



T.C.

CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

İHRACATTA KDV İSTİSNASI UYGULAMASI VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Ferit YILDIZ

Manisa, 2011

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

İHRACATTA KDV İSTİSNASI UYGULAMASI VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Ferit YILDIZ

Danışman

Doç.Dr. Ayşe Nefes YERELİ

Manisa, 2011

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı : Ferit YILDIZ
Üniversite : Celal Bayar Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : İşletme
Programı : Muhasebe-Finansman
Tez Danışmanı : Doç.Dr. Ayşe Necef YERELİ

ÖZET

Günümüz dünya ekonomisinde, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerinin rekabetini geliştirmek, dış ticaret dengesinin sürdürülmesi ve döviz ihtiyaçlarını karşılamasında ihracat hayati önem arz etmektedir.

Bir ülkenin ekonomik refahını arttırması büyük ölçüde katma değeri yüksek ürünleri içeren ihracat hacmine bağlıdır. Bu nedenle, ülkeler ekonomilerini daha rekabetçi kılabilmek ve ihracat hacimlerini arttırmak için ihracat sektörlerini Ar-Ge, eğitim, kalifiyeli personel istihdamı, bazı vergi istisnaları, düşük faizli krediler gibi daha birçok farklı yolla doğrudan veya dolaylı olarak ihracat sektörlerini teşvik etmişlerdir.

Her ne kadar doğrudan bir teşvik olarak görülmesede, ihracat işlemlerinden doğan yüklenilen KDV'nin iadesi ihracatçı şirketlerin teşvik edilmesinde önemli bir faktördür.

KDV'den istisna ihracat işlemlerinden doğan yüklenilen KDV ile ilgili vergi yükünün iadesi olan KDV iade sistemi ihracatçıların uluslararası rekabetini ve finansal güçlerini arttırmak için büyük öneme sahiptir.

Tezde ihracatta KDV istisnası ve iade uygulamalarının muhasebeleştirilmesi ve iade sürecindeki karşılaşılan sorunlar incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler; İhracat, İhracat teşvikleri, KDV, KDV iadesi

ABSTRACT

In today's world economy, export is of vital importance in order to enhance economies' competitiveness, maintaining the balance of foreign trade and meeting the needs of foreign exchange for developed and developing countries

For economic welfare of a country to improve the particularly depends on volume of export including high value-added products. Therefore, countries have directly or indirectly promoted their export sectors in different ways such as R&D, marketing, employment of qualified personnel, training, some tax exemptions, low-rated interest credits and more in order to increase their export volume and make more competitive economies of their countries.

Although, it is not seen as a direct incentive, refunding of deferred VAT arise from export transactions is an important factor in promoting of exporter companies.

VAT refund system which is refunding of tax burdens regarding deferred VAT arise from export transactions that are exempt from VAT has great importance to enhance financial powers and international competition of exporters.

In the thesis, accounting of VAT exemption application in export and VAT refund applications, problems in VAT refund process are examined.

Key Words : Export, Export promotions, VAT, VAT refund

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “İHRACATTA KDV İSTİSNASI UYGULAMASI VE MUHASEBELEŐTİRİLMESİ” adlı çalıŐmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűŐecek bir yardıma baŐvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gűŐterilen eserlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmıŐ olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

20/06/2011

Ferit YILDIZ

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 17.06.2011 tarih ve 12/12 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Yüksek Lisans Programı öğrencisi Ferit YILDIZ'ın "İhracatta KDV İstisnası Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi" Konulu tezi incelenmiş ve aday 20.06.2011 tarihinde saat 15:00'de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra, 60 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna		<u>OY BİRLİĞİ</u>	
DÜZELTME yapılmasına	*	<u>OY ÇOKLUĞU</u>	
RED edilmesine	**	ile karar verilmiştir.	

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

Doç.Dr. Ayşe Necef YERELİ

(Danışman)

ÜYE

Doç.Dr. A. Cevdet KAYALI

ÜYE

Yrd.Doç.Dr. Yasemin YEĞİNBOY

<u>Evet</u>	<u>Hayır</u>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, mutlaka basılmalıdır	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, mevcut haliyle basılmalıdır	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, başını gereksizdir.	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

8

ÖNSÖZ

İHRACATTA KDV İSTİSNASI UYGULAMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Günümüz ekonomi dünyasında gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerinin rekabet güçlerini korumaları ve arttırmalarının en önemli unsur olarak ihracat karşımıza çıkmaktadır. Ülkelerin dış ticaret dengelerini koruyabilmeleri ve döviz ihtiyaçlarını karşılamalarının en sağlıklı yolu olarak karşımıza yine ihracat çıkmaktadır. Ekonomik refahın artırılabilmesi bir ekonominin ihracat yapmasına ve özellikle katma değeri yüksek ürünler ihraç etmesine bağlıdır. Bu sebeple ülkeler ekonomilerini rekabetçi kılmak amacıyla ihracatı çeşitli şekillerde devamlı teşvik etmişlerdir. Daha önceleri doğrudan ve nakdi şekilde sürdürülen teşvikler zamanla yerini daha rasyonel olan ar-ge, eğitim, patent, markalaşma, yeni pazarlar bulma, kalifiyeli iş gücü istihdam etme gibi alanlarda yoğunlaştırılmıştır. Bunların yanında ihracatın geliştirilebilmesi için düşük faizli kredi imkanlarından vergisel teşviklere kadar bir çok farklı ihracatı teşvik tedbiri daha uygulamaya konulmuştur. Her ne kadar bir teşvik unsuru olarak görülmesi de ihracattan dolayı indirim yoluyla giderilemeyen yüklenilen KDV' nin iadesi ihracatçılar için önemli bir finansman kaynağıdır. Bu uygulama ile yüklenilen KDV dolayısıyla oluşan yükün iade yoluyla ihracatçılar üzerinden alınması ihracatçılar için hem finansman hemde uluslar arası rekabet gücünün korunması ve artırılması açısından önemli bir unsurdur.

Tez çalışmamızda ihracatta KDV istisnası uygulamaları, muhasebeleştirilmesi ve iade sistemine ilişkin sorunlar saptanmakta ve çözüm önerileri sunulmaktadır. Çalışmamın sonlandırılmasında görüşleri ile katkılarını sunan değerli hocam Doç.Dr. Ayşe Necef YERELİ'ye , eğitim hayatım boyunca maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen değerli büyüğüm İbrahim Cemal BAYCUR'a ve bugünlere gelmemde değer biçilemeyecek eşsiz katkıları bulunan sevgili Ailem'e sonsuz teşekkürlerimi sunar çalışmamın tüm ilgililere faydalı olmasını dilerim.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
1. TEŞVİKLER VE İHRACATI TEŞVİK TEDBİRLERİ	3
1.1. TEŞVİKLER	3
1.1.1. Teşvikin Tanımı ve Gerekliliği	3
1.1.1.1. Teşvikin Tanımı	3
1.1.1.2. Teşvikin Gerekliliği	4
1.1.2. Teşvik Sisteminin Sınıflandırılması	5
1.2. İHRACATI TEŞVİK TEDBİRLERİ	6
1.2.1. İhracatı Teşvik Tedbirleri ve Önemi	7
1.2.1.1. İhracatı Teşvik Tedbirlerinin Tanımı	7
1.2.1.2. İhracatı Teşvik Tedbirlerinin Önemi	8
1.2.2. Türkiye'de İhracatı Teşvik Tedbirlerinin Tarihsel Gelişimi	10
1.2.2.1. Cumhuriyet Öncesi	11
1.2.2.1.1. İlk İhracat Teşvikleri	12
1.2.2.2. Cumhuriyet Sonrası	12
1.2.2.2.1. İlk Teşvik İptali ve İlk İhracat Vergisi İstisnası	12
1.2.2.3. Planlı Kalkınma Dönemi	13
1.2.2.3.1. Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1963-1967)	14
1.2.2.3.2. İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1968-1972)	15
1.2.2.3.3. Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1973-1977)	16
1.2.2.3.4. Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1979-1983)	18
1.2.2.3.5. Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1985-1989)	19
1.2.2.3.6. Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı (1990-1994)	20
1.2.2.3.7. Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000)	21
1.2.2.3.8. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)	22
1.2.2.3.9. Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı (2007-2013)	23

1.2.1.4. Türkiye'de 1980 Sonrası Uygulanan İhracatı Teşvik Tedbirleri	24
1.2.1.4.1. İhracatta KDV İstisnası	26
1.2.1.4.2. İhracatta Vergi İadesi	27
1.2.1.4.3. Vergi, Resim ve Harç İstisnası	28
1.2.1.4.4. Kurumlar Vergisi İstisnası	29
1.2.1.4.5. Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu	31
1.2.1.4.6. Gümrük Muafiyetli İthalat	31
1.2.1.4.7. İhracat Kredileri	31
1.2.1.4.8. İhracata Yönelik Devlet Yardımları	32
1.2.1.4.8.1. Araştırma-Geliştirme (AR-GE) Yardımları	32
1.2.1.4.8.2. Yurtdışında Düzenlenen Fuar ve Sergilere Milli Düzeyde veya Bireysel Katılımın Desteklenmesi	33
1.2.1.4.8.3. Uluslar arası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesine İlişkin Karar	33
1.2.1.4.8.4. Pazar Araştırması Desteği	33
1.2.1.4.8.5. Eğitim Yardımı	33
1.2.1.4.8.6. Yurtdışında Ofis-Mağaza Açma, İşletme ve Marka Tanıtım	34
Faaliyetlerinin Desteklenmesi	34
1.2.1.4.8.7. Türk Ürünlerinin Yurtdışında Markalaşması, Tanıtım ve Tutundurması İle Türk Malı İmajının Yerleştirmesine Yönelik Faaliyetlerin Desteklenmesi	34
1.2.1.4.8.8. Patent, Endüstriyel Tasarım ve Faydalı Model Tescili Yardımı	34
1.2.1.4.8.8. İstihdam Yardımı	35
İKİNCİ BÖLÜM	35
2. İHRACATTA KDV İSTİSNASI UYGULAMALARI VE	35
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	35
2.1. İHRACATTA KDV İSTİSNASI UYGULAMALARI	35
2.1.1. İhracat İstisnası Kapsamındaki İşlemler	36
2.1.1.1. Mal İhracı	37

2.1.1.2. Hizmet İhracı.....	37
2.1.1.3. Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Yapılan Teslimler	38
2.1.1.4. İhraç Kayıtlı Teslimler	38
2.1.2. İhracat Türlerine Göre KDV İstisnasının Uygulanması.....	39
2.1.2.1. Mal İhracı	39
2.1.2.1.1. İhracatta KDV İstisnasının Uygulanabilmesi İçin Gerekli Şartlar	39
2.1.2.1.2. İhracat İstisnasının Beyanına İlişkin Hususlar	40
2.1.2.1.2.1. İhracat İstisnasının Beyanı	40
2.1.2.1.2.2. İntaç Tarihinin Malın Fiilen Yurt Dışı Edildiği Tarih Olarak Kabul Edilemeyeceği	42
2.1.2.1.2.3. İstisnanın Beyanı Açısından Faturadaki Dövizin TL'ye Çevrileceği Tarih.....	45
2.1.2.1.2.4. İhracat Faturasının Düzenlendiği Dönem İle İhracatın Fiilen Yapıldığı Dönemin Farklı Olması Halinde Beyan.....	46
2.1.2.1.2.5. İhracat İstisnasının Malların Fiilen İhraç Edildiği Dönemden Önceki Dönemlerde Beyan Edilmesi	48
2.1.2.1.3. İhracat Şekillerine Göre KDV İstisnasının Uygulanması	48
2.1.2.1.3.1. Serbest (Özellik Arzermeyen) İhracat	48
2.1.2.1.3.2. Kayda Bağlı İhracat	48
2.1.2.1.3.3. Takas veya Bağlı Muamele Yoluyla İhracat	49
2.1.2.1.3.4. Transit İhracat	50
2.1.2.1.3.5. Konsinye İhracat (Yurtdışına Satılmak Üzere Mal Gönderilmesi)	50
2.1.2.1.3.6. Bedelsiz İhracat	52
2.1.2.1.3.7. Kredili İhracat	54
2.1.2.1.3.8. Ticari Kiralama Yoluyla İhracat	55
2.1.2.1.3.9. Serbest Bölgelere Mal Gönderilmesi	56
2.1.2.1.3.10. Sınır ve Kıyı Ticareti Yoluyla İhracat.....	58
2.1.2.1.3.11. Posta ile Yurtdışına Mal Gönderilmesi	58
2.1.2.2. Hizmet İhracı.....	59

2.1.2.2.1. İstisnaya İlişkin Şartlar.....	60
2.1.2.2.1.1. Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır	60
2.1.2.2.1.2. Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir	61
2.1.2.2.1.3. Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir	61
2.1.2.2.1.4. Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır	62
2.1.2.2.2. İstisnanın Beyan Edileceği Dönem	67
2.1.2.3. İhraç Kayıtlı Teslimler	68
2.1.2.3.1. Tecil - Terkin Sisteminin Uygulanabileceği İhraç Kaydıyla Teslimler	71
2.1.2.3.1.1. İmalatçılar Tarafından Gerçekleştirilen İhraç Kayıtlı Teslimler..	72
2.1.2.3.1.2. Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine veya Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine İhraç Edilmek Üzere Yapılan Teslimler	74
2.1.2.3.1.3. Özel Finans Kurumlarının İhracatçılara Mal Teslimleri.....	75
2.1.2.3.1.4. Dahilde İşleme İzin Belgesi (DIİB) veya Geçici Kabul İzin Belgesi Kapsamında İthal Edilen Ham ve Yardımcı Malzemeler Kullanılarak Üretilen Malların İhracatçılara Teslimi.....	76
2.1.2.3.1.5. Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi Sahibi İhracatçılara Yapılan Mal Teslimleri.....	77
2.1.2.3.2. Tecil - Terkin İşlemleri	78
2.1.2.3.2.1. Tecil-Terkin İşlemlerinde Özellikli Durumlar	81
2.1.2.3.2.1.1. Tecil Terkin Uygulamasının İhtiyariliği	81
2.1.2.3.2.1.2. Gümrük Çıkış Beyannamesinde İmalatçı Adının Yer Almaması	82
2.1.2.3.2.1.3. Gümrük Beyannamesinde Birden Fazla İmalatçı Adının Olması	83
2.1.2.3.2.1.4. Gümrük Beyannamesinin Teyidi	84
2.1.2.3.2.1.5. Fason İş Yapanlar.....	84
2.1.2.3.2.1.6. İmalatçı Faturasının İhracat Faturasından Sonra Düzenlenmesi.....	85
2.1.2.3.2.1.7. İmalatçı Aleyhine Kur Farkları	85

2.1.2.3.2.1.8. İmalatçı Lehine Kur Farkları.....	86
2.1.2.3.2.1.9. İhracatın Bedelsiz Yapılması	86
2.1.2.3.2.1.10. İhraç Edilen Malların Yurtdışından Geri Gelmesi	87
2.1.2.3.2.1.11. Kota Devrinde Tecil-Terkin Uygulaması.....	88
2.1.2.3.2.1.12. Tevkifata Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimleri.....	88
2.1.2.3.2.1.13. Pişmanlıkla Verilen Beyannameler.....	89
2.1.2.3.2.1.14. İhraç Kayıtlı Teslimin Gerçekleştiği Dönemde Kısmen Tecil Kısmen İade Çıkması Durumu.....	90
2.1.2.4. Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Yapılan Mal Teslimleri.....	92
2.1.2.4. 1. Yolcu Beraberinde Eşya İhracı	92
2.1.2.4.1.1. İstisnadan Faydalanabilecek Olanlar;	92
2.1.2.4.1.2. İstisna Kapsamında İşlem Yapacak Satıcılar:	93
2.1.2.4.1.3. İstisna Kapsamında Yapılacak İşlem Sınırı:	94
2.1.2.4.1.4. Satıcı Tarafından Yapılacak İşlemler.....	95
2.1.2.4.1.5. Alıcı Tarafından Yapılacak İşlemler.....	95
2.1.2.4.2. Bavul Ticareti.....	96
2.1.2.4.2.1. İstisnaya İlişkin Şartlar:.....	97
2.1.2.4.2.1.1. İzin Belgesi	97
2.1.2.4.2.1.2. Asgari Tutar	97
2.1.2.4.2.1.3. Özel Fatura	98
2.1.2.4.2.1.4. Döviz Alım Belgesi.....	98
2.1.2.4.2.1.5. Yetkili Gümrük Kapıları :	99
2.1.2.4.2.1.6. Malların Yurtdışı Edilmesi.....	100
2.1.2.4.3. Yolcu Beraberi Eşya İhracı İle Bavul Ticareti Arasındaki Temel Farklar	100
2.3. İHRACAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	103
2.3.1. Mal İhracı ve İadeye İlişkin Kayıt Düzeni.....	103
2.3.1.1. Mal İhracı ve Kdv İadesine İlişkin Kayıt Düzeni	103
2.3.1.2. Yüklenilen KDV'nin Hesaplanması	105
2.3.2. Hizmet İhracı ve İadeye İlişkin Kayıt Düzeni.....	113
2.3.2.1. Hizmet İhracına İlişkin Örnek ve Kayıt Düzeni	114

2.3.2.3. Yüklenilen KDV'nin Hesaplanması	116
2.3.2.3. İadeye İlişkin Elektronik Ortamda Verilecek Listeler	116
2.3.1.1. İlgili Dönem Tahakkuk Kayıtları	117
2.3.3. İhraç Kayıtlı Teslimler ve İadeye İlişkin Kayıt Düzeni	118
2.3.3.1. Devreden KDV Çıkması Durumunda Kayıt Düzeni.....	120
2.3.3.3. İhraç Kayıtlı Teslimlerden Doğan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	122
2.3.3.3.1. İmalatçı Aleyhine Kur Farkları	122
2.3.3.3.2. İmalatçı Lehine Kur Farkları.....	127
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	130
3. İHRACATTAN DOĞAN KDV'NİN İADESİNDE TÜRKİYE'DE VE DÜNYA'DA KARŞILAŞILAN SORUNLAR	130
3.1. TÜRKİYE'DE KDV İADESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLARIN NEDENLERİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	131
3.1.1. Sorunların Nedenleri	132
3.1.1.1. Kayıt Dışı Ekonomi	132
3.1.1.2. Nakit KDV İadesi ve Yüksek Vergi Oranları	133
3.1.1.3. İhracat Taahhütlerinin Kapatılması Uygulaması	134
3.1.1.4. Gümrük İdaresinin Yapısı	135
3.2. ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	136
3.2.1. Mahsuben İadenin Kapsamının Genişletilmesi.....	136
3.2.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Etkinliğinin Arttırılması.....	137
3.2.3. KDV'de Oran Farklılaştırılmasına Gidilmesi.....	138
3.2.4. Müteselsil Sorumlulukta İşleme Taraf Olanlar Arasındaki İlişkinin Tespitine Yönelik Somut ve Objektif Kriterlerin Uygulanması	139
3.2. DÜNYADA KDV İADESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE SORUNLARIN ÖNLENMESİNE YÖNELİK UYGULAMALAR	142
3.2.1. Dünyada KDV İadesinde Karşılaşılan Sorunlar	143

3.2.2. Dünyada KDV İadesinde Karşılaşılan Sorunların Çözümüne Yönelik Uygulamalar	143
3.2.2.1. İhracatçılara KDV'siz Tedarik	144
3.2.2.2. Alış ve Satış Faturalarının Çapraz Kontrolü	145
3.2.2.3. İade Taleplerinin Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (Certified Public Accountant) Tarafından Sertifikalandırılması.....	146
3.2.2.4. Vergi Yasalarına Uyum Konusunda İyi Bir Geçmişe Sahip Mükelleflere Öncelik Sağlanması Uygulaması	146
3.2.2.5. Belirli Tutarın Üzerindeki Satın Alımlarının Ödemesinin Bankacılık Sistemi Üzerinden Gerçekleştirilmesi Uygulaması	148
3.2.2.6. KDV Banka Hesapları	149
3.2.2.7. İthal Edilen Yatırım Mallarının KDV'nin Ertenmesi Uygulaması...	150
3.2.3. Uygulamalara İlişkin Değerlendirme.....	151
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	156
4. İHRACATTA KDV İADESİ SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİ ÖLÇEMEYE YÖNELİK ARAŞTIRMA	156
4.1. İHRACATTA KDV İADESİ SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİ ÖLÇEMEYE YÖNELİK ANKET ARAŞTIRMASI	156
4.1.1. Ankete Katılan İhracat Firmaları İle İlgili Değerlendirme	156
4.1.1.1. Ankete Katılan İhracat Firmaları İle İlgili Değerlendirme	156
4.1.1.2. Araştırmanın Tanımı	157
4.1.1.3. Araştırmanın Amaçları.....	158
4.1.1.4. Araştırmanın Varsayımları.....	158
4.1.1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları	158
4.1.1.6. Araştırmanın Yöntem ve Modeli	158
4-2- Bulguların Değerlendirilmesi	159
5- SONUÇ.....	173
KISALTMALAR	175
KAYNAKÇA	177

GİRİŞ

Bu tezin konusunu ana hatlarıyla ihracatı teşvik tedbirleri ve ihracatçı firmalar açısından doğrudan bir teşvik olmayıp finansman gücünün artırılmasında önemli bir yer tutan Katma Değer Vergisi istisnası ve iade sisteminin işleyişine ilişkin usul ve esaslar ile iade ile ilgili yaşanan problemler ve çözüm önerileri oluşturmaktadır.

Küreselleşmenin etkisini her alanda gösterdiği günümüzde en büyük etkisini de ekonomik hayat üzerinde göstermektedir. Her ne kadar günümüzde siyasi sınırlar varlığını sürdürse de ekonomik sınırlar gün geçtikçe ortadan kalkmaktadır. Gelişen teknoloji iletişim ve ulaşım imkanlarının sağladığı hareketlilikle sermaye, teknoloji ve işgücü hızla yer değiştirebilmekte, pazar değişimleri ve üretim teknikleri günden güne çeşitlenmekte ve hızla farklılaşabilmektedir. Bu baş döndürücü hız rekabet koşullarını ağırlaştırmakta ve bu gelişmiş ülkeleri gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkeler karşısında avantajlı konuma getirmektedir.

Günümüzde dışa kapalı ekonomik modellerin öngördüğü gümrük duvarları gibi önlemler kalksa da ülkeler ekonomilerini teşvik edici önlemler almaya devam etmektedirler. Bu önlemlerin en önemlilerinden biride ihracatı teşvik amaçlı vergisel tedbirler ve bunun içinde ihracatta KDV iadesi uygulamalarıdır.

Globalleşmenin üst düzeylerde yaşandığı günümüzde ticari sınırlar ortadan kalkmakta, sermaye ve iş gücünün serbest dolaşımı söz konusu olmaktadır. Bu durumda ülkeler arasındaki rekabet şartları ağırlaşmakta ve ağırlaşan bu rekabet ortamında gelişmiş ülkeler avantajlı duruma geçmektedirler. Gelişmiş ülkeler dünya ticaret hacminden 2/3'lik bir pay sağlamakla beraber askeri ve siyasi bir güç kazanmışlar ve gelişmekte olan ülkelere marka ile beraber kültürlerini de ihraç eder duruma gelmişlerdir.¹

¹ Osman Barbaros Kemer, **Bir Dış Ticaret Politikası Aracı İhracat Teşvikleri Teori-Uygulama**, 1.Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları 2003,s.v.

Böyle bir ekonomik düzende, bir ülkenin kalkınması büyük oranda ihracatta göstereceği performansa bağlıdır. İhracat, ülkelerin ekonomik gelişmelerini ve refahını etkileyen en önemli unsurlardan birisidir. Gelişmekte olan ülkelerde uygulanan iktisat politikalarının ortak özelliği sanayileşme yolu ile kalkınmanın sağlanmasıdır. Bu ülkelerde sanayileşme ve kalkınma özdeşleşmiş durumdadır. Ancak söz konusu ülkeler için sanayileşmenin ithalatı artırıcı bir özelliği vardır. Çünkü bu ülkelerde ekonomik kalkınmayı gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyulan makine, teçhizat, hammadde ve yardımcı maddelerin ithalatı için büyük ölçüde dövize ihtiyaç vardır. Bu döviz karşılamasının en sağlıklı yolu da ihracattır.

İhracat ülkeye sadece döviz kazandırmakla kalmaz, ekonominin diğer sektörlerini de uyarak, istihdamı artırır ve ülke refahının artmasına yardımcı olur.

Gelişmekte olan ülkelerin üretim yapısı tarımsal niteliktedir ve bu ürünlerin ihracatı da çeşitli olumsuz faktörlerin baskısı altındadır. Söz konusu ülkelerin ihracat sorunlarını aşmaları ancak dünya talebi hızla artan sanayi mamullerini ihraç edebilmeleriyle mümkün olabilir. Yani gelişmekte olan ülkelerin kalkınmaları için, geleneksel ihraç ürünlerinin yanında sanayi ürünleri ihracatlarını da artırmaları ve uluslararası piyasalarda rekabet imkanları kazanmaları gerekmektedir. Bütün bunların gerçekleştirilmesi ise uygulanacak doğru ihracatı teşvik tedbirleriyle mümkün olabilecektir.

İhracatı teşvik tedbirleri genel olarak ürün maliyetlerini düşüren veya ihracat gelirlerini artıran tedbirlerin bütünüdür. Başlıca ihracatı teşvik tedbirleri; doğrudan parasal teşvikler, ihracatta prim sistemi, ihracatta finansman kolaylıkları ve devlet pazarlama yardımlarıdır.

Gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan birçok ülke ihracatlarını teşvik etmekte ve bu amaçla çeşitli araçlar kullanmaktadırlar. Gelişmiş ülkelerin ihracatı teşvik etmedeki amaçları; mevcut pazar paylarını koruma ve yeni pazarlar elde etme olduğu halde, gelişmekte olan ülkelerde ise, kalkınma için gerekli yatırım mallarının temini,

uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazanılabilmesi ve gelişmiş ülkelerin hakim olduğu piyasalardan pazar payı elde edilmesi amaçlanmaktadır.

Ülkemizde de bu çerçevede diğer birçok gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi önce ülke içinde belli bir üretim düzeyini yakalayabilmek için ithal ikamesi politikası izlenmiş, daha sonra söz konusu politikanın doğurduğu bir takım sorunların da etkisiyle 24 Ocak 1980 tarihinde alınan ekonomik kararlar çerçevesinde ihracata yönelik sanayileşme stratejisi benimsenmiştir. Bu tarihten itibaren planlı kalkınma döneminde uygulanmasına başlanılan ihracatı teşvik tedbirlerinin kapsamı genişletilmiş ve yeni teşvik tedbirleri eklenerek sisteme işlerlik kazandırılmıştır. Bu teşviklerinde etkisiyle anılan dönemde ülkemiz ihracatında önemli gelişmeler olmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TEŞVİKLER VE İHRACATI TEŞVİK TEDBİRLERİ

1.1. TEŞVİKLER

1.1.1. Teşvikin Tanımı ve Gerekliliği

Başlık altında teşvikin tanımı ve teşvikin gerekliliği konuları üzerinde durulacaktır. Teşvikin tanımı yapıldıktan sonra teşvikin sosyal ve ekonomik yönden gerekliliği incelenecektir.

1.1.1.1. Teşvikin Tanımı

Ekonomik literatürde teşvik kavramı, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya gayrimaddi destek, yardım ve özendirmeler olarak tanımlanabilir.²

² Ahmet İNCEKARA, **Türkiye'de Teşvik Sistemi**, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul 1995, s. 9

1.1.1.2. Teşvikin Gerekliliği

Ülkelerin ekonomi modelleri, gelişmişlik düzeyleri ve ekonomi stratejileri o ülkelerin teşvik sistemlerinde belirleyicisidir. Dışa kapalı bir ekonomi modelini seçen ülke teşvik sistemini yerli sanayisini koruma, gümrüklerinde ithalatı kısıcı önlemler alan bir takım ekonomik teşvik sistemleri geliştirecektir. İhracata dayalı ve dışa dönük bir ekonomi modelini benimseyen ülke ekonomisini dünya ekonomileri ile yarışabilecek düzeye getirmek, rekabet avantajını sürdürebilmek adına ekonomik teşvik sistemlerinde bu yönde geliştirecektir. Seçilen kalkınma modeli ülkenin sadece ekonomik teşvik sistemini değil, eğitimden sağlığa, sosyal güvenlikden kültüre kadar izlediği birçok sosyal politikayı da etkileyecektir.

Teşvik ve koruma önlemleri sadece ülke ekonomisinin diğer ekonomiler karşısında etkilemek amacıyla değil ülke sınırları içinde bir takım, bölgesel kalkınmışlık farklılıklarını ortadan kaldırma, rekabetçi sektörleri ön plana çıkarma, ülke nüfusunun, yer altı ve yerüstü kaynaklarının ülkeye rekabet kazandırması yönünden bölgesel, sektörel ve sosyal amaçlarla yürülüğe konulabilmektedir.

Bu amaçla sosyal politikalar gereği ülkeler bazı özel kesimleri koruma önlemleri almaktadır. Koruma önlemlerindeki amaç vergi kanunlarının genel hükümleri karşısında bazı özel durumdaki mükellefleri korumak amacıyla çeşitli düzenlemelere gidilmiştir ve vergi mevzuatımızda bir takım indirim ve istisnalar uygulamaya konulmuştur.

Vergi kanunlarında yer alan koruma tedbirlerine örnek olarak;

- Tabii afet halinde verginin terkinin, sürelerin işlememesi ve vergi cezası kesilmemesi,
- Ekonomik olarak zor durumda bulunan vergi mükelleflerin vergi borçlarının taksitlendirilmesi
- Sakatlar tarafından kullanılan araçlar için getirilmiş çeşitli vergi bağışıklıkları,
- Kazancıyla ancak geçimini sağlayacak durumda bulunan esnaf ve küçük çiftçinin vergiden muaf tutulması,

gösterilebilir.³

Teşvikler de tıpkı vergiler gibi, bir iktisat politikası ve sosyal politika aracıdır. Eğer bir ekonomide vergi varsa teşvik de olabilir.⁴

Teşvikler iktisadi amacı kaynakların ülke ekonomisi açısından daha yararlı olduğu kabul edilen alanlara yönlendirilmesi iken sosyal amaçlı teşviklerde ise kaynakların ekonomi açısından yararlı olmasından daha çok sosyal fayda güdülen alanlara yönelik gerçekleştirilmektedir. Burada temel husus teşvikler ile ulaşılmak istenen hedeflerdir. Devletlerin teşvik uygulamaları ile amaçladıkları ekonomik sisteme göre değişmekle birlikte temel amaç toplumun refah seviyesinin yükseltilmesidir.

Tezin ana konusu bir ihracatı teşvik tedbiri unsuru olarak ihracatta KDV istisnası uygulamaları olmasından dolayı sosyal amaçlı teşvikler konusunda derine inilmeden ekonomik teşvikler ve özellikle vergi teşviklerinden bahsedilecektir.

1.1.2. Teşvik Sisteminin Sınıflandırılması

Teşvikler amaçlarına, kapsamına, araçlarına, kaynaklarına veya veriliş dönemine göre beş ayrı başlık altında toplanabilir:

- 1) Amaçlarına göre teşvikler;** Yatırım ve üretim gücünü artırmak, ihracatı artırmak, rekabet gücü kazandırmak, ekonomik faaliyetlerin katma değerini artırmak, ülkeye yabancı sermaye çekmek, ekonomik kalkınmayı hızlandırmak, bölgesel farklılıkları gidermek, nitelikli işgücü yetiştirmek, kalite ve verimlilik artışı sağlamak gibi amaçlara göre sınıflandırılabilir.

³ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, 2. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2001, s.6

⁴ M.Mazlum, İ.Yücel ve M.TEKEOĞLU, **Özel Kesim Yatırım İmkanları ve Yatırım Kararlarında Teşviklerin Etkinliği**, TOBB Yayını, ANKARA 1990, Sy. IX

2) Kapsamına göre teşvikler; Kapsamına göre teşvikler genel ve özel amaçlı olmak üzere sınıflandırılabilirler.

a) Genel amaçlı teşvikler

Genel amaçlı teşvikler, ekonominin genelini kapsayan ve sektör ayrımı yapmaksızın her sektör için aynı oranlarda uygulanan teşviklerdir. Genel amaçlı teşviklere ihracat teşvikleri, bölgesel kalkınma teşvikleri, yabancı sermayeyi özendirme teşvikleri, iktisadi kalkınma teşvikleri örnek verilebilir.

b) Özel amaçlı teşvikler

Belirli firma, sektör veya bölgeleri diğerlerine göre avantajlı konuma getirmek amaçlı teşvikleri de özel amaçlı teşvikler olarak sınıflandırmak mümkündür. (yatırım indirimleri, vergisel istisnalar, uygun koşullu krediler gibi)

3) Veriliş aşamalarına göre teşvikler: Yatırım öncesi teşvikler, yatırım dönemi teşvikleri ve işletme dönemi teşvikleri olarak üç ayrı aşamaya ayrılabilir.

4) Kullanılan araçlara göre teşvikler; Ayni teşvikler, nakdi teşvikler, vergisel teşvikler, garanti ve kefaletler ve diğer teşvikler olarak sınıflandırılabilir.

5) Kaynaklarına göre (vergisel) teşvikler; Kar/gelir bazlı, sermaye yatırımları bazlı, emek bazlı, katma değer bazlı, diğer özel harcama bazlı, ithal bazlı, ihraç bazlı olarak sınıflandırılabilir.

1.2. İHRACATI TEŞVİK TEDBİRLERİ

Bu bölümde ihracatı teşvik tedbirlerinin tanımı, ülke ekonomileri için ihracatın önemi ve ülkemizde Osmanlı'dan Cumhuriyet'e ve günümüze kadar yürürlüğe konan ihracatı teşvik tedbirlerinden ve ekonomik amaçlarından bahsedilecektir.

1.2.1. İhracatı Teşvik Tedbirleri ve Önemi

1.2.1.1. İhracatı Teşvik Tedbirlerinin Tanımı

Ekonomi literatüründe ihracat teşvikleri ile ilgili birden fazla tanıma rastlanmaktadır. Bunlardan birkaçına ilişkin örnek vermek gerekirse;

İhracata yönelik teşvikler; çeşitli dış ve iç etkilerin ulusal ekonominin rekabet gücü üzerindeki olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak veya olumsuz etkilerini azaltmak amacıyla alınan bütün “koruyucu” ve “özendirici” önlemler bütünüdür.⁵

İhracat teşvikleri terimi, genel olarak yurtdışına yapılan satışları kolaylaştırması ve daha karlı hale getirmesi için tasarlanan sübvansiyonlar şeklinde kullanılmaktadır⁶

İhracat teşvik tedbirleri, kısa dönemde ihracatın ve böylelikle döviz gelirlerinin artırılmasını, uzun dönemde ise ülke kaynaklarının ihracat endüstrilerine kaymasını sağlamak amacıyla alınan önlemler bütünüdür.⁷

Ülkeler gelişmişlik düzeyleri ve ekonomik sistemlerine göre çeşitli ihracatı teşvik enstrümanlarını uygulamaya koymaktadırlar. Gelişmiş ülkeler dünya ihracat hacmi içindeki paylarını korumanın yanında yüksek katma değerli, yüksek teknoloji ve rekabet gücü yüksek ürün ve hizmet ihracatını artırmak için çeşitli ihracat teşviklerine başvururken, gelişmekte olan ülkeler kalkınmışlık düzeylerini artırmak, makro dengeleri kurabilmek, ekonominin gereksinim duyduğu teknolojileri elde edebilmek için döviz girdisini ihracat yoluyla sağlamak amacıyla ihracat teşviklerini uygulamaya koymaktadırlar.

⁵ Hasan Parıltı, **İhracatı Teşvik Politikaları ile Tekstil ve Hazırgiyim Sektörünün Teşviği**, (İstanbul,1994) s.1.

⁶ Rövsen Şahbazov, Aybüke İnci, ”**Küreselleşen Avrupa'da İhracat Teşvikleri**”, Vergi Sorunları Dergisi, s.140 (Mayıs 2000), s.176,ss.175-188

⁷ Mehmet Tomanbay, **Dış Ticaret Rejimi ve İhracatın Finansmanı**, Habiloğlu Yayınevi, Ankara, 1995, s.32

Ülkelerin iç ve dış dinamiklerine göre değişmekle birlikte ihracat teşviklerinin genel amacı ;

- İhracatı artırmak
- Ödemeler dengesini iyileştirmek
- İstihdamı artırmak
- İhraç ürünlerine uluslar arası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak
- Ekonomik faaliyetlerin katma değerini artırmak
- Döviz girdisi sağlamak ve döviz harcamalarını en aza indirmek
- Teknolojik gelişmişlik düzeyini arttırmak

1.2.1.2. İhracatı Teşvik Tedbirlerinin Önemi

Gelişmiş ülkelerin refah seviyelerini koruma ve artırma, gelişmekte olan ülkelerin ise ekonomik kalkınmışlık düzeyine ulaşabilmesinin temeli ihracata dayanmaktadır. Küreselleşmenin bir sonucu olarak ticaretin ve ekonominin serbestleşmesi ile ülkelerin ekonomilerini gümrük duvarlarıyla korumaları rasyonel bir yaklaşım olmaktan çıkmıştır. Ülkeler dünyadaki bu ekonomik eğilimlere uyum sağlayabilmek, dış ödemeler dengesi kurabilmek ve ülkeye döviz girdisi sağlamak amacıyla ihracatlarını arttırmalarının gereği açık bir şekilde ortadır.

Özellikle gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelerde ihracatın ağırlıklı yapısı geleneksel ürünlere dayanmaktadır. Genelde tarım ürünleri ve madenlere dayanan bu ihracatın yapısı ile yüksek döviz girdisi sağlamak mümkün olmamaktadır. Bu nedenle bu ülkeler ihracatının geleneksel ürünlere dayanan yapısını katma değeri yüksek olan sanayi ve teknolojik ürünler yönünde değiştirme çabası içindedirler. İlerleyen bölümlerde görüleceği üzere ülkemizdeki uygulana gelen beşer yıllık kalkınma planlarında da ihracatın yapısının geleneksel ürünlerden katma değeri yüksek sanayi ürünleri yönünde geliştirilmesi gerektiğine sıkça vurgu yapılmıştır.

Eğer ülkenin ihracatı geleneksel ürünlere dayanıyorsa, bu yapının katma değer yüksek sanayi ve teknoloji ürünleri lehine dönüştürülebilmesi ve firmalara uluslararası pazarlarda rekabet kazandırılabilmesi ihracatı teşvik tedbirleri ile mümkün olabilecektir.

Ayrıca ihracat teşvik tedbirleri, güçlü olan dış pazar koşullarının iç pazardaki dengeyi bozmaması için alınan tedbirlerdir ki , bu bağlamda bir telafi mekanizması niteliğindedir.⁸

İhracat bu yönleriyle ele alındığında ekonomik gelişmede önemli bir rol oynamaktadır. Buradan yola çıkarak ;

İhracatın kalkınmayı teşvik edici özelliği kısaca şöyle özetlenebilir.⁹

a) İhracatta artış demek üretim artışı demektir ki, bu artış ekonominin gelişimi üzerinde doğrudan etkilidir.

b) İhracat sektöründeki üretim, azalan maliyetlerle gerçekleştiriliyorsa, ihracatın artması üretim maliyetlerinin azalmasına sebep olur ve ekonomideki reel gelir artar.

c) Azalan maliyetlerden sonra artan üretim hacmi, üretim kapasitesi üzerine baskı yaparak, yeni üretim metodlarının geliştirilmesi, teknolojik yeniliklere yönelme konusunda teşvik edici bir etki yapar.

d) İhracatın artması, ihraç ürünlerinin üretiminde kullanılan hammadde ve yarı mamullere olan talebi arttıracığından, bu sektörlerde de hareketlilik sağlar.

İhracatın ekonomi üzerindeki olumlu yönlerinin yanında etkin bir ihracat teşvik tedbirinin sahip olması gereken özelliklerden aşağıdaki şekilde bahsedilmektedir.

⁸ Erdal Türkan, **Türk Sanayinin Dışa Açılması, 1986'dan 1987'ye Türkiye Ekonomisi Semineri**, (Ankara Sanayi Odası, Ankara, 1987),s.112

⁹ Osman Barbaros Kemer, **Bir Dış Ticaret Politikası Aracı ihracatı Teşvikleri Teori-Uygulama**, 1.Baskı, İstanbul : Alfa Yayınları 2003,s. 30, 31

a) Tutarlı ihracat teşvik politikası, ihracat artışını, kaynakların etkin dağılımını hedef almalı, sosyal karlılık ölçüsüne yer vermelidir.

b) İhracata yönelik sanayi mamullerinde kullanılan hammadde ve yarı mamulleri üreten alt sanayi kolları üretim aşamasında teşvik edilmelidir. Ayrıca nitelikli işgücü yetiştirilmesi ve teknolojik gelişmeye katkısı yönünden imalat sanayi ihracatı teşvik tedbirlerinden öncelikle yararlandırılmalıdır.

c) İhracatı teşvik tedbirlerinin ülke ekonomisine getireceği mali yükün karşılanabilmesi için dolaylı vergiler uygulanmalı, lüks tüketim vergilendirilmelidir.

d) Teşvikler istikrarlı olmalı, yatırımcıya güven vermelidir.

e) Teşviklerin devamlı uygulanacağı beklentisi yok edilmelidir. Çünkü uzun vadede, ihracatın teşviki ithal ikamesinde olduğu gibi simetrik olumsuz etkiler yaratmaktadır.

f) Teşvikler, mümkün olduğu kadar, diğer ülkelerin misilleme yapmasına yol açmayacak nitelikte olmalıdır. Özellikle yerli sanayiye koruyucu amaçlı yüksek gümrük tarifeleri ve ihracata doğrudan verilen sübvansiyonlar diğer ülkelerin misillemelerine yol açabilmekte, bu tür teşvikleri uygulayan ülkelere dünya ticaretinin serbestleştirmesini zorlaştırdığı için DTÖ tarafından baskı uygulanmaktadır.¹⁰

1.2.2. Türkiye'de İhracatı Teşvik Tedbirlerinin Tarihsel Gelişimi

Türkiye'de ihracatı teşvik tedbirlerinin tarihsel gelişimi Osmanlı'dan Cumhuriyet'e, Cumhuriyet'ten planlı kalkınma dönemlerine ve planlı kalkınma dönemleri içinde 1980'den günümüze kadar özellik arzeden dönemler halinde ele alınacaktır.

¹⁰ Bela Belassa, “**Export Incentive and Export Performance In Developing Countries: A Comparative Analysis Export Promotion Policies**” World Bank Staff Working Paper, No: 313, January 1979,s.38

1.2.2.1. Cumhuriyet Öncesi

Tanzimattan önce Osmanlı İmparatorluğu'nun dış ticaret politikası , ülkede mal bolluğu ve ucuzluk sağlamak amacıyla, ithalatı teşvik edici, ihracatı kısıtlayıcı bir uygulamaya dayanıyordu. İhracat bir taraftan daha yüksek oranda vergilendirilmekte, öte taraftan bazı mallara ihraç yasağı konmaktaydı.¹¹

Osmanlı Devleti'nin dış ticaret rejimi ile ilgili ilk değişiklikler, 1838'de İngiltere ve Fransa'nın girişimleri (siyasi ve ticari baskıları) ile ithalatta gümrük resimlerinin yüzde 12'den, yüzde 3'e düşürülmesi ve ihracatta alınan gümrük resimlerinin tamamen kaldırılması veya yüzde 1'e düşürülmesi şeklinde olmuştur. Bunun sonucu ise, o dönemin bazı idarecileri tarafından başarı olarak sunulan, gümrük resimleri hasılatının iki katına çıkması olmuştur. Diğer bir ifade ile ithalat sekiz kat artmıştır. Ancak asıl ilginç gelişme, ilk bir kaç yıl, ihracatın da neredeyse ithalatı karşılayacak miktarlarda artış göstermesi olmuştur. Sonrasında ise 1844 yılında Osmanlı'nın bütün altın ve gümüş rezervi tükenmiş, Galata bankerleri üzerinden bir nevi iç borçlanmaya gidilmiş ise de, 1854 yılında Osmanlı Devleti ilk resmi dış borcunu almıştır.¹²

İlk dış borcun alındığı 1854 yılını takip eden 20 yılda çeşitli aralıklarla içi ve dış piyasalardan borçlanma yoluna gidilmiştir. Ancak borçlanma yoluyla temin edilen bu kaynakların verimsiz kullanılması nedeniyle Osmanlı bu borçların faizlerini dahi ödeyemez duruma gelmiştir. 1875 yılına gelindiğinde bu durumun sonucu olarak 30 Ekim 1875 tarihinde "Ramazan Kararnamesi" ile maliyenin iflası ilan edilmiştir. Ancak kararname ile borçların ödenmesine ilişkin sunulan plana uyulamaması neticesinde 20 Aralık 1881 (28 Muharrem 1299) tarihine gelindiğinde Osmanlı açısından tam bir ekonomik yıkım anlamına gelen Muharrem Kararnamesi yayınlanmıştır. Bu kararname ile borçların ödenmesi amacıyla devletin iktisadi faaliyetlerini yabancılar adına kontrol edecek Düyun-u Umumiye (Borçlar İdaresi) kurulmuştur.

¹¹ Tarık Celal Güven, " **Cumhuriyetin 75. Yıldönümünde Dış Ticaretimizin Geçmişi ve Bugünü**", DTM Dış Ticaret Dergisi, Özel Sayı, Ekim,1998, s. 26

¹² Yavuz Mollasalihoğlu , "**İhracat Teşvikleri**", DTM Dış Ticaret Dergisi, Sayı: 13, Nisan, 1999, s. 36

1.2.2.1.1. İlk İhracat Teşvikleri

Tüm bu gelişmeler sonucunda Osmanlı devletinin dış borçlarının hızla büyümesi büyük sorun hale gelmeye başlamıştır. Bunun üzerine alacaklı devletlerde dahil olmak üzere devlet idarecileri dış borçların ödenebilmesi için ihracatın geliştirilmesi üzerine çalışmışlardır.

Söz konusu dönemde gerek ülkenin sermaye birikimi, girişimcilik kültürünün gelişmemesi, alt yapı eksikliği , katma değeri düşük ürünler ihraç etmesi gibi etmenler ihracatın geliştirilmesi için büyük engel oluşturmaktaydı.

Böylece, alacaklı devletler ve Osmanlı Devleti, bu ihtiyaçlar doğrultusunda ihracatı arttırmak için çaba sarfetmeye başladılar. Bu girişimler sonucunda Osmanlı Devleti ve onun devamı olan Türkiye Cumhuriyeti tarihindeki ilk teşvik kararları (hem yatırım ve hem ihracat teşvikleri) alındı. Bu kapsamda ilk ihracat teşviği olarak, pamuğu işleyerek, pamuk ipliği olarak ihraç edecek olanlardan ihraç gümrük resminin alınmayacağı ilan edilmesi sayılabilir. Yani ilk ihracat teşvikleri, sınai katma değer ihtiva eden ürün ihracatının sağlanması amacıyla dönük olmuştur. Bugün de ülkemiz ihracat teşviklerinin temelini bu düşünce oluşturmaktadır.¹³

1.2.2.2. Cumhuriyet Sonrası

1.2.2.2.1. İlk Teşvik İptali ve İlk İhracat Vergisi İstisnası

1923 yılında İzmir’de yapılan Birinci İktisat Kongresinde alınan kararlar doğrultusunda 1927’de Teşvik’i Sanayi Kanunu 15 yıllık bir süre için yürürlüğe konulmuş ve Milli Sanayinin geliştirilmesi için her türlü kolaylık gösterilmiştir. 1933 yılında ana amacı yurt içinde üretilen hammaddeleri işlemeye yönelik endüstrilerin kurulmasını sağlamak olan ilk kalkınma planı hazırlanarak uygulamaya konulmuş ve bu plan kapsamında yine ilk kez olarak daha önce tanınan bazı gümrük muafiyetleri iptal

¹³ Yavuz Mollasalihoğlu , a.g.m., s. 36

edilmiştir. 1940 yılında üretimi devlet tekelinde olan malların ihracatında muamele vergisine istisna getiren 3848 sayılı kanun son şekliyle yürürlüğe girmiştir. İlk ihracat teşviği sayılabilecek hükmü içeren bu kanun 1956 yılına kadar yürürlükte kalmıştır.¹⁴

1.2.2.3. Planlı Kalkınma Dönemi

Cumhuriyetin ilk yılları savaşın verdiği ağır ekonomik ve sosyal tahribatları giderme çabalarıyla ve yeni Türkiye Cumhuriyetinin iktisadi ve sosyal devrimlerinin gerçekleştirilmeye çalışıldığı yıllardı. Ülke ekonomik olarak ayağa kalkma çabası içinde iken önce 1929'da ortaya çıkan büyük buhran ve ardından İkinci Dünya Savaşı Türkiye Cumhuriyeti'nin ekonomik anlamda yürütmeye çalıştığı politikalara ağır darbeler vurmuştur. Ancak 1924 İzmir İktisat Kongresinde alınan kararlar gereği her ne kadar piyasa ekonomisini benimsemiş olsada Osmanlı'dan günümüze özel girişimciliğin gelişmemesi, sermaye birikiminin yetersiz oluşu gibi nedenlerle ekonomik kalkınmayı gerçekleştirebilmek için yatırımlar devlet eliyle yürütülmüştür.

1963 yılında bir ilk örnek olarak piyasa ekonomisini benimsemiş olan Türkiye Cumhuriyeti planlı kalkınma dönemine geçmiştir. Bugün de hali hazırda 2007-2013 dönemini kapsayan 9. kalkınma planı uygulanmaktadır. Tüm bu planların tamamında ihracatın arttırılması gereğinin üzerinde durulmuş ve benzer önlemler bu planlarda yer almıştır. Bu planlarda ülke ekonomisinin ve refahın arttırılması için ihracatın geliştirilmesi amacına dönük önemli noktalar aşağıda kısaca belirtilmiştir;

- İhraç mallarının uluslararası standartlara uygunluğunu sağlanacaktır.
- İhraç mallarındaki ambalaj yetersizliğini gidermek amacıyla, modern ambalaj tesisleri kurulacaktır.
- Kalite kontrolü geliştirilecektir.
- Dış pazarlarla ilgili piyasa araştırmaları ve tanıtım faaliyetleri desteklenecektir.
- Mamul ihraç ürünlerinden alınan bütün dolaylı vergiler iade edilecektir.

¹⁴ Yavuz Mollasalihoğlu , a.g.m., s. 37

- İhracatçıların ve ihracatçı birliklerinin dış ülkelerde temsilcilikler açması ve fuarlara katılması teşvik edilecektir. Potansiyel ihrac ürünlerinin yurt dışında etkin tanıtımı sağlanacaktır. Bu amaçla fuar ve sergilere katılım özendirilerek, yurt dışında pazarlamaya yönelik şirketleşmeler teşvik edilecektir.
- İhracatçı birliklerinin kuruluşu teşvik edilecektir.
- İşlenmiş tarım ürünlerinin ihracatı teşvik edilecektir.
- İhracat kredi sistemi daha etkin hale getirilecektir.
- İhracat sigorta sistemi geliştirilecektir.
- İhracatçının ihtiyaç duyduğu bilgiye (ticari ve pazarlama) ulaşmasını sağlamak amacıyla İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi yeniden düzenlenecektir.
- Bütün kamu kuruluşları, gösterilecek ihracat hedeflerine uygun şekilde düzenlemeler yapacaktır.
- İkame politikaları ve ithalat rejimi, ihracata dönük sanayilerin geliştirilmesine dönük olarak organize edilecektir.
- İhracı yasak mallar dışındaki tüm malların ihracı serbest bırakılacaktır.
- İhracatçı Birliklerine üye olma zorunluluğu kaldırılacaktır (halen zorunludur).
- İhracat esnasında miktar, fiyat ve kalite denetimi dışında denetim yapılmayacaktır.
- İhracatla ilgili bürokratik işlemler kolaylaştırılıp, merkezileştirilecektir.
- Döviz tahsisleri, ihracat taahhüt değerleri ile ilişkilendirilecektir.
- İhracatta vergi iadesi sistemi, dış pazarlarda rekabet şartları zorlaşan, özellikle sanayi ürünlerine yöneltilecektir.

1.2.2.3.1. Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1963-1967)

Birinci planda ihracatta uygulanan en önemli teşvik tedbiri vergi iadesidir. Burada temel amaç sınai ürün ihracatını arttırarak yapısal değişim sağlamak ve rekabet gücü kazandırmaktır. Üretim maliyetine giren çeşitli vergi, resim ve harçların ihracatın gerçekleştiği anda ihracatçıya gümrükte geri ödenmesi şeklindeki vergi iadesi rejimi 1963 tarih ve 261 sayılı kanunla uygulamaya girmiş ve Ticaret Bakanlığı vergi iadesi komisyonunca yürütülmüştür.

Bu dönemde ihracatın tarım ürünleri ağırlıklı yapısının değiştirilmesi ve ülke içinde sanayinin geliştirilmesi ve katma değeri yüksek ürünler özellikle sanayi ürünleri ihraç edebilecek duruma gelmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır. Bu planda yurtiçinde sanayinin gelişimini sağlamak için dış ticarete alınacak tedbirlere ilişkin genel ilkelerden aşağıdaki şekilde bahsedilmiştir.

Genel olarak ekonominin dış rekabetten korunması ve özellikle bazı sektörler ve sanayilerin bu bakımdan durumu ayrı konular olarak ele alınacaktır. Az gelişmiş olmanın diğer gelişmiş memleketlerle dış ticaret münasebetlerindeki sakıncalarını gidermek için, çok yüksek olmayan advalorem genel koruma gereklidir. Bu genel koruma zamanla azalma eğiliminde olmalıdır. Bunun yanında yeni doğan sanayileri korumak ve geliştirmek için çok selektif özel bir koruma gereklidir. Ancak, bu sanayilerin plan hedeflerine uygun olması şarttır. Öte yandan, bu sanayilerin üretim maliyetlerinin zamanla düşeceği hususu, teknik ve mali yapıları gözönünde bulundurularak sağlanacaktır. Bu sanayilerin elverdiği kadar az sayıda olması ve maliyetlerin geniş ölçüde yükselmesine yol açmaması sağlanacaktır.¹⁵

1963-1967 yıllarını kapsayan birinci beş yıllık kalkınma planındaki bu ifade sözkonusu kalkınma planında ithal ikameci koruma politikasının ağır bastığını göstermektedir. Yine ilgili paragrafta ilgili korumanın zamanla azalma eğiliminde olması gerekliliği söz konusu durumun uzun dönemde sürdürülebilir olmadığını gözönünde bulundurulduğunu göstermektedir.

1.2.2.3.2. İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1968-1972)

İkinci planda da ihracat sigortası, ihracatta vergi iadesinin basitleştirilmesi, ithal edilen ham ve yardımcı maddeler için döviz tahsisi ve düşük faizli kredi gibi önlemler yer almıştır. Bu dönemde Kalkınma Planlarının Uygulanması Esaslarına Dair 933 sayılı Kanun çıkartılmış ve teşvikler bu kanuna istinaden düzenlenmiştir.

¹⁵ Devlet Planlama Teşkilatı, Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 1963-1967 Ankara: 1963 s.522

Bu plan döneminde birinci plan döneminde uygulanan ihracatta vergi iadesi, hızlandırılmış amortisman sistemleri, gümrük tarife ayarlamaları, bazı resim ve vergilerin taksite bağlanması usulü geniş bir uygulama alanı bulmuştur. Ancak bu özel teşvik tedbirlerinin girişimciler tarafından geniş ölçüde bilinmemesi, sadece belli büyüklükteki kuruluşların bunlardan yararlanması, formalitelerin fazlalığı ve sorumlu kuruluşların çeşitliliği eleştiri bulmuştur. İkinci beş yıllık kalkınma planı döneminde bu sorunların giderilmesi gereği üzerinde durulmuş ve buna ek olarak teşvik tedbirleri yürürlüğe konmuştur.

İkinci beş yıllık kalkınma planında “İhracatla ilgili tedbirler” başlığı altında;

- Türk mallarının dış pazarlarda tanıtılması, sürümünün arttırılması konusunda sanayici ve ihracatçılarımıza gerekli yardım gösterilecektir.
- Milletlerarası teması arttırmak konusunda gerekli çaba gösterilecektir.
- İhracatçı birliklerinin kuruluşu teşvik olunacak, birliklerin federasyon ve konfederasyon şeklinde dikey teşkilatlanması sağlanacaktır.
- Sınai mamul ihracatında uygulanmakta olan vergi iadesi usulü basitleştirilerek daha yaygın bir hale getirilecektir.¹⁶

İlgili paragrafta görüleceği üzere birinci planlı kalkınma dönemi aksaklıklarında vergi iade usulünün karmaşıklığı bu dönemde giderilmeye çalışılmıştır. Yine bu dönemde ilk defa ihracatçılara proje bazında döviz tahsisi imkanı sağlanmıştır.

1.2.2.3.3. Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1973-1977)

Üçüncü plan döneminde ihracatın arttırılması ve özellikle ihracatın geleneksel tarım ürünleri ağırlıklı yapısının değiştirilmesi ve yapının sanayi ürünleri ihraç eder hale dönüştürülmesi gereğinden bahsedilmiştir. Önceki plan dönemlerinde ihracatta artış sağlanabilmesine rağmen ihracatın içindeki tarım ürünleri payının ağırlığı pek değiştirilememiştir.

¹⁶ Devlet Planlama Teşkilatı, **İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 1968-1972**, Ankara: 1967 s.127

Üçüncü planda öngörülen ihracat hedefi önceki dönemde gerçekleştirilen ihracat artış hızının yükseltilmesini gerektirmektedir. Geleneksel ürünler ihracatını artırma olanakları sınırlı olduğundan toplam ihracatın artırılması, ihraç ürünlerinin çeşitlenmesine ve toplam içindeki özellikle sınai ürünlerinin payının artırılmasına bağlıdır¹⁷

Ayrıca ihracatın hızla artırılması ve ihracatın yapısının sanayi ürünleri lehine çevrilmesi için ihracatta vergi iadesinin devamına, ihracat kredisi ve ihracat sigortasının geliştirilmesine ve dış ticaretin devlet tekelinde olduğu ülkelerle ticaret ilişkisi kurulabilmesi için Dış Ticaret Ofisinin kurulmasına karar verilmiştir.¹⁸

Planda ihracata ilişkin ifadelerde ihracatın yapısının tarım ağırlılıktan sanayi ürünleri lehine geliştirilmesine vurgu yapılmıştır. İhracatın sanayi ürünleri lehine geliştirilmesi amacıyla uygulanan teşviklerden biri de sanayide kullanılan temel hammadde ve girdilerin yurt içinde üretilmemesi halinde gümrük kolaylığı sağlanarak kısıtlama olmaksızın ithalat imkanı sağlanmasıdır. İhracatçılar taahhüt ettikleri ihracat için gerekli girdileri ihracat teşvik belgesi çerçevesinde gümrük vergisi ile ithalde alınan diğer vergi ve resimlere, teminata bağlamak suretiyle muafiyet uygulanmaktadır. Bu teşvik günümüzde Dahilde İşleme Rejimi adı altında devam etmektedir.

Aynı dönemde kurumların imal ettiği malların ihracı ile ilgili olarak vergi muafiyeti öngören 1956 yılı 6002 sayılı kanuna istinaden vergi iadesi yapılmıştır. 25.10.1984 tarihinde kabul edilen 01.01.1985 yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi kanunu ile KDV'nin uygulanmaya konması ile birlikte istihsal vergisi muafiyeti kalkmış, ancak vergi iadesi uygulanmaya devam etmiştir.

İhracatta vergi iadesi GATT kuralları çerçevesinde, ihraç malının üretiminin ilk ve ara safhalarında bünyesine girmiş olan dolaylı vergilerin, üretimin yapıldığı ülkede

¹⁷ Devlet Planlama Teşkilatı, **Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı 1973-1977**, Ankara: 1972 s.892

¹⁸ Devlet Planlama Teşkilatı, **Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı 1973-1977**, Ankara: 1972 s.50-

bırakılması ilkesine göre uygulanmaktadır. Bütün ülkeler dikkate alındığında uluslararası piyasada rekabet eşitliği sağlamaktadır.

1.2.2.3.4. Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1979-1983)

Dördüncü planda geleneksel ürünlerin ihracatı sürdürülecek bunun yanında da, ihracatı çeşitlendirmesi amacıyla sanayi ürünlerinin ihracatına önem verilecektir. Bunun yanı sıra Dördüncü Planın ilk yılı olan 1979 yılında alınması öngörülen bazı önlemler; kamu girişimleri ihracat programlarını gerçekleştirmek için tüm önlemleri alacak, ihracatı yaygınlaştırmak ve sürekliliğini sağlamak amacıyla, uzun süreli anlaşmalar yapılmasına özen gösterilecek. İhracatçı olmak için ihracat birliklerine üye olma zorunluluğu kaldırılacak. İhracatı zorlaştıran; miktar, fiyat ve kalite denetimi dışında kalan tüm denetimler kaldırılacak. İhracatçı sanayicilere gereksinimleri için yapılacak döviz tahsislerine eriştikleri ihracat düzeyi ile ilişkilendirilmesi sağlanacak, ihracatı özendirmek amacıyla halen uygulanmakta olan kredi sistemlerindeki bürokratik engeller kaldırılacak, ihracat ile ilgili vergi iadesi ve diğer ödemeleri süratlendirici tedbirler alınacak ihracat ile ilgili teminat mektubu verme işlemi ile ilgili yasal düzenlemeler süratle alınacak ve komisyonların maliyete tesir unsuru gözönüne alınacaktır. İhracat da ambalaj sorununun çözümlenmesi için devletçe gerekli önlemler alınacak, ihracat mallarının pazarlanması için yurtdışında kurulacak olan pazarlama örgütleri net döviz girdilerini arttırmak için özendirilecektir. Gümrüklerde halen uygulanmakta olan ihracat engelleyici hükümler günün şartlarına göre süratle düzenlenecektir. İhracat sigortasının yasalaştırılması sağlanacaktır. Plan ilke ve politikaları doğrultusunda Dış Ticaret Kurulu ve bununla uyumlu İhracat Bankası kurulması konusunda gerekli çalışmalar, Devlet Planlama Teşkilatı tarafından 1979 yılı içinde yapılabilecektir.¹⁹

Bu program da Türkiye'nin dış ödeme gücünü arttırma ve bunun içinde ihracatın arttırılması gerekliliği üzerinde durulmuştur. Bu doğrultuda planda ihracatı arttırıcı önlemlerden aşağıdaki şekilde bahsedilmiştir.

¹⁹ Devlet Planlama Teşkilatı, **1979 Yılı Programı Dördüncü Beş Yıl (1979-1983)**, Ankara: 1979, s.268

Bu doğrultuda programın ikinci yılında ihracatı arttırıcı bazı önemleri şu şekilde sıralayabiliriz; ihracatı ve ithalatı birarada yapabilecek yüksek sermayeli ve çok ortaklı şirketlerin geliştirilmesi teşvik edilecek, değişen dış ekonomik şartlar gözönünde bulundurulacak, ihracat mallarının istenen kalite ve standartlara ulaştırılması sağlanacak, daha önceden de yapılan uzun dönemli ihracat anlaşmaları yapılacak. Dış temsilciliklerimiz, milletlerarası pazarlardaki gelişmeleri daha etkili bir şekilde izleyerek, devamlı olarak yurda bilgi akımı geliştirilecek, dış satılabilir yeni ürünlerin geliştirilmesi için çok yönlü tedbirler alınacaktır, üretici ihracatçılara gerektiği hallerde anlaşma yoluyla girdi sağlanacak, böylece ihracata yönelik sanayilerin tam kapasite ile çalışmaları sağlanacak ve sonunda sağlanan girdi karşılığında belli miktarda ihracat yapmaları zorlanacaktır. Yapılacak ticaret anlaşmalarında sanayi ürünlerinin payına ağırlık verilecektir.²⁰

1.2.2.3.5. Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1985-1989)

Önceki kalkınma planlarında da olduğu gibi bu kalkınma planında da ekonomik kalkınmada ihracatın önemine vurgu yapılmış ve ihracatın arttırılması konusunda teşvik tedbirlerine yenileri eklenerek devam edilmiştir. Bu dönemin bir özelliğide Türkiye ekonomisi için liberal politikaların ağırlık kazandığı bir dönem olmasıdır. Uygulana gelen ekonomik modellerden farklılaşan bir dönem olmuştur.

Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planında uygulanması öngörülen ihracat politikaları ise; Türkiye'nin ihraç ürünlerinin, coğrafi açıdan uzak pazarlarda tanıtılmasına gayret edilecek potansiyel pazarlar değerlendirilecek bu amaçla ihracatçılara gerekli destek sağlanacaktır. Potansiyel ihracat gücü olan mallara teşvik tedbirleriyle rekabet gücüne kavuşturulmasına çalışılacak. İhracatçının uluslar arası ticarete karşılaştığı engellere karşı korunması için düzenlemeler yapılacak ve ihracatçıya yardımcı olunacaktır. Belki de en önemlisi olan Döviz Kuru Politikası, dış rekabet gücünü devam ettirecek ve rasyonel bir teşvik sisteminin oluşturulmasına katkıda bulunacak biçimde yürütülecek

²⁰ Devlet Planlama Teşkilatı, **1980 Yılı Programı Dördüncü Beş Yıl (1979-1983)**, Ankara: 1980, s.423-424

ve plan dönemi içinde yavaş yavaş serbest döviz kuru sistemine geçiş ortamı hazırlanacaktır.²¹

Dönemin siyasi konjonktüründe etkisiyle yasama ve yürütme oldukça hızlı hareket edebilmekteydi. Bu dönemde dış borçla ülkede alt yapı yatırımlarına ağırlık verilmiş ülke adeta şantiyeye dönüşmüştür. Ulaşım, iletişim, enerji gibi birçok alanda yatırımlar hız kazanmıştır. Gerek bu dönem de gerekse sonraki dönemlerde bu yatırımları borçla gerçekleştirilmesi, ülke sosyal ve siyasal hayatında yarattığı derin etkilerle eleştiri konusu olmuştur.

1.2.2.3.6. Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı (1990-1994)

Altıncı beş yıllık kalkınma planında uygulanması öngörülen ihracat politikaları ise; dış ticaret rejiminin serbestleştirilmesine devam edilecek, dış ticaret vergileri ve ilgili fonlar basitleştirilecek, ekonomide nisbi fiyat yapısının ihracat aleyhine sapma yaratmayacak şekilde oluşması sağlanacaktır. İhracatta ürün çeşitlendirmesi ve katma değer oranı daha yüksek olan ürünlerin satışı özendirilecek yeni pazarlara giriş ve bu pazarlarda imkanlar konusunda ihracatçılara gerekli bilgi akışı sağlayacak düzenlemeler yapılacak, ihracata dönük sanayinin temel girdilerini uluslararası serbest piyasalarda belirlenen fiyatlardan temin etmesi yönünde gerekli ortam oluşturulacak ihracatın teşvik sisteminde doğrudan teşvikler yerine dolaylı teşviklere ağırlık verilecek ve ihracat kredi sigortası geliştirilecektir. İhracatçının kredi imkanları geliştirilecek sevk öncesi kredi ve proje kredilerine ağırlık verilecektir. İhracatçının her türlü teknik yardımdan yararlanması sağlanacaktır, ihracatçılara uluslararası pazarlarda karşılaştıkları rekabeti engelleyici uygulamaları aşmada her türlü destek sağlanacaktır.²²

Döviz kuru politikası, diğer ekonomik dengeler de gözönünde bulundurularak dış rekabet gücünü idame ettirecek biçimde yürütülecektir.

²¹ Devlet Planlama Teşkilatı, **Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1985-1989)**, Ankara: 1985, s.14

²² Devlet Planlama Teşkilatı, **Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı (1990-1994)**, Ankara: 1990, s.36

1.2.2.3.7. Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000)

1993 yılında tamamlanan Uruguay Turu, küreselleşme sürecinin dünya ticaretinin çok yönlü olarak serbestleştirilmesi konusunda katettiği önemli bir aşamadır. Uruguay turu sonunda varılan anlaşma ile uygulamayı yönetmek ve gözetmek için Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) kurulmakta, mevcut imalat sanayi ürünlerine ilave olarak tarım, hizmetler ve fikri mülkiyet hakları da kapsama dahil edilmektedir. Anlaşma sonucunda dünyada büyümenin, ticaret hacminin, liberalleşmenin ve şeffaflaşmanın artacağı kabul edilmektedir.²³

Mevcut gelişmeler ışığında Türkiye ekonomisinde de liberalleşmenin hız kazanması kaçınılmaz olarak ortaya çıkmıştır.

Bu çerçevede 6 Mart 1995 tarih ve I/95 sayılı Türkiye- Avrupa Topluluğu (AT) Ortaklık Konseyi Kararı çerçevesinde 13 Aralık 1995 tarihinde Avrupa Parlamentosunun onayıyla, 22 yıl süren geçiş dönemi tamamlanarak 1996 yılı başında Gümrük Birliği'ne girilmiş ve AT'ye tam üyelik sürecinde önemli bir adım atılmıştır. Bu tarihten itibaren Türkiye AT patentli sanayi ürünleri ithalatında uygulanmakta olan gümrük vergilerini kaldırmıştır. Aynı tarih itibariyle, üçüncü ülke patentli sanayi ürünleri ithalatında AT'nin Ortak Gümrük Tarifesi (OGT) ile belirlenen koruma oranları uygulamaya konulmuştur.²⁴

Bu planda da 1980 sonrası benimsenen piyasa ekonomisi gereği devletin düzenleyici rolüne vurgu yapılmıştır. Uruguay turu ve Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ)'nün kurulması sonucunda dünya ekonomisinin liberalleşmesi yönünde atılan adımlar ve devletlerin izlediği teşvik politikalarının da takip eden dönemde değişmesine yol açmıştır.

Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planında (1996-2000), yapısal değişim projelerinin hayata geçirilmesi ile birlikte sürdürülebilir bir büyüme ortamının sağlanması, kamu

²³

Devlet Planlama Teşkilatı, **Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı(1996-2000)**, Ankara:1997, s.1

²⁴

Devlet Planlama Teşkilatı, **Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı(1990-1994)**, Ankara:1990,s.27

finansman dengesinde sağlanacak iyileşmeyle kamu kesiminin mali piyasalar üzerindeki yükünün azaltılarak reel fazilerin düşürülmesi ve özel kesim yatırımlarının canlandırılması öngörülmüştür. Reel döviz kurunun rekabetçi düzeyinin korunması ve reel ücret artışlarının verimlilikle uyumlu bir biçimde belirlenmesiyle dış talebin plan dönemi boyunca büyümeye katkısının sürdürülmesi amaçlanmıştır.²⁵

1.2.2.3.8. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)

Devletin özelleştirme yoluyla üretim alanından çekilerek asli işlevine ağırlık vermesi ve rekabetçi piyasa düzenini sağlama işlevini dünyadaki dönüşümü dikkate alarak yerine getirmesi için gerekli düzenlemeleri sürdürecektir.

Türk sanayiinin dış pazarlarda rekabet gücünün kazandırılması için, teknoloji üreten, Ar-Ge'ye önem veren, çevre normlarına uygun üretim yapan, tüketici sağlığını ve tercihlerini gözeten, yerel kaynakları harekete geçiren, nitelikli işgücü kullanan, küreselleşmenin avantajlarını yakalayabilecek şekilde çağdaş işletmecilik ve üretim yöntemlerini uygulayabilen, özgün tasarım yapan, marka yaratabilen ve zaman içinde bilgi ve teknoloji yoğun alanlara kaymasına olanak sağlayan esnek bir yapıya kavuşturulması esas amaçtır.²⁶

Planda yukarıda bahsi geçen paragraflarda plan döneminde ekonomiye ilişkin amaçlar belirtilmiş bunun yanında dış ticaret ve özellikle ihracata aşağıdaki şekilde vurgu yapılmıştır.

İhracatta sürekli bir artış gerçekleştirilmesi amacıyla, rekabet gücünün arttırılmasına ve ihracatın yapısında dünya ticaretindeki gelişmelere paralel yapısal bir dönüşüm gerçekleştirilmesine önem verilecektir.

Eximbank kredi, garanti ve sigorta mekanizmalarına yeterli kaynak sağlanarak ihracatın finansmanında katkıda bulunulacaktır. Ayrıca, Eximbank kredilerinin artan

²⁵

Devlet Planlama Teşkilatı, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı(2001-2005)**, Ankara:2000,s.3

²⁶

Devlet Planlama Teşkilatı, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı(2001-2005)**, Ankara:2000,s.26

oranda ihracat sigortası, proje kredileri ve yurtdışı projelerin finansmanına tahsis edilmesi sağlanacaktır. İhracat sayılan yurtiçi satış ve teslimlerinde Eximbank kredilerinden yararlandırılması için gerekli çalışmalar ve düzenlemeler yapılacaktır.²⁷

1.2.2.3.9. Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı (2007-2013)

Bu dönemde sosyal, kültürel alanda olduğu gibi ekonomik alanda da küreselleşme hız kazanmış tüm dünyada etkisini arttıran şekilde göstermiştir ki bu hızlanmada gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinin katkısı büyüktür. Planda bu gelişmelere Uluslararası Gelişmeler ve Temel Eğilimler başlığı altında şu şekilde yer verilmiştir.

Hızla gelişen ve yaygınlaşan bilgi ve iletişim teknolojilerinin de katkısıyla küreselleşme, ülkelerin ekonomik ve sosyal gelişmelerini önemli ölçüde etkilemektedir. Bu süreçte gerek organizasyon yapılarında gerekse iş yapma biçimlerinde büyük bir değişim gerçekleşmektedir. Geçmişte üretim yapısının ve uluslararası sermayenin akış yönünün belirlenmesinde etkin olan ucuz işgücü ve hammadde bolluğu gibi geleneksel faktörler önemini görece olarak yitirirken, etkin işleyen bir piyasa mekanizmasına, kurumsal yapıya, gelişmiş bir teknolojik ve ticari altyapıya sahip olmanın ve pazarın değişen ve gelişen tercihlerini yakından izleyebilmenin önemi artmıştır. Uluslar arası piyasalarda uzmanlaşmaya ağırlık veren, üretim teknolojisini ve yenilik yaratma kapasitesini geliştirebilen ülkeler mal ve hizmet üretiminde giderek daha bilgi yoğun ve yüksek katma değer getiren bir yapıya geçiş yapabilmektedir.²⁸

1996-2005 döneminde dünya ticaretinin büyüme hızı dünya hasılasından daha yüksek bir hızla gerçekleşmiştir. Bu da mal ve hizmet hareketlerinin ekonominin gelişme hızından daha hızlı bir büyüme gösterdiği ortaya koymakta ve küreselleşme hızının arttığını kanıtlamaktadır.

²⁷ Devlet Planlama Teşkilatı, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı(2001-2005)**, Ankara:2000,s.33
²⁸ Devlet Planlama Teşkilatı, **Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı(2007-2013)**, Ankara :2006,

Çin ve Hindistan gibi Uzakdoğu ve Asya ülkelerinin ucuz işgücü ile dünya ekonomisini etkisi altına aldığı dönemde ülkemizde geleneksel ihracat sektörlerinden olan tekstil sektörünün ihracatın da azalmalar meydana getirmiştir.

Bunun yanında tüm kalkınma planlarında vurgu yapılan ihracatın geleneksel ihraç ürünleri ağırlıklı yapısının katma değeri yüksek sanayi ürünleri lehine geliştirilmesine ilişkin vurgu bu plan döneminde de yerini almıştır. Sekizinci beş yıllık planlı kalkınma döneminde bu yönde göreceli gelişmeler sağlandığı görülmekle birlikte istenen düzeyden uzak kaldığı gözlemlenmektedir.

1.2.1.4. Türkiye'de 1980 Sonrası Uygulanan İhracatı Teşvik Tedbirleri

Cumhuriyet döneminden 1980'li yıllara kadar ülkemizde temel ekonomik kalkınma stratejisi ithal-ikameci politikaya dayanmaktaydı. Ülkede ekonominin geri kalmışlığı, özel girişimciliğin gelişmemiş olması, eğitim ve bilimde altyapının yeterince oluşmaması, sermaye birikiminin yetersiz oluşu gibi bir çok nedenle temel sanayilerde özellikle sabit sermaye yatırımı yüksek ve ülke imarında temel oluşturacak alt yapı sanayilerinde tüm girişimlerin devlet eliyle yapılması gerekliliğini doğurmuştur. Osmanlı'dan günümüze ülkede savaşlar, kapitülasyonlar, gümrük ve ekonomi politikalarında ülke aleyhine yapılmak zorunda bırakılan düzenlemeler ile sanayi üretimi aşamasına geçilememiş ve ülkenin uluslararası ekonomi sistemi içinde faaliyetlerini sürdürebilecek rekabetçi bir yapıya kavuşması sağlanamamıştır. Bu nedenledir ki ülkede yerli sanayinin korunması, gelişimin sağlanması amacıyla 1980'li yıllara kadar temel ekonomik politika ve stratejiler ithal-ikameci anlayış çerçevesinde gelişmiştir.

1977-1979 yılları arasında artan enflasyon, toplam arz ve talepteki dengesizlik, ihracatın ithalatı karşılama oranındaki olumsuzluklar ve 1979 yılında meydana geçen petrol kriz ile birlikte ödemeler dengesinde kriz yol açmıştır. Bu krizi aşmak amacıyla “24 Ocak Kararları” olarak anılan 24 Ocak 1980'de İstikrar Programı yayınlanmıştır.

24 Ocak 1980 kararları enflasyonu kontrol altına almak, yabancı finansman açığını kapatmak, daha dışa dönük ve piyasa odaklı bir ekonomik sisteme ulaşmak amacıyla ilan edilmiştir. 24 Ocak Kararları ile sanayileşme politikası değiştirilerek ithal ikamesine dayalı sanayileşme stratejisinin terk edilip, bunun yerine yerli hammadde kaynaklarına öncelik veren dışa açık bir sanayileşme stratejisinin benimsenmesi ve ihracatın teşvik tedbirlerine konu olması gündeme gelmiştir. Bu kararlar çerçevesinde, ihracata dayalı büyümenin teşvik edilmesi için Türkiye'nin ihracatta rekabet gücünü artırabilmek amacıyla ihracat sübvansiyonları sağlanmış ve Türk lirasının reel olarak değer yitmesine izin verilmiştir. Bu strateji değişikliğinin altına yatan neden, ithal ikameci sanayileşme politikasının yarattığı yüksek gümrük duvarları ile koruma sonucu rasyonel kaynak dağılımının gerçekleştirilememesi ve iç pazara dönük, dünya pazarlarında rekabet şansına sahip olmayan bir sanayinin, dış rekabete açık bir üretim yapısına kavuşturulmak istenmesidir.²⁹

1980'li yıllarda ithal ikameci sanayi stratejisi yerine, ihracata dayalı sanayileşme stratejisine geçilirken, yeni stratejinin bir gereği olarak, ekonominin rekabet gücü arttırılmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda sürekli reel devalüasyonlara ve yoğun ihracat teşviklerine başvurulmuştur. Dolayısıyla bazı sektörlerin uluslararası arenadaki rekabet gücü artış gösterdiğinden, ihracat miktarı sürekli yükselen bir sürece girmiştir.³⁰

Ancak 80'li yıllardan günümüze gelirken benimsenen liberalleşme politikasının gerekli sanayileşme politikasına dayanmayan ve altyapısı oluşturulmayan politika ile birlikte ihracatta artış yaşanmasına rağmen ithalattaki artış ihracattaki artıştan çok daha hızlı büyümüş dış ticaret dengesindeki açık gittikçe büyümüştür.

²⁹ E. Haluk Ayhan, **Geçmişten Günümüze İhracat Teşvikleri**, İgeme'den Bakış, (Temmuz-Eylül), Özel Sayı, s: 23

³⁰ Gülten Kazgan, **Tanzimattan XXI Yüzyıla Türkiye Ekonomisi**, Altın Kitaplar Yayınevi, İstanbul, 1999”

Yıllara Göre Dış Ticaret Verileri*

Yıllar	İhracat		İthalat		Dış ticaret dengesi	Dış ticaret hacmi	İhracatın ithalatı karşılama oranı
	Değer '000 \$	Değişim %	Değer '000 \$	Değişim %	Değer '000 \$	Değer '000 \$	%
1980	2 910 122	28,7	7 909 364	56,0	-4 999 242	10 819 486	36,79
1985	7 958 010	11,6	11 343 376	5,5	-3 385 367	19 301 386	70,16
1990	12 959 288	11,5	22 302 126	41,2	-9 342 838	35 261 413	58,11
1995	21 637 041	19,5	35 709 011	53,5	-14 071 970	57 346 052	60,59
2000	27 774 906	4,5	54 502 821	34,0	-26 727 914	82 277 727	50,96
2001	31 334 216	12,8	41 399 083	-24,0	-10 064 867	72 733 299	75,69
2002	36 059 089	15,1	51 553 797	24,5	-15 494 708	87 612 886	69,94
2003	47 252 836	31,0	69 339 692	34,5	-22 086 856	116 592 528	68,15
2004	63 167 153	33,7	97 539 766	40,7	-34 372 613	160 706 919	64,76
2005	73 476 408	16,3	116 774 151	19,7	-43 297 743	190 250 559	62,92
2006	85 534 676	16,4	139 576 174	19,5	-54 041 498	225 110 850	61,28
2007	107 271 750	25,4	170 062 715	21,8	-62 790 965	277 334 464	63,08
2008	132 027 196	23,1	201 963 574	18,8	-69 936 378	333 990 770	65,37

* TÜİK resmi sitesinden derlenmiştir. Kasım, 2010

Yukarıdaki istatistiki verilerden de anlaşılacağı üzere yıllar içinde ithalattaki artış ihracattaki artıştan daha yüksek oranlarda gerçekleşmiştir. Burada veriler ihracatın ithal girdilere dayalı olarak gerçekleştiğini göstermektedir.

1.2.1.4.1. İhracatta KDV İstisnası

Türk ekonomisinin en önemli sorunlarından birisi de ihracatın ve bunun içinde sanayi ürün payının arttırılmasıdır. KDV uygulamasında ihracattan vergi alınmamak ve ihracatçının alışları sırasında ödediği KDV kendisine iade edilmek suretiyle; ihraç malları üzerindeki vergi yükü tamamen arındırılmaktadır. Bu durum ise, ihraç mallarının uluslar arası ticarete rekabet gücünü arttıracaktır.³¹

³¹ V. Arif Şimşek, Abdullah Tolu, **Katma Değer Vergisinde İndirim**, Yaklaşım Yayınları, Nisan, 2002, Ankara, s. 25

Bu nedenle ithalat ve ihracatın vergilendirilmesinde malların imal edildiği ülkede değil varış yerinde vergilendirilmesini öngören “destinasyon” prensibi uygulanmakta ve ihraç teslimleri KDV'den istisna edilmektedir.

3065 sayılı KDV kanununun 11.maddesinde sayılan ihracat ve ihracat sayılan satış ve teslimler KDV' den istisna edilmiştir. Bu istisnanın temel mantığı destinasyon (varış yeri) ilkesine dayanmaktadır ve ilgili işlemin KDV açısından varış yerinde vergilendirmesi gereğidir. Burada KDV'den istisna edilen işlem ihraç ve ihracat sayılan satış ve teslimler Türkiye gümrük sınırları dışında olduğundan ilgili işlemler KDV'den istisna tutulmuştur. İstisnaya konu işlemlerden dolayı yüklenen KDV mükelleflere gerekleri yerine getirildiği takdirde nakden veya mahsuben iade edilmektedir.

KDV Kanunun'da ihracat ve ihracata ilişkin tecil, terkin ve iade mekanizması bizzat düzenlenmiştir. İstisnaya ilişkin tüm usul ve esaslarda yine bu yasa hükümleri çerçevesinde yürütülür.³²

İhracatta KDV istisnası, KDV iadesi ve muhasebeleştirilmesi konusu ilerleyen bölümlerde detaylı bir şekilde ele alınacağından bu kısımda konunun üzerinde detaylıca durulmayacaktır.

1.2.1.4.2. İhracatta Vergi İadesi

27.06.1963'te kabul edilen ve 05.07.1963 tarihinde resmi gazetede yayınlanıp yürürlüğe giren 261 sayılı “İhracatı Geliştirmek Amacı İle Vergilerle İlgili Olarak Hükümetçe Alınacak Tedbirlere Dair Kanun” ile ürünlerimize dışsatım gücü kazandırmak ve dışsatımı özendirmek amacıyla belgelerle belirlenecek dış satım fiyatı içerisine giren birtakım vergi, resim ve harcın iadesi kararlaştırılmıştır.

³² Ertuğrul TUNCER, *Yatırım ve İhracatla İlgili Mali Teşvikler ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, 1999, s. 18

Temel mantığı; ihraç edilen veya ihraç edilmiş sayılan malların bünyesine giren vergi, resim ve harç benzeri etki yapan mali yüklerin söz konusu malların ihracından veya devrinden sonra ihracatçılara geri ödenmesidir.³³

İhracat teşvikleri açısından bakıldığında, bu dönemde en popüler teşvik aracı olarak “vergi iadesi” ortaya çıkmaktadır. Bu dönemde bu araç en popüler araç olmasının bedelini, en çok istismar edilen araç olarak ödemiş ve ilk yürürlükten kaldırılan teşvik tedbiri olmuştur. Yukarıda da ifade edildiği üzere, ihraç ürünlerinin üretimi aşamasında alınan dolaylı veya doğrudan vergilerin iade edilmesi esasına dayanan bu tedbir, 1980 sonrası dönemde bazı ürünlerde, ödenmesi gereken oranların üzerinde bir iade anlayışına bürünmüştür.³⁴

Bir ihracatı teşvik tedbiri olarak söz konusu yasa ile yürürlüğe konan ihracatta vergi iadesi uygulaması en uzun süreli yürürlükte kalan teşvik tedbiri olmuştur. Ancak gerek 1980 sonrasında yoğunlaşan hayali ihracat iddiaları ile ilişkilendirilmesi gerekse Türkiye'nin 1985 yılında GATT anlaşmasını imzalaması nedeniyle ihracatta vergi iadesi uygulaması 01.01.1989 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.

1.2.1.4.3. Vergi, Resim ve Harç İstisnası

31.12.1999 tarihli ve 23923 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 23.12.1999 İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi Resim Harç İstisnası Hakkında Karar ile bu karara istinaden 14.01.2000 tarihli ve 23933 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İhracat 2000/1 sayılı Tebliğe göre : Vergi, Resim ve Harç istisnası kapsamında;

- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- Damga Vergisi
- Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu kesintisi,
- Hal rüsumu

³³ Osman Barbaros Kemer, a.g.e., s.45

³⁴ Yavuz Mollasalihoğlu, a.g.m., s.40

- Diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar istisna edilmektedir.

İhracatın teşvikinde çok sık başvurulan bir yöntem ise vergi, resim ve harç istisnası uygulamasıdır. Öncelikle bilmekte yarar vardırki, Türk vergi sisteminde ve vergi literatüründe vergi, resim ve harç istisnası tabiri, gelir, kurumlar veya katma değer vergisi gibi gelir ve harcama üzerinden alınan vergileri kapsamaz. Vergi, resim harç istisnası tabiri, genel bütçeye dahil gelirlere, muamele ve servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar ile mahalli idarelerce tahsil edilen vergi ve harçları ifade etmektedir. Halen, yalnızca bir-iki alanda söz konusu olan resim uygulamasında bu istisnanın kapsamında yer alır.³⁵

Fiili ihracat uygulamasında esas olan, Türkiye'de üretilmiş, işlenmiş veya hazırlanmış ürünlerin gümrük hattı dışına çıkarılmasıdır. Bu işlem için sağlanan finansmanda ve sözleşme, teminat, taahhüt gibi kağıtlarda istisna, ilgili kurum tarafından re'sen uygulanmakta, damga vergisi ve harç istisnası uygulayanlar bu durumu sadece izlemek ve vergi dairelerine bildirmekle yükümlü bulunmaktadır.³⁶

İhracat olarak sayılan satışı ve teslimler ile döviz kazandırıcı faaliyetlerin vergi, resim ve harç istisnasından yararlanabilmesi için Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'na müracaat edilerek ihracatı teşvik belgesi alması zorunludur. Bu çerçevede kullanılan krediler ve uygulanan istisnalar ihracatı teşvik belgesine işlenir.³⁷

1.2.1.4.4. Kurumlar Vergisi İstisnası

Mevzuatımızda sadece mal ve hizmet ihracı değil ihracat sayılan döviz kazandırıcı işlemlerde birtakım istisnalardan yararlandırılmaktadır. Bu kapsamda yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar

³⁵ Ertuğrul TUNCER, a.g.e., s.12

³⁶ Ertuğrul TUNCER, a.g.e., s. 19

³⁷ Ergin Şahin, **Türkiye'de Uygulanan İhracat Teşvikleri, Vergi Sorunları Dergisi**, Kasım 1995, Sayı: 86, s,60-61

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 24.maddesi ile kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

21.06.2006'da Resmi Gazete'de yayınlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5. maddesi (h) bendinde tanımlanan;

Yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.³⁸

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 24. maddesindeki istisnadan yararlanabilmek için, yurt dışında yapılan söz konusu faaliyetlerden elde edilen hasılatın en az %15'inin kambiyo mevzuatı gereğince döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, %15 oranında kazanca değil hasıllata uygulanacak olmasıdır.³⁹

Söz konusu bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesinin istisnadan yararlanılması üzerine etkisi Maliye Bakanlığı'nın özelgesinde aşağıdaki şekilde netleştirilmiştir.

Yurtdışında yapılan işin bedelinin döviz karşılığı Türk lirası olarak ödenmesi halinde, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 24. maddesinde yer alan hasılatın %15'inin kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi ve bu hususun belgelendirilmesi şartı yerine getirilmemiş olmaktadır. Bu nedenle istisnadan yararlanılamaz.⁴⁰

İstisna ile yurt dışında faaliyet gösteren müteşebbislerin ve karşılaştırmalı olarak üstün olduğumuz inşaat sektörünün, uluslar arası rekabet ortamında ekonomik olarak desteklenmesi amaçlanmıştır.⁴¹

³⁸ 21.06.2006 tarihli 26205 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

³⁹ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, a.g.e., s.558

⁴⁰ Maliye Bakanlığı'nın 25.09.1995 tarih ve 51/5111-20/53564 sayılı özelgesi.

⁴¹ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, a.g.e., s.21

1.2.1.4.5. Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu

Bu fon 1984 yılında 84/8860 sayılı karar ile oluşturulmuştur. Fonun kuruluş amacı; ihracata ve yatırımlara mali destek sağlayarak banka kaynaklarının bu alanlara yönlendirilmesini sağlamaktır. İhtisas kredilerinde ise kredi maliyetlerini azaltmaktır. 1986 yılında fondan yapılan ödemeler durdurulmuştur.⁴²

İlk çıkan karar çerçevesinde, KKDF oranı, ihracatın finansmanı amacıyla kullanılan belgeli ve belgesiz ihracat kredilerinde, ana para üzerinden %3, TL kredilerde ise tahakkuk eden faiz üzerinden %3 KKDF olarak uygulanmaktaydı. Ancak ihracat yapan kişilere ülkeye döviz getirme zorunluluğu getirilerek KKDF oranı “0” (sıfır)’a indirildiğinden, bir başka deyişle, ihracat işlemleri istisna kapsamında değerlendirilmektedir.⁴³

1.2.1.4.6. Gümrük Muafiyetli İthalat

İhraç ürünlerinin bünyesinde kullanılan ham maddelerin, belli oranda ihracat taahhüdü karşılığında, gümrüksüz ithaline müsaade edilmesi şeklinde uygulanan bir araç olup, 31.12.1984 tarih ve 18622 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 85/2 sayılı İhracatı Teşvik Tebliği ile uygulanmaya başlanmıştır. Halen uygulanan Dahilde İşleme Rejimi, esas itibariyle bu sisteme dayanmaktadır.⁴⁴

1.2.1.4.7. İhracat Kredileri

Gelişmekte olan ülkeler ihracatı arttırmaya çalışırken karşılaştıkları çeşitli sorunlardan biri de ihracatçıların yeterli finansman bulamamasıdır. İhracat artışının ülkelerin gelişmesinde önemli rolü bulunmamaktadır. Bu ülkelerde sanayileşmenin

⁴² Işın Çelebi, **Dışa Açık Büyüme ve Türkiye**, İstanbul E Yayınları, 1991, s. 93

⁴³ Hatice YURTSEVER, **Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Üzerine Değerlendirme**, Yaklaşım Dergisi, Haziran, 2009, Sayı: 198

⁴⁴ Yavuz Mollasalihoğlu, a.g.m., s.40

gerektirdiği yatırım malları, hammadde, know-how gibi dış alımlar döviz gereksinimini sürekli olarak arttırır.⁴⁵

Ülkeler bu döviz gereksinimlerini iki şekilde karşılayabileceklerdir. Bunlar dış finansman sağlanması veya ihracata artışıdır. Ülkeler dış finansman sağlanması yoluna gittikleri takdirde yüksek faiz yükü altına gireceklerinden, en rasyonel yol olan ihracatın arttırılması için ihracatın teşvik edilmesi olacaktır.

İhracatın geliştirilmesi, ihraç edilen mal ve hizmetlerin çeşitlendirilmesi, ihraç mallarına yeni pazarlar kazandırılması, ihracatçıların uluslar arası ticarete payının arttırılması ve girişimlerde gerekli desteğin sağlanması, uluslar arası piyasalarda rekabet gücü ve güvence kazandırılması amacıyla 21.08.1987 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 87/11914 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla Türk Eximbank kurulmuştur. Banka ihracatçılara çeşitli programlar dahilinde ihracata yönelik krediler vermektedir.

1.2.1.4.8. İhracata Yönelik Devlet Yardımları

11 Ocak 1985 tarihli 22168 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan “İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı” ile Kalkınma Planları ve Yıllık Programlardaki toplumsal ve ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla yapılacak faaliyetlerin, uluslararası kuruluşlara olan yükümlülöklere aykırılık teşkil etmeyecek şekilde ihracatın desteklenmesi amaçlanmıştır.

1.2.1.4.8.1. Araştırma-Geliştirme (AR-GE) Yardımları

Bu destek ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından, sanayi kuruluşlarının sadece Araştırma-Geliştirme projeleri kapsamında izlenip değerlendirilebilen giderlerinin belirli bir oranının karşılanması veya bu projelere sermaye desteğinin sağlanması amaçlanmaktadır.

⁴⁵ Mehmet YİĞİT, **İhracat ve İhracat Teşviklerinin Ekonomik Analizi**, Üniversite Kitabevi, 1996 Kütahya, s.124

1.2.1.4.8.2. Yurtdışında Düzenlenen Fuar ve Sergilere Milli Düzeyde veya Bireysel Katılımın Desteklenmesi

Bu destek; yurt dışında düzenlenen fuar/sergiler için Türkiye adına milli katılımı gerçekleştiren organizatör firmaların sözkonusu fuarlara iştirak eden firmalar ile yurtdışındaki fuarlara bireysel olarak katılan firmaların katılım ücretlerinin, bu karar kapsamında tespit edilen esaslar ve oranlar çerçevesinde, “ Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu”ndan karşılanmasını kapsamaktadır.

1.2.1.4.8.3. Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesine İlişkin Karar

Bu destek; Türkiye'de uluslar arası nitelikte ihtisas fuarları düzenleyen ve DTM'nca belirlenecek kriterlere uygun yerli organizatörlerin fuar öncesinde ve fuar süresince gerçekleştirecekleri tanıtım ve promosyon faaliyetlerine ilişkin giderlerin belli bir oranının “Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu”ndan karşılanmasını kapsamaktadır.

1.2.1.4.8.4. Pazar Araştırması Desteği

Bu desteğin amacı; yeni ihraç pazarları yaratmak ve geleneksel pazarlarda pazar payının artırılması maksadıyla küçük ve orta büyüklükteki işletmelere (KOBİ) yönelik devlet desteğinin sağlanmasıdır.

1.2.1.4.8.5. Eğitim Yardımı

Bu yardımın amacı; Küçük ve Orta Büyüklükteli İşletmeler (KOBİ) ile Sektörel Dış Ticaret Şirketleri (SDŞ) ve bu şirketlerin ortağı bulunan şirketlerin dış ticarete ilişkin eğitim ihtiyaçlarının karşılanması suretiyle uluslar arası ticarete yönlendirilmeleri bağlamında, elemanlarının uluslararası pazarlama ve ihracat işlemleri ile ihracatta pazar bulma konusundaki niteliklerinin artırılarak dünya pazarlarına hızla açılmalarını sağlamaktır.

1.2.1.4.8.6. Yurtdışında Ofis-Mağaza Açma, İşletme ve Marka Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi

Bu destek, Türkiye'de ticari ve sınai faaliyette bulunan şirketlerin pazar potansiyellerini realize ederek pazar paylarını arttırması ile ürünlerimizin geniş çaplı ve uzun süreli tanıtımının yapılmasını teminen yurt dışında mal ticaretine yönelik faaliyette bulunacak şirket kurmaları, depo ve mağaza açmaları ve işletmelerinden doğacak giderlerinin uluslararası kurallara göre devletçe karşılanmasıdır.

1.2.1.4.8.7. Türk Ürünlerinin Yurtdışında Markalaşması, Tanıtım ve Tutundurması İle Türk Malı İmajının Yerleştirmesine Yönelik Faaliyetlerin Desteklenmesi

Bu destek ile Türkiye'de kendi ünvan ve/veya markasıyla ticari ve/veya sınai faaliyette bulunan şirketler ile Sektörel Dış Ticaret Şirketleri' nin (SDŞ) uluslararası pazarlarda ürünlerine Türk malı imajı ve marka oluşturmak amacıyla yurtdışına yapacakları marka tescilli dahil tanıtım ve dolayısıyla yaptıkları giderlerin uluslararası kurallara göre devletçe karşılanması amaçlanmıştır.

1.2.1.4.8.8. Patent, Endüstriyel Tasarım ve Faydalı Model Tescili Yardımı

Türkiye'de bireysel düzeyde yapılan AR-GE ve geliştirme çalışmalarını ve bunların tescilini teşvik etmek amacıyla getirilen bu destek kapsamında, gerçek kişilerin bireysel çalışma sonucunda yarattıkları teknoloji geliştirmeye yönelik fikri ürünlerin tescili dolayısıyla Türk Patent Enstitüsü'ne (TPE)yapacakları tescile ilişkin ödemelerin %75'i desteklenmektedir.⁴⁶

⁴⁶ Musa Demir, **Dış Ticaret Politikasının Bir Aracı Olarak İhracat Teşvikleri ve İhracata Yönelik Devlet Yardımlarının Analizi**, Türk Dış Ticaret Vakfı, Ekim 2003, Ankara, s. 24

1.2.1.4.8.8. İstihdam Yardımı

Bu yardımın amacı Sektörel Dış Ticaret Şirketi (SDŞ) statüsünü haiz şirketlerin münhasıran dış ticarete ilişkin işlemlerini yürütmek üzere, konusunda tecrübeli ve yüksek öğrenimli yönetici eleman istihdamının sağlanmasıdır.

Sektörel Dış Ticaret Şirketleri (SDŞ), Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) ihracata yönlendirilmesi amacıyla geliştirilmiş bir “ihracat amacı etrafında örgütlenme modeli” olarak düşünülmüştür. Modelin asıl amacı, KOBİ'ler arası işbirliği suretiyle sinerjik avantajlar ortaya çıkarmaktır. Sinerjik avantajların yanı sıra ortak pazarlama, pazar araştırması, dış pazarlara açılma ve dış pazarlarda derinleşme faaliyetlerinde yatay ve dikey maliyet ve uzmanlaşma avantajları yaratılması da modelin oluşturulma amaçları arasında yer almaktadır.⁴⁷

İKİNCİ BÖLÜM

2. İHRACATTA KDV İSTİSNASI UYGULAMALARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1. İHRACATTA KDV İSTİSNASI UYGULAMALARI

Bu bölümünde ihracat ve ihracat sayılan teslimler ile ihraç kayıtlı teslimlerin KDV kanunu karşısındaki istisnai durumları yasa ve tebliğler çerçevesinde ele alınacaktır. Konumuza ihracat ve ihracatçı tanımları ile başlarsak;

İhracat ; 06.06.2006 tarihli 26190 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan İhracat Yönetmeliğinde “Bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veyahut Müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemleri”⁴⁸ ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

⁴⁷ Musa Demir, a.g.e., s.23

⁴⁸ 06.06.2006 tarihli 26190 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

İhracatçı ; 06.06.2006 tarihli 26190 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan İhracat Yönetmeliğinde “İhraç edeceği mala göre ilgili ihracatçı birliğine üye olan, gerçek usulde vergiye tabi (tek vergi numarası sahibi) gerçek ve tüzel kişi tacirler , Esnaf ve Sanatkar Odalarına kayıtlı olup üretim faaliyetiyle iştiğal eden esnaf ve sanatkarlar ile joint-venture ve konsorsiyumları” ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

3065 sayılı KDV kanununun 11. ve 12. maddelerinde ihracatta KDV istisnasına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Yine kanunun geçici 15. maddesi ile Dahilde İşleme Rejimine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. İlerleyen bölümlerde sözkonusu istisnalar ve bu istisnalara ilişkin yasa ve tebliğlere detaylıca değinilecektir.

Bu hükümlere göre ihracat istisnası uygulamasını, ihracat şekillerine göre altı başlık altında incelenmesi mümkündür.

- I- Mal ihracatı
- II- İhracatçılara yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması
- III- Dahilde işleme rejimi kapsamındaki malların imalinde kullanılacak ham ve yardımcı maddelerin yurt içinden alımında tecil-terkin uygulanması,
- IV- Bavul ticareti
- V- Yolcu beraberli eşya ihracı
- VI- Hizmet ihracı⁴⁹

2.1.1. İhracat İstisnası Kapsamındaki İşlemler

02.11.1984 tarihinde 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanun'unun 11 ve 12. maddelerinde ihracat istisnası düzenlenmiştir. Anılan maddelerde ihracat ve ihracat sayılan teslimler belirtilmiştir.

⁴⁹ Kemal OKTAR, **KDV İstisnalar ve İadeler** – Güncellenmiş-Genişletilmiş 9. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2009, s.18

Bunlar;

1- Mal İhracı

2-Hizmet İhracı

3- Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Teslimler

4- İhraç Kayıtlı Teslimler

başlıkları altında açıklanmıştır.

2.1.1.1. Mal İhracı

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11.maddesi (a) bendinde belirtilen ihracat teslimleridir ve bu teslimler KDV'den istisna edilmiştir.

Mal ve hizmetlerin, nihai manada tüketildikleri veya faydalandıkları memlekette KDV'ye tabi tutulması, KDV'nin uygulandığı tüm ülkeler tarafından benimsenen temel ilkelere biridir.⁵⁰

2.1.1.2. Hizmet İhracı

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11. maddesi (a) bendinde belirtilen ihracat teslimleri ile bu teslimlere ilişkin hizmetlerin KDV'den istisna oldukları hükme bağlanmıştır.

İlgili ibare 01.05.2003 tarihli 4842 sayılı kanunun 21'inci maddesiyle değişen bent ile aşağıdaki şeklini almıştır;

İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla Uluslar arası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurtdışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri,⁵¹

⁵⁰ Mehmet MAÇ, **KDV Uygulaması**, Denet Yayıncılık, İstanbul, Ekim 1995, s.11.2
⁵¹ 24.04.2003 tarihli 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Burada 3065 sayılı kanununun 11.maddesinde istisna sayılan teslimlere şartları taşıyan roaming hizmetleri eklenmiştir. Bu değişikliği takiben yine ilgili maddeye serbest bölgedeki müşteriler için yapılmış fason hizmetleri eklenmiş ve aşağıdaki halini almıştır.

İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurtdışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri,⁵²

2.1.1.3. Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Yapılan Teslimler

KDV Kanununun 11. maddesi (c) bendinde; “Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satınalınarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur.” hükmüyle bu teslimlerin ihracat sayılarak KDV'den istisna olacağı hükme bağlanmıştır.

2.1.1.4. İhraç Kayıtlı Teslimler

İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilemeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.⁵³

Burada temel mantık üretici firmanın malını ihraç edecek olan firmaya ihraç edilmek kaydıyla KDV tahsil etmeden teslim etmesidir. Burada ilgili işlemde doğan KDV mal ihracının gerçekleşeceği süreye kadar tecil edilmesi suretiyle ön ihracat istisnası sağlanmaktadır.

⁵² 06.06.2008 tarihli 26988 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁵³ 02.11.1984 tarihli 18563sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 11. maddesi (c) bendi

2.1.2. İhracat Türlerine Göre KDV İstisnasının Uygulanması

2.1.2.1. Mal İhracı

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11.maddesi (a) bendinde belirtilen teslimler KDV'den istisna tutulmuştur.

2.1.2.1.1. İhracatta KDV İstisnasının Uygulanabilmesi İçin Gerekli Şartlar

02.11.1984 tarihli 18563 sayılı resmi gazetede yayınlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 12. maddesinde bir teslimin ihracat sayılabilmesi için gerekli şartlar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir;

a-) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

b-) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

Kanunun aynı maddesinde “Yurtdışındaki Müşteri” aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

Yine kanunda bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için yerine getirmesi gerektiği şartlar aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

a-) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b-) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

06.06.2008 tarihli 26898 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan kanun ile 12. maddeye “Serbest Bölgelere Yapılan Fason Hizmetlere İlişkin aşağıdaki 3 numaralı fıkra eklenmiştir.

Fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış ve aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Fason hizmet serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır.

b) Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılmalıdır.⁵⁴

2.1.2.1.2. İhracat İstisnasının Beyanına İlişkin Hususlar

2.1.2.1.2.1. İhracat İstisnasının Beyanı

Mal ve hizmet ihracının hangi dönemde KDV beyannamesinde beyan edileceği ve bu teslim veya hizmetin hangi tarih kuruyla değerlendirileceği konusu karışık ve tartışmalı bir konudur. Meslek mensuplarının uygulamalarında da oldukça farklı yaklaşımlar ve yanlış uygulamalar olduğu ortadadır.

Globalleşen dünyada artan ticaret hacmi, ihracat ve ihracat sayılan teslim şekillerinin çeşitliliği konunun ihracat, kambiyo, gümrük ve vergi mevzuatı hükümlerine tabi olması ve söz konusu mevzuatta sık yaşanan değişiklikler sebebiyle uygulamada çeşitli sıkıntılara yol açmaktadır. Bu sebeple konunun daha açık anlaşılabilmesi için çeşitli tanımlamalarda bulunulacaktır.

KDV kanununun 12/1. maddesinde bir teslimin ihracat sayılabilmesinin şartlarından anlaşılacağı üzere ilgili işlemde malın fiilen ihraç edildiği dönemde beyan edilmesi gerekliliğidir.

⁵⁴

06.06.2008 tarihli 26898 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Ancak uygulamada genellikle karşılaşılan yanlışlardan biri de ihracat istisnasında beyan dönemi olarak intaç tarihinin baz alınmasıdır. Ancak intaç tarihi gümrük işlemlerinin tamamlanma tarihidir. Bu işlemlerin tamamlanması malın fiilen yurtdışına çıkmış olması anlamına gelmemektedir. Kelime anlamı olarak bakıldığında “İntaç: bitirmek, sonuçlandırmak”⁵⁵ iken mevzuat açısından “İntaç Tarihi” kavramı ile gümrük işlemlerinin tamamlandığı tarih kastedilmektedir.

Oysa önceki bölümlerde bahsedilen KDV kanununun 12/1. maddesi (b) bendinde bir teslimin ihracat sayılabilmesi için “Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.” ifadesi bulunmaktadır. Bu ifade de malın bir dış ülkeye veya serbest bölgeye vasıl olması ifade edilmiştir. Kelime anlamı olarak bakıldığında “ Vasıl; ulaşan, varan”⁵⁶. Burada “vasıl olmak” ile malın fiilen Türkiye Cumhuriyeti gümrük sınırlarını terketmesi kastedilmektedir.

İntaç tarihi, malların sevkine ilişkin işlemlerin bitirildiği tarihi göstermekte olup, bu tarihte mallar henüz gümrük bölgesini geçerek bir dış ülkeye ulaşmamış bulunmaktadır.⁵⁷

Sonuçlandırmak, neticeye ulaşmak anlamında olan intaç kavramı, ihracat açısından ihracat işleminin sonuçlandırılmasını, dosya bazında kapatılmasını ifade eder. Gümrük Mevzuatı’nda intaç kavramının herhangi bir tanımı yapılmış değildir. Ancak, gerek ihracatta gerek ithalatta intaç tarihi, ithal veya ihraç eşyasının gümrük işlemlerinin gümrük mevzuatı çerçevesinde tamamlanarak, giriş veya çıkış beyannamesinin kapatıldığı tarihi ifade eder. Diğer bir ifade ile intaç tarihi, gümrük işlemlerinin gümrük idaresi açısından tamamen bitirilmiş olduğu tarihtir.⁵⁸

Konunun durumu KDV kanunu karşısında yukarıdaki gibi iken GVK ve KVK karşısında da benzer bir durum söz konusudur.

⁵⁵ www.tdk.gov.tr. 27.11.2010

⁵⁶ www.tdk.gov.tr. 27.11.2010

⁵⁷ Talha APAK, **İhracat Hesaplarında Özellik Arz Eden Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım, Sayı: 132, Aralık 2003, s. 166

⁵⁸ Talha APAK, **İhracat İşlemlerinin Beyanı (Fatura-G.Ç.B.-K.D.V.)**, Mali Çözüm, İSMMO,, Temmuz-Ağustos-Eylül 2003. Sayı: 64, s. 174

Ticari bir faaliyet olan ihracat işlemlerinde GVK ve KVK yönünden vergiyi doğuran olay, KDV’de olduğu gibi, satışa konu olan malın fiilen ihraç edildiği tarihte gerçekleşmekte olup, satış akdi bu tarihte tamamlanmış olmaktadır. Satıcı da bu tarih itibariyle satılan malın karşılığı olan bedeli talep etme hakkını kazanmakta, gelir (kazanç) bu tarih itibariyle tahakkuk etmektedir. Dolayısıyla ihracat işlemlerine ait bedellerin, faturası bir önceki yılda düzenlense dahi, malların fiilen ihraç edildiği yılın (hesap dönemi) geliri (kazancı) olarak kabul edilmesi gerekmektedir.⁵⁹

2.1.2.1.2.2. İntaç Tarihinin Malın Fiilen Yurt Dışı Edildiği Tarih Olarak Kabul Edilemeyeceği

Katma Değer Vergisi ihracat istisnasına ait bedellerin, ihraç faturasının düzenlendiği dönemin değil , ihracatın fiilen gerçekleştirildiği dönemin katma değer vergisi beyannamesiyle beyan edilme zorunluluğu, faturanın düzenlendiği ay beyannamesi ile beyan edilme ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır.⁶⁰

Genel olarak uygulamada görülen yanlışlardan biride intaç tarihini malın fiili ihraç tarihi olarak KDV’de beyana esas tarih olarak alınmasıdır. Önceki bölümde de açıkladığımız üzere intaç tarihi gümrük işlemlerinin tamamlandığı tarihtir. 3065 sayılı KDV kanununa göre beyana esas tarih malın bir dış ülkeye, serbest bölgeye vasıl olması yani ulaşmış olmasıdır.

İhracat teslimlerinde teslim ve satış işlemlerinin tekemmül etmiş sayılabilmesi için fiili ihracatlarının yapılmış olması gerekir. Aksi halde ihracat tesliminden ve KDV istisnasından bahsedilmeyecektir.⁶¹

⁵⁹ Abdullah TOLU, **Faturası Düzenlenen Malların Bir Sonraki Yılda İhraç Edilmesi Halinde Gelirin ve KDV İstisnasının Beyan Edileceği Dönem**, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2009, Sayı. 194

⁶⁰ İlhan KIRIKTAŞ ve Abdullah TOLU, **İhracatta KDV Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını,Ankara, Ekim 1999,s.112

⁶¹ İlhan KIRIKTAŞ, **Bir Önceki Yılda Açılan Gümrük Beyannamesine Konu Olan Malın Sonraki Yılda Fiilen İhraç Edilmesi Halinde Gelirin Beyan Edileceği Yıl ve KDV İstisnası**,Yaklaşım,Yıl:6 Sayı:65,Mayıs 1998,s.117

Buna göre, intaç tarihinde mallar henüz T.C. Gümrük bölgesinden çıkmadığından, KDV kanununun 12/1 maddesinde belirtilen ihracat istisnasından yararlanma şartları gerçekleşmediğinden, intaç tarihinde katma değer vergisi ihracat istisnasının uygulanması ve istisna kapsamındaki bedelin beyanı mümkün değildir. İhracat istisnasının beyanı açısından, intaç tarihinin esas alınması durumunda istisna, fiili ihracat tarihinden önce uygulanmış ve erken KDV iadesi talebinde bulunulmuş olabilecektir. Dolayısıyla sonraki dönemlerde (malın fiilen ihraç edildiği) yararlanılması gereken istisnadan önceki dönemlerde yararlanılarak, erken KDV iadesine sebep olmak suretiyle vergi ziyana neden olunabilecektir.⁶²

Keza aşağıda Danıştayın verdiği kararda da malın istina ve beyana ilişkin tarih olarak malın fiili ihraç tarihi baz alınmıştır. Örnek olay ve Danıştay'ın karar özeti aşağıdaki gibidir;

“ Faturaları ve gümrük çıkış beyannameleri Temmuz/1993 döneminde düzenlenen, ancak, fiilen Ağustos/1993 döneminde ihraç edilen mallara ilişkin olup, Temmuz/1993 dönemi katma değer vergisi beyannamesinde beyan edilerek, bu dönem için iadesi istenilen ve Eylül/1993 döneminde iade edilen katma değer vergisinin, Ağustos/1993 döneminde beyan edilip, iadesinin de bu döneme ilişkin olarak istenilmesi gerektiğinden bahisle kesilen kaçakçılık cezasına ilişkin işlemi; söz konusu ihracatlara ilişkin fatura ve gümrük çıkış beyannamelerinin düzenlenme tarihinin Temmuz/1993 olması, ihracatın Temmuz/1993 dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihi de dikkate alındığında söz konusu ihracata ilişkin katma değer vergisinin Temmuz/1993 dönemi beyannamesinde iade edilecek vergi olarak gösterilmesinin ve bu beyana istinaden iade yapılmasının, vergi ziyayı olarak nitelendirilemeyeceği; ayrıca, fiili ihracın, iade taleplerinin sonuçlandırılmasıyla ilgili olduğu; hal böyle olunca, davacı Şirket adına tesis edilen ceza kesme işleminde isabet görülmediği gerekçesiyle iptal eden ... Vergi Mahkemesinin 11.2.1999 günlü ve E:1998/114; K:1999/16 sayılı kararının; ihracat istisnasının, ihracatın gerçekleştiği tarihte uygulanabileceği, olayda da, ihracatın, Ağustos/1993 döneminde gerçekleştiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.”

⁶² Yafes PEHLİVAN, **İhracat İstisnasının Beyan Edileceği Vergilendirme Dönemi**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs, 2005.s. 45

Burada Vergi Mahkemesinin işlemin vergi ziyayı olarak nitelendiremeyeceğine ilişkin kararı Danıştay'a götürülerek temyiz başvurusunda bulunmuştur. Bunun üzerine Danıştayın 15.10.2002 tarih ve 3281 nolu kararı ile temyiz istemini kabul etmiş ve kararın iptaline oy çokluğu ile karar vermiştir. Danıştay'ın konu ile ilgili karar özeti aşağıdaki gibidir;

“Olayda, ihraç konusu malların, gümrük mevzuatı çerçevesinde bir dış ülkeye vasıl olup, bedelinin mevzuata uygun şekilde yurda getirildiği konusunda bir uyumsuzluk bulunmamaktadır. Uyumsuzluk, faturası ve çıkış beyannameleri Temmuz/1993 döneminde düzenlenip, fiilen Ağustos/1993 döneminde ihraç edilen mallara ilişkin katma değer vergisinin hangi dönem beyannamesinde beyan edileceği ve iadesinin hangi dönem için istenebileceğinin tespitine ilişkin bulunmaktadır.

Yukarıda açıklanan düzenlemelere göre; ihraç konusu mallara ilişkin katma değer vergisinin, iade hakkını doğuran olayın meydana geldiği dönemde beyan edilmesi gerektiği; iade hakkını doğuran olayın da, ihraç konusu malın bir dış ülkeye vasıl olmasıyla, bir başka söyleyişle, Türk gümrük hattını fiilen geçmesiyle meydana geldiği, hal böyle olunca da, ihracat teslimine ilişkin faturanın fiili ihraç tarihinden önce düzenlenmiş olması durumunda, ihracat istisnasının, faturanın düzenlenerek ilgili defterlere kayıt edildiği dönemde değil, malın fiilen ihraç edildiği dönemde beyan edilmesi ve indirilemeyen verginin bu dönem için iade konusu yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda; fiilen Ağustos/1993 döneminde ihraç edilen mallara ilişkin katma değer vergisinin, Temmuz/1993 döneminde beyan edilerek indirim ve iade konusu yapılmasıyla vergi ziyasının meydana geldiği açık bulunduğundan, aksi gerekçeyle dava konusu işlemin iptali yolunda verilen vergi mahkemesi kararında isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne, yukarıda açıklanan hususlar dikkate alınarak yeniden bir karar verilmek üzere mahkeme kararının bozulmasına; bozma

kararı üzerine mahkemece yeniden verilecek kararlar birlikte yargılama giderleri de dikkate alınacağından, bu hususta hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 15.10.2002 gününde oyçokluğu ile karar verildi.”⁶³

Yukarıdaki Danıştay kararında da görüleceği üzere istisnanın beyan edileceği ve iadenin talep edileceği dönemin fatura ve defterlere kayıt tarihi değil, malın fiilin ihraç olduğu tarih baz alınmıştır. Bu sebeple Temmuz ayında beyan ve iadesi talep olunan işlemin erken iade talebi olduğu ve vergi ziyana yol açtığına karar verilmiştir. Ancak yukarıda bahsettiğimiz üzere söz konusu karar oy çokluğu ile alınmış olup bir üyeninde karşı oy kullandığı bir karardır. Ancak Danıştay’ın benzer konularda aksi kararlar verdiği de bilinmektedir.

2.1.2.1.2.3. İstisnanın Beyanı Açısından Faturadaki Dövizin TL'ye Çevrileceği Tarih

3065 sayılı KDV kanunu 10. maddesinde vergiyi doğuran olaylar açıklanmıştır ve vergiyi doğuran olayın meydana geldiği gün verginin doğduğu gündür. Dövizli işlemlerde KDV matrahının tespiti amacıyla dikkate alınması gereken kur verginin doğduğu günün cari kurudur. Burada da T.C. Merkez Bankası tarafından günlük olarak belirlenen döviz alış kuru dikkate alınmaktadır.

Yoğun şekilde işlem gören konvertible dövizlerden bir kısmının T.C.M.B. tarafından tespit edilen günlük kurları Resmi Gazetede yayınlanmaktadır. Cari kuru bu şekilde belli edilen kurlar bakımından sorun yoktur. Fakat Türk Lirasına çevrilmesi gereken yabancı para, günlük kur tesbitine ve ilanına konu edilmiyorsa ne yapılması gerektiği müphemdir. Çünkü Bakanlık bu konuda KDV açısından uygulanması gereken esas açıkça belirtmemiştir.⁶⁴

⁶³ Danıştay 7. dairesi 15.10.2002 tarihli Karar Yılı: 2002 Karar No : 3281 Esas Yılı: 2000 Esas No: 5674 Kararı

⁶⁴ Mehmet MAÇ, a.g.e., s.26.2

Dövizli işlemlerde işlemin TL'ye çevrileceği tarihin verginin doğduğu gün iken , ihracatın beyanında da TL'ye çevrimde baz alınacak gün fiili ihracatın gerçekleştiği gündür.

2.1.2.1.2.4. İhracat Faturasının Düzenlendiği Dönem İle İhracatın Fiilen Yapıldığı Dönemin Farklı Olması Halinde Beyan

İhracat istisnasına ait bedeller, ihracatın fiilen gerçekleştirildiği döneme ait beyanname ile beyan edildiğinden, ihracat faturasının düzenlendiği tarih ile fiili ihracatın gerçekleştirildiği tarihin aynı vergilendirme dönemine rastlaması halinde, ihracat faturasında yer alan bedeller, ilgili dönemde beyan edilecektir. Bu konuda herhangi bir sorun bulunmamaktadır.⁶⁵

Ancak ihracat faturasının düzenlendiği tarih ile fiili ihracatın gerçekleştiği dönemlerin farklı olması yani dönem sarkması durumunda sorunlarla karşılaşılabilir. Bu da KDV beyannamelerinde sıklıkla düzeltmeye yol açabilmektedir.

Bilindiği üzere, mal ihracatı GVK'nın 37. maddesinde düzenlenen ticari faaliyetler kapsamına girmekte olup, bu işlemlerden elde edilen gelirler GVK ve KVK yönünden ticari kazanç olarak kabul edilmektedir. Ticari kazançların vergilendirilmesinde ise "tahakkuk esası" geçerlidir. Tahakkuk esasının bir gereği olarak, ticari kazançlarda gelirin elde edilmiş sayılabilmesi için, geliri doğuran muamelenin eksiksiz olarak tamamlanarak alacak hakkının doğmuş olması gerekmektedir.⁶⁶

GVK açısından durum bu iken KDV açısından beyan döneminin fiili ihracın gerçekleştiği dönem ihracat istisnasında yer alacaktır.

⁶⁵ Yafes PEHLİVAN, a.g.m., s. 46

⁶⁶ Şükrü KIZILOĞLU, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması** (Föy-Volant), Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998, Cilt: 2, s.730

Yukarıda da belirtildiği üzere , KDV ihracat istisnası, ihracata konu malın fiilen ihraç edildiği diğer bir ifade ile T.C. Gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye ulaştığı tarihte uygulanacak ve istisnaya ait bedeller bu tarihin ait olduğu aya ilişkin KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.⁶⁷

İstisnanın beyan edileceği döneme ilişkin diğer bir özellikli hususta ihracat faturası düzenlenen malın fiili ihracının takip eden yılda gerçekleşmesi durumudur.

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi açısından 12 aydan oluşan vergilendirme döneminin son ayında faturası düzenlenip, fiili ihracatı bir sonraki 12 aylık dönemin ilk ayında gerçekleştirilen ihracatlarda, gelirin elde edilmesi bakımından fiili ihraç tarihinin esas alınması gerekmektedir. Gümrük hattından geçmeden önce, gelir elde edici muamele tekemmül etmiş sayılamaz. Tahakkuk esasında da gelire alınması yoluna gidilemez. Bu hallerde, yılsonu değerlemelerinde, gümrükleme aşamasında bulunan malların ayrı bir hesapta gösterilmesi gerekmektedir.⁶⁸

Diğer bir durumda ihracat faturasının fiili ihraç tarihinden sonra düzenlenmesi durumudur. İhracat faturasının fiili ihraç tarihinden sonra düzenlenmesinin mümkün olmadığı yönünde görüş bulunmakla beraber idarenin ihracat faturasının fiili ihracat tarihinden sonra 10 gün içerisinde düzenlenmesi gerektiğine dair idarenin özeldesi bulunmaktadır.

“Gümrük beyannamesi 1995 Aralık ayında açılan malların 1996 yılında fiilen ihraç edilmesi halinde, bu işten sağlanan kazanç 1996 yılının geliri olarak vergilendirilecektir. Çünkü mal fiilen ihraç edilmedikçe satış akdi tamamlanamamış olacağından, tahakkuk etmiş bir alacaktan da söz edilmeyecektir. İhracat faturasının ise, fiili ihraç tarihinden itibaren en geç 10 gün içinde düzenlenmesi gerekir.”⁶⁹

⁶⁷ Mehmet Altındağ, **İhracat Faturasının Düzenlendiği Dönem İle İhracatın Yapıldığı Dönemin Farklı Olması Halinde KDV Uygulaması**, archive.ismmmo.org.tr/.../10-%2060%20MEHMET%20ALTINDAĞ. 10.11.2010

⁶⁸ Yılmaz ÖZBALCI, **KDV Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volant)**, Oluş Yayıncılık, Temmuz 1999, Ankara, s. 340

⁶⁹ Maliye Bakanlığının 20.01.1998 tarih ve 1626 sayılı, 08.06.1998 tarih ve 21487 sayılı özeldeleri

2.1.2.1.2.5. İhracat İstisnasının Malların Fiilen İhraç Edildiği Dönemden Önceki Dönemlerde Beyan Edilmesi

Önceki bölümlerde de açıklandığı üzere ihracat istisnasının beyanında ilke istisnanın fiili ihracatın gerçekleştiği dönemde beyan edilmesidir. Ancak ihracat istisnasının fiili ihracatın gerçekleştiği dönemden önceki veya sonraki dönemlerde beyan edilmesi durumunda doğrudan vergi ziyaından bahsetmek mümkün değildir.

Malların yurt dışına çıkışı gerçekleşmeden ihracat istisnası beyan edilmiş olması halinde, bu istisna dolayısıyla ödenecek vergide azalma olmadığı ya da KDV iadesi veya mahsubu yapılmadığı sürece, ortaya bir vergi ziyayı çıkmayacağını belirtmek isteriz. Dolayısıyla bu şekilde yapılan beyanlarla ilgili düzeltmelerde, nakden veya mahsuben KDV iadesi yapılmadığı sürece vergi ziyaından bahsedilemeyecektir.⁷⁰

2.1.2.1.3. İhracat Şekillerine Göre KDV İstisnasının Uygulanması

2.1.2.1.3.1. Serbest (Özellik Arzermeyen) İhracat

Serbest ihracat; herhangi bir ön izne veya kayda bağılı kalmaksızın yapılan ihracata serbest (özellik arzermeyen) ihracat denilmektedir. Bu ihracat şeklinde, ihracatçı hazırladığı gümrük çıkış beyannamesini bağılı bulunduğı ihracatçı birliklerine onay almak koşuluyla gerçekleştirdiğı ihracattır. İhracatçı firma ihracatçı birliklerine onaylattığı bu gümrük çıkış beyannamesi ile malın gümrük çıkışını yapabilmek için gümrük idaresine başvurur.

2.1.2.1.3.2. Kayda Bağılı İhracat

Bu ihracat türünde Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından belirlenen listede yer alan malların ihracı kayda bağılıdır. İhracı kayda bağılı olan bu mallar 22/12/1995 tarihli ve 95/7623 sayılı İhracat Rejimi Kararı'nın 3. maddesinin (c) bendinde listelenmiştir.

⁷⁰ Kemal OKTAR, a.g.e., s.20

Kayda bağılı ihracatta onaylanmış gümrük beyannamelerinin gümrük idarelerine tevdi süresi uzatılmamak şartıyla 90 gündür. Bu durumun istisnası olarak ülkemiz ihraç ürünlerine miktar kısıtlaması uygulayan ülkelere yapılan, kısıtlama kapsamındaki maddelerin ihracına ait onaylanmış gümrük beyannamelerinin tevdi süresi müsteşarlıkça belirlenebilir.

Bu ihracat türünde 3065 sayılı KDV kanununun 12. maddesinde tanımlanan bir teslimin ihracat sayılabilmesi için gerekli olan koşulları sağlaması halinde KDV istisnasından yararlanılabilir.

2.1.2.1.3.3. Takas veya Bağılı Muamele Yoluyla İhracat

“Karşılıklı Ticaret” olarak da adlandırılan “takas veya bağılı muamele yoluyla ihracat” ödemenin kısmende olsa para yerine mal takası ile yapıldığı ticaret şeklidir. Bu ticaret şekli genelde finansman zorluklarının yaşandığı ülkeler arasında gerçekleştirilmektedir.

Bağılı muamele veya takas yoluyla yapılacak ihracat için üye olunan veya bağılı bulunan bölgedeki İhracatçı Birliği'nden izin alınması gerekmektedir. Bağılı muamelelerde süre altı (6) aydır. Ancak bu süre bitiminden önce başvurmak kaydıyla izni veren mercii tarafından 2 yıla kadar uzatılabilir. Bağılı muamele veya takas konusu ihracat ve ithalat bedellerine ilişkin kapatma işlemleri, kambiyo mevzuatı hükümleri çerevesinde işleme aracılık eden bankalarca sonuçlandırılır.

Ancak KDV iadesi alabilmek için ihracatın bu türde olduğu, dövizin kısmen veya tamamen gelmeyeceği, yerine mal geleceği hakkında Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığından alınacak yazının ibrazı gerekmektedir.⁷¹

⁷¹ Mehmet MAÇ, a.g.e., s.11.8

2.1.2.1.3.4. Transit İhracat

Transit ticaret: Mal bedelleri için transfer yapılarak veya yapılmaksızın satın alınan yabancı menşeli veya Türk menşeli olup da yurt dışına satılmış (serbest bölgelere yapılan satışlar dahil) malların transit olarak veya doğrudan doğruya başka bir ülkeye satılmasıdır. Bu kapsamda serbest bölgelere yapılan teslimlerde transit ticaret kapsamındadır.

Bu durumda KDV Kanununun 6/a maddesine göre verginin konusu oluşmamaktadır. Verginin konusunda giren bir işlem oluşmadıkça, bu işlemin KDV'de istisna edilmesi de söz konusu olmayacağından, transit ihracat bedelleri KDV beyannamesine dahil edilmeyecektir.

Bu ticaret ve ihracat türünde ticareti gerçekleştiren firmanın alış ve satış bedelleri arasında firma lehine müspet fark olması esastır. Özellikle alış ve/veya satış işleminin ilişkili kişilerle gerçekleştirilmesi durumunda alış ve/veya satış fiyatının belirlenmesinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” düzenlemeleri göz önünde bulundurulmalıdır. Aksi halde söz konusu işlem için firma vergi ziyayı cezasıyla karşı karşıya kalabilecektir.

3065 sayılı KDV kanunu uyarınca söz konusu işlem istisna kapsamında bir mal ihracı olmadığı ve verginin konusuna girmeyen bir işlem olduğu için bu işlem dolayısıyla yüklenilen KDV iade edilemeyeceği gibi ilgili kanunun 30.maddesi (a) bendi hükmünce söz konusu yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

2.1.2.1.3.5. Konsinye İhracat (Yurtdışına Satılmak Üzere Mal Gönderilmesi)

Kesin satışı daha sonra yapılmak üzere dış alıcılara, komisyonculara, şube ve temsilciliklerine mal gönderilmesi şeklinde yapılan ihracat biçimidir. İhracatçı gerekli belgeler ile İhracatçı Birliği ve aracı bankaya durumu bildirmektedir.

Yurt dışındaki komisyonculara veya şubelere, bunlar tarafından satılmak üzere konsinye anlaşma çerçevesinde mal gönderilmesi halinde ihracat istisnasının, bu malların yurt dışına çıktığı tarihte uygulanması mümkün değildir. Konsinye ihracatta malların yurt dışındaki komisyoncu veya şube tarafından alıcıya satıldığı tarih itibariyle ihracat istisnası beyan edilecektir.⁷²

Satılmak üzere yurt dışındaki şube, temsilcilik veya komisyoncuya gönderilen mallar satıldığı anda, malları gönderen firma fatura düzenleyecek ve katma değer vergisi hesaplayacaktır. Bu durumda mallar yurt dışındaki müşteriye satılmış ve gümrük bölgesini geçmiş olacağından ihracat istisnasının şartları da gerçekleşmiş bulunmaktadır.⁷³

“ Konsinyasyon yoluyla yapılan ihracat işlemlerinde, malın yurt dışı edildiği sırada, kesin alıcısı, satılıp satılmayacağı ve bedeli belli olmadığından, ihracat istisnası, kesin alıcının belirlenip, bu alıcı adına fatura düzenlendiği tarihin ait olduğu dönemde uygulanacaktır.”⁷⁴

Süresi içinde satışı yapılan malların Kambiyo Mevzuatına göre bedellerinin, satılmaması halinde ise malların Gümrük Mevzuatı çerçevesinde ülkemize geri getirilmesi gerekir.

Yurt dışına konsinye olarak gönderilen malların kesin satış olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, gönderilme aşamasında prensip olarak fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gümrük işlemlerinin tekemmül ettirilebilmesi için fatura aranılmaktadır.⁷⁵

⁷² Kemal OKTAR, a.g.e., s.21

⁷³ Sibli GÜNEŞ, **Özellik Arz Eden İhracat Şekilleri**, Yaklaşım Dergisi, Eylül, 2008, Sayı: 62- E-Yaklaşım

⁷⁴ Maliye Bakanlığı'nın 05.11.1992 tarihli 82935 sayılı özelgesi

⁷⁵ Abdullah TOLU, **“Konsinye İhracatta KDV İstisnası”**, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2010, s.136

2.1.2.1.3.6. Bedelsiz İhracat

Yürürlükteki kambiyo mevzuatı çerçevesinde bedelinin yurda getirilmesi zorunluluğu olmaksızın yurtdışına yapılan mal çıkışlarına bedelsiz ihracat denilmektedir.

Bedelsiz ihracata ilişkin usul ve esaslar 06.06.2006 tarihli 26190 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın tarafından yayınlanan 2006/5 nolu "Bedelsiz İhracat" a ilişkin tebliğde usul ve esaslar belirlenmiş ve bedelsiz ihraç edilebilecek mallar şu aşağıdaki şekilde listelenmiştir.

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

b-) Daha önce usulüne uygun olarak ihraç edilmiş malların bedelsiz gönderilmesi ticari örf ve adetlere uygun numuneler ile reklam ve tanıtım malları, yeniden veya geri dönüşüme konu ithal edilmiş mal ve ambalaj malzemeleri,

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

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

e-) Savaş, deprem, sel, salgın hastalık, kıtlık ve benzeri afet durumlarında; kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler, üniversiteler, Kızılay ile kamu yararına çalışan dernek ve vakıfların gönderecekleri insani yardım malzemeleri.⁷⁶

⁷⁶ 06.06.2006 tarihli 26190 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır .

Tebliğde yukarıda sayılanlar dışındaki hususların Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın (İhracat Genel Müdürlüğü) görüşü alınarak, ilgili gümrük idaresi veya İhracatçı Birliği Genel Sekreterliğince sonuçlandırılacağı belirtilmiştir.

İhracatçı birlikleri vermiş oldukları bedelsiz ihraç izinlerinin bir örneğini ihracatçıya diğer örneğini ise ilgili müdürlüğe intikal ettirmektedirler. Bunlar dışındaki özel ve zorunlu durumlar Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından incelenip sonuçlandırılmaktadır. İhracında Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'na prim kesintisi yapılan malların bedelsiz olarak ihraç edilebilmesi için, sözkonusu primin ödendiğine ilişkin banka dekontunun müracaat merciine ibrazı gerekmektedir.

KDV açısından teslim değil, işle ilgili sarflardır. Bu gibi sevkiyatlarda teslim KDV hesaplanmamasının nedeni ihracat istisnası hükmü değil, gönderilen malın satışa konu olmaması, reklam malzemesi sarfı veya garanti kapsamındaki malzeme sarfı niteliği arzemesidir.⁷⁷

Söz konusu teslimler ticari teamüllere uygun olmak koşuluyla numune, hediye pazarlama amaçlı teslimlerdir. Söz konusu teslimlerin maliyetleri ilgili dönemde gider olarak kaydedilir. Verilen bir muktezada bedelsiz teslim konusundaki mal nedeniyle yüklenilen KDV'nin iadesini mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Ancak 1991/2 sayılı KDV genelgesinde ihracatın bedelsiz olduğunun tevsiki şartıyla istisna uygulanacağı ve KDV yüklenimlerinin iade edilebileceği yolunda talimat verilmiştir.⁷⁸

Beraberinde 04.06.2004 tarih ve 17 sıra No'lu KDV sirkülerinde bedelsiz ihracata ilişkin aşağıdaki açıklama getirilmiştir.

“ 06.01.1996 tarih ve 22515 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ (İhracat 96/10) uyarınca, bedeli yürürlükteki Kambiyo Mevzuatı

⁷⁷ Mehmet MAÇ, a.g.e., s. 11.13

⁷⁸ Mehmet MAÇ, a.g.e., s. 11.13

çerçevesinde yurda getirilmesi gerekli olmaksızın yurt dışına kesin olarak mal çıkarılması bedelsiz ihracat olarak tanımlanmaktadır. Buna göre, karşılığında yurda herhangi bir bedel getirilmeksizin yurtdışına yapılan teslimler; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12/1. maddesindeki şartlar çerçevesinde gerçekleştirildiğinin ve söz konusu ihracatın bedelsiz yapıldığının gümrük beyannamesi ve ilgili makamlardan (Gümrük idaresi, İhracatçı Birlikleri, Dış Ticaret Müsteşarlığı) alınan izin yazısı ile tevsiki şartıyla Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında işlem görebileceklerdir.”

Bu açıklamalara göre, 2008/12 sayılı Tebliğ çerçevesinde yurt dışına yapılan bedelsiz promosyon eşyası ihracatı, malların yurt dışındaki müşterilere teslimi ve malların yurt dışındaki müşterilere teslimi malların T.C. Gümrük Bölgesi'nden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması şartlarının gerçekleşmesi koşuluyla ihracat istisnası kapsamında KDV'den istisna bulunmaktadır. Ancak, istisna uygulanabilmesi için, ihracatın bedelsiz yapıldığının gümrük beyannamesi ve ilgili makamlardan (gümrük idaresi, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği) alınan izin yazısı ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Söz konusu teslimlerle ilgili olarak yüklenilip indirilemeyen KDV'nin iadesi, KDV beyannamesinin tam istisna kapsamına giren işlemlerin beyan edileceği 8 numaralı Tablosunda yer alan 58. satırına “Bedelsiz” ibaresi, 59. satırına da yüklenilen KDV'nin yazılması suretiyle nakden veya mahsuben talep edilebilecektir.⁷⁹

2.1.2.1.3.7. Kredili İhracat

İkili ve çok taraflı kredi anlaşmaları haricinde, ihracat ilişkin bedelin Türk Parası Kıymetini Koruma Mevzuatında öngörülen süreleri aşacak şekilde yurda getirilmesine imkan sağlayan bir ihracat şeklidir.

06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan “İhracat Yönetmeliği” ile düzenlenen özel bir ihracat biçimidir. Kambiyo taahhüdü kapatma süreleri bu ihracat biçiminde öngörülen sürelerin sonunda başlamaktadır. Bu ihracat biçiminde başvurular İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'ne yapılmakta ve Genel Sekreterlik tarafından

⁷⁹ Coşkun ARAS, **Bedelsiz Promosyon Eşyası İhracatında KDV**, Yaklaşım Dergisi, Eylül,2010, Sayı: 213, s. 171

Gümrük Beyannamelerine işlenmektedir. Kredili ihracatta izin süresi taraflar arasındaki sözleşme ve işin niteliğine göre tüketim mallarında en çok 2, yatırım mallarında ise en çok 5 yıl olabilmektedir.

İhraç bedellerinin normal döviz getirme sürelerinin dışında tahsiline olanak veren kredili ihracatta, ihraç bedelleri en geç satış sözleşmesinde belirtilen vadeleri izleyen 30 gün içinde tahsil edilir.

2.1.2.1.3.8. Ticari Kiralama Yoluyla İhracat

Malların bir bedel karşılığında, belirli bir süre kullanılmak üzere geçici olarak Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını sağlayan ihracat türüdür.

06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan “İhracat Yönetmeliği” ile düzenlenen özel bir ihracat biçimidir. İlgili tebliğde uygulamaya ilişkin aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir.

1-) Ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracat talepleri, kiracı firma veya kuruluşla yapılan sözleşme (Türkçe tercümesi ile birlikte) ve ekteki ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracata ilişkin başvuru formu ile üyesi olunan veya bulunulan bölgedeki ihracatçı birliğine yapılır.

2-) Ticari kiralama sözleşmesinin; malın cinsi, birim fiyatı, miktarı, toplam değeri, kira süresi, döviz veya YTL olarak nakdi kira bedeline dair bilgileri içermesi gereklidir.

3-) İhracatçı birlikleri, başvuruları bu Tebliğ hükümlerine göre değerlendirilerek uygun görülenleri ticari kiralama yoluyla ihracına izin verir.⁸⁰

Ticari kiralama yoluyla yapılan ihracatta, yurt dışına gönderilen malların tasarruf hakkı konsinye mallarda olduğu gibi gönderenin mülkiyetinde kaldığı için bir ihracat

⁸⁰ 06.06.2006 tarihli ve 26190 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan İhracat Yönetmeliği

tesliminden söz edilememektedir. Bu nedenle mal ihracına göre işlem yapılması mümkün değildir. Burada yurt dışına verilen bir hizmet söz konusu olduğundan hizmet ihracatına göre işlem yapılabilecektir. Ancak, kiralama yoluyla geçici olarak ihraç edilen malların yurt dışında kesin satışı yapılırsa satışın gerçekleştiği dönemde mal ihracatı istisnası kapsamında işlem yapılması mümkündür.⁸¹

Ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracatta süre, ihracatçı birliği tarafından kira sözleşmesine uygun olarak verilen süredir. Bu süre; fiili ihraç tarihinden itibaren toplam üç yılı aşamaz. Ancak, bu süre haklı ve zorunlu nedenlere istinaden Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca (İhracat Genel Müdürlüğü) uzatılabilir. Bu durumda müracaat mercii, ilk izin verildiği ihracatçı birliğidir. Süre uzatım taleplerinin izin bitim tarihinden önce yapılması esastır. Ancak, süresi içerisinde yapılamayan talepler haklı ve zorunlu hallerin tevsiki kaydıyla Dış Ticaret Müsteşarlığı (İhracat Genel Müdürlüğü) tarafından incelenip sonuçlandırılır.

Ticari kiralamaya konu malın yurt dışında satılması halinde satış bedelinin yurda getirilmesi kambiyo mevzuatı hükümlerine tabidir.

2.1.2.1.3.9. Serbest Bölgelere Mal Gönderilmesi

Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde, serbest bölgelerin gümrük hattı dışında sayılacağı ve buralarda vergi, resim, gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı, 8.maddesinde ise serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaretin dış ticaret rejimine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.⁸²

Serbest bölgeler mevzuatı uyarınca Türkiye'deki serbest bölgelere mal gönderilmesi ihracat hükmündedir. Herhangi bir ihracatta olduğu gibi malın serbest bölgeye girişi gümrük beyannamesi ile olmakta, serbest bölgedeki bir şube veya firmaya satılan malın faturası KDV'siz olarak düzenlenmekte, bu satış KDV beyannamesinde ihracat istisnası

⁸¹ Sibli Güneş, a.g.m.,s.3

⁸² Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, a.g.e.,s. 211

satırında gösterilmektedir. Normal ihracatta olduğu gibi indirim ve iade hakkı mevcuttur.⁸³

Serbest bölgelere mal tesliminin tevsik edici belgesi yurtdışına mal ihracında olduğu gibi gümrük çıkış belgesidir. Ancak Bursa Defterdarlığı'nın 24.02.2004 tarih ve B.07-4.DEF.0.16.12 sayılı mukteza özetinde;

“ Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması ve bu mallar için de gümrük bölgesinden geçerken ilgili mevzuat gereğince Gümrük Beyannamesinin düzenlenmesi gerekmektedir.

Ancak, Bakanlığımız Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12/1-b maddesinde de belirtildiği üzere işlemin niteliği ve durumun gerekliliğini gözeterek, gümrük beyannamesi yerine geçecek başka belgeleri de ihracat istisnası bakımından tevsik edici belge sayabilmektedir.

Bakanlığımızın tarih ve sayılı yazısında, serbest bölgeye yapılan 500 doların altındaki teslimler için tevsik edici belge olarak gümrük beyannamesi yerine "Serbest Bölge İşlem Formu" nün aranılmasının uygun görüldüğü belirtilmiştir.

Bu durumda, Şirketinizin Serbest Bölge sınırları içindeki firmalara 500 doların altında kalan beton teslimlerini "Serbest Bölge İşlem Formu" ile belgelendirmesi ve ihracat istisnası hükümlerinden yararlanması mümkün bulunmaktadır.”⁸⁴

Bursa Defterdarlığı'nın söz konusu özelgesi ile “Serbest Bölge İşlem Formu” ihracatta tevsik edici belge olarak kabul görülmüştür.

⁸³ Mehmet MAÇ, KDV-5, e-kitap, 11.madde

⁸⁴ Bursa Defterdarlığı'nın 24.02.2004 tarih ve B.07-4.DEF.0.16.12 sayılı muktezası

2.1.2.1.3.10. Sınır ve Kıyı Ticareti Yoluyla İhracat

Sınır ve kıyı ticaretinde veya açık pazarlarda yapılan ticarete bazen malların takası söz konusu olmakta, bazen de bedel karşılığı satış yapılabilmektedir. Bu şekilde satılan mallar için ihracat istisnası uygulanması mümkündür. Sınır ve kıyı ticareti yoluyla ihracatta, gümrük beyannamelerinin yanı sıra sınır veya kıyı ticareti yetki belgeside aranacaktır.⁸⁵

Sınır ve kıyı ticareti yoluyla ihracatta istisnayı tevsik edici belge “Tahakkuk Varakaları”dır. Nitekim 24.11.2001 tarih ve 24595 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 84 Nolu KDV genel tebliğinde mahsup talebinde aranılan belgeler içinde “Tahakkuk Varakası (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği)” belirtilerek sınır ve kıyı ticaretinde ihracat istisnasının tevsik edici belgesi olarak “Tahakkuk Varakaları” gösterilmiştir.

2.1.2.1.3.11. Posta ile Yurtdışına Mal Gönderilmesi

Gümrük beyannamesi düzenlenmek suretiyle posta ile yurtdışına ticari mahiyette mal göndermeleri de ihracat istisnasına girmektedir.⁸⁶

Ancak bu tür bir ihracat işleminde GÇB düzenlenmeksizin sadece posta alındıları tevsik edici belge değildir. Keza yurtdışına posta ile mal gönderimlerinin ihracat istisnasından yararlanması için Gümrük Çıkış Beyannamesi düzenlenmesi gerektiği İstanbul İl Defterdarlığı muktezasında da belirtilmiştir.

“ Öte yandan, 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun tatbikatında ilişkin Gümrük Yönetmeliğinin 1009. maddesi; “Yurt dışına posta ile yollanan ticari nitelikteki eşya ile bu durumu gümrükçe tespit edilenler, sahipleri tarafından Gümrük Kanunu'nun 123 ve

⁸⁵ Kemal OKTAR, a.g.e., s.22

⁸⁶ Kemal OKTAR, a.g.e., s.25

bu yönetmeliğinin 910-912 maddeleri hükümlerine göre düzenlenmiş bir çıkış beyannamesi ile gümrüğe beyan edilir” hükmü amirdir.”⁸⁷

Bununla beraber KDV 84 Nolu genel tebliğinde de mal ihracında tevsik edici belgenin Gümrük Beyannamesi olduğu belirtilmiştir. Ancak Maliye Bakanlığı'nın özelgesinde; “Posta yoluyla yurt dışına gönderilecek “gazete”, ”dergi”, ”kitap” ve “risale” gibi mecmuaların dış satım istisnası açısından gümrük beyannamesi yerine tahakkuk kağıtlarının esas alınması olanaklıdır”⁸⁸

2.1.2.2. Hizmet İhracı

Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şey yapmayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir.⁸⁹

Yukarıda tanımı yapılan hizmet ve hizmet sayılan işlemlerin KDVK'nunda aşağıdaki şekilde ele alınmıştır.

3065 sayılı KDV kanununu Verginin Konusu başlığı 1. maddesinde katma değer vergisine tabi işlemler 3 madde halinde sıralanmıştır. Bunlar;

- 1- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- 2- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- 3- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler,

İlgili madde ile hizmetlerinde KDV tabi olduğuna hükmolunmuştur. Ancak ilgili kanunun istisnalar başlığı altında mal ihracında olduğu gibi hizmet ihracında KDV' den

⁸⁷ İstanbul İl Defterdarlığı, KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.11/1-a.1395 sayılı ve 18.03.2003 tarihli özelgesi

⁸⁸ Maliye Bakanlığı'nın 03.07.1995 tarih ve 35968 sayılı özelgesi

⁸⁹ Mehmet MAÇ, a.g.e.,s.4.1

istisna tutulmuştur. Burada söz konusu hizmet istisnasının KDV'den istisna tutulmasında temel kriteri hizmetin Türkiye'de gerçekleştirilip-gerçekleştirilmediğidir.

20.01.2000 tarih ve 23948 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4503 sayılı Kanun'la 3065 sayılı KDV kanununun 6'ncı maddesi (b) bendi “Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını” şeklinde değiştirilmiştir.

Bu düzenleme ile beraber hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması kriterlerinden birini karşılayan durumlarda hizmet KDV'ne tabi olacaktır. Kanun ile KDV'ne tabi olan söz konusu hizmetlerin KDV Kanunu 11/1-a maddesi ile belirlenen şartlar altında yurtdışındaki müşteriler adına gerçekleştirilmesi durumunda KDV'den istisna edilmiştir.

Bunun yanında; 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesinde 4842 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile karşılıklı olmak kaydıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri 01.05.2003 tarihinden itibaren istisna edilmiştir.⁹⁰

2.1.2.2.1. İstisnaya İlişkin Şartlar

Hizmet ihracında istisna uygulamasında yaşanan tereddütlerin ortadan kaldırılması amacıyla 31.12.1987 tarih ve 19681 sayılı 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca hizmet ihracına ilişkin şartlar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir. Bu şartlar 5 başlık halinde ele alınmaktadır.

2.1.2.2.1.1. Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır

Yurt dışındaki müşteriden kasıt, hizmet sunulan kişinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin yurt dışında bulunması veya yurt içinde bulunan bir firmanın, yurt

⁹⁰ Abdullah TOLU, **Yurt Dışı Roaming Hizmetlerinde KDV**, Yaklaşım Dergisi, Ekim, 2010, Sayı: 215 s.142

dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şube, acenta, temsilci ve bürosunun olması gerekmektedir.

Örneğin yurtdışında müteahhitlik yapılması KDV'nin konusuna girmeyen bir işlemdir. Bu müteahhidin yurtdışındaki inşaatı için Türkiye'de proje çizip yurt dışına gönderen mimarlık bürosunun faaliyeti ise hizmet ihracı sayılacaktır. Verginin konusuna girmeyen işlemlere ait yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı (KDV kanunu m: 30/a), hizmet ihracı istisnası kapsamında giren işlemlere ait yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği (KDV konusu m:32) göz önüne alındığında, bu ayırımın çok önemli olduğu anlaşılabilecektir.⁹¹

2.1.2.2.1.2. Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir

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

2.1.2.2.1.3. Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir

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

Ancak 05.12.2009 tarihli 27423 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 113 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile hizmet ihracı istisnasının beyanında döviz bedelinin Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu kalkmakla beraber bu hizmet teslimine ilişkin yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan KDV'nin iadesinde Döviz Alım Belgesinin aranacağı belirtilmiştir. Tebliğde değişiklik aşağıdaki şekliyle yer almıştır;

⁹¹ Mustafa SAKAL, Mustafa ALPASLAN, **Vergi Hukuku Uygulaması**, Ocak 2008, s.128

“ Yurtdışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edilecektir.

Ancak, bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin KDV Kanununun 32 nci maddesi kapsamında iadesi hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmeyecektir.”⁹²

2.1.2.2.1.4. Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır

İstisnanın uygulanabilmesi için, hizmetten, yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışındaki müşteri için verilen hizmetin bu müşterilerin, Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.⁹³

Hizmetten yurtdışında yararlanma kavramı soyut bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır ki keza hizmetin kendisi soyut bir kavramdır. 26 ve 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliğ'lerinde konu ile ilgili aşağıdaki örnekler verilmiştir; 26 Seri No'lu Tebliğde;

Örnek 1:

Türkiye'de tam mükellef durumunda olan (X) Mühendislik Ltd. Şti. Ürdün'de bulunan bir firma ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya bir tekstil fabrikası projesi çizimini yapmış ve buna ait bedeli T.C. Merkez Bankası aracılığı ile tahsil etmiştir.

Bu proje çiziminde yukarıda belirtilen şartların tümü gerçekleştiğinden, bu hizmet işi, hizmet ihracatı istisnasından yararlanacak ve (X) firması, keseceği faturada katma değer vergisi hesaplamayacaktır.

⁹² 05.12.2009 tarih ve 27423 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 113 No'lu KDV Genel Tebliği
⁹³ 31.12.1987 tarih ve 19681 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 26 No'lu KDV Genel Tebliği

Örnek 2:

Türkiye'de komisyonculuk faaliyetinde bulunan (A) şirketi, Batı Almanya'da yerleşik bir firma için, bu firmanın Türkiye'den satın aldığı tekstil ürünlerinin temin edilmesinde aracılık etmiş ve komisyon ücreti almıştır.

Adı geçen firma, bu komisyonculuk faaliyetine ilişkin olarak, hizmeti yurt dışındaki firma için yapmış, fatura bu firma adına düzenlenmiş ve hizmet bedelini Türkiye'ye döviz olarak getirdiğini döviz alım bordrosu ile tevsik etmiştir. Ancak, bu firma hizmet ihracatı istisnasından yararlanamayacaktır.

Örnek 3:

Türkiye'de yerleşik olan ve seyahat acentalığı yapan (B) A.Ş. yurt dışında bulunan bir seyahat acentasının gönderdiği turist grubuna konaklama, tur düzenleme ve yeme-içme hizmeti vermektedir. Bu mükellef, söz konusu hizmeti karşılığında, 15.000.000 lira para almıştır. Türkiye'deki seyahat acentası aldığı bu paranın 13.500.000 liralık kısmını, turist grubunun Türkiye'deki konaklama, yeme-içme gibi masraflarında kullanmıştır. Yaptığı bu masraflardan sonra kendisine 1.500.000 lira kalmıştır.

Bu durumda bu mükellef yabancı seyahat acentasına 1.500.000 liralık hizmette bulunmuştur. Bu hizmetten yabancı seyahat acentası yararlandığından bu tutara katma değer vergisi uygulanmayacak ve hizmet ihracatı kapsamından işlem yapılacaktır.

Ancak, adı geçen mükellefin turist grubuna Türkiye'de verdiği yeme-içme, konaklama gibi hizmetlerden, Türkiye'de yararlandığından, bu hizmetler vergiye tabi tutulacaktır. Dolayısıyla turist grubuna verilen yeme-içme konaklama gibi hizmetler için genel esaslara göre hesaplanan katma değer vergisinin ödeneceği tabiidir.

Bu mükellef, yabancı seyahat acentasına verdiği sözkonusu hizmetlere ait keseceği faturada, vergiden müstesna tutulan hizmet bedeli ile vergiye tabi tutulacak hizmet

bedelini ayrı ayrı gösterebileceği gibi, bu hizmetler için ayrı ayrı fatura da düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır.

Örnek 4:

Yabancı bir firma mallarının pazarlanmasını sağlamak amacıyla Türkiye'de bir büro açmıştır. Bu büro, pazarlama hedeflerini tam olarak tayin edebilmek için satışını yaptığı mallara olan talebin araştırılmasını Türkiye'de yerleşik (A) danışmanlık firmasına vermiştir.

Bu danışmanlık firmasının, sözü edilen yabancı firmanın Türkiye'deki bürosuna verdiği hizmet, bu büronun Türkiye'deki faaliyetlerini ilgilendirdiğinden, hizmet, ihracat istisnasından yararlanamayacaktır.

Örnek 5:

Türkiye'de yerleşik olan ve aracılık (tavassut) faaliyetinde bulunan (A) Şirketi, Japonya'da yerleşik bir firmanın mallarına Türkiye'de müşteri bulmaktadır.

Bu şirket aracılık (tavassut) faaliyetine ilişkin olarak, faturayı yabancı firma adına düzenlemiş ve hizmet bedelinin Türkiye'ye döviz olarak gönderildiğini döviz alım bordrosu ile tevsik etmiştir. Ancak, adı geçen şirketin yaptığı hizmetten Türkiye'de yararlanıldığından, bu hizmetin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.⁹⁴

30 No'lu KDV Genel Tebliği'nde konuya ilişkin verilen örnekler aşağıdaki gibidir;

Örnek 1 :

Hollanda'da yerleşik bir firma Türkiye'den maden cevheri ithal etmektedir. Türkiye'de yerleşik (A) firması da söz konusu maden cevherinin sağlanması, kalite kontrolü, malın

⁹⁴ 31.12.1987 tarih ve 19681 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 26 No'lu KDV Genel Tebliği

ihraç limanına kadar taşınması ve gemilere yüklenmesi gibi işleri yabancı firma adına yapmaktadır.

(A) firması, bu hizmetleri ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmekte ve karşılığını döviz olarak Türkiye' ye getirmektedir. İhraç edilen mal yurt dışında tüketildiğinden, (A) firmasının yaptığı bu hizmet karşılığında aldığı komisyon, hizmet ihracatı istisnası kapsamında mütalaa edilecektir.

Örnek 2 :

Irak'da yerleşik bir firma sulama projesini üstlenen (A) Türk firması hakkında, (B) Türk danışmanlık firmasından, bu firma ile ilgili olarak yeterlilik araştırmasının yapılmasını istemiştir.

(B) danışmanlık firması bu hizmeti ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmekte ve karşılığında döviz olarak Türkiye'ye getirmektedir. (A) firmasının hizmetinden yurt dışında faydalanılacağından, (B) danışmanlık firmasının yaptığı bu hizmet karşılığında aldığı komisyon hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilecektir.⁹⁵

Danıştay 9. Dairesi 20.05.2004 tarihli kararında 26 No'lu KDV genel tebliğinde verilen 5. örneğe uygun olarak mükellefin yurtdışındaki firmanın Türkiye'ye ihraç edeceği mallarla ilgili gerçekleştirmiş olduğu aracılık faaliyeti hizmetinin hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceğine ilişkin vergi mahkemesi kararını hukuku uygun bulup temyiz istemini reddetmiştir. Bu hükme ilişkin Danıştay karar özeti aşağıdaki gibidir.

“ Yükümlü şirketin yurt dışındaki firmanın Türkiye'ye ihraç edeceği mallara Türkiye'de müşteri belirlenmesi, bağlantının kurulması gibi yükümlü şirketin yurt dışındaki firma için yaptığı aracılık mahiyetindeki hizmetlerden yurt içinde faydalandığı ve böylece yukarıda anılan Kanunun 12. maddesinin 2-b bendinde öngörülen koşulun

⁹⁵ 16.12.1988 tarihli ve 20021 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 30 No'lu KDV Genel Tebliği

gerçekleşmediği anlaşıldığından, ihracat istisnasından yararlanılamayacağı gerekçesiyle reddeden ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve ... sayılı kararı, Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına... ”⁹⁶

Yine bir aracılık faaliyetine ilişkin Danıştay 9. Dairesinin 18.06.2003 tarihli kararında yurt dışında yabancı dil eğitimi veren firmanın mümessilliğini yapan ve buradaki kurslara katılacak yurtiçindeki öğrencilerin formlarını yurtdışındaki firmaya göndermekle yükümlü olan firmanın vermiş olduğu bu hizmetin KDV'ne tabi olmayacağına ilişkin Vergi Mahkemesinin vermiş olduğu karara karşın idarenin temyiz başvurusunu reddetmiş ve Vergi Mahkemesinin kararını onamıştır. Dairenin karar özeti aşağıdaki gibidir;

“ Olayda, yurt dışında yabancı dil öğrenmek amacıyla buralardaki kurslara katılan öğrencilerin formlarını alıp yurt dışındaki firmaya gönderen yükümlü şirketin, bu işi yurt dışında hizmet veren müşterisi için yerine getirdiğinin ihtilafsız olduğu, yapılan bu hizmetler karşılığında elde edilen gelirin (komisyonun) 3065 sayılı Kanunun 12. maddesi hükmü gereğince hizmet ihracı olarak sayılması icap ettiğinden, katma değer vergisine tabi olamayacağı, her ne kadar davalı idare savunmasında, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun uygulanmasıyla ilgili olarak yayımlanan 26 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "K" bölümünde belirtilen şartların yükümlü şirket tarafından yerine getirilmediğini iddia etmekte ise de, hizmetin yurt dışında gerçekleşmiş olması nedeniyle elde edilen komisyonun katma değer vergisine tabi olmayacağının açık olduğu gerekçesiyle kabul eden ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve ... sayılı kararı Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına... ”⁹⁷

⁹⁶ Danıştay 9. Dairesi: 20.05.2004 Tarih Karar No: 3435 Esas No: 3226

⁹⁷ Danıştay 9. Daire: 18.06.2003 Tarih Karar No:3790 Esas No:5534

İlk bakışta yurtdışındaki müşteri için gerçekleştirilen hizmetle ilgili verilen Danıştay kararları tutarsız gibi görünse de, Danıştay'ın bahsi geçen hizmetlerin ihracat istisnasına tabi olup-olmamasını söz konusu hizmetin gerçekleştirildiği ana hedefe bağladığı görülmektedir. Yani mal ihracına ilişkin aracılık hizmeti örneğinde, yurtdışındaki firmanın mallarının Türkiye'de tüketime konu olacağından faydanın Türkiye'de gerçekleşeceği ve bu sebeple verilen aracılık hizmetinin KDV'ne tabi olması gerektiğine hükümlenirken, yabancı dil eğitime ilişkin aracılık hizmeti örneğinde, yurtdışındaki firmanın yabancı dil eğitim hizmetini yurtdışındaki bir ülkede ifa edeceği ve hizmetin faydasının yurtdışında gerçekleşeceğinden dolayı hizmetin KDV'ne tabi olmaması gerektiğine hükümlenmiştir.

Bunların yanında, hizmet ve faydasının soyut bir kavram olmasından dolayı faydanın gerçekleşeceği yerin belirlenmesinin çok defa ihtilaf konusu olacağı görülebilmektedir.

2.1.2.2.2. İstisnanın Beyan Edileceği Dönem

Hizmet ihracının beyan edileceği dönemde istisna koşullarının tam olarak gerçekleştiği dönemdir. Burada yurtdışındaki firma adına faturanın düzenlendiği tarih değil hizmet ihracına ilişkin bedelin yurda getirildiği tarih esas alınmalıdır. Burada hizmet ihracını tevsik edici belge Döviz Alım Belgesi (DAB) olacaktır.

Maliye Bakanlığı'nın KDVK'nun 11. maddesi son fıkrasındaki “istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme” yetkisine dayanarak hizmet ihracına ilişkin şartları 26 No'lu KDV Genel Tebliği ile belirlemiştir. Bu şartlardan biride yukarıda da bahsettiğimiz hizmet bedellerinin döviz olarak yurda getirilmesidir. Bu şartın hizmet ihracının tevsiki olarak görülmüştür. Ancak hizmet ihracının fatura edildiği dönem ile hizmet ihracına ilişkin döviz bedelinin yurda getirilme tarihlerinin farklı olması durumunda istisnanın hangi dönem KDV beyannamesinde beyan edileceğine ilişkin bazı karışıklıklara yol açmıştır.

Bunun üzerine Maliye Bakanlığı 05.12.2009 tarih ve 27423 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 113 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile konuya açıklık getirmiştir. Tebliğin ilgili paragrafı aşağıdaki gibidir;

“ KDV kanunun yukarıda belirtilen hükümleri ile konu hakkındaki açıklamaların yer aldığı KDV Genel Tebliği uyarınca, yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edilecektir.

Ancak bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin KDV Kanununun 32 nci maddesi kapsamında iadesi hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmeyecektir.”⁹⁸

Söz konusu tebliğ ile hizmet ihracının beyan edileceği dönemin hizmet ifasının gerçekleştiği ve faturanın düzenlediği dönem olacağı belirlenmiştir. Böylelikle istisnanın uygulanması bakımından Döviz Alım Belgesi zorunluluğunun kalkması ile beraber iade talep edilmesi halinde DAB'ın ibrazı zorunluluğu devam etmektedir ve hizmet ihracına ilişkin döviz bedelinin yurda getirildiği tarihten önce söz konusu hizmet ihracına ilişkin iade talep edilemeyecektir.

2.1.2.3. İhraç Kayıtlı Teslimler

20.06.1986 tarihli ve 19140 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3297 sayılı kanunun 3'üncü maddesi (c) bendi ile mevzuatımıza giren bir ön ihracat istisnası olmakla beraber ihraç edilmek üzere hesaplanan KDV'nin ihracatçı tarafından ödenmemesi uygulamasıdır.

Söz konusu bendin eklenmesinden önce ihracatçılar, ihraç edecekleri malı yurt içinde satın alırken KDV yüklenmek zorunda kalıyorlardı. İndirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadesi için uzun formalitelere, zamana ve nakdi iadelerde

⁹⁸ 05.12.2009 tarih ve 27423 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 113 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

teminat mektubuna ihtiyaç bulunması dolayısıyla ihracatçılar finansal açıdan ve enflasyon etkisiyle zarara uğratmakta idi.⁹⁹

Bu uygulama ile hem ihracatçı firma KDV yüküne iade alınmaya kadar katlanmaktan, hemde ihraç kayıtlı teslimde bulunan satıcı firmada KDV'yi tahsil ederken vadesini beklemekten dolayısıyla katlandığı yükten arındırılmış olmaktadır.

Sistemin en önemli özelliği ihraç kayıtlı teslim gerçekleştiren imalatçı firmaya teslim matrahı üzerinden KDV iadesi almasını sağlamasıdır. Diğer durumlarda söz konusu malı direk olarak ihraç etmiş olsaydı ancak malın bünyesine giren KDV kadar iade alabilecekti. Bu miktarda eğer söz konusu mal zararına ihraç kayıtlı teslim edilmediği takdirde matrah üzerinden hesaplanan KDV' den daha az olacaktır.

KDV Kanununun (KDVK) 11.maddesine eklenen (c) bendi ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir.

- İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.
- Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.
- İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının

⁹⁹ Mehmet MAÇ, a.g.e., s.11.44

Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

- Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanununun 32 nci maddesi hükmü uygulanmaz.
- İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.
- İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.
- İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.

12.02.2009 tarihinde 27139 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 112 nolu KDV genel tebliğinde ek sürenin talebine ilişkin aşağıdaki hükümlere yer verilmiş ve ek süre taleplerinin vergi başkanlıkları ve defterdarlıklar tarafından değerlendirilmesi uygun görülmüştür.

Bu tebliğin yayımını izleyen ayın başından itibaren geçerli olmak üzere, ihraç kaydıyla teslim aldıkları malları yasal süresi içinde mücbir sebepler veya beklenmedik durumlara bağlı olarak ihraç edemeyen mükelleflerin ek süre taleplerinin ilgili vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar tarafından değerlendirilmesi Bakanlığımızca uygun görülmüştür.

İhraç ek süre talebine ilişkin dilekçede mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirtecek, bu dilekçeye yalnızca ihraç kaydıyla teslimat ait faturanın bir örneğini ekleyecektir. Vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık mükelleflerden ek süre talebine neden gösterilen olay veya durumun tevsikine yönelik herhangi bir belge talep etmeyecektir.¹⁰⁰

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Katma Değer Vergisi tahsil edilmeden teslim edilecek mal miktarını; ihracatçı ve ihracatçıya mal teslim edenlerin her biri için bir önceki yıl iş hacmi, cari yıldaki işlemler ve vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla gerekli görülen hallerde sınırlamaya ve bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespiti yetkilidir.

Söz konusu istisna uygulaması ile ihracatçı firmalara belirlenen koşullar karşılanmak kaydıyla doğrudan KDV'siz alım imkanı tanınmıştır. Aksi takdirde söz konusu KDV 'nin ödenmesi ile işletmelerin faaliyet maliyetini arttırmakta ve finansal yapıyı olumsuz etkilemektedir.

2.1.2.3.1. Tecil - Terkin Sisteminin Uygulanabileceği İhraç Kaydıyla Teslimler

3065 sayılı kanunla ihraç kayıtlı teslim gerçekleştirmeye haiz imalatçılar olarak öngörülmüşse de daha sonra çıkarılan tebliğler ile uygulamanın kapsamı genişletilmiştir. Günümüzde aşağıda belirtilmiş teslimlerde tecil-terkin sistemi uygulanabilmektedir.

- 1- İmalatçılar tarafından gerçekleştirilen ihraç kayıtlı teslimler
- 2- İmalatçı olan veya olmayan mükelleflerin dış ticaret sermaye şirketlerine teslimleri
- 3- Özel finans kurumlarının ihracatçılara mal teslimleri
- 4- Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) veya geçici kabul izin belgesi kapsamında ithal edilen ham ve yardımcı malzemeler kullanılarak üretilen malların ihracatçılara teslimi
- 5- Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda KDV ihracat istisnası izin belgesi sahibi ihracatçılara yapılan mal teslimleri.

¹⁰⁰ 12.02.2009 tarih 27139 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 112 no'lu KDV genel tebliği

2.1.2.3.1.1. İmalatçılar Tarafından Gerçekleştirilen İhraç Kayıtlı Teslimler

3065 sayılı kanununun 11/1 maddesine 3297 sayılı kanun ile eklenen (c) bendine göre imalatçılar tarafından üretilen malların ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara tesliminde tecil-terkin sisteminin uygulanacağı hükmolunmuştur. 05.03.1988 tarihli 19745 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 27 nolu KDV genel tebliğinde “imalatçı” tanımında Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın yapmış olduğu “imalatçı” tanımına yer verilmiştir.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yapılan tanıma göre, aşağıdaki şartları haiz olanlar “imalatçı” sayılmaktadır.

- a- Sanayi siciline kayıtlı olup, sanayi sicil belgesi almış olmaları,
- b- Sanayi odaları, ticaret odaları veya esnaf ve sanatkarlar derneklerine kayıtlı olmaları,
- c- Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması (araçların kiralanması halinde, bunların en az bir yıllık süreyle kiralandığının noterce onaylı sözleşme ile ispat edilmesi gerekir.)¹⁰¹
- d- En az 5 işçi çalıştırmaları (Bu sayıyı oluşturan kişiler bir fiil üretime katılan kişilerdir. Bunun dışındaki yönetici, muhasebeci, hizmetli, işveren gibi kişiler bu sayıya dahil edilmezler)*
- e- Bu şartları topluca taşıyan imalatçıların kendi üretimine ilave olarak aynı zamanda fason imalatda yaptırımları halinde,

- Fason imalatı sadece, sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırımları,
- Fason olarak yaptırılan imalatta işin riskini ve organizasyonu üstlenmeleri
- Fason olarak imal ettirilen mallarla ilgili ham madde ve yardımcı maddeleri temin etmeleri

* Bu maddeye ilişkin hüküm 11.07.2006 tarihli 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 99 nolu KDV genel tebliği ile imalatçı tanımında yer alan “en az 5 işçi

¹⁰¹ Kemal OKTAR, a.g.e., s.34

çalıştırma” zorunluluğu kaldırılmıştır. İlgili değişiklik metni tebliğde aşağıdaki şekli ile yer almıştır.

“Ancak, 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanununun 1 inci maddesi kapsamında değerlendirilen sanayi işletmelerinin (imalatçıların) sanayi siciline kayıt olabilmeleri için asgari çalıştırmaları gereken işçi sayısı konusunda, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından Sanayi Sicil Tebliğleriyle, değişen ve gelişen teknolojik şartlara paralel olarak sanayi işletmelerinde makine ve teknoloji yoğunluğunun artması ve bu nedenle işgücüne duyulan ihtiyacın azalması sebebiyle değişiklikler yapılmaktadır.

Bu nedenle, 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin (a) bölümünde sayılan ve ihracatçılara ihraç kayıtlı teslimde bulunacak imalatçılarda aranan şartlar arasında yer alan “imalat işinde en az 5 işçi çalıştırılması” şartı kaldırılmıştır.

Buna göre, bu Tebliğin yayımından önceki dönemlerde yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde de geçerli olmak üzere, sanayi sicil belgesine sahip olan ve 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğindeki diğer şartları taşıyan imalatçıların, tecil-terkin uygulaması kapsamında teslimde bulunabilmeleri için teslimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırmaları yeterli olacaktır.”¹⁰²

Bu uygulamadan imalatçıların ihracatçılara gerçekleştirmiş olduğu teslimler faydalanabilmektedir. Ancak satın aldıkları malı işledikten sonra ihraç edenler ihracatçı-imalatçı sayıldıklarından dolayı söz konusu malları ihraç kayıtlı KDV'siz olarak teslim almaları mümkün değildir. Keza konuya ilişkin 18.07.1986 tarihli 19169 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 23 seri nolu KDV Genel Tebliği'nde aşağıdaki şekilde açıklama getirilmiştir.

Bu maddenin uygulanmasında imalatçı deyimi; bir maddenin şeklini, niteliğini veya terkipini; makina, alet veya el emeği yardımı ile kısmen veya tamamen değiştirilmesini sağlayanları ifade eder. Satın aldıkları malları işledikten sonra ihraç

¹⁰² 11.07.2006 tarih 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 99 no'lu KDV genel tebliği

edenler, imalatçı-ihracatçı sayıldıklarından, bu malları vergi ödenmeksizin satın almalan mümkün değildir.¹⁰³

2.1.2.3.1.2. Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine veya Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine İhraç Edilmek Üzere Yapılan Teslimler

3065 sayılı KDV kanununun 11. maddesinin 2. fıkrasının Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı 77 nolu KDV Genel Tebliği'nde dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerine KDV kanunu 11. maddesi (c) fıkrası kapsamında ihraç kayıtlı teslim gerçekleştirilebileceğine hükümlenmiştir. İlgili tebliğin Tecil-Terkin Uygulaması başlıklı 1.maddesi aşağıdaki gibidir;

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi hükmü gereğince imalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde tecil-terkin uygulamasına yönelik olarak yayımlanan 27 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (a) bölümündeki imalatçı tanımına girmeyen mükelleflerin, Dış Ticaret Müsteşarlığınca “Sektörel Dış Ticaret Şirketi” sayılan kuruluşlara ihraç kaydıyla yaptıkları teslimler ile Özel Finans Kurumlarının ihracatçı firmalara ihraç kaydıyla mal teslimlerinin tecil-terkin uygulamasından yararlandırılması, Kanununun 11/2. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür.

Buna göre, sektörel dış ticaret şirketlerinin ihraç edeceği malları, 27 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki tanımları yapılan imalatçı vasfını haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalardan alımında tecil-terkin uygulanması zorunludur.¹⁰⁴

İlgili tebliğ ile ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin kapsam genişletilmiş Sektörel Dış Ticaret Şirketleri ile Dış Ticaret Sermaye Şirketleri'nin imalatçı vasfına sahip olup

¹⁰³ 18.07.1986 tarih 19169 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 23 no'lu KDV genel tebliği

¹⁰⁴ 02.04.1997 tarih 22952 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 62 no'lu KDV genel tebliği

olmadığına bakılmaksızın ihraç edilmek kaydıyla tecil-terkin kapsamında mal alımında bulunabileceği belirtilmiştir.

2.1.2.3.1.3. Özel Finans Kurumlarının İhracatçılara Mal Teslimleri

3065 sayılı KDV kanununun 11. maddesinin 2. fıkrasının Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı'nın yayımlandığı 77 nolu KDV Genel Tebliği'nde dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerine KDV kanunu 11. maddesi (c) fıkrası kapsamında ihraç kayıtlı teslim gerçekleştirilebileceğine hükümlenmiştir. İlgili tebliğin Tecil-Terkin Uygulaması başlıklı 1.maddesi aşağıdaki gibidir;

“ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi hükmü gereğince imalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde tecil-terkin uygulamasına yönelik olarak yayımlanan 27 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümündeki imalatçı tanımına girmeyen mükelleflerin, Dış Ticaret Müsteşarlığınca “Sektörel Dış Ticaret Şirketi” sayılan kuruluşlara ihraç kaydıyla yaptıkları teslimler ile Özel Finans Kurumlarının ihracatçı firmalara ihraç kaydıyla mal teslimlerinin tecil-terkin uygulamasından yararlandırılması, Kanununun 11/2. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür.

Buna göre, sektörel dış ticaret şirketlerinin ihraç edeceği malları, 27 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde tanımlanan imalatçı vasfını haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalardan alımında tecil-terkin uygulanması zorunludur.”¹⁰⁵

Söz konusu tebliğ ile ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin kapsam genişletilmiş Özel Finans Kurumları'nın imalatçı vasfına sahip olup-olmadığına bakılmaksızın ihraç edilmek kaydıyla tecil-terkin kapsamında mal alımında bulunabileceği belirtilmiştir.

¹⁰⁵ 02.04.1997 tarih 22952 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 62 no'lu KDV genel tebliği

2.1.2.3.1.4. Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) veya Geçici Kabul İzin Belgesi Kapsamında İthal Edilen Ham ve Yardımcı Malzemeler Kullanılarak Üretilen Malların İhracatçılara Teslimi

Dünya piyasa fiyatlarından hammadde temin etmek suretiyle ihracatı arttırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak, ihraç pazarlarını geliştirmek ve ihraç ürünlerini çeşitlendirmek amacıyla, firmaların gümrük vergilerini ödemedi ve ticaret politikası önlemlerine tabi olmadan(anti dumping vergisi, gözetim önlemleri, kotalar gibi) hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemesi ithal edebilmelerine imkan tanıyan özel bir gümrük rejimidir.¹⁰⁶

Dahilde işleme izin belgesi veya dahilde işleme izni alabilecek olanlar 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 3.maddesinde belirtilen imalatçı ihracatçılar ile imalatçı olmayan ihracatçılardır.¹⁰⁷

Gümrük Kanununun 128-134. maddeleri kapsamında, bedelli olarak geçici ithali yapılan malların işlenerek ihracatçılara tesliminde tecil-terkin işlemi yapılabilecektir. Konuya ilişkin açıklamaların yapıldığı 71 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin bölümünde, geçici kabul ve dahilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen ham ve yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihracatçılara ihraç kaydıyla teslimindei satıcının imalatçı vasfının haiz olması aranılmaksızın tecil terkin uygulanacağı belirtilmiştir.¹⁰⁸

“3065 sayılı KDV kanununun 11. maddesinin 2. fıkrasının Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı'nın yayınlandığı 71 nolu KDV Genel Tebliği'nde KDV kanunu 11. maddesi (c) fıkrası kapsamında geçici kabul ve dahilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen ham veya yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihracatçılara ihraç kayıtlı teslimlerinde tecil-terkin sisteminin uygulanabileceğine hükmolunmuştur. İlgili tebliği metni aşağıdaki gibidir;

¹⁰⁶ Murat KORKMAZ, Musa ÜNAL, **Dahilde İşleme Rejimi**, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2010, s.199

¹⁰⁷ Veysi SEVİĞ, **KDV Açısından Dahilde İşleme Rejimi**, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2010, s.12

¹⁰⁸ Kemal OKTAR, a.g.e., s.36

Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, geçici kabul ve dahilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen ham veya yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihracatçılara ihraç kaydıyla teslimlerinde tecil-terkin uygulanması Bakanlığımızca uygun görülmüştür.”¹⁰⁹

Bu satışlarda tecil-terkin kapsamında işlem yapılabilmesi için;

- Dahilde işleme veya geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek ürünlerde kullanılacak maddelerin belge sahibi mükelleflerce ithal yoluyla temin edilmesi,
- Söz konusu ithal maddelerle üretilen malların, belge sahiplerince ihraç kaydıyla KDV Kanununun 11/1-c maddesine uygun olarak teslimi ve ihracatçılarca, satışı takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi, şarttır.¹¹⁰

Bu kapsamda Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında ithal edilen malların imalatçı-ihracatçı ve ihracatçılar tarafından hükümlere uyulması koşuluyla ihraç kayıtlı teslim gerçekleştirebileceklerine hükmolunmuştur.

2.1.2.3.1.5. Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi Sahibi İhracatçılara Yapılan Mal Teslimleri

3065 sayılı KDV kanununun 11. maddesinin 2. fıkrasının Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı'nın yayınlandığı 61 nolu KDV Genel Tebliği'nde KDV kanunu 11. maddesi (c) fıkrası kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin sisteminin uygulanabileceğine hükmolunmuştur. İlgili tebliği metni aşağıdaki gibidir;

“ Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi alan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, 3065 Sayılı Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında işlem yapılabilecektir.

¹⁰⁹ 13.11.1998 tarih 23522 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 71 no'lu KDV genel tebliği
¹¹⁰ Mahmut VURAL, a.g.e., s.539

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması ile ilgili olarak önceki Genel Tebliğlerde yer alan açıklamalar, İstisna Belgeli satıcılara yapılan ihraç kaydıyla teslimler bakımından da geçerlidir. Ancak, İstisna Belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, gümrükte tasdik edilen özel Fatura nüshasının aslı veya noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış örneği ibraz edilecektir.¹¹¹

2.1.2.3.2. Tecil - Terkin İşlemleri

Yukarıdaki açıklanan şartlara haiz olmak şartıyla ihracatçılara yapılan teslimlerde normal fatura düzenlenecektir. Bu fatura üzerinde ihraç kaydı ile teslim edilen ürünün tabi olduğu KDV oranı üzerinden KDV hesaplanıp fatura üzerinde gösterilecektir. Ancak fatura üzerine “KDV Kanunu 11/c maddesi Uyarınca İhraç Kayıtlı Teslim Edildiğinden KDV Tahsil Edilmeyecektir” şeklinde şerh düşülmesi gerekmektedir.

İmalatçı tanımına girmeyen mükelleflerin Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ile Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine ihraç kaydıyla mal teslim eden mükellefler nezdinde yapılacak bir inceleme sonucu bir vergi ziyai tespit edilirse, ziyaa uğratılan vergi ile buna ilişkin ceza, zam ve faizlerden, satıcılarla birlikte dış ticaret şirketleri de müteselsilen sorumlu olacaktır.¹¹²

Tecil-terkin sistemi sadece nihai malların ihracatçıya ihraç kayıtlı teslimlerinde uygulanması mümkündür. Çünkü ilgili KDV tebliğinde, ihracatçının ihraç kaydıyla aldığı malı değiştirmeden, başka bir deyişle imalatçının teslim ettiği şekilde ihraç etmesi gerektiğine hükümlenmiştir. Bu hükümle ihraç kaydıyla teslim edilecek malların nihai malları olması gerekliliğine vurgu yapılmıştır. Buradaki nihai mal kavramı son tüketime konu olacak mal anlamında değil, ihracata konu olacak malın ihraç kayıtlı tedarikinden sonra üretim sayılabilecek herhangi bir işleme tabi tutulmaksızın olduğu gibi ihraç edilmesi kastedilmektedir.

¹¹¹ 01.03.1997 tarih 22920 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 61 no'lu KDV genel tebliği

¹¹² Kemal OKTAR, a.g.e., s. 36

Ancak ihraç kayıtlı teslimine konu malın eklentisi, ayrılmaz parçası ve ambalaj malzemelerinde ihraç kayıtlı teslimine ilişkin 87 ve 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile açıklama getirilmiştir. Buna göre; İhraç kayıtlı teslimine konu olan malların eklentisi ve ayrılmaz parçası (mütemmim cüz) niteliğindeki malların ihraç kayıtlı olarak tedarik edilebileceğine dair tebliği 87 No'lu KDV Genel Tebliğinin ilgili metni aşağıdaki gibidir;

“Ancak ihraç edilecek mal ile bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların ihraç kaydıyla teslim edilmesi ve bunların ihracının tek bir mal olarak gerçekleştirilmesi halinde, asıl malın yanı sıra malın eklentisi veya ayrılmaz parça niteliğindeki malların yurtdışındaki müşteriye kesilen faturada ve gümrük beyannamesinde ayrıca yer almasına bağlı olarak tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılması mümkündür. Bu şekilde gerçekleşen işlemlere ait gümrük beyannamelerinde ihracatçılara ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçı-tedarikçi firmaların isim ve ünvanlarının yer alması gerektiği de tabiidir.”

İhraç kayıtlı teslimine konu olan malların ambalaj madde ve malzemelerinin ihraç kayıtlı olarak tedarik edilebileceğine dair 91 No'lu KDV Genel Tebliğinin ilgili metni aşağıdaki gibidir;

“ Bu uygulama çerçevesinde, tecil-terkin sistemi kapsamında teslim alınan malların ihracında ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan ve ihracat faturası ile gümrük beyannamesinde yer alan veya gümrük beyanname eklerinde gümrük makamlarınca doğruluğu konusunda meşruhat verilen mallar KDV Kanunu'nun 11/-c maddesi kapsamında işlem görebileceklerdir.”¹¹³

Bu kapsamda ihraç kayıtlı teslimi gerçekleştiren imalatçı teslimi gerçekleştirdiği ayın 1. Nolu KDV beyannamesinde “İhraç Kayıtlı Teslimler” bölümünde beyan edecektir. Söz konusu dönemde firmanın ödenecek KDV'si çıkması durumunda ihraç kayıtlı teslimine ilişkin KDV tarh ve tahakkuk ettirilecek, ancak tahsil edilmeyip tecil

¹¹³ 28.02.2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 91 no'lu KDV genel tebliği

ettirilecektir. Söz konusu malların teslim tarihini takip eden ayın başından itibaren 3 ay içerisinde ihraç edilmesi halinde söz konusu vergi terkin edilecektir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malları ihracatçı tarafından teslim tarihini takip eden ayın başından itibaren 3 ay içerisinde mücbir sebep veya beklenmedik durumlar nedeniyle ihraç edemeyecek olan ihracatçılar bağlı buldukları vergi dairesine 3 aylık sürenin dolduğu günü takip eden 15 gün içerisinde bir dilekçe ile başvurup ek süre talebinde bulunabilirler. Bu ek süre talebi yine en fazla 3 ay olabilmektedir. Ancak ilk ek süre talebi 3 aydan az ise toplamda 3 ayı aşmayacak şekilde tekrar ek süre talebinde bulunulabilir. Başvurunun yapıldığı söz konusu vergi dairesi ilgili dilekçe ekinde herhangi bir tevsik edici belge talep etmeyecektir. Vergi Usul Kanununda mücbir sebepler aşağıdaki şekilde belirtilmiştir;

- 1 - Vergi ödevlerinde herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
- 2 - Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler
- 3 - Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler*
- 4 - Sahibinin iradesinin dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması;¹¹⁴

Bunlar dışında ihracatçının kendi iradesi dışında ihracatın gerçekleşmesi engel durumlar ise beklenmedik durumlar olarak sayılacaktır.

Bu çerçevede;

- İhracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali, siyasal karışıklıklar,
- Ekonomik belirsizlik ve durgunluk
- Yurtdışındaki alıcının sipariş erteleme, iptal etmesi, teslim programındaki değişiklikler

¹¹⁴ 10.01.1961 tarihli 10703-10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu

* **Gaybubet**; göz önünde bulunmama, www.tdk.gov.tr, 15.12.2010

- Bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler, akreditif süresinin dolması
- İhraç edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi, uygun deoplama koşullarına sahip olunmaması
- İthalatçı ülke ile yaşanan siyasi ve ekonomik sorunlar,
- İhraç malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limalarına gecikmeli yanaşması, taşıma aracı veya konteyner bulunamaması)
- Milli tatiller, iklim koşulları,
- Gümrüklerde yaşanan sorunlar (gümrüklerdeki araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma), resmi makamlardan ihracat için izin alınamaması,

gibi haller beklenmedik durumlar olarak değerlendirilecektir.¹¹⁵

2.1.2.3.2.1. Tecil-Terkin İşlemlerinde Özellikli Durumlar

Bu bölümde tecil-terkin işlemlerinde özellikli durumlar ve bu özellikli durumların KDV kanunu ve ilgili tebliğler karşısındaki konumları ele alınacaktır.

2.1.2.3.2.1.1. Tecil Terkin Uygulamasının İhtiyariliği

3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-c maddesinde düzenlene ihraç kayıtlı teslim uygulaması ihtiyaridir. İmalatçıların ihracatçılara mal teslimlerinde isterlerse ihraç kayıtlı teslim kapsamında işlem yapmayabilirler. Bu kapsamda imalatçı firmalar mallarını KDV' li olarak ihracatçıya teslim edebilirler ve ihracatçı firmalarda söz konusu maldan dolayı yüklendikleri KDV'yi indirim hakkı olarak kullanabilecekleri gibi iade almalarında mümkündür.

Ancak, 77 seri No'lu KDV Genel Tebliğinde tanımı yapılan imalatçı vasfını haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup-olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki

¹¹⁵ Yaser GÜRİSOY, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/yaser/001/>, 16.12.2010

firmalardan alışında münhasıran KDV Kanununun 11. maddenin 1'inci fıkrasının (c) bendi kapsamında işlem yapılması uygun görülmüştür.¹¹⁶

Bu nedenle, sektörel dış ticaret şirketlerinin imalatçı vasfına haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup-olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalardan satın alımında tecil terkin uygulaması zorunludur.

Bu özel durum dışındaki imalatçı tarafından ihracatçı firmalara yapılan teslimlerin tamamında tecil-terkin uygulaması ihtiyaridir.

2.1.2.3.2.1.2. Gümrük Çıkış Beyannamesinde İmalatçı Adının Yer Almaması

Bilindiği üzere ihracatçı firmanın ihraç kaydıyla aldığı malların ihracında düzenlenecek Gümrük Beyannamesi üzerinde imalatçı firma ünvanının yer alması firmanın tecil-terkin ve iade işlemlerinin gerçekleştirilebilmesi için gereklidir.

27 No'lu KDV Genel Tebliği'nde imalatçılar tarafından ihracatçı firmalara teslim edilen malların ihraç edildiğini gösteren Gümrük Beyannamelerinin ibrazı zorunluluğu, pratikte gümrük beyannamelerinde imalatçı firmalara ilişkin bilgilerin yer almaması ve imalatçı listelerinin Gümrük İdaresi tarafından gümrük mevzuatında açık bir hüküm bulunmamasından dolayı onaylanmaması nedeniyle uygulamada sorunlarla karşılaşmıştır.

Bundan dolayı konun çözümüne yönelik 99 No'lu KDV Genel Tebliği yayınlanmıştır ve Gümrük Beyannamesinin üzerinde imalatçı adının yer almaması durumunda ihracatçı tarafından tebliğde belirtilen bilgileri içeren bir yazının imalatçı firmaya verilmesi yeterli görülmüştür.

Tebliğe göre tecil ve terkin işlemlerinde istenen bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir;

¹¹⁶ Mahmut VURAL, a.g.e., s.542

1- Aşağıdaki bilgileri içeren ihracatçı firma tarafından onaylı yazı

- İmalatçının ihraç kaydıyla teslim ettiği
- Belgeyi talep eden imalatçının; adı, soyadı veya ünvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- İhraç kayıtlı mala ilişkin fatura veya benzeri belgenin tarihi ve numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli, katma değer vergisi oranı ve hesaplanan katma değer vergisi tutarı,

2- Gümrük Beyannamesinin aslı veya noter onaylı, YMM ya da gümrük idaresince onaylı örneği vergi dairesine ibraz edilmelidir.

99 No'lu KDV Genel Tebliği'nin yayımı ile bu konuda yaşanan sorun çözümlenmiş ve iadeye ilişkin gerekli bilgi ve belgeler tebliğ ile hükme bağlanmıştır.

2.1.2.3.2.1.3. Gümrük Beyannamesinde Birden Fazla İmalatçı Adının Olması

İhracatçı firmanın ihraç etmek üzere birden fazla imalatçı firmadan ihraç kaydıyla teslim aldığı ürünlerin tek bir gümrük beyannamesi ile ihraç etmiş olması halinde ihracatçı firma aşağıdaki bilgileri içeren yazıyı imalatçı firmalara verecektir.

- İmalatçının ihraç kaydıyla teslim ettiği
- Belgeyi talep eden imalatçının; adı, soyadı veya ünvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- İhraç kayıtlı mala ilişkin fatura veya benzeri belgenin tarihi ve numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli, katma değer vergisi oranı ve hesaplanan katma değer vergisi tutarı,

99 No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca yukarıdaki bilgileri içeren yazıyı ihracatçı firmadan temin eden imalatçı firma bu yazıyı vergi dairesine ibraz etmesi halinde terkin işlemi gerçekleştirilecektir.

2.1.2.3.2.1.4. Gümrük Beyannamesinin Teyidi

Tecil-terkin işlemi kapsamında ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçıların, ihracatçılar tarafından kendilerine verilen gümrük beyannamesinin aslı, noter veya yeminli mali müşavirce tasdikli örneğinin teyidi, ilgili gümrük idaresinden değil, ihracatçının bağlı olduğu vergi dairesinden yapılacaktır.¹¹⁷

2.1.2.3.2.1.5. Fason İş Yapanlar

Fason iş yapan firmalar ihraç kayıtlı teslimde bulunamazlar. İhracatçı firmaların ürettikleri mallara ilişkin fason iş yapan firmaların tecil-terkin uygulaması kapsamında ihracatçı firmalara teslimde bulunmaları mümkün değildir. Çünkü fason iş yapan firmaların ihraç konusu malların üretimi ile ilgili işletme organizasyonunu ve riskini üstlenmeleri söz konusu değildir.

İşletme organizasyonu ve işin riskinin üstlenmemesi ile kastedilen, ihraç konusu ürünleri hammadde ve yardımcı malzemelerinin ihracatçı firma tarafından sağlanması ve fason işin ihracatçı firma istemleri doğrultusunda gerçekleştirilmesidir.

Keza, 27 No'lu KDV Genel Tebliğ'nde fason iş yapanların bu uygulamadan yararlanamayacağına ilişkin aşağıdaki açık ifade mevcuttur.

“Ücret karşılığında fason işi yapanlar, yaptıkları bu iş dolayısıyla imalatçı sayılmayacaklardır.”¹¹⁸

Tebliğde fason iş yapanların imalatçı sayılmayacakları hükmolunduğundan ihraç kayıtlı teslim gerçekleştirilmesi için gerekli esaslardan imalatçı olma zorunluluğunu karşılayamamaktadırlar ve tecil-terkin uygulamasından yararlanamamaktadırlar.

¹¹⁷ Kemal OKTAR, a.g.e., s.40

¹¹⁸ 05.03.1988 tarihli 19745 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 27 No'lu KDV Genel Tebliği

2.1.2.3.2.1.6. İmalatçı Faturasının İhracat Faturasından Sonra Düzenlenmesi

İmalatçı faturasının ihracat faturasından sonraki bir tarihte düzenlenmesi halinde, ihraç edilen malların bu faturada belirtilen mallar olduğu bir inceleme ile tespit edilirse, tecil-terkinden yararlanabilecektir. Bu incelemenin YMM tarafından yapılması mümkündür.¹¹⁹

2.1.2.3.2.1.7. İmalatçı Aleyhine Kur Farkları

İmalatçı firma tarafından ihracatçı firmaya dövize endeksli olarak gerçekleştirilen ihraç kayıtlı teslimlerde teslim ve ödeme tarihi arasında imalatçı aleyhine doğacak kur farklarına ilişkin uygulama 14 No'lu KDV sirkülerinde düzenlenmiştir;

Kanununun 11/1-c maddesi hükmü gereğince tecil-terkin uygulanmak suretiyle satın alınan mallara ait bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farkları ihracatçı tarafından düzenlenecek fatura ile belgelendirilecek ve kur farkı üzerinden katma değer vergisi hesaplanmak suretiyle ihracatçı tarafından beyan edilerek ödenecektir. Söz konusu hesaplanan katma değer vergisi imalatçı tarafından genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.¹²⁰

Bu sirküler ile ihraç kayıtlı teslimlerde aleyhte kur farklarına ilişkin karışıklık giderilmiş ve uygulamaya ilişkin esaslar açıklığı kavuşturulmuştur.

Ayrıca 31.07.2004 tarihinden itibaren aleyhte kur farkı doğan ihraç kayıtlı teslimlerde iadeye ilişkin; ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisinin ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olmaması gerektiği öngörülmüştür.

¹¹⁹ Kemal OKTAR, a.g.e., s.41

¹²⁰ 05.05.2004 tarih KDV-14 /2004-14 sayılı KDV 14 No'lu sirküsü

İmalatçı tarafından ilgili dönem KDV beyan edilmeden aleyhte kur farkı gelmiş ise imalatçı KDV beyannamesinde iade miktarını buna göre belirlemelidir. Ancak beyan döneminden sonra düzelene veya geç ulaşan aleyhte kur farkı faturası için indirilecek KDV ve iade edilecek KDV için düzeltme beyannamesi verilmesi gerekecektir.

2.1.2.3.2.1.8. İmalatçı Lehine Kur Farkları

İmalatçı firma tarafından ihracatçı firmaya dövize endeksli olarak gerçekleştirilen ihraç kayıtlı teslimlerde teslim ve ödeme tarihi arasında imalatçı lehine doğacak kur farklarına ilişkin uygulama 25 No'lu KDV Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Tebliğe göre;

Kanununun 11/c maddesi çerçevesinde yapılacak mal alımlarında hesaplanan katma değer vergisinin ihracatçı tarafından ödenmeyeceği esası getirildiğine göre, malın bedeli içinde mütalaa edilen kur farkı, vergi iadesi ve kaynak kullanımı destekleme primi ödemelerine ait katma değer vergisinin de ihracatçı tarafından ödenmemesi ve tecil terkin müessesesinin çalıştırılması gerekmekte ise de söz konusu ödemeler, ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapıldığı için bu müessesenin çalıştırılmasına imkan bulunmamakta, dolayısıyla yukarıda sayılan ödemelerin vergiden arındırılabilmesi için indirim müessesesinin işletilmesi gerekmektedir.¹²¹

Tebliğ ile imalatçı firmalar lehine doğan kur farkları için tecil-terkin müessesesinin işletilmesinin mümkün olmadığı için imalatçı tarafından hesaplanıp ödenen KDV'nin indirim suretiyle sıfırlanması uygun görülmüştür.

2.1.2.3.2.1.9. İhracatın Bedelsiz Yapılması

6.1.1996 tarihli ve 22515 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan bedelsiz ihracata ilişkin (ihracat 96/10 sayılı) tebliğ hükümleri uyarınca, yürürlükteki kambiyo mevzuatı çerçevesinde bedeli yurda getirilmesi zorunlu olmayan ve bu nedenle “bedelsiz ihracat”

¹²¹ 24.02.1987 tarih ve 19382 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 25 no'lu KDV genel tebliği

olarak tanımlanan ihracata konu malların da ihraç kaydıyla tesliminde tecil terkin uygulanması mümkündür.¹²²

04.06.2004 tarihli Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 17 numaralı KDV sirkülerinde ihraç kaydıyla teslim edilen malların bedelsiz ihracat ilişkin tebliğ kapsamında ihraç edilmesi durumumunda söz konusu malların teslimde tecil terkin uygulanabileceği belirtilmiştir. İlgili sirkülerde;

“ Buna göre, karşılığında yurda herhangi bir bedel getirilmeksizin yurtdışına yapılan teslimler; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12/1. maddesindeki şartlar çerçevesinde gerçekleştirildiğinin ve söz konusu ihracatın bedelsiz yapıldığının gümrük beyannamesi ve ilgili makamlardan (Gümrük idaresi, İhracatçı Birlikleri, Dış Ticaret Müsteşarlığı) alınan izin yazısı ile tevsiki şartıyla Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında işlem görebileceklerdir. “ belirtilmiştir.

Buna göre bedelsiz ihracata ilişkin tebliğ ve tecil terkinine ilişkin hükümlerin yerine getirilmesi halinde bedelsiz ihracatta ihraç kaydıyla teslim gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir.

2.1.2.3.2.1.10. İhraç Edilen Malların Yurtdışından Geri Gelmesi

İhraç edilen malların yurt dışından geri gelmesi halinde, ihracat istisnasından yararlanan tutarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi halinde, istisna hükümleri çerçevesinde ithalat işleminin yapılabileceği KDV Kanununun 16/1-b maddesinde hükme bağlanmış bulunmaktadır.¹²³

Bu ödemenin yapılarak geri gelen malların ithalinin gerçekleştirildiğinin tevsiki şartıyla, gecikme zammı uygulanmaksızın tecil edilen vergi terkin edilecek varsa imalatçının iade işlemi gerçekleştirilecektir. Bütün bu hususlar, ihracatçının veya imalatçının vergi

¹²² Kemal OKTAR, a.g.e., s.42

¹²³ Mahmut VURAL, a.g.e., s. 562

dairesi tarafından, mükellefin tarh dosyaları üzerinden tespit edilerek ilgili gümrük idaresine hitaben yazılacak yazılara göre gerçekleştirilecektir.¹²⁴

46 nolu KDV Genel Tebliği hükümlerine göre geri gelen malların imalatçısına ya da yurtiçindeki 3. kişilere teslimi genel hükümler çerçevesinde KDV' ne tabidir.

2.1.2.3.2.1.11. Kota Devrinde Tecil-Terkin Uygulaması

Kota hakkının devredildiği durumlarda, gümrük beyannamesinde malı üreten ihraç kaydıyla teslim eden mükellefin değil, kota hakkını devreden mükellefin ismi yer almaktadır. Bu durum, prensip olarak, malı fiilen teslim eden mükellef bakımından tecil-terkin uygulamasına engel değildir.¹²⁵

Bu durumda kota hakkını devreden firmanın bağlı olduğu vergi dairesine, bu işlem için tecil, terkin, iade, mahsup gibi taleplerde bulunmayacağına dair bir taahhütname vermesi gerekmektedir. Ayrıca ihraç edilen malların imalatçıya ait olduğunun Vergi İnceleme Raporu, YMM tasdik raporu veya vergi dairesi yoklama tutanağıyla tespiti zorunludur.¹²⁶

Yukarıda belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde kota devri suretiyle gerçekleştirilecek ihraç kayıtlı teslimler tecil-terkin uygulamasından yararlanabilecektir.

2.1.2.3.2.1.12. Tevkifata Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimleri

Bilindiği üzere KDV tevkifatına tabi malların tesliminde, alıcı söz konusu tevkifat oranında KDV'yi satıcıya ödemeyip 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edip ilgili vergi dairesine ödemektedir. Ancak tevkifata tabi malların ihraç kayıtlı teslimlerinde durum özellik arz etmektedir. Bu uygulama kapsamında ihracatçı firma tevkifata tabi olan

¹²⁴ Kemal OKTAR, a.g.e.,s. 42

¹²⁵ Mahmut VURAL, a.g.e., s.578

¹²⁶ Kemal OKTAR, a.g.e.,s. 42

meblağı 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edip ödemesi gerektiğinde tecil-terkin mekanizmasının uygulanamamasına yol açacaktır.

Bu sebeple tevkifata tabi malların ihraç kayıtlı teslimlerinde, teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tevkifata tabi tutulmaması, verginin tamamının satıcı tarafından beyan edilmesi ve genel hükümler çerçevesinde tecil terkinine tabi tutulması öngörülmüştür.

2.1.2.3.2.1.13. Pişmanlıkla Verilen Beyannameler

Vergi Usul Kanunu'muzun 371. maddesinde pişmanlık ve ıslaha ilişkin uygulamalar hüküm altına alınmış, beraberinde 169 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile uygulamaya ilişkin açıklamalar getirilmiştir ve pişmanlık uygulamasının beyana dayalı vergiler için geçerli olduğu belirtilmiştir. Buna göre VUK 371. maddesinde belirlenen koşulların sağlanması halinde mükelleflerin dilekçe ile haber vermesi halinde pişmanlık uygulaması kapsamında vergi ziyayı cezasının kesilmemesi ve ödenmeyen vergilerin gecikme zammı ile birlikte ödenmesi imkanı tanınmıştır.

İlgili kanunun maddeleri ve tebliğler ışığında ihraç kaydıyla teslimlere ilişkin beyanlarda imalatçı tarafından düzeltme verilmesi halinde ödeme çıksın veya çıkmasın tahakkuk ettirilen vergi için pişmanlık zammı uygulanarak tecil-terkinden yararlandırılır.

İhraç kayıtlı teslimlere ilişkin beyannamelerin pişmanlık ile verilmesi halinde ödenecek vergiden tecil ve terkin edilecek vergilerin düşülmesi sonrasında kalan miktar üzerinden hesaplanacaktır.

Kanuni sürede verilen beyannamede ödenecek vergi çıkmaması durumunda, verilen düzeltme beyannamesinde çıkan ilk ödenecek vergi tutarından tecil edilebilir kısmının düşülmesi, bu tenzilden sonra fiilen ödenmesi gereken bir vergi kalmışsa, bu tutara ceza

ve zam uygulanması, tecil edilebilir vergi düşüldükten sonra fiilen ödenecek bir vergi ortaya çıkmaması halinde ceza ve zam uygulanmaması gerekmektedir.¹²⁷

2.1.2.3.2.1.14. İhraç Kayıtlı Teslimin Gerçekleştiği Dönemde Kısmen Tecil Kısmen İade Çıkması Durumu

İhraç kayıtlı teslimlere ilişkin önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere, ihraç kayıtlı teslimin gerçekleştiği dönemde ödenecek KDV çıkması durumunda gerçekleşen ihracatın öncelikle iade edilecek KDV ile mi, tecil edilecek KDV ile mi yoksa orantı dahilinde kısmen iade kısmen tecil edilecek KDV ile ilişkilendirileceği özellik arz eden bir durumdur.

İdare ilişkilendirmede 14.01.2005 tarihli 24 Nolu KDV sirkülerindeki ve 95 Nolu KDV genel tebliğindeki örnekle orantı yöntemini benimsemiştir. İdarenin 95 No'lu KDV genel tebliğindeki örneği aşağıdaki gibidir;

Örnek :

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

- Tecil Edilebilir KDV : 18.000.-YTL
- Tecil Edilecek KDV : 6.000.-YTL
- İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV: 12.000.-YTL, olarak hesaplanmıştır.

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

¹²⁷

Maliye Bakanlığı'nın 11.01.2002 tarih ve 53/5311-2381/1533 sayılı özelgesi

talep edilebilecektir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın geri kalan 75.000.-YTL tutarındaki kısmının 4 Nisan 2005 tarihinde ihraç edilmesi halinde bu kısma isabet eden 9.000.-YTL'nin iadesi de yukarıda açıklandığı şekilde yapılacaktır.¹²⁸

Bahsi geçen sirküler ve tebliğ ile idare önceden beri uygulana gelen ihracı gerçekleştiren teslimin öncelikle iadesi gereken KDV ilişkilendirildiği uygulamayı göz ardı eden bir yaklaşım sergilemiştir. Oysaki ihracı gerçekleştiren ihraç kayıtlı teslimin öncelikle iadesi gereken KDV ile ilişkilendirilmesi durumunda mükellef $25.000 \text{ YTL} * 0,18 = 4.500 \text{ YTL}$ iade elde edebilecektir.

Çünkü ihraç kayıtlı teslimde önemli ve bir an önce çözülmesi gereken unsur, iade hakkıdır. KDV'de asıl yüklenici Türkiye'deki tüketicilerdir. KDV'nin, KDV mükellefleri üzerinde yük olmaması veya bu yükün bir an önce ortadan kaldırılması gerekir. Özellikle ihraç edilmiş mala ilişkin KDV'nin KDV mükellefleri üzerinde yük olmaması veya bu yükün bir an önce ortadan kaldırılması gerekir. Özellikle ihraç edilmiş mala ilişkin KDV yükünün süratle kaldırılmasına özen gösterilmelidir.¹²⁹

İndirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadesi ile ihracatçıları KDV yükünden kurtarmayı amaçlayan sistemin temel mantığı ile ters düşen bu uygulamadan vazgeçilmesi uygun olacaktır. Aksi durumlarda orantı dahilinde iade alan mükelleflerin diğer yönetime göre daha az iade almaları ve söz konusu işlemde doğan iadelerin takip eden dönemlere sarkması ile ihracatçı firmaların finansman yükünde artış yaratacaktır.

Keza KVK ve GVK'nda belirli konularda mükelleflere tercih veya öncelik hakkı tanındığı görülmektedir. Bu konuda da mükelleflere tercih hakkı tanınması durumunda mükelleflerin mağduriyeti önlenmiş olacaktır.

¹²⁸ 03.07.2005 tarih ve 25864 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 95 no'lu KDV genel tebliği

¹²⁹ Mehmet MAÇ, "İhraç Kayıtlı Teslimlerde Hem İade Edilecek Hem De Tecil Edilecek KDV Çıkışı, Gerçekleşen İhracat Kısmının Öncelikle İadeyi Mi Terkini Mi Sağlayacağı", Vergi Dünyası, Eylül, 2005, Sayı: 289, s. 27

2.1.2.4. Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Yapılan Mal Teslimleri

2.1.2.4. 1. Yolcu Beraberinde Eşya İhracı

Türkiye'de geçici olarak gelen kişilerin Türkiye'den satın aldıkları malları yurt dışına çıkarmaları halinde, malların yurt dışında tüketimi söz konusu olduğundan ihracat benzeri bir durum ortaya çıkmaktadır. Avrupa Birliğine üye ülkelerde uygulanan yolcu beraberinde eşya ihracında KDV istisnası tanınması, Türk KDV Kanununda da yer almıştır. Kanununun 11/1 maddesinin (b) bendiyle, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın aldıkları mallara ödedikleri KDV'nin, bu malların yurt dışına çıkarılması üzerine iade edileceği hükme bağlanmıştır.¹³⁰

Söz konusu istisnaya ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nın 22004 sayılı ve 28.07.1994 tarihli 43 no'lu KDV Tebliği ile düzenlenmiştir.

2.1.2.4.1.1. İstisnadan Faydalanabilecek Olanlar;

Söz konusu tebliğde istisnadan yararlanabilecek olanlar aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

a-) Türk Uyruklular:

Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan gerçek kişiler Türkiye'de mukim sayıldığından prensip olarak istisnadan faydalanamayacaktır. Ancak Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde olmakla birlikte, bir yabancı ülkede ikamet etmekte olduklarına dair o ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olanlar söz konusu istisnadan faydalanabilecektir.

¹³⁰

Kemal OKTAR, a.g.e., s. 67

b-) Yabancı Uyruklular:

Prensip olarak Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde olmayanlar bu istisnadan faydalanabilir. Ancak kendilerine Türkiye'de geçici veya daimi ikamet tezkeresi verilmiş yabancı uyruklular istisnadan faydalanamaz.¹³¹

Bu şartlar uygulamada güçlük yaratmaktadır. Yurt dışında çalışan vatandaşlarımız genellikle yanlarında sadece pasaportlarını bulundururlar. Yabancı uyrukluların Türkiye'de ikamet tezkeresine sahip olup olmadıklarının tesbiti ise imkansızdır.¹³²

Burada istisnadan faydalanılmasının temel koşulunun malı yurtdışına çıkarmanın yabancı uyrukluluğu veya yurt dışında ikamet etmesinden ziyade malın fiilen yurtdışına çıkarılması esastır. Temel dayanağında malın faydasından yurtdışında yararlanılmasıdır ve bu da KDV' ne tabi olmanın temel ilkesi olan varış yeri (destinasyon) ilkesiyle örtüşmektedir.

3.1.2.4.1.2. İstisna Kapsamında İşlem Yapacak Satıcılar:

Yolcu beraberinde eşya ihracı kapsamında satış yapmak isteyen mükellefler vergi dairesine başvurarak kısaca “İstisna Belgesi” olarak anılan “Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi” almak ve bu belgeyi işletmenin görünür bir yerine asmak zorundadırlar.

Öte yandan 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle, yetki belgesi almış olan aracı firmalarla sözleşme yapan satıcıların, vergi dairesinden izin belgesi alma zorunluluğu kaldırılmıştır. Bu şekilde yetki belgeli firma ile sözleşme yapan satıcılar, işletmelerinin görünür bir yerine ;

“ İşletmemizde.....ile yapılan.....tarhli sözleşmeye dayanılarak 3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-b maddesi ile 43 ve 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca

¹³¹ 28.07.1994 tarih ve 22004 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 43 no'lu KDV genel tebliği
¹³² Mehmet MAÇ, a.g.e., s. 11.80

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tapılan satışlarda KDV istisnası uygulanmaktadır. (Tarih) ”

ifadesini taşıyan bir levha asılacaktır. Bu levhada, sözleşme yapılan satıcı ve yetki belgeli aracı firmanın kaşeleri ve imzaları ile isteniyorsa logoları yer alacaktır.¹³³

Yetki belgeli firma ile yapılan sözleşmenin sona ermesi veya satıcının işi terketmesi halinde 51 No'lu KDV genel tebliği ve 96 No'lu KDV genel tebliği uyarınca aşağıda belirtilen şekilde işlem yapılacaktır.

Yetki belgeli aracı firmanın satıcı ile yaptığı sözleşmenin iptali veya satıcının işi terketmesi halinde, satıcıya ait bilgilerin matbaa baskılı ya da kaşe tatbiki suretiyle yer aldığı fatura/çekler vergi dairesine teslim edilecek ve bu durum vergi dairesi yetkilileri ile satıcı tarafından bir tutanakla tespit edilecektir. Bu tutanağın bir örneği de satıcı tarafından tutanak tarihini izleyen 15 gün içinde yetki belgeli aracı firmaya gönderilecektir.

Satıcıya ait bilgilere matbaa baskısı ya da kaşe tatbik edilerek yer verilmemiş fatura/çekler ise yetki belgeli aracı firmaya iade edilecek, ancak bunların seri ve sıra numaraları, satıcı tarafından bağlı olduğu vergi dairesine bildirilecektir.¹³⁴

Vergi daireleri iptal edilen faturalara ilişkin bilgileri tutanak tarihinden itibaren 10 gün içinde Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda intikal ettirecektir.¹³⁵

2.1.2.4.1.3. İstisna Kapsamında Yapılacak İşlem Sınırı:

Bedeli 100 TL'yi aşmak kaydıyla her türlü mal tesliminde ilgili istisnanın uygulanması mümkündür. Mal bedellerine ve miktarına ilişkin herhangi bir üst sınır

¹³³ Kemal OKTAR, a.g.e., s. 67

¹³⁴ 10.01.1996 tarih ve 22519 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 51 no'lu KDV genel tebliği

¹³⁵ 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 96 no'lu KDV genel tebliği

belirlenmemiştir. Ancak, 71 No'lu KDV Genel Tebliği ile istisnadan yararlanma sınırı aşağıdaki madde ile sınırlandırılmıştır.

“Öte yandan 43 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile usul ve esasları belirlenen yolcu beraberli eşya istisnası uygulamasından kişisel tüketime konu olabilecek miktardaki mallar yararlanabilecektir. Bu Tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren kişisel tüketim miktarını aşan mallar için bu istisnanın uygulanması mümkün değildir.”¹³⁶ İlgili tebliğ maddesi ile istisnadan faydalanma sınırı kişisel tüketime konu olacak miktar ile belirlenmiştir.

2.1.2.4.1.4. Satıcı Tarafından Yapılacak İşlemler

Satıcı firma yabancı uyruklu alıcının pasaportunu, Türk uyruklu ise ayrıca yurtdışında ikamet ettiğine dair ikamet tezkeresini görürler ve 4 nüsha düzenleyecekleri faturaya, alıcının pasaport numarasını, türünü, varsa banka şubesi ve hesap numarasını da kaydetmek suretiyle mal bedeli ve KDV' ni ayrı ayrı göstereceklerdir. Faturanın ilk 3 nüshası alıcıya teslim edilecektir. Söz konusu işlemde doğan KDV alıcıya gümrükteki banka şubesinden veya aracı firmadan yapılacak ise faturanın yanında KDV tutarında çek verilecektir. Söz konusu çekte KDV Türk Lirası gösterilecek olup, ödeme alıcıya Türk Lirası veya konvertibl bir döviz cinsine çevirilerek yapılabilecektir. Diğer bir hususta alıcıya teslim edilen bu çekin yolcu beraberinde eşya ihracı kapsamında KDV iadesi amaçlı kullanıldığı ve ciro edilemeyeceği ibaresi düşülmelidir.

2.1.2.4.1.5. Alıcı Tarafından Yapılacak İşlemler

Yolcu beraberli eşya ihracı kapsamında mal alan alıcılar söz konusu malları 3 ay içerisinde yurtdışına çıkarmalıdır. Malların yurtdışına çıkışı sırasında satın alınan mallar gümrük görevlisine gösterilmek suretiyle fatura suretleri gümrük görevlisine onaylatılmalı ve faturanın 2 nüshası gümrük görevlisine bırakılmalıdır.

¹³⁶

18.11.1998 tarih ve 23522 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 71 no'lu KDV genel tebliği

2.1.2.4.2. Bavul Ticareti

Türkiye'de ikamet etmeyenlere mal teslimlerinde KDV iadesi 3065 sayılı KDV Kanunu'nun mal ve hizmet ihracatı başlıklı 11'inci maddesinin 1-b bendi hükmü çerçevesinde gerçekleştiriliyordu. Bu madde hükmüne göre;

“ Türkiye de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında katma değer vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur »¹³⁷

İlgili kanun maddesinde de belirtildiği üzere istisnadan yararlanacak olan Türkiye'de ikamet etmeyen yolcular mala ilişkin KDV' yi satın alma aşamasında ödemekte ancak ülkemizden gümrükten çıkışı sırasında fatura veya belgenin ibrazı halinde alıcıya iadesi söz konusuydu. Ancak bu iade şekli uzun formalitelere neden olması nedeniyle istisnasının uygulanmasında güçlükler yol açtığı gibi bu tarz mal teslimlerinin kayıt dışına yönelmesine yol açıyordu.

Sovyetler Birliği'nin dağılması ile birlikte ortaya çıkan yeni bağımsız ülkelerle artan ekonomik ilişkiler 90'lı yılları takiben bu ülkelerden gelen yolcuların Türkiye'den aldıkları malları kendi ülkelerine götürüp satmaları şeklinde gelişen ve “Bavul Ticareti” olarak anılan yeni bir ticaret ve ihracat şeklini doğurmuştur. Bu ticaret şeklinin eritştiği hacim ciddi boyutlara ulaşmıştır ve bu işlemin resmi ihracat rakamları içerisinde yer almasını kaçınılmaz kılmıştır. Ancak o döneme kadar uygulanmakta olan formalitesi ağır “önce tahsil edip sonra iade etme” şeklindeki istisna uygulaması ile pek mümkün olmayacağı görülmüştür. Bunun üzerinde Maliye Bakanlığı KDVK'nun 11'inci maddesinin 2'nci bendinin kendisine verdiği yetkiyi kullanarak 61 nolu KDV Genel Tebliği ile Türkiye'de ikamet etmeyenlere satış aşamasında KDV tahsil etmeden satış yapılabilmesine imkan getiren düzenlemeyi yapmıştır.

Söz konusu istisnadan her türlü mal teslimi faydalanabilecektir. Ancak hizmet ifalarının söz konusu istisnadan faydalanması mümkün değildir. Hizmetin istisnadan

¹³⁷

01.01.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

yararlanamamasının nedeni hizmetin faydasının Türkiye sınırları içerisinde gerçekleşmesidir ve bu nedenle hizmet ifası KDV'ne tabidir.

2.1.2.4.2.1. İstisnaya İlişkin Şartlar:

Yabancı uyruklulara veya Türk uyruklu olup yabancı ülkede ikamet ettiğini belgeleyenlere bavul ticareti yoluyla yapılacak mal teslimlerinde 61 No'lu KDV Genel Tebliği çerçevesinde KDV istisnası uygulanacaktır. İstisnanın uygulanabilmesinin şartları aşağıda açıklanmıştır.

2.1.2.4.2.1.1. İzin Belgesi

Yolcu beraberinde eşya ihracında açıklanan “Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi” zorunluluğu bavul ticareti yoluyla ihracat teslimlerinde de geçerlidir. Bu istisna kapsamında teslim yapmak isteyen satıcılar gerçek usulde vergilendirilmek ve hakkında gerçek dışı belge düzenleme veya kullanma konusunda rapor düzenlenmemiş olması kaydıyla istisna belgesi alacaklardır. Bunların yanında satıcının istisna kapsamında işlem yapma kapasitesine sahip olup olmadığına da bakılacak ve istisna belgesi verilen satıcının işyerine belirli aralıklarla yapılacak yoklamalarla durum izlenecektir.

2.1.2.4.2.1.2. Asgari Tutar

61 No'lu KDV genel tebliğinde 1.000 TL olarak belirlenen istisna sınırı 19.01.2005 tarih ve 25705 sayılı resmi gazetede yayınlanan 93 No'lu KDV Genel Tebliği ile 600 TL'ye indirilmiştir. Bir faturada toplam tutarın bu limitinde üzerinde olması halinde istisnadan faydalanarak vergisiz satış yapılması mümkün olabilecektir. Birden fazla türde malın tesliminin aynı faturada gösterilmesi şartıyla limiti aşması halinde de istisnadan faydalanılabilecektir.

2.1.2.4.2.1.3. Özel Fatura

İstisnadan yararlanılabilmesi için 61 No'lu KDV Genel Tebliği'nde öngörülen “Özel Fatura” 5 nüsha olarak düzenlenmelidir. 5 nüsha olarak düzenlenen özel faturanın ilk 4 nüshası alıcıya verilecek, 5. nüshası ise satıcıda kalacaktır. 61 No'lu ve 64 No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenen özel faturanın içeriğine 24.12.2010 tarih ve 27800 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 114 No'lu KDV Tebliği ile “Ölçü Birimi” ve “Ağırlık” bilgileri eklenerek son hali verilmiştir.

İlgili tebliğde değişikliğe ilişkin metne aşağıdaki şekilde yer verilmiştir;

“Bakanlığımıza yansıyan olaylardan özel fatura üzerindeki bilgilerin yetersizliği nedeniyle uygulamada sorunlar yaşandığı anlaşılmış olup, uygulamanın daha sağlıklı bir şekilde yürüebilmesi bakımından “Ölçü Birimi” ve “Ağırlık” bilgilerini ihtiva eden iki sütun eklenmesi amacıyla özel faturada değişiklik yapılması uygun görülmüştür.”¹³⁸

2.1.2.4.2.1.4. Döviz Alım Belgesi

61 No'lu KDV Tebliği uyarınca bu istisna kapsamında gerçekleştirilecek satış bedeline ait döviz, bankalara veya özel finans kurumlarına satılacak ve buna ilişkin olarak düzenlenecek döviz alım belgesinin aslı veya noter onaylı örneği, ilgili döneme ait katma değer vergisi beyannamesine eklenmesi zorunludur. Bankalar ve özel finans kurumları dışındaki müesseseler tarafından düzenlenen döviz alım belgeleri geçersiz sayılacaktır.

Kambiyo mevzuatındaki ihracat işlemlerinde ilişkin döviz bedellerinin yurda getirilmesi ile ilgili yapılan değişiklikler bavul ticaretine ilişkin döviz alım belgesi düzenlenmesi zorunluluğunu etkilememektedir.

Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığı 28.02.2008 tarihinde yayınladığı 2008/2 Sıra No'lu KDV İç Genelgesinde, işlem bedeline ait dövizin Türkiye'ye getirilmesi ve bu

¹³⁸

24.12.2010 tarihli ve 27800 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 114 No'lu KDV Genel Tebliği

durumu tevsik eden döviz alım belgesinin ibrazının, 61 ve 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca bavul ticareti ile bu kapsamda faaliyette bulunanlara ihraç kaydıyla teslim uygulamasının bir şartı olduğunu, dolayısıyla yapılan değişikliğin, KDV'de istisna ve tecil-terkin uygulaması bakımından bir etkisinin bulunmadığını belirtmiştir.¹³⁹

Bu düzenlemeler ışığında kambiyo mevzuatındaki değişikliklere bakılmaksızın bavul ticareti ve bu kapsamda ticaret yapanlara gerçekleştirilen ihraç kayıtlı teslimlerde DAB zorunluluğu bulunmaktadır.

2.1.2.4.2.1.5. Yetkili Gümrük Kapıları :

Bavul ticareti kapsamında özel fatura ile teslim edilen malların yurtdışı edilebileceği gümrük kapıları Maliye Bakanlığının 1997/1 sayılı iç genelgesi ile belirlenmiştir. Bu iç genelgeye göre aşağıdaki gümrük kapılarından 61 No'lu KDV Genel Tebliği hükümlerine uymak şartıyla gerçekleştirilecek mal çıkışlarında ihracat istisnası uygulanabilecektir. Buna göre yetkili Gümrük Müdürlükleri aşağıdaki gibidir;

- İstanbul (Karaköy Yolcu Salonu, Haydarpaşa, Atatürk Hava Limanı Yolcu Salonu Gümrük Müdürlükleri)
- Tekirdağ ili Çorlu Gümrük Müdürlüğü
- İzmir (İzmir, Adnan Menderes, Çeşme Gümrük Müdürlükleri)
- Antalya (Antalya Havalimanı, Antalya Gümrük Müdürlükleri)
- Samsun (Samsun Gümrük Müdürlüğü)
- Trabzon (Trabzon Gümrük Müdürlüğü)
- Edirne (Kapıkule Yolcu Salonu, Pazarkule, Uzun Köprü, İpsala Gümrük Müdürlükleri)
- Kırklareli (Dereköy Gümrük Müdürlüğü)
- Artvin (Sarp Gümrük Müdürlüğü)
- Iğdır ili Dilucu Gümrük Müdürlüğü (Bu gümrük müdürlüğünde sadece Iğdır ve komşu illerdeki imalatçı vasfı taşıyan mükelleflerle, bu mükelleflerden mal alanların işlem yapması mümkündür.)

¹³⁹ Kemal OKTAR, a.g.e., s. 58

Bir mükellefin Maliye Bakanlığı'nın 1997/1 Sıra No'lu iç genelgesinde belirtilen gümrükler dışındaki Mersin ili Taşucu gümrük kapısından 61 No'lu tebliğ kapsamında gerçekleştirdiği ihracata ilişkin iade talebinin ilgili vergi dairesi tarafından reddine ilişkin bakanlığın söz konusu iç genelge ile özel faturanın kapsamını daraltıp haksız rekabete yol açtığı gerekçesiyle açmış olduğu dava sonucunda Danıştay'ın Dördüncü Dairesinin 18.06.2008 tarihli 2447 nolu kararı ile Maliye Bakanlığı'nın ilgili iç genelgesinin hukuka uygun olduğu yönünde oybirliği ile ve mükellefin iade talebinin reddine karşı açılan davanın reddine ise oyçokluğu ile karar verilmiştir.

Bu karar ile mükellefin gerçekleştirdiği işlem ihracat istisnası kapsamında bir teslim olduğuna karar verilmekle beraber, işlemin iç genelge ile belirlenen gümrük kapıları dışında bir gümrük kapısından gerçekleştirildiği için iadeye ilişkin koşulların tamamının oluşmadığı gerekçesiyle mükellefin iade talebi reddilmiştir.

2.1.2.4.2.1.6. Malların Yurtdışı Edilmesi

Yukarıda belirtilen genel şartlara uygun olarak yapılan satışlarda malların yurt dışında çıkarılması halinde, çıkış sırasında özel faturanın 2,3 ve 4. nüshaları bu kapılarda görevli gümrük memuru tarafından onaylanacaktır. Onay işleminin satıcılar, alıcılar veya taşıyıcı firmalar tarafından da yaptırılması mümkündür. Onay işlemi sırasında özel faturanın 2 ve 3. nüshaları gümrük görevlileri tarafından alıkonacaktır.¹⁴⁰

2.1.2.4.3. Yolcu Beraberi Eşya İhracı İle Bavul Ticareti Arasındaki Temel Farklar

Yolcu beraberli eşya ihracı 43 No'lu KDV genel tebliği uyarınca yurda gelen yabancı turistlere yanlarına götürmek üzere aldıkları mallara istisna kapsamında mal satılmasını sağlamak üzere yürürlüğe konan bir istisna uygulamasıdır.

Bavul ticareti ise 61 No'lu KDV genel tebliği uyarınca Türk Cumhuriyetleri ve Rusya gibi ülkelere İstanbul Laleli piyasasından bavullarla yapılan satışların kayda alınması amacıyla geliştirilmiş bir ihraç türüdür. Bu iki satış türünde istisna

¹⁴⁰ Kemal OKTAR, a.g.e., s. 59

kapsamında satış yapabilmek için vergi dairesinden istisna belgesi almak gerekmektedir. Alınan istisna belgesiyle hem 61 hem de 43 No'lu KDV genel teliği uyarınca satış yapmak mümkündür.

Birbirine benzeyen bu iki ihracat türünün birbirlerinden ayrılan noktaları aşağıdaki gibidir;

- Yolcu beraberli eşya ihracı istisnası kapsamında mutlaka yabancı uyruklu ve yurtdışında ikamet eden Türk uyruklulara ikamet tezkerelerinin ibrazı ile satış yapılmakta iken bavul ticareti kapsamında satışların yabancı uyrukluya yapılma zorunluluğu yoktur.

- Yolcu beraberli eşya ihracı adından da anlaşılacağı üzere yurda gelen yabancı turistlere yanlarına götürmek üzere aldıkları mallara istisna kapsamında mal satılmasını sağlamak üzere getirilmiştir. Bu satışlarla ilgili istisna uygulaması 43 no'lu KDV genel tebliğinde yapılmıştır.

- Yolcu beraberli eşya ticaretinde 4 nüsha özel fatura düzenleyip alıcıya ilk 3 nüsha teslim edilmekte, düzenlenen faturada KDV ayrıca gösterilmekte ve KDV alıcıdan faturayla birlikte tahsil edilmektedir. Bavul ticaretinde 5 nüsha Özel fatura düzenlenmekte ilk 4 nüsha alıcıya verilmekte, faturada KDV ayrıca hesaplanmamakta faturada gösterilmemektedir.

- Yolcu beraberli eşya satışında dövizli satış yapma zorunluluğu bulunmamakta iken bavul ticaretinde faturada döviz bedeli mutlaka ayrıca gösterilmekte ve fatura bedeli döviz olarak tahsil edilmektedir. Bununla beraber tahsil edilen döviz mutlaka bozdurularak Döviz Alım Belgesi alınmalıdır.

- Yolcu beraberli eşya satışında alıcı 3 ay içinde malı yurtdışına çıkartmak zorunda olup, 1, 2 ve 3. nüsha özel faturayı çıkış gümrüğüne teslim edip, 3. nüshayı onaylatarak 1 ay içerisinde satıcıya ibraz ettiği takdirde fatura düzenlenmesi sırasında ödediği

KDV'ni geri alabilmekte veya bildirdiği banka hesabına satıcı tarafından yatırılmak zorundadır. Bavul ticaretinde de 3 ay içinde mal yurtdışı edilmesi gerekmekte ancak 5 nüsha satıcı firma tarafından düzenlenmiş özel faturanın ilk 4 nüshası Maliye Bakanlığı ve Gümrük Müsteşarlığınca belirlenmiş gümrük kapılarından alıcı ve satıcı firmalarca da gümrük yetkililerine verilmekte 4. nüsha onaylatılarak satıcıya teslim edilmektedir.

- Yolcu beraber eşya ihracında mutlaka KDV beyan edilmektedir. mal yurtdışı edildiğinde onaylı faturanın gelmesiyle birlikte 36. satıra yazılarak tekrar indirim yapılmakta beyannamenin arka yüzünde teslim tutarı ve alıcıya ödenen KDV tutarı yazılmakta, aynı tutar vergi beyannamenin önyüzündeki 40. satırında iade olarak istenmektedir.

- Bavul ticaretinde de mutlaka KDV beyan edilmektedir. Beyan dönemine kadar onaylı fatura ve DAB'ı gelmişse 36. satırda indirilerek düzeltme yapılmakta, beyannamenin arka yüzünde teslim tutarı ve yüklenilen KDV tutarı yazılmakta, yüklenilen KDV beyannamenin önyüzünde 40. satırda iade istenmektedir.

- Yolcu beraber eşya ihracında yolcuya ödenen KDV tutarı iadeye esas alınırken, bavul ticaretinde yüklenilen KDV esas alınmaktadır. Yani yolcu beraberinde eşya ihracında iadeye esas tutar satış bedelinin matrahının malın tabi olduğu KDV oranıyla çarpımıyla bulunmakta iken, bavul ticareti ile ihracatta malın bünyesine giren KDV iade alınabilmektedir.

- Yolcu beraber eşya satışında alt sınır 100 TL olarak belirlenmiş iken üst sınır için tutarsal bir sınırlama yapılmayıp kişilerin şahsi ihtiyaçlarını karşılayabilecekleri şeklinde miktarsal bir sınırlama yapılmıştır. Bavul ticaretinde ise üst sınır belirtilmemekle birlikte alt sınır 600 TL' dir.

- Her iki satış türünde KDV 'nin temel prensibi olan varış yeri ilkesi uyarınca hizmet satışlarına istisna uygulanmamaktadır

- Bu iki istisna arasındaki en temel ve en önemli fark ise; yolcu beraberinde eşya ihracında teslim ilişkili mallar kişisel tüketim konusu olmakta iken bavul ticareti yoluyla ihracatta teslim ilişkili mallar istisnai işlemin adından da anlaşılacağı üzere ticarete konu olmaktadır. Bu sebeple yolcu beraberinde eşya ihracında teslimin üst sınırı kişisel tüketim ile sınırlanmakta iken, bavul ticareti yoluyla ihracatta herhangi bir üst sınır belirlenmemiştir.

Yolcu beraberinde eşya ihracının şahsi ihtiyaçlarla sınırlanması, iade tutarının küçük olması ve iadeye ilişkin prosedürün ağır olması nedeniyle uygulama alanı daralmışken, bavul ticareti yoluyla ihracat daha fazla uygulama alanı bulmaktadır.

2.3. İHRACAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3065 sayılı KDV'nde iade hakkı doğuran ve KDV'den istisna tutulmuş olan ihracat işlemleri ve ihracat kayıtlı teslimlere ilişkin muhasebe kayıtları, olası problemler ve özellik arz eden uygulamalar ele alınacaktır. İşlemlerimizde istisnadan doğan iadelerde mahsup yöntemi ele alınacaktır.

2.3.1. Mal İhracı ve İadeye İlişkin Kayıt Düzeni

2.3.1.1. Mal İhracı ve Kdv İadesine İlişkin Kayıt Düzeni

3065 sayılı KDV kanununun 11. maddesi uyarınca mal ihracı KDV'den istisna edilmiştir ve bu ihraca ilişkin indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iade edileceğine hükümlenmiştir;

Örnek: XYZ Elektrik Sanayi ve Ticaret A.Ş. orta gerilim elektrik ekipmanları üretmekte ve bu ürünlerin yurt içi ve yurt dışı satışını gerçekleştirmektedir.

Şirket 27.09.2010 tarihinde İtalyan mukimi ABC Electrica SRL şirketine düzenlediği ihracat faturası ile 100 adet birim bedeli 860,00 € olan toplam 86.000,00 €'luk elektrik

ekipmanını İtalya'ya ihraç edilmek üzere göndermiştir. Bu satışı ilişkin alınacak kayıt düzeni aşağıdaki şekilde olacaktır.

28.09.2010 açılan 10350300EX157625 nolu Gümrük Çıkış Beyannamesi (GÇB) ile mal yurtdışı edilmiştir. Beyannamenin VEDOP sistemi sorgusu ile GÇB'nin 29.09.2010 tarihinde kapandığı ve malın fiilen ihraç olduğu görülmüştür.

27.09.2010 tarihli işlemler için baz alınacak Euro için MBDA Kuru; 1,9803

29.09.2010 tarihli işlemler için baz alınacak Euro için MBDA Kuru; 1,9724

Söz konusu ihracat işlemi fatura düzenleme tarihi baz alındığında 27.09.2010 tarihli işlemlerde baz alınacak MBDA kuru ile kayıt altına alınacaktır.

27/09/10		
Yevmiye Fişi No: 0086		
120 ALICILAR	170.305,80	
ABC Electrica SRL		
601 YURT DIŞI SATIŞLAR		170.305,80
Yurt Dışı Gerilim Hücre Satışları		
MBDA Kuru: 1,9803		
Yurtdışı müşterisi ABC Electrica SRL'e 86.000 €'luk Hücre Satışı		

Ancak bu mal ihracına ilişkin işlemi fatura düzenleme tarihi ile kayıt altına alındığı takdirde işlem yanlış olacaktır. Burada istisnaya ilişkin mal ihracının kayıt altına alınmasındaki baz alınacak kur ve işlemin eksiksiz tamamlandığı tarihi malın fiili ihracının gerçekleştiği tarih olan 29.09.2010 tarihidir. Bu tarih malın Türkiye gümrük bölgesini terk ettiği tarihtir ve ilgili gümrük görevlisi tarafından söz konusu işlemin VEDOP sistemine fiili ihraç olarak girildiği tarihtir. Uygulamada en çok karşılaşılan yanlışlıklardan biri intaç tarihi ile fiili ihraç tarihi kavramlarının karıştırılmasıdır. Uygulamalarda ihraca ilişkin işlemin kayıtlara intikal ettirilmesinde intaç tarihinin baz alındığı görülmektedir. Ancak bu işlemlerde tezin mal ihracı istisnasına ilişkin başlığı altında işlendiği gibi işlemlerde baz alınması gereken tarih fiili ihraç tarihidir. Bu işlem için fiili ihraç tarihi 29.09.2010 tarihidir.

29/09/10		
Yevmiye Fişi No: 0125		
120 ALICILAR ABC Electrica SRL	169.626,40	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR Yurt Dışı Gerilim Hücree Satışları		169.626,40
MBDA Kuru: 1,9724 Yurtdışı mıŐterisi ABC Electrica SRL'e 86.000 €'luk Hücree Satışı		

Burada işleme ilişkin istisna Eylöl ayı KDV beyannamesinde mal ihracına ilişkin sütunda 165.962,80 TL bedelle yer alacaktır ve söz konusu iŐlemden dolayı indirim yoluyla giderilemeyen KDV yüklenilen KDV olarak beyan edilecektir.

Şirketin Eylöl, 2010 dönemine ilişkin alım ve satışları özeti aşağıdaki gibidir;

Eylöl/2010 ALIMLAR	MATRAH	KDV
Elektrik Malzemeleri Alımı (Hammadde)	480.000,00	86.400,00
Endüstriyel Sarf Malzemeleri	34.000,00	6.120,00
Yardımcı Malzeme	67.000,00	12.060,00
Üretime İlişkin Sabit Kıymet Alımı	80.000,00	14.400,00
Genel Giderler	33.000,00	5.940,00
TOPLAM	694.000,00	124.920,00

Eylöl/2010 SATIŞLAR	MATRAH	KDV
Yurtiçi Satışlar	72.440,00	13.039,20
Yurtdışı Satışlar	165.962,80	
TOPLAM	238.402,80	13.039,20

Ayrıca şirketin önceki dönemden devreden KDV'si 86.560,00 TL'dir.

2.3.1.2. Yüklenilen KDV'nin Hesaplanması

İmal edilen malların ihracında indirim yoluyla giderilemeyen ve ihraç edilen malın bünyesine giren KDV'nin hesaplanması güç ve tartışmalı konuların en başında gelmektedir. Konu ile ilgili 23, 24, 26 ve 29 No'lu KDV tebliğlerinde sırasıyla açıklamalar yapılmıştır.

Burada yüklenilen KDV ile ilgili genel esaslara kısaca değinilecektir. Keza yüklenilen KDV hesabı zaman zaman idare ile mükellef arasında ihtilaf konusu olabilmekte ve mükellefler haksız yere iade almak gibi konular sebebiyle cezai tarhiyatlara karşılaşılabilmektedirler.

Bu nedenle iade edilecek KDV hesaplanmasındaki genel prensiplerden aşağıdaki maddeler halinde kısaca bahsedeceğiz;

- KDVK’nda, yapılan işlem nedeniyle mükelleflerin yüklenmiş olduğu vergiyi iade olarak talep edilebileceği belirtilmelidir.
- İade hakkı doğuran işlem nedeniyle yüklenilen bir verginin bulunması gerekmektedir. İade hakkı doğuran işlemle doğrudan ve dolaylı ilgisi olmayan vergilerin iade olarak talep edilmesi mümkün değildir.
- İade olarak talep edilen verginin mükellef tarafından indirim yoluyla telafi edilmemiş olması gerekir. Mükellefin iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenmiş olduğu vergiyi diğer işlemleri nedeniyle hesaplamış olduğu vergiden indirmesi halinde söz konusu yüklenmiş olduğu vergiyi iade olarak talep edemez. Burada üzerinde durulması gereken husus mükellefin yüklenmiş olduğu vergiyi iade olarak talep edebilmesi için dönem beyannamesinde sonraki döneme devreden verginin bulunması gerekir.
- İade hakkı doğuran işlemin gerçekleşmiş bulunması gerekmektedir. Mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenmiş olduğu verginin iade olarak talep edilebilmesi için söz konusu işlemin gerçekleşmesi gerekir. Örneğin ihracat istisnası nedeniyle yüklenmiş olan verginin iadesinin istenebilmesi için ihracatın gerçekleşmesi gerekir.
- İade talebinin vergi dairelerine verilen beyannamelerde yer alması gerekmektedir.
- İade talebi için vergi dairesine dilekçe ile başvurulması ve vergi idaresi tarafından istenilen bilgi ve belgelerin dilekçeye eklenmesi gerekir.¹⁴¹

¹⁴¹ Kadir ÇEKİRDEKOĞLU, ”Gelecek Hesap Dönemlerine İlişkin Giderlere Air Katma Değer Vergisinin İadesi”, Vergi Dünyası, Haziran, 2010, Sayı: 346, s.66

İhracat dolayısı ile iade edilecek vergi, ihraç konusu malın bünyesine girmiş katma değer vergisinden ibaret olacaktır. Normal olarak, ihraç bedeli üzerinden genel orana göre hesaplanmış verginin altındadır. Zira ihraç bedeli, vergisiz girdi bedelleri ile birlikte ihracatçının karını da içermek durumundadır. 100 birim olan ihraç bedeli içinde; 20 birim vergisiz girdi 10 birim kar unsuru varsa, yüklenilmiş olan vergi %18'lik oran itibariyle en fazla $100 - (20 + 10) = 70 * 0,18 = 12,6$ birimdir. 100 birimlik bedelin %18 oranına göre hesaplanacak vergisinin altındadır.¹⁴²

Örneğimizde imalatçı ihracatçı firmamızın yüklenilen KDV'nin hesabı göz önüne alındığında yüklenilen KDV rakamı ihracat hasılatının genel KDV oranı ile çarpımının altındadır ve yukarıdaki paragraftaki öngörüye uygundur.

Eylül / 2010 YÜKLENİLEN KDV	KDV	Yüklenilen KDV
Elektrik Malzemeleri Alımı (Hammadde)	86.400,00	12.960,00
Endüstriyel Sarf Malzemeleri	6.120,00	918,00
Yardımcı Malzeme	12.060,00	1.809,00
ATİK'ten Yüklenilen KDV	0,00	230,00
Genel Giderler	0,00	320,00
	TOPLAM	16.237,00

Yukarıda yapılan hesaplamada ihraç edilen mala ilişkin hammadde ve malzemenin tamamı ilgili dönemde satın alınan hammaddelerden oluşmaktadır. Önceki dönemden ilgili döneme sarkan hammadde ve yardımcı malzeme stoğu bulunmaktadır. Dönemde alışa konu olan hammadde ve yardımcı malzemelerin belirli kısmı ihraç edilen malın üretiminde kullanılmıştır. Yüklenilen KDV'nin hesaplanmasında ihraç edilen malın maliyetine giren hammadde ve malzemelerin stok hareketleri gözönüne alınmıştır. Amortisman Tabi İktisadi Kıymet (ATİK) dolayısıyla yüklenilen KDV hesaplanmasında üretime ilişkin sabit kıymetlerden ihraç edilen malın maliyetine giren ilgili dönem amortismanının genel KDV oranı ile çarpılmasıyla ulaşılmıştır. Ayrıca genel giderlerden ihraca konu olan mal ile direkt ilişkilendirilebilen ihracat gözetim hizmeti, gümrük müşavirliği ve gümrük alanına sevk giderleri gözönüne alınarak hesaplanmıştır.

¹⁴² **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Nisan 2007, Oluş Yayıncılık, Ankara, s.352

2.3.1.3. İadeye İlişkin Elektronik Ortamda Verilecek Listeler

27.01.2010 tarihinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan 53 No'lu KDV sirküsünden önce ihracattan doğan iade taleplerine ilişkin ihracat listeleri, indirilecek KDV listesi, yüklenilen KDV listesi kağıt ve CD ortamında vergi dairelerine ibraz edilmekte idi. Ancak ilgili KDV sirküsünden sonra sirkülerde belirtilen işlemlere ilişkin listelerin elektronik ortamda verilmesi zorunlu kılınmıştır. İlgili sirkülerde listelerin elektronik ortamda verilmesinin gerekçesi aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“ Katma Değer Vergisi iade talepleri ile ilgili olarak vergi dairelerince şu anda VEDOP üzerinden manuel olarak yapılan ve oldukça uzun zaman alan kontroller, vergi dairelerinin kırtasiyecilikten ve bir kısım formalitelerden kurtarılması, iade işlemlerine hız kazandırılması, KDV iade işlemleri açısından asgari bir standart getirilmesi ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Başkanlığımızca hazırlanan KDV Risk Analizi Projesi sayesinde elektronik ortamda yapılacak, mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri belgeler esas alınarak özet bir rapor halinde vergi dairesinin kullanımına sunulacaktır.”¹⁴³

Uygulama ile Maliye Bakanlığı iade sürecini ve buna ilişkin listeleri standardize etmeye çalışmış ve kontrol sürecinin kısaltılmasını amaçlamıştır. Ancak bu uygulama işleme koyulurken ilgili sirküden önce söz konusu yıldaki fatura kesme limitinin altındaki yazar kasa fişleri ve perakende satış fişlerinin tamamı toplam indirilecek listenin %5'ini aşmamak kaydıyla tek satır halinde yazılabilirken, bu uygulama ile indirilecek listeye giren işlemlerin tutarına bakılmaksızın tamamının satırlar halinde tek tek yazılması öngörülmüştür. Ancak, yüksek işlem hacminlerine ulaşan ihracatçı firmalarda bu işlem uzun zaman alıcı bir hal almıştır. Bu listelerin hazırlanması konusunda sıkıntılara yol açmıştır. Süreci hızlandırmaktan ziyade uzun zaman alıcı bir iş mükellef ve meslek mensuplarına yüklenmiştir.

¹⁴³ 27.01.2010 tarihinde yayınlanan 53 No'lu KDV sirküsü

a-) İndirilecek KDV Listesi

Şirket anılan dönemde alışlarından dolayı indirim konusu yaptığı KDV'ne ilişkin alış faturasının tarihi, alış faturasının serisi, alış faturasının sıra nosu, satıcının adı soyadı veya ünvanı, satıcının vergi kimlik numarası veya T.C. Kimlik numarası, alınan mal veya hizmetin cinsi, alınan mal veya hizmetin KDV hariç tutarı, alış faturasının KDV'si, GGB tescil nosunun yer aldığı aşağıdaki listeyi internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda yüklemelidir.

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 ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alınan Mal ve/veya Hizmetin KDV Hariç Tutarı	KDV'si	GGB Tescil No'su (Alış İthalat İse)	Belgenin İndirim Hakkının Kullanıldığı KDV Dönemi	İhracatına Aracılık Edilen Firmanın Vergi Kimlik Numarası/TC Kimlik Numarası
1	02/09/2010	B	654233	ANT AMBALAJ TİC.A.Ş.	0021056315	AMBALAJ	40 ADET	3.000,00	540,00			
2	03/09/2010	A	123426	SAL ORMAN ÜRÜN SAN.TİC. LTD.ŞTİ.	2610032864	PALET	400	3.200,00	576,00			
3	04/09/2010	A	86054	FOTON OFSET MATBAA SAN.TİC.LTD.ŞTİ.	1245689653	AMBALAJ	1000	15.000,00	2.700,00			
4	06/09/2010	A	123512	SAL ORMAN ÜRÜN SAN.TİC. LTD.ŞTİ.	2610032864	PALET	920	6.800,00	1.224,00			
5	08/09/2010	J	29998	CENTRAL ELECTRIC CO	1111111111	TRAFÖ MÜHÜR	4303 KG	124.861,20	22.475,02	10352020IM188980		
6	07/09/2010	A	9821	ROTORİK MAKİNA SAN.TİC.A.Ş.	2516438697	PRES MAKİNASI	1 ADET	80.000,00	14.400,00			
7	08/09/2010	B	654386	ANT AMBALAJ TİC.A.Ş.	0021056315	AMBALAJ	40 ADET	3.000,00	540,00			
8	11/09/2010	B	654397	ANT AMBALAJ TİC.A.Ş.	0021056315	YARDIMCI MALZEME	48000 ADET	36.000,00	6.480,00			
9	09/09/2010		303455	POWER MACHINE CO.	1111111111	ELEKTRİK MALZEMESİ	2910 ADET	97.563,00	17.561,34	10352020IM188734		
10	09/09/2010	C	123865	ZMİR GAZ DAĞITIM A.Ş.	8792368592	DOĞALGAZ	3000 M3	13.189,44	2.374,10			
11	09/09/2010	A	20096	GEDİZ ELEKTRİK DAĞ.A.Ş.	8790013112	ELEKTRİK	AYLIK	18.264,23	3.287,56			
12	15/09/2010	A	456	ASIR ULAŞTIRMA NAK. A.Ş.	0521502500	ŞEHİRİÇİ NAKLİYE	8 SEFER	920,00	165,60			
13	15/09/2010	AB	923145	ABC FİLO KİRALAMA A.Ş.	1246896321	OTO KİRALAMA	15 ADET	14.000,00	2.520,00			
14	16/09/2010	B	125632	KLİM KLİMA SAN.TİC.LTD.ŞTİ.	6253458971	KLİMA BAKIMI	12 ADET	2.400,00	432,00			
15	17/09/2010	C	123456	MİS TEMİZLİK SAN.TİC.LTD.ŞTİ.	1343266835	TEMİZLİK HİZMETİ	AYLIK	8.000,00	1.440,00			
16	17/09/2010	A	26845	AYMM LTD.ŞTİ.	3567123654	DANIŞMANLIK HİZMETİ	AYLIK	6.000,00	1.080,00			
17	21/09/2010	A	980713	BERRAK MAKİNA SAN.LTD.ŞTİ.	2502501200	TERMINAL	26 ADET	1.040,00	187,20			
18	21/09/2010	B	41	ELEKTRİK FER BİLG.LTD.ŞTİ.	6555212221	SWITCH	13 ADET	4.600,00	828,00			
19	22/09/2010	A	432156	AKAY MAKİNE İMALİ LTD.ŞTİ.	6852221036	SENSÖR	200	83.000,00	14.940,00			
20	23/09/2010	A	432186	AKAY MAKİNE İMALİ LTD.ŞTİ.	6852221036	SENSÖR	200	83.000,00	14.940,00			
21	24/09/2010	C	135624	ABC BAKIR SAN.TİC.A.Ş.	4652821076	BAKIR MALZEME	4800 KG	63.425,30	11.416,55			
22	24/09/2010	B	32154	ÖZ ELEKTRİK AKSAM SAN.TİC.LTD.ŞTİ.	3821250867	ELEKTRİK MALZEMESİ	124000 ADET	22.510,50	4.051,89			
23	25/09/2010	C	12456	TAT YEMEK SANAYİ TİC.A.Ş.	3651881063	YEMEK ALIMI (AYLIK)	1620 ADET	8.100,00	648,00			
24	07/01/2010				3333333333	MUHASEBE FİŞİ		240,30	43,25			
25					3333333333	MUHASEBE FİŞİ		360,00	64,80			
26					3333333333	MUHASEBE FİŞİ		26,00	4,68			
TOPLAM								698.499,97	124.920,00			

Ancak daha sonra gerek mükellefler gerekse meslek mensuplarından gelen eleştiriler üzerine limit altı işlemlerinin kaydedildikleri muhasebe fişleri bazında yazılmasına olanak tanınmıştır. İlgili duyuruya aşağıdaki şekilde yer verilmiştir;

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 219 uncu maddesinde; muamelelerin muhasebe fişlerine kaydedilmesi ve defterlere kayıtların bu fişler üzerinden yapılması halinde belgelerin muhasebe fişlerine kaydedilmesinin, defterlere kaydedilmesi hükmünde olduğu belirtilmiştir. Bu durumda, muhasebe fişlerinde yer alan belgelerin esas defterlere kanunî süresinde işlenmesi gerekmektedir.

Kayıtlarını muhasebe fişleri gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde; yazar kasa ve perakende satış fişlerinin adı geçen vesikalar aracılığıyla yasal kayıtlara intikal ettirilmesi halinde; her yazar kasa ve perakende satış fişinin ayrı ayrı indirilecek KDV listesine girilmesi yerine bu belgelerin kaydedildiği muhasebe fişine ait bilgilerin girilmesi yeterlidir. ¹⁴⁴

b-) Yüklenilen KDV Listesi

Şirket anılan dönemde iade talep ettiği takdirde elektronik ortamda ihraç ettiği maldan dolayı yüklendiği ve indirim yoluyla gideremediği KDV'ne ilişkin alış faturasının tarihi, alış faturasının serisi, alış faturasının sıra nosu, satıcının adı soyadı veya ünvanı, satıcının vergi kimlik numarası veya T.C. Kimlik numarası, alınan mal veya hizmetin cinsi, alış faturasının KDV hariç tutarı, alış faturasının KDV'si, bünyeye giren mal veya hizmetin KDV'si, GGB tescil nosu ve belgeye ilişkin iade hakkı doğuran işlem türü kodunun yer aldığı aşağıdaki listeyi internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda yüklemelidir.

İdare ilgili sirküler ile yaptığı düzenlemenin ardından geçiş sürecinde sıkıntılar ve iade işlemlerinin aksaması üzerinde 2010 yılı Ocak ve Şubat aylarına ilişkin Yüklenilen KDV Listelerinde “Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si” sütununun boş bırakılabileceğini duyurmuştur.

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 ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alış Faturasının KDV Hariç Tutarı	Alış Faturasının KDV'si	Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si	GGB Tescil No'su (Alış İthalatı İse)	Belgeye İlişkin İfade Hakkı Doğuran İşlem Türü
1	02/09/2010	B	654233	ANT AMBALAJ TİC.A.Ş.	0021056315	AMBALAJ	40 ADET	3.000,00	540,00	270,00		301
2	03/09/2010	A	123426	SAL ORMAN ÜRÜN SAN.TİC. L	2610032864	PALET	400	3.200,00	576,00	144,00		301
3	04/09/2010	A	86054	FOTON OFSET MATBAA SAN.Tİ	1245689653	AMBALAJ	1000	15.000,00	2.700,00	270,00		301
4	08/09/2010	J	29998	CENTRAL ELECTRIC CO	1111111111	TRAFİK MALZEMESİ	4303 KG	124.861,20	22.475,02	3.371,25	10352020IM188980	301
5	08/09/2010	B	654386	ANT AMBALAJ TİC.A.Ş.	0021056315	AMBALAJ	40 ADET	3.000,00	540,00	216,00		301
6	11/09/2010	B	654397	ANT AMBALAJ TİC.A.Ş.	0021056315	YARDIMCI MALZEME	48000 ADET	36.000,00	6.480,00	909,00		301
7	09/09/2010		303455	POWER MACHINE CO.	1111111111	ELEKTRİK MALZEMESİ	2910 ADET	97.563,00	17.561,34	2.634,20	10352020IM188734	301
8	21/09/2010	A	980713	BERRAK MAKİNA. SAN.LT.ĐŞTİ	2502501200	TERMINAL	26 ADET	1.040,00	187,20	37,44		301
9	21/09/2010	B	41	ELEKTRO FER BİL.G.LTD.ŞTİ.	6555212221	SWITCH	13 ADET	4.600,00	828,00	207,00		301
10	22/09/2010	A	432156	AKAY MAKİNE İMALİ LTD.ŞTİ.	6852221036	SENSÖR	200	83.000,00	14.940,00	3.735,00		301
11	24/09/2010	C	135624	ABC BAKIR SAN.TİC.A.Ş.	4652821076	BAKIR MALZEME	4800 KG	63.425,30	11.416,55	3.082,73		301
12	24/09/2010	B	32154	ÖZ ELEKTRİK AKSAM SAN.TİC.	3821250867	ELEKTRİK MALZEMESİ	124000 ADET	22.510,50	4.051,89	810,38		301
13						ATIK				230,00		301
14						GİDER				320,00		301
									TOPLAM	16.237,00		

144

c-) Satış Faturaları Listesi

Şirket anılan dönemde iade talep ettiği takdirde elektronik ortamda ihracata ilişkin GÇB tescil numarası, ihraç edilen malın GTİP nosu, ihraç edilen malın miktarı, malın ölçü birimi kodu, satış faturasının tarihi, satış faturasının serisi, satış faturasının sıra nosu ve alıcının adı soyadı veya ünvanının yer aldığı aşağıda yer alan gümrük çıkış beyannameleri listesini internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda yüklemelidir.

Sıra No	Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası	İhraç Edilen Malın Cinsi	İhraç Edilen Malın Miktarı	İhraç Edilen Malın Ölçü Birimi Kodu	Satış Faturasının Tarihi	Satış Faturasının Serisi	Satış Faturasının Sıra No'su	Alıcının Adı-Soyadı / Ünvanı
1	10350300EX157625	853765003658	100	C62	27/09/2010	A	175683	ABCELECTRICA SRL

d-) Gümrük Çıkış Beyannamesi Listesi

Şirket anılan dönemde iade talep ettiği takdirde elektronik ortamda ihracata ilişkin GÇB tescil numarası, GÇB'deki Döviz Cinsi ve GÇB'ye ilişkin döviz cinsinden toplam fatura tutarının yer aldığı aşağıda yer alan gümrük çıkış beyannameleri listesini internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda yüklemelidir.

Sıra No	Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası	GÇB'deki Döviz Cinsi	GÇB'ye İlişkin Toplam Fatura Tutarı (Döviz Cinsinden)
1	10350300EX157625	EUR	86.000,00

2.3.1.4. İlgili Dönem Tahakkuk Kayıtları

Ay sonunda Eylül ayına ilişkin KDV tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

30/09/10 Yevmiye Fişi No: 0003		
391 HESAPLANAN KDV	13.039,20	
136 DİĞER ALACAKLAR Çakabey VD'den Alacaklar	16.237,00	
190 DEVREDEDEN KDV	95.643,80	
191 İNDİRİLECEK KDV		124.920,00
Eylül / 2010 KDV Tahakkuk Kaydı		

2.3.1.5. Mahsup Yoluyla İfadeye İlişkin Kayıtlar

Şirketin Eylül, 2010 dönemine ilişkin ödeyeceği KDV 1, KDV 2, Muhtasar ve Damga Vergisi beyannameleri ödenecek tutarları özeti aşağıdaki gibidir;

Eylül / 2010 Öd.Vergi ve Fonlar	Ödenecek Tutar
KDV 1	18,55
KDV 2	3.876,00
Muhtasar	12.060,00
Damga Vergisi	126,00
TOPLAM	16.080,55

Şirket Eylül, 2010 dönemine ilişkin borçlarını mahsup yoluyla ödemektedir. İlgili listeleri elektronik ortamda verdikten sonra sistemden alınan mahsup çıktısının ekine konduğu dilekçe ile Vergi Dairesine mahsup talebi için başvurmuştur. Şirketin mahsup dilekçesi ile başvurusundan sonra mahsup işlemi ile ilgili aşağıdaki şekilde kayıt düzeni alınması gerekmektedir.

24/11/10		
Yevmiye Fişi No: 0003		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	16.080,55	
KDV 1 : 18,55		
KDV 2 : 3.876,00		
Muhtasar : 12.060,00		
Damga : 126,00		
136 DİĞER ALACAKLAR		16.080,55
Çakabey VD'den Alacaklar		
Eylül / 2010 Mahsup Kaydı		

Eylül/2010 sonu itibariyle şirketin KDV hesap hareketleri ve özeti aşağıdaki gibidir ;

Eylül / 2010 KDV Hesap Hareketleri Özeti		
Ağustos/2010	190- Devreden KDV	86.560,00
Eylül/2010	191- İndirilecek KDV	124.920,00
Eylül/2010	391- Hesaplanan KDV	-13.039,20
Eylül/2010	136- Yüklenilen KDV	-16.237,00
Eylül/2010	190- Devreden KDV	182.203,80

Eylül/2010 dönemi işlemleri sonucundan şirketin Ekim/2010 dönemine Devreden KDV'si 182.203,80 TL olarak gerçekleşmiştir.

2.3.2. Hizmet İhracı ve İfadeye İlişkin Kayıt Düzeni

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11. maddesi (a) bendinde belirtilen ihracat teslimleri ile bu teslimlere ilişkin hizmetlerin KDV'den istisna oldukları hükme bağlanmıştır.

Hizmet ihracında istisna uygulamasında yaşanan tereddütlerin ortadan kaldırılması amacıyla 31.12.1987 tarih ve 19681 sayılı 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca hizmet ihracının ilişkin şartlar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir. Bunlar;

- 1- Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır,
- 2- Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir,

3- Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir,

4- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

Bu kapsamda yapılacak hizmet ihraçlarının KDV'den istisna olduğuna hükmedilmiştir. Bununla birlikte hizmet ihracından dolayı indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iade edileceği belirtilmiştir. Hizmet ihracında istisnanın uygulanması bakımından DAB zorunluluğunun kalkmasına rağmen iade talebi halinde DAB'nin ibrazı zorunluluğu devam etmektedir.

2.3.2.1. Hizmet İhracına İlişkin Örnek ve Kayıt Düzeni

Bu başlık altında OG Hücreleri imal eden ve bunları ihraç eden firmamız XYZ Elektrik Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin bu ürünlere ilişkin yurtdışında hizmet gerçekleştirdiği varsayımıyla istisnaya ilişkin özellikli hususlar ve kayıt düzeni hakkında örnek verilecektir.

Örnek: XYZ Elektrik Sanayi ve Ticaret A.Ş. orta gerilim elektrik ekipmanları üretmekte ve bu ürünlerin yurt içi ve yurt dışı satışını gerçekleştirmektedir.

Şirket Eylül ayında İtalyan mukimi ABC Electrica SRL şirketine ihracatını gerçekleştirdiği orta gerilim hücrelerinin test, süpervizörlük ve devreye alma işlemi için Ekim ayında 2 mühendisini İtalya'ya göndermiş ve müşterisine 24.10.2010 tarihinde düzenlediği 6.000,00 € bedelli fatura karşılığı bu hizmeti gerçekleştirmiştir. 26.10.2010 tarihinde söz konusu hizmete ilişkin € bedeli şirket hesaplarına intikal ettirilmiş ve şirketin hesabının bulunduğu bankadan DAB (Döviz Alım Belgesi) temin edilmiştir.

Söz konusu hizmetin ihracat istisnasından yararlanabilmesi için gerekli koşullar sağlanmıştır. Bunlar;

1- Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır; Örnek işlemde verilen hizmet yurtdışındaki İtalyan mukimi ABC Electronica SRL şirketi için gerçekleştirilmiştir.

2- *Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir;* Hizmete ilişkin fatura İtalyan mukimi ABC Electronica SRL şirketi adına düzenlenmiştir.

3- *Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir;* Hizmete ilişkin döviz bedel 26.10.2010 tarihinde şirket banka hesabına intikal etmiş ve döviz TL'ye çevrilerek bankadan DAB temin edilmiştir.

4- *Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır;* Şirket mühendislerinin verdiği hizmetten tamamen İtalya'da faydalanılmıştır.

Bu koşullar ışığı altında istisna ve iadeye ilişkin koşullar oluşmuştur. İade ve istisnaya ilişkin koşulların 2 başlık halinde ele alınmasının nedeni, istisnaya ilişkin koşulların tamamının oluşmasına rağmen DAB'nin ibraz edilememesi halinde söz konusu ihracattan dolayı yüklenilen KDV iade edilmeyecektir. Burada ihracatçıların dikkat etmeleri gereken husus karşılıklı alım ve satımda buldukları bu şirketlerle bedelin ödenmesinde mahsup yolunu tercih etmemeleridir.

24/10/10 Yevmiye Fişi No: 0045 120 ALICILAR ABC Electronica SRL	11.868,60	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR Yurt Dışı Hizmet Satışları MBDA Kuru: 1,9781 Yurtdışı müşterisi ABC Electronica SRL'e 6.000 €'luk hizmet veril		11.868,60

İlgili işlemde hizmet ihracı istisnası Eylül ayı KDV beyannamesinde 11.868,60 TL bedelle beyan edilecektir. Hizmete ilişkin bedel tahsilide aynı ay içerisinde gerçekleştiğinde istisna kapsamındaki işleme ilişkin yüklenilen KDV hesaplanıp beyan edilebilecektir.

2.3.2.3. Yüklenilen KDV'nin Hesaplanması

Şirket yurtdışına gerçekleştirdiği hizmete ilişkin yurtiçinden temin ettiği mal ve hizmetin KDV'ni istisnaya ilişkin işlem için yüklenilen KDV listesine dahil edecektir. İdarenin hizmet ihracına ilişkin yüklenilen KDV'nin hesaplanması ile ilgili açık tebliğ ve hesaplama örnekleri bulunmamaktadır. Bu nedenle ihraç edilen mala ilişkin yüklenilen KDV hesaplama mantığını hizmet ihracından dolayı yüklenilen KDV'nin hesaplanmasında baz alınabilecektir. Bu sebeple söz konusu hizmet ihracı ile ilişkili olmak kaydıyla hizmetin maliyetine giren ve indirim yoluyla giderilemeyen alımlara ilişkin KDV yüklenilen KDV hesabına dahil edilebilecektir.

2.3.2.3. İadeye İlişkin Elektronik Ortamda Verilecek Listeler

a-) İndirilecek KDV Listesi: Şirketin hizmet ihracını gerçekleştirdiği döneme ait indirilecek KDV listesi aşağıdaki gibidir;

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 ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alınan Mal ve/veya Hizmetin KDV Hariç Tutarı	KDV'si	GGB Tescil No'su (Alış İthalat İse)	Belgenin İndirim Hakkının Kullanıldığı KDV Dönemi	İhracatına Aracılık Edilen Firmanın Vergi Kimlik Numarası/TC Kimlik Numarası	
1	02/10/2010	B	654261	ANT AMBALAJ TİC.A.Ş.	0021056315	AMBALAJ	40 ADET	3.000,00	540,00				
2	03/10/2010	A	123481	SAL ORMAN ÜRÜN SAN.TİC. LTD.ŞTİ.	2610032864	PALET	400	3.200,00	576,00				
1	03/10/2010	A	235125	PROELECT MÜH. DAN. LTD.ŞTİ.	3268536245	PROJE ÇİZİM HİZMETİ	1 ADET	3.000,00	540,00				
3	04/10/2010	A	86103	FOTON OFSET MATBAA SAN.TİC.LTD.ŞTİ	1245689653	AMBALAJ	1000	15.000,00	2.700,00				
2	05/10/2010	A	358261	JET OFSET BASKI SAN.TİC. LTD.ŞTİ.	3620431859	OFSET BASKI	1 ADET	800,00	144,00				
4	06/10/2010	A	123631	SAL ORMAN ÜRÜN SAN.TİC. LTD.ŞTİ.	2610032864	PALET	500	3.700,00	666,00				
5	08/10/2010	J	30002	CENTRAL ELECTRIC CO	1111111111	TRAFÖ MALZEMESİ	2123	63.831,00	11.489,58	10352020IM191081			
6	07/10/2010	A	9873	ROTOMAK MAKİNA SAN.TİC.A.Ş.	2516438697	PRES MAKİNASI	1 ADET	80.000,00	14.400,00				
7	08/10/2010	B	654417	ANT AMBALAJ TİC.A.Ş.	0021056315	AMBALAJ	40 ADET	3.000,00	540,00				
8	11/10/2010	B	654435	ANT AMBALAJ TİC.A.Ş.	0021056315	YARDIMCI MALZEME	48000 ADET	36.000,00	6.480,00				
10	10/10/2010	C	126523	ZMİR GAZ DAĞITIM A.Ş.	8792368592	DOĞALGAZ	4000 MB	15.780,63	2.840,51				
11	10/10/2010	A	27865	GEDİZ ELEKTRİK DAĞ.A.Ş.	8790013112	ELEKTRİK	AYLIK	19.703,00	3.546,54				
12	15/10/2010	A	543	AŞIR ULAŞTIRMA NAK. A.Ş.	0521502500	ŞEHİRİÇİ NAKLİYE	11 SEFER	1.190,00	214,20				
13	15/10/2010	AB	924368	ABC FİLO KIRALAMA A.Ş.	1246896321	OTO KIRALAMA	15 ADET	14.000,00	2.520,00				
15	17/10/2010	C	123645	MİS TEMZLİK SAN.TİC.LTD.ŞTİ.	1343266835	TEMİZLİK HİZMETİ	AYLIK	8.000,00	1.440,00				
16	17/10/2010	A	26845	AYMM LTD.ŞTİ.	3567123654	DANIŞMANLIK HİZMETİ	AYLIK	6.000,00	1.080,00				
17	21/10/2010	A	982063	BERRAK MAKİNA SAN.LTD.ŞTİ.	2502501200	TERMINAL	26 ADET	1.040,00	187,20				
18	21/10/2010	B	86	ELEKTRO FER BİLG.LTD.ŞTİ.	6555212221	SWITCH	13 ADET	4.600,00	828,00				
21	24/10/2010	C	136854	ABC BAKIR SAN.TİC.A.Ş.	4652821076	BAKIR MALZEME	4800 KG	63.425,30	11.416,55				
22	24/10/2010	B	33162	ÖZ ELEKTRİK AKSAM SAN.TİC.LTD.ŞTİ.	3821250867	ELEKTRİK MALZEMESİ	124000 ADET	22.510,50	4.051,89				
23	25/10/2010	C	13161	TAT YEMEK SANAYİ TİC.A.Ş.	3651881063	YEMEK ALIMI (AYLIK)	1620 ADET	8.100,00	648,00				
24	07/10/2010				3333333333	MUHASEBE FİŞİ		326,00	58,68				
25	11/10/2010				3333333333	MUHASEBE FİŞİ		432,00	77,76				
26	15/10/2010				3333333333	MUHASEBE FİŞİ		517,00	93,06				
								TOPLAM	377.155,43	67.077,98			

b-) Yüklenilen KDV Listesi

Şirket hizmete ilişkin proje çizim hizmeti ve proje çizimine ilişkin ofset baskı hizmeti satın almıştır. Şirketin bu alımlarına ilişkin detaylar aşağıdaki gibidir;

Şıra 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 ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alınan Mal ve/veya Hizmetin KDV Hariç Tutarı	KDV'si	
1	03/10/2010	A	235125	PROELECT MÜH. DAN. LTD.ŞTİ.	3268536245	PROJE ÇİZİM HİZMETİ	1 ADET	3.000,00	540,00	
2	05/10/2010	A	358261	JET OFSET BASKI SAN.TİC.LTD.ŞTİ.	3620431859	OFSET BASKI	1 ADET	800,00	144,00	
								Toplam	3.800,00	684,00

Şirket yurtdışında verdiği bu hizmete istinaden tedarik ettiği proje çizim ve ofset baskı hizmetini söz konusu yurtdışında verdiği hizmetle ilişkili olmak kaydıyla yüklenilen KDV hesabına dahil edebilecek ve iadesini talep edebilecektir. Bu durumda şirketin söz konusu hizmet ihracına ilişkin yüklendiği 684,00TL KDV aşağıdaki şekilde yüklenim hesabına konu olacaktır.

c-) Satış Faturaları Listesi

Şıra 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 ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alış Faturasının KDV Hariç Tutarı	Alış Faturasının KDV'si	Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si	GGB Tescil No'su (Alış İthalat İse)	Belgeye İlişkin İfade Hakkı Doğuran İşlem Türü
1	03/10/2010	A	235125	PROELECT MÜH. DAN. LTD.ŞTİ.	3268536245	PROJE ÇİZİM HİZMETİ	1 ADET	3.000,00	540,00	540,00		302
2	05/10/2010	A	358261	JET OFSET BASKI SAN.TİC.LTD.ŞTİ.	3620431859	OFSET BASKI	1 ADET	800,00	144,00	144,00		302
										Toplam	684,00	

b-) Döviz Alım Belgesi (DAB)

Şirket söz konusu hizmet ihracından dolayı elde ettiği ve hesaplarına intikal eden dövize ilişkin hesabının bulunduğu bankadan temin ettiği döviz alım belgesini iade talebine ilişkin dilekçe ekine koymak zorundadır.

2.3.1.1. İlgili Dönem Tahakkuk Kayıtları

Şirketin Ekim/2010 dönemine ilişkin satış özeti aşağıdaki şekildedir;

Ekim/2010 SATIŞLAR	MATRAH	KDV
Yurtiçi Satışlar	126.835,00	22.830,30
Yurtdışı Satışlar	11.868,20	0,00
TOPLAM	138.703,20	22.830,30

Ay sonunda Ekim/2010 dönemine ilişkin KDV tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31/10/10		
Yevmiye Fişi No: 0003		
391 HESAPLANAN KDV	22.830,30	
136 DİĞER ALACAKLAR Çakabey VD'den Alacaklar	684,00	
190 DEVREDEN KDV	43.563,98	
191 İNDİRİLECEK KDV		67.077,98
Ekim/ 2010 KDV Tahakkuk Kaydı		

Şirketin Ekim/2010 dönemi ilgili işlemlerinden sonra Devreden KDV 225.767,78 TL'dir.

2.3.3. İhraç Kayıtlı Teslimler ve İadeye İlişkin Kayıt Düzeni

20.06.1986 tarihli ve 19140 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3297 sayılı kanunun 3'üncü maddesi (c) bendi ile mevzuatımıza giren bir ön ihracat istisnası olmakla beraber ihraç edilmek üzere hesaplanan KDV'nin ihracatçı tarafından ödenmemesi uygulamasıdır.

Anılan ön ihracat istisnasından önce ihracatçılar, ihraç edecekleri malı yurtiçinden tedarik ederken KDV yüklenmek zorunda kalırken, indirim yoluyla giderilemeyen KDV iadesi uzun formalite gerektirdiğinden firmaları finansal açıdan zor durumda bırakmaktaydı. Burada ilgili yasa, tebliğ ve genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ışığında ihraç kayıtlı teslimler ve iade sürecine ilişkin kayıt düzeni ele alınacaktır.

Örnek: XYZ Elektrik Sanayi ve Ticaret A.Ş orta gerilim elektrik ekipmanları üretmekte ve bu ürünlerin yurt içi ve yurt dışı satışını gerçekleştirmektedir.

Şirket 20.11.2010 tarihinde yurtiçinde Net Elektrik Sanayi ve Ticaret A.Ş. firmasına düzenlendiği fatura ile 50 adet birim bedeli 1.600,00 TL olan toplam 80.000,00 TL'lik elektrik ekipmanını ihraç kaydıyla teslim etmiştir.

Şirketin Kasım/2010 dönemi satış özeti aşağıdaki gibidir;

Kasım/2010 SATIŞLAR	MATRAH	KDV
Yurtiçi Satışlar	625.340,00	112.561,20
İhraç Kayıtlı Satışlar	80.000,00	14.400,00
TOPLAM	705.340,00	126.961,20

Şirketin Ekim/2010 döneminden Kasım/2010 dönemine devreden KDV 225.767,78 TL'dir. Şirketin Kasım/2010 dönemine ait indirilecek KDV listesi aşağıdaki gibidir;

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 ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alınan Mal ve/veya Hizmetin KDV Hariç Tutarı	KDV'si	GGB Tescil No'su (Alış İthalat İse)	Belgenin İndirim Hakkının Kullanıldığı KDV Dönemi	İhracatına Aracılık Edilen Firmanın Vergi Kimlik Numarası/TC Kimlik Numarası
1	02/11/2011	B	655011	ANT AMBALAJ TİC.AŞ.	0021156315	AMBALAJ	80ADET	6.000,00	1.080,00			
2	03/11/2011	A	124236	SAL ORMAN ÜRÜN SAN.TİC. LTD.ŞTİ.	2611032864	PALET	800ADET	6.400,00	1.152,00			
3	04/11/2011	A	87236	FOTON OFSET MATBAA SAN.TİC.LTD.ŞTİ.	1245689653	AMBALAJ	1200ADET	16.450,00	2.961,00			
4	06/11/2011	A	125631	SAL ORMAN ÜRÜN SAN.TİC. LTD.ŞTİ.	2611032864	PALET	500	3.700,00	666,00			
5	08/11/2011	J	30851	CENTRAL ELECTRIC CO	1111111111	TRAFİKO MALZEMESİ	2123	92.014,00	16.562,52	10352020M192865		
7	08/11/2011	B	656138	ANT AMBALAJ TİC.AŞ.	0021156315	AMBALAJ	40 ADET	3.000,00	540,00			
8	11/11/2011	B	656245	ANT AMBALAJ TİC.AŞ.	0021156315	YARDIMCI MALZEME	12000ADET	9.000,00	1.620,00			
11	11/11/2011	C	138345	İZMİR GAZ DAĞITIM A.Ş.	8792368592	DOĞAL GAZ	4000 M3	16.345,00	2.942,10			
11	11/11/2011	A	29532	GEDİZ ELEKTRİK DAĞ.A.Ş.	8790013112	ELEKTRİK	AYLIK	18.376,00	3.307,68			
12	15/11/2011	A	1356	ASIR ULAŞTIRMA MAK. A.Ş.	0521502500	ŞEHİRİÇİ NAKLİYE	23SEFER	5.760,00	1.036,80			
13	15/11/2011	AB	928361	ABC FİLO KİRALAMA A.Ş.	1246896321	OTO KİRALAMA	16 ADET	15.200,00	2.736,00			
15	17/11/2011	C	125632	MİS TEMİZLİK SAN.TİC.LTD.ŞTİ.	1343266835	TEMİZLİK HİZMETİ	AYLIK	8.000,00	1.440,00			
16	17/11/2011	A	27013	A YMM LTD.ŞTİ.	3567123654	DANIŞMANLIK HİZMETİ	AYLIK	6.000,00	1.080,00			
17	21/11/2011	A	983056	BERRAK MAKİNA. SAN.LTD.ŞTİ.	2502501200	TERMINAL	52	2.350,00	423,00			
18	21/11/2011	B	1358	ELEKTRO FER BİLG.LTD.ŞTİ.	6555212221	SWITCH	26ADET	9.200,00	1.656,00			
21	24/11/2011	C	138963	ABC BAKIR SAN.TİC.AŞ.	4652821176	BAKIR MALZEME	4800 KG	57.365,00	10.325,70			
22	24/11/2011	B	34128	ÖZ ELEKTRİK AKSAM SAN.TİC.LTD.ŞTİ.	3821250867	ELEKTRİK MALZEMESİ	124000ADET	32.156,00	5.788,08			
23	25/11/2011	C	14658	TAT YEMEK SANAYİ TİC.AŞ.	3651881163	YEMEK ALIMI (AYLIK)	1620 ADET	9.130,00	730,40			
24	07/11/2011				3333333333	MUHASEBE FİŞİ		485,00	87,30			
25	11/11/2011				3333333333	MUHASEBE FİŞİ		396,00	71,28			
26	15/11/2011				3333333333	MUHASEBE FİŞİ		108,00	19,44			
TOPLAM								317.435,00	56.225,30			

Burada satışa ilişkin alınacak kayıt düzeni ile ilgili 2 olasılık ortaya çıkmaktadır. Eğer firmanın ilgili ayda devreden KDV çıkmaz ise alacak hakkı doğmayacaktır. Bu durumda firma söz konusu ihraç kayıtlı teslimden doğan KDV'ni tecil ve terkin edecektir.

2.3.3.1. Devreden KDV Çıkması Durumunda Kayıt Düzeni

Ancak örneğimizde firmanın devreden KDV'si çıkmaktadır. Bu durumda firma ihraç kayıtlı teslimle ilişkin iade hakkını kullanmak isteyecektir. İade hakkının doğması durumunda alınacak kayıt düzeni aşağıdaki gibi olacaktır;

20/11/10			
120 ALICILAR Net Elek. San.ve Tic.A.Ş.		80.000,00	
192 DİĞER KDV		14.400,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR İhraç Kayıtlı Teslimler			80.000,00
392 DİĞER KDV İhraç Kayıtlı Teslimlerden Doğan KDV			14.400,00
İhraç Kayıtlı Mal Teslimi			
30/11/10			
391 HESAPLANAN KDV Hesaplanan KDV	33.588,00	33.588,00	
190 DEVREDEN KDV		8.237,30	
136 DİĞER ALACAKLAR Çakabey VD'den Alacaklar		14.400,00	
191 İNDİRİLECEK Kasım Ayı KDV Tahakkuk Kaydı			56.225,30
04/12/10			
392 DİĞER KDV İhraç Kayıtlı Teslimden Doğan KDV		14.400,00	
192 DİĞER KDV İhraç Kayıtlı Teslimlerden Doğan KDV			14.400,00
İhracatın Gerçekleşmesi Durumunda			

2.3.3.2. Ödenecek KDV Çıkması Durumunda

Mevcut örneğimizde şirketin devir KDV çıkmakta ve önceki başlıkta belirtilen düzende kayıt altına alınmaktadır. Ancak şirketin devir KDV değilde ödenecek KDV'si çıkması durumunda kayıt düzeni aşağıdaki şekilde alınmalıdır.

20/11/10		
Yevmiye Fişi No: 0042		
120 ALICILAR Net Elektrik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	94.400,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR İhraç Kayıtlı Teslimler		80.000,00
391 HESAPLANAN KDV İhraç Kayıtlı Teslimlerden Doğan KDV		14.400,00
Net Elektrik San.ve Tic.A.Ş.'ye İhraç Kayıtlı OG Hücre Satışı		

Görüleceği üzere ilgili ayda ödenecek KDV çıkması halinde alınacak kayıt düzeni normal yurtiçi satıştan farklı olmayacaktır. Ancak bu türde satışa ait KDV'nin takibini kolaylaştırmak amacıyla 391 hesap altında açılacak farklı bir muavin hesapta takip edilmesi faydalı olacaktır. Ancak ilgili ay KDV beyannamesinde ilgili satış ihraç kayıtlı teslimlere ait bölümde belirtilecektir.

Önceki bölümlerde İhraç Kayıtlı Teslimler başlığı altında da açıklandığı gibi ihraç kayıtlı teslim konulu olan malın ihracatçı firma tarafından teslim tarihini takip eden ayın başından itibaren 3 ay içerisinde ihraç edilmesi gereklidir. İhracatçı firmanın ihraç kayıtlı teslim konulu olan malı söz konusu süresi içerisinde ihraç ettiğine dair noter veya YMM onaylı GÇB sureti ve 99 No'lu KDV genel tebliği uyarınca ihracatçı firma tarafından düzenlenen yazıyı imalatçı firmaya ibraz etmesi durumunda aşağıdaki kayıt düzeni alınmalıdır.

Bu kapsamda 05.12.2010 tarihinde ihracatçı firmanın ilgili belgeleri imalatçı firmaya ulaştırdığını varsaymamız halinde;

05/12/10		
192 DİĞER KDV İhraç Kayıtlı Teslimlerden Doğan KDV	14.400,00	
120 ALICILAR Net Elektrik Sanayi ve Ticaret A.Ş.		14.400,00
İhraç Kayıtlı Teslimden Doğan KDV'nin Tecili		

İlgili belgelerin vergi dairesine ibrazı ile tecil edilen vergi terkin edilecektir. Bu durumda 06.12.2010 tarihinde ilgili belgeleri dilekçe ile vergi dairesine ibraz ettiğimiz vasaryımı altında alınacak kayıt düzeni aşağıdaki gibi olacaktır.

06/12/10		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Ödenecek KDV	14.400,00	
192 DİĞER KDV İhraç Kayıtlı Teslimlerden Doğan KDV		14.400,00
İhraç Kayıtlı Teslimden Doğan KDV'nin Terkini		

2.3.3.3. İhraç Kayıtlı Teslimlerden Doğan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Bu başlıkta ilgili tebliğler uyarınca dövize endekli ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin doğacak lehte ve aleyhte kur farklarının uygulama karşısındaki durumuna ilişkin kayıt düzeni ele alınacaktır.

2.3.3.3.1. İmalatçı Aleyhine Kur Farkları

Dövize endekli ihraç kayıtlı teslimlerden imalatçı aleyhine doğan kur farkına ilişkin açıklama 14' No'lu KDV sirkülerinde aşağıdaki şekilde yer almıştır.

Kanununun 11/1-c maddesi hükmü gereğince tecil-terkin uygulanmak suretiyle satın alınan mallara ait bedelinin dövize endekli olarak belirlenmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur

farkları ihracatçı tarafından düzenlenecek fatura ile belgelendirilecek ve kur farkı üzerinden katma değer vergisi hesaplanmak suretiyle ihracatçı tarafından beyan edilerek ödenecektir. Söz konusu hesaplanan katma değer vergisi imalatçı tarafından genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.¹⁴⁵

İhraç kayıtlı teslimle ilişkin daha önce verilmiş olan örneğin dövize endeksli gerçekleşmesi durumunda doğacak aleyhte kur farkına ilişkin örnek aşağıdaki şekilde olacaktır.

Örnek: XYZ Elektrik Sanayi ve Ticaret A.Ş. orta gerilim elektrik ekipmanları üretmekte ve bu ürünlerin yurt içi ve yurt dışı satışını gerçekleştirmektedir.

Şirket 22.03.2010 tarihinde yurtiçinde Net Elektrik Sanayi ve Ticaret A.Ş. firmasına düzenlendiği fatura ile 50 adet birim bedeli 800,00 € olan toplam 40.000,00 €' luk OG elektrik ekipmanını ihraç kaydıyla teslim etmiştir. Taraflar ödeme vadesini 22.06.2010 olarak belirlemişlerdir.

İhracatçı firma ihraç kayıtlı teslim konu olan malı 04.04.2010 tarihinde ihraç etmiş ve ihraca ilişkin evrakları imalatçı firmaya teslim etmiştir.

¹⁴⁵ 05.05.2004 tarih KDV-14 /2004-14 sayılı KDV 14 No'lu sirküsü

23/03/10		
120 ALICILAR Net Elek. San.ve Tic.A.Ş.	83.144,00	
192 DİĞER KDV	14.965,92	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR İhraç Kayıtlı Teslimler		83.144,00
392 DİĞER KDV İhraç Kayıtlı Teslimlerden Doğan KDV		14.965,92
MBDA €: 2,0786 İhraç Kayıtlı Mal Teslimi		
31/03/10		
391 HESAPLANAN KDV Hesaplanan KDV	33.588,00	
190 DEVREDEDEN KDV	7.671,38	
136 DİĞER ALACAKLAR Çakabey VD'den Alacaklar	14.965,92	
191 İNDİRİLECEK Mart Ayı KDV Tahakkuk Kaydı		56.225,30
04/04/10		
392 DİĞER KDV İhraç Kayıtlı Teslimden Doğan KDV	14.965,92	
192 DİĞER KDV İhraç Kayıtlı Teslimlerden Doğan KDV		14.965,92
İhracatın Gerçekleşmesi Durumunda		

22.06.2010 tarihinde İhracatçı firma 40.000,00 € olan mal bedelini şirketin € hesabına havale etmiştir. Bu tahsilata ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

22/06/10		
102 BANKA X Bank € Hesabı 40.000,00 €		76.620,00
120 ALICILAR Net Elek. San.ve Tic.A.Ş. 40.000,00 €		76.620,00
MBDA €: 1,9155 21.06.2010 € Tahsilatı		

Bu tahsilat ile fatura tarihi ve fiili ödeme tarihi farkından imalatçı aleyhine kur farkı doğmuştur. Bu işlem sonunda müşteri firma cari hesabı alacak bakiyesi vermekte ve cari hesap aşağıdaki şekilde oluşmaktadır.

120- Net Elektrik San. Ve Tic. A.Ş.		Döviz Borç	Döviz Alacak	Borç	Alacak
23/03/10	İhr. Kayıtlı Satış	40.000,00 €		83.144,00	
22/06/10	Net Elektrik Tahsilatı		40.000,00 €		76.620,00
		40.000,00 €	40.000,00 €	83.144,00	76.620,00
				Alacak Bakiyesi	6.524,00

Fatura tarihi ve fiili ödeme tarihi farkından doğan kur farkından dolayı müşteri firma imalatçı firmaya KDV dahil 6.524,00 TL kur farkı faturası düzenlemiştir. Fatura şirket tarafından aşağıdaki şekilde kayıt altına alınmalıdır.

22/06/10		
612 DİĞER İNDİRİMLER Cari Hesap Kur Farkları		6.524,00
191 İNDİRİLECEK KDV		1.174,32
120 ALICILAR Net Elek. San.ve Tic.A.Ş. Müşteri Kur Farkı Faturası		7.698,32

İşlem sonunda müşteri carisi aşağıdaki şekilde oluşacaktır.

120- Net Elektrik San. Ve Tic. A.Ş.		Döviz Borç	Döviz Alacak	Borç	Alacak
23/03/10	İhr. Kayıtlı Satış	40.000,00 €		83.144,00	
22/06/10	Net Elektrik Tahsilatı		40.000,00 €		76.620,00
22/06/10	Net Elektrik Kur Farkı Fat.				7.698,32
		40.000,00 €	40.000,00 €	83.144,00	84.318,32
				Alacak Bakiyesi	1.174,32

Burada müşteri carisi son kur farkı faturasından doğan KDV kadar alacak bakiyesi verecektir. Bu işlemten doğan KDV imalatçı tarafında ihracatçı firmaya ödenerek müşteri carisi sıfırlanmış olacaktır.

Bu bilgiler ışığı altında imalatçı firmanın 23.06.2010 tarihinde kur farkı faturasından doğan KDV'ni ihracatçı firmaya havale yoluyla ödediği varsayımıyla alınacak kayıt düzeni aşağıdaki gibi olacaktır.

23/06/10					
120 ALICILAR				1.174,32	
Net Elek. San.ve Tic.A.Ş.					
	102 BANKA				1174,32
	X Bankası TL Hesabı				
	Kur Farkı Faturası KDV Ödemesi				

Bu ödeme işlemi sonucunda müşteri carisi aşağıdaki şekilde sıfırlanmış olacaktır.

120- Net Elektrik San. Ve Tic. A.Ş.		Döviz Borç	Döviz Alacak	Borç	Alacak
23/03/10	İhr. Kayıtlı Satış	40.000,00 €		83.144,00	
22/06/10	Net Elektrik Tahsilatı		40.000,00 €		76.620,00
22/06/10	Net Elektrik Kur Farkı Fat.				7.698,32
23/06/10	Kur Farkı Ft KDV Ödemesi			1.174,32	
		40.000,00 €	40.000,00 €	84.318,32	84.318,32

Söz konusu sirküler ile ihraç kayıtlı teslimlerde aleyhte kur farklarına ilişkin karışıklık giderilmiş ve uygulamaya ilişkin esaslar açıklığa kavuşturulmuştur.

Ayrıca 31.07.2004 tarihinden itibaren aleyhte kur farkı doğan ihraç kayıtlı teslimlerde iadeye ilişkin; ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisinin ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olmaması gerektiği öngörülmüştür.

İmalatçı tarafından ilgili dönem KDV beyan edilmeden aleyhte kur farkı gelmiş ise imalatçı KDV beyannamesinde iade miktarını buna göre belirlemelidir. Ancak beyan döneminden sonra düzelene veya geç ulaşan aleyhte kur farkı faturası için indirilecek KDV ve iade edilecek KDV için düzeltme beyannamesi verilmesi gerekecektir.

2.3.3.3.2. İmalatçı Lehine Kur Farkları

İmalatçı firma tarafından ihracatçı firmaya dövize endeksli olarak gerçekleştirilen ihraç kayıtlı teslimlerde teslim ve ödeme tarihi arasında imalatçı lehine doğacak kur farklarına ilişkin uygulama 25 No'lu KDV Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Tebliğe göre;

Kanununun 11/c maddesi çerçevesinde yapılacak mal alımlarında hesaplanan katma değer vergisinin ihracatçı tarafından ödenmeyeceği esası getirildiğine göre, malın bedeli içinde mütalaa edilen kur farkı, vergi iadesi ve kaynak kullanımı destekleme primi ödemelerine ait katma değer vergisinin de ihracatçı tarafından ödenmemesi ve tecil terkin müessesesinin çalıştırılması gerekmekte ise de söz konusu ödemeler, ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapıldığı için bu müessesenin çalıştırılmasına imkan bulunmamakta, dolayısıyla yukarıda sayılan ödemelerin vergiden arındırılabilmesi için indirim müessesesinin işletilmesi gerekmektedir.¹⁴⁶

Tebliği ile imalatçı firmalar lehine doğan kur farkları için tecil-terkin müessesesinin işletilmesinin mümkün olmadığı için imalatçı tarafından hesaplanıp ödenen KDV'nin indirim suretiyle sıfırlanması uygun görülmüştür.

¹⁴⁶

24.02.1987 tarih ve 19382 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 25 no'lu KDV genel tebliği

22/06/10		
120 ALICILAR Net Elek. San.ve Tic.A.Ş.	76.620,00	
192 DİĞER KDV	13.791,60	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR İhraç Kayıtlı Teslimler		76.620,00
392 DİĞER KDV İhraç Kayıtlı Teslimlerden Doğan KDV		13.791,60
MBDA €: 1,9155 İhraç Kayıtlı Mal Teslimi		
30/06/10		
391 HESAPLANAN KDV Hesaplanan KDV	33.588,00	
33.588,00		
190 DEVREDEDEN KDV	8.845,70	
136 DİĞER ALACAKLAR Çakabey VD'den Alacaklar	13.791,60	
191 İNDİRİLECEK Haziran Ayı KDV Tahakkuk Kaydı		56.225,30

İhracatın yasa ve tebliğlerin öngördüğü şekilde gerçekleşmesi durumunda;

04/07/10		
392 DİĞER KDV İhraç Kayıtlı Teslimden Doğan KDV	13.791,60	
192 DİĞER KDV İhraç Kayıtlı Teslimlerden Doğan KDV		13.791,60
İhracatın Gerçekleşmesi Durumunda		

Müşteri firmanın ihrac kayıtlı teslim konu olan mal bedelini 22.09.2010 tarihinde firma hesaplarına havale ettiğini varsayımıyla aşağıdaki şekilde kayıt düzeni alınmalıdır.

22/09/10		
102 BANKA X Bank € Hesabı 40.000,00 €	77.944,00	
120 ALICILAR Net Elek. San.ve Tic.A.Ş. 40.000,00 €		77.944,00
MBDA €: 1,9486 22.09.2010 € Tahsilatı		

Tüm bu işlemler sonucunda firmanın cari hesabı aşağıdaki şekilde oluşacaktır.

120- Net Elektrik San. Ve Tic. A.Ş.		Döviz Borç	Döviz Alacak	Borç	Alacak
22/06/10	İhr. Kayıtlı Satış	40.000,00 €		76.620,00	
22/09/10	Net Elektrik Tahsilatı		40.000,00 €		77.944,00
		40.000,00 €	40.000,00 €	76.620,00	77.944,00
			Borç Bakiyesi	1.324,00	

Görüleceği üzere ihracatçı müşteri firmanın carisi 1.324,00 TL borç bakiyesi vermektedir. Bunun üzerine firma tarafından kur farkı faturası düzenlenecektir. KDV kanunu 11/c maddesi gereğince KDV'nin ihracatçı tarafından ödenmeyeceği ve söz konusu ödemeler ihracatın yapıldığı dönemden sonra yapıldığı için tecil-terkin müessesesinin çalıştırılması mümkün olmayacaktır. Bunun üzerine imalatçı firma düzenlediği kur farkı faturası üzerinden hesapladığı KDV'ni tahsil edemeyecek ancak hesapladığı KDV'nin etkisini sıfırlamak için indirim müessesesini çalıştıracaktır.

22/09/10		
102 ALICILAR Net Elek. San.ve Tic.A.Ş.	1.324,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	238,32	
391 HESAPLANAN KDV		238,32
600 YURT İÇİ SATIŞLAR İhraç Kayıtlı Teslimler Kur Farkları		1.324,00
Kur Farkı Faturamız		

Bu işlem sonucunda müşteri cari hesabı aşağıdaki şekilde oluşacak ve sıfırlanacaktır.

120- Net Elektrik San. Ve Tic. A.Ş.		Döviz Borç	Döviz Alacak	Borç	Alacak
22/06/10	İhr. Kayıtlı Satış	40.000,00 €		76.620,00	
22/09/10	Net Elektrik Tahsilatı		40.000,00 €		77.944,00
22/09/10	Kur Farkı Faturamız			1.324,00	
		40.000,00 €	40.000,00 €	77.944,00	77.944,00

Pratikte dövize endeksli ihrac kayıtlı teslimlerde leyhte veya aleyhte doğan kur farklarının yukarıda açıklandığı şekilde faturalaşmaya gidilmeden Kambiyo Kar veya Zarar hesaplarına aktarılıp kapatıldığı görülebilmektedir. Bir incelemede durumunda bu tarz bir işlemin saptanması halinde işleme taraf olan mükelleflerin cezai tarhiyatla karşılaşmasına neden olacaktır.

Bu nedenle iade edilecek KDV'nin hesaplanması ve doğan kur farkının KDV hesaplanarak KDV ziyana yol açmaması için, dövize endeksli ihrac kayıtlı teslimlerden doğan kur farklarının yukarıda açıklandığı şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. İHRACATTAN DOĞAN KDV'NİN İADESİNDE TÜRKİYE'DE VE DÜNYA'DA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Bir nihai tüketim vergisi olan KDV'de firmalar ödedikleri KDV'ni tahsil ettikleri KDV'den indirebilmektedirler. Ancak ihracat istisnası gibi iade hakkı doğuran işlemlerden dolayı indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmektedir. Ekonomide yaratılan katma değer üzerinden alınan KDV'nin iadesi ülkemizde olduğu gibi dünyadaki diğer ülke vergi idareleri ve mükellefleri açısından da sorun teşkil etmektedir. Bu başlık altında ülkemizde KDV'nin iadesinde karşılaşılan sorunların nedenleri ve çözüm önerileri ile dünyada KDV iadesine ilişkin karşılaşılan sorunlar ve bu sorunların önlenmesine yönelik yürütülen uygulamalar ele alınacaktır.

3.1. TÜRKİYE'DE KDV İADESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLARIN NEDENLERİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Genelde tüm KDV iadeleri, özelde ise bu iadeler içinde önemli bir yere sahip olan ihracattan kaynaklanan KDV iadeleri, sistemimizde yer almaya başladığı andan itibaren sürekli sorun yaratan bir konu olarak karşımıza çıkmıştır. Yapılan tüm düzenlemeler ve alınan tüm tedbirlere rağmen işlemin tarafları (gerek iade talep edenler, gerekse iadeyi yapan kurum olarak Devlet) şikayet etmekten vazgeçmemişlerdir. İade talep edenler iadelerini geç almaktan ve bir sürü bürokratik işlemlerle uğraşmaktan, Devlet ise bütçe dengelerini sarsacak boyuta gelen iadelerin çokluğundan ve haksız yere iade yapma durumuna düşmekten yakınmıştır.¹⁴⁷

Cumhuriyetin kurulduğu ilk yıllardan, planlı kalkınma dönemleri de dahil olmak üzere devletin ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmek amacıyla önem verdiği en temel konulardan biri olarak ihracatın artırılması amacı ile bir çok ihracatı teşvik tedbiri yürürlüğe konmuştur. Bu teşvik tedbirleri zaman içerisinde ülke ve dünya ekonomisindeki konjonktürel değişimler ve bazı suistimaller nedeniyle bir çok değişiklik göstermiştir.

İhracattan dolayı indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadesi bir teşvik tedbiri olmasa da ihracatçı firmaların finansman yükünü azaltması yönüyle ihracat gerçekleştiren firmalar açısından büyük önem arz etmektedir. Özellikle 90'lı yıllarda hayali ihracat ve haksız yere KDV iadeleri gündemde önemli bir yer tutmuştur. Bu sebeple devletin haksız yere iadeyi önlemek amacıyla aldığı önlemler KDV iadelerinde formalitelerin artmasına ve iade süreçlerinin uzamasına yol açmıştır. Bu uygulamalar da çoğu zaman dürüst mükellefleri mağdur ettiği gerekçesiyle eleştirilere mağruz kalmıştır.

KDV iadesi uygulamasına taraf olanlar için sorunun temel kaynaklarından bir tanesi de nakit iade ödemeleridir. İşin içinde nakit iadenin bulunması ister istemez bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Yapılan çeşitli düzenlemele rağmen nakit iadenin azaltılıp mahsup yoluyla iadenin artırılması istenilen ölçüde gerçekleştirilememiştir. Özellikle nakit iade uygulamasının olduğu sistemlerde

¹⁴⁷ Nihat UZUNOĞLU, **İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler Ve Bu Verilerin Analizi**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı :236, Nisan 2011,s. 27-28

suistimallerin olması kaçınılmazdır. Dünyanın hiçbir ülkesinde bunu yüzde yüz önleyen bir sistem bulunmamaktadır. Önemli olan, bu suistimalleri asgari düzeye indirmeyi ve suistimal edenleri süratle tespit edip etkin bir şekilde cezalandırılmalarını sağlayacak sistemi kurmaktır.¹⁴⁸

Burada alınabilecek en etkin yöntem ihracatçı firmaların ihracattan dolayı indirim yoluyla gideremedikleri yüklenilen KDV'lerinin azaltılması yönünde önlem ve uygulamalara başvurmaktır. Özellikle bazı Avrupa ülkelerinde olduğu gibi ihracatçıların üzerindeki söz konusu KDV yükünün iade yolundan ziyade ihracatçı firmaların KDV'siz alım imkanlarının genişletilmesi yönünde uygulamalar geliştirilmesi olacaktır.

3.1.1. Sorunların Nedenleri

KDV iade uygulamaları denilince ilk olarak akla ihracattan doğan KDV iadeleri gelmektedir. Hem toplam iade tutarı içinde ihracattan doğan iadelerin büyük bir ağırlığının olması, hemde geniş bir mükellef kesimini ilgilendirmesi bakımından KDV iadesi ile ilgili sorunlar ve çözüm önerileri genellikle ihracatla bağlantılı olmaktadır.¹⁴⁹

Halbuki ihracat dışında da KDV iadesi hakkı doğuran işlemler ve KDV iadeleri bulunmasına rağmen sorunun genellikle ihracatla ilişkilendirilmesinin en temel nedeni, haksız yere KDV iaderinin büyük çoğunluğunun ihracat işlemlerinden kaynaklanmasıdır. Haksız yere KDV iadelerinin kamuoyunda hayali ihracat kavramıyla gündeme gelmesi sorunun genellikle ihracatla ilişkilendirilmesi algısını yaratmaktadır.

3.1.1.1. Kayıt Dışı Ekonomi

Ülkemizin ekonomik alanda olduğu gibi vergileme alanında da en önemli problemlerinden biriside ekonomimizdeki kayıtdışıliktır. Kayıtdışılik, ekonomik göstergelerin ölçümlenememesinden, vergilendirme alanında ki adiliyete kadar bir çok olumsuzluklar yaratmaktadır. Sonuç olarak ölçümlenemeyen ekonomide iyileştirme yolunda atılacak adımların etkinliği ve sağlıklılığı mümkün olmayacağı gibi vergilendirme alanında da benzer etkiler yaratacağı şüphesizdir.

¹⁴⁸ Nihat UZUNOĞLU, "İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler.....", a.g.m., s. 28
¹⁴⁹ MahmutVURAL, a.g.e., s. 829

Ülkemizdeki pek çok olumsuzlukların nedenlerinden de sayılan ve birbirleriyle bağlantılı olan bu konuyu gözardı ederek soruna kalıcı çözüm getirmek mümkün değildir. Kayıtdışı ekonomi ve hamiline (yani sistemdeki para hareketlerinin ağırlıklı olarak hamiline işlemlerle yapılması) ekonomi, naylon fatura kullanımını yaygınlaştıran ve mücadeleyi zorlaştıran en önemli etkenlerden bir tanesidir.¹⁵⁰

Kayıtdışı ekonominin varlığının en önemli sonucu belge düzeninin yerleşmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Belge düzeninin işlememesi ise, ihracatta KDV iadesiyle ilgili düzenlemelerin sağlıklı yürütülememesi sonucunu doğurmaktadır. Bugüne kadar gerçekleştirilen ve çeşitli isimlerle kamuoyuna yansıyan hayali ihracata dayalı haksız KDV iadelerinde, kayıtdışılığın beslediği belge düzeninin oturmamış olmasının getirdiği imkanlardan yararlanıldığı görülmektedir.

Son yıllarda Maliye Bakanlığı'nın ödemelerin banka yoluyla gerçekleştirilmesi ile ilgili getirmiş olduğu limitler ve yürürlüğe koyulan uygulamalar hamiline ekonomi ve kayıtdışılığın önlenmesi anlamında önemli birer adım olmakla beraber yetersiz olduğu söylenebilir.

3.1.1.2. Nakit KDV İadesi ve Yüksek Vergi Oranları

Haksız yere KDV iadesi alınmasına yol açan nedenlerden biride nakit KDV iadesi uygulamalarıdır. Önceki bölümlerde de bahsettiğimiz üzere nakit KDV iadesi imkanları hayali ihracat ve naylon fatura gibi unsurlarla iade alınmasını teşvik etmektedir.

Bu sakıncanın ortadan kaldırılabilmesi için özel haller hariç nakit KDV iadesini kısıtlamak ve mahsup sistemini yaygınlaştırmak gereklidir. Mevcut sistemde iade edilecek tutar sadece iade talep eden mükellefin veya kendisine mal ve hizmet satan alt firmanın vergi borçlarına mahsup edilebilmektedir. Mahsup edilebilecek borç kapsamını genişletmek ve mükellefin diğer kamu kuruluşlarına olan borçlarını da (örneğin elektrik, su, telefon, ulaşım, enerji, SSK gibi) mahsup kapsamına almak, nakit iadenin cazibesi nedeniyle devleti dolandırmaya çalışanlara engel olacaktır. Ayrıca bu

¹⁵⁰ Nihat UZUNOĞLU, “Amaç Üzüm Yemek mi Yoksa Bağcıyı Dövmek mi (İhracatta KDV İadesi Uygulamasında Son Dönemde Yaşanan Gelişmeler ve Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi)”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 234, Şubat 2001, s.22

kapsamda iade işleminin mümkün olduğunca imalatçılarla ya da imalatçılardan mal alanlarla sınırlandırılması da faydalı olacaktır.¹⁵¹

3.1.1.3. İhracat Taahhütlerinin Kapatılması Uygulaması

İhracattan doğan KDV'nin iadesi ile ilgili karşılaşılan sorunlardan biri de ihracat taahhüdü uygulamalarıdır.

İhracat taahhüdü; ihracatçılar tarafından “Dahilde İşleme İzin” belgesi çerçevesinde yapılan yurt içi alım ve ithalatlarda, Eximbank veya diğer bankalardan ihracat (döviz) kredisi kullanıldığında, yatırım teşvik ve yatırım indirimi belgesi alındığında verilmektedir.¹⁵²

Yukarıda bahsedilen neden veya nedenlerle ihracat taahhüdü bulunan firmaların söz konusu ihracat taahhütlerini kapatmak amacıyla gerçekleştirdikleri usulsüz işlemlerle karşılaşabilmektedir.

Bu durumda olan mükellefler cezalı işlemlere muhatap olmamak amacıyla taahhütlerini çoğu zamanda bu amaçta örgütlenmiş kuruluşların talep ve yönlendirmeleri sonucu fiktif veya gerçek duruma uygun olmayan belgelerle ihracatı gerçekleştirmiş gibi görünüp, hem taahhütlerini kapatmış sayılmakta hem de devletten haksız iade almaktadırlar. Bu şekilde anılan iadeler de genellikle organizasyonları yapan kişilere gitmektedir.¹⁵³

Bazı mükellefler kullandıkları kredi veya mali teşviklerden kaynaklı taahhütlerini yerine getirmediği takdirde cezai müeyyideler ile karşılaşmamak için hayali ihracatın değişik şekillerini gerçekleştirmektedirler.

Buradaki önemli sorunlardan biride konuya taraf olan vergi idaresi, gümrük idaresi ve kredi kuruluşları arasındaki koordinasyon eksikliği ve konuya ilişkin mevzuatın yetersiz olmasıdır. Konuya taraf olan kurum ve kuruluşların kendilerine özgü aldıkları önlem ve ortaya koydukları uygulamaların koordinasyon ve bütünlük arzmemesi sebebiyle anılan sorunlarla karşılaşılması olağan gözükmemektedir.

¹⁵¹ Nihat UZUNOĞLU, “ Amaç Üzüm Yemek mi Yoksa Bağcıyı Dövmek mi.....” a.g.m., s.23

¹⁵² Mahmut VURAL, a.g.e, s. 829

¹⁵³ Nihat UZUNOĞLU, “Amaç Üzüm Yemek mi Yoksa Bağcıyı Dövmek mi.....” a.g.m., s.23

3.1.1.4. Gümrük İdaresinin Yapısı

Vergi idaresi mükellefin gerçekleştirmiş olduğu ihracattan dolayı yüklendiği KDV'ni belirlenen esaslar çerçevesinde iade etmektedir. Ancak daha önce de belirtildiği üzere işleme birden fazla kurumun taraf olması haksız yere KDV iadesi alınmasının önünde engel oluşturmaktadır. İşleme taraf olan en önemli kurumlardan biride gümrük idaresidir. İhracat işleminin esaslara uygun şekilde gerçekleştiğinin teyidi gümrük idaresi tarafından onaylanan gümrük çıkış beyannameleri yoluyla yürütülmektedir. Gümrük idaresi gümrük beyannamesinde belirtilen mallar ile fiilen ihraç edilen malların niteliğini ve gerçekten ihraç edilip edilmediğini teyid edilecek olan kurumdur.

Haksız yere KDV iadesi işlemlerinde göze çarpan önemli sorunlardan biride malın ihracını tevsik eden gümrük çıkış beyannamelerinin vergi idaresi tarafından teyidinde yaşanan sorunlar olduğu göze çarpmaktadır. Özellikle VEDOP (Vergi Daireleri Otomasyon Projesi) kapsamında olmayan vergi daireleri ile mal müdürlükleri tarafından gerçekleştirilen işlemlerde gümrük çıkış beyannamesinin teyidine yönelik işlemler uzun zaman almaktaydı.

Ancak son yıllarda vergi idaresi ile gümrük idaresinin veri tabanlarının entegre edilmesi ile gümrük beyannamelerinin vergi idaresi tarafından teyidine ilişkin sorunlar büyük ölçüde aşılmıştır. Hatta önümüzdeki yıllarda basılı kağıt durumundaki gümrük çıkış beyannamelerinin tamamen kaldırılması mümkün olabilecektir.

Bununla beraber gümrük kapılarında gümrük çıkış beyannamelerinin ilgili memurlar tarafından kapama işlemleri zaman almakta ve firmaların istisnayı beyan edecekleri ayı aşmaları sebebiyle KDV beyannamelerine düzeltme vermeleri sonucunu doğurmaktadır.

Ek olarak idare tarafından iadeye ilişkin talep edilen ve elektronik ortamda verilen satış faturaları listelerindeki GTİP (Gümrük Tarifesi İstatistik Pozisyonu) ve ihraç edilen malın birim ve miktarına ilişkin küçük farklılıklarda dahi sistem hata vermektedir. Bu nedenle mükelleflere internet vergi dairesi uygulamaları üzerinden gümrük çıkış işlemlerine ilişkin detayları topluca görüntüleme imkanı verilmelidir.

3.2. ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bu bölümde KDV iadesinde vergi idaresi ve mükellefler açısından yaşanan sorunlara ilişkin çözüm önerileri ortaya konacaktır.

3.2.1. Mahsuben İadenin Kapsamının Genişletilmesi

KDV iadesine hak kazanan mükelleflerin iade alacaklarının, belediyeler ve diğer kamu kurum ve kurumlarına olan borçlarına mahsup imkanı getirilmelidir. Bunun yanı sıra son yapılan düzenlemelerle nispeten yaygınlaştırılan mahsup imkanı, ilişkide bulunsun bulunmasın başkaca firmaların vergi borçlarını da kapsayacak şekilde yaygınlaştırılması, sistemi daha da çalışır hale getirecektir.¹⁵⁴

Mahsup imkanının genişletilmesiyle nakit iadenin cazibesi azaltılmakla beraber firmaların finansman yüküde hafifletilmiş olacaktır. Bunun yanı sıra toplam iade alacakları vergi veya sosyal güvenlik ödemelerinden fazla olan firmalar nakit iade almak yerine diğer borçlarına mahsup imkanı yakalamış olacak ve firmalar nakit iade sürecinde ki gecikmelerden dolayı finansman sıkıntısına düşmekten kurtarılmış olunacaktır.

Hali hazırda uygulanmakta olan diğer kamu kurum ve kuruluşlarına olan borçların mahsubunda yaşanan zorlukların en başında kuruluşlar arasındaki koordinasyon eksikliği gelmektedir. Koordinasyon eksikliği ile beraber bilgi ve belge akışındaki gecikmeler nedeniyle söz konusu mahsup işlemlerinden beklenen faydayı yaratamamakta ve cazibesini kaybetmektedir.

Bunun sonucunda sistemden yararlanmak isteyenler beklemedikleri sürprizlerle karşılaşmaktadır. İhracatçılar borçlarını mahsup suretiyle ödemiş olmalarına rağmen; mükerrer ödeme emri tebligatı, yurtdışı çıkış yasağı konulması, gecikme faizi ve gecikme zammı v.b. uygulamalarla karşı karşıya kalmaktadırlar.¹⁵⁵

Mahsup imkanı sağlanan kurumlar arasında koordinasyonu sağlayacak bilgi teknolojisi altyapısının geliştirilmesi ve söz konusu işlemlerin kurulacak olan bu

¹⁵⁴ Mahmut VURAL, a.g.e., s. 833

¹⁵⁵ Mahmut VURAL, a.g.e., s. 833

elektronik veri ağları üzerinden yürütülmesi bahsi geçen sorunların önlenmesi ve mahsup işlemlerinin hızlandırılmasında büyük kolaylıklar sağlayacaktır.

3.2.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Etkinliğinin Arttırılması

3065 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden günümüze vergi denetiminde önemli bir rol oynayan Yeminli Mali Müşavirlik mesleği ve dolayısıyla meslek mensuplarından ihracattan doğan KDV'nin iadesinde etkin faydalanılması için çeşitli düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Söz konusu etkinliğin sağlanabilmesi ile haksız yere KDV iadesinin ve mükellef ile idarenin yaşadığı sorunların önemli ölçüde önüne geçilecektir.

Bu etkinliğin sağlanabilmesi için;¹⁵⁶

- YMM'lere büro standartları getirilmelidir. Belli büyüklükte ve donanımda bürosu olmayan, yardımcı personeli bulunmayan yeminli mali müşavirlerin çalışma olanağı sınırlandırılmalıdır. Çünkü bir güven mesleği olan YMM'liğin organize bir şekilde çalışması son derece önemlidir.
- KDV İade Raporu düzenleyebilecek yeminli mali müşavirler ve müşavirlik şirketleri, Maliye Bakanlığı ve TÜRMOB ile birlikte objektif ölçütlere göre tespit edilip ilan edilmelidir.
- Yeminli mali müşavirlerin bir yılda düzenleyebilecekleri, KDV iade raporu ve tam tasdik raporu sayısı sınırlandırılmalıdır.
- Yeminli mali müşavirlerin çalışma koşullarını tam tasdik ve KDV iadesine ilişkin rapor sayılarını vb. bilgileri içeren istatistiki bilgilerin veya aylık çalışma raporlarının Odalara verilmesi sağlanmalı ve bu konuda Odalara her türlü destek verilmelidir. Amaç; Odaların YMM'ler üzerindeki denetim olanaklarını genişletmek ve böylece Odaların yeminli mali müşavirlerin tüm faaliyetleri hakkında tam, doğru ve zamanında bilgi sahibi olmalarını sağlamaktır.
- Yukarıda belirtilen şartların sağlanmasında sonra, YMM'lerce düzenlenen vergi iadesi raporları, vergi dairesince vergi inceleme elemanlarının raporlarında olduğu gibi, gerek şekil gerekse içerik açısından değerlendirmeye alınmadan doğrudan

¹⁵⁶

Mahmut VURAL, a.g.e.,s. 834

işleme konulmalıdır. Bütün yapılan bu düzenlemeler karşılığında da, vergi dairesi bu işlemlerin sonuçlarından sorumlu tutulmamalıdır. Tüm sorumluluk, YMM şirketinin ve raporu düzenleyen YMM'nin olmalıdır.

3.2.3. KDV'de Oran Farklılaştırılmasına Gidilmesi

Başta tekstil ve konfeksiyon sektörü olmak üzere, ihracat ve KDV iadesi içindeki payı yüksek olan sektörlerde perakende safhadan önceki aşamalarda KDV oranının düşürülmesi halinde, endişe edildiği gibi herhangi bir gelir kaybı söz konusu olmayacağı ileri sürülmektedir. Bu görüşe göre bürokratik işlemlerde azalmalar nedeniyle, mesaisinin önemli bir kısmını bu işlere ayırmak zorunda kalan vergi idaresi ve iade talep eden mükelleflerde zamanlarını daha etkin ve verimli işlerde kullanabileceklerdir.¹⁵⁷

Önerimizin temelini daha öncede gündeme getirdiğimiz sektörlerin ihracat, iade ve ödenen KDV içindeki paylarının dengesiz ve uyumsuz olması ile iade edilecek verginin daha önce yüklenen vergiye göre hesaplanıyor olması oluşturmaktadır. Bundan yola çıkarak, iade edilen KDV içindeki payı yüksek ancak ödenen KDV içindeki payı %7,5 civarında olan tekstil ve konfeksiyon sektöründe bu doğrultuda yapılacak bir düzenleme hem iade talep edenler açısından hem de kamu açısından önemli yararlar sağlayacaktır.¹⁵⁸

Burada işletilen temel mantık toptan alımlarda ihracatçı firmanın yüklendiği KDV'ni azaltıp iadeye konu olan miktarın ve iade alınan dönemlerin azaltılması olacaktır. Hatta ihracatçı firmanın indirim konusu ettiği KDV'nin yurtiçinde gerçekleştirmiş olduğu mal teslimlerinden tahsil edeceği KDV'den az olabileceği durumlarda gerçekleşeceğinden firmanın iade talebi kalmayacaktır.

Yüksek oranlı KDV'nin perakende safhasında uygulanmasından dolayı hazinenin bir vergi kaybı söz konusu olmayacaktır. Keza tekstil sektöründe verginin büyük kısmının perakende safhasından olduğundan böyle bir endişeye gerek kalmamaktadır. KDV'nin büyük kısmının perakende aşamasında doğmasının temel nedeni de söz

¹⁵⁷ Mahmut VURAL, a.g.e.,s. 836

¹⁵⁸ Nihat UZUNOĞLU, **KDV İadesi Uygulaması ile Ödenen KDV'ne İlişkin Veriler ve KDV İade Sistemi Hakkında Bir Öneri**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 257 , Ocak, 2003, s.46

konusu sektörlerin emek yoğun sektörler olması ve işçilik maliyetlerinin KDV'siz olması (taşeron işçilik hariç) nedeniyle yaratılan katma değer büyük kısmını söz konusu maliyet kaleminin oluşturmasıdır.

Devletin KDV tahsilatı perakende aşamada uygulanan orana göre belirlendiğinden, mal ve hizmetlerin tüketilebilir hale getirilinceye kadar geçirdiği ara aşamalarda uygulanan daha düşük veya yüksek oranların fiskal yönden bir önemi bulunmamaktadır. Diğer taraftan, farklı oran uygulaması vergi indirimi ve iadesi konularında sorunlara neden olabilir.¹⁵⁹

Yukarıda belirtilen görüşe göre de perakendeden önceki ara aşamalarda KDV'ne uygulanacak oran farklılaştırmasının KDV hasılatını etkilememesine rağmen iade konularında sorunlara yol açabileceğidir. Ancak sektörel bazda iyi ölçümlenmiş bir KDV oran farklılaştırmasının soruna yol açmayacağı öngörülmektedir. Ancak uygulamanın diğer sektörler için doğru genişletilmemesine dikkat edilmelidir.

3.2.4. Müteselsil Sorumlulukta İşleme Taraf Olanlar Arasındaki İlişkinin Tespitine Yönelik Somut ve Objektif Kriterlerin Uygulanması

23 Kasım 2001 tarihli 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 84 Nolu KDV genel tebliği ile KDV'nde müteselsil sorumluluk kavramı açıklanmıştır.

Müteselsil sorumluluk müessesesi ile katma değer vergisi iadelerinin doğrudan bir ilişkisi bulunmamaktadır. Ancak müteselsil sorumluluk kapsamında hakkında vergi takibatı yapılan mükelleflerin, diğer alacaklarında olduğu gibi vergi dairesinden olan katma değer vergisi iade alacaklarında da bu husus göz önüne alınarak işlem yapılacağı tabiidir.¹⁶⁰

İlgili tebliğde müteselsil sorumluluğa ilişkin aşağıdaki ifade yer almıştır.

“Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında

¹⁵⁹ Nuri Değer, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Temmuz, 2007, s.80

¹⁶⁰ 23.11.2001 tarihli ve 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 84 No'lu KDV Genel Tebliği

doğrudan veya hısmılık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon ve yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.”¹⁶¹

Maliye Bakanlığı VUK'nun 11'nci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak 84 Nolu KDV genel tebliği ile müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esasları belirlemiştir. Bu çerçevede tebliğde müteselsil sorumluluk kavramı “işleme doğrudan taraf olanlar” ve “işleme doğrudan taraf olmayanlar” şeklinde ele alınmıştır.

Tebliğde işleme doğrudan taraf olan alıcıların banka veya finans kurumları vasıtasıyla ödemeleri ve banka veya özel finans kurumuna yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı-soyadı (tüzel kişilerde ünvanı) ile banka veya özel finans kurumudaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları, ödemelerin çekle yapılmış olması halinde satıcının adı soyadı (ünvanı) ile vergi kimlik numaralarını yazmaları halinde müteselsil sorumluluk ile muhatap olmayacakları belirtilmiştir.

Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısmılık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluğun kalkmayacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan işleme doğrudan taraf olmayanlar, yani mal alımına ait ilk safhadan önceki safhalar nedeniyle hazineye intikal ettirilmeyen vergiyi indirim konusu yapan mükellefler belli şartların varlığı halinde müteselsilen sorumludurlar. Daha net açıklarsak, hazineye gereken intikali yapmayan mükellefler ile indirimden yararlanan mükellef arasında menfaat ilişkisi, hısmılık, sermaye veya yönetim ilişkisinin denetim

¹⁶¹ 23.11.2001 tarihli ve 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 84 No'lu KDV Genel Tebliği

elemanlarınca tespit edilmesi ve denetim elemanınca düzenlenmiş raporlarda açıkça belirtilmiş olması durumunda sorumluluk söz konusu olacaktır.¹⁶²

Tebliğin ilgili kısımlarında da görüldüğü üzere denetim elemanlarınca alıcı ve satıcı veya satıcının bir alt derece tedarikçisi ile alıcı arasında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak sureti ile dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu olacağı belirtilmiştir.

Burada ki önemli nokta denetim elemanlarınca bu türde bir ilişki olduğunu tespit eden raporların objektifliğidir. Denetim elemanlarınca yazılan bazı tespit raporları için objektif ölçütlerin varlığı tartışma konusu olmakta ve iyi niyetli mükelleflerde bu uygulamalardan zarar görmektedir. Hatta bazı tespit raporlarında tebliğde öngörülen çerçeveler içinde olmasa dahi firmaların sürekli tedarikte bulunduğu firmalarla tebliğde belirtilen türde dolaylı ilişki içinde olduğu iddia edilebilmektedir.

Müteselsil sorumluluk kapsamında bu tür ilişkinin tespiti için daha somut ve objektif kriterler ortaya konmalıdır. Daha somut ve objektif kriterlerin ortaya konması ile idare ve mükellefler arasındaki ihtilafların mahkemeye intikal ettiği durumlar önemli ölçüde azalacaktır. Aksi takdirde işleme taraf olanlar arasında ilişkinin varlığını tespiti yönelik raporlar eleştiri konusu olmaya devam edecektir.

Bunların yanında iade talebinde bulunan mükelleflerin iadeye ilişkin ibraz ettikleri listelerden sonra vergi dairesi tarafından verilen hata raporlarında kod listelerinde bulunan ikinci derece alt mükellefler içinde düzeltme talebinde bulunmaktadır. Oysaki yukarıda bahsettiğimiz 84 Nolu Tebliğ kapsamında işleme doğrudan taraf olmayanlar için söz konusu alt mükelleflerle tebliğ kapsamında ilişkide olduğuna dair tespit raporu olmayan mükelleflerden bu tarz bir düzeltme talebinde bulunulmamalıdır.

¹⁶² Şemsi Aziz ÇINAROĞLU, **KDV'de Müteselsil Sorumluluk Uygulaması ve Değerlendirmeler**, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim,2010, sayı: 350, s. 147

3.2.5. İhracatçılar İçin KDV'siz Alım İmkanlarının Genişletilmesi

Tez çalışması boyunca ihracatçı firmaların ihracat işlemleri nedeniyle indirim yoluyla giderilemeyen yüklenmiş oldukları KDV'nin iadesi konusuna değinilmiştir. İhracatçı firmaların tedarik aşamasında ödedikleri KDV'nin iadesine ilişkin devlet ve mükellefler açısından birçok soruna değinilmiştir.

KDV'siz alım imkanlarının genişletilmesinde temel amaç istisna kapsamında teslimler gerçekleştiren ihracatçı firmaların tedarik aşamasında KDV'siz satın alım imkanlarının genişletilmesi suretiyle KDV yüklerinin azaltılması ve dolayısıyla KDV iade taleplerinin azaltılmasıdır.

Avrupa'da ilk olarak Fransa'da ihracatçılara KDV'siz tedarik (zero-rating supplies to exporters) imkanı sağlayan sistem ile ihracatçı firmaların ihracattan dolayı yükledikleri KDV ve dolayısıyla iade talepleri ile iadeye ilişkin kamu kurumlarının ve mükelleflerin izlemesi gereken prosedürler azaltılmıştır.

Ülkemizde Dahilde İşleme Rejimi kapsamında uygulanmakta olan KDV'siz hammadde tedarikine ek olarak ihracatçı firmalara ana faaliyet konuları ve ihraç ürünlerine ilişkin yurtiçi tedariklerinde KDV'siz satın alım imkanlarının genişletilmesi ile ihracatçı firmaların iade taleplerinde ve idarenin iş yükünde azalma sağlayacaktır. Ayrıca söz konusu KDV'siz tedarik imkanı ile ihracatçı firmalar en baştan KDV'ne ilişkin finansman yükünden arındırılmış olacaktır.

3.2. DÜNYADA KDV İADESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE SORUNLARIN ÖNLENMESİNE YÖNELİK UYGULAMALAR

Ülkemizde olduğu gibi Dünya'da da vergi idareleri için KDV iadeleri, KDV kayıp ve kaçakları önemli bir sorun teşkil etmektedir. Tüm ülkelerde sorunların önlenmesine yönelik bir takım yaklaşımlar ortaya konmuştur. Bu yaklaşımlar ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeyi, vergi sistemleri ve ihracat stratejilerine göre farklılaşmakla beraber ortak nokta olarak ihracatçıların KDV iadesine ilişkin yaşadıkları sorunları azaltma ile birlikte iadeye ilişkin suitimallerin ve KDV kayıp ve kaçaklarının önlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmamızın bu kısmının temel dayanağı Uluslararası Para Fonu (IMF)

Baş Ekonomistleri Graham Harrison ve Russel Krellove'un “VAT Refunds: A Review of Country Experience, IMF Working Paper” adlı çalışmalarıdır.

3.2.1.Dünyada KDV İadesinde Karşılaşılan Sorunlar

Ülkemizde olduğu gibi dünyada da KDV iadeleri ülkeler için bir takım sorunlar içermektedir. Konunun ilerleyen bölümlerinde de görüleceği üzere sorunların çoğu ülkeler için benzer olmaktadır. Genel olarak ülkelerin KDV iadesine ilişkin sorunlarına bakıldığında konunun aşağıdaki başlıklarda yoğunlaştığı görülmüştür. Bunlar;

- Haksız yere KDV iadesi
- KDV iadelerinin hazine üzerindeki yükü
- Mükellef firmaların iade süreçlerinin aksamasından doğan mağduriyetleri
- KDV iadelerinin denetlenmesinin idari ve mali yükü
- İade talep sayısının çokluğu

Farklı ekonomik yapı, coğrafya ve ihracat sektörlerine sahip olmalarına rağmen söz konusu ülkelerin KDV iadesi konusunda yaşadıkları sorunların yukarıda açıklanan dört başlıkta yoğunlaştığı görülmektedir. Ülkeler bu dört başlık halinde ortaya çıkan sorunların çözümüne yönelik farklı avantaj ve dezavantajlar içeren bir takım uygulamalar ortaya koymuşlardır. Takip eden bölümde dünyada ülkelerin KDV iadesi sorunlarının önlenmesine yönelik yürürlüğe koydukları uygulamalar ele alınacaktır.

3.2.2. Dünyada KDV İadesinde Karşılaşılan Sorunların Çözümüne Yönelik Uygulamalar

Sadece ülkemiz açısından değil dünyada birçok ülkede KDV iadesine ilişkin problemler yaşanmaktadır. Ülkeler hem vergi idaresi açısından hem de mükellef açısından yaşanan sıkıntıları gidermek için bir takım önlemler almaktadır. Bu bölümde dünyada çeşitli ülkelerde KDV iadesi ve suistimallere ilişkin sorunların önlenmesine yönelik yürütülen uygulamalar ele alınacaktır.

3.2.2.1. İhracatçılara KDV'siz Tedarik

1948 yılında ilk olarak Fransa düzenli olarak ihracat yapan ihracatçılara faaliyetlerine ilişkin girdilerini KDV'siz olarak tedarik imkanı veren sistemi(zero rating supplies to exporters) uygulamıştır. İhracatçılara KDV'siz tedariki sağlayan uygulama ile ihracatçıların KDV iadesi talepleri azaltılması amaçlanmıştır.

Hollanda'nın 90'lı yıllarda söz konusu sistemi uygulamayı terketmesine rağmen, 70'li yıllarda diğer Avrupa ülkelerinin KDV'ni uygulamaya başlaması ile ihracatçılarına KDV'siz tedarik imkanı sağlayan sistem İrlanda, İtalya ve Hollanda tarafından uygulanmıştır. 80'li yıllarda ise eski Fransız kolonisi olan Cezayir, Fas, Tunus ve Senegal gibi ülkeler tarafından ve 90'lı yıllarda da Kore, Arnavutluk ve Azerbaycan tarafından uygulanmaya başlanmıştır.

İrlanda'da ürünlerinin %75'inden fazlasını ihraç eden ihracatçılar tedarikçilerinden KDV'siz tedarik imkanı sağlayan yetkiye sahip olabilmektedirler.¹⁶³

Bu sistem KDV'ye ilişkin iade taleplerini azaltması yönüyle kolaylaştırıcı olmasına rağmen vergi idareleri için karmaşık bir yapı ve gelir riski yaratmıştır. Çünkü tedarik aşamasında KDV'siz alım imkanı getiren sistem KDV'deki temel katma değer zincirini etkilemektedir. Ayrıca Azerbaycan'daki gibi uygulanan sertifikalandırma mekanizması suistimale açık olduğu gibi tedarikçilerin faaliyetlerini takip ve kontrol anlamında vergi idarelerine iş yükü getirmektedir.

Ancak KDV iadesine ilişkin sorunları önleme için kurulmuş olan bu yaklaşım tedarikçilerin kontrolü, suistimale açık olması ve vergideki katma değer zinciri kırması gibi yönleriyle bazı eleştirilere mağruz kalabilmektedir.

Örneğin, 2004 yılında Avrupa Komisyonu (The European Commission) bazı üye ülkelerde yolsuzluklardan kaynaklanan KDV kaybının toplam KDV'nin %10'una ulaştığını rapor etmiştir. En çok, diğer Avrupa Birliği (The European Union) ülkelerinden KDV'siz ithalat veya ithalattaki vergilerin ertelenmesi uygulamalarından kaynaklanan KDV yolsuzlukları Almanya'da yaklaşık 2,1 milyar Euro'ya (yaklaşık

¹⁶³ Graham Harrison and Russel Krelove, "VAT Refunds: A Review of Country Experience", IMF Working Paper, November 2005, s. 26

toplam KDV gelirinin %1,5' u) İngiltere'de ise 1,12-1,9 milyar İngiliz Sterlini'ne (yaklaşık toplam KDV gelirini %1,2-2,5'u) ulaşmıştır.¹⁶⁴

3.2.2.2. Alış ve Satış Faturalarının Çapraz Kontrolü

Bazı ülkelerde uygulanan, bu yöntem KDV iadesi talebinde bulunan mükelleflerin iadeye ilişkin tüm alış ve satış faturalarının vergi idaresi tarafından bilgisayar sistemleri üzerinde çapraz kontrolüne dayanmaktadır. Söz konusu yöntem, 70'lerin sonuna doğru ilk olarak Kore tarafından uygulanmıştır. Son dönemlerde ise Çin , Endonezya, Bulgaristan, Azerbaycan ve Arnavutluk gibi ülkelere yöntemi uygulama yönünden girişimlerde bulunmuşlardır. Keza ülkemizdeki uygulanan BA-BS formlarında temel mantığı bu işleme dayanmaktadır. Bu ülkeler tarafından geliştirilen sistemin bir özelliğide, detayların merkezi veritabanına girildikten sonra mükelleflerin KDV beyannameleri ve faturalarının listesi veya kopyaları ile başvurmalarını gerektirmesidir.

Son yıllarda otomatik veri yakalamayıda sağlayan bilgi teknolojilerindeki büyük gelişmelere rağmen, çapraz fatura kontrolü hala vergi idareleri ve mükellefler için önemli sorunlara yol açmaktadır. Dünyada son dönemde gerçekleştirilen gözlemler çapraz fatura kontrol sistemlerinin önemli ölçüde verimsiz iş yükü ortaya çıkardığıdır.

Örneğin, IMF'in Finansal İlişkiler Departmanı'nın (FAD-Financial Affairs Department) bir ülkede büyük mükelleflerin yarısından fazlasının eğitimli denetçilerinin çarpaz kontrol sisteminin uyumsuzluk gösterdiği faturaların kontrolü ve takibi ile meşgul olduklarını gözlemlemiştir.¹⁶⁵

Ayrıca açığa çıkan uyumsuzlukların çoğunun mükellef adres ve vergi numaraları gibi veri giriş hatalarından kaynaklandığı görülmüştür.

Departmanın görüşüne göre, çapraz fatura kontrol sistemleri risk değerlemesi, seçici çapraz kontrol, isithbarat toplama ve hedeflenmiş yolsuzluk incelemesine dayanan iyi dizayn edilmiş denetim programlarını ikame etmede yetersiz kalmaktadır.

¹⁶⁴ Michael Keen, "VAT Attacks", Second Best Perpectives On The Value Added Tax, Tax Policy Division, FAD, IMF Working Paper, s.3

¹⁶⁵ Graham Harrison and Russel Krelove, a.g.e., s. 27

Çapraz kontrol sistemi fatura bazlı yolsuzluklar konusunda yüksek potansiyel içeren endüstri ve mükellef gruplarına yönlendirilmelidir ve bu kontrol vergi denetçisinin yolsuzluk şüphesine sahip olduğu durumlarda veya örnekleme yoluyla uygulanmalıdır.

3.2.2.3. İade Taleplerinin Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (Certified Public Accountant) Tarafından Sertifikalandırılması

Kenya KDV kanununa göre, belirli bir miktarı aşan iade taleplerinin Kenya Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'ne (Institute of Certified Public Accountants of Kenya) kayıtlı bir sertifikalı kamu muhasebecisi tarafından sertifikalandırılması zorunludur. İlgili yasa iade talebinin meslek mensupları tarafından tasdik edilmesini zorunlu kılmaktadır. Vergi otoriteleri, mükellefler ve muhasebe meslek mensupları bu yaklaşımın fayda getirdiğini ileri sürmektedirler. Vergi idarecileri bu uygulamanın haksız iade taleplerini elemekte ve yönetsel maliyetleri düşürmede yardımcı olacağını öne sürmektedir.¹⁶⁶

Büyük ihracatçılar uygulamanın iadeleri hızlandırdığından dolayı gerekli uyum maliyetlerine katlanmakta ve uygulamaya destek vermektedirler. Ayrıca meslek firmalarında kendileri için pazar doğuran uygulamadan memnun kalmaktadırlar.

Söz konusu uygulama ülkemizde belirli limit üzerindeki nakit iadeler için YMM raporunun ibrazı zorunluluğuna ilişkin uygulama ile benzerdir.

3.2.2.4. Vergi Yasalarına Uyum Konusunda İyi Bir Geçmiş Sahip Mükelleflere Öncelik Sağlanması Uygulaması

Bazı ülkelerde vergi yasalarına uyum konusunda iyi bir geçmişe sahip mükelleflere tercihli öncelik hakkı verilmektedir. Bu uygulamaya altın statü (gold status) adıda verilmektedir. Uygulamada altın statüsüne sahip ihracatçı mükellefler hızlandırılmış KDV iadesi elde etmektedirler.

Bu uygulama sınırlı idari kapasitenin olduğu ülkelerde başlangıçta manuel süreçlerle yönetilmiştir. Örneğin; Pakistan 90'lı yıllarda özellikle tekstil sektöründeki ihracatçılar için bu tarz bir iade sistemi geliştirmiştir. Sistem daha da geliştirilip basit bilgisayar

¹⁶⁶

Graham Harrison and Russel Krelove, a.g.e., s. 28

uygulamaları ile KDV, gelir vergisi ve gümrük idarelerinde gelen veriler ile mükelleflerin yasal düzenlemelere uyum konusunda geçmişlerini irdeleyebilme imkanı tanımıştır.

Pakistan'daki bu uygulamada iade talep eden mükellefler “altın kategori”, “gümüş kategori” ve “diğerleri” olarak 3 ana kategoride sınıflandırılmıştır.

a- Altın kategori; En az risk taşıyan grup

b- Gümüş kategori: Orta derece risk taşıyan grup

c- Diğerleri: Yüksek veya belirsiz risk taşıyan grup

Altın kategorideki mükelleflerin iade talepleri ön denetime tabi tutulmaksızın 3 ila 5 işgünü içerisinde onaylanmaktadır. Gümüş kategorideki mükelleflerin belirli limitleri aşmayan iade talepleri dilekçenin verildiği ilgili idare birimi tarafından gözden geçirilip 15 gün içerisinde onaylanmaktadır. Altın veya gümüş statüdeki mükelleflerin geçmiş 12 ay içerisindeki 2 veya 3 iade talebi yılda en az bir kere denetlenmektedir. Eğer denetlemelerde devam eden kusurlu bir iade talebi saptanırsa , mükellefin statüsü altın veya gümüş kategorisinden düşürülmektedir.

Aşağıda belirtilen durumlarda iade talepleri iade öncesi doğrulama için işleme alınır;

- İlk defa iade talebi yapıyorsa
- Talep edilen iade miktarı vergi idaresi tarafından belirlenen limitin üzerinde ise
- İade mükellefin düzenli olarak talep ettiği iadelerden farklılık arz ediyorsa
- Önceki iade doğrulama kontrolleri sonucunda reddedilirse veya statüsü düşürüldüyse
- Mükellefin KDV veya diğer vergilerle ilgili uyum konusunda iyi bir geçmişi yoksa (beyanname vermeme, geç ödeme gibi)

Bu yöntemin en önemli özelliği vergi yasalarına uyumlu mükellefleri ödüllendirmesidir. Bu yolla diğer mükellefleride uyum konusunda teşvik edici özelliği bulunmaktadır.

3.2.2.5. Belirli Tutarın Üzerindeki Satın Alımlarının Ödemesinin Bankacılık Sistemi Üzerinden Gerçekleştirilmesi Uygulaması

Az gelişmiş veya gelişmekte olan ekonomilerde nakit işlemlerin fazlalığı KDV ve diğer vergilerden kaçınmaya imkan sağlamaktadır. Çünkü nakit işlemler vergi idarelerine alış ve satış işlemlerini belirlemek, doğrulamak için denetim izi bırakmamaktadır. Bu problemi çözebilmek için, vergi idareleri mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin işlemlerini (özellikle belirli bir miktar üzerindeki) bankacılık sistemi üzerinden gerçekleştirmelerini teşvik etmekte hatta mecbur kılmaktadırlar. Bu başlık altında 2 uygulama mevcuttur;

Bunlardan ilki Fransa, Macaristan, Türkiye ve diğer birkaç ülkeninde uyguladığı sistemdir. Bu sistemde mükelleflerin idarenin belirlediği tutarın üzerindeki mal ve hizmet alımlarının ödemelerini bankacılık sistemi üzerinden gerçekleştirmeleri zorunludur. Mükelleflerin belirlenen limitin üzerindeki işlemin ödemesini bankacılık sistemi üzerinden gerçekleştirmemeleri halinde vergi cezası ile karşılaşmaktadırlar.

İkinci uygulama Azerbaycan'da gerçekleştirilmiştir. Devlet mükelleflerin ödeme işlemlerini bankacılık sistemleri üzerinden gerçekleştirmeleri için teşvikler sunmakta ve mükellefler işlemlerini bankacılık sistemi üzerinden gerçekleştirmek kaydıyla KDV alacağına hak kazanabilmektedir. Eğer ödemeler nakit olarak gerçekleştirilmişse, KDV alacağı reddedilmektedir.

Bu önlemlerle mükelleflerin kayıtdışı işlemlerinin tekrarlamasının önlenmesi beklenmektedir. Fakat, bu önlemler bazen beklenenden daha az etkili olabilmektedirler. Örneğin, Türkiye deneyiminde olduğu gibi bu önlemler beklentileri tam olarak karşılayamamıştır. Çünkü uygunluk arzetmeyen işlemleri sistem yoluyla saptamak oldukça zordur. Ayrıca bakanlığın tebliğine dayanarak yürütülen uygulama bazı dava durumlarında mahkemede reddedilebilmektedir. Bir diğer yönü ise, bu uygulamaların idare tarafından bilinmeyen ve vergi idaresinde kayıtlı olmayanlar üzerinde etki yaratmayacağı şüphesizdir. Kayıtlı olmayan işlemleri saptamaya yönelik dizayn edilmiş programın yokluğu nedeniyle, bu işlemleri gerçekleştirenler faaliyetlerini kayıtdışı ekonomi üzerinden gerçekleştireceklerdir.

Sonuç olarak, belirlenen önlemlerin hiçbiri etkili fatura ve muhasebe kayıt sisteminin yerine ikame olarak görünmemektedir. Fatura ve yasal kayıtlar mükelleflerin KDV beyannameleri ve iade taleplerine dayanak oluşturmakta ve idarenin denetimi için bilgi kaynağı oluşturmaktadırlar. Kayıt düzenine ilişkin zorunluluklara uyumsuzluk durumunda uygun cezalar uygulanmalıdır.

3.2.2.6. KDV Banka Hesapları

2002 yılında Bulgaristan'da KDV yolsuzluklarını azaltmak ve KDV iade süreçlerini hızlandırmak amacıyla “KDV Banka Hesapları- VAT Bank Accounts” adlı bir sistem uygulamaya koymuştur. Uygulamaya göre her bir mükellef en az bir KDV banka hesabı açmak zorundadır. Eğer sözkonusu işlemin KDV miktarı idare tarafından belirlenen limitin üzerinde ise alıcı durumundaki KDV mükellefi işlemde doğan KDV tutarını satıcı durumundaki KDV mükellefinin bankadaki KDV hesabına yapması zorunludur.

Örneğin; A firması mallarını B firmasına satıyor, B firmasında daha sonra bu malları C firmasına satıyor. B firması A firmasına iki ödeme yapmak zorundadır. Bunlardan biri malın KDV hariç fiyatı, ikincisi ise malların KDVne isabet eden ödemedir. B firması A firmasından tedarik ettiği malların KDV ödemesini A firmasının bankadaki hesabına yapmak zorundadır. Aynı prosedür, B firmasından malları alan C firması içinde geçerlidir. KDV dönemi sonunda, B ve C firması KDV hesaplarındaki parayı idareye karşı olan KDV ödemelerinde kullanabilmektedir.

Genel kural olarak, KDV banka hesaplarında bulunan fonlar yalnızca tedarik edilen malların KDV'nin ödenmesinde ve KDV dönemi sonunda devlete olan borçların ödenmesinde kullanılabilir. Bazı nadir durumlarda, KDV hesaplarındaki fonlar idarenin iznini almış olmak kaydıyla mükellefler tarafından diğer hesaplarına aktarılabilir. Eğer denetimde mükellefin vadesi gelmiş veya temerrüde düşmüş borcu bulunuyorsa bu tutarlar mükellefe iade edilmeyip, bu söz konusu borçların ödenmesinde kullanılmaktadır. Mükellefler için bu uygulama, banka KDV hesaplarındaki fonların dondurulması ve faaliyetleri için gerekli olan çalışma sermayesinin kaybı anlamına gelmektedir. Bu yüzden, birçok KDV mükellefi banka KDV hesaplarındaki fonları çekebilmek için başvuruda bulunmaktadır.

Bulgaristan'daki banka KDV hesapları uygulamasının etkinliğinin değerlendirmesini yapabilmek mümkün değildir. Çünkü sistemden elde edilen veriler ile sistemin KDV gelirleri ve iade yolsuzlukları üzerindeki etkisini ölçebilmek olanaklı görünmemektedir.

Yapılan ilk gözlemler uygulamanın KDV yolsuzluklarını önlemede bir çözüm sağlamadığı yönündedir. Örneğin, KDV banka hesapları kayıtdışı satışları, gerçekleşmeyen ihracatları, diğer KDV sistemlerinde meydana gelen işlemleri, memurların rüşvet ile işlem gerçekleştirmelerini ve fatura yolsuzluklarını ortaya çıkaramayacaktır. Buna ek olarak, alıcının satıcı KDV banka hesabına yaptığı ödemenin devlete intikal edeceği garanti edilememektedir.

Uygulamaya ilişkin ikinci önemli gözlem ise KDV banka hesapları uygulamasının uyum maliyetlerinin aşağıda belirtilen iki açıdan önemli ölçüde arttırdığıdır;

- Çalışma sermayesinin kaybı; Bu kayıp işletmeler için önemli bir maliyet olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü, banka KDV hesaplarında dondurulan fonlar işletmeleri nakit akışlarını karşılamak için kısa vadeli borçlanma arayışına itmektedir.
- Yönetimsel maliyetler; Bu sistem ile işletmeler tedarik ettikleri mal veya hizmet için bir ödeme yerine iki ödeme yaparak ekstra maliyetlere katlanmaktadır. Çünkü bu sistem üzerinde karşılıklı mahsup imkanı bulunmamakta, bu da ekstra maliyetlere yol açmaktadır. Ayrıca sözkonusu işlemler yasal kayıt tutma maliyetlerini de arttırmaktadır.

KDV banka hesapları uygulamasının yol açtığı uyum maliyetleri küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için orantısız bir biçimde yüksektir. Rusya'nında yer aldığı bazı ülkeler söz konusu sistemi uygulamayı gündemlerine almışken sistemden kaynaklanan maliyetlere ilişkin incelemeler sonucunda uygulamadan vazgeçmişlerdir.

3.2.2.7. İthal Edilen Yatırım Mallarının KDV'nin Ertelenmesi Uygulaması

Büyük tutarda yatırım malı ithal eden yatırımcılar ithalatlarından kaynaklı KDV ödemelerinin nakit akışları üzerinde negatif etki yarattığından yakınmakta ve buda yatırımcıların yatırımı gerçekleştirmelerinde çekince yaratmaktadır. Çünkü yatırımcılar

söz konusu malları gümrükten çekmeden önce KDV'ni ödemekte ve ihracat işlemleri iadeye konu oluncaya kadar beklemek zorunda kalmaktadırlar. Bu sorunun çözümü için bazı ülkeler yatırım mallarının tesliminde KDV muafiyeti tanımakta ve mükelleflerin iade taleplerini azaltmayı amaçlamaktadırlar. İdareler bu istininin diğer ithal malları için genişletilmesi talebi ve suistimale açık olması nedeniyle genellikle söz konusu uygulamada isteksiz davranabilmektedirler. IMF'in bu konudaki tavsiyesi, söz konusu yatırım mallarının ithalinden doğan KDV'nin ertelenmesi ve ihracatçının doğacak ilk iade hakkından mahsup edilmesidir.

Bahsi geçen uygulama ülkemizde Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yatırım mallarının teminininde KDV'siz satın alma imkanı sağlayan uygulamaya benzer bir uygulamadır. Ancak ülkemizde uygulanan bu yöntemde Yatırım Teşvik Belgesine sahip firmalar makine ve teçhizat listesindeki yatırım mallarını en başta KDV'siz olarak satın almakta KDV ertelenmemektedir.

3.2.3. Uygulamalara İlişkin Değerlendirme

Yukarıda dünyada uygulanmakta olan ve yedi başlık halinde açıklanmış olan yaklaşımlar ile ülkeler KDV iadesi sorunlarına ilişkin aşağıdaki amaçları gerçekleştirmeye çalışmaktadırlar. Bunlar;

- İade talep sayısını düşürmek
- İade sürecini hızlandırmak
- İhracatçıların nakit akış sorunları çözmek ve iadeye ilişkin diğer uyum maliyetlerini azaltmak
- İade sistemini suistimallerden korumak, KDV'ni gelir bazlı geliştirmek
- Vergi idaresinin maliyetlerini düşürmek

Dünyadaki uygulamalarda ülkemizde olduğu gibi idarenin bir taraftan ihracatçının iadeye ilişkin sorunlarını çözmeyi amaçlarken, diğer taraftanda KDV üzerindeki yolsuzluk ve suistimalleri önleyerek devletin vergi kaybına uğratılmaması amaçlamıştır. Tabiki buda konuyu her zaman hassas kılmaktadır. Devletin vergi kaybına ilişkin

çekinceleri ile ihracatçının KDV yükü ve iadesine ilişkin sorunları konu üzerinde idare ve mükellefleri karşı karşıya getirmektedir.

Dünyadaki KDV İade Sorunlarının Önlenmesine Yönelik Mevcut Uygulamaların Performans Karşılaştırması Tablosu

Yöntemler	İade Gecikmelerini Önleme	İade Talep Sayısını Azaltma	KDV Kaybını Önlemeyi Geliştirme	Mükelleflerin Uyum Maliyetlerini Düşürme	İdari Maliyetlerde Tasarruf
A- İhracatçılara KDV'siz Tedarik	Evet	Evet	Hayır	Hayır	Hayır
B- Alış ve Satış Faturalarının Çapraz Kontrolü	Hayır	Hayır	Evet	Hayır	Hayır
C- İade Taleplerinin Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Tarafından Sertifikalandırılması	Evet	Hayır	Evet	Hayır	Evet
D- Vergi Yasalarına Uyum Konusunda İyi Bir Geçmişe Sahip Mükelleflere Öncelik Sağlanması Uygulaması	Evet	Hayır	Evet	Evet	Evet
E- Belirli Tutarın Üzerindeki Satınalmalarının Ödemesinin Bankacılık Sistemi Üzerinden Gerçekleştirilmesi Uygulaması	Evet	Hayır	Evet	Hayır	Hayır
F- KDV Banka Hesapları	Hayır	Hayır	Kanıtlanmamış	Hayır	Hayır
G- İthal Edilen Yatırım Mallarının KDV'sinin Ertelenmesi Uygulaması	Evet	Evet	Hayır	Hayır	Hayır

Tablo: Graham Harrison and Russel Krellove, “**VAT Refunds: A Review of Country Experience**”, IMF Working Paper, November 2005, s. 34

Tabloda görüleceği üzere uygulamaların D başlığındaki “Vergi Yasalarına Uyum Konusunda İyi Bir Geçmişe Sahip Mükelleflere Öncelik Sağlanması” uygulaması dışındaki uygulamaların çoğu idare ve mükelleflerin maliyetlerini arttırmaktadır. “Vergi Yasalarına Uyum Konusunda İyi Bir Geçmişe Sahip Mükelleflere Öncelik Sağlanması” uygulaması KDV kaybını önlemesi ve iade süreçlerini hızlandırmasının yanında diğer maliyetlerde de düşüş sağlamaktadır. Uygulamanın tek olumsuz yönü kuruluşu eski olan firmalara yönelik olmasıdır. Ancak söz konusu dezavataj idarenin yeni işletmelere yönelik etkili bir eğitimi ve yardımıyla çözülebilecektir. “Alış ve Satış Faturalarının Çapraz Kontrolü” ile “KDV Banka Hesapları” uygulamaları katlanılan ek maliyetleri haklı çıkaracak bir kanıt sunamamıştır. Benzer şekilde “Tedarikçilere KDV'siz Tedarik” uygulaması KDV sistemine eklediği karmaşıklığa rağmen net bir fayda sağlayıp-

sağlayamadığı ölçülememiştir. Mükelleflerin ek maliyetleri katlanmada gönüllü olması ve sertifikalandırmayı gerçekleştirecek meslek mensuplarının verilen görevi uygun şekilde gerçekleştirmeleri durumunda “İade Taleplerinin Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Tarafından Sertifikalandırılması” uygulaması iadeye ilişkin problemlerin çözümünde uygun bir yöntem olabilecektir. “Belirli Tutarın Üzerindeki Satınalmaların Ödemesinin Bankacılık Sistemi Üzerinden Gerçekleştirilmesi” uygulaması ile “İthal Edilen Yatırım Mallarının KDV'nin Ertelenmesi Uygulaması” az gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde uygulanabilirliği mümkündür. Ancak uzun vadeli bir çözüm olarak görünmemektedir.

Dünyadaki uygulamalardan da görüleceği üzere KDV iadesi sorunlarına karşı alınan önlemler ülkelerin ekonomik yapılarına göre değişmektedir. Bu da ülkelerin kendi ekonomik sistemlerine uygun iade süreçlerini geliştirmelerini zorunlu kılmaktadır. Ancak, mevcut uygulamaların neredeyse tamamı sorunu tam anlamıyla giderememektedir, hatta bazı uygulamaların sorun üzerinde yarattığı etki dahi ölçülememektedir.

Dünyada uygulanan yöntemlerden birçoğunun kısmen veya tamamen ülkemizde de uygulandığı görülmektedir. Dünyadaki mevcut uygulamalarda ülkeler bazında ekonomik durum, vergi rejimi, ihracat sektörlerinin yapısı, kayıtdışı ekonominin boyutu, ekonomik teşvikler ve devlet bütçesi gereksinimleri gibi etmenler gözönünde bulundurulmuştur. Keza ülkemizde de söz konusu yöntemler ele alınırken yukarıda anılan etmenler gözönünde bulundurulmuş ve yöntemler üzerinde bir takım revizyonlar gerçekleştirilmiştir. Her ne kadar ülkemize uygun bir sistem geliştirmek amacıyla bir takım farklılıklar yaratan düzenlemeler gerçekleştirildi ise de, uygulanan yöntemlerin temel mantığından kopmadığı görülebilmektedir. Kaldığı uyarılama adına yapılan düzenlemelerin gerekliliği açıktır. Yasa ve tebliğler ile gerçekleştirilen düzenlemelerde daha çok vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ve amme alacağının tahsilatı riskinin ortadan kaldırılması yönünün ağır bastığı söylenebilir. Ancak bu yönün ağır bastığı bazı uygulamalarda yararı kanıtlanamamış mükelleflerde mağduriyet doğuran bazı yaklaşımlar sergilendiği söylenebilir.

Aşağıdaki tabloda dünyada uygulanan yöntemlerin ülkemizde uygulanış biçimleri ele alınmıştır.

Dünyadaki KDV İade Sorunlarının Önlenmesine Yönelik Mevcut Uygulamalar ve Türkiye'deki Mevcut Uygulamaların Karşılaştırması Tablosu

Yöntemler	Ülkemizdeki Mevcut Uygulamalar
A- İhracatçılara KDV'siz Tedarik	Dahilde İşleme Rejimi kapsamında ihracatçılara yurtdışından KDV'siz hammadde tedarik imkanı bulunmaktadır
B- Alış ve Satış Faturalarının Çapraz Kontrolü	BA-BS formları ile firmaların belirlenen limitin üzerindeki toplam alış ve satış faturaları çapraz kontrole tabi tutulmaktadır
C- İade Taleplerinin Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Tarafından Sertifikalandırılması	İhracatçı firmaların nakden iade talepleri YMM raporu ile tasdik edilebilmektedir.
D- Vergi Yasalarına Uyum Konusunda İyi Bir Geçmişe Sahip Mükelleflere Öncelik Sağlanması Uygulaması	Vergi yasalarına uyum konusundaki bu uygulamayla örtüşen bir uygulama bulunmamaktadır. Kısmen de olsa KOD uygulamaları ile bir takım zorluklar bulunmaktadır
E- Belirli Tutarın Üzerindeki Satınalmalarının Ödemesinin Bankacılık Sistemi Üzerinden Gerçekleştirilmesi Uygulaması	Belirli tutarın üzerindeki işlemlere ilişkin ödemelerin bankacılık sistemi üzerinden gerçekleştirilmesi zorunludur
F- KDV Banka Hesapları	KDV Banka hesapları yöntemi ülkemizde uygulanmamaktadır
G- İthal Edilen Yatırım Mallarının KDV'sinin Ertelenmesi Uygulaması	Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında belirlenen makine ve teçhizat yurtdışından KDV'siz tedarik edilebilmektedir.

Yukarıdaki tabloda da belirtildiği üzere KDV banka hesapları uygulaması hariç diğer yöntemlerin önceki paragrafta da açıklandığı üzere bazı farklı uyarlamalar içermekle beraber ülkemizde de uygulandığı görülebilmektedir. Bu yöntemlerle ilgili dünyada yaşanan sorunlara benzer sorunların ülkemizde de yaşandığı söylenebilir. Özellikle ülkemizdeki kayıtdışı ekonominin varlığı ve belge düzeninin yerleşmemiş olmasından kaynaklanan sorunlar bu yöntemlerin uygulanmasında bir çok sorunuda beraberinde getirmektedir. Bu sebeple KDV iadesinde karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik uygulanacak olan yöntemlerde ülkedeki ekonomik ve idari yapı, uygulanan vergi rejimi, ihracat sektörlerinin durumu gibi birçok faktör gözönünde bulundurulduğu ve mükellefleri mağdur etmediği gibi devleti vergi kaybına uğratmayacak yöntemler dizayn edilmesinin gerekliliği açıktır.

Uygulamalar ele alınırken KDV üzerinde hükümetler ve vergi idareleri tarafından alınan sıkı ve baskıcı tedbirlerin ekonomik hayat üzerinde olumsuz etkiler yaratabileceği her zaman göz önünde bulundurulmalıdır.

Gelişmekte olan ekonomilerde vergi matrahının erozyona uğraması ile hükümetler vergi gelirlerinin tahsilatı için keyfi uygulamalar yürürlüğe koyabilmektedirler. Diğer taraftan, hükümetler bazen politik ve yönetsel kararlardan kaynaklanan boşlukları kapatabilmek için KDV'de stopaj (tevkifat) gibi daha mevzuat ağırlıklı değişikliklere başvurumaktadırlar. Bazı ekonomilerde vergi yapısındaki bu değişiklik döngüsü akabinde vergi matrahının erozyona uğraması ve gelir hedeflerini karşılayabilmek için vergi idaresi üzerinde amansız bir baskı ile sonuçlanmıştır. Bu ülkelerdeki formal vergi sistemlerine tabi olan mükellefler tutarsız ve genellikle artan vergi yükü ile karşılaşmaktadırlar. Böyle durumlarda bir işlemin yarın nasıl vergilendirileceğini kimse bilememektedir. Tasarruf ve yatırımlar caydırılmakta ve atıl kalmaktadır. KDV iadeleri ihracatçılara ödenmek yerine bütçe ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazineye tutulmaktadır. Tüm bunların sonucunda kayıt dışı ekonomi genişlemekte, mükellefler üzerinde arttırılan vergi baskısı sonucunda vergi gelirleri düşmekte ve kısır döngü devam etmektedir.¹⁶⁷

Tüm bu sonuçların ışığında vergi politikasının bir bilimden ziyade bir sanat olduğu unutulmamalıdır.

¹⁶⁷ Richard M. Bird, “**Value-Added Taxes in Developing and Transitional Countries: Lessons and Questions**”, International Tax Program, University of Toronto, First Global International Tax Dialogue on VAT, Rome, March 15-16, 2005, s.11

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. İHRACATTA KDV İADESİ SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİ ÖLÇEMEYE YÖNELİK ARAŞTIRMA

4.1. İHRACATTA KDV İADESİ SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİ ÖLÇEMEYE YÖNELİK ANKET ARAŞTIRMASI

Bu bölümde son düzenlemeler ve özellikle iadeye ilişkin listelerin elektronik ortamda verilmesi uygulamasının ışığı altında mükellefler nezdinde iade sisteminin etkinliği ölçümlenmeye çalışılmıştır. Mükelleflerin iadeye ilişkin görüşlerinin elde edilmesinde anket yöntemi seçilmiştir.

4.1.1. Ankete Katılan İhracat Firmaları İle İlgili Değerlendirme

Anket çalışmasında sektörel ve hukuki yapı sınırlaması yapılmaksızın Ege Bölgesinde faaliyet gösteren, ihracat gerçekleştiren ve KDV iadesi alan firmaların iade süreçlerine ilişkin yaşadıkları sorunlar ve süreçler hakkında görüşleri incelenecektir. Anketi kapsayan firmalar seçilirken ihracat yapan ve iade alan firmaların seçilmesi örneklem kümesini genişletmek amaçlıdır. Çünkü sektörel, coğrafi veya hukuki yapı firmaların iadeye ilişkin süreçlerini etkilemediğinden dolayı iade süreci ile ilgili yaşanacak sorunlar benzer olacaktır.

4.1.1.1. Ankete Katılan İhracat Firmaları İle İlgili Değerlendirme

Örneklem kütesi olarak Ege Bölgesinde faaliyet gösteren, ihracat gerçekleştiren ve ihracattan dolayı indirim yoluyla giderilemeyen KDV'ni iade alan firmalar seçilmiştir. Firmaların bu şekilde seçilmesinin nedeni;

- İhracat gerçekleştiren hemen her firmanın KDV iadesi alması
- Hemen her sektörden ihracatçı firmaların bulunması
- Sektör farklılıkları olsa dahi iade sürecinin aynı olması

- İadeye ilişkin yaşanan sorunların benzer olması

Belirtilen nedenlerden dolayı Ege Bölgesinde faaliyet gösteren, ihracat gerçekleştiren ve KDV iadesi alan firmaların seçilmesi araştırmadan anlamlı sonuçlar elde edilmesi için ana kütleyle temsil yeteneğine haiz sağlıklı bir örneklem kümesi oluşturacaktır.

4.1.1.2. Araştırmanın Tanımı

Küreselleşmenin etkisini her alanda gösterdiği günümüzde en büyük etkisini de ekonomik hayat üzerinde göstermektedir. Her ne kadar günümüzde siyasi sınırlar varlığını sürdürse de ekonomik sınırlar gün geçtikçe ortadan kalkmaktadır. Gelişen teknoloji iletişim ve ulaşım imkanlarının sağladığı hareketlilikle sermaye, teknoloji ve işgücü hızla yer değiştirebilmekte, Pazar değişimleri ve üretim teknikleri günden güne çeşitlenmekte ve hızla farklılaşabilmektedir. Bu baş döndürücü hız rekabet koşullarını ağırlaştırmakta ve bu gelişmiş ülkeleri gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkeler karşısında avantajlı konuma getirmektedir.

Günümüzde dışa kapalı ekonomik modellerin öngördüğü gümrük duvarları gibi önlemler kalksa da ülkeler ekonomilerini teşvik edici önlemler almaya devam etmektedirler. Bu önlemlerin en önemlilerinden biride ihracatı teşvik amaçlı vergisel tedbirler ve bunun içinde ihracatta KDV iadesi uygulamalarıdır.

Ancak geçmiş yıllarda iadeye konu olan KDV'nin haksız yere iadesi, hayali ihracat gibi bir takım yolsuzluklar sonrası hükümetler ve vergi idaresi bu tür yolsuzlukların önüne geçmek için her geçen gün önlemlerini arttırmaktadırlar. Bu çalışmamızda vergi idaresi tarafından ihracattan doğan KDV'nin iadesine ilişkin ortaya konan uygulamalar ve mükelleflerin bu uygulamalar nedeniyle karşılaştıkları problemlerin ölçümü amaçlanmıştır.

4.1.1.3. Araştırmanın Amaçları

Araştırmanın amacı firmaların KDV iadesi alırken karşılaştıkları sorunların ağırlığının tespiti ve idarenin KDV Risk Projesi kapsamında yürüttüğü uygulamaların mükellefler nezdindeki doğruluğunun ölçülmesidir.

4.1.1.4. Araştırmanın Varsayımları

Ankete katılan firmaların ihracattan doğan KDV'ni iade alırken birtakım sorun ve gecikmelerle karşılaştığıdır.

Araştırmanın diğer bir varsayımında firmaların idare tarafından yürütülen uygulamaların bir takım eksik ve yanlışlar içerdiği yönünde görüşlere sahip olduklarıdır.

4.1.1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırmada Ege Bölgesi İhracatçılar Birliği'ne kayıtlı çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren ve ihracattan dolayı KDV iadesi alan 30 firma katılmış ve firmaların muhasebe yöneticilerinin iade süreçlerinde yaşanan problemlere ilişkin görüşleri alınmıştır. İade talebi için ibraz edilen listeler ve süreçlere ilişkin bazı eksiklik ve karşılaşılan sorunlarla ilgili anket görüşleri firma yetkililerine yöneltilmiştir. Ankete cevap veren firmalar Ege bölgesi firmaları olmasına rağmen iadeye ilişkin süreçler ve ibraz edilen bilgi ve belgelerin coğrafi bölge sınırlama olmaksızın Türkiye'nin her bölgesinde aynı olması örneklem kümesinin Türkiye'deki ihracattan dolayı KDV iadesi alan firmaları temsil yeteneğine sahip olduğu söylenebilecektir

4.1.1.6. Araştırmanın Yöntem ve Modeli

Anket çalışmasında sağlıklı sonuçlara ulaşabilmek amacıyla nitel ve nicel yöntemlerin her ikisinde tercih edilmiştir. Ele alınan yöntemler aşağıdaki şekilde özetlenebilmektedir. Anketin ana konusunu oluşturan ihracattan doğan KDV' nin iadesine ilişkin süreçler, bilgi ve belgeler konusunda bilgi edilmiş ve devamında iadeye ilişkin yaşanan problemler ile ilgili makale, mesleki yayın, sirküler, tebliğler ve

meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmuştur. Bu bilgiler ışığında mevcut sorunların derecelerinin ölçülmesine yönelik olarak anket soruları hazırlanmıştır.

Evrendeki her elemana eşit seçilme şansı verilmesi amacıyla “Basit Tesadüfi Örnekleme” yolu seçilmiştir.

4-2- Bulguların Değerlendirilmesi

İhracatta KDV iadesi süreçlerinin etkinliğini ölçmeye yönelik araştırmada amaçlanan verilere ulaşmada en etkili ve hızlı araç olan anket çalışması kullanılmıştır. Ankete ilişkin sorular hazırlanmadan önce konuya ilişkin detaylı çalışma yapılmış meslek mensubu ve uzman kişilerin görüşlerine başvurulmuştur.

Anket çalışması ile KDV iade süreçlerinde çoğunlukla karşılaşılan sorunlar ve ankete katılan firmaların bu sorunlara ilişkin belirtilen görüşlere katılma dereceleri ölçülmüştür.

Anket çalışması ile firmaların demografik özellikleri ve ihracattan doğan KDV'nin iadesine ilişkin yaşanan sorunlarla ilgili kanaatlere katılıp-katılmadıkları yönündeki görüşlerinin dereceleri ölçülmeye çalışılmıştır.

Anket ilk bölümde firmaların demografik yapılarına yönelik 8 soru ve iade sürecinde karşılaşılan sorunlara yönelik 2. bölümde yer alan 15 görüş ile toplamda 23 maddeden oluşmaktadır.

A. Demografik Bilgiler

1-)Firmanızın hukuki statüsü nedir?			
a-) Şahıs	b-)Limited	c-)Anonim Şirket	d-) Halka Açık Anonim Şirket
0	6	21	3
0,00	0,20	0,70	0,10

Ankete katılan firmaların %70'i Anonim Şirket statüsündeki iken, %10'u Halka Açık Anonim Şirket, %20'si ise Limited Şirket statüsündedir. Ankete katılan ihracatçı firmalar arasında Şahıs şirketi statüsünde firma bulunmamaktadır.

2-) Firmanız üretim yapıyor mu?	
Evet	Hayır
30	0
1,00	0,00

Ankete katılan firmaların tamamı üretim yapmaktadır ve ürettikleri ürünleri ihraç etmektedirler. Ankete katılan firmaların tamamı ihracını gerçekleştirdiklerini mamullerden dolayı indirim yoluyla gideremedikleri KDV'lerini iade almaktadırlar.

3-)Firmanızın çalışan sayısı kaçtır?				
a-) 0-49	b-)50-99	c-)100-499	d-)500-999	e-)1000 ve üzeri
3	8	12	1	4
0,10	0,27	0,40	0,03	0,13

Ankete katılan firmaların %40'nın çalışan sayısı 100-499 arasında iken, %27'sinin çalışan sayısı 50-99, %3'nün 500-999, %10'nun ise 0-49 arasındadır. 1000 ve üzeri çalışan sayısına sahip firma sayısı ise %13'tür.

4-)Firmanız kaç yıldır faaliyette?				
a-) 5 yıldan az	b-)5-10 yıl arası	c-)10-15 yıl arası	d-)15-20 yıl arası	e-)20 yıl ve daha fazla
4	4	8	2	12
0,13	0,13	0,27	0,07	0,40

Ankete katılan firmaların %40'ı 20 yıl ve daha fazla süredir faaliyette iken, %7'si 15-20 yıl, %27'si 10-15 yıl, %13'ü 5-10 yıl arası faaliyet göstermektedir. Ankete katılan firmaların sadece %13'ü 5 yıldan az süredir faaliyet göstermektedir.

5-)Firmanız kaç yıldır ihracat gerçekleştiriyor?				
a-) 5 yıldan az	b-)5-10 yıl arası	c-)10-15 yıl arası	d-)15-20 yıl arası	e-)20 yıl ve daha fazla
8	6	5	2	9
0,27	0,20	0,17	0,07	0,30

Ankete katılan firmaların %30'ı 20 yıl ve daha fazla süredir ihracat gerçekleştirir iken, %7'si 15-20 yıl arası, %17'si 10-15 yıl arası, %20'si 5-10 yıl arası ihracat gerçekleştirmektedirler. Ankete katılan firmaların sadece %27'si 5 yıldan az süredir ihracat gerçekleştirmektedirler.

6-)Döviz cinsinden ihracat hacminiz (USD)?				
a-)0-500.000	b-)500.000-1.000.000	c-)1.000.000-5.000.000	d-)5.000.000-10.000.000	e-) 10.000.000 ve üzeri
4	1	9	6	10
0,13	0,03	0,30	0,20	0,33

Döviz cinsinden (USD) ihracat hacimleri sorulan firmaların %33'ü 10.000.000 ve üzeri ihracat gerçekleştirir iken, %20'si 5.000.000-10.000.000 arası, %30'u 1.000.000-5.000.000 arası, %3'ü ise 500.000-1.000.000 arası ihracat gerçekleştirmektedirler. Ankete katılan firmaların sadece %13'ü 500.000 USD'den az ihracat gerçekleştirmektedirler.

7-)İhracatınızın toplam satışlarınızı içerisindeki yüzdesel oranı nedir?			
a-)%20 den az	b-)%20 ile %30 arası	c-)%31 ile %50 arası	d-)%51 den fazla
4	4	13	9
0,13	0,13	0,43	0,30

İhracatlarının toplam satışları içerisinde yüzdesel oranı sorulan firmaların %30'u %51 ve üzeri ihracat gerçekleştirir iken, firmaların %43'ü ihracatlarının toplam satışları içindeki payının %31 ile %50 arası, %13'ü ihracatlarının toplam satışları içindeki payının %20 ile %30 arası olduğunu belirtmişlerdir. Ankete katılan firmaların sadece %13'ü ihracatlarının toplam satışları içindeki payının %20'den az olduğunu belirtmişlerdir.

8-) İadenizi mahsup yoluyla mı yoksa nakit olarak mı alıyorsunuz?		
a-) Mahsup	b-)Nakit	c-) Mahsup ve Nakit
22	4	4
0,74	0,13	0,13

Ankete katılan ihracatçı firmaların %74'ü ihracattan doğan KDV iadelerini mahsup yoluyla kullandıklarını , % 13'ü ise nakit olarak iade aldıklarını diğer %13'ü ise hem nakit hem de mahsup yolunu kullandıklarını belirtmişlerdir. Firmaların nakit iade almaları için YMM raporu gerektiğinden dolayı yoğunluklu olarak idareye olan diğer vergi borçlarına mahsup yöntemini kullandıklarını belirtmişlerdir.

Anketimizin bu bölümünde iade talebinde ibraz edilen listeler ve iadeye ilişkin süreçlerden yaşanan problemlere yönelik görüşler sunulmuş ve ihracatçı firmaların bu görüşlere katılma dereceleri ölçülmüştür.

1-) 2010 yılı başında uygulanmaya iadeye ilişkin listelerin elektronik ortamda verilmesi sistemi ihracatçının işini kolaylaştırmıştır				
Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
19	6	1	2	2
0,63	0,20	0,03	0,07	0,07

KDV'nin iadesine ilişkin listelerin elektronik ortamda verilmesine ilişkin uygulamanın ihracatçıların işini kolaylaştırdığına dair yöneltilen görüşe ankete katılan firmaların %63'ü hiç katılmazken, %20'si katılmadıklarını belirtmişlerdir. Sunulan görüşe katılmayan firmalara nedeni sorulduğunda elektronik sisteme dayandırılan uygulamanın esnek olmaması ve doğabilecek sorunlara ilişkin önceden altyapı çalışması yapılmadan yürürlüğe konduğunu ve sistemin algoritmik yapısının pratikte bazı uygulamaları tam olarak karşılayamadığını belirtmişlerdir.

2-) Yeni İndirilecek KDV listesi formatı uygun bir formattır				
Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
0	4	0	16	10
0,00	0,13	0	0,53	0,33

Yeni indirilecek KDV listesi formatının uygun olduğuna dair yöneltilen görüşe ankete katılan firmaların %53'ü kısmen katılırken, %33'ü tamamen katıldığını belirtmişlerdir. Ankete katılan firmalarda sadece %13'ü yeni indirilecek KDV formatının uygun olmadığını belirtmişlerdir. İlgili anket sorusuna verilen cevaplara göre firmaların büyük bir kısmı yeni indirilecek KDV listesi formatının uygun olduğunu düşünmektedirler. Anketteki görüşe katılmayan firmalara nedeni sorulduğunda, indirilecek KDV listesinin gereğinden fazla detay içerdiği ve işgücü kaybına yol açtığını belirtmişlerdir.

3-) Yeni Yüklenilen KDV listesi formatı uygun bir formattır				
Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
19	5	2	3	1
0,63	0,17	0,07	0,10	0,03

Yeni yüklenilen KDV listesi formatının uygun olduğuna dair yöneltilen görüşe ankete katılan firmaların %63'ü hiç katılmazken , %17'si katılmadığını belirtmişlerdir. Ankete katılan firmalarda sadece %3'ü yeni yüklenilen KDV formatının uygun olmadığını belirtmişlerdir. İlgili anket sorusuna verilen cevaplara göre firmaların büyük bir kısmı yeni yüklenilen KDV listesi formatının uygun olmadığını düşünmektedirler.

4-) Yeni ihracat satış faturaları listesi formatı uygun bir formattır.				
Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
0	0	2	18	10
0,00	0,00	0,07	0,60	0,33

Yeni ihracat satış faturaları listesi formatının uygun olduğuna dair yöneltilen görüşe ankete katılan firmaların %60'ı katılırken , %33'ü tamamen katıldığını belirtmişlerdir. Ankete katılan firmalarda sadece %2'si yeni ihracat satış faturaları listesi formatının uygun olup-olmadığına dair fikir belirtmemişlerdir. İlgili anket sorusuna verilen cevaplara göre firmaların büyük bir kısmı yeni ihracat satış faturaları listesi formatının uygun olduğunu düşünmektedirler.

5-) Yükl enilen KDV listesinde son ihracat faturasından ileri tarihli faturalarının kabul edilmemesi doğru bir uygulamadır				
Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
2	4	2	8	14
0,07	0,13	0,07	0,27	0,47

Yükl enilen KDV listesinde son ihracat faturasından ileri tarihli faturaların kabul edilmemesinin doğru bir uygulama olduğuna dair yöneltilen görüş e ankete katılan firmaların %47'si tamamen, %27'si ise kısmen katılmışlardır. Uygulamanın doğru olmadığına dair görüş bildiren firmaları görüşlerinin nedenleri sorulduğunda; ihracata faturasının kesilmesinden sonra dahi malın gümrük kapısından çıkıncaya kadar nakliye, gümrük müşavirliği gibi masrafların doğacağı ve bunların yükl enilen KDV listesine dahil edilebilmesi gerekliliğini belirtmişlerdir.

6-) İade sürecinde alt mükelleflerden dolayı gecikme yaşıyoruz				
Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
0	2	0	22	6
0,00	0,07	0	0,73	0,20

İade sürecinde alt mükelleflerden dolayı gecikmeler yaşandığına dair yöneltilen görüş e firmaların % 73'ü kısmen katılırken, %20'si tamamen katıldıklarını belirtmişlerdir. Firmaların alt mükellefler ile ilgili küçük dahi olsa BA-BS formlarında uyumsuzluk yaşadıkları, alt mükelleflerin SAMYİB düzenleme ve kullanma gibi fiillerinden dolayı bir takım gecikmeler ve KDV beyannamesinde düzeltmelerle karşılaştıklarını belirtmektedirler. Ayrıca firmalar alım yaptıkları alt mükellefler ve ikinci derece alt mükellefleri kontrol etmelerinin mümkün olmadığını belirtmişlerdir. Bunun yanında müteselsil sorumluluk kapsamında alt mükellefler ve ikinci derece alt mükellefler ile aralarında müteselsil sorumluluğu doğuracak tespit raporu bulunmamasına rağmen ilgili vergi dairelerinden düzeltme talepleri ile karşılaştıklarını belirtmişlerdir.

7-) BA- BS formlarında uyumsuzluktan dolayı problem yaşanmaktadır				
Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
4	4	0	6	16
0,13	0,13	0	0,20	0,53

BA-BS formlarında uyumsuzluktan dolayı problem yaşandığına dair yöneltilen görüşe ankete katılan firmaların %53'ü tamamen katılırken, %20'si kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir. Firmalara uyumsuzluk nedenleri sorulduğunda, faturalardaki gecikme ve dolayısıyla takip eden ayda kayıt ve farklı kur kullanımlarından dolayı küçük farklar dahi olsa problem yaşayabildiklerini belirtmişlerdir.

8-) Yeni sistem KDV beyannamelerimize düzeltme vermemize neden oluyor.				
Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
4	6	0	6	14
0,13	0,20	0,00	0,20	0,47

Yeni sistemin KDV beyannamelerinde düzeltmeye neden olduğuna ilişkin yöneltilen görüşe ankete katılan firmaların %47 tamamen katılırken, %20'si kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir. Ankete katılan firmaların %13'ü bu görüşe hiç katılmazken %20 katılmadıklarını belirtmişlerdir. Yeni sistemin düzeltme beyanına neden olduğu fikrine kısmen ve tamamen katılan firmalara nedeni sorulduğunda, sistemin verilen liste ile KDV beyannamesini otomatik kontrol edip, kurdan kaynaklı çok küçük farklar dahi olsa hata verdiği, ihraç edilen mala ilişkin GTİP ve miktarlar ile ilgili gümrük verileri ile verilen listelerde küçük farklılıklardan dolayı düzeltme beyanı vermek zorunda kaldıklarını belirtmişlerdir.

9-) Yeni iade sistemi muhasebe departmanımızın iş yükünü arttırmıştır				
Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
2	2	0	8	18
0,07	0,07	0,00	0,27	0,60

Yeni sistemin muhasebe departmanlarının iş yükünü arttırdığına ilişkin yöneltilen görüşe ankete katılan firmaların %60'ı tamamen katılırken, %27'si kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir. Firmalara görüşe katılmalarının nedeni sorulduğunda özellikle indirilecek KDV listesi ve yüklenilen KDV listesindeki aşırı detayların bulunması, listelerin hazırlanmasında tekrar tekrar belge asıllarına dönüp kontrol edilmesi gerekliliğini öne sürmektedirler.

10-) Gümrük Çıkış Beyannamelerinin kapanması uzun süre alıyor.				
Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
4	4	0	4	18
0,13	0,13	0	0,13	0,60

Gümrük çıkış beyannamelerinin kapanmasının uzun süre aldığına ilişkin yöneltilen görüşe ankete katılan firmaların %60'ı tamamen katılırken, %13'ü kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir. Tamamen ve kısmen görüşü bildiren firmalar GÇB'lerinin bir kısmının ilgili ayın KDV beyannamesi verildikten sonra kapanmasından dolayı fiili ihrac tarihini saptamada güçlük yaşadıklarını belirtmişlerdir.

11-) Gümrük Çıkış Beyannamelerinin geç kapanmasından dolayı düzeltme beyannamesi vermek zorunda kalınmıyor				
Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
4	4	0	4	18
0,13	0,13	0	0,13	0,60

Gümrük çıkış beyannamelerinin sistemde geç kapanmasından dolayı düzeltme beyannamesi vermek zorunda kalındığına ilişkin yöneltilen görüşe ankete katılan firmaların %60'ı tamamen katılırken, %13'ü kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir. Görüşe tamamen veya kısmen katılan firmalara GÇB'lerinin sistemde geç kapanmasının KDV beyanında ne gibi sıkıntılara yol açtığı sorulduğunda; firmalara GÇB'nin kapanışının ihracat işleminin gerçekleştiği ayı takip eden aylarda sistemde görebilmelerinden dolayı istisnanın bildirileceği dönem ile işlemin kayıt altına alınacağı

günün döviz kurunun belirlenmesinde güçlükler yol açtığı ve bu durumun ilgili ayın KDV beyannamelerinde düzeltme sebep olduğunu belirtmişlerdir.

12-) Yeni sistem firmaları ihraç kayıtlı teslimlere yönlendirmiştir				
Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
2	4	4	18	2
0,07	0,13	0,13	0,60	0,07

Yeni sistemin firmaları ihraç kayıtlı teslimlere yönlendirdiğine dair görüşe ankete katılan firmaların %60'ı kısmen katılırken, %7'si tamamen katılmışlardır. Yine sunulan görüşe ankete katılan firmaların %13'ü katılmazken, %7'si hiç katılmadıklarını belirtmişlerdir. Görüşe kısmen veya tamamen katılan firmalara nedeni sorulduğunda firmaların yüklenilen KDV listesinin hazırlanmasındaki sorunlar ve ihraç kayıtlı teslimlerde daha yüksek iade alma imkanı bulunduğundan ihracatlarını grup şirketleri üzerinde ihraç kayıtlı teslim yoluyla gerçekleştirdiklerini belirtmişlerdir. Görüşe katılmayan firmalar ise yeni sistemden ziyade yabancı ana ortak ve yurtdışı müşteriler ile mutabakat ve benzeri sorunlar yaşanabileceğinden dolayı ihraç kayıtlı teslimlere yönelmediklerini belirtmişlerdir.

13-) İndirilecek KDV listesinde basım bilgilerinin idare sistemine intikal etmemiş faturalardan dolayı sorunlar yaşanmaktadır				
Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
0	4	4	9	13
0,00	0,13	0,13	0,30	0,43

İndirilecek KDV listesinde basım bilgilerinin idare sistemine intikal etmemiş faturalardan dolayı sorunlar yaşandığına dair yöneltilen görüşe ankete katılan firmaların %43'ü tamamen katılırken %30'u kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir. Görüşe tamamen veya kısmen katılan firmalara nedenleri sorulduğunda, alımda buldukları bazı alt mükelleflerin eski fatura koçanlarının henüz sistemde olmadığından, bazı mükelleflerin ise basım bilgilerinin vergi dairelerindeki sisteme işlenmemiş veya geç işlenmiş olmasından dolayı sorun yaşadıklarını belirtmişlerdir.

14-) Satış faturaları listelerinde adet ve GTİP nolarında sorunlar yaşanmaktadır				
Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
4	2	2	16	6
0,13	0,07	0,07	0,53	0,20

Satış faturaları listelerinde adet ve GTİP nolarında sorunlar yaşandığına dair yöneltilen görüşe ankete katılan firmaların %20'si tamamen katılırken, %53'ü kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir. Görüşe tamamen veya kısmen katıldıklarını belirten firmalara nedenleri sorulduğunda, özellikle ay içerisinde çok fazla ihracat ve farklı GTİP'na tabi mal ihraç ettiklerinden dolayı beyanda adet ve GTİP nolarında maddi hatalarla karşılaşabildiklerini belirtmişlerdir. Özellikle çok sayıda farklı GTİP noları bildiren mükelleflerin bazı ihraç malı kalemlerinin GTİP nolarındaki yorum farklılıklarında sıkıntıya neden olabildiğini belirtmişlerdir.

15-) Yeni sistemle idare risk sistemini iyileştirmiştir				
Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
0	8	2	8	12
0,00	0,27	0,07	0,27	0,40

Yeni sistemle idarenin risk sistemini iyileştirdiğine dair yöneltilen görüşe firmaların %40 tamamen katılırken, % 27'si kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir. Görüşe tamamen veya kısmen katıldıklarını belirten firmalara nedenleri sorulduğunda, firmaların idarenin söz konusu uygulama ile listeleri standart hale getirdiği, uygulama birliği sağladığını belirtmişlerdir. Ancak bunun yanında sistemin eleştirisi konusu olacak bir takım eksiklerin bulunduğu ve bazı noktalarda mükelleflerin mağduriyetini giderecek önlemler alınması gerektiğini eklemiştir.

Anket ve birebir görüşmeler sonucu son düzenlemeler ışığında KDV iadesi sürecinde yaşanan sorunlar aşağıdaki şekilde başlıklar halinde özetlenebilir.

27.01.2010 tarihinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan 53 No'lu KDV sirküsünden önce ihracat ilişkin iade taleplerine ilişkin ihracat listeleri, indirilecek KDV listesi, yüklenilen KDV listesi kağıt ve CD ortamında vergi dairelerine ibraz edilmekte idi. Ancak ilgili KDV sirküsünden sonra sirkülerde belirlenen işlemlere ilişkin listelerin elektronik ortamda verilmesi zorunlu kılınmıştır. İlgili sirkülerde listelerin elektronik ortamda verilmesinin gerekçesi aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“ Katma Değer Vergisi iade talepleri ile ilgili olarak vergi dairelerince şu anda VEDOP üzerinden manuel olarak yapılan ve oldukça uzun zaman alan kontroller, vergi dairelerinin kırtasiyecilikten ve bir kısım formalitelerden kurtarılması, iade işlemlerine hız kazandırılması, KDV iade işlemleri açısından asgari bir standart getirilmesi ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Başkanlığımızca hazırlanan KDV Risk Analizi Projesi sayesinde elektronik ortamda yapılacak, mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri belgeler esas alınarak özet bir rapor halinde vergi dairesinin kullanımına sunulacaktır.”

Maliye Bakanlığı'nın yukarıda açıklanan gerekçelerle uygulamaya koyduğu iadelere ilişkin listelerin elektronik ortamda verilmesi uygulaması ve iade sürecinde yaşanan sorunlar ile ilgili anket çalışması sonucu ve meslek mensupları ile uzman görüşleri doğrultusunda iadeye ilişkin listelerin elektronik ortamda verilmesi uygulamasına ve iade sürecine ilişkin eleştiriler aşağıdaki maddeler şeklinde sayılan konularda yoğunlaşmaktadır.

a-) 2005 yılı öncesinde basıma veya tasdike konu olmuş belgelerin sisteme intikal etmemesinden dolayı vergi dairelerinin sözkonusu belgelerin yeniden sisteme girilmesine kadar iade ve mahsup işlemlerini gerçekleştirmemesi ile iade süreci aksamaktadır.

b-) Vergi dairelerinde, internet ortamında işlemlerini gerçekleştiren mükelleflerin vergi iadesini alabilmesi vergi daireleri arası borcu olup olmadığı ve yoklama yapılması için yazışmalar yapılmakta ve bu yazışmaların uzun zaman almaktadır. Ankete katılan firmaların muhasebe yöneticileri ile yapılan görüşmelerde söz konusu yazışmaların

uzun zaman almasından dolayı iade sürecinde aksamalar meydana geldiğini belirtmişlerdir.

c-) Sistemin en büyük eksiği ve eleştiri noktası da firmaların yüklenilen KDV listelerinin idarenin istediği formata göre düzenlenmesidir. Birçok farklı sektörde faaliyet gösteren ve birbirinden farklı üretim süreçlerine sahip firmaların tek düze yüklenim listeleri hazırlamaları çok zor olacağı gibi hazırlanacak listelerin sağlıklı olduğundan bahsetmek mümkün olmayacaktır. Firmalar üretimde yüzlerce çeşit hammadde ve yardımcı malzeme ile üretim yapmaktadır. Firmaların ürün üretiminde ortaya koydukları ürün reçetesine göre hareket etmektedirler. Bir ürün için ne kadar hammadde veya malzeme kullanıldığı hesaplanabilmektedir. Ancak hangi fatura ile temin edilen hammaddenin hangi ürünün üretiminde kullanıldığını saptamak oldukça zordur. Keza, ortaya çıkacak verilerin doğruluğu her zaman tartışmaya açık olacaktır.

Bunların yanında hali hazırda vergi daireleri idarenin talep ettiği yüklenilen KDV formatının yanında mükelleflerin yürürlüğe konan uygulamadan önce vergi dairesine ibraz etmiş oldukları eski formattaki yüklenilen KDV hesaplama yönteminde basılı ortamda talep etmektedirler. Vergi dairelerinin mükelleften önceleri ibraz ettiği formatta yüklenilen KDV listesi talep etmesi sirküler ile uygulamaya konulan tek düze yüklenilen KDV listesi formatının idare organlarında da işlerliği olmadığını kabul ve kanıtı olarak görülmektedir.

d-) Sistem mükellefin indirilecek listesindeki mükellefler ile bu mükelleflerin vermiş olduğu BA ve BS formlarını kontrol etmekte ve BA- BS formlarında küçük hatalarda dahi firmaların listeleri yeniden düzenlemesi ve usulsüzlük cezası ile karşı karşıya kalmalarına sebep olmaktadır. Özellikle tedarik faturalarının ihracatçı firmaya geç ulaşması nedeniyle ilgili belgenin takip eden ay veya aylarda kayıt altına alınması durumunda BA formlarında uyumsuzluğun yaşanacağı bir gerçektir. Firmalar söz konusu uyumsuzluktan dolayı iade sürecinde vergi daireleri tarafından düzeltme talepleri ve bu düzeltmelerden dolayı usulsüzlük cezaları ile karşılaştıklarını belirtmişlerdir. Ayrıca anılan uyumsuzluk ve düzeltmelerden dolayı iade sürecinde aksamalar yaşadıklarını belirtmişlerdir. Bu sebeple BA ve BS formlarının bildirim

dönemlerinin 3'er aylık veya yıllık olarak yapılması bu sorunu bir nebze olsa gidermeye yardımcı olacağı belirtilmiştir.

e-) İade talebinde bulunulan dönemdeki son ihracat faturasından sonraki tarihli yüklenime konu olmuş alış faturaları yüklenilen KDV listesi ile sisteme yüklendiği takdirde sistem son ihracat faturası tarihinden sonraki faturaları kabul etmemektedir. Burada ihracat faturası kesildiği tarih itibariyle ilgili ihracata ilişkin yüklenilen KDV doğmaya devam edebilir. Bu sebeple GÇB kapanış tarihinin baz alınmasının daha sağlıklı olacağı belirtilmiştir.

f-) Mevcut risk analiz sistemi ile idare uygulamadan önce manuel olarak yapılan alt mükelleflere ilişkin kontrollere göre çok daha fazla alt mükelleflere inebilmektedir. Ancak iade alan firmalardan alt mükellefler ile doğrudan taraf olmadıkları işlemlerden dolayı düzeltme talep edilmesi ve iadenin geciktirilmesi mağduriyetler doğurmaktadır. Vergi daireleri 84 Nolu KDV Genel Tebliği'ne aykırı olarak ikinci ve daha alt dereceli mükellefler ile iade talep eden ihracatçı mükellef arasında ilişkinin varlığına yönelik bir tespit raporu bulunmamasına rağmen iade talep eden mükelleflerden söz konusu alt mükelleflerle ilgili düzeltme talebinde bulunabilmektedir. Bu sebeple idare 84 Nolu KDV Genel Tebliği'nde açıklanan müteselsil sorumluluk başlığına uygun olarak iade işlemlerini gerçekleştirmediği ve iade talep eden ihracatçı mükelleflerden sorumlu olmadığı ikinci ve daha alt dereceli mükellefler için düzeltme talebinde bulunduğu görülmüştür.

Özellikle 25.02.2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan 6111 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" kapsamında vergi dairesi başkanlıklarınca mükelleflere kod uygulamalarına takılan alt mükelleflerinden dolayı matrah artırımında bulunmaları aksi takdirde incelemeye sevk edilecekleri yönünde telefon ile bildirimlerde bulunduğu görülmüştür. Hatta bu bildirimlerde incelemeye sevk edilecekleri konu ile ilgili usulsüz bir durum çıkmasa dahi inceleme sırasında farklı konulardan cezai tarhiyata mağruz kalınabileceği yönünde tehditvari bildirimlerde bulunulmuştur. Söz konusu vergi dairelerinin yazılı olarak böyle bir tebligatta bulunamayacağından dolayı telefonla

mükelleflere bu tarz tehditvari bildirimlerde bulunulması hukuk devleti kavramına ters düşen bir yaklaşım içinde olduğu görülmüştür.

g-) VEDOP uygulaması içinde gümrük kapılarında Gümrük Çıkış Beyannamelerinin gümrük memurları tarafından kapatılmaması veya geç kapatılması nedeniyle firmaların KDV beyanlarına düzeltme vermek zorunda kaldığı görülmüştür. Beyannamelerin kapatılmaması veya geç kapatılmasından dolayı ihracatçı mükelleflerin ilgili dönem KDV beyanındaki ihracat tutarı ve dolayısıyla yüklenilen KDV tutarını belirlemede zorluklar yaşadıklarını ve sıklıkla düzeltme beyannamesi verdiklerini belirtmişlerdir. İhracat tutarı ve dolayısıyla yüklenilen KDV tutarındaki düzeltmenin devreden KDV tutarını etkilemesinden dolayı düzeltme beyanının verildiği ayları takip eden ayların KDV beyannamelerinin tamamına zincirleme suretiyle düzeltme vermek zorunda kaldıklarını belirtmişlerdir.

h-) İhracat satış faturalarına ilişkin listelerde ürün adedi, tutarı ve G.T.İ.P. numaralarından kaynaklanan küçük farklardan dahi sistem hata verebilmektedir ve söz konusu hatalardan dolayı mükellefler tekrar tekrar listelerini düzeltmek zorunda kalmaktadırlar. Bu nedenle mükelleflere İnternet Vergi Dairesi uygulamaları içerisinde gümrük veri tabanına intikal etmiş ihracata ilişkin bilgileri topluca görüntüleme imkanı sağlanmalıdır. Bunun yanında küçük farklılıklarda GÇB'lerin üzerindeki bilgiler esas alınarak sorun çözümlenebilecektir.

ı-) 2010 yılında yayınlanan 53 No'lu KDV sirküsündeki belirtilen amaçlarından birinde vergi dairelerini kırtasiyecilikten kurtarmak olduğu belirtilmiştir. Ancak uygulamada hala çoğu vergi dairesi elektronik ortamda verilen listeleri mükelleflerden basılı kağıt ortamında da talep etmektedir. İlgili vergi daireleri memurlarına söz konusu listeleri basılı ortamda talep etmelerinin nedeni sorulduğunda, basılı listeleri Sayıştay denetimlerinde ibraz etmek ve arşivleme amaçlı olarak talep ettiklerini belirtmişlerdir. Bu sonuçla 53 No'lu KDV sirkülerinde belirtilen vergi dairelerini kırtasiyecilikten kurtarma amacına erişilemediği gözlemlenmiştir.

5- SONUÇ

Osmanlı'nın son dönemleride dahil olmak üzere Cumhuriyet'imizin ilk yıllarından günümüze kadar ekonomik alanda ihracatın geliştirilmesi için birçok teşvik tedbiri uygulanmıştır. Şüphesiz ki gelişmiş bir ekonomi ve refah toplumuna ulaşılmasının en önemli ekonomik göstergelerinden biri ekonomilerin gerçekleştirmiş olduğu ihracattır. İhracatın geliştirilmesi için sağlanan en önemli teşviklerden biri de vergisel teşvikler ve her ne kadar doğrudan bir teşvik unsuru olarak görülmesede ihracatçı firmaların finansman gücünde önemli bir yer tutan KDV iadesidir. Özellikle DTÖ ve uluslar arası anlaşmalar vasıtasıyla ülkelerin ekonomilerini doğrudan teşvik imkanlarının azaldığı günümüzde ihracatçı firmalar için KDV iadelerinin önemi daha da artmıştır. Ancak bu amaçlarla konulan teşvikler ve KDV iadesi sistemi ülkemizde uzun yıllar suistimale uğramış, yolsuzluklara ve haksız yere KDV iadelerine yol açmıştır.

Bununla beraber iade sistemi oldukça eleştirilmiş ve tekrar tekrar gözden geçirilmesi gereği ortaya çıkmıştır. Burada idare haksız yere iadeye ilişkin sorunların çözümünde olayın iki boyutuyla karşılaşmıştır. İdare haksız yere iadenin önlenmesi için gerçekleştireceği düzenlemelerde ya dürüst mükellefleri göz önünde bulundurarak mükelleflerin mağduriyetini önleyecek ya da haksız yere KDV iadesini önlemek için her türlü kısıtlayıcı düzenlemeye gidebilecektir. Bu sebeple idarenin haksız yere KDV iadesini önlemek amacıyla gerçekleştirdiği ve her geçen gün farklılaşan uygulamalar nedeniyle KDV iadesi süreci oldukça karmaşık ve değişken bir yapı kazanmakta ve yapılan düzenlemeler her dönemde eleştiriye mağruz kalmaktadır. Kısa bir gözden geçirme ile en çok değişen ve farklı uygulama alanları bulan vergi kanununun KDV kanunu olduğu görülecektir ki bu değişimden KDV iadesi uygulamalarının etkilenmesi doğaldır.

Özellikle 80'li yıllardan bugüne artan ihracat rakamları dolayısıyla ihracattan dolayı alınan KDV iadelerinde de artışlar kaydedilmiştir. Hatta iadelerdeki artış oranı ihracat artış oranından daha hızlı olmuştur. Paralel olarak haksız yere KDV iadelerindeki artış idareyi her geçen gün yeni düzenlemeler yapmaya itmiştir. Yapılan düzenlemeler ile her ne kadar haksız yere KDV iadesi önlenmek istesede tamamen önlenemediği gibi dürüst mükellefleride mağdur etmiştir. Uygulamaya konulan her yeni düzenleme ile

prosedürler ve bürokratik işlemler ağırlaştırılmış ve mükelleflerin iade alma sürelerinde gecikme ve mağduriyetlere yol açmıştır. Bakanlığın son yıllarda tüm vergi konularında olduğu gibi KDV iadesi konusunda da birçok yükü, tabiri caizse “angarya”, mükellef ve dolayısıyla muhasebe meslek mensupları üzerine yıktığı ve yapılan birçok düzenlemede bakanlığın kendisine verilen amme alacağının tahsilatı riskini ortadan kaldırma yetkisine dayandığı görülmektedir. Buradan sonuçla bakanlığın denetim gibi asli fonksiyonunda bir çok durumda müteselsil sorumluluk kavramına dayanarak mükellefler üzerinde bıraktığı aşıkardır. Bu eleştirilere karşın devlet idareleri iadelerin çokluğu ve haksız yere iade yapmaktan dolayı anılan düzenlemelerin yapılması gerekliliği üzerine durmuştur.

Tüm bunların yanında 2011 yılı içerisinde uygulamaya konan mali af ile borcunu ödemeyen ve vergi yasalarına uyum konusunda zayıf bir geçmişe sahip olan mükelleflere avantaj sağlanarak borcunu ödeyen ve vergi yasalarına uyum konusunda iyi bir geçmişe sahip mükellefler dolaylı olarak cezalandırılmıştır. Bu sebeple her dönem hükümetler tarafından sıkça ele alınan mali aflardan bir önce vazgeçilmelidir. Aksi takdirde sorunların çözümüne yönelik yürürlüğe konulacak uygulamalardan fayda elde edilemeyecektir.

Dünyadaki ve ülkemizdeki uygulamalardan da elde edilen sonuçlar ışığında KDV iadesi problemlerinin çözümüne yönelik yürürlüğe konan uygulamaların iyi dizayn edilmiş bir denetim program ve planının yerini tutmadığı görülmüştür. İadeye ilişkin denetimler sektörel ve bölgesel kayıp, kaçak oranlarının yüksek olduğu mükellef grubuna yönlendirilmeli ve vergi yasalarına uyum konusunda iyi bir geçmişe sahip olan mükelleflere bir takım kolaylıklar sağlayan yöntemler geliştirilmelidir. Sağlanan bu kolaylıklarla idare iadeye ilişkin problemlerin çözümünde cezalandırma yönteminin yanına daha da etkili olabilecek ödüllendirme yönteminide eklemiş olacaktır.

Bu bağlamda Türkiye İhracatçılar Meclisi'nin(TİM) açıkladığı 2023 yılında “500 Milyar Dolar” ihracat hedefine ulaşılabilmesi için ihracatçının diğer sorunlarının yanında KDV iadesine ilişkin sorunlarının çözülmesi ve tezde ortaya konan çözüm önerileri bağlamında daha etkin iade sistemi üzerinde çalışılması hayati önem arz etmektedir.

KISALTMALAR

AATUHK: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun

CPA: Certified Public Accountant (Sertifikalı Kamu Muhasebecisi)

DAB: Döviz Alım Belgesi

DİİB: Dahilde İşleme İzin Belgesi

DPT: Devlet Planlama Teşkilatı

DTM: Dış Ticaret Müsteşarlığı

FAD: Financial Affairs Department (Finansal İlişkiler Departmanı)

GÇB: Gümrük Çıkış Beyannamesi

GGB: Gümrük Giriş Beyannamesi

GV: Gelir Vergisi

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

IMF: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)

İGEME: İhracatı Geliştirme Merkezi

KDV: Katma Değer Vergisi

KDVK: Katma Değer Vergisi Kanunu

KKDF: Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu

KV: Kurumlar Vergisi

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

KOBİ: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

MBDA: Merkez Bankası Döviz Alış

MBDS: Merkez Bankası Döviz Satış

SDŞ: Sektörel Dış Ticaret Şirketleri

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

YMM: Yeminli Mali Müşavir

TOBB: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği

TPE: Türk Patent Enstitüsü

TÜİK: Türkiye İstatistik Kurumu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali

Müşavirler Odaları Birliği

VAT: Value Adding Tax (Katma Değer Vergisi)

VUK: Vergi Usul Kanunu

KANUNLAR

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik ve Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve

Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

İlgili Diğer Kanunlar

İlgili Tebliğ, Yönetmelik, Genelge, Özelge, Sirküler ve Yargı Kararları

KAYNAKÇA

ARAS , Coşkun , “**Bedelsiz Promosyon Eşyası İhracatında KDV**”, Yaklaşım Dergisi, Eylül,2010, Sayı: 213

APAK, Talha, “**İhracat Hesaplarında Özellik Arz Eden Dönem Sonu İşlemleri**”, Yaklaşım, Sayı: 132, Aralık, 2003

APAK, Talha, “**İhracat İşlemlerinin Beyanı (Fatura-G.Ç.B.-K.D.V.)**”, Mali Çözüm, İSMMMO, Sayı: 64, Temmuz-Ağustos-Eylül 2003

BELASSA, Bela, “**Export Incentive and Export Performance In Developing Countries: A Comparative Analysis Export Promotion Policies**” World Bank Staff Working Paper, No: 313, January 1979

BIYIK, Recep ve KIRATLI, Aydın , **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, 2. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2001

BIRD, Richard M., “**Value-Added Taxes in Developing and Transitional Countries: Lessons and Questions**” , International Tax Program, University of Toronto, First Global International Tax Dialogue on VAT, Rome, March 15-16, 2005

ÇELEBİ, Işın, ” **Dışa Açık Büyüme ve Türkiye**”, İstanbul E Yayınları, 1991

ÇINAROĞLU, Şemsi Aziz ” **KDV'de Müteselsil Sorumluluk Uygulaması ve Değerlendirmeler** ”, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim, 2010, sayı: 350

ÇEKİRDEKOĞLU, Kadir, ”**Gelecek Hesap Dönemlerine İlişkin Giderlere Air Katma Değer Vergisinin İadesi**”, Vergi Dünyası, Haziran, 2010, Sayı: 346

DEMİR, Musa , “**Dış Ticaret Politikasının Bir Aracı Olarak İhracat Teşvikleri ve İhracata Yönelik Devlet Yardımlarının Analizi**”, Türk Dış Ticaret Vakfı, Ekim 2003, Ankara

DEĞER, Nuri, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Temmuz, 2007

GÜNEŞ, Sibli , “**Özellik Arz Eden İhracat Şekilleri**” , Yaklaşım Dergisi, Eylül, 2008, Sayı: 62- E-Yaklaşım Dergisi

GÜVEN, Tarık Celal, “ **Cumhuriyetin 75. Yıldönümünde Dış Ticaretimizin Geçmiş ve Bugünü**”, DTM Dış Ticaret Dergisi, Özel Sayı, Ekim, 1998

HALUK, Ayhan E., “**Geçmişten Günümüze İhracat Teşvikleri**”, İgeme'den Bakış, (Temmuz-Eylül), Özel Sayı

HARRISON, Graham and KRELOVE, Russel, “**VAT Refunds: A Review of Country Experience**”, IMF Working Paper, November 2005

İNCEKARA, Ahmet, **Türkiye'de Teşvik Sistemi**, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul 1995

Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, Nisan, 2007

KAZGAN, Gülten, “**Tanzimattan XXI Yüzyıla Türkiye Ekonomisi**, Altın Kitaplar Yayınevi, İstanbul, 1999

KEEN, Michael, “**VAT Attacks**”, Second Best Perpectives On The Value Added Tax, Tax Policy Division, FAD, IMF Working Paper,

KEMER, Osman Barbaros , **Bir Dış Ticaret Politikası Aracı İhracat Teşvikleri Teori-Uygulama**, 1.Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları 2003

MAÇ, Mehmet, “**KDV Uygulaması**”, Denet Yayıncılık, İstanbul, Ekim 1995

MAÇ, Mehmet, “**İhraç Kayıtlı Teslimlerde Hem İade Edilecek Hem De Tecil Edilecek KDV Çıkmışsa, Gerçekleşen İhracat Kısımının Öncelikle İadeyi Mi Terkini Mi Sağlayacağı**”, Vergi Dünyası, Eylül, 2005, Sayı: 289

KIRIKTAŞ, İlhan ve TOLU, Abdullah, “**İhracatta KDV Uygulaması**”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, Ekim, 1999

KIRIKTAŞ, İlhan, “**Bir Önceki Yılda Açılan Gümrük Beyannamesine Konu Olan Malın Sonraki Yılda Fiilen İhraç Edilmesi Halinde Gelirin Beyan Edileceği Yıl ve KDV İstisnası**”, Yaklaşım, Yıl:6 Sayı:65, Mayıs 1998

KIZILOT, Şükrü, “**Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması (Föy-Volant)**”, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998

KORKMAZ, Murat ve ÜNAL, Musa ” **Dahilde İşleme Rejimi**”, Yaklaşım Dergisi, Aralık, 2010

MAZLUM, Mustafa, YÜCEL, İlhan ve TEKEOĞLU, Muammer, **Özel Kesim Yatırım İmkanları ve Yatırım Kararlarında Teşviklerin Etkinliği**, TOBB Yayını, ANKARA 1990, Sayı. IX

MOLLASALİHOĞLU, Yavuz, “**İhracat Teşvikleri**” Dış Ticaret Müsteşarlığı Dergi, Nisan, 1999

OKTAR, Kemal, **KDV İstisnalar ve İadeler – Güncellenmiş-Genişletilmiş 9. Baskı**, Savaş Yayınevi, Ankara 2009

ÖZBALCI, Yılmaz, **KDV Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volant)**, Oluş
Yayıncılık, Temmuz 1999, Ankara

PARILTI, Hasan , **İhracatı Teşvik Politikaları ile Tekstil ve Hazırgiyim Sektörünün
Teşviği** , İstanbul, 1994

PEHLİVAN, Yafes, “**İhracat İstisnasının Beyan Edileceği Vergilendirme Dönemi**”,
Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs, 2005

SAKAL, Mustafa ve ALPASLAN, Mustafa, **Vergi Hukuku Uygulaması**, Grafimat
Basım, Ocak, 2008

SEVİĞ, Veysi, “**KDV Açısından Dahilde İşleme Rejimi**”, Yaklaşım Dergisi, Şubat
2010

ŞAHBAZOV, Rövsen ve İNCİ, Aybüke ,”**Küreselleşen Avrupa'da İhracat
Teşvikleri**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:140 Mayıs, 2000

ŞAHİN, Ergin, “ **Türkiye'de Uygulanan İhracat Teşvikleri** ”, Vergi Sorunları
Dergisi, Kasım 1995, Sayı: 86

ŞİMŞEK, Arif ve TOLU, Abdullah, “**Katma Değer Vergisinde İndirim**”, Yaklaşım
Yayımları, Nisan, 2002, Ankara

TOLU, Abdullah, ”**Faturası Düzenlenen Malların Bir Sonraki Yılda İhraç Edilmesi
Halinde Gelirin ve KDV İstisnasının Beyan Edileceği Dönem**”, Yaklaşım Dergisi,
Şubat 2009, Sayı. 194

TOLU, Abdullah ” **Konsinye İhracatta KDV İstisnası**”, Yaklaşım Dergisi, Mayıs
2010

TOLU, Abdulllah, “**Yurt Dışı Roaming Hizmetlerinde KDV**”, Yaklaşım Dergisi, Ekim, 2010, Sayı: 215

TOMANBAY, Mehmet , **Dış Ticaret Rejimi ve İhracatın Finansmanı**, Habioloğlu Yayınevi, Ankara, 1995

TUNCER, Ertuğrul, “**Yatırım ve İhracatla İlgili Mali Teşvikler ve Uygulaması**”, Yaklaşım Yayınları, 1999

TÜRKAN, Erdal, **Türk Sanayinin Dışa Açılması, 1986'dan 1987'ye Türkiye Ekonomisi Semineri**, (Ankara Sanayi Odası, Ankara, 1987)

UZUNOĞLU, Nihat, “**Amaç Üzüm Yemek mi Yoksa Bağcıyı Dövmek mi (İhracatta KDV İadesi Uygulamasında Son Dönemde Yaşanan Gelişmeler ve Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi)**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 234, Şubat 2001

UZUNOĞLU, Nihat, “**İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler Ve Bu Verilerin Analizi**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı :236, Nisan 2011

YİĞİT, Mehmet , “**İhracat ve İhracat Teşviklerinin Ekonomik Analizi**”, Üniversite Kitabevi, 1996 Kütahya,

YURTSEVER, Hatice, “**Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Üzerine Değerlendirme**”, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2009, Sayı: 198

İNTERNET KAYNAKLARI

ALTINDAĞ, Mehmet, “**İhracat Faturasının Düzenlendiği Dönem İle İhracatın Yapıldığı Dönemin Farklı Olması Halinde KDV Uygulaması**”, archive.ismmmo.org.tr/.../10-%2060%20MEHMET%20ALTINDAĞ_10.11.2010

GÜRSOY, Yaser, ”İhraç Kayıtlı Satışlarda Mücbir Sebep Halleri ve Ek Süre İle İlgili Yasal Düzenlemeler” <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/yaser/001/>, 16.12.2010

https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/html/muhasebe_fisleri_aciklama.html- 11.10.2010

www.danistay.gov.tr.

www.gib.gov.tr

www.rega.gov.tr

www.tdk.gov.tr.

www.tuik.gov.tr

DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI YAYINLARI

Devlet Planlama Teşkilatı, **Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı** (1963-1967), Ankara: 1963

Devlet Planlama Teşkilatı, **İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı** (1968-1972), Ankara: 1967

Devlet Planlama Teşkilatı, **Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı** (1973-1977), Ankara: 1972

Devlet Planlama Teşkilatı, **Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı** (1979-1983), Ankara: 1979

Devlet Planlama Teşkilatı, **Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı** (1985-1989), Ankara: 1985

Devlet Planlama Teşkilatı, **Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı** (1990-1994), Ankara:1990

Devlet Planlama Teşkilatı, **Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı** (1996-2000), Ankara:1997

Devlet Planlama Teşkilatı, **Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı** (1990-1994), Ankara:1990

Devlet Planlama Teşkilatı, **Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı** (2007-2013), Ankara:2006

TEBLİĞLER

18.07.1986 tarihli ve 19169 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 23 No'lu KDV Genel Tebliği

24.02.1987 tarihli ve 19382 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 25 No'lu KDV Genel Tebliği

31.12.1987 tarihli ve 19681 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 26 No'lu KDV Genel Tebliği

05.03.1988 tarihli ve 19745 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 27 No'lu KDV Genel Tebliği

16.12.1988 tarihli ve 20021 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 30 No'lu KDV Genel Tebliği

28.07.1994 tarihli ve 22004 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 43 No'lu KDV Genel Tebliği

10.01.1996 tarihli ve 22519 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 51 No'lu KDV Genel Tebliği

01.03.1997 tarihli ve 22920 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 61 No'lu KDV Genel Tebliği

02.04.1997 tarihli ve 22952 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 62 No'lu KDV Genel Tebliği

18.11.1998 tarihli ve 23522 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 71 No'lu KDV Genel Tebliği

23.11.2001 tarihli ve 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 84 No'lu KDV Genel Tebliği

28.02.2004 tarihli ve 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 91 No'lu KDV Genel Tebliği

03.07.2005 tarih ve 25864 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 95 No'lu KDV Genel Tebliği

18.11.2005 tarihli ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 96 No'lu KDV Genel Tebliği

11.07.2006 tarihli ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 99 No'lu KDV Genel Tebliği

12.02.2009 tarihli ve 27139 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 112 No'lu KDV Genel Tebliği

05.12.2009 tarihli ve 27423 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 113 No'lu KDV Genel Tebliği

24.12.2010 tarihli ve 27800 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 114 No'lu KDV Genel Tebliği