletişim araçları aşağıdaki gibidir.

MERKEZ TELEFON	
GSM	
FAX	

6) Şirketin Bilanço ve Gelir Tablosu:

Şirket 20** yılında limited şirketi olarak 5000 TL tutarında net yurtiçi satış gerçekleştirmiş olup, bu yıl içinde yurtdışı satışı yoktur.ve işletmenin yılsonu itibariyle 400 TL tutarında zararı vardır. Şirket bir sonraki yıl 2000 TL yurt içi satış gerçekleştirmiş olup; 3000 TL tutarında yurtdışı satışı vardır.

EK-1. (devam) YMM iade örneği

7) Kredi Kullanımına Ait Bilgiler;

Şirketin yurtiçi ya da yurtdışı bankadan kullanılan herhangi bir kredi yoktur.

8) Şirketin Personel İstihdamı;

Şirket kuruluş günü itibariyle 20 işçi istihdam ederek faaliyetine başlamış, bu sayı dönemler itibariyle işçi alımı ve işçi çıkartımı yapmak ile birlikte aylara göre ortalama 15 işçi çalıştırdığı tespit edilmiştir.

9) Şirket Muhasebesi;

Şirketin muhasebesi 3568 sayılı kanun gereğince S.M.M.M. *** tarafından tutulmaktadır. Halen vergi dairesi' nin sicil No.lu mükellefi olarak faaliyetini sürdürmektedir.

10) USUL İNCELEMELERİ

Şirketin 20** yılı muamelelerini aşağıda adı, onay makamı, onay tarihi ve yevmiye numarası belirtilen defterlerde takip etmiştir.

<u>DEFTER ADI</u>	<u>ONAY MAKAMI</u>	<u>ONAY TARİHİ</u>	<u>YEVMIYE NO</u>
Yevmiye Defteri	2.Noter	29.12.20**	****
Defter-i Kebir	2.Noter	29.12.20**	****
Envanter Defteri	2.Noter	29.12.20**	****

Defter kayıtlarına dayanarak teşkil eden belgeler Vergi usul kanununda belirtilen usul ve şekillere uygun olup, yansıtmaktadır. Defter kayıtları muhasebe ilke ve prensipleri ile kayıt nizamına uygundur. Ödemelerin genellikle 15 gün vadeli çek ve nakit olarak yapıldığı görülmüştür. 20** yılı Kurumlar vergisi beyannamesi vergi dairesine; 20**(+1), yılının Ocak, Nisan ayları arası KDV Beyannameleri yine Vergi Dairesine, mayıs ayından itibaren Vergi Dairesine süreleri içinde verilmiştir.

EK-1. (devam) YMM iade örneği

11) Hesap İncelemeleri

Şirketin 20**\... dönemine ait 24**\20** döneminde verilen beyanname ekte yer almaktadır. Bu bölümde varsa düzeltme beyanamesi verilir. 20**\.. dönemine ait Katma Değer Vergisi Beyanamesi aşağıdaki gibidir.

- **Teslim ve Hizmetlerin Karşılığına**
Teşkil Eden Bedel
- **İhracat İstisnası**
- **İstisnalar Toplamı**
- **Katma Değer Vergisi Matrahı**
- **Hesaplanan KDV**
- **Alıştan İade Edilen KDV**
- **Toplam Katma Değer Vergisi**
- **Önceki Dönemden Devreden**

Katma Değer Vergisi

- **İndirilecek KDV**
- **Satışlardan İade KDV**
- **Ödenmesi Gereken KDV**
- **İadesi Gereken KDV**
- **Sonraki Döneme Devreden KDV**

12) Gümrük Çıkış Beyanamesi Özetleri;

..... firması ilgili dönemde 3000 TL ihracat gerçekleştirmiş olup, 540 TL KDV iadesi almaya hak kazanmıştır.

EK-1. (devam) YMM iade örneği

13) Eylül Ayı İhracat Bilgileri Aşağıdaki Gibidir;

İHRAÇ EDİLEN ÜRÜN	G.Ç.B. SATIŞ FATURA NO	TARİH
Gömlek		
Kazak		
Çorap		
Çeket		

14) Üretim Analizi Ve Karşıt İncelemeler;

Firma yapmış olduğu ihracatın üretimi başka bir firmadan tedarik etmiştir. Firma yapmış olduğu ön anlaşma sonucunda ürünleri kendi ambarına getirmektedir. Firma ticaretini yaptığı ürünleri 400 metre kare alanda muhafaza etmektedir. Şirketin alış faturaların sureti ekte sunulmaktadır. İmalatçı firma ile yapılan karşıt inceleme neticesinde, bu firmaların söz konusu mal ve hizmet satışlarını yasal kayıtlara intikal ettirdikleri, ilgili dönem KDV Beyannamelerine dâhil ettikleri ve bu satışların gerçeği yansıttığı tespit edilmiştir. 1234 sayılı 1500 TL ve 1235 sayılı 1500 TL'lik faturalar incelenmiş bunun sonucunda 540 TL KDV iadesi alma hakkı doğduğu sonucuna varılmıştır.

Bununla birlikte iadeye konu olan alış ve satış faturaları incelenmiş olup, bu faturaların yasal deftere kayıt edildiği anlaşılmıştır. İadeye konu olan faturaların doğru kayıt edildiği tespit edilmiştir. Faturalar ilgili mevzuat hükümlerine uygun düzenlenmiştir. İhracat söz konusu olan faturalar fiyat ve miktar rakamların gerçeğe uygun işlendiği tespit edilmiştir. Ayrıca gümrük çıkış beyannamelerinde yer alan miktar ve fiyat yönünden uygun olduğu görülmüştür. Gümrük çıkış beyannameleri için mutabakat sağlanmıştır. Sonuç olarak 540 TL KDV iadesi uygun görülmüştür.

EK-1. (devam) YMM iade örneği

15) Sonuç;

Firmanın ilgili dönemde Katma Değer Vergisi yönünden incelenmesinde;

- Katma Değer Vergisi ile ilgili fiili durumun,
- Muhasebe kayıt ve belgelerin,
- İade tutarının 540 TL olduğu tespit edilmiştir. Ve 540 TL'nin firmaya iade edilmesine gerektiği sonucuna varılmıştır.

Bavul Ticareti

Vergi dairesi müdürlüğünün sicil numaralı mükellefi olan ithalat ihracat sanayi ve ticaret limited şirketi, adresinde çocuk tekstil imalatı, ihracatı ve toptan satış faaliyetinde bulunmaktadır.

Şirket yetkilileri 20**\.. dönemine ait KDV kanununun 11\1-b maddesi kapsamındaki ihracat istisnası ile olarak Yeminli Mali Müşavirliğimize başvurarak gerekli incelemenin yapılmasını talep etmiştir.

1- Şirketin İşyeri İle İlgili Bilgiler;

Şirketin unvanı olup, Ankara Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlıdır. Firma 2004 yılında Ankara Ticaret ve Sanayi Odasına sicil birimi tarafından tescil edilmiştir. ****\20** yılı ...sayılı Ticaret Sicil Gazetesinde ilan olunmuştur.

2- Şirketin İşyeri ile İlgili Bilgiler;

Firma “ Kızılırmak Mahallesi, Muhsin YAZICIOĞLU BULVARI 1425 sokak numara 25 ÇANKAYA, ANKARA adresinde faaliyetini yürütmektedir. Firmanın işyeri kira olup aynı adreste başka mükellefiyeti olan firma bulunmaktadır.

EK-1. (devam) YMM iade örneği

3- Şirketin Sermayesi, Ortakları ve Ortakların İkametgah Adresleri;

Şirketin sermayesi 200000 TL'dir. Sermayesinin tamamı ödenmiştir.

Ad-Soyadı	İkametgah	Hisse Oranı	Vergi Oranı

Şirket 2002 yılında başka bir şirketten birleşerek bugün ki yapısına kavuşmuştur.

4- Şirketin Temsili ve Ortaklara İlişkin Diğer Bilgiler;

Rapor tarihi itibarıyla şirketi temsil ve imza yetkisine sahip olan ortakların tümü olup; ortakların ikametgah senedi ve nüfus cüzdan suretlerinin birer fotokopileri rapor ekindedir.

5- Şirketin İletişim Araçları;

Şirketin iletişim araçları aşağıdaki gibi olup, şirket aktifine kayıtlıdır.

Adres	
GSM NO	

Şirketin 20** dönemi Bilanço ve Gelir Tablosu;

Şirketin 20** yılındaki satışları toplamı, 450000 TL tutarında satış gerçekleştirmiş olup, bu satışların 20000 TL tutarı yurtdışındadır. Yurtiçi satışlara yansıyan indirgenecek KDV tutarı 20000 TL'dir. Yurtiçi satışlara yansıyan indirgenecek KDV 18000 TL'dir İşletmenin ilgili döneme ait dönem net karı 40000 TL'dir.

6- Kredi Kullanımına Ait Bilgiler;

Şirket rapor tarihine kadar ihracat vesaik kredisi kullanmamıştır.

7- Şirket Personel İstihdamı;

Şirket 20** döneme ait yılda aylara göre ortalama 5 işçi çalıştırmaktadır.

EK-1. (devam) YMM iade örneği

8- Şirket Muhasebesi:

Şirket muhasebesi 3568 sayılı kanun gereğince S.M.M.M. unvanına sahip tarafından tutulmaktadır. Halihazırda şirketin defteri 23 Temmuz vergi sicil No.lu mükellefi olarak faaliyetini sürdürmektedir.

9- Usul İncelemeleri:

Şirketin 20** dönemi ait muamelelerini aşağıda adı, onay makamı, onay tarihi ve yevmiye numarası belirtilen defterlerde takip etmiştir.

<u>DEFTER ADI</u>	<u>ONAY MAKAMI</u>	<u>ONAY TARİHİ</u>	<u>YEVMIYE NO</u>
Yevmiye Defteri	2.Noter	29.12.20**	****
Defter-i Kebir	2.Noter	29.12.20**	****
Envanter Defteri	2.Noter	29.12.20**	****

Defter kayıtlarına dayanarak teşkil edilen belgeler Vergi usul kanunda belirtilen usul ve şekillere uygun olup, gerçeği yansıtmaktadır. Defter kayıtları muhasebe ilke ve prensipleri ile kayıt nizamına uygundur. Ödemelerin genellikle 15 gün vadeli ve nakit olarak yapıldığı görülmektedir.

20** yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi ve 20** yılının ilgili aylarına ait Katma Değer Vergisi Beyannameleri kanuni süreleri içinde bağlı bulunan Vergi Dairesine verilmiştir.

EK-1. (devam) YMM iade örneği

10- Hesap İncelemesi

Şirket vergi dairesinde vermiş olduğu 20** dönemine katma değeri vergisi beyannamesine ait özet bilgiler aşığıdaki gibidir.

GRUPLAR	BAKİYE
TESLİM VE HİZMETLERİN KARŞILIĞI	450000
TEŞKİL EDEN BEDEL	
İHRACAT İSTİSNASI	200000
İSTİSNALAR TOPLAMI	200000
KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHI	250000
ALİŞTAN İADE EDİLEN KDV	18000
TOPLAM KATMA DEĞER VERGİSİ	45000
ÖNCEKİ DÖNEMDEN DEVREDEN KDV	0
KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRGENECEK KDV	38000
SATIŞTAN İADE KDV	0
ÖDENMESİ GEREKEN KDV	25000
İADE EDİLMESİ GEREKEN KDV	18000
SONRAKİ DÖNEME DEVREDEN KDV	0

EK-1. (devam) YMM iade örneği

11-Karşıt İncelemeler:

İhracatçı firma üretimini yaparak ihracatını gerçekleştirdiği mamullerin üretiminde söz konusu firmalar sırasıyla incelenmiştir.

- **Yükseliş San.Tic.Ltd.Şti.;** Firma üretiminde kullanılan esas üretim maddesini bu şirketten tedarik etmektedir. Karşıt inceleme sonucunda firmanın tarafından kesilen satış faturasındaki KDV'nin doğru olduğu mutabakatına varılmıştır. Ve 18000 TL'lik iade almasına Yeminli Mali Müşavir onayı ile tasdik edilmiştir.
- **Dempa San.Tic.Ltd.Şti.;**Yapılan karşıt inceleme sonucunda firma, dempa firmasından yurtiçine mamul mal olarak satmış olduğu ürünlerin tedarikini yapmaktadır.

11- SONUÇ:

..... ithalat ihracat sanayi ve ticaret limited şirketinin 20**\ ** dönemi hesaplarının Katma Değer Vergisi yönünden incelenmesinde,

- a. Katma Değer Vergisi ile ilgili fiili durumun,
- b. Muhasebe kayıt ve belgelerin,
- c. Hesaplanan ve İndirilecek KDV hesapları doğru tespit edilmiş olup, KDV kanununun 11. Ve 32. Sayılı ve 20 sayılı S.M.M.M. VE Y.M.M genel tebliğince 18000 TL katma değer vergisi iade alacağını doğduğu tespitine varılmıştır.

Toplam İade: 18000 Türk Lirası

Yeminli Mali Müşavir

İMZA

EK-1. (devam) YMM iade örneği

İhraç Kaydıyla Satış Sonrası İade

ŞEHİR
VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI'NA

Dairenizinnumaralı mükellefinizim. ..\20** dönemi ihracat istisnası KDV iade alacağımız olan TL'nin iadesi hususunda gerekli işlemlerin yapılmasını arz ederim.

ŞİRKET

UNVANI

EKLER;

1. ...\20** Dönemi KDV Beyannamesi fotokopisi
2. İhraç kaydıyla satış faturalarındaki Bilgileri içeren Gümrük Beyannamesi
3. Gümrük Beyannameleri YMM tasdikli KDV nüshaları
4. Satış faturalarının fotokopileri
5. İhraç kaydı satışlara ait hesaplanan KDV listesi
6. YMM tasdik sözleşmesi
7. YMM tam tasdik sözleşmesi

EK-1. (devam) YMM iade örneği

ŞEHİR VERĐİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Dairenizinnumaralı mükellefiniz. İhracat istisnasından dolayı ... \20** dönemine ait ... TL'nin KDV iade alacağımızla ilgili Teminat mektubu ek'te sunulmuştur. Nakit iade hususunda gerekli işlemlerin yapılmasını saygılarımla arz ederiz.

UNVAN

KAŞE

Ekler;

1 Adet Teminat Mektubu (Aslı)

TEMİNAT MEKTUBUNUN

Dönemi

Tarih ve No.su

Tutarı

EK-1. (devam) YMM iade örneği

ŞEHİR VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Dairenizin vergi kimlik numaralı mükellefiniziz. İhracat istisnasından dolayı KDV iadesi nedeniyle daireniz nezdinde inceleme safhasında bulunan\20** dönemi müracaatımızla ilgili incelemeyi ve teminat mektubunun çözülmesi ile ilgili işlemleri, 3068 sayılı kanun hükümleri çerçevesinde Yeminli Mali Müşavire yaptıracağımızı bilgilerinize sunar, bu hususta gerekli işlemlerin yapılmasını saygı ile arz ederim.

UNVAN

KAŞE

EK-1. (devam) YMM iade örneği

İhraç Kaydıyla Satışlarda YMM Rapor Örneği

Rapor Sayısı: YMM

Rapor Ekleri: 9

Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu

İncelemeyi Yapan

Yeminli Mali Müşavir

Adı Soyadı:

Bağlı Olduğu Oda:

Büro Adresi:

Telefon No:

Dayanak Sözleşmesinin Tarihi:

Dayanak Sözleşmenin Sayısı Mükellefin

Unvan:

Vergi Dairesi ve Numarası:

Merkez Adres:

Telefon No:

İnceleme Dönemi :

İnceleme Konusu :

Sonuç :

EK-1. (devam) YMM iade örneği

GENEL BİLGİLER:

.....A.Ş. şehir Dairesi Başkanlığının sicil numaralı mükellefi olup,deki fabrikasında işiyle iştiğal etmektedir. Anılan kurumun\20** dönemine ilişkin ihracat istisnası kapsamındaki işlemlerinden kapsamındaki işlemlerinden kaynaklanan KDV iadesine esas olmak üzere yaptığımız inceleme sonuçlarına iş bu raporumuzun gelen bölümlerinde değinilmiştir.

Kurum, Sicil numaralı şehir ticaret sicil memurluğuna ve No.su ile İstanbul Sanayi Odasına kayıtlıdır.

Kurumun ödenmiş sermayesi TL'dir.

Kurumun\20** ayı KDV iadesine ilişkin olarak tarafımızca tanzim olunan Gün ve YMM sayılı Mali Müşavir Katma Değer Tanzim olunan bu raporda kurumun son imza sirkülerinden, kuruma ait Ticaret Sicil Gazetesinden, kapasite raporundan, Sanayi Sicil Belgesi ve ortakların nüfus cüzdanı suretlerinden, Bilanço ve Gelir Tablosundan bahsedilerek rapora eklenmiştir. 3568 sayılı yasanın 20 numaralı genel tebliğı uyarınca bu raporumuzda adı geçen belgeler eklenmeyecektir.

Kurumun en son haziran cetveline göre ortakları hakkındaki bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ortağın Unvanı	Adı	Hisse Nispeti	Adresi
Soyadı			
1.			
2.			
3.			
4.			
5.			

Yukarıdaki ortakların gruptaki diğer şirketlerde olan payları aşağıdaki gibidir.

EK-1. (devam) YMM iade örneği

Kurumu son bir yıl içerisinde kullanmış olduğu kredilerin dökümümü aşağıdaki gibidir.

Banka Şubesi : Kullanılan Kredi Miktarı:

Kurumunuzun Fabrikası ile İlindeki irtibat bürosunda çalıştırdığı toplam personel sayısı aylar itibariyle aşağıda gösterilmiştir. Şirket merkezinde personel istihdamı yoktur.

Aylar	Personel Sayısı	Aylar	Personel Sayısı
Eylül 20**			
Ekim 20**			
Kasım 20**			

Kurumun üretim konularına ait ayrı kapasite raporu mevcuttur. Üretim araçları işletmede mevcut olup, tamamının defterde kayıtlı olduğu görülmüştür. Kurumun kapasite raporlarına ilişkin üretim araçları ve diğer bilgiler aşağıdaki gibidir.

Üretim Konusu	Kapasite Raporunu	Geçerlilik Süresi No.su:	Tarih ve
1)			
2)			
3)			

EK-1. (devam) YMM iade örneği

USUL İNCELEMELERİ;

Kurumun ilgili yasal defterlerinin noter tasdik, tarih ve numaralarının aşağıdaki gibi olduğu saptanmıştır.

Defter Nevi	Tasdik Makamı	Tarih	Yevmiye No
Yevmiye Defteri	1. Noter		
Defter-i Kebir	1. Noter		
Envanter Defteri	1. Noter		
Damga Vergi Defteri	1. Noter		
Bitim İşleri Defteri	1. Noter		
İmalat Defteri	1. Noter		

Kurumun inceleme dönemine ait yasal defter kayıtlarının, kayıt nizamı ve muhasebe sistemleri uygulama genel tebliğlerinde belirlenen usul ve esaslara uygun olarak bilgisayara tutulduğu ve kayıtlara intikal ettirilen belgelerin usulüne uygun oldukları ve gerçeği yansıttıkları anlaşılmıştır. Ödemelerin çoğunluğunu çekle olmak üzere çek, havale ve nakit ile yapıldığı görülmüştür. Kurumunun yetkililerince ilgili dönemi ait beyannamelerinin yasal süresi içerisinde bağlı olduğu vergi dairesine verildiği tespit olunmuştur. Kurumla KDV iadesi için Tarih ve sayılı sözleşme yapılmıştır. Ayrıca kurumla tasdik sözleşmesi yapılmıştır.

1. HESAP İNCELEMESİ

Kurum yetkililerince **\20** dönemine ait KDV beyannamesinin ** tarih ve Makine ve sıra no.lu tahakkuk fişi karşılığında vergi dairesi 'a verildiği görülmüştür.

EK-1. (devam) YMM iade örneği

- Teslim ve hizmetlerinin karşılığını teşkil eden bedel
- İstisnalar ve Özel Mat. Şek. Tabii İşl. Mat. Dah. Toplm.
- Katma Değer Vergisi Matrahı
- Matrahın oranları (%1, %8, %18)
- Hesaplanan KDV
- İlave edilecek KDV
- Toplam KDV
- Devreden KDV
- Bu Döneme ait İndirilecek KDV
- İndirimler Toplama
- Bu döneme ait ödenmesi gereken KDV
- Sonraki döneme devreden KDV
- İade edilmesi gereken KDV
- İhraç kaydıyla teslim bedeli
- Tescil edilebilir KDV
- Tescil edilecek KDV
- İhracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV (KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ)

Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-C maddesinde ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği ancak mükelleflerce tahsil edilmeyen bu vergi ile ilgili dönem beyannamesine dâhil edileceği ve vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilebileceği vurgulanmıştır. (13 Seri No.lu KDV Tebliği, 2014)

Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içerisinde ihraç edilmelidir. Genel tebliğinin 23, 27, 28, 30, 39 ve 65 seri No.lu KDV genel tebliğlerde düzenlenmiştir. (13 Seri No.lu KDV Tebliği, 2014)

EK-1. (devam) YMM iade örneği

2. SONUÇ

..... Vergi dairesinin Vergi kimlik numaralı mükellefin hesapları, ihraç kaydıyla yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan ve indirim konusu yapılmayan KDV'si iadesine esas olmak üzere sınırlı olarak sınırlı olarak yapılan araştırma ve inceleme neticesinde:

- Firmanın ihraç kaydıyla yapılan teslimlere ilişkin fiil durumu ile muhasebe fişlerinin kayıt nizamına uygun olduğu, dosyalanan belgelerin mevzuata uygun olduğu
- Firmanın yapmış olduğu ihraç ve buna ilişkin muhasebe ve gümrük kayıtlarının gerek ihraç sürecine gerek ise yasal süreçlere uygun olduğu belirlenmiştir.
- Yeminli Mali Müşavirlik firmasını yapmış olduğu inceleme neticesinde **\20** döneminde ihraç kaydıyla yaptığı Satışa ilişkin hesaplanarak beyan edilen ve indirim konusu yapılamayan TL. KDV'nin firmaya iade edilmesi gerektiği sonuca varılmıştır. Bu konu ile ilgili tasdik işlemleri yapılmıştır.

Ekler :

- 1-Kurum ile yapılan KDV iadesi tasdik sözleşmesi
- 2-Kurum ile yapılan tam tasdik sözleşmesi
- 3-İlgili döneme ait KDV beyanname sureti
- 4-Gümrük Çıkış Beyannamesi
- 5-İndirilebilir KDV listesi
- 6-Karşıt incele tutanağı
- 7-YMM faaliyet belgesi
- 8-YMM tasdik raporu bilgi formu

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : ÜNAL, Burak
Uyruğu : T.C.
Doğum tarihi ve yeri : 01.01.1991/ANTAKYA
Medeni hali : BEKAR
Telefon : (546) 4995549
e-mail : burak.unal.4@gmail.com

Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet tarihi
Yüksek lisans
Lisans	AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ	15.06.2015
Lise	ANTAKYA LİSESİ	01.06.2009

İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
.....

Yabancı Dil

İngilizce

Yayımlar

.....

Hobiler

Spor yapmak ve Türk Mutfağı



GAZİLİ OLMAK AYRICALIKTIR..

