



T.C.

**OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ
İADESİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI**

Mehmet Ali VERGİLİ

TEZ DANIŞMANI

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İSTANBUL, Ocak-2015



T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ
İADESİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

Mehmet Ali VERGİLİ

122008096

TEZ DANIŞMANI

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İSTANBUL, Ocak-2015



T.C.

OKAN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

MUHASEBE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ
İADESİVE MUHASEBE UYGULAMALARI**

Mehmet Ali VERGİLİ

122008096

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih:

Tezin Savunulduğu Tarih:

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT

Diğer Jüri Üyeleri :Doç. Dr. Murat AZALTUN

: Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, Ocak-2015

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	iii
TABLOLAR LİSTESİ	xi
KISALTMALAR	xii
ÖZET	xiv
ABSTRACT.....	xv
BÖLÜM I.....	1
GİRİŞ	1
BÖLÜM II	3
İHRACAT İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER	3
2.1.İHRACATIN TANIMI	3
2.2.İHRACATÇININ TANIMI	4
2.3.İHRACATTA TESLİM ŞEKİLLERİ.....	4
2.3.1.Ticari İşletmede Teslim / Ex Works (EXW)	4
2.3.2.Taşıyıcıya Teslim / Free Carrier (FCA).....	5
2.3.3.Gemi Doğrultusunda Teslim / Free Along side Ship (FAS).....	5
2.3.4.Gemi Borsasında Teslim /Free on Board (FOB)	5
2.3.5.Mal Bedeli veya Navlun / Cost and Freight (CFR)	5

2.3.6.Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun / Cost, Insurance and Freight (CIF)	6
2.3.7.Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim / Carriage Paid To (CPT).....	6
2.3.8.Taşıma Ücreti ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim/ Carriage and Insurance Paid To (CIP).....	6
2.3.9.Gümrük Resmi Ödenmiş Olarak Teslim / Delivered Duty Paid (DDP).....	6
2.3.10.Terminalde Teslim /Delivered at Terminal (DAT).....	7
2.3.11.Belirtilen Noktada Teslim / Delivered at Place (DAP).....	7
2.4.İHRACATTA ÖDEME ŞEKİLLERİ	7
2.4.1.Peşin Ödeme (Cash in Advance/Cash Before Delivery/Advance Payment / Prepayment) ve Özellikleri.....	8
2.4.2.Akreditif (Letter of Credit- L/C).....	9
2.4.3.Vesaik Mukabili Ödeme/ Poliçe ile Satış / Documentary Collections/CAD	16
2.4.4.Mal Mukabili Ödeme (Açık Hesap/Open Account) ve Özellikleri	18
2.4.5.Kabul Kredili Ödeme (Acceptance Credit) ve Çeşitleri	18
2.4.6.Karşı-Ticaret (Counter-Trade)	19
2.4.7.Konsinye İhracat - Konsinyasyon(Consignations) ve Özellikleri.....	21
2.4.8.Mahsuben Ödeme ve Özellikleri.....	22
2.5.İHRACAT İŞLEMLERİ VE MUHASEBESİ	24
2.5.1.İhracat Süreci	24
2.5.2.İhracatta Belge Düzeni.....	27

2.5.3.İhracat Muhasebesinde TDHP ‘na göre kullanılan Hesaplar ve İşleyiş Kuralları.....	28
2.5.4.İhracat İşlemleri Muhasebesi	31
BÖLÜM III.....	33
KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER.....	33
3.1.KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİ HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR	33
3.1.1.Katma Değer Vergisinin Tanımı.....	33
3.1.2.Katma Değer Vergisinin Türleri	34
3.1.3.Katma Değer Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Yeri	34
3.1.4.Katma Değer Vergisinin Tarihçesi	35
3.1.5.Türkiye’de Katma Değer Vergisine Geçiş Zorunlu Kılan Nedenler	37
3.1.6.Katma Değer Vergisinin Özellikler	38
3.1.7.Katma Değer Vergisinin Avantajları ve Dezavantajları	39
3.2.KATMA DEĞER VERGİSİNDE MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU	41
3.2.1.Mükellef.....	41
3.2.2.Vergi Sorumlusu	42
3.2.3.Müteselsil Sorumluluk	43
3.3.KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH	44
3.4.KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN MEYDANA GELMESİ.....	46
3.5.KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA İSTİSNALAR.....	47

3.6.KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA İADE	68
BÖLÜM IV	80
İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ	80
4.1.İHRAÇ KAYITLI TESLİM.....	81
4.1.1.İhraç Kaydı ile Mal Teslim Edilmesi.....	81
4.1.2.İmalatçılar Tarafından İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde Geçerli Olacak Usul ve Esaslar	82
4.2.İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARDA İMALATÇI.....	87
4.2.1.İhraç Kayıtlı Teslimlerde İmalatçı Tanımı.....	87
4.2.2.İhraç Kayıtlı Teslimlerde Gümrük Beyannamesinde Yer Alması Gereken İmalatçı Bilgileri.....	88
4.2.3.Konuya İlişkin Mevzuat.....	89
4.3.İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMİN KDV BEYANNAMESİNDE GÖSTERİLMESİ.....	90
4.3.1.İhraç Kayıtlı Teslimlerin Beyanı.....	92
4.3.2.İhraç Kayıtlı Teslimle İlgili Yevmiye Kayıtları:.....	93
4.3.3.İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edene İade Olunacak KDV'nin Hesabı	97
4.3.4.İmalatçı Olma Esasının İstisnaları	98
4.3.5.İhraç Kaydıyla Teslim Edilecek Malın Niteliği	99
4.3.6.Asıl Malın Eklentisi veya Ayrılmaz Parçası Niteliğindeki Mallarla Ambalaj Madde ve Malzemelerinin Durumu:.....	99
4.3.7.İhraç Kayıtlı Teslimlerde İhtiyarilik	100

4.3.8.İhraç Kayıtlı Teslimlerde Fatura Düzeni ve Faturanın Yasal Defterlere ve KDV Beyannamesine İntikali.....	101
4.3.9.İhracat Süresi.....	102
4.3.10.İhracatın Süresi İçinde Yapılmaması	104
4.3.11.İhraç Kayıtlı Teslimlerde Döviz Alım Belgesi	105
4.3.12.İhracatçıların İade Hakkı.....	105
4.3.13.İmalatçı Aleyhine Matrah Değişiklik Olması:	105
4.3.14.İadeye İlişkin Hususlar.....	106
4.3.15.Mahsuben İade	106
4.3.16.Nakden İade	109
4.3.17. İhraç Kayıtlı Satışlarda Kur Farkları.....	116
4.4.ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR	117
4.4.1.Fason İmalat Yapanların Durumu.....	117
4.4.2.Bedelsiz İhracat.....	117
4.4.3.İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi.....	117
4.4.4.Bavul Ticareti ve Yolcu Beraberi Eşya Ticareti Kapsamında İhraç Kayıtlı Teslimler.....	118
4.4.5.Defter ve Belgelerin Zayi Olması	119
4.4.6.İmalatçı Faturasının Tarihinin Önemi:.....	119
4.4.7.İhracatçı Firma Tarafından Yurt Dışına Gönderilen Mallarla İlgili Gümrük Çıkış Beyannamesinde İmalatçı Firmanın Adının Bulunmaması	119

4.4.8.İhracatçı Firma Tarafından Yurt Dışına Gönderilen Mallarla İlgili Gümrük Çıkış Beyannamesinde İmalatçı	120
4.4.9.Malların Yurt Dışı Edilmeden Önce Zayi Olması	120
4.4.10.İhraç Kayıtlı Teslimin Yapıldığı Mükellefin SMİYB Kullanması	121
4.4.11.İhracatçıların İhraç Kayıtlı Alımları Nedeniyle Yüklendikleri Vergilerin İade Konusu Yapılması	121
4.4.12.İhraç Kaydıyla Teslimde Bulunanların Gelir Vergisi Kanununun 40/1 Maddesindeki Götürü Gider Karşısındaki Durumu	121
4.4.13.İhraç Kayıtlı Teslim Edilen Malın Teslimi Yapan Mükellefe Ait Sanayi Sicil Belgesinde Yer Almaması	122
4.5.KONUVA İLİŞKİN MUHASEBE KAYITLARI	122
4.6.DÂHİLDE İŞLEME VE GEÇİCİ KABUL REJİMLERİNDE İHRAÇ KAYITLI TESLİM	125
4.6.1.Konuya İlişkin Yasal Mevzuat.....	125
4.6.2.Konuya İlişkin Temel Hususlar	125
4.7.İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERDE TECİL-TERKİN UYGULAMASI.....	129
4.7.1.Kapsam.....	129
4.7.2.Tecil - Terkin	132
4.7.3.İhracatın Gerçekleşmemesi Hali	136
4.7.4.Tecil-Terkin Uygulaması ile İlgili Diğer Hususlar	136
4.7.5.İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişikliğe İlişkin Uygulama	137
4.7.6.Bedelsiz İhracatta Tecil-Terkin Uygulaması	138

4.7.7.Beyan	138
4.7.8.İhraç Kaydıyla Teslimlerin Tevsiki	142
4.7.9.Tecil-Terkin Uygulamasında İhraç Kayıtlı Malların 3 Ay İçerisinde Yurt Dışına Çıkması Zorunluluğu ve İhracatın Bu Süre İçerisinde Gerçekleşmemesi Durumu	142
4.7.10.İhracatın Gerçekleştirilememesi veya Zamanında Yapılmaması Hallerinde Tecil Edilen Vergiye Vergi Zıyaı Cezalarının Uygulanamaması.....	145
4.7.11.İhraç Edilecek Mala İlişkin Tecil Terkin Uygulaması Konusunda Özellik Arz Eden Diğer Hususlar	145
4.8.KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİNDE ÖZEL ESASLAR.....	148
4.8.1.Özel Esaslara Göre İade Talebi Gerçekleştirilecek Mükellefler.....	149
4.8.2.İade Talebinde Bulunanlarla İlgili Yapılacak İşlemler	150
4.8.3.Kendileri Hakkında Olumsuz Rapor Bulunanların İade Talepleri Üzerine Yapılacak İşlemler.....	150
BÖLÜM V	151
İHRACATTA KDV İADESİ UYGULAMASINA YÖNELİK ÖRNEK UYGULAMA (YMM RAPORU)	151
5.1.GENEL BİLGİ.....	151
5.1.1.Sermaye Yapısı	152
5.1.2.Ortakların İkamet Bilgileri.....	152
5.1.3.İletişim Araçları	153
5.1.4.İstihdam.....	153
5.1.5.Kredi Kullanımı	153

5.1.6.Muhasebe Sorumluları	153
5.1.7.İmalatçı Vasfı	154
5.2.USUL İNCELEMESİ.....	154
5.3.HESAP İNCELEMESİ	155
5.3.1.Katma Değer Vergisi Beyanname İncelemeleri.....	155
5.3.2.İhracata İlişkin İncelemeler.....	156
5.3.3.Mayıs/2004 Döneminde Gerçekleştirdiği İhracatlarına İlişkin Mamul Malların Miktarları ve Ödeme Şekli.....	158
5.3.4.Yapılan Karşıt İncelemeler	159
5.3.5.İhracat Yüklenimleri	160
5.4.RAPORUN SONUCU	161
5.5.EKLER.....	162
5.5.1.İhracat Dolayısıyla Yüklenilen KDV Listesi	162
5.5.2.İndirilecek KDV Listesi	163
5.5.3.Katma Değer Vergisi Beyannamesi ve Ekleri	164
SONUÇ	168
KAYNAKÇA.....	171

TABLolar LİSTESİ

Tablo 2.1. Peşin Ödeme Şekline Göre İhracatta İzlenecek Süreçler	26
Tablo 4.1. İhracatta KDV Hesaplaması	82
Tablo 4.2. 2012 KDV Beyannamesi Bilgileri.....	93
Tablo 4.3. Mayıs 2012 KDV Beyannameleri Tablosu	102
Tablo 4.4. Şirket KDV Beyanname Dökümü /Eylül -2012.....	122
Tablo 5.1. Şirket İstihdam Durumu	153
Tablo 5.2. Defter Onay Bilgileri.....	154
Tablo 5.3. İhracat Durum Göstergesi.....	157
Tablo 5.4. İhracat Fatura Dökümü.....	158

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
CFR	: Mal Bedeli veya Navlun (Cost and Freight)
CIF	: Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun (Cost, Insurance and Freight)
CIP	: Taşıma Ücreti ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim (Carriage and Insurance Paid To)
CPT	: Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim (Carriage Paid to)
DAP	: Belirtilen Noktada Teslim (Delivered at Place)
DAT	: Terminalde Teslim (Delivered at Terminal)
DDP	: Gümrük Resmi Ödenmiş Olarak Teslim (Delivered Duty Paid)
EXW	: Ticari İşlemlerde Teslim (Ex Works)
FAS	: Gemi Doğrultusunda Teslim (Free Alongside Ship)
FCA	: Taşıyıcıya Teslim (Free Carrier)
FOB	: Gemi Bordasında Teslim (Free On Board)
GB	: Gümrük Beyannamesi
GÇB	: Gümrük Çıkış Beyannamesi
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
ICC	: Uluslararası Ticaret Odası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KKTC	: Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu

SMİYB	: Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TGTC	:Türk Gümrük Tarife Cetveli
TL	: Türk Lirası
VEDOP	: Vergi Dairesi Otomasyon Programı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ÖZET

Günümüzde hem gelişmekte olan hem de gelişmiş ülkeler açısından ihracat önemli bir konuma sahiptir. İhracat ülkelerin ekonomik rekabeti, dış ticaret dengesinin sürdürülebilmesi, döviz ihtiyacının karşılanması ve ekonomik kalkınmalarına destek olur. Birçok ülke dış ticarete önem vermekte ve ihracatçılara çeşitli destek ve teşvik sağlamaktadır. Ülkeler ekonomilerini daha rekabetçi kılabilmek ve ihracat hacimlerini arttırmak için ihracat sektörlerini AR-GE, Eğitim, kalifiyeli personel istihdamı, bazı vergilerin istisnaları, düşük faizli krediler gibi birçok farklı yoldan doğrudan veya dolaylı olarak ihracat sektörlerini teşvik etmişlerdir. İhracata yönelik vergi teşvikleri muafiyet, istisna, indirim, düşük vergi oranı ve vergi ertelemeleri şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Ülkemizde bu amaçla yapılan uygulamaların başında ihracatta KDV istisnası ve iadesi gelmektedir. Her ne kadar doğrudan bir teşvik olarak görünmese de, ihracat işlemlerinden doğan, yüklenilen KDV'nin iadesi ihracatçı şirketlerin teşvik edilmesinde önemli bir faktördür. KDV iadesi ihracatçıların uluslararası rekabetini ve finansal güçlerini arttırmak açısından önemli bir konuma sahiptir. Bu çalışmada, öncelikle genel hatlarıyla KDV kanunundan, ihracat tanımı, ihracat şekillerinden, ihracatta KDV istisnası, iade süreci ve muhasebe kayıtları üzerinde durulmuş ve açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler; İhracat,KDV,KDV İadesi,İhracat Teşvikleri

ABSTRACT

Exporting currently has critical position in view of both developing, and developed countries. Exporting contributes to the countries in terms of economic competition, sustainable balance of trade, provision of foreign currency needs, and economic growth. Many countries place emphasis on foreign trade, and provide numerous supports and incentives to the exporters. Countries have been inciting their export sectors, either directly, or indirectly, by various means of R & D, training, employment of qualified personnel, exemptions of certain taxes, so as to make their economies more competitive, and to increase their export volumes. Tax incentives intended for export may come forth in forms of exemption, deduction, low tax rates, and tax postponing. In our country, VAT exemption and return are the mainly practiced incentives in export. Despite not being seen as a direct incentive, return of the VAT arising from the export transactions, and being charged with thereafter, is an important factor in inciting the exporting countries. VAT return is important in increasing the international competitive and financial powers of the exporters. In this study, it has primarily been attempted to put general emphasis on, and thereby to explain the VAT law, definition of export, types of export, VAT exemption in export, and the return process, and accounting records thereof.

Key Words: Export, VAT, VAT Return, Export Incentives

BÖLÜM I

GİRİŞ

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

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

Ekonomideki hızlı gelişmelere paralel olarak 01.01.1985 tarihinde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Katma Değer Vergisi (KDV), vergicilik dilinde muamele vergisi olarak isimlendirilen, bir mal veya hizmetin üretimi veya ithalinden nihai tüketicisine intikaline kadar geçen her safhayı kapsayan ve her safhada yaratılan katma değeri vergilendirmeyi amaçlayan bir vergi türüdür. Katma Değer Vergisinin en büyük özelliği, indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. KDV uygulamasında; ilk üretim veya ithalat aşamasından nihai tüketiciye kadar olan bütün aşamalarda vergi alınmakta, her aşamada hesaplanan KDV'den bir önceki aşamada ödenen KDV indirilerek, bakiyesi o aşamada yaratılan katma değer vergilendirilmesinin karşılığı olarak hazineye intikal ettirilmektedir. Verginin yükünü ise indirim mekanizması nedeniyle kanunda mükellef olarak sayılanlar değil, o mal ve hizmetin nihai tüketicisi üstlenmektedir. Yani kısaca belirtmem gerekir ise; Katma Değer Vergisi (KDV) nihai tüketiciyi vergilendirmeyi amaçlayan dolaylı bir vergidir.

Son olarak konumuzun ana teması olan İhraç kayıtlı mal teslimlerinde KDV iadesi ile ilgili olarak; İhracat işlemlerinin KDV istisnası kapsamına alınması da, yukarıda belirttiğimiz bu prensipten kaynaklanmaktadır. İhraç konusu mal ve hizmetlerin KDV

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

Bu çalışma yedi bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde genel olarak ihracat ile ilgili temel kavramlar, ihracat şekilleri ve esasları üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde genel olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 'da Temel Esaslar, Mükellef, Vergi sorumlusu ve Katma Değer Vergisi Kanununun 'da Matrah konuları üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde genel olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 'da ihracat istisnası ve ihracat istisnasına yönelik olarak düzenlemeler getiren maddeler üzerinde durulmuştur. Doğrudan doğruya ihracatçılar tarafından mal ihraç edildiği durumlara yönelik olan ihracat istisnası ve bu istisnaya ilişkin esaslar çalışmanın üçüncü bölümünde açıklanmıştır.

Dördüncü bölümünde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 'da iade sistemi ve İade hakkı doğuran işlemlerin hangi kapsamda değerlendirildiği açıklanmıştır.

Beşinci bölümünde ihraç kayıtlı teslimlerde Katma değer Vergisi (KDV) iadesi, İhraç kayıtlı teslimin KDV beyannamesinde nasıl gösterileceği, bu konuda özellik arz eden işlemlerin nasıl yapıldığı ve buna konuya ilişkin muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı ile ilgili konulara değinilmiştir.

Altıncı bölümünde ihraç edilmek kaydıyla yapılan teslimlerde tecil-terkin işleminin nasıl yapıldığı ve ihracatta KDV iadesi uygulamasının esasları, bu iadenin hangi biçimlerde yapıldığı, iadenin alınmasına yönelik olarak vergi dairesine hangi belgelerin ibraz edildiği, olumlu ve olumsuz raporun neler olduğu ve buna ilişkin esaslar açıklanmıştır.

Çalışmanın Yedinci ve Son bölümde; mevcut konuya yönelik olarak diğer bölgelerde belirtilen bilgilere dayanılarak Türkiye'de faaliyet gösteren ihracatçı bir firmanın YMM raporunun nasıl olacağına yönelik örnek bir uygulama çalışması yapılmıştır.

BÖLÜM II

İHRACAT İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

2.1.İHRACATIN TANIMI

İhracat, Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından yayımlanan "İhracat Yönetmeliği"nin 4/e maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre ihracat; "bir malın veya değerın yürürlükteki İhracat Mevzuatı ile Gümrük Mevzuatı'na uygun şekilde fiili ihracatının yapılması ve Kambiyo Mevzuatı'na göre bedelinin (bedelsiz ihracat hariç) yurda getirilmesi veyahut Müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkışları ifade eder" şeklinde ifade edilmektedir.¹

Fiili ihracat ise; ihraç konusu malın gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde muayenesinin yapıp taşıta yüklenmesini, bir yerden veya muhtelif yerlerden bir defaya veya kısım kısım gelmekte olan dökme ve diğer eşyada yüklemenin tamamlanmasını veyahut gümrük mevzuatınca fiili ihracat olarak kabul edilecek sair çıkışlar olarak tanımlanır.²

1615 sayılı Gümrük Kanunu açısından konuya bakıldığında ihracatı bire bir tanımlayan bir madde bulunmamakla birlikte, ihracatı eşyanın ya da ihraç konusu hizmetin Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından mevzuat dahilinde geçerek geçici veya kesin olarak yabancı ülkedeki alıcısına intikali ve işlemlerinin tamamlanması şeklinde tanımlayabiliriz.³

¹İhracat Yönetmeliği, 06.01.1996 Tarih ve 22515 Sayılı Resmi Gazete.

²Koç, Murat, "İhracatta KDV İadesinin Hesaplanması, Raporlaması, Denetimi ve Örnek Bir Uygulama", T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005, s.4.

³Koç, s.4.

2.2.İHRACATÇININ TANIMI

İhracatçı da İhracat Yönetmeliği'nin 4/d maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre ihracatçı ise; ihraç edeceği mala göre ilgili ihracatçı birliğine üye olan, gerçek usulde vergiye tabi (tek vergi numarası sahibi) gerçek ve tüzel kişi tacirler, Esnaf ve Sanatkarlar Odalarına kayıtlı olup, üretim faaliyetiyle iştigal eden esnaf ve sanatkarlar ile joint-venture ve konsorsiyumlara denilmektedir.

Ancak ihracatçı olabilmek için ayrıca ticaret sicil gazetesinde yayınlanmış olan faaliyet alanına ilgilenecekleri sahada ithalat ve ihracat yapacaklarını bildirmiş olmaları ve bu durumu bağlı oldukları vergi dairesine de yazılı olarak bildirmiş olmaları da gerekmektedir.⁴

2.3.İHRACATTA TESLİM ŞEKİLLERİ

Ticari terimlerin, her ülkede değişik şekilde yorumlanmasının (hukuksal anlaşmazlıklar sonucu) hem zaman hem de para kaybına neden olduğu düşüncesinden hareketle ve bu terimlerin standart kurallara bağlanması amacıyla bazı uluslar arası çalışmalar yapılmıştır. Bunların en önemlisi “Uluslararası Teslim şekilleri (INCOTERMS)”dir. Uluslararası Ticaret Odası (ICC-International Chamber of Commerce), INCOTERMS kitapçığını ilk kez 1936 yılında yayımlamıştır. Kitapçıkta yer alan kurallar sırasıyla 1953, 1967, 1970, 1976, 1980, 1990 ve 1 Ocak 2011 yılında revize edilerek günümüz koşullarına uygun hale getirilmiştir. En son güncellenen “INCOTERMS 2010” adıyla yayımlanan kitapçığa göre 11 tür teslim şekli vardır.⁵

2.3.1.Ticari İşletmede Teslim / Ex Works (EXW)

İhracatçı firmanın malları kendi mahallinde veya başka bir isim ile belirlenmiş yerde (işyerinde, fabrikada, depoda vb.) gümrükleme işlemleri yapılmamış ve hiçbir taşıma aracına yüklenmemiş şekilde, alıcı firmanın tasarrufuna bırakmasına imkân veren teslim şeklidir.

⁴Koç, s.5.

⁵ Incoterms2010-İç ve dış ticarete ilişkin ticari terimlerin kullanımı için İCC kuralları

2.3.2.Taşıyıcıya Teslim / Free Carrier (FCA)

Günümüzde taşıma teknolojisindeki yeniliklerin etkisi ile birden fazla taşıma türünün içerdiği kombine ya da çoklu model taşıma sisteminin giderek yaygınlaşması FCA teslim şeklinin gelişmesine neden olmuştur. Satıcı eşyayı gümrük işlemleri tamamlanmış olarak alıcı tarafından belirtilen yerde (genellikle satıcının bulunduğu şehir) yine alıcı tarafından belirtilen taşıyıcıya teslim etmekle yükümlülüğünü yerine getirmiş olmaktadır.

2.3.3.Gemi Doğrultusunda Teslim / Free Along side Ship (FAS)

Bu terim satıcının teslim sorumluluğunun belirlenen yükleme limanında eşyanın gemi doğrultusunda rıhtıma veya mavnaya yerleştirilmesiyle son bulmasını ifade eder. FOB'dan farkı malın rıhtımda teslim edilmesidir. Diğer hususlar FOB'un aynıdır. 3.3.4.Gemi Bordasında Teslim / Free On Board (Fob) Satıcı tarafından eşyanın gümrük çıkış işlemleri yapılarak belirtilen limanda gemi bordasında teslimini öngören bir satış şeklidir. Eşyanın güvertede tesliminden itibaren eşyaya ilişkin herhangi bir kayıp yada hasarın bütün masraf ve riski alıcıya aittir. Malların ihraç işlemi satıcı tarafından yapılır.

2.3.4. Gemi Borsasında Teslim /Free on Board (FOB)

Satıcı tarafından eşyanın gümrük çıkış işlemleri yapılarak belirtilen limanda gemi bordasında teslimini öngören bir satış şeklidir. Eşyanın üniversitede tesliminden itibaren eşyaya ilişkin herhangi bir kayıp ya da hasarın bütün masraf ve riski alıcıya aittir. Malların ihraç işlemi satıcı tarafından yapılır.

2.3.5. Mal Bedeli veya Navlun / Cost and Freight (CFR)

Belirtilen varış limanında mal bedeli ve navlunu ödenmiş olarak teslim. Bu teslim şeklinde CFR'den sonra varış limanının ismi yer almaktadır. Satıcı eş yayı belirlenen varış yerine kadar getirmek için gerekli masrafları ve navlun bedelini ödemekle yükümlüdür. İhraç gümrük işlemlerinden de satıcı sorumludur. Eşyanın gemi bordasına yüklenmesinden itibaren her türlü hasar ve kayıpla ilgili risk ile bu andan sonra herhangi bir nedenle doğabilecek bütün ek masraflar alıcının sorumluluğundadır.

2.3.6. Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun / Cost, Insurance and Freight (CIF)

Bu teslim şekli CFR'ye benzemekte ancak ondan farkı; ihracatçı navlun bedeli yanında sigorta primlerini de ödeyerek, masrafları malın fiyatına yansıtmaktadır. Malın, CIF bedelinin % 100'ü değerinde sigorta ettirilmelidir. CIF teslim şekli, denizyolu taşımacılığı ile birlikte kara, hava ve demiryolu taşımacılığı için de kullanılmaktadır.

2.3.7. Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim / Carriage Paid To (CPT)

CPT teriminden sonra varış yerinin ismi yer almaktadır. Birden fazla taşıma sistemini konu alan kombine taşımacılıkta kullanılan bir teslim şeklidir. CPT gemi ile taşımada kullanılan CFR'nin çoklu taşıma sisteminde karşılığıdır. Bu teslim şeklinde de navlun bedelini satıcı karşılayacak ve malın fiyatına yansıtacaktır. Hasar ve ziyan rizikosunu malın ihracatçı tarafından ilk taşıyıcıya teslimiyle birlikte alıcıya geçmektedir.

2.3.8. Taşıma Ücreti ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim/ Carriage and Insurance Paid To (CIP)

Bu satış şeklinde satıcı CPT terimiyle ifade edilen bütün yükümlülükleri taşıdığı gibi bunlara ek olarak eşyanın taşınması sırasında kayıp ve hasar riskine karşı alıcıya yük sigortası da sağlamak zorundadır. Satıcı sigorta sözleşmesini yapar ve primini öder. CIP satış şeklinde satıcıdan beklenen sigorta kapsamının asgari düzeyde olduğu bilinmelidir. Satıcı eşyanın ihraç çıkış işlemlerini de yapmakla yükümlüdür. Bu satış şekli kombine taşımacılar dahil her türlü taşıma biçiminde kullanılır.

2.3.9. Gümrük Resmi Ödenmiş Olarak Teslim / Delivered Duty Paid (DDP)

Belirtilen varış yerinde teslim şeklidir.⁴⁰ Satıcı eşyayı ithalatçı ülkede belirlenen yerde hazır bulundurarak yükümlülüğünü yerine getirmiş olur. Eşyanın gümrük işlemlerini tamamlayarak gümrük resmi dahil olmak üzere vergiler ve diğer ödemelerle birlikte bütün risk ve masrafları satıcı üstlenir.⁶

⁶ Incoterms2010.

2.3.10. Terminalde Teslim /Delivered at Terminal (DAT)

Malların, taşıma vasıtasınca boşaltılmak üzere varış noktasında alıcıya sağlanması (teslim edilmesini) anlamına gelip, daha önceki DEQ klozunun yerini alıp, DEQ'in aksine, multimodal (çoklu vasıta için) kullanılabilir. Malların belirlenen yere taşıma maliyetlerini / terminal bağlantılı zarar risklerini satıcı üstlenir.

2.3.11. Belirtilen Noktada Teslim / Delivered at Place (DAP)

Malların, taşıma vasıtasınca boşaltılmak üzere belirtilen belirli bir noktada alıcıya sağlanması (teslim edilmesi) anlamına gelir. DAP daha önceki DAF,DES, ve DDU'nun yerini almıştır. Malların belirlenen yere taşıma maliyetlerini / terminal bağlantılı zarar risklerini satıcı üstlenir.⁷

2.4.İHRACATTA ÖDEME ŞEKİLLERİ

Dış Ticarete altı farklı ödeme yöntemi uygulanmaktadır:

- a) Peşin Ödeme
- b) Akreditif
- c) Vesaik Mukabili Ödeme
- d) Mal Mukabili Ödeme
- e) Kabul Kredili Ödeme
- f) Karşı-Ticaret
- g) Müşterek Hesap ve Konsinye Satışlar
- h) Mahsuben Ödeme

Bu ödeme yöntemlerinin hangisinin kullanılacağı;

1. Mal ve sektör bazında yerleşik gelenekler,
2. Alıcı ile satıcı arasındaki güvenin derecesi,
3. Ülkenin genel politikası,
4. Nakit ödeme gücü

belirlemektedir.

⁷ <http://www.mevzuat.net/fayda/teslimsekilleri.htm>

2.4.1. Peşin Ödeme (Cash in Advance/Cash Before Delivery/Advance Payment / Prepayment) ve Özellikleri

İhracatçı tarafından ihraç edilen malların bedellerinin, ithalatçı tarafından malın teslim alınmasından önce, gerek bankalar yolu ile ve gerekse alıcının kendisi veya vekili ya da onun adına hareket eden üçüncü bir kişi tarafından satıcıya peşin olarak ödenmesidir.

- Peşin ödeme genellikle birbirlerini çok iyi tanıyan alıcı ve satıcı arasında yapılmaktadır. Tam anlamıyla güvene dayanan bu ödeme şekli, ihracatçı açısından en elverişli ödeme yöntemi olmasına rağmen, uygulamada en az rastlanılanıdır. Burada bütün risk alıcı üzerindedir. Çünkü mallar gönderilmeden parasını ödemektedir.
- Malların sevki, satıcı, firmadan yahut ülkenin şartlarından kaynaklanan nedenlerle aksayabilir ve gecikebilir. Bu durumda alıcı firma en azından paranın kendisinde beklemesi ile kazanabileceği faiz gelirinden mahrum olur.
- Diğer taraftan peşin ödeme şekli, ihracatçı açısından bir ön finansman niteliğini taşımakta, bunun kaynağı ise alıcı (ithalatçı) olmaktadır.
- Uluslararası piyasalarda genellikle satıcı tekeli olan mallarda ve bazen de alıcı bakımından peşin ödeme iskontalarının yüksekliği nedeniyle bu tür ödemeler cazip olabilmektedir.
- Peşin bedellerin üçüncü kişilere devri mümkün değildir.
- Uluslararası piyasalarda yoğun rekabet ortamı ve kısıtlı pazar olanakları dolayısıyla pek sık kullanılan bir ödeme şekli olmamakla birlikte nadiren de olsa kullanılan bir ödeme şeklidir. Uygulamada daha çok mal bedellerine ilişkin avans olarak kullanılabilir.
- Bu ödeme şekli, piyasada fazla talep gören malların satışında kullanılmaktadır. İhracatçı, mallarına yoğun talep olduğu için müşteri bulamamak gibi bir riski yoktur. Bu durum, kendini en fazla güvence altına alacağı ödeme şeklini alıcıya kabul ettirmesi bakımından üstün bir pazarlık gücü sağlamaktadır.
- Alıcı firma prefinansmanı ihracata konu olan ürünün üretiminin finansmanında kullanılmak üzere ithalatçıdan bedelin kısmen veya tamamen sağlanmasıdır.

Alıcı firma prefinansmanında peşin ödemede olduğu gibi mal gönderilmeden önce para gelmektedir.

Peşin Ödemede Kambiyo Yükümlülüğü İhracat bedeli belirli bir süre içinde yurda getirilmelidir. Getirilmemesi durumunda ihracatçının sorumluluğu doğmaktadır. Banka aracılığı ile yurda getirilen ihracat bedelinin ispatı sorun yaratmazken, ithalatçı veya onun yetkilisi tarafından nakit olarak getirilen mal bedelinin ispatı önem taşımaktadır. Peşin ödeme yönteminde, mal bedeli banka havalesi ile gönderilebileceği gibi ilgili veya temsilcisi tarafından nakit olarak yanlarında getirilebilir. İhracat bedelleri gerek döviz, gerek Türk Lirası olarak efektif şeklinde de yurda getirilebilir. Bu şekilde yurda getirilen efektiflerin ihracat bedeli olarak alışının yapılabilmesi için bankalarca gümrük idarelerince düzenlenen döviz beyan tutanağı (DBT) aranır. Bankalarca efektiflerin ihracat bedeli olarak alışının yapılabilmesi için efektiflerin DBT'nin düzenlenme tarihinden itibaren 15 gün içinde bankalara tevdi edilmesi gerekmekte olup bu süre içinde bankalara tevdi edilen efektiflerin ilgilinin talebine istinaden alışının yapılarak döviz alım belgesine bağlanması veya adlarına açılan DTH'lere alınarak bu hesaptan bilahare döviz alışı yapılması mümkündür. DBT ibraz edilmek suretiyle kendisine efektif tevdi edilen bankalarca, DBT ekinde ilgilinin ithalatçı veya ihracatçı firma tarafından yetkilendirildiğine dair noter veya konsolosluklarca düzenlenmiş belge ile efektif getiren kişinin pasaportunun aranması ayrıca pasaportun hüviyeti belirleyen sayfası ile yurda girişi gösteren sayfanın birer fotokopisinin DBT'ye eklenmesi gerekmektedir.

Bir de Merkez Bankası'nca peşin bedel karşılığı ihracatın 18 ay içinde yapılması gerekmektedir. Ayrıca peşin bedelin vadesinin başlangıç tarihi Döviz Alım Belgesi'nin (DAB) düzenlendiği tarihtir.

Ülkemizde Merkez Bankası açısından prefinansmanlı ödemenin de peşin döviz hükmünde değerlendirildiğini görmekteyiz.⁸

2.4.2.Akreditif (Letter of Credit- L/C)

İhraç edilen malın bedelinin ödenmesi konusunda belirli koşulların yerine getirilmesinden sonra ödemenin yapılacağına ilişkin bir çeşit teminattır.

⁸ Hatipoğlu A., "İthalat ve İhracat Kılavuzu" KOSGEB Eğitim Merkezi Yayını, Ankara, s.27.

Şartlı bir ödeme taahhüdü olarak tanımlanabilir. İhracatçı (amir) bankasından (amir banka-issuing bank) ihracatçı (lehdar-beneficiary) lehine bir akreditif açmasını ve ihracatçının ülkesindeki bir muhabir banka (negotiating bank) aracılığıyla haberdar edilmesini ister. İhracatçı gerekli belgeleri doğru, eksiksiz, kurallara uygun ve kredinin geçerlilik süresi içerisinde bankasına sunarsa, o takdirde ödeme yapılır.

Akreditif İşleminin Özellikleri

- Uluslararası ticarete en sık kullanılan ödeme şeklidir.
- Akreditif hem ihracatçıyı, hem de ithalatçıyı koruyan bir işlemdir.
- Akreditif, ithalatçının verdiği talimat doğrultusunda, ithalatçının çalıştığı bankanın belirli bir meblağa kadar ve belirli bir vade için istenilen koşulların yerine getirilmesi ve ihracatçı tarafından ihraç edilen malların ihracına ilişkin belgelerin ibrazı karşılığında ihracatçıya ödeme yapılacağını taahhüt etmesidir.
- İthalatçı firma, kendi bankasına verdiği emirle ithal edeceği malın karşılığını ihracatçı firmanın bankasına, mal ihraç edildiği takdirde ödemeyi taahhüt ettiğini bir kredi mektubu ile bildirir. Bu kredi mektubu akreditiftir.
- Bu sistem, diğer ödeme yöntemlerine göre daha pahalı olmasına rağmen, en güvenilir olanıdır. Hem satıcıya hem de alıcıya çeşitli faydaları vardır. Mal bedelinin banka taahhüdünde olması, transfer riskinin büyük ölçüde ortadan kalkması, satıcı ve alıcının kredi imkanı elde etmesi, gerekli koşulların yerine getirilmesinin (belgelerin incelenmesi) bankaca sağlanması bu faydalar arasındadır.
- Akreditife bankalar ve belgeler üzerinden işlem yaparlar. Çünkü akreditif işlemleri mallarla ilgili olmayıp yapılacak hizmet ve işlerle ilgilidir.
- Akreditifler dayandırıldıkları satış sözleşmelerinden veya diğer sözleşmelerden ayrı işlemlerdir.

Akreditif İşleminin Tarafları

Amir: Malların ithalatçısı, alıcısıdır.

Amir Banka (Açan Banka/Issuing/Opening Bank): İthalatçının bankası olup, akreditifi açan bankadır. İhracatçı akreditif vadesi içinde istenilen koşulları yerine getirirse ödeme yapmakla yükümlüdür.

Muhabir Banka (İhbar Bankası/Advising Bank): İthalat konusu malların bedelini ödeyen bankadır. Bir başka ifade ile, akreditif açıldığının ithalatçıya ihbar edildiği, teyid edildiği ve ihracatçıya ödemenin yapıldığı bankadır. Söz konusu banka, sadece akreditifin açıldığına ilişkin olarak satıcıya bildirimde bulunursa “ihbar bankası” adını alır. İhbar bankasının ihracatçıya karşı ödeme konusunda herhangi bir yükümlülüğü yoktur. Ayrıca gerekli belgelerin ibrazı halinde ödemede bulunacağına ilişkin kendi taahhüdünü de ekleyerek satıcıya bildirimde bulunursa “teyid bankası-confirming bank” olarak adlandırılır.

Lehdar: İhracatçı, satıcıdır.

Akreditif Türleri

a)Kabilirücu (Cayılabilir-Revocable) ve Gayri Kabilirücu (Cayılamaz-Irrevocable) Akreditifler

- 1. Cayılabilir (Kabilirücu) Akreditif:** Amir bankanın ihracatçının nam ve hesabına açtığı krediyi her an kendi isteğiyle iptal edebildiği akreditif çeşididir. Mal bedelinin ödeneceğine dair bir garanti olmasına rağmen alıcı için kesin olmayan, heran vazgeçilebilir bir durum söz konusudur. Ancak iptal mektubunun satıcının eline geçmesinden önce satıcı akreditif koşullarına uygun olarak yüklemeyi yapar ve vesai bankaya ibraz ederse, o taktirde banka akreditif bedelini ödemek zorundadır. Bankaların garantisi bulunmadığından, bu durum ihracatçı için bir risk taşımaktadır. Bu tip akreditif güvenli olmadığı için, uygulamada nadiren kullanılmaktadır.
- 2. Cayılamaz (Gayri Kabilirücu) Akreditif:** Amir banka ve akreditif amirinin onayı olmadan süresinden önce geriye alınması, bozulması ve iptali mümkün olmayan akreditiflerdir.

Gerekli şartlar yerine getirildiği takdirde, akreditif bedelinin amir bankaca ödeneceği taahhüt edilmiştir. Dolayısıyla birincisine nazaran daha güvenlidir. Tüm taraflarca kabul edilmedikçe iptal edilemez ve değiştirilemez. Bu tür akreditifler daima belirli bir meblağ kadar ve belirli bir vade ile açılırlar.

Gayri kabilirücu akreditifte amir bankanın ödemesi güvence altında olmakla beraber, ihracatçının ülkesindeki muhabir bankanın ödemeyi yapması garanti değildir.

Bu nedenle, akreditifler “teyitli” hale getirilerek daha güvenli bir yol oluşturulmuştur. Gayri kabilirücu ya da kabilirücu olduğuna dair herhangi bir kayıt taşımayan akreditifler, gayri kabilirücu akreditif olarak kabul edilirler.

b) Teyitli (Confirmed) ve Teyitsiz (Unconfirmed) Akreditifler:

- 1. Teyitli Akreditifler:** Akreditifi açan amir bankanın muhabir bankaya akreditifi teyit etmesi talimatını verdiği ve böylece muhabir bankanın da açılan akreditifi teyit ettiği akreditif türüdür. Teyitli akreditifte muhabir banka da akreditifi “teyit” ederek bedellerin ödeneceği hususunda ilave teminat vermektedir. O halde herhangi bir ödenmeme durumunda, muhabir banka amir bankanın yükümlülüğünü üstlenmiş olur. Uygulamada sadece gayri kabilirücu akreditifler teyitli olarak açılırlar (teyitli gayri kabilirücu akreditifler). Bu akreditifler ilgili üç tarafın (amir banka, teyit bankası ve lehdar) muvafakatı olmadan iptal edilemez.
- 2. Teyitsiz Akreditif:** Muhabir bankanın rolü sadece akreditifin açıldığını bildirmekten ibarettir. Muhabir banka yalnızca ihbar eder, ancak ödeme konusunda herhangi bir taahhüt üstlenmez. Teyitli akreditiflerde teyit bankası üstleneceği riske karşılık bir komisyon aldığı için, tabiatıyla akreditif masrafları yükselmektedir. O nedenle ithalatçılar genellikle teyitsiz akreditifleri tercih ederler.

c) Rotatif-Döner Akreditif (RevolvingCredit):

Rotatif akreditif genellikle belirli bir müşteriden sürekli veya yüksek tutarlı alımlarda kullanılır. Böylece hem işlemlerin tekrarlanması külfetinden kurtulma, hem de yüksek miktarda siparişin fiyat avantajından yararlanma imkanı söz konusudur.

Rotatif akreditifler kullanıldıkça ayrıca bir talimata ya da bildirime gerek kalmaksızın otomatik olarak yenilenerek aynı şartlarla yeniden kullanılabilen akreditiftir.

Rotatif akreditiflerde dönerlik şartı genellikle iki şekilde olmaktadır. Miktarla göre ve süreye göre. Miktarla göre devreden akreditiflerde, akreditif tutarı, kaç kere dönebileceği ve böylece ödemeler toplamının sınırı belirlenmektedir. Süreye göre devreden akreditiflerde ise, her sevkiyatın yapılacağı dönem de belirlenir. Bu tip akreditifler “biriken” (cumulative) veya “birikmeyen” (non-cumulative) olmak üzere iki şekilde açılabilir. Biriken rotatif akreditifte, ilk dönemde kısmen veya tamamen kullanılmamış

miktar, müteakip dönemdeki tutaraeklenerek kullanılabilir. Birikmeyen akreditifte ise kullanılmayan kısımdan onu izleyen dönemde faydalanılamaz.

d)Red-Clause (Kırmızı Şarlı/Peşin Ödemeli) ve Green-Clause (Yeşil Şarlı)

Akreditifler:

- 1. Red Clause Akreditif:** Akreditif tutarının tamamının ya da bir kısmının, muhabir bankaya sevk belgeleri ibrazedilmeden ihracatçıya avans veya peşin olarak ödenmesi şeklinde yapılan bir akreditif şeklidir. Peşin Ödemeli Akreditif ithalatçının ihracatçıya tanıdığı bir ön finansman niteliğindedir. Bu akreditiflere redclause olarak adlandırılmasının nedeni, akreditife konulan avans şartının önceleri kırmızı şartla yazılmış olmasıdır.
- 2. Green Clause (Yeşil Şarlı) Akreditifler:** Redclause'a çok benzemektedir. Burada mallar önce bir üçüncü şahsa (depo firması) banka adına teslim edilmekte ve ambar teslim makbuzu bankaya verilmek suretiyle karşılığında avans alınabilmektedir. Böylece banka ithalatçının riskini bir ölçüde azaltmaktadır. Fakat yine de risk tamamen ortadan kalkmaz ve nihai sorumluluk alıcı üzerinde kalır. Görüldüğü gibi, redclause ve greenclause akreditifler temelde ihracatı finanse etmek işlevi görmektedirler. Böylece ihracatçı ülkedeki kredi faizlerinin ithalatçı ülkedekinden yüksek olduğu zamanlarda, ihracatçılar için düşük maliyetli finansman olanağı sağlamaktadır.

e) Karşılıklı (Back-To-Back) Akreditif:

“Karşılıklı” akreditifler, transit ticarete, aracı vasıtasıyla yapılan satışlarda kullanılırlar. Transit ticarete aracı firma, hem ithalatçı hem de ihracatçı durumundadır. Aracı firma satış yapacağı ülkede lehine açılmış bulunan akreditifi teminat göstererek, kendisinin ithalat yapacağı ülke (firma) lehine bir akreditif açabilir. İşte bu ikincisine, karşılık gösterilmek suretiyle açıldığı için, karşılıklı akreditif adı verilir.

Burada, ihracat akreditifi ile karşılıklı akreditife konu olan belgelerin çok az farklılıklarla (ki bu farklar, aracı firma komisyonu, belge hazırlamada geçen süre farkı vs. nedenlerden kaynaklanır) aynı olması gerekir. Bunu, aracı firmanın bankası, hem amir hem de muhabir banka olması sebebiyle sağlama olanağına sahiptir. Söz konusu banka genellikle aynı zamanda teyit bankası da olacağından, büyük sorumluluk üstlenmektedir. O nedenle, karşılıklı akreditif, bankalar tarafından riski yüksek olduğu için komisyonu da yüksek olmasına rağmen, sınırlı uygulanmaktadır.

f) Devredilebilir (Transferable) Akreditif:

Devredilebilir akreditif, lehtar tarafından üçüncü bir şahsa devredilebilen akreditiftir. Aslında, karşılıklı akreditifle aynı amaca hizmet eder. Devir işleminin, ilk akreditif talimatındaki esas ve koşulları taşıması gerekir.Yalnız, ikinci akreditifte akreditif tutarının ve malların birim fiyatının azaltılması, akreditif vadesi belgeleri ibraz süresi ve en son sevk tarihinin kısaltılması ve sigorta yüzdesinin ise artırılması mümkündür.

Bu akreditifler, taşıdıkları devir koşullarına göre tamamen veya kısmen devredildikleri gibi, kısımlar halinde birden fazla kişilere devredilebilmesi de mümkündür. Söz konusu akreditifler sadece bir kez devredilebilir, ikinci bir devir söz konusu olamaz. Bir başka ifade ile ilk lehdar bu akreditifi bir veya birden fazla lehdara devredebilir, ancak kendisine devir yapılan lehdar bunu ikinci bir devirle bir başka lehdara devredemezler.

Burada, devredilebilir akreditifle karıştırılabilen fakat ondan tamamen farklı bir uygulama olan “akreditif alacağının devri” konusuna da değinmek gerekir. Uygulamada, bu çeşit akreditifler, daha çok ilk lehdarın komisyoncu olması ve malı kendisi sevk etmeyip malı sevk edecek ikinci bir lehdara devretmesi gibi durumlarda söz konusu olmaktadır. Devredilebilir akreditifte, akreditifle ilgili bütün haklar, fakat “akreditif alacağının devri”nde ise sadece alacak devri söz konusudur.

g) Garanti Akreditifi (Teminat Akreditifi /Stand-byCredits)

İthalatçı ile ihracatçı arasında yapılan sözleşmeden doğan borçların ödenmemesi halinde ödemeyi garanti altına alan, ithalatçının bankasının ithalatçının üstlendiği yükümlülüğün yerine getirilmesini ihracatçıya garanti etmesi suretiyle yapılan akreditiftir.

Garanti akreditifleri şekil yönünden diğerlerine benzemekle birlikte, mahiyeti itibariyle akreditiften ziyade bir teminat (garanti) niteliğindedir. Stand-by akreditifler ile belirli bir taahhüdün yerine getirilmesi garanti altına alınmış olur. Taahhüdün yerine getirilmemesi halinde, bu durum bankaya tevsik edildiğinde, akreditif bedeli tahsil edilir. Stand-by akreditifler, uluslararası kredi işlerinde kredilerin teminatı, açık hesap gibi belirli bir garantiden yoksun ihracat satışlarının garantisini ve bazı tip teminat mektuplarının kontrol garantisini olarak kullanılabilirler.

Bu akreditifin diğeri ticari (mal) akreditiflerinden farkı, ithalatçının talimatıyla ihracatçı lehine değil, ihracatçının talimatıyla ithalatçı lehine açılması ve akreditif vesaikinin ibraz edilmemesi halinde ödeme yapılmasını garanti etmesidir.

h) Yetki Mektupları

Ödeme yetkisi ve iştirah yetkisi olmak üzere iki şekilde uygulanan yetki mektuplarının akreditif kapsamı içerisinde sayılmasının sebebi, bunların da aynı fonksiyonu görmesidir.

“Ödeme yetkisi” (authorityto pay)nin en önemli özelliği cayılabilir bir akreditif olmasıdır. Burada, ithalatçının bankasının (amir banka) ihracatçının ülkesindeki muhabetine, ihracatçının mal bedeli karşılığı gerekli belgelerle birlikte keşide ettiği poliçeleri ödemesi hususunda yetki vermesi söz konusudur. Ödeme yetkisi her ne kadar bir transfer riskinin olmadığını gösteriyor ve ihracatçılar açısından bir finansman aracı niteliğini taşıyorsa da, cayılabilir niteliği dolayısıyla pek yaygın kullanılmamaktadır.

“İştirah yetkisi” (authoritytopurchase) ise, poliçelerin gerekli belgeler ilişkisinde alınıp iskonto edilmesi için amir bankaca muhabet bankaya verilen bir yetkidir. Bunun ödeme yetkisinden farkları, poliçelerin alıcı üzerine çekilmesi ve cayılabilir-cayılmaz, teyitli-teyitsiz ve kabilirücu-gayri kabilirücu (withrecourse-withoutrecourse) olarak tanzim edilebilmesidir.

i) Vadeli Akreditif (Ödenmesi Ertelemeli Akreditif / DefferedPayment)

İthalatçı ve ihracatçı arasındaki satış sözleşmesine göre akreditif bedelinin ibrazında değil de, bu belgelerin ibrazından belirli bir süre sonra ihracatçıya ödenmesini sağlayan akreditif türüdür.⁹

İhraç konusu malın bedeli buna ilişkin vesaikin muhabet bankaya ibrazı esnasında değil, ödeme vadesinde ödenir. Ödeme vadesi herhangi bir süreyle sınırlı olmaksızın serbestçe tayin ve tespit edilebilir. Ödenmesi ertelemeli akreditif vadeli poliçe uygulamasına benzemekle birlikte, ondan farklıdır. Burada ihracatçı bankaya kabul edilmek üzere bir poliçe keşide etmek yerine, belirli bir süre sonra, görüldüğü anda ödenecek bir poliçe keşide eder. Böyle bir uygulama için, akreditif bankasının söz gelimi vesaikin ibrazından 90 gün sonra akreditif tutarını ödeyeceği şeklindeki bir soyut borç vaadi gereklidir. Ödenmesi ertelemeli akreditifte vade genellikle taşıma süresi kadardır. İthalatçı bu yolla masrafları azaltmayı amaçlar. Fakat bu yöntem, hem

⁹ Tokaç G., “Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve İade Müessesesi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2007, s.5-6

uygulamada çeşitli problemler doğurabilecek mahiyettedir hem de banka kabullü vadeli bir poliçe de aynı işi görebilir.

Uygulamada ortaya çıkabilecek problemler ithalatçının borçlu olduğunu gösteren bir vesaikin bulunmamasından kaynaklanır. O nedenle, ödenmesi ertelemeli akreditiflerin açılması hususunda bankalar isteksiz davranmaktadırlar.

2.4.3. Vesaik Mukabili Ödeme/ Poliçe ile Satış / Documentary Collections/CAD

Bir malın ihraç ülkesinden yola çıkarılmış olduğunu gösteren belgesinin ihracat bedelini ödeyerek bankadan alınması yoluyla yapılan ödeme şeklidir. Bir başka ifade ile bankanın ihraç bedelini tahsil ettikten sonra vesaikleri ithalatçıya teslim ettiği ödeme türüdür. Uluslararası ticarete yaygın olarak kullanılan bir ödeme aracıdır.

Vesaik Mukabili Ödeme İşleminin Özellikleri

- İhracatçı için risk taşıyan bir ödeme şeklidir.
- Vesaik mukabili ödemede ithal konusu malın ülkeye gelmiş olması şart değildir.
- Bu tür ödemede ihracatçı sevk ettiği mallar karşılığı bu malların sevk edildiğini gösteren belgeler (vesaik) karşılığında bir kredi kullanmaktadır.
- Gerek ithalatçının ülkesindeki bankanın ve gerekse ihracatçının ülkesindeki bankasının hiçbir ödeme taahhüdü bulunmamaktadır. Vesaik Mukabili Ödeme yönteminde bankaların aval veya garanti vermemişlerse satış işleminin aksamadan gelişmesini garanti edecek herhangi bir yükümlülükleri söz konusu değildir. Bankalar sadece ihracatçının kendilerine verdiği vesaikin ithalatçının ülkesindeki muhabirlerine gönderilmesini ve tahsil emrindeki direktifler uyarınca alıcıya teslimi sorumluluğunu taşırlar.
- Vesaik mukabili ödemenin birinci türü görüldüğünde ödemeli poliçe (sightbill of exchange), sevk belgeleri ithalatçıya ancak ödemeyi yaptığı takdirde teslim edilir. Vesaik mukabili ödemenin ikinci türü “ticari kabul” (commercialacceptance) olup, belgeler alıcıya, adına çekilen poliçedeki bedeli ödeyeceği dair “kabul” alındıktan sonra teslim edilir. İhracatçının bankası kabul edilmiş poliçeyi saklar ve süresi geldiğinde tahsil eder.
- Kabul edilmiş bir poliçe güvenli midir? Kabul edilmiş poliçe “bir borcun hukuki delili” sayılır. En azından alıcı, senetlerini ödemeyen birisi olarak ilan edilecek ve uluslararası piyasada ciddi bir itibar kaybı olacaktır. Fakat, satıcılar,

ödememe riskine karşı genellikle ibraz bankasının veya birinci sınıf bir diğer bankanın “aval” veya “garanti” vermesini istemelidir.

- Kabul edilmiş poliçenin ihracatçıya bir finansman imkanı sağlama özelliği de vardır. İhracatçı bu poliçeyi bankasına cari faiz haddinden “iskonto” ettirebilir.
- Uluslararası ticarete vesaik mukabili yanında, “mal mukabili ödemeler” de yapılabilmektedir. Bu uygulama da ise, ihracatçı, herhangi bir ödeme yapılmadan veya bir poliçe tanzim etmeden, malları ithalatçıya gönderir. Mal bedeli sözleşmede belirlenen ilerdeki bir tarihte veya mallar satıldıktan sonra ödenir. Açıkça görüldüğü gibi, böyle bir uygulama ihracatçı için oldukça risklidir.
- Vesaik mukabili ödeme şeklinde kullanılan belgelerden biri konişmentodur. Konişmento ithalatçının bankası adına kesilmektedir. Bir başka ifade ile konişmentoda gönderilen (cosignee) bölümünde ithalatçının bankasının isim, unvan ve adresi yazılır. Bildirim yapılacak kişi (notify) bölümünde ise alıcı firmanın isim, unvan ve adresi yazılır. İthalatçının bankası (tahsil bankası) mal bedelini tahsil edince konişmentoyu ithalatçıya cira eder. Böylece ithalatçı, bankanın kendisine konişmentoyu ciro etmesi üzerine malların alıcısı sıfatını kazanmaktadır.¹⁰

Vesaik Mukabili Ödeme İşleminin Tarafları

a) İhracatçı (Drawer, exporter, principal)

Yüklediği mallara ilişkin belgeleri tahsil talimatı ile birlikte bankasına verir. Akreditifte amir, ithalatçı olduğu halde tahsil vesaikinde amir ihracatçıdır.

b) Tahsile gönderen banka (Muhabir Banka/Remitting bank)

İhracatçının seçtiği bir bankadır. İhracatçının belgelerini ithalatçının ülkesindeki bankaya göndermektedir. Belgeleri kendi talimat mektubu ekinde gönderir. İhracatçının vereceği talimatları yerine getirir ve ödeme yapılmaya kadar takip eder.

c) Tahsil eden veya ibraz eden banka (Amir Banka/Collecting or presenting bank)

Tahsil vesaikini ödeme ya da kabul karşılığında ithalatçıya veren bankadır. Aynı bir banka olabileceği gibi tahsile gönderen bankanın şubesinde olabilir. Banka, tahsil

¹⁰ Akın M., “Türkiye’de İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi: Afyonkarahisar İli Uygulaması”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2010

ettiği paraları havale eder. Poliçe bedelinin ödenmemesi durumunda muhabirin talimatına uyar, örneğin protesto eder. Vesaik bu bankaya çoğunlukla “Remitting bank” tarafından gönderilir. Ancak kimi zaman doğrudan doğruya ihracatçının gönderdiği de görülebilir. Ayrıca ihracatçının o ülkedeki temsilcisi de vesaiki verebilir.

d) İthalatçı (Dravee, importer)

Kendisine sunulan belgelerin bedelini öder ya da vadeli bir poliçeyi kabul eder.

2.4.4. Mal Mukabili Ödeme (Açık Hesap/Open Account) ve Özellikleri

İhraç edilen malın bedelinin, bu malın ithalatçı tarafından teslim alınmasından sonra ödenmesi şeklinde yapılan bir ödeme türüdür. İthalatçının gelen malı devralmasıyla bu malın mülkiyeti değil, ancak zilyedliği kendisine geçer. Malların mülkiyetinin devri ise ancak bu malların devir ve teslimine ilişkin belgelerin ithalatçıya teslim edilmesi ile mümkündür.

- Taraflar birbirlerini iyi tanırlar ve karşılıklı güvenleri vardır.
- İhracatçı için en riskli ödeme şeklidir. Çünkü mal bedelinin ödenmesi ile ilgili hiçbir güvence yoktur. Bir başka ifade ile ihracatçı gönderdiği malın parasını alamama ya da kesintiyle alma gibi risklerle karşı karşıya kalabilir.
- İthalatçı için ideal bir ödeme yöntemidir.
- Alıcı ve satıcının uzun zamanlardan beri birbirleriyle iş yaptıkları ve birbirlerine tam güven duydukları durumlarda uygulanabilen bir yöntemdir.
- Belirli bir ödeme tarihi taşımaması yönünden esnek bir uygulamadır.

2.4.5. Kabul Kredili Ödeme (Acceptance Credit) ve Çeşitleri

Mal bedelinin belli bir vadede ödenmesini taahhüt eden ve bu ödemeye bir Poliçenin araç olduğu ödeme şeklidir. Bir başka ifade ile kabul kredisi satılan malın bedelinin bir poliçeye bağlandığı vadede satıcıya ödendiği bir ödeme şeklidir.

Bu kredi vesaik ile birlikte ibraz edilen poliçenin ithalatçı veya buna ilaveten ithalatçının bankası tarafından kabul edilmek suretiyle kullanılır.

Kabul kredili ödemede taraflara bankalar aracılık ederler ve bunun için komisyon alırlar. Satıcının düzenlediği poliçe sadece alıcı tarafından kabul edilmiş ise

“tradeacceptance” vardır. Poliçenin bir banka tarafından kabul edilmesi öngörülebilir. Bu durumda banka poliçeyi kabul eder veya ithalatçının kabulüne aval verebilir. Buna “banker’sacceptance” denilmektedir.

Bu ödeme şeklinde vadeli alım yapmak isteyen ithalatçıya karşı ihracatçı, poliçeye bankanın kabul veya avalvarmesiyle kendini garanti altına almış olmaktadır.

a) Kabul Kredili Vesaik Mukabili

Bu ödeme şeklinde malların alıcıya gönderilmesinden sonra bankanın mal bedelini tahsil etmesi yerine poliçeyi alıcıya kabul ettirdikten veya bu kabule kendisinin de avalini verdikten sonra vesaiki alıcıya teslim edip daha sonra poliçe vadesinde mal bedelinin ihracatçıya ödendiği ödeme şeklidir.

b) Kabul Kredili Mal Mukabili

Mal mukabili işlemlerde ithalatçı önce malı çeker sonra mevzuatta belirlenen sürede mal bedelini öder. Bu işlemde ise ödeme yapması gereken süre içerisinde poliçe kabul edilecek poliçe vadesinde ise ödeme yapılacaktır. Böylece süre açısından ithalatçıya ikinci bir finansman kolaylığı yaratılmaktadır.

c) Kabul Kredili Akreditif

İhracatçının küşat mektubuna uygun vesaiki bankaya ibraz ettiğinde mal bedelini tahsil etmeyip banka tarafından kabul edilmiş poliçenin vadesinde ödeneceğini taahhüt altına alan bir ödeme şeklidir. Burada poliçe vesaik ekinde ilave olarak, teyitli akreditifte teyit bankası adına, teyitsiz akreditifte ise genellikle amir banka adına tanzim edilir. Kabul edilen bu poliçe ile ihracatçı tarafından kendi bankası ya da başka bir bankaya kırdırılabilir.

2.4.6. Karşı-Ticaret (Counter-Trade)

Genel anlamda bir takas muamelesidir. Ödemek için yeterli döviz olmayan, fakat satmak istediği malı olan ülkelerin çoğu kez başvurduğu bir yoldur. Bu ticaret şekilleri daha çok finansman zorluklarının yaşandığı ülkelere yönelik ihracatta gündeme gelmektedir.

Karşı - Ticaretin Çeşitleri

a) Takas

Finansal ödeme veya fon transferlerinin yer almadığı bir Tek sözleşme ile gerçekleştirilen, eşit değerde olduğu kabul edilen iki mal grubunun doğrudan ve eşanlı

olarak değiştirildiği işlemdir. Takaslan aşmaları aynı müşteri ile uzun vadeli ve düzenli işlemleri değil, genellikle bir defaya mahsus işlemleri (one-offdeals) kapsamaktadır.

T.C. Merkez Bankası'nın I-M Sayılı Genelgesinin ihracata ilişkin hükümleri takas işlemini özel takas ve bağlı muamele olarak ikiye ayırmıştır.

b) Özel takas

Mal ve/veya hizmet ihraç ve ithalinde karşılıklı olarak tarafların aynı gerçek veya tüzel kişiler olması halinde, ihraca ve ithale konu olan malların bedellerinin herhangi bir para hareketi söz konusu olmaksızın kısmen veya tamamen birbirleriyle takas edilebilmesi olarak tanımlamıştır.

c) Bağlı Muamele

Dış Ticarete, ihracata konu malların, hizmetlerin ve teknolojilerin bedellerinin dış ticarete taraf olan ülkeler ve firmalar arasında yapılan anlaşmaya istinaden para yerine geçen diğer mal, hizmet ve teknoloji ithalatıyla karşılanması ve aradaki artı ya da eksi farkların döviz transferleri ile kapatılmasıdır. Gümrük Birliği'ne üye ülkeler dışında üçüncü ülkelere yapılacak dış ticaret faaliyetlerinde gerektiğinde kullanılmak üzere ithal edilen mal, hizmet ve teknoloji ihracıyla karşıladiğı, ithal veya ihraç fazlalığının döviz olarak tediye veya tahsil edildiği bir ödeme şeklidir.

d) Kliring (Clearing)

Takasın biraz daha geliştirilmiş bir şeklidir. Kliring anlaşması imzalayan ülkelerde ithalatçılar, ithal ettikleri malların bedelini kendi ülkelerinde kliring hesaplarını tutmakla görevlendirilen Merkez Bankası veya Kliring Ofisi gibi bir kuruma ulusal paraları cinsinden öderler. Bu şekilde oluşturulan hesaplar dönem sonunda karşı ülke ithalatçılarının da kendi ilgili kurumuna yatırmış oldukları paralardan oluşan hesaplarla denkleştirilir. Eğer arada bir açık söz konusu ise, bu açık önceden anlaşılan herhangi bir konvertibil döviz ile kapatılır.

e) Karşı-alım (Counter-purchase)

Satıcının ihracat sözleşmesindeki değerin belirli bir yüzdesindeki malı karşı taraftan ya bizzat satınılması ya da satışın bir üçüncü tarafca gerçekleştirilmesini sağlamaya dayanan bir işlemdir. Karşı ticaretin en yaygın kullanılan şeklidir. İhracatçının böyle bir taahhüde girmeden önce, üçüncü tarafla anlaşması gerekir.¹¹

¹¹ Kobi Finans, (t.y.) <http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgimerkezi>

f) Dengeleme (Compensation)

Satıcının ihraç ettiği mal bedelinin tümünü veya bir kısmını mal karşılığı alması anlamındadır. Dolayısıyla tam dengeleme (full-compensation) ve kısmi dengeleme (partial-compensation) şeklinde iki kısma ayrılmaktadır.

1. Geri-alım: Dengelemenin bir başka şeklidir. Burada ihraç edilen malların (ki, bunlar sermaye malları veya anahtar teslimi projeler niteliğindedir) bedeli, bu mallar vasıtasıyla gerçekleştirilecek üretimin satın alınmasıyla ödenmektedir.
2. Üçlü-ticaret (Swictsdeals): Bir ülke tarafından ödenecek hesabın başka bir ya da daha fazla ülkeye transfer edildiği işlemdir.

Karşı-ticaret olayı oldukça karmaşıktır. Az gelişmiş ülkeler çeşitli mülahazalarla bu yola başvururken tekniğini yeterince bilmedikleri için aleyhte sonuçlarla karşılaşabilmektedirler. O nedenle, anlaşma yapmadan önce, dünya piyasaları hakkında çok iyi bir bilgi ile birlikte, anlaşılacak şartların çok dikkatli biçimde değerlendirilmesi gerekir.

Takas veya Bağlı Muamele Yoluyla Yapılacak İhracatın Özellikleri

- Talepler, yabancı firma veya firmalar ile yapılan anlaşma ve “Bağlı Muamele veya Takas Başvuru Formu”ndan altı nüsha düzenlenmek suretiyle müracaat yazısı ile ihracatçı birliklerine yapılır.
- Bağlı muamele veya takas izinlerinin süresi altı aydır. Hesapların izlenebilmesi için ithalat ve ihracat işlemleri aynı banka tarafından yürütülür.
- İki ülke arasındaki işlemler TAKAS; ikiden fazla ülke arasında yapılan işlemler ise BAĞLI MUAMELE olarak adlandırılmaktadır.¹²

2.4.7. Konsinye İhracat - Konsinyasyon(Consignations) ve Özellikleri

Kesin satışı daha sonra yapılmak üzere dış alıcılara, komisyonculara, ihracatçının yurt dışındaki şube temsilciliklerine mal gönderilmesi şeklinde yapılan ihracat şeklidir.

Satılmak üzere gönderilen malları teslim alan ilgili kişi veya kuruluşlar malı rayiç değerinden satar, komisyon vb. giderleri satış gelirinden düşer ve kalan tutarı yetkili banka aracılığıyla döviz cinsinden ihracatçıya yollarlar.

¹² Dündar S., “Dış Ticaret İşlemleri Çerçevesinde İthalat ve İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.

- Tamamen güvene dayalı bir yöntemdir.
- Konsinye satışta ihracatçı firmanın varlığı dış pazarda açıkça görülmekle birlikte, satışta kesinlik olmaması dolayısıyla da risk sözkonusudur. Beklemeden doğan zararlar ihracatçı hesabına kaydedilir. Ayrıca malın satılıncaya kadar her an için satıcıya, alacak ve satış masrafları dikkate alınmaksızın, geri gönderilmesi ihtimali vardır. İhracatçının malı, kontrolü olmaksızın ülke dışında politik nedenlerle kambiyo kısıtlamalarından ve hatta iklim sebebiyle doğacak riskler altında kalmaktadır. Bu durumda, satıcının elinde bir kambiyo senedi bulunmadığı gibi, alıcının kusurlarından doğacak zararını karşılayacak bir garantisi de bulunmamaktadır.
- Konsinye satışlarda bedellerin gönderilmesi ve satış türünün ortaya çıkardığı problemler açık hesaptakiyle hemen hemen aynıdır.
- Konsinye satışların riskli oluşu, uygulamada “müşterek hesap” denilen ve konsinye satışları kısmen garanti altına alan yeni bir satış şeklini doğurmuştur. Bu şekilde yapılan ihracat yine konsinye olmakla birlikte, konsinyatör tarafından ihracatçıya asgari bir satış fiyatı garanti edilir ve bu fiyatla satış fiyatı arasındaki farkın giderler düşüldükten sonra kalan kısmı ihracatçı ile alıcı (konsinyatör) arasında paylaşılır.
- Konsinye ve müşterek hesap yoluyla yapılan ihracat genellikle, bir piyasaya ilk defa giren ve tanıtılmak üzere gönderilen mallar ile niteliği itibariyle satışı uzun süren, çürüyebilir ve bozulabilen malları kapsar.
- Konsinye ihracat talepleri ihracatçı birliklerine yapılır. Konsinye ihraç izinlerinin süresi 90 gündür. Konsinye olarak gönderilen malların fiili ihraç tarihinden itibaren 1 (bir) yıl içinde satılması gerekmektedir.

2.4.8. Mahsuben Ödeme ve Özellikleri

İhracat bedellerinin tamamen veya kısmen mal ve/veya hizmet ithali suretiyle mahsuben ödenmesi ve aralarındaki artı ya da eksi farkın nakit olarak kapatılması şeklinde yapılan bir ödeme şeklidir.

- İhracat bedelleri fiili ihrac tarihinden itibaren 180 gün içerisinde muhabir banka hesaplarına alacak olarak kaydedilecek ve mahsup talebi de bu süre içerisinde yapılacaktır.
- Hizmet ihracı bedellerinin tahsili zorunlu olmadığından bu bedeller için mahsup talebi de bu süre içerisinde yapılacaktır.
- Mal ve hizmet ihracı bedellerinin mahsuben ödemede kullanılacak kısmının alışının yapılmamış yani TL'ye çevrilmemiş olması gerekmektedir.
- Mahsuben ödemede kullanılabilir azami döviz tutarı varsa T.C.Merkez Bankası'na yapılacak zorunlu döviz devri tutarından sonra kalan tutardır. Ancak, zorunlu döviz devrinin mükellefi bankalar olduğundan süresi içinde bu mükellefiyetin bankalarca kendi pozisyonlarından karşılanmak suretiyle yerine getirilmesi halinde ihrac bedeli dövizlerin tamamının mahsuben ödemede kullanılması mümkündür.
- İhracat bedeli dövizlerin fiili ihrac tarihinden itibaren 180 gün içinde tahsil edilerek DTH'a alınması halinde bu dövizler 180 inci günün sonuna kadar mahsuben ödemede kullanılabilir.
- Aramızda ikili hesap ilişkisinin devam ettiği ülkelere gerçekleştirilen ve bedelleri bu hesaplardan ödenen mal ve hizmet ihracına ilişkin dövizler ile prefinansman kredisi ve peşin dövizler mahsuben ödeme kullanılamaz.
- Aracı ihracatçı vasıtasıyla yapılan ihracatta, ihracatçının onayı ve imalatçı firma unvanının GB'de kayıtlı olması şartıyla ihracat bedelleri, imalatçının yukarıda sayılan bütün döviz giderlerinin mahsuben ödenmesinde kullanılabilir. Bu durumda DAB ihracatçı, DSB'de imalatçı firma adına düzenlenmektedir.
- İhracat bedelinin mahsuben ödemede kullanılabilir tutarının ithalat bedelini karşılamaması durumunda bakiye ithalat bedeli genel esaslar dâhilinde ödenmektedir
- Mahsup işleminde aynı kur üzerinden DAB ve DSB düzenlenir.

Mahsuben ödemede kullanılacak (alışı yapılacak) dövizle mahsuben ödenecek giderlerle ilgili döviz cinsinin farklı olması halinde mahsuben ödenecek azami tutar T.C.Merkez Bankası çapraz kuru esas alınmak suretiyle tespit edilmektedir. Bu durumda DAB alışı yapılan, DSB transfer edilen döviz cinsinden düzenlenir.

2.5. İHRACAT İŞLEMLERİ VE MUHASEBESİ

2.5.1. İhracat Süreci

İhracat ile ilgili kuruluşlar, belgeler, teslim ve ödeme şekilleri dikkate alınarak ihracat süreci örnek üzerinde izlenecektir. Ödeme şekilleri çok çeşitli olmasına karşın, Peşin ihracat süreçleri örnek verilmiştir. Peşin Ödeme Şekline Göre İhracat ve SüreciSerbest ihracatta, peşin ödeme şekline göre ihracat yapmak isteyen firmada aşağıdaki süreç izlenir.

1. İhracatçı Birliğine Üyelik	İhracatçı ihrac edeceği mala göre ilgili ihracatçı birliğine üye olması gerekir. (İhracatçı birliğine üye olmayan ihracat yapamaz.)	
2. Gümrük Kaydı	Gümrükte firmanın BİLGİ-İŞLEM'e kaydı yapılır.	
3. Gümrükte Temsil	Dolaylı Temsil Gümrük Müşaviri temsil eder.	Doğrudan Temsil; Firma Yetkilisi temsil eder.
4. Sözleşme	İhracatçı firma ile ithalatçı firma arasında sözleşme imzalanır. (İhtiyaridir. Yani isteğe bağlıdır.)	
5. Proforma Fatura	İhracatçı firma, ithalatçı firmaya sözleşmeye bağlı olarak proforma fatura düzenlenir ve gönderilir.	
6. Kesin-Ticari Fatura	İhracatçı firma, ithalatçı firmaya sözleşmeye ve proforma faturaya bağlı olarak ticari fatura düzenler. Fatura gümrüğe beyanda yurt içi işlemler için Türkçe (orijinal) fatura düzenlenir. Türkçe fatura gümrükte kalır. Ayrıca alıcı için aynı bilgileri içeren yabancı dilde fatura (Invoice) düzenlenir.	
7. Tahsilat (Peşin)	İthalatçı firma mal bedelini ihracatçı firmanın bankasına gönderir.	
8. Banka	Banka ihracat bedelinin geldiğini ihracatçı firmaya beyan eder.	
9. Çeki Listesi	İhracatçı firma Çeki Listesini düzenler. (İhracatçı firma hazırlar).	
10. Serbest Dolaşım Belgeleri	İhracatçı firma malı gönderdiği ülkeye göre, ATR, EUR-1 ve Menşe Şehadetnamesi hazırlar, Ticaret Odası ve Gümrüğe onaylatır.	
11. Sigorta	İsteğe göre mallar sigorta ettirilir.	
12. Konşimento	Konşimentoyu nakliyeciyi hazırlar. "CMR – Bill. Of Loading" (Kara, hava, deniz ve demir yolu taşımasına göre düzenlenir).	
13. Gümrük Beyanı	Gümrük beyannamesi (gümrük müşaviri şifresi ile) elektronik ortamda doldurulacak, gümrük tescil numarası alınacaktır.	
14. İhracatçı Birliği Onayına Sunma	İhracat Gümrük Beyannamesi, elektronik ortamda ya da manuel olarak, İhracatçı Birliğine onaylatılır. Nispi Aidat ödenir.	
15. Gümrük İşlemleri Tamamlanır.	Onaylanmış G. Beyannamesi ve orijinal evraklar gümrüğe sunulur. İlgili gümrükte; tescil, muayene ve sevk işlemleri yapılır. a- Evrak kontrolü, b- Eşya Kontrolü, c- Aracın mühürlenmesi ve d-Yurt dışı edilme işlemleridir.	
16.Fiili İhracat	Eşya yurt dışı edildiğinde, Gümrük BİLGİ-İŞLEM ortamında intaç tamamlanır. İlgili bankaya, Vergi İdaresi VEDOP ortamına tanıtılır.	

17. Gümrük Müşaviri Tarafından Belgelerin İadesi	Gümrük müşaviri ihracat ile ilgili tüm belgeleri bir dosya yapar. Bu dosyaya kendi hizmet ve komisyon faturasını da ilave eder ve dosyayı ihracatçı firmaya iade eder.
18. Bankaya Belgelerin Teslimi	Yabancı fatura, konşimento, çeki listesi, varsa sigorta poliçesi ve diğer belgeler Bankaya teslim edilir. Banka belgeleri ithalatçıya çeşitli yollarla (posta, kargo veya elden) gönderir.
19. Gümrük Müşavirine Ödeme	Gümrük müşavirine yapılan hizmet ve diğer işlemler için komisyon bedeli ödenir veya cari hesap açılır. Bu ödeme fatura tutarı yasa ile belirlenen Gümrük Müşavirlik Ücret tarifesi altında olamaz. (2010-4 s. Genelge)
20. Evrakların İşletme Muhasebe Müdürlüğüne Teslimi	İhraç edilen malın orijinalleri, (muhasebe için) satış, masraf evrakları işletmenin "Muhasebe Müdürlüğüne" ihracat departmanı tarafından teslim edilir. Muhasebe departmanı belgelerin orijinal olduğunu ve tasdik gereken belgelerin kontrolünü yapar.
21. İhracatın Maliyeti	Yapılan ihracatın muhasebe departmanı tarafından ön çalışması yapılır, belgeler kontrol edilir ve maliyeti çıkarılır.
22. Muhasebe Kaydı	İhracat ile ilgili belgelerin doğruluğu, muhasebe için uygunluğu kontrol edildikten sonra yevmiye kayıtları yapılır.
23. İhracat Dosyanın Korunması ve Saklanması	İhracat belgelerinin muhasebe yönetimi tarafından kayıt işlemleri ve vergi ile ilgili yasal işlemleri (iade ve teşvikler izlendikten) tamamlandıktan sonra yasal süresi içinde saklanır. İhracat departmanı tarafından ise ihracat ile ilgili tüm belgelerin fotokopisi ayrıca dosyalanarak saklanır.

Tablo 2.1. Peşin Ödeme Şekline Göre İhracatta İzlenecek Süreçler

Kaynak: İhracat Yönetmeliği. Md.4-1/d. 06.06.2006 t. 26190 s. R.G.

İhracatın muhasebe (*yevmiye defteri*) kaydında, ihracatı yapan iş-letmenin imalatçı ihracatçı ya da ihracatçı (*aracı*) firma olması yevmiye kaydının şeklini değiştirmez.

İmalatçı-ihracatçı firma (*işletme*), ihraç edilecek malı kendisi üreten ve aynı zamanda ihraç eden firmadır.

İmalatçı ihracatçı firmalar, ihraç ettikleri ürünler için maliyet muhasebesi uygulama ihtiyacı duyarlar.

KDV iadesi alma işleminde maliyet listesi düzenlemek zorundadır.

İhracatçı (*aracı*) firmalar ise ürünleri yurt içinden ya da yurt dışın-dan tedarik eder. Bu ürünlerin üzerinde ve özelliğinde hiçbir değişiklik yapmadan ihraç ederler. Bu tür

firmalar üretim departmanı olmayan, genelde aracı firma özelliğine sahip ihracatçı işletmelerdir.

2.5.2.İhracatta Belge Düzeni

İhracat departmanı tarafından ihracat dosyası muhasebe departmanına sevk edilir. Muhasebe departmanı tarafından dosyanın kontrolü yapılır. Aşağıdaki belge ve bilgilerin varlığı ve doğruluğu incelenir.

- Sözleşme ya da Proforma Fatura var mı?
- İhracat (*Satış*) Faturası var mı?
- İhracat Gümrük Beyannamesi var mı?
- Gümrük beyannamesinde döviz miktarı, fiili ihracat döviz kuru, cari firma bilgi kontrolü, teşviklerle ilgili şerh bilgi kontrolü, araç plakaları kontrolü ve ihracatın özelliğine göre diğer kontroller yapıldı mı?
- Fiili ihracat tarihi VEDOP 'da ilan edilmiş mi?
- Proforma ve ticari fatura bilgileri ile Gümrük Beyannamesi (GB) bilgileri doğru mu?
- Teslim ve Ödeme Şekilleri nedir? Proforma ile uyumlu mu?
- Teslim ve ödeme şekillerine göre belgeler uyumlu mu?
- Navlun ve Sigorta belgeleri teslim şekline uyumlu mu?
- Belgesiz giderler var mı?
- Ödenen vergi ve benzeri belgeler tamam mı?
- İhracatın özelliğine göre bulunması gerekli belge var mı?
- Bankayı ilgilendiren belgeler tamam mı?
- Vergi Usul, KDV, Gümrük Kanunu ve kambiyo mevzuatı yönünden eksik evrak ve işlem var mı?

- Yüklenilen KDV tutarı çıkarılmış mı? (çıkarılabilecek mi?)
- Alış faturaları, ve yüklenilen KDV tutarı bu ihracat ile ilgili mi?
- Risk Analizi için bu ve diğer ihracatlar dahil SMYİB (*sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge*) belge ve firma taraması yapıldı mı?

Yukarıdaki kontrollerden sonra muhasebe kaydına geçilir.¹³

2.5.3.İhracat Muhasebesinde TDHP ‘na göre kullanılan Hesaplar ve İşleyiş Kuralları

Türkiye'deki ihracatçı firma ile yurt dışındaki ithalatçı firma, aralarında malların bir belge ile gönderilmesinden sonra ödemenin belli bir süre içinde yapılması konusunda yazılı veya sözlü bir satış sözleşmesi yapmışlarsa ihracat işlemi ile ilgili yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Mal gönderildiğinde:

<hr/>	
120 ALICILAR HS.	144.000
120.02Yurtdışı Alıcılar	
120.02.001 Bashar-Mac. Co	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR HS.	144.000

Yurtdışı satışların kaydı

İthalatçı firma tarafından mal bedeli bankaya transfer ettirildiğinde:

<hr/>	
102 BANKALAR HS.	130.000
102.03Garanti Bankası	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	14.000
770.05 İhracat Giderleri	14.000
120 ALICILAR HS.	144.000
120.02 Yurt dışı Alıcılar	
120.02.001 Bashar-MacCo.	144.000
Mal bedelinin hesaba yatması	
<hr/>	

¹³ Dündar, s.41.

Kesilen fatura tarihi ile mal bedelinin transferi tarihine kadar geçen zaman arasında kur değerinin değişmesi söz konusu olduğunda, ortaya çıkan kur farkı 601. YURT DIŞI SATIŞLAR hesabının alt hesabı olarak "KUR GELİRLERİ" hesabına veya "KUR GİDERLERİ" hesabına yazılır.

Örnek olarak; kur değerinde artış olmuş ise aradaki fark "Kur Gelirleri" hesabına yazılacaktır.

102 BANKALAR HS.	170.000
102.03Garanti Bankası	
120 ALICILAR HS.	144.000
120.02 Yurtdışı alıcılar	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS.	26.000
601.04 Kur Gelirleri	
Mal bedelinin tahsilinin kaydı	

Kur değerinde azalış olmuş ise aradaki fark "Kur Giderleri" hesabına yazılacaktır.

102 BANKALAR HS.	130.000
102.03Garanti Bankası	
612 DİŐER İNDİRİMLER	14.000
612.05 Kur Giderleri	
120 ALICILAR	144.000
120.02 Yurtdışı alıcılar	
Mal bedelinin tahsilinin kaydı	

Bir aracı bankada akreditif hesabı açılarak yapılan ihracat işleminde akreditif sözleşmesi tutarı kadar sorumluluğu belirten nazım hesaplar açılabilir:

900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR HS.	9.000
900.04 İhracat Alacakları	
901 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR HS.	9.000
901.04 İhracat Borçları	
İhracat sözleşmesi tutarının kaydı	

Akreditif sözleşmesine uygun olarak mal gönderildikçe daha önce belirtilen yevmiye kayıtları yapılacak, mal bedeli tahsil edildikçe de yukarıda yazılan nazım hesaplarla ilgili yevmiye maddesi tahsil edilen tutar kadar ters kayıt yapılarak sorumluluk azaltılacaktır.

Peşin ödeme karşılığı yapılan ihracat işleminde, ihracat edilecek mal bedeli havale yolu ile gönderilmiş ise:

102 BANKALAR	144.000
102.02 Döviz Tevdiat Hesapları	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSIARI	144.000
340.02 İhracat Havaleleri	
İhraç havalesinin tahsili	

şeklinde kaydedilecektir.

Havalenin tahsilinden sonra mallar gönderilince İhracat Havaleleri hesabının kapatılıp "Yurt Dışı Satışlar" hesabına devredilmesi gerekir.

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.	144.000
340.02 İhracat Havaleleri	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS.	144.000
Malların gönderilmesi	

İhracat işlemleri için İhracat Kredisi alınmışsa, BANKA KREDİLERİ hesabının alt hesabı olarak "İhracat Kredileri" hesabı alacaklandırılır. Bu kredi hesabı ile ilgili olarak dönemsonunda tahakkuk ettirilen faiz vergi ve masraflar "780. FİNANSMAN GİDERLERİ" hesabına borç, İhracat Kredileri hesabına alacak kaydedilir.

102 BANKALAR HS.	70.000
102.03. Garanti Bankası	
300 BANKA KREDİLERİ HS.	70.000
İhracat Kredileri	
300.03.002 Garanti Bankası	

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	14.000
780.01. Kredi Faizleri	
300 BANKA KREDİLERİ HS.	14.000
300.03 İhracat Kredileri	
300.03.002 Garanti Bankası	

İhracat maliyetine giren harcamaların KDV'leri iade talebi ile geri alınabildiğinden bu gibi harcamaların KDV'lerinin "192. DİĞER KDV" ana hesabının alt hesabı olan "İadesi Talep Edilen KDV" veya "İhracat KDV" hesaplarında muhasebeleştirilmesi uygun olur.

391 HESAPLANAN KDV HS.	4.800
192 DİĞER KDV HS.	2.400
192.01 İadesi Talep Edilen KDV	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	7.200
KDV lerinin mahsubu	

2.5.4. İhracat İşlemleri Muhasebesi

İhracat dosyası muhasebe departmanı tarafından kontrol edilir ve muhasebe kaydı yapılır.

Uygulamada ihracat dosyaları firma içinde ihracat departmanı tarafından, firma dışından hizmet alınması halinde gümrük müşavirlik hizmeti veren kuruluş tarafından düzenlenir. Bu dosyaların muhasebe işlemi yapılırken yukarıda açıklanan bilgilerin kontrol edilmesi muhasebe departmanının iş yükünü kolaylaştıracaktır.

İhracat muhasebe kaydı iki seçenek kullanılarak yapılacak-tır.

Birinci seçenekte; ihracatın doğrudan muhasebe kaydı yapılacaktır.

İkinci seçenekte ise ihracatın denetim tekniği kullanılmak suretiyle muhasebe kaydı yapılacaktır.

Doğrudan (Direkt) İhracat Muhasebe Kaydı

İhracatçı işletme stok ambarından çıkan ihracat ürününü sevk hesaplarında izlemek istemez ise ihracat gümrük beyannamesine istinaden aşağıdaki şekilde doğrudan (direkt) ihracat muhasebe kaydını yapar.

Mal İhracatı İşlemleri İle İlgili Hesaplar

Mal veya hizmetlerin yurtdışındaki gerçek veya tüzel kişilere teslim edilmesine ihracat diyoruz.¹⁴

¹⁴ www.mizanturk.com.tr/İhracattaKDV İadesi ve Muhasebeleştirilmesi/İbrahim Hayırlıoğlu

BÖLÜM III

KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

3.1.KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİ HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR

Katma Değer Vergisi, her üretim ve dağıtım kademesinde malların ve hizmetlerin satışından alınan genel bir muamele vergisidir. Katma Değer Vergisi'nin diğer muamele vergilerinden farkı, verginin her kademeyle mala veya hizmete ilâve edilen değer,, yani «katılan değer» üzerinden alınmasıdır.

Muamele vergilerinin teknik yönden en gelişmiş olarak kabul edilen Katma Değer Vergisi, en geniş anlamı ile, önce 1954 yılından itibaren Fransa'da uygulanmaya başlanmış, bilâhare günümüzde Avrupa Ekonomik Topluluğu'na dahil olan bütün ülkeler (Belçika, Hollanda, Lüksemburg, Federal Almanya, Fransa, İtalya, İngiltere, Danimarka, İrlanda, Yunanistan) ile Norveç, İsveç, Finlandiya, Avusturya, Tunus, Fas, Cezayir, Fildişi Sahili, Madagaskar, Senegal, Brezilya, Ekvator, Uruguay, Arjantin, Şili, Kolombiya, Meksika, Peru ve Kore gibi birçok Avrupa, Afrika, Güney Amerika ve Uzak Doğu ülkelerinde ele kabul edilerek, başarıyla uygulanmaya devam etmektedir.

3.1.1. Katma Değer Vergisinin Tanımı

Anayasanın 73.maddesinden vergilendirme yetkisinin alan devlet kişi ve kurumların servet, gelir ve harcamaları üzerinden çeşitli şekillerde vergiler almaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerden biri olan Katma Değer Vergisi (KDV) konusuna giren işlemlerin üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar geçen süreçte yaratılan katma değeri vergilendirmeyi amaçlayan ve vergi indirimine imkân tanıyarak değer artışını temel alan, çok aşamalı ve genel bir satış vergisidir.

Katma değer ise, çok basit bir ifadeyle bir mal ve hizmetin alış bedeli ile satış bedeli arasındaki müspet farktır. Katma değer vergisinin konusunun katma değer olması, verginin kümülâtif etkisini yok eder ve vergi yükünün el değiştirme safhalarının sayısına göre artmasını önler. Bunu sağlayan ise sistemdeki indirim mekanizmasıdır.

Katma değer vergisi, mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar geçen üretici, tüketici, yarı toptancı, perakendeci gibi her aşamada katılan değer üzerinden alınan, her aşamada matrahı katma değer olan ve sonunda tümü tüketici üzerine kalan bir vergidir.

Katma Değer Vergisi (KDV), üretim ve tüketim zincirinin her aşamasında, malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkan tanımak suretiyle değer artışını temel alan, gayri şahsi, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir.

Ticari işletmeler diğer işletmelerden aldıkları mal ve hizmetler üzerine kendi iş gücünü, sermayesini kullanarak bir değer katmaktadırlar.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere katma değer, bir malın satış değeri ile bunun yapılması için gerekli olan girdilerin (maliyet unsurlarının) alış fiyatı arasındaki farktan oluşmaktadır.

3.1.2. Katma Değer Vergisinin Türleri

Yatırım malı satın alımlarına ilişkin olarak ödenen girdi vergisinin indirilip indirilmemesi konusunda, teoride üç ayrı yöntem vardır. Bu yöntemlerden hangisi uygulanmaktaysa KDV buna göre şekil almaktadır. Teoride üç ayrı katma değer anlayışı ve bunun sonucu olarak da üç ayrı Katma Değer Vergisi tipi mevcuttur.

Katma Değer Vergisi uygulanış biçimine göre 3'e ayrılmıştır.

- a) Gelir Tipi Katma Değer Vergisi,
- b) Gayrisafi Hâsıla Tipi Katma Değer Vergisi,
- c) Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi.

3.1.3. Katma Değer Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Yeri

Vergilendirmede esas itibarıyla iki ana yöntem vardır. Bunlar;

- 1) Gelirin elde edilmesi sırasın da vergilendirme

2) Gelirin harcanması sırasında vergilendirme, yöntemidir

Bu yöntemlerden birincisine bağılı olarak “gelir vergileri” adı altında dolaysız vergiler grubu, ikincisine bağılı olarak da “muamele vergileri” adı altında dolaylı vergiler grubu oluşmuştur.

Gelir vergisine dolaysız vergi adı verilmesinin nedeni, bu verginin doğrudan kişilerin belli bir dönemde elde ettiği gelir üzerinden ve bu gelirlerin özelliklerine ve meydana gelen değişmelere bağılı olarak alınmıştır.

Muamele vergilerinin özelliğı ise, verginin mal ve hizmet fiyatlarına eklenerek alınması dolayısıyla tüketicilere yansıtılmasıdır.

Katma değer vergisi de bir muamele vergisidir. Harcamaların vergilendirilmesi alanında günümüze ulaşmış en ileri aşama olup modern bir vergilendirme tekniğine sahiptir.

3.1.4.Katma Değer Vergisinin Tarihçesi

İdaresi kolay, ucuz ve bol hasılat sağlayan bir vergi türü olan muamele vergilerini tarihi çok eskilere dayanmakta olup, verginin normal bir kamu geliri sayılmadığı ilk ve orta çağlarda da uygun bir uygulama alanı bulmuşlardır. Sanayi devrimine kadar gelen bu dönemde, muamele vergileri daha çok geçişlerde uygulanan bir nitelik taşırlar.

Sanayi devriminden sonra ise, sağlanan büyük verimlilik artışıyla ekonomide sanayi ve ticaret ön plana çıkmış, kitle üretimi ve kitle tüketimine ve böylece de kapalı ekonomi yapısında pazar ekonomisine geçilmiştir. Üretim ve ticaret hacmindeki bu artış, muamele vergilerinin de yaygınlaşmasına ve öneminin artmasına yol açmıştır.

Katma değer vergisi sistemi, ilk olarak Yale Üniversitesi profesörlerinden olan Thomas S. Adams tarafından 1918 yılında New Haven’de, Milli Vergilendirme Kurulun’daki konferansta ortaya atılmıştır.

Aynı yılda, Alman iş adamı ve o zaman hükümetin ekonomik danışmanı olan Dr. Wilhem Van Simene tarafından bu sistem “yeni bir muamele vergisi” olarak hükümete tavsiye edilmiştir.¹⁵

Katma Değer Vergisinin ilk uygulanmaya başlanması ise, 10 Mayıs 1953’te Amerika Birleşik Devletlerinin Michigan eyaletinde olmuştur. Avrupa kıtasında ise, Katma Değer Vergisi ilk olarak en geniş anlamıyla 1954 yılında Fransa’da uygulanmaya

¹⁵ İbrahim H., s.7.

başlanmıştır. Fransa, Katma Değer Vergi sistemini uzun süre İngiltere'nin satış vergisi tezine karşın savunmuştur. İki ülke arasındaki bu tartışma uzun yıllar devam etmiş ve Katma Değer Vergisinin, Avrupa Ekonomik Topluluğuna üye ülkeler tarafından, 1967 yılında ortak muamele vergisi olarak kabulü ile Katma Değer Vergisi lehine sonuçlanmıştır.

Ancak Katma Değer Vergisinin asıl gelişimi Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun kuruluşundan sonra olmuştur. Bilindiği üzere 25 Mart 1957'de Fransa , Almanya , Belçika, İtalya, Lüksemburg, ve Hollanda tarafından imzalanan Roma Antlaşması'yla AET kurulmuştur. Ortak pazarın ana ilkeleri arasında üye ülkelerindeki vergilerin uyumlulaştırılmada bulunulması Ortak Pazar Bakanlar Konseyinin topluluk amaçlarına uygun müşterek bir muamele vergisi modeli olarak Katma Değer Vergisi'ni benimsemeleri sonucuna ulaşmıştır. Ortak Pazar'a üye ülkelerde uygulanması 1967 yılında kabul edilen Katma Değer Vergisi ile ilk olarak yaylı tip vergiler kaldırılmış ve konuyla ilgili olarak iki direktif yayımlamıştır. Birincisine göre, üye ülkeler Katma Değer Vergisi'nin ana prensiplerini de ortaya koymuştur. İkinci direktif ise ,esas olarak verginin hangi yöntemlerle uygulanacağı açıklanmaktadır.

Katma Değer Vergisi halen 34 ülkede uygulanmaktadır. Türkiye'de 1963 yılında AET ile imzalanan ortaklık anlaşması ile, ortak pazarla ortak bir ilişkiye geçmiştir. Bu nedenle, Türk vergi sistemi çok yakın bir gelecekte AET vergi sistemi içinde yerini almak ve AET ortak Katma Değer Vergisini uygulamak zorunda kalacaktır.

Türkiye'de katma değer vergisi uygulamasının tarihçesini aşağıdaki gibi ele alırsak;

25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı kanun ile. 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren Türkiye'de KDV uygulamasına geçilmiştir. Ancak, KDV uygulaması fikri bu tarihten çok öncelere kadar uzanmaktadır. İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda konu ile ilgili çalışmalara başlandığı ve bu amaçla 1972 yılında Maliye Bakanlığı'nda bir komisyon kurularak ilk tasarının hazırlandığı görülmektedir. Bu ilk Türk KDV kanun tasarısı hazırlığı sırasında Almanya ile işbirliğine gidilerek tasarının iyileştirilmesinde Almanya'daki tecrübelerden faydalanılmaya çalışılmıştır. 1971, 1974, 1976, 1977 ve 1978 yıllarında Maliye Bakanlığı'nca beş kez kanun tasarısı taslağı hazırlanmıştır.

Ayrıca 1980 yılında iki ayrı kanun tasarısı hazırlanarak parlamentoya sunulmuş fakat kanunlaştırılmamıştır.¹⁶

3.1.5. Türkiye’de Katma Değer Vergisine Geçişi Zorunlu Kılan Nedenler

KDV uygulamasına geçilmesinde çeşitli nedenler bulunmaktadır. Bu nedenlerin başında bu verginin çekiciliği yanında kaldırılan gider vergilerinin olumsuz etkileri de gelmektedir. Bilindiği üzere, KDV’den önce üretim aşamasını kapsayan toplu muamele vergileri uygulanmaktaydı. Bu vergilerin, üretimin vergilendirilmesine dönük olması nedeniyle, sanayi ve firmalar üzerinde baskı yaratarak kaynak dağılımını olumsuz yönde etkilediği ve finansman sıkıntısına neden olduğu bilinmekteydi.

Diğer yandan, belli aşamalarını yüksek oranlarda vergileme vergi kaçakçılığını çekici hale getirmekte, bu durum ise gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının aşınmaları sonucunu doğurmaktaydı. Ayrıca, ekonomik gelişmelerin gerisinde bulunan kaldırılan gider vergileriyle ekonomide genel talep düzeyinin vergi yoluyla kontrolü sağlanamamakta ve verginin tüketim üzerindeki etkisinden yeterli ölçüde faydalanamamaktaydı.

KDV’den önceki mevcut vergileme sisteminde, sanayi üzerinde yoğunlaşan vasıtalı vergilerin yükünü ileri kademelere kaydırarak gelir ve kurumlar vergilerinin etki alanı dışında kalan vergi potansiyelini de harcamalar sırasında kavrayıp vergi gelirlerini artırmak için, KDV’ye geçmek zorunlu hale gelmişti.

KDV uygulamasına geçilmesinin diğer bir nedeni de Türkiye’nin uluslar arası ilişkilerinden kaynaklanmaktadır. Avrupa Birliği (AB) ile ekonomik ve mali işbirliğinin sağlanması için üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlulaştırılması konusuna önem verilmekte ve KDV, AB için ortak bir vergi sistemi olarak kabul edilmiş bulunmaktadır. AB’ye tam üye oluncaya kadar geçen süre içinde , KDV’nin ülkemizde tam anlamıyla yerleştirilmesi sağlanarak, AB’ye üye ülkelerle ortak bir KDV uygulamasında zorluk çekilmemesi amaçlanmıştır.

Yukarıda belirtildiği gibi, çeşitli haklı gerekçeleri ve uzunca bir tarihi olan KDV uygulamasına geçilmesi çabaları, 2.11.1984 tarihli resmi gazetede yayımlanan 3065

¹⁶ Birol Aydemir, Türkiye’de Katma Değer Vergi uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif KDV oranlarının Hesaplanması, DPT Yayın NO: DPT 2458, Uzmanlık Tezi, Ağustos 1996, Devlet Planlama Teşkilatı Yıllık Programlar ve Konjektör Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara, S.17

sayılı kanun ile sonuca ulaşmış ve 1 ocak 1985 tarihinden itibaren Türkiye’de KDV uygulamasına geçilmiştir.

Katma değer vergisi kanunun yürürlüğe girmesiyle aşağıdaki vergiler 1.1.1985 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

- Dâhilde Alınan İstihsal Vergisi
- İthalden Alınan İstihsal Vergisi
- Nakliyat Vergisi
- PTT Hizmetleri Vergisi
- İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi
- İşletme Vergisi
- Spor Toto Vergisi
- Şeker İstihlak Vergisi

3.1.6.Katma Değer Vergisinin Özellikler

i) Katma değer vergisi tarafsız bir vergidir. Ekonomik sektör ve toplumsal kesimler arasında fark gözetmez ve vergi yükü taşıyıcı kesimler arasında paylaşılır. Böylece vergi mümkün olduğu kadar geniş bir tabana ince bir tabaka halinde yayılır.

Diğer taraftan, birbirinden farklı üretim malları ve hizmetler açısından tam bir tarafsızlığın sağlanabilmesi için, Katma Değer Vergisinin tek oranla uygulanması ve hiçbir istisnanın bulunmaması gerekir. Ancak uygulamada böyle bir tarafsızlığın sağlanmadığını ve hemen her ülkede birden fazla oranın uygulanmakta olduğu ve ayrıca belli mal ve hizmetlerin vergiden istisna edildiği görülmektedir.

ii) Katma Değer Vergisinin ikinci özelliği, bu vergide vergi yükü el değiştirme safhalarının sayısından etkilenmemesidir. Bunu sağlayan da sistemin bünyesindeki indirim mekanizmasıdır. Bu mekanizma ise vergiye bir maliyet unsuru olmaktan çıkarmaktadır.

Katma değer vergisi sistemindeki indirim mekanizması ve dolayısıyla verginin el değiştirme safhalarının sayısından etkilenmemesi, yayılı muamele vergilerinde olduğu gibi firmaları dikey entegrasyona ve organizasyon sapmalarına zorlamadığından, ekonomik gelişmenin ve verimliliğin azalmasına yol açmaz.

iii) Katma değer vergisi şeffaftır. Bir mal veya hizmetin bünyesindeki vergi yükü herhangi bir safhada tam olarak bilinebilir. Çünkü Katma değer vergisi her aşamada satış fiyatının belli bir oranıdır. Bu özellik başta ihracat olmak üzere çeşitli istisnaların uygulanmasında kolaylık ve objektiflik sağlar.

3.1.7. Katma Değer Vergisinin Avantajları ve Dezavantajları

Katma Değer Vergisinin Avantajları

- a) Katma değer vergisi, konusunun çok geniş olması nedeniyle, net vergi hasılatı açısından olumlu bir vergi türüdür.
- b) Katma değer vergisi, yatırımları ve ihracatı teşvik eder. Yatırımlar, alıfta borçlanılan vergilerin indirilmesiyle, ihracat ise tam istisna uygulamasıyla vergiden arındırılır.
- c) Kapsamının oldukça geniş olması nedeniyle düşük oranlı uygulanabilen katma değer vergisi, vergi kaçakçılığını en alt düzeye indirir.
- d) Vergi yükü, üretime katılan değer oranında, çeşitli sektörler aşamalar ve kişiler arasında yayılır. Bu durum vergi yükünün adaletli dağıtılması açısından olumludur.
- e) Katma değer vergisi, mal ve hizmet akımını ve kaynakların dağıtımını hiçbir şekilde etkilememektedir.
- f) Teorik olarak katma değer vergisi, gümrük ve özel tüketim vergilerinde ithal anında birlik sağlamaya ve bütün dolaylı vergilerin çıkış ülkesi esasından uygulanmasına imkan vermektedir.
- g) Vergi, malın her el değiştirmesinde alındığından, üretimden tüketime kadar ne derece az el değiştirirse o kadar az vergi ödenmekte ve maliyet düşmektedir. Bu durum gereksiz el değiştirmelerin ve araçların önlenmesini sağlayan önemli bir etkidir.
- h) Katma değer vergisi, malın artan değeri ile ilk birlikte arttığından, milli gelir artışlarını, diğer bir dolaylı vergiden çok daha iyi izler ve vergi sistemine yapısal bir esneklik getirmiş olur.
- i) Katma değer vergisi bazı yönlerden tarafsız bir vergidir. Bu vergi ile endüstriyel yapı ve ekonomik kaynakların dağılımı, optimal denge noktasından ciddi ölçüde

sapmaz. Çünkü vergi sonuçta üretim birimleri üzerine değil, tüketiciler üzerinde kalmaktadır.

- j) Tüketimi hedef alan diğer vergiler gibi Katma değer vergisi tasarrufları teşvik eder, enflasyonist baskıları önler. Hatta fiyat artışları ile savaşın yeni bir aracı olarak nitelendirilmektedir.
- k) Katma değer vergisi sektörler arasında haksız rekabeti önler, dengeli sanayileşmeye ortam hazırlar, vergisiz sektörler yaratmaz.
- l) Vergi indiriminden yararlanmak için katma değer vergisinin belgeye bağlanması, vergide oto kontrol mekanizmasının kurulmasını sağlamaktadır.
- m) Katma değer vergisi, tüketimi kısma aracı olarak, selektif vergilere oranla daha genel ve etkili bir araçtır. Bu yönü ile Katma değer vergisi otomatik stabilizör niteliğindedir.
- n) Katma değer vergisi, ekonomik kalkınma ve politika ile ilgili olarak daha düzenli ve güvenilir rakamlar sağlamaya yardımcı olabilir.
- o) Katma değer vergisi, uluslar arası ekonomik bütünleşmeler ve uluslar arası ekonomik bütünleşmeler ve uluslar arası ticaretin geliştirilmesi açısından en uygun vergidir.

Katma Değer Vergisinin Dezavantajları

- a) Katma değer vergisi, özellikle muhasebesi gelişmemiş olan küçük firmalar açısından karışık bir nitelik göstermektedir.
- b) Tek aşamalı bir vergiden katma değer vergisine geçilen bir ülkede vergi mükellefleri birkaç kat artmakta, bu ise vergi idaresinin masraflarını yükseltmektedir.
- c) Katma değer vergisinde gerektiği yerde istisna konulması ve çeşitli maddelerde vergi oranlarının farklılaştırılması diğer satış vergilerinden daha güçtür. İstisnaların fazla olması sistemin işleyişini bozabilir.
- d) Hizmetlerin. Katma değer vergisi dışında tamamlayıcı bazı vergilere tabii tutulması, verginin genelliğini bozmaktadır. Servis işletmelerinde satılan malların vergiye dahil olması durumunda ise fiyat yapısında sapmalar ortaya çıkmakta ve vergi maliyetlere eklenmektedir.

- e) Katma değer vergisi, ihraç mallarının fiyatlarının yükselmesine ve sonuçta satış imkânlarının kısıtlanmasına yol açmaktadır.

3.2.KATMA DEĞER VERGİSİNDE MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU

3.2.1.Mükellef

3065 sayılı KDV Kanununun 8.maddesinde mükellefler sayılmıştır.

Katma Değer Vergisinin Mükellefi:

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- e) Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
- f) 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- g) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- h) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

2. Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.

Yukarıda yazılan işlemleri gerçekleştiren verginin yasal yükümlüsü olan bu kişiler aslında vergiyi mal ve hizmetlerin fiyatına eklemek suretiyle vergi yükünün nihai taşıyıcısı olan tüketicilere geçirirler. Katma değer vergisi ticari, sınaî, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimi veya hizmet ifası dolayısıyla alınmakta olmakla birlikte bir kimsenin salt ticari, zirai ve mesleki kazanç sahibi olması kendisinin katma değer vergisi yükümlüsü olması sonucunu doğurmaz; bunun için KDV'nin

kapsamına giren bir mal teslimi veya hizmet işlemini yapıyor olması gerekir. Şahıs şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıklarda vergi ortaklık adına doğar; gelir vergisinde olduğu gibi ortaklar için tek tek KDV yükümlülüğü meydana gelmez.

3.2.2.Vergi Sorumlusu

3065 sayılı KDV Kanununun 9.maddesinde vergi sorumlusu şöyle tarif edilmiştir.

1. Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

2. Fiilî ya da kaydı envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir. Bu tarihyata vergi ziyayı cezası uygulanır.

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarihyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

Katma değer vergisi kanununun 9.maddesi ile kanun kapsamına giren işlemleri yapanların ikametgahlarının, işyerinin, kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması hallerinde ve maliye bakanlığını gerekli gördüğü diğer hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesi bakımından sorumlu tutulabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Yasadaki işlemler taraf olanlar ile diğer ilgili şahıslar, mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir şahıs veya kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişiler olabilir. Bu kişiler verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

3.2.3.Müteselsil Sorumluluk

3065 sayılı KDV Kanununun 9.maddesinde vergiye tabi işlemleri yapanların maliye bakanlığı tarafından gerekli görüldüğü takdirde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla yapılacak düzenlemeler ile verginin ödenmesi bakımından sorumlu tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca 1.seri no'lu KDV Genel Tebliğinde verginin ödenmesi bakımından sorumlu tutulma durumunun mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın veya gecikmenin mümkün olduğu hallerde de uygulanacağı yazmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11.maddesinde vergi kesenlerin sorumluluğu başlıklı madde şu şekilde düzenlenmiştir.

Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.

Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.

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

Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.

Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatındanmüteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.

KDV Kanununun 84 seri nolu genel tebliğine göre V.U.K.nun 11.maddesine atıf yapılarak, mal teslimlerinde alım satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olmak üzere, hazineye intikal etmeyen KDV’nden müteselsilen sorumlu olacaklardır.

3.3. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH

Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah

1. Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.

2. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.

3. Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez.

Katma değer vergisinin matrahı, teorik olarak bir işletmenin yarattığı değerlerdir. Ancak işletmelerin yarattığı katma değerlerin tespiti veya hesaplanması çok karmaşık bir olaydır. Bildiğimiz kadarıyla net katma değeri, vergi matrahı olarak esas alan bir uygulama yeryüzünde mevcut değildir. Bu konuda değişik uygulamalar, hesaplama şekilleri bulunmaktadır. KDV Kanunu ile ihdas edilen sistem mevcutlar arasında en basiti ve vergileme tekniği açısından en adil olanıdır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 20. maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olacağı hükme bağlanmış bulunmaktadır. Bedel deyimi ise aynı maddenin ikinci fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre bedel deyimi, “malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını” ifade etmektedir.

Yukarıdaki tanımdan anlaşılacağı üzere, bedel deyimi oldukça geniş kapsamlıdır. Her ne suretle olursa olsun müşteriden alınan veya bunlarca borçlanılan para bedel kavramına girdiği gibi, müşteriden para yerine alınan mal, hizmet, menfaat ve benzeri

değerler (hisse senedi, tahviller ve aynı nitelikteki değerler gibi) de bedel kavramına dahildir.

Bedelin mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler olması halinde, verginin matrahı, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlerde olduğu gibi işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. Aynı şekilde, bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

Bedelin döviz ile hesaplanması halinde ise döviz vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevirme işleminin, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na tesbit edilecek paritelere göre yapılmasına devam edilecektir.

Öte yandan, katma değer vergisinin matrahını oluşturacak bedel, ya malı temsil alan veya kendisine hizmet yapılanlar tarafından ya da bunlar adına hareket edenlerden sağlanacaktır. Malı bizzat teslim alan veya kendisine hizmet yapılan kişiler her hangi bir açıklamaya gerek duyulmayacak ölçüde açıktır.

Malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan adına hareket edenler ise, daimi temsilci, ticari mümessil, ticari vekil, seyyar tüccar memurları, karar ve temsil yetkisini haiz olmayan bağlı yardımcıları ve bağlı olmayan acenta, komisyoncu gibi tüccar yardımcılarıdır.

Matraha Dahil Olan Unsurlar

Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir:

- a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,
- b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,
- c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan hertürlü menfaat, hizmet ve değerler.

Matraha Dâhil Olmayan Unsurlar

Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahil değildir:

- a) Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontolar,

b) Hesaplanan katma değer vergisi.

Döviz ile Yapılan İşlemler

Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirler.

Emsal Bedel Ve Emsal Ücreti

1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.

4. Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.

5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.

3.4.KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN MEYDANA GELMESİ

Vergiyi Doğuran Olay

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,

- d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi,
- f) Amortismanına tabi menkul veya gayrimenkul malların işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanması,
- g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- h) Kiraya verme işlemlerinde kullanıma terkedilmesi
- i) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise fiili ithalin yapılması,
- j) İkametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük hattından geçilmesi, anında meydana gelir.¹⁷

3.5.KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA İSTİSNALAR

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

KDV sisteminde verginin konusuna giren işlemlerin bir kısmı ekonomik ve sosyal nedenlerle istisna tanınmak suretiyle vergi dışı bırakılabilmektedir. KDV Kanunu'nda istisna ve muafiyet ayrımı yapılmaksızın işlemlerin tamamı istisna tanınmak suretiyle vergi dışı bırakılmıştır.

Gerek ekonomik, gerekse sosyal amaçlarla, bazı işlemlerin KDV'den istisna edilmesine ilişkin KDV Kanununun 11-17. maddeleriyle geçici maddelerinde

¹⁷3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

düzenlenen vergi istisnalarının yanı sıra, hukuki düzenlemede ve uluslararası anlaşmalarda KDV istisnası getirilen hükümler bulunmaktadır.

KDV Kanunu'nda istisnalar tam istisna ve kısmi istisna olarak iki ayrı nitelikte ayrıma tabi tutulabilirler.

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

Kısmi İstisna

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

KDV Kanununun KDV istisnalarıyla ilgili 3 O/a maddesiyle getirilen genel kural, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen işlemlerle ilgili satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV'nin (bundan sonra "yüklenilen" olarak ifade edilecek), mükellef tarafından indirim konusu yapılamayacağı şeklindedir.

Tam İstisna

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

Buraya kadar yapılan açıklamalardan, KDV istisnalarının; yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılabildiği ve yapılamadığı iki gruba ayrıldığını görmekteyiz. Literatürde, KDV Kanununun 30/a maddesine göre yüklenilen verginin indirim konusu yapılamadığı istisnalar kısmi istisna, 32. maddesine göre yüklenilen vergilerin indirim konusu yapıldığı hatta indirilemeyen kısmın iade edildiği istisnalar "tam istisna" olarak adlandırılmaktadır. Burada belirleyici olan unsur, yüklenilen vergilerin indirilip indirilemeyeceğidir.

Mal ve hizmetlerin nihai manada tüketildikleri veya faydalandıkları memlekette KDV'ye tabi tutulması, KDV'nin uygulandığı tüm ülkeler tarafından benimsenen temel ilkelerden biridir. Mal ticaretinde olduğu gibi, uluslararası ticarete konu olan hizmetlerin KDV yönünden vergilendirilmesinde, orjin (kaynak ülke) ve destinasyon (varış ülkesi) olmak üzere iki prensip bulunmaktadır. Bu prensiplerden orjin (kaynak) ülke prensibine göre hizmet hangi ülkede verilmiş, mal hangi ülkede üretilmiş, hangi ülkenin personel ve diğer kaynakları kullanılmış ise katma değer o ülkede oluşturulmuş ve malın ve hizmetin vergilendirilmesi de o ülkenin hakkıdır. Destinasyon (varış ülkesi) prensibine göre ise mal veya hizmetten hangi ülkede yararlanılıyor ise vergilendirmeyi de o ülke yapar. İhracatın KDV istisnası kapsamına alınması da "varış ülkesinde vergilendirme" de denilen bu prensipten kaynaklanmaktadır.

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

İhraç konusu mal ve hizmetlerin KDV yükü taşınamaması kaçınılmaz bir gerekliliktir. Aksi halde bu mal ve hizmetlerin uluslararası pazarlarda rekabet şansı azalır. Başka bir anlatımla diğer ülkelerin ihracatçıları KDV yükü taşımayan malları için düşük fiyat teklif ederken Türk ihracatçıları ise KDV yüzünden yüksek fiyat uygulamak zorunda kalırsa ülkemiz aleyhine rekabet eşitsizliği doğar, mal ve hizmet ihraç etme şansımız azalır.

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

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

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

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11. maddesinde ihracat işlemleri vergiden istisna edilmiş, 32. maddesinde ise bu işlemler nedeniyle yüklenilen verginin, mükellefin vergiye tabi diğer işlemleri üzerinden hesaplanan vergiden indirileceği, vergiye tabi işleminin olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen verginin Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemiyapanlara iade olunacağı hükme bağlanmıştır.3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11. maddesinde ihracat istisnası oldukça geniş tutularak aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:¹⁸

1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.

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

b) Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur.

(4731 Sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle eklenen fıkra, Yürürlük: Henüz tahsil edilmemiş ikamet tezkeresi harçları hakkında da uygulanmak üzere 30.12.2001) Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık

¹⁸ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulama Genel Tebliği

faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir.

(4731 Sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle eklenen fıkra, Yürürlük: Henüz tahsil edilmemiş ikamet tezkeresi harçları hakkında da uygulanmak üzere 30.12.2001) Maliye Bakanlığı iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

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

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

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

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

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

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak

vergi miktarı mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

(4842 Sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle eklenen hüküm, Yürürlük: 01.05.2003) 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.

2. (3297 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değişen bent) Maliye Bakanlığı Katma Değer Vergisi tahsil edilmeden teslim edilecek mal miktarını; ihracatçı ve ihracatçıya mal teslim edenlerin her biri için, bir önceki iş hacmi, cari yıldaki işlemler ve vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla gerekli görülen hallerde sınırlamaya ve bu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespit etmeye yetkilidir."

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere ihracat istisnası tam istisnadır. Ayrıca KDVK'da ihracat istisnasının yanı sıra araçlar ve petrol aramalarında,uluslararası taşımacılıkta ve diplomatik alanda da karşılıklı olmak şartıyla tam istisna uygulaması mevcuttur.

Tam istisna uygulamasında mükellefler yükledikleri KDV'yi indirim konusu yapabilmekte ayrıca indiremedikleri tutarları da iade olarak alma veya başka borçlarına mahsup etme hakkına sahiptir. Kanunda yer alan diğer istisnalar ise ithalat istisnası ile sosyal ve askeri amaçlı istisnalardır. Bunlar kısmi istisnalar olup mükellefler yükledikleri KDV'yi indirim konusu yapamadıkları gibi iade veya mahsup hakkına da sahip değildirler. Bu mükellefler yükledikleri KDV'yi ya maliyete atmakta ya da doğrudan gider olarak yazabilmektedirler. Tam istisna uygulaması KDV Kanunu' nun 32. maddesinde şöyle açıklanmıştır:

KDV'nin indirimi veya iadesi hususu, bütün istisna konuları için istisna edilmiş işlemlerde indirim başlığını taşıyan KDV Kanunu madde 32 de belirlenmiştir. Buna göre;

"Bu kanunun 11, 13, 14, 15'inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi'nden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek

vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.¹⁹

(5035 Sayılı Kanununun 10'uncu maddesiyle eklenen fıkra, Yürürlük: 02.01.2004) Maliye Bakanlığı katma değer vergisi iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlandırabilir."

Görüldüğü üzere mükellefler vergiden istisna edilmiş işlemler için yükledikleri KDV'yi indirim konusu yapabilmekte, indirmedikleri tutarları da iade olarak alabilmektedirler.

Yükümlülerin KDV iade ve mahsup haklarından yararlanabilmesi için ; ilgili fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtması, ihraç edildiği bildirilen malların gerçekten üretilip, KDV ödenerek satın alınması zorunludur.²⁰

KDV Kanunu'ndaki ihracat istisnası ve iade uygulamasını daha anlaşılabilir kılmak için konu aşağıdaki bölümler halinde incelenecektir:

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

İhracat İstisnası

Mal ve hizmet ihracatı:

1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

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 yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri,

¹⁹ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulama Genel Tebliği

²⁰ Salim Şen, Katma Değer Vergisinde İstisnalar ve İhracat İstisnası, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı: 439, 1 Mayıs 2005, s.45

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.

Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir.

14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlere ilişkin yabancı yapımcılar tarafından satın alınacak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen katma değer vergisi yapımcılara iade olunur.

Maliye Bakanlığı iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

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 Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.²¹

²¹ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulama Genel Tebliği

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanunun 32nci 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.

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.

İhracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler:

Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

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.

Yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak malın cinsi ve miktarı ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin

olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Yetkili gümrük antrepolarının işleyişine ilişkin olarak bu fıkra uyarınca belirlenen esaslara uyulmaması halinde ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur.

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. Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

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

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

b) Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılmalıdır.

Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna

Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna

Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler, (2)

Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler,

Altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla

taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler,

Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri (Şu kadar ki, yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde,zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar).

Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları, limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri,

Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler.

6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Başbakanlık merkez teşkilatına teslimi,

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi.

Bakanlar Kurulu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.²²

²² 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulama Genel Tebliği

Taşımacılık İstisnası

Transit taşımacılık:

Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır.

Bu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır.

4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimi vergiden istisnadır.

Maliye Bakanlığı, bu istisna uygulamasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Diplomatik İstisnalar

Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

Bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespitine Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

İthalat İstisnası

Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,

4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç] geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali, (Bu Kanunun 11 inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, Gümrük Kanununun 168,169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından

faydalanabilmesi için, bu eşyayla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.)

Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar,

Gümrük Kanununa göre geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması veya asli kısmına bir ilave yapılması halinde eşyanın kazandığı değer farkı istisnaya dahil değildir.

Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar

1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar:

Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;

a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri,

2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar:

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve engelli bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler,

8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu,

24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50'sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi,

Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, bu maddenin 1 numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler.

Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarını ve bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler.

İstisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgarî standartları ve bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kanunlarla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kâğıtların bu kuruluşlar tarafından teslimi (motorlu taşıtlar tescil plaka teslimleri hariç),

3. Askerî Amaç Taşıyan İstisnalar:

Askerî fabrika, tersane ve atölyeler, orduevi ve bağlı şubeleri, askerî gazinolar, kışla gazinoları, vardiya yatakhaneleri ve bunların müstemilatı, özel, yerel ve kış eğitim merkezleri, askerî kantinler ve askerî müzelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler ile bu kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi

Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

4. Diğer İstisnalar:

Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanunun 66 ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı, tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.),

İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve sigorta aracılarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin (24) numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri,

Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil, varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları, Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,

Zirai amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticari amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler,

Serbest bölgelerde verilen hizmetler,

Boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri.

Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri(...).

30.1.2002 tarihli ve 4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi,

Bankalar Kanunu uyarınca; mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna teslimi ile bunların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi, bu Fonun devraldığı alacakların tahsili amacıyla, bunların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ve temettü hariç ortaklık haklarıyla yönetim ve denetimleri devralınan şirketlerin aktiflerinin Fon alacaklarının tahsili amacıyla (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) teslimi,

Bu istisna işlem bedelinden Fona intikal eden tutarla orantılı uygulanır.

Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri.

Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması,

Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığına yapılan arsa ve arazi teslimleri,

Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık

taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde buldukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 38/A maddesinde tanımlanan konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya ipotek konulan konutun, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, ipotek finansmanı kuruluşları ya da üçüncü kişilere teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışlar dahil) ile bu şekilde alınan konutun, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya ipotek finansmanı kuruluşları tarafından teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışı dahil).

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, 1 inci maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi ile 13 üncü maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde belirtilen işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.).

Menkul, gayrimenkul ve maddi olmayan varlıkların, varlık kiralama şirketlerine devri ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince kiralanması ve devralınan kuruma devri.

3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu uyarınca oluşturulan Sigorta Tahkim Komisyonu tarafından münhasıran uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin olarak verilen hizmetler.

21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın

alınıp geriye kiralanan taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralanmaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri.

13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz).²³

Doğrudan Mal İhracatında KDV İstisnası

Fili İhracat ve İntaç Kavramları

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

KDV Kanunu'nun 12/1-b maddesine göre fiili ihracat, teslim konusu malın T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olmasıdır.²⁴

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

Gümrük mevzuatında intaç kavramının herhangi bir tanımı yapılmamıştır. Ancak gerek ihracatta gerekse ithalatta intaç tarihi, ithal veya ihraç eşyasının gümrük işlemlerinin, gümrük mevzuatı çerçevesinde tamamlanarak giriş veya çıkış beyannamesinin kapatıldığı tarihi ifade eder.

Diğer bir ifadeyle intaç tarihi, gümrük işlemlerinin gümrük idaresi açısından tamamen bitirilmiş olduğu tarihtir. Görülüyor ki intaç tarihi hem ihracat hem ithalat

²³3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulama Genel Tebliği

²⁴Mehmet Altındağ, **Vergi ve Revizyon Rehberi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara **1998,8.361**.

işlemlerinde kullanılan bir kavramdır. Ancak her iki durumda da beyannamenin muayene memuru tarafından kapatıldığı tarihi ifade eder.

Fiili ihracı tamamlanmış olan eşyanın Türkiye'den yurt dışı edilmiş olması gerekir. Kara yoluyla yapılan ihracatta nakil aracının sınır gümrüğünden yurt dışı edilmesini müteakip, bu durum en kısa süre içerisinde sınır gümrüğüne bildirilir ve bu sonucuna istinaden bu gümrük idaresince de ihraç eşyasına ait gümrük beyannamesi kapatılır, yani intaç olunur. Diğer bir deyişle intaç kavramı, ihraç ve ithal konusu eşyaya ait işlemlerin son aşamasıdır. Gümrük idaresince bu konuda yapılan son gümrük işlemidir.

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

İhracat Yönetmeliğinde ihraç kavramı, bir malın veya değerın yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına göre uygun şekilde fiili ihracının yapılması ve kambiyo mevzuatına göre bedelinin (bedelsiz ihracat hariç) yurda getirilmesini veyahut müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkışları ifade etmektedir.

İhracat İstisnasının Uygulanacağı İhracat Türleri

İhracat istisnası kapsamında değerlendirilen istisna türleri şu şekildedir.²⁵

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

²⁵Koç, s.22.

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

İhracat İstisnasından Yararlanamayacak İhracat Türleri

İhracat istisnası kapsamında değerlendirilmeyen istisna türleri şu şekildedir.

- Bedelsiz ihracat
- Geçici ihracat
- Kiralama yoluyla yapılan ihracat

İhracat İstisnasından Faydalanabilecekler

KDVK Uygulama Genel Tebliği'ne göre ihracat istisnası uygulamasından sadece "ihracatçılar" yararlanabilir.²⁶ İhracat Yönetmeliği uyarınca ihracatçı, "ihracat belgesine sahip olan gerçek ve tüzel kişi tacirlerdir." Ancak bazı ihraç işlemlerinde ihracat belgesi aranılmamaktadır. Mesela müteahhitlik hizmetlerine ilişkin yapılan ihracatta İhracat Belgesi aranmaz ancak bu teslimler ihracat istisnasından yararlanır.

Ayrıca ihracat istisnasından faydalanabilmek için ihracattan önce vergi dairesine başvurulması veya belge alınması gerekli değildir. İhraç faturası ihracatçı tarafından re'sen KDV'siz olarak düzenlenir. Ancak bu şekilde KDV'siz teslimde bulunan mükellefin, malın ihraç edildiğini tevsik etmesi gerekir.

²⁶4 Seri Nolu KDVK Uygulama Genel Tebliği, 08.12.1984 Tarih ve 18599 Sayılı Resmi Gazete.

İhracatta KDV İstisnası Uygulanabilmesi İçin Aranılan Şartlar

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

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

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması,
- Teslim konusu malın T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olması (ulaşması) veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepasına konulması şarttır.

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

Ayrıca 4842 sayılı kanunla getirilen yeni düzenlemede ihracat teslimi yapılacak yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak mal miktarı ve cinsi ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.²⁷

Gümrük antrepoya konulan malın ihracatının belirlenen sürede veya şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi veya tevsik edilememesi hallerinde; ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden KDV iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur.²⁸

²⁷ Mahmut Sayın ve Tezcan Atay, Vergi Rehberi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, s.203.

²⁸ Sayın ve Atay, s.203.

3.6. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA İADE

Katma değer vergisi (KDV), malın üretiminden tüketimine kadar geçen süre içinde kazandığı katma değer üzerinden alınan dolaylı bir vergi türüdür. Türk KDV Sistemi de, mal ve hizmetlerin üretiminden başlayarak tüketimine kadar tüm safhalarda uygulanan ve her safhada yaratılan katma değeri vergileyen bir yapıya sahiptir. Bu işleyiş, her safhada hesaplanan vergiden, katma değer yaratmak amacıyla alınan mal veya hizmetler için ödenen KDV'nin indirilmesiyle sağlanmaktadır. Buna göre, mükellefler yaptıkları teslimler veya ifa ettikleri hizmetler üzerinden hesaplayacakları katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslimler veya ifa olunan hizmetler ile ithal ettikleri mallara ait katma değer vergisini indirebilirler.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nun 29. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan; 'bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez' hükmüne karşın, Kanunda yer alan bazı düzenlemeler ile belirli durumlarda mükelleflere KDV iadesi yapmak mümkündür.

Bu çalışmada; indirim ve iade mekanizmasının nasıl çalıştığı açıklandıktan sonra kaynakları itibarıyla iade türleri hakkında kısa ve öz bilgilere yer verilmiş ve son olarak iadenin genel esasları ile iade yöntemleri özetle anlatılmaya çalışılmıştır.

Katma Değer Vergisinde İndirim ve İade Mekanizması

Katma değer vergisini şelale tipi toplu muamele vergilerinden ayıran en önemli özellik, bu vergide bulunan indirim mekanizmasıdır. Enyaygın uygulamasıyla KDV indirimi; satışlar üzerinden hesaplanan KDV'den, bu satışların girdilerine ilişkin KDV'nin düşülmesidir. Katma değer vergisinin indirim mekanizmasında; niha-i tüketiciye kadar olan bütün safhalarda vergi alınmakta, ancak her bir safhada hesaplanan vergiden bir evvelki safhanın vergisi düşülerek bakiye vergi hazineye intikal ettirilmektedir. Bu şekilde fiilen sadece o safhada eklenen değer vergiye tabi tutularak vergi mükerrerliği önlenmektedir.

Örneğin; % 18 KDV oranının uygulandığı bir sektörde; imalatçı 1.000,00 TL'ye toptancıya sattığı bir mal için 180,00 TL KDV tahsil eder ve bu miktarı vergi dairesine yatırır. Toptancı % 10 kar oranı uygulayarak 1.100,00 TL'ye perakendeciye sattığı bu mal için 198 TL KDV hesaplar ve imalatçıya ödediği 180,00 TL KDV'yi indirdikten

sonra kalan 18,00 TL'yi vergi dairesine yatırır. Perakendeci ise, % 20 kar oranı uygulayarak 1.320,00 TL'ye nihai tüketiciye sattığı bu mal için 237,50 TL KDV hesaplar ve toptancıya ödemiş olduğu 198,00 TL KDV'yi indirdikten sonra kalan 39,50 TL'yi vergi dairesine yatırır. Söz konusu mal için, nihai tüketiciye ulaşana kadar ara saflarda hesaplanan KDV toplamı ile (180,00 + 18,00'+ 39,50 = 237,50) satış bedeli üzerinden hesaplanan KDV birbirine eşittir. Bu durum, ara safhaların sayısı ne kadar artarsa artsın hazineye intikal eden toplam verginin nihai tüketicinin satıcıya ödediği vergi kadar olacağını göstermektedir.

"İndirim" kenar başlıklı KDVK Uygulama Genel Tebliği'nin maddelerince; mükellefler yaptıkları teslimler veya ifa ettikleri hizmetler üzerinden hesaplayacakları katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim veya ifa olunan hizmetler ile ithal ettikleri mallara ait katma değer vergisini indirebilirler. Aynı maddenin ikinci bendinin ilk cümlesi ise; *"bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefinvergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez"* şeklinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; mükelleflerin indiremedikleri katma değer vergisini iade almaları her ne kadar mümkün görünmese de; KDVK'nın 29. Madde hükmü gereğince indirimli orana tabi işlemler için belirli şartlar dahilinde iade almak mümkündür. Ayrıca KDVK'nın 32. maddesi ile tam istisna kapsamına giren işlemler için ve KDVK'nın 9 ve 29/4 madde hükümleri gereğince de tevkifat uygulaması sebebiyle indirilemeyen KDV mükelleflere iade edilebilir. Bunun dışında KDVK'nın 8. maddesinin 2. fıkrası ile fazla veya yersiz ödenen KDV'nin ve KDVK'nın 19. maddesinin 2. fıkrasına göre de uluslararası anlaşma hükümleri gereğince uygulanan istisnalar kapsamında ödenen KDV'nin mükelleflere KDV iadesi yapılabilmektedir.

Bu açıklamalara göre; KDV'de iade hakkı doğuran işlemlerin beş ana başlığa ayrıldığı ve bunlardan herhangi birinin kapsamına giren teslim veya hizmet ifaları nedeniyle indirilemeyen KDV'nin mükellefe iade edilebileceği söylenebilir.

Kaynakları İtibariyle KDV'de İade Hakkı Doğuran İşlemler

a) İndirimli Orana Tabi İşlemler

Katma Değer Vergisinde genel oran her ne kadar % 18 olsa da, uygulamada bazı mal teslimi veya hizmet ifaları için % 1 ve % 8'lik indirimli oranlar belirlenmiştir. Uygulamada bu şekilde birbirinden farklı oranlar belirlenmiş olması, mükelleflerin alış

ve satışlarında farklı vergi yükleriyle karşılaşmalarına neden olmaktadır. Mükellefler bazen mal veya hizmet üretimi için yapmış oldukları alımlarda % 18 vergi öderken, bu mal veya hizmet satışı indirimli orana tabi ise bu satışta % 1 veya % 8 vergi hesaplamaktadır.

Bu nedenle yüklenilen KDV'nin indirim yoluyla giderilmesi çoğu zaman mümkün bulunmamakta ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV belirli şartlar dahilinde mükellefe iade edilmektedir.

KDVK'nın 29. maddesinin 2. fıkrasına göre; Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Bu şekilde aylık olarak yapılan mahsuplara rağmen, indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen ve indirilemeyen verginin bir takvim yılı boyunca mahsup edilemeyen kısmı mükelleflere nakden iade edilir. İndirimli orana tabi işlemlerde KDVK Uygulama Genel Tebliği'nde açıklanmıştır.

Bakanlar Kurulu 2006/10379 sayılı Kararname ile indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerde iade uygulaması ile ilgili sınırı 2006 ve izleyen yıllarda gerçekleşecek işlemler için geçerli olmak üzere 10.000 TL olarak belirlemiştir. 2007 ve izleyen yıllarda bu sınır, yeniden değerlendirme oranında arttırılmak suretiyle uygulanacaktır, indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerde iade uygulaması ile ilgili sınır 2007 yılı için 10.800 TL, 2008 için 11.600 TL, 2009 için 13.000 TL, 2010 yılı için 13.300 TL, 2012 yılı için 15.800 TL, 2013 yılı için 17.000 TL ve 2014 yılı için 17.700 TL olarak belirlenmiştir.

b) Tam İstisna Kapsamında Yapılan İşlemler

KDVK Uygulama Genel Tebliği'nin ilgili bendinde; vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirime konu edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. "Bu kanunun vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen

ile ortak olan yönü ise, iadeye konu edilememekle birlikte gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmalarıdır.

Karma istisna kapsamında yapılan işlemler sebebiyle yüklenilen KDV indirimine konu edilebilirken, indirilemeyen KDV'nin tam istisna kapsamındaki gibi mükelleflere iadesi ise mümkün değildir. Kısmi istisna kapsamında işlem yapan mükellefler ise, bu işlemler nedeniyle yüklenmiş oldukları KDV'yi Kanunun 30/a maddesi hükmü gereğince indirim ve istisnaya konu edemezler.

İndirim veya istisnaya konu edilemeyen bu gibi işlemler nedeniyle alışlarda yüklenilen KDV mahiyetine göre gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde maliyet veya gider unsuru olarak dikkate alınabilir.

c) Kısmi Tevkifat Uygulaması

KDV'de sorumluluk müessesesi tam ve kısmi sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam sorumluluk uygulamasında, sorumluluk gerektiren işleme ait KDV'nin tamamı alıcı tarafından beyan edilerek vergi dairesine ödenirken; kısmi sorumluluk uygulamasında ise, işleme ait KDV'nin belirli bir kısmı alıcı tarafından tevkif edilir ve sorumlu sıfatıyla vergi dairesine yatırılır.

KDVK'nın 9. maddesinin verdiği yetki kullanılmak suretiyle, vergi beyanında bulunmadığı veya sürekli sonraki döneme devreden vergi beyan edildiği ya da beyan edilen vergilerin ödenmediği tespit edilen bazı sektörlerde KDV'nin sorumlu sıfatıyla ödenmesi konusunda düzenlemeler yapılmıştır.²⁹

Vergi güvenliğini sağlamaya yönelik olarak getirilen kısmi tevkifat uygulaması kapsamında olan bir sektörde faaliyette bulunan mükelleflerden yapılan mal veya hizmet alımları için hesaplanan KDV'nin bir kısmı satıcıya ödenmez. Söz konusu sektör için belirlenmiş tevkifat oranında bir kesinti yapılır ve vergi dairesine beyan edilip ödenir. 2 no.lu beyannameyle beyan edilip vergi dairesine ödenen tutar aynı şekilde 1 no.lu beyanname ile indirim konusu yapılır.

Fason tekstil ve konfeksiyon işleri ile büyük ve küçükbaş hayvan etleri için 1/2, akaryakıt teslimleri, iş gücü temini hizmeti, bakır, alüminyum ve çinko ürünleri, hurda ve atık plastikten elde edilen ürünler ve pamuk, tiftik, yün ile ham post ve deri ürünleri için 9/10 ve turizm acentelerine ödenen komisyonlar için 2/3 KDV tevkifat oranı

²⁹ Kaya, Celal, "Katma Değer Vergisinde İade Kavramı ve Genel Esasları", Vergi Raporu, Kasım, 2010, sayı:134, s.10.

belirlenmiştir. KDVK Uygulama Genel Tebliği'nce, söz konusu Tebliğlerde belirlenen kurum ve kuruluşlara sağlanan yemek, temizlik, güvenlik, yapım işleri, denetim, danışmanlık gibi bazı hizmetler de kısmi tevkifat kapsamına alınmıştır.

Sattığı mal veya yaptığı hizmet karşılığında hesapladığı KDV'nin tamamını tahsil etmesi gerekirken kısmi tevkifat uygulaması nedeniyle bir kısmını tahsil edebilen satıcılar, çoğu zaman yüklenmiş oldukları KDV'yi indirememesi sorunuyla karşılaşmaktadır. Bu nedenle; kısmi tevkifat uygulaması sebebiyle yüklendiği KDV'yi indirim yoluyla gideremeyen mükelleflere nakden veya mahsuben KDV iadesi mümkün kılınmıştır. Kısmi tevkifat uygulaması ile ilgili gerekli açıklamalar Maliye Bakanlığı'nın çıkarmış olduğu KDVK Uygulama Genel Tebliği gereği söz konusu Tebliğlerden kısmi tevkifatta iade işlemlerini konu edinmektedir.³⁰

d) Fazla veya Yersiz Ödenen KDV'nin İadesi

KDVK'nın 8. maddesinin ikinci fıkrasına göre; vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler bu vergiyi ödemekle mükelleftir. Bu husus, kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Söz konusu kanun maddesine 5035 sayılı Kanunu'nun 6. maddesiyle eklenen ibare ile bu şekilde fazla ödenen vergiler Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade olunur.

Maliye Bakanlığı KDVK Uygulama Genel Tebliği hükümlerince verdiği yetkiyi kullanarak çıkarmış diğer KDVK Uygulama Genel Tebliğler ile fazla veya yersiz ödenen KDV'nin hangi usul ve esaslara göre mükelleflere iade edileceğini belirlemiştir. Fazla veya yersiz ödenen vergiler alıcıların KDV mükellefi olup olmadıklarına göre iki farklı şekilde iade edilebilmektedir.

e) Uluslararası Anlaşma Hükümler Gereğince Uygulanan İstisnalar

KDVK'nın 19. maddesinin birinci bendine göre; diğer kanunlardaki vergi muafiyet ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Ancak söz konusu maddenin ikinci bendinde uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir.

³⁰ KDVK Uygulama Genel Tebliği

Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmalarına eğer KDV ile ilgili bir istisna hükmü eklenirse söz konusu hüküm kapsamında yapılan teslim veya hizmetler sebebiyle yüklenilen KDV'nin belirli şartlar dahilinde mükelleflere iadesi mümkündür. Ancak iade işleminin yapılabilmesi için imzalanan anlaşmaya "istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilir; vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisi, bu işlemleri yapanlara iade olunur" hükmüne de yer verilerek işlemin tam istisna olduğu belirtilmelidir. Uluslararası anlaşmada bu şekilde yer almayan vesadece "bu teslim veya hizmetler KDV'den istisnadır" hükmüne yer verilmesi, söz konusu teslim veya hizmetleri kısmi istisna kapsamına sokmakta ve bu nedenle iade mümkün olmamaktadır.

Örneğin; 4585 sayılı Kanunla onaylanan ve 10.09.2000 tarihli ve 24146 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 2000/1127 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe giren Bakü-Ceylan Boru Hattı inşası ve işletilmesine ilişkin Anlaşma kapsamında yapılan teslim ve hizmetler için belirli şartların yerine getirilmesi halinde KDV iadesi mümkün kılınmıştır.

KDV İadelerinin Genel Esasları

Katma değer vergisinde iade işlemlerinin gerçekleştirilmesine ilişkin idari işlemler dayanağını 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 120. maddesinden almaktadır. Söz konusu kanun maddesine göre; nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Maliye bakanlığı bu yetkisini kullanarak genel tebliğler çıkarmış ve çıkarmış olduğu bu tebliğlerde iadenin genel esaslarını belirlemiştir. KDV iadesi aşağıdaki işlemlerin varlığı halinde doğmaktadır:

1. Tam istisna kapsamında veya tevkifat uygulaması kapsamında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunulması ya da indirimli oranda vergilendirilen işlem yapılması veyahut fazla veya yersiz KDV ödenmesi,

2. (Tevkifat uygulaması hariç) Bu işlemlerin yapılması için satın alınan mal veya hizmetlere KDV ödenmesi (alış faturaları veya benzeri vesikalar ya da gümrük makbuzuyla tevsik edilir),

3. Bu ödemelere ait belgelerin defter kayıtlarına işlenmiş olması (KDVK madde:34),

4. Bu dönemde (indirimli oranda vergilendirilen işlemlerde nakit iade için bir takvim yılında) vergiye tabi diğer faaliyetler üzerinden hesaplanan KDV'nin, yüklenilen bu vergilerden daha az olması veya vergiye tabi başka faaliyet bulunmaması,

5. İndirilemeyen vergilerin tam istisna kapsamına giren ya da indirimli oranda vergilendirilen işlemlerle ilgili olması,

6. İndirimli orana tabi işlemler bakımından indirilemeyen vergi tutarının belirlenen limitten fazla olması.

Bu şartların yerine getirilmesi halinde, mükellefler tarafından indirilemeyen KDV iade konusu yapılabilecektir. İadeden söz edilebilmesi için mükellefin yazılı talebi şarttır.³¹

Mükellef nakden, mahsuben, teminat göstererek veya yeminli mali müşavir raporu ibraz etmek suretiyle iade talebini vergi dairesine yazı ile iletmedikçe, vergi dairesince resen iade işlemi yapmak mümkün değildir.

Tam istisna kapsamına giren mal ihraçları için alışlarda yüklenilen KDV'nin hangi dönemde iadeye konu olacağı hususunda uygulamada sıkıntılar yaşanmaktadır, ihracat faturasının ilgili olduğu dönem ile malların fiilen ihraç edildiği dönem farklı olduğunda malların fiilen yurt dışına çıktığı "fiili ihraç tarihi" mükelleflerin iade isteyebilecekleri dönemdir.

Ayrıca mükelleflerin malların fiilen yurt dışına çıktığı dönemde iade talep edebilmeleri için, ihraç edilen mallar için yüklenilen KDV'nin önceki dönemlerde indirim yoluyla giderilmemiş olması gerekmektedir. Uygulamada mükelleflerin indirim yoluyla gidermiş olsalar dahi bu gibi durumlarda' iade alabildikleri görülmektedir. Bunun sebebi; ihraç etmek amacıyla alınan mallar için yüklenilen KDV'nin ilgili bulunduğu dönem ile ihracat faturalarının düzenlendiği dönem ve malların ihraç edildiği dönemler arasında birçok ihracat işleminin gerçekleştirilmiş olması ve bu işlemleri ayırıştırmanın mümkün görülmemesidir.

³¹ Kaya, a.g.e.,s.12.

Örneğin:(X) Ltd. Şti. Ağustos/2010 vergilendirme döneminde ihraç etmek amacıyla satın aldığı 10.000,00 TL mala ilişkin ihracat faturasını 25.08.2010 tarihinde düzenlemiştir. Bu ihracat için gümrük beyannamesi 30.08.2010 tarihinde düzenlenmiştir. Söz konusu malların fiili ihraç tarihi ise 05.09.2010'dur. Mükellef kurum Ağustos vergilendirme döneminde 5.000,00 TL'lik yurt içi satış yapmış ve 900,00 TL KDV hesaplamıştır. Bu dönemde indirilecek KDV tutarı (ihracat ettiği mallar için yüklendiği KDV dahil) 800,00 TL'dir. Mükellef kurum Eylül/2010 vergilendirme döneminde 2.000,00 TL yurt içi satış yapmış ve 360,00 TL KDV hesaplamıştır. Aynı dönemde indirilecek KDV tutarı ise 1.000,00 TL'dir.

Yukarıdaki örnekte ihraç edilen malların fiilen yurt dışına çıktığı tarih 05.09.2010'dur. Bu nedenle mükellef kurum ihraç ettiği mallar için iade talebini Eylül/2010 vergilendirme döneminde yapmalıdır. Mükellef kurum ihraç ettiği mallar için yüklendiği KDV'yi Ağustos/2010 vergilendirme döneminde indirim yoluyla giderdiğinden dolayı bu yüklenim için Eylül/2010 vergilendirme döneminde KDV iadesi mümkün olmasa da, uygulamadaki zorluklar nedeniyle mükelleflerin bu şekildeki iade talepleri yerine getirilmektedir.

KDV'de İade Yöntemleri

a) Mahsuben İade

Mahsuben iade; mükelleflerin iade alacaklarının kamuya olan vergi ve SGK prim borcu gibibazı borçlarına takas edilmesi suretiyle ortadan kalkmasıdır. Katma değer vergisi iade alacağının, hak sahibi mükellefin kendisinin, adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, SGK prim borçlarına mahsubu talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir. İade alacağı öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsup edilir. Artan bir miktar olursa mükellefin isteğine bağlı olarak; kendisinin ve yukarıda belirtilen ortakların ithalde alınanlar dahil vergi borçlarına veya SGK prim borçlarına mahsup yapılır.

b) Nakden İade

İade hakkı sahipleri iade alacaklarının mahsubundan sonra kalan kısmının kendilerine, ortaklarına veya mal ya da hizmet satın aldıkları kişilere nakden iadesini

talep edebilirler. 4.000 Türk Lirasını geçmeyen nakden iade talepleri vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

İnceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade için belirlenen 4.000 TL sınırı ile Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğiyle belirlenen tutarlar arasındaki iade talepleri YMM raporuna göre yerine getirilir. Tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde ise bavul ticareti ve yolcu beraberliği eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre, diğerlerinde miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan YMM raporu ile iade yapılır.

Sermayelerinin % 51 veya daha fazlası genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, köylere, belediyelere ve bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile Devlet eliyle kurulan üniversitelere, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

Yukarıda sayılanlar dışında kalan mükelleflerin, 4.000 TL sınırı aşan ve YMM tasdik raporu ibraz edilmeyen nakden iade talepleri, teminat gösterilmesi halinde yerine getirilir. Teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna dayanılarak çözülür.

Hızlandırılmış İade Sistemi

Hızlandırılmış iade sisteminde, mükelleflerin nakden ve/veya mahsuben iade talepleri tutarına bakılmaksızın, teminat, inceleme raporu veya YMM tasdik raporu aranılmadan yerine getirilmektedir. Mükelleflerin bu şekilde iade alabilmeleri İçin 109 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde yer alan şartları taşımaları ve hızlandırılmış iade sistemi (HİS) sertifikasına sahip olmaları gerekmektedir. Aşağıdaki şartları taşıyan mükelleflere bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık tarafından HİS sertifikası verilir.

1. Başvuru tarihinden önceki son 5 tam yıl itibarıyla vergi mükellefiyetinin bulunması,
2. Başvuru tarihinden önce vergi dairesine vermiş olduğu son yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilançoya göre en az;

- a) Aktif toplamının 400.000.000 TL,
- b) Maddi duran varlıkları toplamının 100.000.000 TL,
- c) Öz sermaye tutarının 200.000.000 TL,
- d) Net satışlarının 500.000.000 TL olması,

3. Başvurudan önceki takvim yılında vergi dairesine vermiş olduğu muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısının 750ve daha fazla olması,

4. Başvuru tarihinden Önceki son 5 yıl içinde;

a) Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,

b) Farklı vergilerin her birine ait beyanname verme ödevinin birden fazla dönem için aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),

c) Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle hakkında olumsuz rapor düzenlenmemiş olması, (raporun, son 5 yıl içindeki vergilendirme dönemleri ile ilgili ve öngördüğü tarhiyatın tamamının nihai yargı kararıyla iptal edilmemiş olması gerekmektedir)

5. Başvuru tarihi itibariyle;

a) KDV iade taleplerinde özel esâslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,

b) Ödenmesi gereken vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz) gerekmektedir.

Bu şartları birlikte taşıyan mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığına/defterdarlığa bir dilekçe ile başvurması halinde yukarıdaki şartları taşıdığı anlaşılanlara başvuru tarihini İzleyen 15 gün içinde HİS Sertifikası verilir. HİS sertifikası sahibi mükelleflerin nakden ve/veya mahsuben iade talepleri tutarına bakılmaksızın, teminat, inceleme raporu veya YMM tasdik raporu aranılmadan yerine getirilir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin ikinci bendinde, "bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez" hükmü olmasına rağmen, kanunda yer alan bazı durumlarda mükelleflere nakden veya mahsuben KDV iadesi yapılabilmektedir.

Mükelleflerin talep etmeleri halinde; tam istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetler için KDVK'nın 32. maddesine göre; indirimli orana tabi işlemlerde 29. maddenin ikinci fıkrasına göre; kısmi tevkifata tabi işlemlerde 9. maddenin birinci fıkrasına göre; fazla ve yersiz ödenen KDV'de 8. maddenin ikinci fıkrasına göre; uluslararası anlaşma hükümleri gereğince uygulanan tam istisna kapsamındaki işlemler için 19. maddenin 2. fıkrasına gö'e Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslara göre nakden veya mahsuben KDV iadesi almaları mümkündür.

Nakden veya mahsuben KDV iadesi almak için her ne kadar mükelleflerin yazılı taleplerine belirli şartlarda teminat, inceleme raporu veya YMM tasdik raporunu eklemeleri gerekse de; HİS sertifikası sahibi mükelleflerin nakden ve/veya mahsuben iade talepleri tutarına bakılmaksızın, teminat, inceleme raporu veya YMM tasdik raporu aranılmadan yerine getirilir.

BÖLÜM IV

İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ

3297 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nun 11 'inci maddesine c bendi eklenmiş, bu düzenleme ile katma değer vergisi mevzuatına ihraç kayıtlı teslimler diğer bir ifadeyle tecil-terkin sistemi girmiştir. Bu sistem ile bazı şartlar dahilinde ihracatçılar, katma değer vergisi (KDV) ödemeksizin mal tedarik edebilmekte ve böylelikle KDV iadesi için uzun yorucu formalitelerle uğraşmaktan kurtulmaktadır. Diğer yandan bu sistemde ihracatçılar KDV ödemeksizin mal tedarik edebildiğinden KDV'nin finansman yükünü de taşımamaktadır. Buna karşılık, ihraç kayıtlı teslimde bulunanlar bu teslimlerine ilişkin KDV'ni beyannamelerinde göstermekle birlikte bunu tecil ettirmek ve ödenecek KDV'nin bulunmaması durumunda iade almak imkanına sahiptirler. Bu şekilde imalatçılar da KDV'nin finansman yükünden korunmaktadır. Dolayısıyla sistem hem ihracatçıları hem de ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçıları KDV'nin finansman yükünü taşımalarından kurtararak önemli bir teşvik ve koruma mekanizması olarak hayat bulmaktadır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, belirtilen hususların teorik düzeydeki geçerliliği, uygulamada özellikle imalatçılar açısından iade aşamasında yaşanan inceleme ve gecikme gibi sebeplerle sorgulanabilir bir düzeye inmektedir.

Diğer yandan KDVK'na eklenen geçici 17'nci maddede; dâhilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin 31/12/2010 tarihine kadar tesliminde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (c) bendi hükümlerine göre, bölgeler, sektörler veya mal grupları itibariyle işlem yaptırmaya Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu belirtilmiştir. Haksız rekabeti önlemeyi amaçlayan bu düzenleme ile dâhilde işleme ve geçici kabul rejimlerinde tecil-terkinsisteminin uygulanması mümkün kılınmıştır.

Türk vergi sisteminin en zor ve karmaşık bölümlerinden birini KDV iade sistemi oluşturmaktadır. İade sistemi içinde önemli bir yer tutan ihraç kayıtlı teslimler bu gride farklı bir konum ve yapıya sahiptir. Mevzuat bakımından sürekli olarak değişime maruz kalması ve bu bağlamda dağınık bir yapıya sahip olması konunun zorluğunu şüphesiz artırmaktadır, ihraç kayıtlı teslimlerde KDV iadesini açıklama amacını taşıyan bu çalışmada; öncelikle ihraç kayıtlı teslimlerde KDV iadesine ilişkin yasal mevzuat ile konunun temel hususiyetlerine yer verilecek, özellik arz eden hususlara değinilecek ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesi ele alınacak, daha sonra ise dâhilde işleme ve geçici kabul rejimlerinde tecil-terkin sisteminin uygulanmasına ilişkin izahatlar yapılacaktır.³²

4.1.İHRAÇ KAYITLI TESLİM

4.1.1.İhraç Kaydı ile Mal Teslim Edilmesi

20.6.1986 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 3297 Sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 11 inci maddesinin 1 inci fıkrasına (c) bendi eklenmiştir.

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

İhracatçılara mal satanlar ise, bu mala ait KDV yi beyannamelerine dahil etmek (dolayısıyla Vergi Dairesi'ne ödemek) zorunda kalıyorlar, fakat çoğu hallerde teslim KDV sini tahsil edebilmek için, ihracatçı KDV iadesini alıncaya kadar beklemek zorunda kalıyor ve bu yüzden finansman sıkıntısına düşüyorlardı.

Bahsi geçen (c) bendi ile;

• İhracatçının, bazı şartlarla KDV ödemeksizin mal tedarik edebilmesine, böylelikle KDV iadesi ile uğraşmaktan kurtulmasına imkân sağlanmıştır.

• İmalatçının ise KDV li fatura kesmek ve bunu beyannamesinde göstermekle beraber, teslim KDV si kadar olan KDV borcunu faizsiz olarak tecil ettirmek suretiyle finansman yükünden kurtulmasına, hatta KDV borcu çıkmamışsa veya çıkan KDV borcu tecili gereken miktardan az ise, aradaki farkı nakden veya mahsup suretiyle,

³² Pamuk, İsmail, “İhraç Kayıtlı Teslimlerde Katma Değer Vergisi İadesi”, Vergi Raporu Dergisi, Kasım, 2010, sayı:134, s. 76-77.

ihracatçıdan alamadığı KDV nin tamamını, Vergi Dairesinden alabilmesi mümkün kılınmıştır.

İhraç kayıtlı teslim: ihracatı yapan bir firmaya yapılan teslimdir, yani siz ürettiğiniz malı direk yurt dışı yapmıyorsunuz, arada başka bir firma yurt dışı yapacağı malı tedarik diyorsunuz, tabii aşağıdaki şartlarda;

4.1.2.İmalatçılar Tarafından İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde Geçerli Olacak Usul ve Esaslar

1. Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yapılan tanıma göre imalatçının; Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması,
2. Sanayi Odası, Ticaret Odası ve Esnaf ve Sanatkar Derneklerine kayıtlı bulunması,
3. Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması,
4. Bu şartları topluca taşıyan imalatçıların kendi üretimine ilave olarak aynı zamanda fason imalat da yaptırılmaları halinde,
 - a) Fason imalatı sadece, sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırılmaları,
 - b) Fason olarak yaptırılan imalatta işin riskini ve organizasyonu üstlenmeleri,
 - c) Fason olarak imal ettirilen mallarla ilgili ham madde ve yardımcı maddeleri temin etmeleri, gerekmektedir.

Sistemin Temel Özellikleri ve İşleyişi

Mükellefler arasında, "*tecil-terkin sistem/yahut "11/c uygulaması"* olarak isimlendirilen bu sistemin başlıca özellikleri ve işleyişi şöyle özetlenebilir:

- Sistemi aşağıdaki üç örnek yardımı ile izaha çalışalım :

	1. Örnek	2. Örnek	3. Örnek
Normal teslim KDV'leri	27.000	14.000	7.000
İhraç kayıtlı teslim KDV'leri	7.000	9.000	14.000
İndirimler	12.000	10.000	30.000
Tecil edilecek KDV	15.000	4.000	(13.000)
Ödenecek KDV	8.000	-	-
İadesi gereken KDV	-	5.000	14.000
Devrolan KDV	-	-	9.000

Tablo 4.1. İhracatta KDV Hesaplaması

1. Örnekte: Tahakkuk eden KDV, ihraç kayıtlı teslim KDV sinden büyük olduğu için, ihracatçıdan tahsil edilmeyen meblağ kadar tecil (ve bilahare terkin) yoluyla ihraç kayıtlı teslim KDV si ortadan kaldırılmaktadır. İhraç kayıtlı teslim nedeniyle yüklenen KDV'nin indirimine de müsaade edilmiş olduğundan, bu mallar KDV yükünden tamamıyla arındırılmış olmaktadır.

2. Örnekte: Tahakkuk eden KDV, ihraç kayıtlı teslim KDV sinden az olduğu için, ihraç kayıtlı teslim KDV sinin bir kısmı tecil-terkin yoluyla yok edilmektedir. Geri kalan meblağ, ihracat gerçekleştikten sonra ve gerekli belgelerin ibrazı halinde, mükellefin tercihine göre;

- Nakden,
- Mahsup suretiyle,
- Yahut devralan KDV olarak dikkate alınmak suretiyle,

giderilecektir, ihraç kayıtlı teslim için yüklenilmiş olan KDV ise indirim yoluyla ifna edilmiştir.

3. Örnekte: Tahakkuk eden KDV olmadığından, ihraç kayıtlı teslim KDV'sinin tamamı ihracatgerçekleşip, gerekli belgeler ibraz edildiğinde nakden ve/veya mahsuben yahut devralan KDV olarak dikkate alınmak suretiyle mükellefin sırtından kaldırılacaktır. İhraç kayıtlı teslim için yüklenen KDV yüklenildiği dönemde indirildiğinden, KDV'den arındırma gereği yerine gelmiş olmaktadır.

• (c) bendinin uygulanabilmesi için, malı ihraç kaydıyla teslim edenin İMALATÇI olması ve teslim konu malın kendi imalatı veya kendi imalatı savılan olan bir ürün olması gerekir. KDVK Uygulama Genel Tebliği ile, imalatçı olmayanların, DIŞ TİCARET SERMAYE ŞİRKETLERİNE ihraç kaydıyla mal teslim edebilmelerine de imkan tanınmıştır. Daha sonra bu imkan, KDVK Uygulama Genel Tebliği ile genişletilmiş olup, hangi hallerde ihraç kayıtlı teslim yapılabileceği, hangi hallerde yapılamayacağı aşağıdaki 3.3.2. no.lu bölümde tablo halinde açıklanmıştır.

• Malın, ihracatçıya (c) bendi hükmüne göre teslim edilmesi MECBURİ DEĞİLDİR. Taraflar, her bir teslim (her bir fatura) için bu bendin uygulanıp uygulanmayacağı hususunu kendi aralarında serbestçe kararlaştırabilirler.

İhracatçılar ihraç kaydıyla aldıkları malı, KDV indirimi yapmaksızın kayıtlarına geçirirler. İhraç kayıtlı teslim faturasında (altında KDV tahsil edilmediğine dair not bulunan faturada) görülen KDV zahiridir ve ihracatçıyı ilgilendirmez. Söz konusu KDV

ihracatçı tarafından yevmiye kaydına alınmayacağı gibi KDV beyannamesinde indirimler arasında da gösterilmez.

İhracatçılar bu şekilde KDV yüklenmeksizin teslim aldıkları malı, KDV hesaplanmaksızın ihraç ettikleri için, KDV sorunu ihracatçı açısından hemen hemen tamamıyla çözümlenmiş olmaktadır. (Hemen hemen diyoruz, çünkü bu sistemde ihracatçı, ihraç malını KDV ödemeksizin temin edebilmekle beraber, ihracata yönelik nakliye, komisyon, gümrük masrafları ve genel giderler gibi harcamalar dolayısıyla KDV yüklenebilir ve bu KDV'lerin, talep halinde ihracatçıya iadesi gerekir.)

Bu sistemde, KDV bakımından tüm risk ve sorumluluklar ihraç kaydıyla mal teslim edene yüklenmiştir. Uygulamada, ortaya çıkabilecek cezalar, gecikme zamları ve finansal yükler için ihracatçıya rücu edilebileceği yolunda anlaşmalar yapıldığı görülmektedir.

Hangi Mükelleflerin, Hangi Malların Tesliminde 'İhraç Kayıtlı Mal Teslimi' Sistemini Uygulayacakları

11 inci maddenin 1/c bendine göre, ihraç kayıtlı mal teslim edilebilmesi için;

Malı teslim edenin İMALATÇI olması ve malın bu imalatçı tarafından imal edilmiş bulunması esastır.

Ancak KDV Tebliğleri ile belirlenen bazı hallerde imalatçı olmayanlarda ihraç kaydıyla teslimde bulunabilmektedir.

İhraç kayıtlı teslimin mümkün olabildiği ve olamadığı haller aşağıdaki 3.3.2. no.lu bölümde açıklanmıştır.

(c) bendi uygulamasındaki önemli özelliklerden biri de, ihraç kaydıyla teslim edilen mal ile, ihraç olunan malın cins itibariyle aynı olması gereğidir. İhracatçı malı aldıktan sonra, mal üzerinde, malın cinsini ve vasfını değiştirecek tarzda değişiklikler veya işlemler yaptıktan veya yaptırdıktan sonra malı ihraç ederse, cins uyumsuzluğu dolayısıyla, ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan mükellef cezalı duruma düşer. (Bu konuda, ihraç kayıtlı olarak çıplak bakır tel satışında, malı alan ihracatçı, bunları aynen ihraç etmeyip üzerine izole edici kağıt sardırıktan sonra ihraç ettiği için, tecil olunan KDV nin çıplak teli teslim eden imalatçıdan gecikme zamlı olarak tahsil edilmesi olayını örnek gösterebiliriz) Ancak malını ihracatçı tarafından tasnif, ambalajlama gibi imalat sayılmayacak ve malın cins itibariyle değişime uğramasına yol açmayacak bazı işlemlere tabi tutulmasına mani yoktur.

Asıl malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların, asıl mal ile birlikte ihraç edilmesi halinde de bu eklenti veya parça için ihraç kayıtlı teslim hükmünün uygulanabileceği esası getirilmiştir.

KDVK Uygulama Genel Tebliği'nin ilgili bölümünde bu konuya ilişkin olarak yapılan açıklamayı göz önüne alırsak aşağıdaki durum ifade edilebilir:

"Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin sistemi ile ilgili olarak yayımlanan KDVK Uygulama Genel Tebliği'nin ilgili bölümündeki açıklamalara göre, ihracatçının ihraç kaydıyla aldığı malı değiştirmeden, başka bir deyişle imalatçının teslim ettiği şekilde ihraç etmesi gerekmektedir.

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 eklenti veya ayrılmaz parça niteliğindeki malların yurt dışındaki 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 unvanlarının yer alması gerektiği de tabiidir.

Örnek:

İhracatçı (A)'nın yurt dışındaki müşterisinin siparişi üzerine, (B) fabrikasından ihraç kaydıyla teslim aldığı şasi kamyonu, (C) fabrikası tarafından da ihraç kaydıyla teslim edilen kasa monte edilmiştir.

İhracatçı (A)'nın yurt dışındaki müşterisi adına düzenlediği faturada şasi kamyon ile kasanın ayrı ayrı gösterilmesi ve bu malların gümrük beyannamesinde belirtilen şekilde ve imalatçı-tedarikçi ad ve unvanıyla yer alması halinde, söz konusu malların Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında işlem görmesi mümkündür."

Eskiden Maliye Bakanlığı, ihraca gidecek malın ambalajında kullanılacak olan ambalaj malzemelerinin ihracatçılara ihraç kaydıyla teslimine izin vermemekteydi. 91 no.lu Tebliğin I bölümünde bu uygulama değiştirilerek aşağıdaki hüküm yürürlüğe konulmuştur.

"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 beyanname eklerinde gümrük makamlarınca

doğruluğu konusunda meşruhat verilen mallar Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında işlem görebileceklerdir. "

Ana malın istisna kapsamında olması nedeniyle ihraç kayıtlı teslimin uygulanamadığı hallerde, bu malın eklentileri ve ambalaj malzemeleri için ihraç kayıtlı teslim yapılamamaktaydı. KDVK Uygulama Genel Tebliği ile ana malın istisna kapsamında olması (tecil-terkine tabi bulunmaması) halinde de bu mala ait eklentilerin ve ambalaj malzemelerinin ihraç kaydıyla teslimine konu olabileceği hükme bağlanmıştır.

KDVK Uygulama Genel Tebliğinde; sektörel dış ticaret şirketlerinin ihraç edecekleri malları;

- İmalatçı olmayan ortaklarından ve
- İmalatçı olsun olmasın ortağı olmayan firmalardan alışlarında ihraç kayıtlı alım yapmaları mecburi kılınmıştır.

İhraç Kayıtlı Teslim'in Şartları

KDV Kanunu'nun 11/1-c bendinin uygulanabilmesi için malı ihraç kaydıyla teslim edenin İMALATÇI olması ve teslimine konu malın kendi imalatı veya kendi imalatı sayılan bir ürün olması gerekir.

11/1-c kapsamında teslim olunan mal, teslimin vuku bulunduğu ayı izleyen ayın başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmelidir.

Malın ihracı işlemi ihracatçının inisiyatifinde olmasına rağmen, bu işlemde aksama meydana geldiği takdirde ihraç kaydıyla mal teslim eden taraf cezalı duruma düşmektedir.

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 (Değişik ibare: 4842 - 9.4.2003 / m.21 - Yürürlük m.39 e) "gecikme zammıyla birlikte" tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

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

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi, (Değişik ibare: 5228 - 16.7.2004 / m.59/2-b) "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 onbeşgün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir. Mücbir sebeplerin ne olduğu kanunda açıklanmış olmasına karşın beklenmedik durumun nelerden oluştuğu kanunda belirtilmemiştir. Ancak Bakanlık uygulamalarında, geminin arızalanması, savaş, grev vb. durumları beklenmedik durum olarak kabul etmiştir. Mücbir sebepler kapsamına girmeyen gecikmeler nedeniyle bakanlığa başvurulması, bakanlığın onayı ile ek süre alınması gerekir. Beklenmedik durum ve mücbir sebepler nedeniyle ihracatçıların süre talebinde bulunması gerektiği unutulmamalıdır.

4.2.İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARDA İMALATÇI

11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 99 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulama Genel Tebliği’nde, ihraç kayıtlı mal teslimlerinde imalatçı tanımı ve ihraç kayıtlı teslimlerde gümrük beyannamesinde yer alması gereken imalatçı bilgileri konusunda aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

4.2.1.İhraç Kayıtlı Teslimlerde İmalatçı Tanımı

KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında ihracatçılara ihraç kayıtlı teslimde bulunabilecek imalatçılarda aranacak şartlara KDVK Uygulama Genel Tebliği’nin ilgili bölümünde yer verilmiştir.

Tebliğdeki düzenlemeye göre, “imalatçı” sayılabilmek için diğer şartlarla birlikte “imalat işinde en az 5 işçi çalıştırma” şartının da sağlanması gerekmektedir.

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, KDVK Uygulama Genel Tebliği'nin ilgili 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.

4.2.2.İhraç Kayıtlı Teslimlerde Gümrük Beyannamesinde Yer Alması Gereken İmalatçı Bilgileri

KDVK Uygulama Genel Tebliği'nin ilgili bölümünde yapılan açıklamalara göre, terkin işleminin yapılabilmesi için, imalatçılar tarafından ihraç edilmek üzere teslim edilen malın, ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesinin vergi dairelerine ibraz edilmesi zorunludur.

Bakanlığımıza yansıyan olaylardan, gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgilerinin kaydedilmesine münhasır bir alan yer almadığından ihracatçılar tarafından gümrük idarelerine imalatçı isimlerinin yer aldığı listelerin ibraz edildiği, gümrük idarelerinin listedeki mükelleflerin ihraç edilen malın imalatçısı olup olmadığını tespit imkanının bulunmaması ve gümrük mevzuatında da açık bir hükmün yer almaması nedeniyle listeleri onaylamadıkları anlaşılmaktadır.

Bu husus göz önüne alınarak ihraç kaydıyla teslimlerle ilgili terkin ve iade işlemlerinde aşağıdaki şekilde hareket edilmesi uygun görülmüştür.

İmalatçılar ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan onaylı bir yazı alacaklardır.

Bu yazıda;

- İhracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısının,

- Belgeyi talep eden imalatçının; adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, ihraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli, katma değer vergisi oranı ve hesaplanan katma değer vergisi tutarının, gösterilmesi gerekmektedir.

Vergi daireleri gümrük beyannamesinin aslı veya noter, YMM ya da gümrük idaresince onaylı örneği ile birlikte ibraz edilecek bu yazıya istinaden imalatçıların terkin ve iade işlemlerini yerine getireceklerdir.

4.2.3.Konuya İlişkin Mevzuat

Konuya ilişkin yasal düzenleme KDVK'nın "Mal ve Hizmet ihracı" başlığını taşıyan 11'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (c) bendi ile yapılaş olup söz konusu bent hükümleri şu şekildedir:

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

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

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun

51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

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

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine

matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşölmesinden 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."

4.3.İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMİN KDV BEYANNAMESİNDE GÖSTERİLMESİ

İhraç kaydıyla mal teslimi yapılan aya ait KDV beyannamesi düzenlenirken şu hususlar göz önünde tutulmalıdır.

- İhraç kaydıyla teslimde ait KDV hariç tutar, diğer teslim ve hizmetlerin bedelleri ile toplanarak 1 nolu Tabloda gösterilir.
- İhraç kayıtlı teslimlerde KDV oranı malın cinsine göre ve 28 inci madde uyarınca tesbit edilir. Bu orana göre hesaplanmış olan KDV, diğer teslimlerin KDV si ile birlikte aynı tabloda gösterilir.
- Böylelikle ihraç kayıtlı teslimlere ait KDV 31 inci satıra da dahil edilmiş (tahakkuk ettirilmiş) olur.
- İhraç kayıtlı teslimle ilgili olarak yüklenilen KDV ler, diğer KDV yüklenimlerinden ayrılmasına gerek olmaksızın, indirilecek KDV hesaplarına kaydedilir ve beyannamenin ilgili satırlarında diğer KDV yüklenimleri ile birlikte gösterilir.
- İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, "10 nolu İHRAÇ KAYITLI TESLİMLER bölümünü)doldurmaya mecburdurlar.
- 10 No.lu Tablodaki ilgili satırlara, ihraç kaydıyla teslim olunan malların KDV hariç tutarları toplamı yazılır. (KDV oranı farklı her mal grubu için ayrı satır kullanılır.)

- 84, 86 ve 88 satırlarda, KDV oranları itibariyle ayrı ayrı olarak, ihraç kayıtlı faturalarda gösterilen (ve ihracatçıdan tahsil edilmeyecek olan) KDV tutarları kaydedilir.
- 89 numaralı satır tecil edilebilir nitelikteki KDV tutarını göstermektedir.
- 38 inci satıra tecil edilecek KDV tutarı yazılır. Bu tutarın tespitinde, 31 no.lu satırdaki rakamdan 37 no.lu satırdaki rakam indirilir. Kalan tutar 89 no.lu satırdaki rakamdan küçükse bu kalan tutar, büyükse 82 no.lu satırdaki tutar tecil edilecek KDVdir.
- 90 inci satır, iade tutarına aittir. İade tutarı ise 89 uncu satırdaki tutar ile (37 - 31) farkından hangisi daha küçük ise o rakamdır. Mükellef 90 inci satırda yer alan meblağı nakden veya mahsup suretiyle geri alabileceği gibi bu hakkını, isterse en erken ihracatın gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde veya izleyen herhangi bir ay KDV beyannamesinde indirimler arasında göstermek suretiyle kullanabilecektir. Bunun için dilekçe verilerek yapılan uygulamanın bildirilmesi ve dilekçeye ihraç kayıtlı teslim faturası örneklerinin ve ilgili gümrük beyannamelerinin noter veya YMM onaylı örneklerinin eklenmesi gerekmektedir. (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 02.03.2012 tarih ve 743 sayılı yazısı)
- Genel orana tabi malları ihraç kaydıyla teslim eden mükellefler bakımından son derece pratik olan bu uygulama, indirimli orana tâbi malları ihraç kaydıyla teslim eden mükellefler açısından haksız bir sonuç doğurmuştur. Çünkü genel vergi oranına tâbi girdiler (nakliye, makina, teçhizat, ambalaj enerji gibi) nedeniyle yüklenen KDV'nin indirimli orana göre hesaplanan KDV'nden yüksek olduğu durumda, yüklenen verginin belli bir kısmı iadeye konu olabilmektedir. Oysa, KDVK Uygulama Genel Tebliği'nin ilgili maddesi gereğince, asıl olarak yüklenen verginin indirimle giderilememesi durumunda iade edilmesi gerekir.

Genel orana tâbi malları ihraç kaydıyla teslim edenlerde genellikle ortaya çıkmayan bu çarpık sonucun düzeltilmesi amacıyla, Maliye Bakanlığı KDVK Uygulama Genel Tebliği'nde, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde iade edilecek verginin hesabını değiştirmiş ve kanunun ruhuna daha uygun olan, ihraç kayıtlı teslim bedelinin genel KDV oranı ile çarpımı sonucu bulunacak rakamı geçmemek üzere yüklenen verginin iadesi esasını benimsemiştir.

% 1 veya % 8 orana tabi malları ihraç kaydıyla teslim edenler, KDVK Uygulama Genel Tebliği uyarınca, beyannamenin 85 ve/veya 87 nci satırına yukarıdaki esasa göre hesapladıkları, ihraç kaydıyla teslim edilen mal ile ilgili olarak yüklenilmiş KDV tutarını yazabilirler.

İhraç kayıtlı teslimde bulunan mükelleflerin beyanlarına ilişkin olarak 33 nolu KDV sirkülerinde yapılan açıklamalar 60 nolu Sirkülerde tekrarlanmış olup şöyledir:

4.3.1.İhraç Kayıtlı Teslimlerin Beyanı

İhraç kaydıyla teslimlere ilişkin beyan, teslimin yapıldığı döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" ile "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablolarına dahil edilmek suretiyle yapılmaktadır.

"Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" tablosuna yapılan kayıt ile bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV'nin beyanı sağlanmakta, "İndirimler ve İhraç Kaydıyla Teslimler" kulakçığının "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablosunda yapılan kayıt neticesinde de "Tecil Edilebilir KDV", "Tecil Edilecek KDV" ve "ihracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" tutarları belirlenmektedir.

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil edilemeyen KDV'nin iadesi, ihracatın gerçekleştiği dönemde yapılabilen, ihracatın kısmen gerçekleşmesi halinde, gerçekleşen kısma isabet eden tutar iade edilmektedir.

KDVK Uygulama Genel Tebliği'nin ilgili bölümünde, ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin herhangi bir satırına, bu şekilde hesaplanacak iade tutarının yazılmayacağı açıklanmıştır.

Bu durumda, iade işlemi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir:

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

- Vergi dairesi beyanname verilmesini beklemeden talebi değerlendirerek genel hükümler çerçevesinde talebi sonuçlandıracaktır. Red ve iade, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesine dayandırılacaktır.

- Mükellef, bu iade tutarını hiçbir beyannamede göstermeyecektir. İhraç kaydıyla teslimin gerçekleştiği dönem beyannamesinin "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında bir tutar yer alması ve iade başvurusunun gerekli belgelerle birlikte usulüne uygun olarak yapılması, iade talebinin yerine getirilmesi için yeterlidir.

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

4.3.2.İhraç Kayıtlı Teslimle İlgili Yevmiye Kayıtları:

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

Kayıt düzenini basit bir örnek üzerinde izaha çalışalım:

Mükellefin Eylül2012 ayı KDV beyannamesi ile ilgili bilgiler şöyledir:

Toplam KDV (31)	192.000
İndirimler toplamı (37)	180.000
İhraç kayıtlı teslim KDV'si (84+86+88)	72.000
Tecil edilecek KDV (38)	12.000
Ödenecek KDV (39)	-
İade Alınacak KDV (90)	60.000

Tablo 4.2. 2012 KDV Beyannamesi Bilgileri

Yukarıdaki sonucu doğuran işlemlerin birer adet muameleden kaynaklandığı varsayılırsa yevmiye maddeleri şöyle olacaktır.

1.

Eylül 2012		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS	1.200.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	180.000	
320 SATICILAR HS		1.380.000
Hammaddenin Satın Alınması		

2.

Eylül 2012		
120 ALICILAR	480.000	
192DİĞER KDV HS.	72.000	
192.01 Tecil KDV		
601 YURTDIŞI SATIŞLAR HS		480.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		72.000
İhraç Kaydıyla Mal Teslimi		

3.

Eylül 2012		
120 ALICILAR HS.	920.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		800.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		120.000

Yurt içi mal teslimi

KDV Beyannamesi verildiğinde yapılacak yevmiye maddeleri Şunlardır:

4.

Eylül 2012		
391 HESAPLANAN KDV HS.	192.000	
192 DİŐER KDV HS.	60.000	
192.01 İade alınacak KDV		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		180.000
392 DİŐER KDV HS		12.000
392.01 Terkin Edilecek KDV		
192 DİŐER KDV HS		60.000
192.02 Tecil KDV		

18 Mart 1998 günü terin işleminin yaptırıldığı ve KDV iadesinin nakden alındığı farzederek;

5.

Eylül 2012		
392DİŐER KDV HS.	12.000	
392.01 Terkin Edilecek KDV		
192 DİŐER KDV HS		12.000
192.02 Tecil KDV		

6.

Eylül 2012		
100 KASA HS.	60.000	
192 DİĞER KDV HS		60.000
192.03 İade Alınacak KDV		

Defteri Kebir Kayıtları:

150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	
1. 200.000 (1)	600.000 (2) 1.000.000(3)

320 SATICILAR HS.	
	1.380.000 (1)

120 ALICILAR HS.	
480.000(2) 920.000 (3)	

191 İNDİRİLECEK KDV HS.	
180.000 (1)	180.000 (4)
	=

192 DİĞER KDV (Tecil KDV)	
720.000 (2)	60.000 (4) 12.000(5)
	=

150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	
192.000 (4)	72.000 (2) 120.000(3)
	=

192 DİĞER KDV (İade Alınacak KDV)	
60.000 (4)	60.000 (6)

392 DİĞER KDV (Terkin Edilecek KDV)	
12.000 (5)	12.000 (4)

100 KASA HS.	
60.000 (1)	
	=

601 YURT DIŞI SATIŞLAR	
	480.000 (2)
	=

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	
	800.000 (3)
	=

4.3.3.İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edene İade Olunacak KDV'nin Hesabı

Gerek tecil edilecek KDV gerekse iade edilecek KDV, (c) bendinde de belirtildiği üzere, KDV beyannamesindeki rakamların durumuna göre belirlenmektedir. Zaten KDV beyannamesinin dizaynı doğru şekilde tesbiti sağlayacak özelliktedir. Tecil ve iade rakamlarının nasıl belirdiği, yukarıdaki 3.2.2. nolu bölümde örnekle açıklanmıştır.

KDVK Uygulama Genel Tebliği ile, iade tutarının, ihraç kayıtlı mal için yüklenilmiş bulunan KDV ile sınırlı tutulması, bunu aşan kısmın, devralan KDV olarak dikkate alınması esas getirilmişti. 1.8.1988 den itibaren yürürlüğe giren bu hüküm 31.1.1992 ye kadar uygulandı. 1.2.1992 den itibaren, KDV yüklenimlerinin hesabına gerek kalmaksızın, tecille giderilmeyen kısmın tümüyle iade edilmesi şeklindeki hesap tarzı yeniden benimsendi. Her ne kadar 28 nolu Tebliğe göre 42 ay süre ile uygulanan, fiili yüklenimle sınırlı iade anlayışı teorik açıdan daha doğru ise de, sebep olduğu karışıklık ve sıkıntı ihracatımızı olumsuz yönde etkileyecek boyutlarda idi. Bize göre eski sisteme dönüş, bu açıdan isabetli olmuştur.

Daha sonra çıkarılan KDVK Uygulama Genel Tebliği ile şu düzenleme yapılmıştır:

"Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilemeyen kısmı, ihraç kaydıyla teslim yapanlara iade edilebilmektedir. Ancak, sözü edilen madde hükmüne göre iade edilecek tutar ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden fazla olamamaktadır.

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

Bu nedenle; Katma Değer Vergisi Kanununun Tebliği ile Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde iade edilecek verginin hesabında; ihraç kaydıyla teslim bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması ile bulunacak tutardan fazla olmamak kaydıyla, teslimin bünyesine giren vergilerin esas alınması uygun görülmüştür. Bu husus, vergilendirme dönemine bakılmaksızın, bu Tebliğin yayımı tarihinden sonra, indirimli orana tabi mallarla ilgili olarak tecil terkin kapsamında yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde geçerli olacaktır."

Mükellefler, iade tutarını isterlerse eskiden olduğu gibi ihraç kayıtlı teslim KDV sini dikkate alarak, isterlerse bu ihraç için yükledikleri KDV yi hesaplayarak iade tutarını tesbit edebilirler. Bu uygulama sonradan KDV beyannamesine de yansımıştır (42 inci maddedeki YENİ KDV BEYANNAMESİ DOLDURMA KILAVUZU nun 85 ve 87 nolu satırlara ilişkin bölümüne bakınız).

Her ne kadar 5228 sayılı Kanunla 11 inci maddenin c fıkrasına 31.7.2004 tarihinden geçerli olmak üzere, imalatçı aleyhine meydana gelen bedel düşüklüklerine tekabül eden KDV tutarının, ihraç kaydıyla mal teslim edene iade edilecek KDV tutarını azaltacağı hükmü getirilmiş olmakla beraber, daha sonra çıkarılan KDVK Uygulama Genel Tebliği'nin ilgili bölümünde İMALATÇI ALEYHİNE MEYDANA GELEN KUR FARKLARININ İMALATÇIYA İADE EDİLECEK KDV TUTARINI AZALTAMAYACAĞI BELİRTİLMİŞTİR.

4.3.4.İmalatçı Olma Esasının İstisnaları

KDVK Uygulama Genel Tebliği ile imalatçı tanımına girmeyen mükelleflerin, dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerine ihraç kaydıyla yaptıkları teslimler ile özel finans kurumlarının ihracatçı firmalara ihraç kaydıyla mal teslimlerinin tecil-terkin uygulamasından yararlandırılması uygun görülmüştür. Öte yandan KDVK'nın geçici 17. maddesi uyarınca; geçici kabul ve dâhilde işleme rejimi izin belgesi kapsamında ithal edilen ham veya yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihracatçılara yapılan mal teslimlerinin ihraç kaydıyla tecil-terkin uygulamasından yararlanmaları mümkün bulunmaktadır. Diğer yandan 95 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 3. bölümünde belirtildiği üzere; Katma Değer Vergisi Kanununun 11 'inci maddesinin 2'nci fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, aynı Kanunun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulaması kapsamına aşağıda tanımları verilen süs bitkilerinin de dahiledilmesi uygun görülmüştür. Buna göre Türk Gümrük Tarife Cetvelinin (TGTC);

- 06.01 pozisyonunda tanımlanan çiçek soğanları, yumrular, yumrulu kökler, küçük soğanlar, sürgün başları ve rizomların (dinlenme halinde sürgün vermiş veya çiçeklenmiş); hindiba bitkisi ve köklerinin (12.12 pozisyonundaki bitkiler hariç),
- 06.02 pozisyonunda tanımlanan köklü veya köksüz diğer canlı bitkilerin (yalnız süs amaçlı olanlar),

- 06.03 pozisyonunda tanımlanan buket yapmaya elverişli veya süs amacına uygun cinsten taze kesme çiçekler ve çiçek soğanlarının; üreticileri veya satıcıları tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerinde imalatçı olma şartı aranılmaksızın tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılabilecektir.

4.3.5.İhraç Kaydıyla Teslim Edilecek Malın Niteliği

İhraç kayıtlı teslim uygulamasının önem arz eden özelliklerinden biri, ihraç kaydıyla teslim edilen malın cins itibarıyla değişikliğe uğramadan ihraç edilmesi gerektiğidir. Malın teslim alınmasından sonra, ihracatçı tarafından malın vasfını değiştirecek şekilde değişiklikler yapılması durumunda tecil-terkin sisteminden yararlanılması mümkün olmayıp, böyle bir durum imalatçıyı da cezalı duruma düşürecektir. Ancak malın, ambalajlama gibi niteliğini değiştirmeyen işlemlere tabi tutulması tecil-terkin sisteminin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

4.3.6.Asıl Malın Eklentisi veya Ayrılmaz Parçası Niteliğindeki Mallarla Ambalaj Madde ve Malzemelerinin Durumu:

İhraç kayıtlı teslimlere ilişkin asıl malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki mallarla ambalaj madde ve malzemelerinin durumu KDVK Uygulama Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir.

KDVK Uygulama Genel Tebliği'ne göre; 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 eklenti veya ayrılmaz parça niteliğindeki malların yurt dışındaki 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-te-darikçi firmaların isim ve unvanlarının yer alması gerekmektedir.

Tecil-terkin sistemi kapsamında teslim alınan malların ihracında ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan ve ihracat faturası ile gümrük beyannamesinde yer alan veya beyanname eklerinde gümrük makamlarınca doğruluğu konusunda meşruhat verilen mallar Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında işlem görebileceklerdir (KDVK Uygulama Genel Tebliği ilgili bölümü)

KDVK Uygulama Genel Tebliği'nde ise; eklenti veya ayrılmaz parça mahiyetindeki malların tesliminde tecil-terkin uygulanabilmesi için asıl malın KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanarak satın alınması gerektiği; ancak, asıl malın ihracatçıya tesliminin istisna kapsamına girmesi halinde tecil-terkin sistemine göre işlem yapılamayacağından eklenti veya ayrılmaz parçaların tesliminde de tecil-terkin uygulanmadığı belirtilmiş; işlem görmeden oldukları gibi ihraç edilecek malları tecil-terkin sistemi kapsamında satın alanlar ile istisna nedeniyle bu sisteme göre işlem yapamayanlar arasında bir farklılık yaratılmaması amacıyla, KDV Kanununun 11 'inci maddesinin 2 numaralı fıkrasının verdiği yetkiye dayanılarak, ihraç edilecek asıl malın istisna kapsamında satın alınması halinde, ambalaj maddeleri ve malzemeleri de dahil olmak üzere bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların alımında KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında işlem yapılabilmesinin uygun görüldüğü açıklanmıştır.

İhraç kayıtlı takım elbise, pantolon ve ceket teslimleri sırasında aynı miktarda askı tesliminin KDVK'nın 11/1-c maddesine göre ihraç kaydıyla teslim edilip edilemeyeceği hususunda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen 07.05.2009 tarih ve B.07.1.GİB.03.55/5511-2731 sayılı özalgede; takım elbise askısının tek başına ve ayrı bir fatura ile ihraç kaydıyla teslim edilebilmesi için, KDVK Uygulama Genel Tebliği'nde imalatçı sayılmak için aranılan şartlara haiz olunması ve sanayi sicil belgesindeki üretim konusu mallar arasında elbise askısının yer alması gerektiği, aksi takdirde takım elbise askısının Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında ihraç kayıtlı tesliminin mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

4.3.7.İhraç Kayıtlı Teslimlerde İhtiyarilik

İhraç kayıtlı teslim uygulaması ihtiyaridir. Diğer bir ifadeyle, tecil-terkin uygulaması kapsamına giren mükelleflerin, bu esasa başvurmadan ve katma değer vergisi ödenmek suretiyle genel hükümler çerçevesinde işlem yapmaları da mümkün bulunmaktadır. Ancak bu şekilde ödenen verginin, malı teslim eden mükellef tarafından ilgili vergi dairesine genel esaslara göre beyan edilip ödenmesinden Vergi Usul Kanununun 11. maddesi gereğince malı satan ve alan mükellefler birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Öte yandan bu ihtiyariliğin istisnaları da mevcuttur. KDVK Uygulama Genel Tebliği uyarınca sektörel dış ticaret şirketlerinin ihraç edeceği malları, KDVK Uygulama Genel Tebliği'nde tanımı yapılan imalatçı vasfını haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalardan alımında tecil-terkin uygulanması zorunludur.³³

4.3.8.İhraç Kayıtlı Teslimlerde Fatura Düzeni ve Faturanın Yasal Defterlere ve KDV Beyannamesine İntikali

İhraç kayıtlı teslimlerde fatura KDV'li olarak kesilmekle birlikte faturaya; "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerine göre ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden Katma Değer Vergisi tahsil edilmemiştir" ibaresi yazılır, ihracatçıdan tahsil edilmeyen söz konusu KDV malı teslim eden tarafından yasal defter kayıtlarına ve teslimin yapıldığı dönem KDV beyannamesine 'Hesaplanan KDV olarak intikal ettirilir. İhracatçıdan tahsil edilmeyen bu KDV esasen 'Tecil Edilebilir KDV'dir. Buna göre ihraç kayıtlı teslimde bulunan mükellefin teslimin yapıldığı döneme ilişkin KDV beyannamesi hazırlanırken aşağı belirtilen üç durumla karşılaşılması muhtemeldir.

a) İhraç kayıtlı teslimde bulunan mükellefin ilgili dönemde ödenecek KDV'sinin bulunması ve bu KDV'nin tecil edilebilir KDV'den büyük olması halinde; tecil edilebilir KDV'nin tamamı beyannameye tecil edilecek KDV olarak yansıtılacak ve aradaki fark KDV vergi dairesine ödenecektir.

b) ihraç kayıtlı teslimde bulunan mükellefin ilgili dönemde ödenecek KDV'sinin bulunması ve bu KDV'nin tecil edilebilir KDV'den küçük olması halinde tecil edilebilir KDV'nin ödenecek KDV kadarlık bölümü tecil edilecek KDV, aradaki fark ise ihracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek tecil edilemeyen KDV olarak beyannameye yansıtılacaktır. Bu halde herhangi bir KDV ödemesi söz konusu olmayacaktır. İhracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek tecil edilemeyen KDV'nin de ihracatın belirtilen şartlarla gerçekleştirilmesinin ardından iade konusu yapılabileceği tabiidir.

c) ihraç kayıtlı teslimde bulunan mükellefin ilgili dönemde ödenecek KDV'sinin bulunmaması, diğer bir ifadeyle sonraki döneme devreden KDV'sinin bulunması halinde tecil edilecek KDV söz konusu olamayacak, tecil edilebilir KDV'nin tamamı ise ihracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek tecil edilemeyen KDV olarak

³³ KDVK Uygulama Genel Tebliği

beyannameye yansıtılacaktır. İhracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek tecil edilemeyen KDV'nin de ihracatın belirtilen şartlarla gerçekleştirilmesinin ardından iade konusu yapılabileceği tabiidir.

Örnek: Helin Eylül Vergili A.Ş.'nin Mayıs/2012 döneminde toplam (ihraç kayıtlı teslimlere ait hesaplanan KDV dahil olmak üzere) KDV'si 100.000-TL olup, bu KDV'nin 50.000-TL'lik kısmı İhraç kayıtlı teslimlere' ilişkindir. Mükellef kurumun aynı dönemde indirecek KDV toplamının a)40.000-TL, b)70.000-TL ve c)110.000-TL olması durumunda KDV beyannameleri aşağıdaki şekilde düzenlenecektir.

Mayıs 2012 Dönemi	1. Durum	2. Durum	3.Durum
Toplam Hesaplanan KDV	100.000 TL	100.000 TL	100.000 TL
İndirilecek KDV	40.000 TL	70.000 TL	110.000 TL
Tecil Edilebilir KDV	50.000 TL	50.000 TL	50.000 TL
Tecil Edilecek KDV	60.000 TL	30.000 TL	(10.000 TL)
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV	-	20.000 TL	50.000 TL
Ödenecek KDV	10.000 TL	-	-
Sonraki Döneme Devreden KDV	-	-	10.000 TL

Tablo 4.3. Mayıs 2012 KDV Beyannameleri Tablosu

4.3.9.İhracat Süresi

İhraç kaydıyla teslim edilen malın, teslim tarihini takip eden ayın başından başlayarak üç ay içinde ihraç edilmesi gerekmektedir. Bu halde tecil edilen KDV vergi dairesince terkin olunacaktır. Tecil-Terkin sisteminde KDV açısından sorumluluk ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefe aittir. İhracatın belirtilen süre içinde gerçekleşmemesi durumunda tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte ihraç kaydınateslimde bulunan mükelleften tahsil edilir. Ancak ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48'inci maddesine göre ilgili dönemlerin geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir. 2131 sayılı Vergi Usul Kanununun 13'üncü maddesi uyarınca mücbir sebepler:

- a) Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
- b) Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
- c) Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
- d) Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması, gibi hallerdir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların, ihraca-J tının mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde ise en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilmesi mümkün bulunmaktadır.

KDVK Uygulama Genel Tebliği'nin³⁴ yayımını izleyen aybaşından 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 Maliye Bakanlığınca uygun görülmüştür. Buna göre, KDV Kanununun 11/1 -c maddesi uyarınca ihraç kaydıyla teslim edilen bir malın (teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üçüncü ayın sonuna kadar) ihracatının gerçekleşmemesi halinde, ek süre ihracatçılar tarafından en geç 3 aylık sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde ya bağlı oldukları vergi dairesine ya da ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa verilecek bir dilekçe ile istenecektir. Bu süreden sonra yapılan veya ihracatçısı tarafından yapılmayan ek süre taleplerinin (mali tatile rast-lasa dahi) değerlendirilmesi ve kabulü söz konusu değildir.

İhracatçı ek süre talebine ilişkin dilekçede mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirtecek, bu dilekçeye yalnızca ihraç kaydıyla teslimatına 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. Vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklar kendilerine doğrudan ya da mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi kanalıyla yapılan ek süre taleplerini öncelikle

³⁴ 112 seri nolu KDV Genel Tebliği, 12.02.2009 Tarih ve 27.139 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

zamanında ve ilgili ihracatçı mükellef tarafından yapılıp yapılmadığı bakımından inceleyeceklerdir.

Ek süre verilmesinde mücbir sebebin varlığı Vergi Usul Kanununun 13'üncü maddesi hükmü esas alınarak belirlenecektir. İhracatçı mükellefin iradesi dışında ortaya çıkan, dolayısıyla ihracatın kanuni süresinde gerçekleşmesine engel teşkil eden ve mücbir sebep kabul edilmeyen haller ise beklenmedik durum sayılacaktır. Bu çerçevede; ihracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali/siyasal karışıklıklar, ekonomik belirsizlik ve durgunluk, yurt dışındaki alıcının sipariş erteleme/iptal etmesi, teslim programındaki değişiklikler, bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler, akreditif süresinin dolması, ihraç edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi, uygun depolama koşullarına sahip olunmaması, ithalatçı ülke ile yaşanan siyasi veya ekonomik sorunlar, ihraç malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına 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. Vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklar mücbir sebep veya beklenmedik durum sayılıp sayılamayacağı konusunda tereddüt ettikleri hususlar hakkında Gelir idaresi Başkanlığından görüş isteyecektir. KDV Kanununun 11/1 -c maddesinde öngörülen ek süre üç ay ile sınırlıdır. Bu nedenle üç aydan az ek süre isteyen ve bu talebi kabul edilen mükellefler hariç olmak üzere, üç aylık ek süre içinde ihracatın gerçekleştirilememesi halinde ikinci bir ek sürenin verilmesine Kanunen imkan bulunmamaktadır. Üç aydan az ek süre isteyen mükelleflerin sonradan üç aya kadar olan dönem için ilave süre istemeleri ise mümkündür, ihracatın belirtilen ek süre içinde gerçekleştirilmesi halinde gecikme zammı veya tecil faizi doğmaz, çünkü ihracat süresinde yapılmış sayılır.

4.3.10.İhracatın Süresi İçinde Yapılmaması

İhraç kaydıyla teslim edilen malların yasal süresi ve ek süre içinde ihraç edilememesi halinde tecil edilen vergi gecikme zammı ile birlikte ihraç kayıtlı teslimde bulunan mükelleften istenir; ancak ihracatın gerçekleşmemesine mücbir sebeplerin dayanak teşkil etmesi halinde gecikme zammı yerine tecil faizi uygulanacaktır.³⁵

³⁵ MAÇ, Mehmet, "KDV-5 (e-kitap)", <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php.e.t:20092010>

4.3.11.İhraç Kayıtlı Teslimlerde Döviz Alım Belgesi

İhraç kayıtlı teslimde bulunan mükellefler, indirim yoluyla gideremedikleri KDV'yi nakden veya mahsuben talep edebilecekleri gibi devreden KDV olarak da dikkate alabilirler. Diğer yandan ihraç kayıtlı teslimlerde döviz alım belgesi (DAB) aranmamakta, satış bedelinin yurda getirilip getirilmemesi KDV iade ve terkin işlemlerini etkilememektedir.

4.3.12.İhracatçıların İade Hakkı

İhracatçılar tarafından ihraç kaydıyla satın alınan mallara ilişkin KDV defter kayıtlarına ve beyannameye intikal ettirilmez. Dolayısıyla ihracatçıların bu şekilde aldıkları mallar için iade hakları bulunmamaktadır.

4.3.13.İmalatçı Aleyhine Matrah Değişiklik Olması:

Daha önce de belirtildiği üzere, KDVK'nın 11/1-c maddesi uyarınca; ihracatçılara 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.

Konuya ilişkin KDVK Uygulama Genel Tebliği'nin ilgili bendine göre; ihraç kaydıyla teslim bedelinin kısmen ya da tamamen sonradan ödenmesi ve ödeme sırasında döviz kurunda düşme olması halinde, prensip olarak, iade edilecek azami KDV tutarının son döviz kuru üzerinden yeniden hesaplanması, fazla alınmış bir iade varsa mükelleften talep edilmesi ve bu tutarın aynı zamanda mükellefe indirim konusu yaptırılması gerekmektedir. Öte yandan; imalatçıların aleyhlerine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturaya istinaden ihracatçıya KDV ödemeleri, bu tutarın ihracatçı tarafından beyan edilmesi, imalatçı tarafından da faturada gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması gerekmektedir. Bu durumda, imalatçının fazladan almış olduğu iade tutarı ihracatçı aracılığıyla Hazineye intikal etmekte ve imalatçı tarafından indirim konusu yapılmış olmaktadır. Bu nedenle, kurdaki düşüşten kaynaklanan matrah değişikliğine bağlı olarak imalatçının iade tutarında bir değişiklik yapılmasına da gerek bulunmamaktadır.

KDVK Uygulama Genel Tebliği ile düzenlenen bu husus, tartışmaya mahal vermeyecek derecede kanun hükmüne aykırıdır.

4.3.14.İadeye İlişkin Hususlar

Katma değer vergisine ilişkin diğer iadelerden farklı olarak ihraç kayıtlı teslimlerde bu mallar için yüklenilen KDV değil, satış bedeli üzerinden hesaplanan ancak ihracatçıdan tahsil edilmeyen KDV tecil, terkin ve gerekirse iade edilir. İhracatın kanunda belirtilen şartlara göre ihraç edilmesi halinde, ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler ihracatçıya ait gümrük çıkış beyannamesinin aslını veya noter tasdikli örneğini vergi dairesine verecekler, bunun üzerine vergi dairesi varsa tecil edilen vergiyi terkin edecektir. Nakden veya mahsuben iade taleplerinde, dilekçenin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla aşağıdaki belgelerin de vergi dairesine ibrazı şarttır.

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

4.3.15.Mahsuben İade

Katma değer vergisi iade alacağının hak sahibi mükellefin kendisinin, adi, kolektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, SGK prim borçlarına mahsubu talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir, iade alacağı öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsup edilir. Artan bir miktar olursa mükellefin isteğine bağlı olarak; kendisinin ve yukarıda belirtilen ortakların ithalde alınanlar dahil vergi borçlarına veya SGK prim borçlarına mahsup yapılır.

Mahsup talebi, yukarıda belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez. Mahsup talebinin yerine getirilmesinde gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmez. Ancak teyidin olumlu gelmemesi halinde mahsup tarihi itibarıyla gerekli tarhiyat işlemi yapılır. KDVK Uygulama Genel Tebliği uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı özel fatura ile satış yapanlara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların iade talepleri münhasıran mahsup yoluyla yerine getirilir. Bir başka ifade ile bu mükelleflere nakden iade yapılmaz.

Mükellefler iade alacaklarını; kendilerinin, adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ithalde alınan vergilerden doğan borçlarına mahsubunu talep edebilirler. Mahsup için, ilgili gümrük idaresinden mükellefin vergi dairesine hitaben yazılan ve ithalde alınan vergiler ile varsa gecikme faizi, zam ve ceza tutarları ile ödemenin yapılacağı gümrük saymanlığı ve hesap numarasını belirtir bfr yazı alınır. Mahsup tutarını gösteren saymanlıklar arası işlem fişi ilgili gümrük saymanlığına gönderilir. Herhangi bir nedenle mahsup yapılamaması halinde, gümrük saymanlığınca düzenlenecek saymanlıklar arası işlem fişi ile mahsup edilemeyen tutar ilgili vergi dairesine derhal iade edilir.

Mükellefler iade alacaklarını; kendilerinin, adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) SGK prim borçlarına (sigorta primi, işsizlik sigortası primi, eğitime katkı payı, özel işlem vergisi, idari para cezası, tasarruf teşvik kesintisi katkı payı, konut edindirme yardımı ve benzerleri ile ferilerine) mahsubunu talep edebilirler. Bu talep, mükellefin Sosyal Güvenlik Kurumundan alıp mahsup dilekçesine ekleyeceği, mahsubu talep edilecek prim borçlarını ve varsa gecikme zammı tutarlarını gösteren belgeye göre değerlendirilir. Bu belgeye prim alacaklısı SGK şubesinin banka hesap numarası da yazılır. Mahsup edilecek prim borcu tutarları mükellefin vergi dairesince ilgili şubenin banka hesap numarasına gönderilir. Bu şubelerdeki prim borcu vergi iadesi talep eden mükellefin kurumdan getirdiği belgelerin tesliminden sonra ödeme veya diğer nedenlerle vergi dairelerince gönderilen tutara göre azalmışsa, prim borcu tutarından arta kalan kısım ilgili SGK şubesi tarafından derhal vergi dairesine iade edilecektir. Arta kalan tutarın prim borçlusuna iadesi veya ileride doğacak prim borçlarına mahsup edilmek üzere bekletilmesi mümkün değildir. Sosyal Güvenlik Kurumu prim

borçlarının tahsilinde de 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulandığından, vergi dairesince bu işlemlerin gerçekleştirildiği tarihte prim borcunun vadesinin geçmiş olması halinde, borcun vade tarihi ile Sosyal Güvenlik Kurumuna ödemenin yapıldığı tarihler arasında gecikme zammı uygulanabileceği hususunun mükelleflerce göz önünde bulundurulması gerekir.

Mahsup talebinin geçerlik kazanabilmesi için talebin bir dilekçe ile yapılması şarttır, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubunun da talep edilmesi mümkündür. Ancak bu borçlar muaccel hale geldikçe mahsup talebinin, muaccel hale gelen her borç için ayrı dilekçe verilerek suretiyle yenilenmesi gerekir. Mahsup dilekçesi ve iade için aranan belgelerin KDV beyannamesi ile birlikte vergi dairesine ibraz edilmiş olması kaydıyla, vergi dairesince yapılan işlemler sırasında meydana gelen gecikme nedeniyle zamanında mahsubu yapılamayan vergiler için gecikme zammı uygulanmaz. Belgelerin beyanname verildikten sonra tamamlanması halinde, belgelerin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla işlem yapılır. Ancak KDV iadesi için mahsup talep dilekçesi dışında gerekli diğer belgelerin ibraz edilmiş olması halinde, aksine talepte bulunuluncaya kadar, mükellefin kendi vergi borçları için mahsup talebinde bulunduğu kabul edilir. İfadeye hak kazanılan tutarla sınırlı olmak üzere, mükellefin belgelerini ibraz ettiği tarih itibarıyla vadesi geçmiş vergi borçlarına bu tarihten sonra gecikme zammı uygulanmaz, bu tarihten sonra muaccel olacak vergi borçları için ise gecikme zammı hesaplanmaz.

Daha önce de belirtildiği üzere, mahsup talebi katma değer vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır. Kollektif şirketler ve adi ortaklıklarda iade alacaklarının ortakların vergi borçlarına mahsubu ile ilgili dilekçeye, diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tasdikli belgeler de eklenir. Sermaye şirketleri ve kooperatiflerde ise mahsup dilekçesi tüzelkişiliği temsile yetkili kişilerce kaşe tatbik edilmek suretiyle imzalanır ve mahsubu talep edilen verginin borçlusu durumundaki ortak veya ortakların, adı, soyadı, unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, vergi borcunun türü, dönemi ve tutarını ihtiva eden bir liste ile ortakların da bu mahsubu talep etliklerini belirten yazıları dilekçeye eklenir. İfade alacağının SGK prim borçlarına mahsubuna ilişkin dilekçede; katına değer vergisi iadesinin doğduğu dönem, mahsubu istenilen tutar, mahsubu istenilen primin borçlusu

durumundaki kişi ve kuruluşların adı, soyadı, unvanı, adresi, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, prim borcunun ait olduğu SGK şubesi ve prim borcu tutarları belirtilir.

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

İndirilecek katma değer vergisi listesinin, satıcıların adı veya unvanına göre alfabetik sırada veya alış tutarlarına göre; fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, satıcının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli ve hesaplanan katma değer vergisi tutarına (aynı satıcıdan birden fazla sayıda alınan belgelerde, belge adedi itibarıyla toplamları yazılır) yer verilerek iki örnek olarak düzenlenmesi, her sayfanın altına "*Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim.*" şerhi konularak, işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması gerekir. Ancak, tutarı Vergi Usul Kanununun 232'nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin altında kalan mal veya hizmet alımları bu listede tek kalemde gösterilebilir. Satış faturalarına ilişkin listelerin de bu bilgileri (serbest bölgelerle yurt dışındaki müşterilere düzenlenen faturalarda vergi dairesi ve vergi kimlik numarasına yer verilmeyecektir) içerecek şekilde düzenlenmesi gerekir.

İhraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösteren tabloda ise, ihraç edilen mal veya hizmet nedeniyle iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği ve ne şekilde hesaplandığı gibi unsurlara yer verilir. Vergi dairesinin uygun görmesi halinde listelerin disket veya CD olarak verilmesi de mümkündür.

4.3.16.Nakden İade

İade hakkı sahipleri, iade alacaklarının yukarıda belirtilen şekillerde mahsubundan sonra kalan kısmının kendilerine, ortaklarına veya mal ya da hizmet satın aldıkları kişilere nakden iadesini talep edebilirler. Bu şekilde yapılacak iadede, mahsup yoluyla iade edilen kısım Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırın (4.000-TL) hesaplanmasında dikkate alınmaz. İade alacağının tamamının üçüncü kişilere nakden ödenmesinin talep edilmesi halinde de aynı hükümler uygulanır. Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere

nakden iadesinin talep edilmesi halinde, alacağın temlikine ilişkin bu talebin yazılı şekilde yapılması ve yazıda alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğinin belirtilmesi gerekmektedir.

4.000-TL'yi geçmeyen nakden iade talepleri inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir. Talep, yukarıda belirtilen belgelerin (mahsup dilekçesi yerine nakden iade talebine ilişkin dilekçe) ibraz edilmesinden ve gümrük beyannamesinin teyidi ile aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmesinden sonra yerine getirilir.

İndirimli teminat uygulamasından yararlanan dış ticaret sermaye şirketlerinin bu kapsamdaki nakden iade talepleri gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmeksizin yerine getirilir. İndirimli teminat uygulamasından yararlanan sektörel dış ticaret şirketlerinin bu kapsamdaki nakden iade talepleri, bir önceki döneme ilişkin iade talebine ait gümrük beyannamelerinin teyidinin alınması halinde cari döneme ait teyit beklenmeden yerine getirilir. İndirimli teminat uygulamasından yararlanan diğer mükellefler ile normal teminat uygulaması kapsamına giren mükelleflerin bu kapsamdaki nakden iade talepleri, teyit gerçekleşmeden yerine getirilmez. Ancak, mükelleflerin teyit işlemini beklemeden iade almak istemeleri halinde, indirimli teminat uygulamasından yararlananların iadesi gereken tutarın % 100'ü, diğerlerinin % 200'ü tutarında teminat vermeleri şartıyla nakden iade talepleri yerine getirilir.

- Mükellefçe süresinde başvuru yapıp gerekli belgeler ibraz edildiği halde gümrük beyannamelerinin teyidi alınmadığı için yerine getirilemeyen iade talepleri, tarh zamanaşımı süresinin geçmesi halinde, teyit beklenmeksizin yerine getirilir. Buna göre, gümrük beyannamelerinin gümrük idarelerinden teyidi istenildiği halde tarh zamanaşımı süresi içinde teyit alınmaması halinde, teyit verileceği yönünde bir yazı olmaması şartıyla teyit beklenilmeksizin iade işlemi yapılacaktır. Bu husus ihraç kaydıyla teslimlerde tecil edilen verginin terkinin ve iade işlemlerinde de geçerlidir. Gümrük beyannameleri veya bunlara ilişkin listelerin teyidi gerçekleşen kısmına isabet eden tutarların kısmen iadesi de mümkündür.
- 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12'nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik

Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre yayımlanan genel tebliğlerle, Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir.

Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden vergilendirme dönemleri itibarıyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade için belirlenen limit ile Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğiyle belirlenen tutarlar arasındaki iade talepleri Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporuna göre yerine getirilir. Yeminli mali müşavirlerin düzenledikleri raporlarda gümrük beyannamelerinin teyidinin alınmamış olması halinde teyit işlemleri vergi dairesince yapılır. YMM tasdik raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe iade yapılmaz.

Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar, teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir.

Mükelleflerin iade tutarını kısmen mahsup, kısmen YMM tasdik raporu ile nakden almak istemeleri halinde, iade için istenen belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla öncelikle muaccel hale gelen vergi borçlarının tamamı mahsup edilir. Kalan kısım YMM tasdik raporu ile nakden iade edilebilir. Bu uygulamada nakden iade edilecek tutara ilişkin olarak lam tasdik sözleşmesi ile ilgili sınır dikkate alınır. Bir vergilendirme döneminde iade hakkı doğuran işlemlerin arasında, bavul ticareti, yolcu beraberliği eşya ve gümrük be-yannameli ihracatın birlikte bulunması halinde her bir işlem için geçerli limitler ayrı ayrı dikkate alınarak iade yapılır.

- Teminat olarak 6183 sayılı Kanununun 10'un-cu maddesinde sayılan iktisadi kıymetlerden bir veya birkaçı gösterilebilir. Ancak; banka teminat mektuplarının paraya çevrilmeleri konusunda hiç bir sınırlayıcı şart taşımayacak biçimde, KDVK Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan örneğe uygun olarak ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir. 6183 sayılı Kanununun 10'uncu maddesine göre teminat olarak şunlar kabul edilir:

i.Para;

ii. Bankalar ve özel finans kurumlar tarafından verilen süresiz teminat mektupları;

iii.Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır);,

iv.Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat "Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15noksaniyla değerlendirilir.";

v.İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar.

• Normal teminat uygulaması kapsamındaki mükellefler, talep ettikleri iade miktarının 4.000-TL'yi sınırı aşan kısmının tamamı için teminat verirler, indirimli ve yükseltilmiş teminat uygulamasına tabi olmayan tüm mükellefler normal teminat uygulamasına tabidir.

• İndirimli teminat uygulamasında teminat, 4.000-TL'yi aşan kısmın % 4'ü veya % 8'i olarak verilir.

Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor bulunmayan; son beş yıl içinde adlarına tahakkuk eden gelir, kurumlar ve katma değer vergilerini ödeyen (vergilerin tecil edilmesi bu şartın ihlali sayılmaz, faaliyetleri beş yıldan az olan mükelleflerde, faaliyette bulunulan süre içinde tahakkuk etmiş söz konusu vergi borçlarının ödenmiş olması halinde bu şart yerine getirilmiş sayılır.), iade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son 5 vergilendirme döneminde hakkında olumlu rapor yazılmış bulunan, dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri nakit olarak talep ettikleri iade miktarının 4.000-TL'yi aşan kısmı için % 4 oranında teminat verirler.

Katma değer vergisi iade uygulamaları bakımından bir raporun "olumlu rapor" sayılabilmesi için; a)iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin) %90 veya daha fazlasının onaylanmış olması, b) sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler nedeniyle reddedilen bir kısım varsa bu kısmın, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan

verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) %5'ini aşmaması gerekmektedir.

KDVK Uygulama Genel Tebliği uyarınca mezkur Tebliğde aksine hüküm olmadıkça, YMM tasdik raporları da olumlu rapor olarak kabul edilir. Ancak raporlarda; a) iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin doğruluğunun onaylanma oranı ile SMİYB olduğu gerekçesi ile reddedilen bir kısım varsa, belgelerin düzenleyicileri, tarih ve numaraları, toplam tutarları, bu tutarın toplam iade talebi içindeki payı ve belgelerin SMİYB addedilme nedenlerinin, b) SMİYB dışındaki nedenlerle reddedilen bir kısım varsa, ilgili mevzuat hükümlerine de atıf yapılarak red gerekçelerinin, bu nedenlerle reddedilen tutarlar ve bu tutarların toplam iade talebi içindeki paylarına da yer verilmek suretiyle açıkça belirtilmesi gerekir.

Yeminli mali müşavirlerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükellefler hakkında iade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son 5 döneme ait olumlu YMM tasdik raporu bulunması halinde bu şart gerçekleşmiş sayılır. Birbirini izleyen beş vergilendirme döneminden kasıt, iade hakkı doğuran işlemlerin yapıldığı birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasında herhangi bir dönemde inceleme raporu veya YMM tasdik raporu düzenlenmesini gerektiren bir iade hakkı doğuran işlem bulunmadığı takdirde, bu dönemler, birbirini izleyen beş dönemin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Birbirini izleyen son beş döneme ait olumlu raporlardan bir kısmının vergi inceleme elemanları, bir kısmının ise YMM tarafından düzenlenmiş olması halinde de bu şartın gerçekleşmiş sayılacağı tabiidir. Ancak beş olumlu rapor şartını kısmen veya tamamen yeminli mali müşavirlerce düzenlenen raporlarla yerine getiren mükelleflerin indirimli teminattan yararlanabilmeleri için, iade talebinde buldukları dönem için de tam tasdik sözleşmesi yapmış olmaları gerekmektedir. Tam tasdik sözleşmesi kapsamında bulunmayan bir döneme ilişkin iade talebi ise normal teminat karşılığı, teminat verilmemişse YMM tasdik raporu veya inceleme raporuna istinaden yerine getirilir.

Son olumlu rapor vergi dairesine intikal ettikten sonra (diğer şartlar da gerçekleşmişse) raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonraki iade talepleri için indirimli teminat uygulamasına başlanır. Raporun ait olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemler için verilen teminatların bu bölüme göre verilmesi gereken kısmını aşan miktarı iade edilir.

Otomotiv sektöründe faaliyet gösteren dış ticaret sermaye şirketlerinden bu bölümde sayılan diğer şartları taşıyan imalatçıların, 1318 sayılı Finansman Kanununda yer alan tarifelerdeki taşıtların ihracatından kaynaklanan iade taleplerinde beş olumlu rapor şartı aranmaz.

• Aşağıdaki şartları taşıyan mükellefler, nakit olarak talep ettikleri iade miktarın 4.000-TL'yi aşan kısmının % 8'i kadar teminat verirler.

a) İmalatçılar ve İmalatçı-İhracatçılar: KDVK Uygulama Genel Tebliği'nin ilgili bölümünde belirtilen şartları taşıyan mükelleflerden;

I. Sanayi siciline kayıtlı olan,

II. Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 80.000 Türk Lirasını aşan (söz konusu amortisman tabi iktisadi kıymetlerin ve bunların üzerinden ayrılan amortismanların Vergi Usul Kanununun 189'uncu maddesinde belirtildiği şekilde özel bir amortisman defteri veya envanter defterinde açıkça gösterilmiş olması zorunludur),

III. İşletmenin sahip olduğu amortisman tabi iktisadi kıymetler ve bu kıymetlerin kayıtlı olduğu defterlerin noter onayları ve numaraları ile kaç yıldır amortisman tabi tutuldukları kapasite raporlarında açıkça belirtilen, (raporda bu hususların yer almaması halinde, mükellefin üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olup olmadığı ve amortisman ile ilgili hususların vergi inceleme elemanlarınca veya bir vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşturulacak yoklama grubu tarafından düzenlenecek bir tutanakla tespit edilmesi halinde indirimli teminat uygulamasından faydalandırılır),

IV. İmalat işinde 20 veya daha fazla işçi çalıştıran (İşçi sayısının tespitinde bizzat imalat işinde çalışan işçiler dikkate alınır. Bunlar dışında kalan yönetici, büro personeli ve muhasebeci gibi personel dikkate alınmaz. Mevsimlik dalgalanmaların olduğu durumda hesap dönemi ortalaması esas alınır), İmalatçı-İhracatçılar ile ihracatçılara ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçılar nakit olarak talep ettikleri iade miktarının 4.000-TL'yi aşan kısmının % 8'i kadar teminat verirler.

b) Özel Finans Kurumları: KDVK Uygulama Genel Tebliği'nin ilgili bölümündeki şartları taşıyan özel finans kurumları nakit olarak talep ettikleri iade miktarının 4.000-TL'yi aşan kısmının % 8'i kadar teminat verirler.

c) Diğer İhracatçılar: KDVK Uygulama Genel Tebliği ilgili bölümündeki şartları taşıyan mükelleflerden; son üç takvim yılı itibarıyla ihracatları her bir yıl için beş milyon ABD Dolarını veya son beş takvim yılı itibarıyla ihracatları her bir yıl için bir milyon ABD Dolarını,geçen ihracatçılar, burada öngörülen ihracat tutarını gerçekleştirdikleri son yılı izleyen takvim yılı başından itibaren nakit olarak talep ettikleri iade miktarının 4.000-TL'yi aşan kısmının % 8'i kadar teminat verirler.

- İndirimli teminat oranlarının değiştirilmesi halinde, aksi belirtilmedikçe daha önce verilen teminatlar da yeni orana göre değiştirilir. SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflere yükseltilmiş teminat oranı uygulanır. Bu uygulama ile ilgili açıklamalar KDVK Uygulama Genel Tebliği'nin ilgili 'Özel Esaslar' başlıklı bölümünde yer almaktadır. Normal veya indirimli teminat uygulaması kapsamında verilen teminat mektupları inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna istinaden iade edilir.

- Mükelleflerin;

- a) İadelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri,

- b) İadesini talep ettikleri kalma değer vergisinin 4.000-TL'yi aştığı hallerde; (teminat göstermek veya Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu ibraz etmeleri gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,

- c) KDVK Uygulama Genel Tebliği'nin ilgili 'Özel Esaslar'ına göre münhasıran vergi inceleme raporu ile iadesi öngörülen durumların bulunması, hallerinde, iade talepleri vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen inceleme raporları sonucuna göre yerine getirilir.

Mükellefler vergi incelemesi yoluyla iade taleplerini bir dilekçe ile yaparlar. İnceleme başlamadan önce talepten vazgeçilerek teminat karşılığı veya YMM tasdik raporu ibrazı ile iade talep edilmesi de mümkündür. İnceleme başladıktan sonra talepte bulunulması halinde ise, bu talep İnceleme elemanının genel esaslara göre iade yapılmasına engel bir görüşünün bulunmaması halinde yerine getirilir. 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde inceleme raporu veya vergi inceleme raporu deyimleri, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporu ifade eder. Vergi incelemesine yetkili olanlar ise Vergi Usul Kanununun 135'inci maddesinde belirtilmiştir.

4.3.17. İhraç Kayıtlı Satışlarda Kur Farkları

Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinin 5 inci paragrafında;

İhraç kaydıyla mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisinin ihraç kaydı ile teslim edilen mala ilişkin hesaplanan katma değer vergisinden imalatçı aleyhine matrahta oluşan değişikliğe ilişkin katma değer vergisinin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükmün nasıl uygulanacağına ilişkin açıklamalar 95 seri no'lu KDV genel tebliğinin 4.2 bölümünde yer almaktadır.

Bu hükme göre, ihraç kaydıyla teslim edilen mal bedelinin ödemesinin yapılması sırasında döviz kurunda düşme olması halinde, iade edilecek KDV tutarının ödemeler sırasındaki döviz kuru üzerinden yeniden hesaplanması, fazla alınmış bir iade varsa mükelleften istenmesi gerekir.

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

İmalatçı lehine kur farkı ortaya çıkması durumunda yapılacak işlemler ise 25 Seri no'lu KDV genel tebliğinin D bölümünde açıklanmıştır. Düzenlemeye göre ihracatın gerçekleşmesinden sonra ihracatçı tarafından kendilerine intikal ettirilen kur farkı ödemelerinin karşılığında imalatçının keseceği faturalarda; bu ödemelerin tek tek belirtilmesi ve ödemelere ait katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi ile asıl mala ilişkin fatura ve ihracata ait gümrük çıkış beyannamesine atıfta bulunularak bu verginin tahsil edilmediğini belirten bir şerhin konulması şartıyla tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılabilecektir. Daha sonra sözü edilen ödemelere ait düzenlenen faturada yer alan verginin, faturanın ait olduğu döneme ilişkin beyannamede

gösterilerek, bu verginin aynı beyannamede indirim konusu yapılması suretiyle söz konusu ödemeler de vergiden arındırılmış olacaktır.³⁶

4.4.ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

4.4.1.Fason İmalat Yapanların Durumu

Bir imalatçı fasoncu sıfatıyla ürettiği mallan ihraç kayıtlı olarak teslim edemez. Zira fason imalat teslim değil, hizmet ifasıdır. Tecil-terkin sistemi sadece mal teslimleri için geçerli olup, hizmet ifaları için geçerli değildir.

4.4.2.Bedelsiz İhracat

Konuya ilişkin 17 sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerinde açıklamalar yapılmış olup, bu açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

06.01.1996 tarih ve 22515 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ (İhracat 96/10) uyarınca, bedeli yürürlükteki Kambiyo Mevzuatı 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 açıklamadan anlaşılacağı üzere, ihraç kaydıyla teslim edilen malların, Kanunda belirtilen süre ve şartlar dahilinde, bedelsiz olarak ihraç edilmesi durumunda dahi, tecil edilen verginin terkin ve ayrıca iade oluşmuşsa iadenin yapılması mümkündür.

4.4.3.İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

Konuya ilişkin açıklamalar KDVK Uygulama Genel Tebliği'nin ilgili bölümünde yapılmıştır. Buna göre, Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanununun 132. maddesinde belirtildiği şekilde geri gelmesi halinde ithalat istisnasından faydalanılabilmesi için,

³⁶ <http://www.verginet.net/dtt/1/ihrac-kayitli-satis>

ihracatçıya düzenlenen faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen katma değer vergisinin ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesi gerekmektedir. Bu durumda, Kanunun 11/1-c maddesi uyarınca fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi tutarının ilgili gümrük idaresine ödendiğinin ihraç kaydıyla mal teslim eden tarafından tevsiki şartıyla, döviz alım belgesi ve gecikme zammı aranmaksızın anılan madde kapsamında terkin veya iade işlemleri yerine getirilebilecektir. Diğer yandan, geri gelen malların ihracatçılar tarafından imalatçılara, tedarikçilerine yada yurt içindeki üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

4.4.4.Bavul Ticareti ve Yolcu Beraberi Eşya Ticareti Kapsamında İhraç Kayıtlı Teslimler

KDVK Uygulama Genel Tebliği kapsamında yapılan düzenlemeye göre, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlarda (bavul ticareti) kalma değer vergisi istisnası uygulanmakta ve satış sırasında vergi tahsil edilmemektedir. Ayrıca aynı tebliğde bu kapsamda satış yapan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, KDVK Uygulama Genel Tebliği'yle beraber Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında işlem yapılabileceği belirtilmiştir. KDVK Uygulama Genel Tebliği kapsamında yapılan düzenlemeye (yolcu beraberli eşya) göre ise istisna, verginin satış sırasında tahsil edilip, malın yurt dışına çıkarılışını müteakip alıcıya iade edilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Ancak bu kapsamda satış yapan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında işlem yapılabileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle, KDVK Uygulama Genel Tebliği kapsamında teslimde bulunan mükelleflerin alışlarında kanunun 11/1-c maddesinin uygulanması mümkün değildir. Diğer yandan, KDVK Uygulama Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere; Uygulama Genel Tebliğler uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı özel fatura ile satış yapanlara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların iade talepleri münhasıran mahsup yoluyla yerine getirilir. Bir başka ifade ile bu mükelleflere nakden iade yapılmaz.

4.4.5.Defter ve Belgelerin Zayi Olması

Vergi Usul Kanununun 13'üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu Türk Ticaret Kanununun 68'inci maddesine uygun olarak ispat eden mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait katma değer vergilerinin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin ispatına bağlı olarak yerine getirilir. İndirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin herhangi bir şekilde tevsik edilememesi halinde inceleme raporuna göre işlem yapılır. Mücbir sebep hali bulunan satıcının beyanname verme ve buna ilişkin vergiyi ödeme süresinin Vergi Usul Kanununun 111 'inci maddesi uyarınca uzamış olması halinde bu süre içindeki iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

4.4.6.İmalatçı Faturasının Tarihinin Önemi:

İhraç kaydıyla mal teslimlerinde imalatçı sıfatıyla düzenledikleri fatura tarihlerinin, ihracatçı faturası ile gümrük beyannamesi tarihlerinden daha sonraki bir tarih olmasına rağmen fiili ihraç tarihinden önceki tarihli olduğu belirtilerek katma değer vergisi iade veya mahsup işlemlerinde istenilen yeminli mali müşavirlerce düzenlenen özel amaçlı rapor yerine satışlara ait sevk irsaliyelerinin vergi dairesine ibrazı suretiyle işlem yapıp yapılamayacağı hususuyla ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen 1 7.10.2006 tarih ve B.07.1 .GİB.0.01.54/5411/ 80496 sayılı özelge-de; imalatçı firma tarafından düzenlenen fatura tarihinin ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihinden sonraki ancak, fiili ihraç tarihinden önceki bir tarih olması durumunda, genel esaslar çerçevesinde KDVK'nın 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulamasından yararlanılması için imalatçı firmanın faturalarındaki malların ihracatçı firma tarafından düzenlenen faturada yer alan ve gümrük beyannamesi ile ihraç edilen mallar olduğunun YMM Tasdik Raporu ile tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

4.4.7.İhracatçı Firma Tarafından Yurt Dışına Gönderilen Mallarla İlgili Gümrük Çıkış Beyannamesinde İmalatçı Firmanın Adının Bulunmaması

İhraç kaydıyla yaptıkları teslimlere ilişkin olarak vergi dairesine ibraz edilen gümrük çıkış beyannamesinde imalatçı olarak firmalarının adının yer almadığı, dolayısıyla vergi

dairesince tecil-terkin kapsamında işlem yapılmadığı belirtilerek konu hakkında bilgi istenilmesi üzerine Gelirler Genel Müdürlüğünün 16.06.1997 tarih ve B.07.0.GEL.54/5411-1958/25049 sayılı özelgesinde; 3065 sayılı KDVK'nın 11'inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnası uygulamasından doğan iade ve mahsup taleplerinde aranan belgelerden birinin de gümrük çıkış beyannamesi olduğu, tecil-terkin uygulaması için bu belgede imalatçı firmanın adının yer alması gerektiği, ancak yapılacak inceleme sonucu ihraç kaydıyla (eslim edilen malın imalatçısının ilgili firma olduğunun tespiti halinde, tecil-terkin kapsamında işlem yapılmasının mümkün bulunduğu belirtilmiştir.

4.4.8.İhracatçı Firma Tarafından Yurt Dışına Gönderilen Mallarla İlgili Gümrük Çıkış Beyannamesinde İmalatçı

Firmanın Adı Bulunmakla Beraber, Söz Konusu Firmanın Vergi Numarası ve Bağlı Olduğu Vergi Dairesinin Adının Yazılı Olmaması durumunda;

Konuya ilişkin Gelirler Genel Müdürlüğünün 01.03.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/541 I-2487-9396 sayılı özelgesinde; tecil-terkin uygulaması için gümrük beyannamesinde imalatçı firmanın adının yer almasının zorunlu bir unsur olduğu, ancak ihracatın gerçekleştirildiğinin tespit edilmesi halindesehven yazılmadığı anlaşılan vergi numarası ile vergi dairesi adının yer almadığı gümrük beyannamesine istinaden tecil-ter-kin-iade işleminin yapılmasının uygun görüldüğü belirtilmiştir.

4.4.9.Malların Yurt Dışı Edilmeden Önce Zayı Olması

Bir firmanın ihraç kayıtlı mal teslimlerine ilişkin ihracatçı firmalara düzenlemiş olduğu faturalarda görülen mal miktarı ile ihracatçı firma tarafından ihracatın gerçekleştirildiği gümrük çıkış beyannamelerinde yurt dışı edilen mal miktarları arasındaki farkın, depolara yada ilgili gümrük müdürlüklerinin depolarına nakledilmek üzere yüklenmesi ve taşınması sırasında meydana gelen fire ve zayıatlardan ileri geldiği, eksik yurt dışı edilen mallar üzerinden ertelenen KDV'nin mükellef kuruma iadesinin mümkün olup olmadığı hususunda Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 11.12.2003 tarih ve 8.07.0.GEL.0.57/5711-390/052972 sayılı muktezada; KDVK'nın 12'nci maddesine göre bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için, teslim yurt

dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ve ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması gerektiği, bu durumda zayi olduğu için yurt dışı edilmeyen malların ihraç edildiğinin kabulünün mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

4.4.10.İhraç Kayıtlı Teslimin Yapıldığı Mükellefin SMİYB Kullanması

Gelirler Genel Müdürlüğünün 11.12.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.57/5711-390/052972 sayılı muktezasına göre; ihraç kayıtlı teslimin yapıldığı mükellef hakkında SMİYB kullandığı konusunda rapor bulunmasının, bu kapsamda teslimle ilgili ihracatın gerçekliği konusunda bir olumsuzluk bulunmaması kaydıyla teslimi yapan mükellef bakımından olumsuz bir durum olarak değerlendirilmemesi ve iade taleplerinin genel esaslara göre yerine getirilmesi gerekmektedir.

4.4.11.İhracatçıların İhraç Kayıtlı Alımları Nedeniyle Yüklendikleri Vergilerin İade Konusu Yapılması

Konuya ilişkin İstanbul Defterdarlığının 25.06.2003 tarih ve 3582 sayılı özelgesinde; ihraç kayıtlı teslimlerle ilgili yüklenen ve indirim konusu yapılamayan genel giderlere ilişkin KDV'lerden ihraç edilen malların bünyesine giren tutarın ihracatın gerçekleştiği dönemde iade olarak talep edilmesinin mümkün olduğu ifade edilmiştir.³⁷

4.4.12.İhraç Kaydıyla Teslimde Bulunanların Gelir Vergisi Kanununun 40/1 Maddesindeki Götürü Gider Karşısındaki Durumu

Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinin 1'nci fıkrasının 1'nci bendi uyarınca ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Diğer yandan söz konusu bende 4108 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle eklenen parantez içi hüküm gereğince; ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.

³⁷Pamuk, a.g.e., s. 94-95.

Danıştay 4. Dairesinin 17.03.1999 tarih ve 594 esas ve 1152 nolu kararında; ihracatçılara sağlanan götürü gider indirim hakkından ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunanların yararlanamayacağı hükmedilmiştir.

4.4.13.İhraç Kayıtlı Teslim Edilen Malın Teslimi Yapan Mükellefe Ait Sanayi Sicil Belgesinde Yer Almaması

Danıştay 9. Dairesinin 19.12.2002 tarih ve 3350 esas ve 5241 nolu kararında; bir mükellefin ihraç kayıtlı olarak teslim ettiği malın mükellefe ait sanayi sicil belgesinde yer almamasının iade isteminin reddi için tek başına yeterli bir sebep olmadığı hükmedilmiştir.

4.5.KONUVA İLİŞKİN MUHASEBE KAYITLARI

Celal VERGİLİ A.Ş.'nin Eylül 2012 döneminde yaptığı teslimlere (ihraç kayıtlılar dahil) ilişkin KDV 90.000-TL'dir. Kurumun ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin KDV'si 36.000-TL'dir. Mükellef kurumun ilgili dönemde indirilecek KDV'si 63.000-TL olup önceki dönemden devreden KDV bulunmamaktadır. Bu verilere göre Celal Vergili A.Ş.'nin Eylül 2012 dönemine ilişkin KDV beyannamesi şu şekilde olacaktır.

Toplam (Hesaplanan) KDV	90.000 TL
İndirilecek KDV	63.000 TL
Tecil Edilebilir KDV	36.000 TL
Tecil Edilecek KDV	27.000 TL
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV	9.000 TL
Ödenecek KDV	-
Sonraki Döneme Devreden KDV	-

Tablo 4.4. Şirket KDV Beyanname Dökümü /Eylül -2012

Konuya ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

1.

Eylül 2012		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS	350.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	90.000	
100 KASA HS.		590.000
İndirim konusu yapılan KDV'nin tek bir işlemde kaynaklandığı varsayılmıştır.		

2.

Eylül 2012		
100 KASA HS.	354.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		300.000
391 HESAPLANAN KDV		54.000
Yurt içi mal teslimi		

3.

Eylül 2012		
120 ALICILAR	200.000	
192 DİĞER KDV HS.	36.000	
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS		200.000
391 HESAPLANAN KDV		36.000
İhraç Kaydıyla Mal Teslimi (Bu maddede "600-Yurt İçi Satışlar Hesabı" yerine "601- Yurt Dışı Satışlar Hesabı" da kullanılabilir).		

4.

Eylül 2012		
391 HESAPLANAN KDV HS.	90.000	
192 DİĞER KDV HS.	9.000	
192.01 İade alınacak KDV		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		63.000
392 DİĞER KDV HS		27.000
392.01 Terkin Edilecek KDV		
192 DİĞER KDV HS		9.000
192.02 Tecil KDV		
KDV Beyannamesi verildiğinde yapılacak kayıt.		

5.

Eylül 2012

392 DİĞER KDV HS.	27.000	
392.01 Terkin Edilecek KDV		
192 DİĞER KDV HS		27.000
192.02 Tecil Edilebilir KDV		
İhracatın gerçekleşmesi üzerine tecil edilen verginin terkin edilmesi		

6.

Eylül 2012

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.	9.000	
192 DİĞER KDV HS		9.000
192.03 İade Alınacak KDV		

7.

Eylül 2012

102 BANKALAR HS.	9.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS		9.000
İhraç kayıtlı teslim ilişkili KDV iadesinin alınması		

4.6.DÂHİLDE İŞLEME VE GEÇİCİ KABUL REJİMLERİNDE İHRAÇ KAYITLI TESLİM

4.6.1.Konuya İlişkin Yasal Mevzuat

Konuya ilişkin yasal düzenleme KDVK'nın geçici 17'nci maddesi ile yapılmış olup söz konusu madde hükmü şu şekildedir:

"Dâhilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin 31/12/2010 tarihine kadar tesliminde Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (c) bendi hükümlerine göre, bölgeler, sektörler veya mal grupları itibariyle işlem yaptırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu maddenin uygulanmasında ihracat süresi olarak anılan bentteki süre yerine bu rejimlerle öngörülen süreler esas alınır. İhracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir."

4.6.2.Konuya İlişkin Temel Hususlar

Dâhilde işleme ve geçici kabul rejimleri; ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak hammaddelerin ithali halinde bu hammaddelere ilişkin ithalat esnasında ödenmesi gereken vergilerin ödenemeyip teminata bağlaması suretiyle ertelenmesi ve bu hammaddelerin kullanılmasıyla imal edilecek malların ihraç edildiğinin tevsik edilmesi durumunda ertelenen vergilere ilişkin teminatların çözülmesine yönelik birer sistemdir.³⁸KDVK'nın geçici 17'nci maddesi ile tesis edilen düzenlenin temel amacı ise, ithalat için getirilen bu kolaylığın yurt içinde hammadde temin eden mükellefler aleyhine haksız rekabetunsuru oluşturmasını engellemektir.

Bakanlar Kurulu geçici 17'nci maddenin verdiği yetkiyi; önce tekstil ve konfeksiyon sektöründe, daha sonra demir çelik, otomotiv ve otomotiv yan sanayi sektörlerinde kullanmış, 2001/2325 sayılı Kararname ile sektör ayrımı kaldırılarak tüm sektörlerde dâhilde işleme veya geçici kabul izin belgesine sahip mükelleflerin yurt içinden hammadde ve yardımcı madde alımlarında Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında tecil-terkin işlemi yapılması mümkün hale getirilmiştir.

³⁸ Pamuk, a.g.e., s. 97.

Konuya ilişkin ilk düzenlemeler KDVK Uygulama Genel Tebliği ile yapılmış ancak diğer KDV Tebliği ile bu tebliğler yürürlükten kaldırılmıştır.

KDVK Uygulama Genel Tebliği hükümlerince; tecil-terkin sistemi çerçevesinde işlem yapılabilmesi için; alıcıların, katma değer vergisi mükellefi olmaları ve Dâhilde İşleme Rejimi Kararı ile bu Karar'a ilişkin Dış Ticaret Müsteşarlığı Tebliğine uygun "Dâhilde İşleme" veya Gümrük Müsteşarlığınca verilen "Geçici Kabul" izin belgelerine sahip bulunmaları gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen belgelerden herhangi birine sahip olan katma değer vergisi mükellefleri, bu belgelerde gösterilen maddeleri, Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde hükme bağlanan tecil-terkin sisteminden yararlanarak teslim alabileceklerdir. Ancak bu kapsamda gerçekleştirilecek teslimler nedeniyle düzenlenecek faturalarda her bir mal türüne ilişkin katma değer vergisi hariç bedelin 2.500 (tekstil-konfeksiyon sektöründe pamuk, yün, iplik ve kumaş dışındaki mallarda 500) lirayı aşması zorunludur.

Dâhilde işleme izin belgesine sahip yükümlülere belge kapsamındaki madde ve malzemelerin tecil-terkin sistemi çerçevesinde teslimi ihtiyaridir. Ancak dâhilde işleme veya geçici kabul izin belgesini haiz sektörel dış ticaret şirketlerinin KDVK Uygulama Genel Tebliği'nde tanımı yapılan imalatçı vasfını haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalardan ihraç edilmek üzere mal alımlarında tecil-terkin uygulaması zorunludur.

Sahibi oldukları dâhilde işleme veya geçici kabul izin belgesinde yer alan malların alımlarında tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmasını isteyen mükellefler, geçici kabul veya dâhilde işleme izin belgelerini satıcılara ibraz ederek, hesaplanan verginin kendilerinden tahsil edilmemesini talep edeceklerdir. Bu kapsamda işlem yapan satıcılar tarafından öncelikle talep edilen malın, belgedeki cins ve miktara uygun olup olmadığı, daha önce satın alınan miktarlar da göz önünde alınarak belirlenecek ve düzenlenecek faturada toplam bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisi alıcılardan tahsil edilmeyecektir.

Alıcının ibraz edeceği dâhilde işleme izin belgesinin "İthal Edilen Maddelerle İlgili Bilgiler" bölümü satıcılar tarafından gerçekleştirilen teslimde uygun şekilde doldurularak imzalanacak ve kaşe basılacaktır. Geçici kabul izin belgesinin ibraz edilmesi halinde ise bu belgenin uygun bir yerine;

"Bu belgeninsirasındaki.....miktar ayırım maldan.....miktarı.....tarih ve.....sayılı faturayla satılmıştır."

şerhi konularak imzalanacağı ve kaşe basılacağı tabiidir. Bu kapsamda imal edilen malların tecil-terkinuygulanarak ihracatçıya tesliminde de ihracatçılar, malların belgede ihracı taahhüt edilen mallar olup olmadığını belirleyerek, belgenin "ihracat taahhüdü" bölümüne belge sahibi imalatçıdan satın aldığı mallar ve miktarlarını belirten bir şerh koyarak kaşe tatbik etmek suretiyle imzalayacaklardır. Bu şekilde şerh düşülen belgelerin bir fotokopisi, belge sahibi tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanacak ve satıcıya ya da ihracatçıya verilecektir. Tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen mallar için düzenlenen faturaya; "Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici 7 7'nci maddesi hükmü gereğince katma değer vergisi tahsil edilmemiştir" ibaresi yazılacaktır. Kapsama giren ve girmeyen teslimlerin birlikte yapılması halinde, tecil-terkin uygulanabilecek ve uygulanamayacak olan mallar için ayrı ayrı fatura düzenlenecektir.

Bu kapsamda yapılan teslimler için Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi uygulamasına ilişkin genel tebliğlerde yapılan açıklamalara göre işlem yapılacaktır. Ham ve yardımcı madde satıcıları tarafından bu dönemde verilecek beyannameye, alıcılar tarafından onaylanarak verilen geçici kabul veya dâhilde işleme izin belgesinin bir fotokopisi eklenecektir. İhracatçıya bu kapsamda teslim yapan imalatçılar ise beyannameye, ihracatçı tarafından şerh düşülen geçici kabul veya dâhilde işleme izin belgesinin fotokopisini ekleyecektir.

Tecil-terkin kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenecek bir raporla tespit edilecektir. İmalat kayıtlarındaki bilgiler esas alınarak üretim analizi ve randıman hesapları da yapılmak suretiyle düzenlenecek bu raporlarda en az; aldâhilde işleme veya geçici kabul izin belgesinin tarih ve sayısı, b)belgenin geçerlik süresi, c)ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarih ve sayısı, d)fiili ihracat tarihi, e)ihraç edilen malların cinsi, miktarı ve tutarı, Oihraç edilen malların üretiminde kullanılan maddelerin satıcılar itibarıyla ayrı ayrı olmak üzere cins, miktar ve tutarı ve g)ihracatın süresi içinde yapılp yapılmadığı, konusunda bilgiler yer alacak ve teyidi alınan gümrük beyannamesinin onaylı bir örneği rapora eklenecektir.

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

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

Satıcının iade talebine ilişkin olarak imalatçı ve ihracatçı ile ilgili yukarıdaki bilgileri de ihtiva eden bir rapor ibraz etmesi halinde, bu rapor ile tecil edilen vergilerin terkinini de yapılabilecektir. Tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınan mallardan üretilen malların izin belgesinde öngörülen süre ve şartlara uygun olarak ihraç edilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, tecil tarihinden itibaren vergi ziyası cezası da uygulanmak suretiyle gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilecektir.

KDVK Uygulama Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların aynı Kanunun geçici 17'nci maddesi kapsamında yapacakları teslimlerde, imalatçı olma şartı aranmayacaktır. Diğer mükellefler tarafından yapılacak teslimlerde ise tecil-terkin uygulanabilmesi için, imalatçı olma şartı aranacaktır.

KDVK Uygulama Genel Tebliği'nde, dâhilde işleme izin belgesi sahibi ihracatçılara KDV Kanununun geçici 17'nci maddesi kapsamında ihraç kaydıyla mal teslim eden mükelleflerin, bu teslimler nedeniyle tecil edilemediği için iadesi gereken katma değer vergisini, 39 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine göre alıcı tarafından düzenlettirilecek YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi beklenmeden, ihracatın gerçekleştiği dönemde indirim konusu yaptıkları anlaşıldığı, bu Tebliğin yayımlandığı tarihten sonra³⁹

³⁹ KDVK Uygulama Genel Tebliği, 17.03.2006, Tarih ve 26111 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kanunun geçici 17'nci maddesi kapsamında yapılan teslimlerle ilgili tecil edilemeyen KDV tutarlarının ise YMM tasdik raporu ibraz edilmeden indirim hesaplarına alınmasının mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

4.7.İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERDE TECİL-TERKİN UYGULAMASI

4.7.1.Kapsam

3065 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi gereğince; imalatçılar tarafından ihraç edilmek kaydıyla ihracatçılara yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan KDV'nin ihracatçılar tarafından ödenmemesi mümkündür.

Satın aldıkları malları işledikten sonra ihraç edenler, imalatçı-ihracatçı sayıldıklarından, bu malları vergi ödenmeksizin satın almaları mümkün değildir.Bu şekilde yapılan teslimlerde malın cinsi, niteliği ve miktarı bakımından herhangi bir sınırlama söz konusu değildir.Bu kapsamda yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturalarda, hesaplanan KDV, mal bedelinden ayrı olarak gösterilir. Ancak faturaya;"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir."ibaresi yazılır.

İhracatçıların bu şekilde satın aldıkları mallar için hesaplanan ancak ödenmeyen KDV'yi indirim veya iade hakları bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle ihracatçıların ödemedikleri bu vergileri, ilgili beyannameye indirim olarak intikal ettirmeleri söz konusu değildir.

Satıcılar tarafından ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara yapılan teslimler nedeniyle tahsil edilmeyen bu vergi ilgili dönem beyannamesinde beyan edilen "Hesaplanan KDV" içinde yer alır. Ayrıca, beyannamede yer alan "*İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirim*" başlıklı tablo da ihraç kaydıyla teslimi yapanlar tarafından doldurulur. İmalatçılar tarafından, bu kapsamdaki teslimleri için aylık KDV beyannameleri dışında ayrıca bir beyanname verilmez.

Mükellefler tarafından verilen bu beyannameler üzerine gerekli tarhiyat işlemleri yapılır. Bu tarh işlemleri sonucunda, mükellefin ödemesi gereken KDV çıkması halinde, bu miktardan ihracatçıya teslim edilen mallara isabet eden kısmı tecil olunur. Tecil

edilen bu tutar için başlangıçta 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48 inci madde hükmü uygulanmaz.

Bu şekilde teslim edilen malların, malın niteliği değiştirilmeden teslim tarihini izleyen aybaşından itibaren 3 ay içerisinde (ek süre verilmesi halinde bu süre içinde) ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesine göre imalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla teslim edilen malların teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi gerekmektedir. Bu malların ihracatının mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığınca (bulunmayan yerlerde Defterdarlıklarca) üç aya kadar ek süre verilebilir.

Ek süre ihracatçılar tarafından en geç 3 aylık sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde ya bağlı oldukları vergi dairesine ya da ilgili Vergi Dairesi Başkanlığına (bulunmayan yerlerde Defterdarlığa) verilecek bir dilekçe ile istenir. Bu süreden sonra yapılan veya ihracatçısı tarafından yapılmayan ek süre taleplerinin (mali tatile rastlasa dahi) değerlendirilmesi ve kabulü söz konusu değildir.

İhracatçı tarafından, mücbir sebep veya beklenmedik durumun belirtildiği ek süre talebine ilişkin dilekçeye yalnızca ihraç kaydıyla teslimine ait faturanın bir örneği eklenir. Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık mükelleflerden ek süre talebine neden gösterilen olay veya durumun tevsikine yönelik herhangi bir belge talep etmez.

Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık, kendisine doğrudan ya da mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi kanalıyla yapılan ek süre taleplerini öncelikle, zamanında ve ilgili ihracatçı mükellef tarafından yapıp yapılmadığı bakımından inceler.

Ek süre verilmesinde mücbir sebebin varlığı 213 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi hükmü esas alınarak belirlenir. İhracatçı mükellefin iradesi dışında ortaya çıkan, dolayısıyla ihracatın kanuni süresinde gerçekleşmesine engel teşkil eden ve mücbir sebep kabul edilmeyen haller ise beklenmedik durum sayılır.

Bu çerçevede; ihracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali/siyasal karışıklıklar, ekonomik belirsizlik ve durgunluk, yurtdışındaki alıcının sipariş erteleme/iptal etmesi, teslim programındaki değişiklikler, bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler, akreditif süresinin dolması, ihraç edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi, uygun

depolama koşullarına sahip olunmaması, ithalatçı ülke ile yaşanan siyasi veya ekonomik sorunlar, ihraç malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına 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 değerlendirilir. Vergi Dairesi Başkanlığı / Defterdarlık, mücbir sebep veya beklenmedik durum sayılıp sayılamayacağı konusunda tereddüt ettiği hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığından görüş isteyebilir.

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesinde öngörülen ek süre üç ay ile sınırlıdır. Bu nedenle üç aydan az ek süre isteyen ve bu talebi kabul edilen mükellefler hariç olmak üzere, üç aylık ek süre içinde ihracatın gerçekleştirilememesi halinde ikinci bir ek sürenin verilmesine Kanunen imkân bulunmamaktadır. Üç aydan az ek süre isteyen mükelleflerin ise sonradan üç aya kadar olan dönem için ilave süre istemeleri mümkündür.

İhracatın gerçekleşmiş sayılması ile ilgili şartlarda herhangi bir değişiklik söz konusu değildir. Önceki bölümlerde belirtildiği gibi gümrük beyannamesinin kapanma tarihi ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların konsinye olarak ihraç edilmiş olması halinde ihracat teslimi malın gümrük bölgesinden çıktığı dönemde değil, malın yurtdışında satıldığı dönemde beyan edilir. Ancak, konsinye ihracata ilişkin bu hususun 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında yapılan teslimlere bir etkisi olmaz. Bu nedenle, ihraç kaydıyla teslim edilen malların, ihracatçı tarafından yukarıda belirtilen süre içinde ihraç edilmesi halinde söz konusu malların yurtdışında satıldığı tarihe bakılmaksızın, tecil edilen vergi terkin olunur.

Ancak, yurtdışındaki faaliyetlerinde kullanıldıktan sonra geri getirilmek üzere yurtdışına çıkarılan mallar bakımından bir teslim işlemi söz konusu olmadığı gibi, bu malları geçici ihracat kapsamında yurtdışına götürenlerin ihracatçı olarak kabul edilmesi de mümkün değildir. Bu nedenle, söz konusu malların ihraç kaydıyla teslimlerinde de tecil-terkin uygulamasından faydalanılamaz.

Bu uygulama mükellefler açısından ihtiyari bir uygulamadır. Tecil-terkin uygulamasından yararlanabilecek mükelleflerin, bu esasa başvurmadan ve KDV ödenmek veya tahsil edilmek suretiyle genel hükümler çerçevesinde işlem yapmaları da mümkün bulunmaktadır.

Bu uygulama kapsamında yapılan teslimlere ait faturanın esas itibariyle ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihinden önceki bir tarihte düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bununla birlikte, satıcı firma tarafından düzenlenen fatura tarihinin ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihinden sonraki ancak, fiili ihraç tarihinden önceki bir tarih olması durumunda da bu uygulamadan yararlanılması mümkündür.

Ancak, bunun için satıcı firmanın faturalarındaki malların ihracatçı firma tarafından düzenlenen faturada yer alan ve gümrük beyannamesi ile ihraç edilen mallar olduğunun yaptırılacak inceleme veya özel amaçlı YMM Raporuyla tespit edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, ihraç kayıtlı teslim ilişkili faturanın, fiili ihraç tarihinden sonraki tarihi taşıması halinde de, ihraç kayıtlı teslim edilen malların ihraç edilen mallarla ilgisinin yukarıda belirtilen şekilde tespit edilmesi kaydıyla bu uygulama kapsamında terkin ve/veya iade işlemleri sonuçlandırılır.

4.7.2.Tecil - Terkin

Tecil

Tecil edilecek vergi miktarı, mükellefin bu şekildeki teslimleri için hesaplanan vergi miktarından fazla olamaz. Ancak mükellefin ödemesi gereken vergi miktarı, tecil edilebilir vergi miktarından daha az ise bu miktar esas alınır.

***Örnek:** İmalatçı firma (A)'nın imal ettiği otomobil lastiklerinden, Temmuz/2012 vergilendirme döneminde bir kamu kuruluşuna 5.000 TL, ihracatçı bir firmaya da ihraç kaydıyla 7.000 TL tutarında teslim ettiğini ve bu döneme ait toplam KDV indiriminin 1.700 TL olduğunu varsayalım.*

Bu durumda imalatçının ilgili dönem beyannamesi ile tecil işlemlerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

<i>Hesaplanan KDV [(5.000 + 7.000) x % 18]</i>	<i>2.160</i>
<i>Toplam vergi indirimi</i>	<i>-1.700</i>
<i>Fark (Ödenmesi Gereken KDV)</i>	<i>460</i>
<i>Tecil edilebilir KDV (7.000 x %18)</i>	<i>1.260</i>

<i>Tecil Edilecek KDV</i>	460
<i>İhracatın gerçekleştiği dönemde İade edilecek KDV</i>	800
<i>Ödenmesi Gereken KDV</i>	0

Örnek: İmalatçı (A) firması, Ekim/2012 ayında toptancılara 8.000 TL'lik, ihracatçı şirkete ise 2.000 TL'lik gömlek teslim etmiştir. Ekim ayında alış ve giderler dolayısıyla yüklendiği vergiler toplamı 600 TL'dir. İmalatçının önceki dönemlerden devreden indirilebilir vergisi yoktur.

Bu mükellefin Ekim ayına ilişkin KDV beyannamesi ile tecil işlemlerine ilişkin hesaplamalar aşağıdadır.

<i>Hesaplanan KDV [(8.000 + 2.000.) x %8]</i>	800
<i>Toplam Vergi İndirimi</i>	- 600
<i>Fark (Ödenmesi Gereken KDV)</i>	200
<i>Tecil edilebilir KDV (2.000 x %8)</i>	160
<i>Tecil Edilecek KDV</i>	160
<i>Ödenmesi Gereken KDV</i>	40

Bu mükellef Ekim/2012 ayına ait olmak üzere vergi dairesine 40 TL KDV ödeyecek, 160 TL'lik vergi ise ihracatın tamamlanmasından sonra terkin edilmek üzere tecil edilecektir.

Örnek: İmalatçı (B) firması Şubat/2012 ayında müteahhit (C)'ye 500 TL'lik, ihracatçı firmaya ise 2.000 TL'lik mobilya teslim etmiştir. İmalatçının bir önceki dönemden devreden indirilebilir KDV tutarı 150 TL, Şubat/2012 dönemindeki alış ve giderleri nedeniyle yüklendiği KDV ise 450 TL'dir.

İmalatçı mükellefin, Şubat/2012 ayı beyannamesinin düzenlenmesi ve vergi dairesince yapılacak işlemlere ilişkin hesaplamalar aşağıdadır.

<i>Hesaplanan KDV [(500 + 2.000) x %18]</i>	450
<i>Toplam Vergi İndirimi (450 + 150)</i>	- 600
<i>Sonraki Döneme Devreden KDV</i>	150
<i>Tecil Edilebilir KDV (2.000 x %18)</i>	360
<i>Tecil Edilecek KDV</i>	0
<i>İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV</i>	360

Yukarıdaki örneklerde satıcıların beyanname düzenlemeleri ve bu beyannameler üzerinde vergi dairelerince yapılacak işlemler açıklanmıştır. Müteakip vergilendirme

dönemlerinde beyannamelerin düzenlenmesi ve bu beyannameler üzerine verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesinde, satıcı ve vergi dairesince daha önce yapılan işlemler göz önünde tutulmayarak genel hükümlere göre işlem yapılacaktır.

Terkin

İhraç kayıtlı mal teslimlerine ait beyan edilen ve vergi dairelerince de tecil edilen KDV, ihracata konu malın süresi içinde ihraç edildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilir.

İhracatın usulüne uygun olarak gerçekleşmesi halinde, terkin işleminin yapılabilmesi için, ihraç edilmek üzere teslim edilen malın ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesinin aslı veya noter, YMM ya da gümrük idaresince onaylı bir örneğinin ihraç kayıtlı satış faturaları ile birlikte vergi dairelerine ibraz edilmesi zorunludur. Gümrük beyannamesinin aslı veya noter, YMM ya da gümrük idaresince onaylı bir örneğinin ibrazının mümkün olmaması halinde, gümrük beyannamesi muhteviyatı bilgileri içeren firma yetkililerince onaylı bir listenin ibraz edilmesi de mümkündür.

Sınır ticareti kapsamında ihracat yapanlara ihraç kaydıyla teslimlerle ilgili terkin için, gümrük çıkış beyannamesi yerine “tahakkuk varakası”nın aslı veya noter, YMM ya da gümrük idaresince onaylı bir örneğinin ibrazı da yeterlidir.

Türkiye’de ikamet etmeyenlere döviz karşılığında satış yapan İstisna Belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, gümrük beyannamesi yerine gümrükte tasdik edilen özel fatura nüshasının aslı veya noter, ilgili gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylanmış örneği ibraz edilir. Akaryakıt ürünlerinin ihraç kayıtlı tesliminden ihracat aşamasına kadar, bunların nakliyesi sırasında oluşan ve Gümrük Yönetmeliğinde belirtilen oranlar dahilindeki firelere isabet eden tecil edilmiş vergiler de ihracı gerçekleştirilen mala bağlı olarak terkin edilir. Ancak, aşamalı olarak ihraç kaydıyla mal teslimlerinde, bahse konu Yönetmelikte her taşıma aşaması ve antrepo için belirlenen fire oranlarından daha fazla bir kayıp meydana gelmesi halinde, belirlenen oranları aşan kısım fire olarak kabul edilmez ve gerçekleşmeyen ihracatlar kapsamında işlem tesis edilir.

Söz konusu belgelerin ibrazı üzerine ilgili vergi daireleri tecil edilen vergileri terkin edeceklerdir. Terkin işleminden sonra satıcının alacaklı olması halinde, bu miktar Tebliğin “III. KDV İADE USUL VE ESASLARI” kısmında tespit edilen usul ve esaslar çerçevesinde iade edilir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların, başka satıcıların aynı türdeki malları ile birlikte ihraç edilmesi halinde, söz konusu mallara ait tecil edilen verginin terkinin için satıcılar, vergi dairesine yapacakları müracaatta, kendileri tarafından teslim edilen malların ihraç edildiğini gösterir, ihracatçı firmadan alacakları bir belgeyi de gümrük beyannamesine eklemelidir. Gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgilerine ilişkin her hangi bir kaydın bulunmaması halinde, imalatçıların ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan alacakları yazıda;

- ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısı,
- belgeyi talep eden imalatçının; adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- ihraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarı, gösterilmelidir.

İmalatçılara ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine ilişkin yazı veren ihracatçılar, bir ay içerisinde bu yazıyı verdikleri imalatçılara ait bir listeyi (bu listede, en az, yazı verilen imalatçıların adı-soyadı, unvanı, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası ile adres bilgilerine yer verilecektir.), izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar kendilerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine vermelidir.

Vergi daireleri, imalatçı tarafından gümrük beyannamesinin aslı veya noter, YMM ya da gümrük idaresince onaylı örneği veya beyanname bilgilerini içeren liste ile birlikte ibraz edilecek söz konusu yazıya istinaden terkin işlemini yapar.

İhraç edilmek kaydıyla ihracatçılara teslim edilen malların serbest bölgeye “Serbest Bölge İşlem Formu” ile ihraç edilmesi halinde de yukarıdaki bilgileri içeren ihracatçı firma yazısı kullanılır.

Türkiye’de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satış yapan istisna belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların, tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için gümrük beyannamesi yerine, gümrükte tasdik edilen “Özel Fatura” nüshasının aslı veya noter ya da YMM tarafından onaylanmış örneği ibraz edilir.

4.7.3.İhracatın Gerçekleşmemesi Hali

İhracatın gerçekleşmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 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 edilememesi halinde tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil olunur.

İhracata ilişkin gümrük beyannamesinin süresi (verilen ek süre dahil) içinde açılmış/tescil edilmiş olması kaydıyla, ihracatın söz konusu süreden sonra gerçekleşmiş olması halinde, tecil-terkin uygulamasına ilişkin olarak Kanunda belirtilen şartlar yerine getirilmiş sayılır.

4.7.4.Tecil-Terkin Uygulaması ile İlgili Diğer Hususlar

İhraç Kaydıyla Teslimin Yapıldığı Dönemden Sonra Ortaya Çıkan Ödemeler İhracatçıların yurtdışına teslim ettiği mal karşılığında aldıkları bedeller, bu kapsamda vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımı destekleme primleri üzerinden KDV hesaplanması söz konusu değildir.

Öte yandan, ihracatçıları tarafından, ihraç kaydıyla mal satın aldıkları mükelleflere, malın satın alındığı dönemden sonra bazı ödemeler yapılabilmektedir. Bu ödemeler; ihracatçı lehine oluşan ihracat bağlı destek unsurları, yurtdışındaki müşteriden elde edilen vade farkı, faiz, reklâmasyon v.b gelirlerin ihracatçı tarafından ihraç kaydıyla mal satın aldığı mükellefe kısmen veya tamamen aktarılması veya başka şekilde ortaya çıkan ödemelerdir. Bunlar 3065 sayılı Kanununun 20 nci maddesine göre ihraç kaydıyla teslim bedeline dahildir.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Kanununun (11/1-c) maddesinde, imalatçıların imal ettikleri mallardan ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara yapacakları teslimler nedeniyle hesaplanan KDV'nin ihracatçıları tarafından ödenmeyeceği, mükelleflerce tahsil edilmeyen, ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu KDV'nin vergi dairesince tarh, tahakkuk ve tecil olunacağı, ihracatın teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde gerçekleşmesi halinde tecil edilen bu verginin terkin olunacağı esas getirilmiştir.

Kanunun (11/1-c) maddesi çerçevesinde yapılacak mal alımlarında hesaplanan KDV'nin ihracatçı tarafından ödenmeyeceği esası getirildiğinden, malın bedeli içinde mütalaa edilen kur farkı, vergi iadesi ve kaynak kullanımı destekleme primi gibi ödemelere ait KDV'nin de ihracatçı tarafından ödenmemesi ve tecil-terkin müessesesinin çalıştırılması gerekmekte ise de söz konusu ödemeler, ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapıldığı için bu müessesenin çalıştırılmasına imkân bulunmadığından, bu ödemelerin vergiden arındırılabilmesi için indirim müessesesinin işletilmesi gerekmektedir.

Diğer bir ifade ile ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönemde böyle bir ödemenin ortaya çıkıp çıkmayacağı, çıksa dahi tutarı belli olmadığından bedele dahil edilerek tecil-terkin uygulanması mümkün olamamaktadır. Bu nedenle ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönemden sonra ortaya çıkan söz konusu ödemelerin vergiden arındırılabilmesi için indirim müessesesinin işletilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, ihraç kaydıyla teslimlerde, teslim tarihinden sonra ortaya çıkan ve ihracatçılar tarafından satıcılara yapılan niteliği yukarıda belirtilen ödemelerde, satıcı tarafından ihracatçı adına ödeme tutarı üzerinden bir fatura düzenlenir ve bu faturada; ödemenin mahiyeti ayrı ayrı belirtilir, malın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanır, bu KDV tutarının tahsil edilmediğine dair bir açıklama yazılır, ödemenin kaynağı olan ilk ihraç kaydıyla teslim faturasına ve ihracata ilişkin gümrük beyannamesine tarih ve numara belirtilmek suretiyle atıfta bulunulur.

Satıcı, faturada gösterdiği KDV'yi, fatura tarihini içine alan döneme ait KDV beyannamesinde hem hesaplanan hem de indirim KDV satırlarında beyan eder. Hesaplanan KDV'nin beyanında, "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" tablosunda malın tabi olduğu orana ilişkin satır kullanılır. İndirim beyanında ise "İndirimler" tablosunun "Bu Döneme Ait İndirilecek KDV" satırı kullanılır. İhracatçı ise ihraç kayıtlı teslimde olduğu gibi, bu faturada belirtilen ancak satıcıya ödenmeyen KDV'yi indirim konusu yapamayacağından KDV beyannamesine dahil etmez.

4.7.5.İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişikliğe İlişkin Uygulama

İmalatçıların aleyhlerine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanır ve bu faturaya istinaden ihracatçıya KDV

ödenir, hesaplanan bu tutar ihracatçı tarafından beyan edilir, imalatçı tarafından da faturada gösterilen KDV indirim konusu yapılabilir.

İhraç edilen mallar için yurtdışındaki firmalar tarafından sunulan mümessillik, pazarlama, reklâm vb. hizmetler; yurtdışında ifa edildiğinden, ihracatçı firma bu hizmetlerden yurtdışında yararlandığından ve söz konusu hizmet yurtdışında tüketilen ihraç malına yönelik bulunduğundan 3065 sayılı Kanunun 1 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde verginin konusuna girmemektedir.

Bu nedenle, yurtdışı firmalardan alınan söz konusu hizmetler karşılığında ödenen bedellerin ihraç kayıtlı teslimi yapan firmalara aynen aktarılmasında KDV uygulaması söz konusu olmaz.

4.7.6.Bedelsiz İhracatta Tecil-Terkin Uygulaması

Karşılığında yurda herhangi bir bedel getirilmeksizin yurtdışına yapılan teslimler; 3065 sayılı Kanunun (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 görebilir.

İhracatçı tarafından imalatçıdan ihraç kaydıyla temin edilen malların bedelsiz olarak ihraç edilmesi, bu işleme ilişkin olarak tecil-terkin uygulanmasına engel değildir.

Bedelsiz ihracata konu malların imalatçıları tarafından ihraç kaydıyla teslim edilmiş olması ve malların süresi içinde bedelsiz olarak ihracının gerçekleştiğine dair ihracatçının gümrük beyannamesinin vergi dairesine ibraz edilmesi durumunda, ilgili dönem beyannamesi ile beyan edilen KDV'den tecil edilen kısmının terkini, tecil edilebilir KDV'den tecil edilecek KDV düşüldükten sonra kalan kısmın ise iadesi mümkün bulunmaktadır.

4.7.7.Beyan

8.8.1. İhraç kaydıyla teslimlere ilişkin beyan, teslimin yapıldığı döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" ile "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablolarına dahil edilmek suretiyle yapılır.

Tahsil edilmediği halde beyan edilen bu verginin tecil-terkin ve/veya iade yoluyla telafi edilmesi ise "İhraç Kaydıyla Teslimler" kulakçığının "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablosuna yapılacak kayıtlar ile "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" tutarı ile "Sonuç Hesapları" kulakçığının "Tecil Edilecek KDV" satırında yer alacak verilere dayanılarak sağlanır.

Genel orana ve indirimli orana tabi işlemlerde beyan aşığıdaki şekilde yapılır

Teslimleri Genel Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimlerinde Beyan

İhraç kaydıyla yapılan teslim 1 No.lu KDV beyannamesinde "Matrah" kulakçığının "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" tablosunda %18 oranını gösteren satır seçilerek beyan edilir.

Aynı beyannamenin "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablosunun "İşlem Türü" listesinden "701" kod numaralı satır seçilecek ve satırın "Teslim Bedeli" sütununa KDV hariç teslim bedeli girilip %18 oranı seçilir. İşleme ait KDV, beyanname programı tarafından hesaplanır ve aynı tutar, "Yüklenilen KDV" sütununa da aktarılır. Bu nedenle genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde söz konusu tablonun "Yüklenilen KDV" sütununa mükelleflerce giriş yapılmaz.

Teslimleri İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimlerinde Beyan

İndirimli orana tabi mallar "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablosuna, "İşlem Türü" listesinden "701" kod numaralı satır seçilerek teslim bedelinin girilip, vergi oranı girildikten sonra "Hesaplanan KDV" sütunu beyanname programı tarafından hesaplanır. "Yüklenilen KDV" sütunu ise mükellef tarafından doldurulur. Bu sütuna mükellef tarafından hesaplanacak olan, ihraç kaydıyla teslimin bünyesine giren vergi tutarı yazılır.

Yüklenilen KDV, Hesaplanan KDV'den büyükse aradaki fark, program tarafından "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı" satırına aktarılır. Bu tutar, ihracatın gerçekleşip gümrük beyannamesinin/özel faturanın ihraç kayıtlı teslimi yapan satıcıya intikal ettirildiği dönemde "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunda 405 kod numaralı işlem türü satırı kullanılarak iade konusu yapılabilir.

İhracatın gerçekleştiği dönemde tecil edilen KDV terkin edilir, tecil edilemeyen KDV için ise mükellefin iade hakkı doğar.

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil edilemeyen KDV, ihracatın gerçekleştiği dönemde iade konusu yapılabilir, ihracatın kısmen gerçekleşmesi halinde, gerçekleşen kısma isabet eden tutarın iadesi talep edilebilir.

İadenin yapılabilmesi için ihracatın gerçekleşmesi ve bu Tebliğin (III/B) bölümünde bu uygulama ile ilgili olarak belirtilen belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi yeterlidir. İhracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin herhangi bir satırına, bu şekilde hesaplanacak iade tutarı yazılmaz.

Ayrıca, tecil-terkin uygulayarak satış yapabilme şartlarının sağlandığına ilişkin belgeler de (sanayi sicil belgesi, dış ticaret sermaye şirketi veya sektörel dış ticaret şirketi olduklarını gösteren belge v.b) bir defaya mahsus olmak üzere vergi dairesine verilir.

Bu durumda, iade işlemi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir:

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

- Vergi dairesi beyanname verilmesini beklemeden talebi değerlendirerek genel hükümler çerçevesinde talebi sonuçlandırır. Red ve iade, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesine (Beyannamenin "İhraç Kaydıyla Teslimler" kulakçığında "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırına) dayandırılır.

- Mükellef, bu iade tutarını daha sonra hiçbir beyannamede her hangi bir satırda göstermez. İhraç kaydıyla teslimin gerçekleştiği dönem beyannamesinin "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında bir tutar yer alması ve iade başvurusunun gerekli belgelerle birlikte usulüne uygun olarak yapılması, iade talebinin yerine getirilmesi için yeterlidir. **İade, beyanname dışında gerçekleştirileceğinden, ihracatın gerçekleştiği tarihten sonra ortaya çıkacak bu iade talebine ait tutarın herhangi bir beyannameye dahil edilmesinin, mükerrer iadeye ve dolayısıyla cezalı tarhiyatlara yol açabileceği hususuna dikkat edilmelidir.**

Ancak, indirimli orana tabi malların ihraç kayıtlı teslimlerinde, farklı bir durum söz konusudur. Bu teslimlerde, teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergi kısmen ya da tamamen tecil edilemezse, genel orana tabi malların ihraç kaydıyla

teslimlerinde olduğu gibi, tecil edilemeyen tutar beyanname programı tarafından “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV Hesabı” satırında gösterilir. Bu tutar ihracat gerçekleştiğinde yukarıda anlatıldığı şekilde vergi dairesinden talep edilir. Söz konusu işlemlere ilişkin (Yüklenilen KDV- Hesaplanan KDV) farkı ise yine program tarafından “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı” satırında gösterilir. Bu tutara ait iade beyanı, ihracatın gerçekleştiği dönemde “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunda 405 kod numaralı işlem türü satırı kullanılarak yapılır. Bu tutarın iadesine ilişkin talepler, 119 Seri No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında gerçekleştirilir.

Yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde beyan edilen ihraç kayıtlı teslimlerden kaynaklanan iade tutarları (yüklenilen vergi farkına ilişkin tutar hariç), bu Tebliğin “III. KDV İADE USUL VE ESASLARI” kısmında belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde mükelleflere iade edilir.

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

Örnek: İmalatçı (A) 25 Şubat 2013 tarihinde 100.000.-TL tutarında ihraç kaydıyla teslim yapmış, bu teslim 24 Mart 2013 tarihine kadar verilmesi gereken beyannameye dahil edilmiş, beyannamedeki diğer bilgilere göre,

-Tecil Edilebilir KDV: 18.000 TL

-Tecil Edilecek KDV : 6.000 TL

-İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV: 12.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Söz konusu malın 25.000 TL tutarındaki kısmı 14 Mart 2013 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 TL'nin iadesi talep edilebilecektir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın geri kalan 75.000 TL tutarındaki kısmının 4 Nisan 2013 tarihinde ihraç edilmesi halinde bu kısma isabet eden 9.000 TL'nin iadesi de yukarıda açıklandığı şekilde yapılacaktır.

4.7.8.İhraç Kaydıyla Teslimlerin Tevsiki

İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükelleflerce, ihraç kayıtlı teslim faturaların dökümünü gösteren bir listeyi teslimin yapıldığı dönem beyannamesinin ekinde⁴⁰ vergi dairesine verilir.

Ayrıca, tecil-terkin uygulayarak satış yapabilme şartlarının sağlandığına ilişkin belgeler de (sanayi sicil belgesi, dış ticaret sermaye şirketi veya sektörel dış ticaret şirketi olduklarını gösteren belge v.b) bir defaya mahsus olmak üzere vergi dairesine verilir.

4.7.9.Tecil-Terkin Uygulamasında İhraç Kayıtlı Malların 3 Ay İçerisinde Yurt Dışına Çıkması Zorunluluğu ve İhracatın Bu Süre İçerisinde Gerçekleşmemesi Durumu

İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Malların 3 Ay İçinde İhraç Edilme Zorunluluğu

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

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

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

⁴⁰418 nolu Tahsilat Genel Tebliği, 28/7/1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İkinci uygulanacak müeyyide ise tecil faizi'dir. İhraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, ilk defa da kanun maddesi gereğince üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığı'nca veya bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilecek, bu süre içerisinde yine mücbir sebepler dolayısıyla ihracatın yapılamaması durumunda ise tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 48. maddesine göre ilgili dönemler için belirlenen tecil faizi ile birlikte bağlı bulunulan vergi dairesine ödenecektir.

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

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

Bu sistemde, KDV bakımından tüm risk ve sorumluluklar ihraç kaydıyla malteslim edene yüklenmiştir. Uygulamada, ortaya çıkabilecek cezalar, gecikme zamları ve finansal yükler için ihracatçıya rücu edilebileceği yolunda anlaşmalar yapıldığı görülmektedir.⁴¹

İhracatın 3 Ay İçerisinde Gerçekleştirilememesi Durumu

a) İhracatın Mücbir Sebep Olmaksızın Süresinde Gerçekleşmemesi

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

⁴¹MAÇ, Mehmet, "KDV (e-kitap)", <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php.e.t:20092010>

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

b) İhracatın Mücbir Sebepler Nedeniyle Süresinde Gerçekleşmemesi

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

Vergi Usul Kanununun mücbir sebepleri düzenleyen 13 üncü maddesi şöyledir:

Mücbir Sebepler:

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

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

3-Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

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

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

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

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

- Sürekli yağış ve malın bulunduğu sahayı sel basmış olması,
- Sınır kapısında tren seferleri düzenlenmemesi sebebiyle malın sınır kapısında trende beklemesi,
- Malın gönderileceği ülke itibariyle, ihracata yetkili makamlarca sınırlama getirilmesi,
- İspat ve tevsik edilmek şartıyla trafik kazası,
- İlgili mallara, mahkeme kararıyla ihtiyatı haciz konması,
- ithalatçının ülkesindeki olaylar nedeniyle ihracatın gecikmesi veya yapılamaması, halleri de mücbir sebepler arasında sayılmıştır.

4.7.10.İhracatın Gerçekleştirilememesi veya Zamanında Yapılmaması Hallerinde Tecil Edilen Vergiye Vergi Zıyaı Cezalarının Uygulanamaması

İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara yapılan mal teslimlerinde bu teslimlere ait katma değer vergisi tahsil edilmemesine rağmen, mal tesliminde bulunan yükümlülerce ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmektedir. İhraç kaydıyla yapılan teslimlere ait hesaplanan katma değer vergisi ilgili vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunmaktadır.

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

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

İhraç Kaydıyla Satın Alınan Malların İhraç Edilmeyip Yurt İçinde Satılması

İhraç kaydıyla satın alınan malların ihracatçı tarafından ihraç edilmeyip, yurt içinde satılması durumunda satış KDV'ye tabi olacaktır. Ayrıca ihracat gerçekleşmediğinden, imalatçının tecil edilen katma değer vergisi, 4842 sayılı Kanunun 21. maddesiyle

değişen KDV Kanununun 11/1-c maddesi uyarınca, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur.

Ancak, imalatçıların gecikme zammı ile birlikte ödediği KDV'yi ihracatçılara rücu etme hakkı, aralarında yaptıkları sözleşmeye bağlı bulunmaktadır. İmalatçıların bu şekilde rücu ettikleri KDV'nin ihracatçı yönünden indirim hakkı rücu yapılan ayda doğacaktır.⁴²

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

46 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin⁴³ C/b bölümünde yapılan açıklamalara göre KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanununun geri gelen eşyaya ilişkin hükümlerine göre uygun şekilde geri gelmesi halinde, ihracat istisnasından faydalanabilmesi için, ihracatçıya düzenlenen faturada düzenlendiği halde imalatçı tarafından tahsil edilmeyen katma değer vergisinin ihracatçılar tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesi gerekmektedir.

İlgili Tebliğde yapılan açıklamalar doğrultusunda;

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

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

⁴²Koç, a.g.e., s.62.

⁴³46 Seri Nolu KDV Genel Tebliği 17.03.1995 Tarih ve 22230 Sayılı Resmi Gazete.

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

Süresinde İhraç Edilmeyen Malların İmalatçısına İade Edilmesi

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

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

Bu şekilde ödenen gecikme zammı ve verginin ihracatçıdan tahsil edililmeyeceği konusu özel hukuk hükümleri çerçevesinde taraflar arasında çözümlenebilecektir. İhraç kaydıyla mal teslim eden mükellefin, ilgili dönemde tecil edilen vergisi yoksa, sadece iadesi gereken KDV'si varsa, ihracatçının iade ettiği mallara ait KDV, iadesi gereken KDV'den düşülecek, kalan tutar, iade olarak talep edilecektir.⁴⁴

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

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

Ancak, söz konusu mallar sonuçta ihraç edilmiş olduğundan, tecil edilen vergilere Kanunun 4842 sayılı Kanunun 21. maddesiyle değişik 11/1-c maddesinde öngörülen gecikme zammı uygulamasının yapılması mümkün değildir. Bu durumda, tecil edilen

⁴⁴Koç, a.g.e.,s.63.

verginin 6183 sayılı Kanununun 51. maddesine göre sadece gecikme zammı ile tahsil edilmesi gerekir.

Bu konuda, Danıştay ve Maliye Bakanlığı aynı görüşte bulunmaktadır. Danıştay 11. Dairesi'nin 23.09.1997 tarih ve Esas No: 1996/4762 ve 1997/2981 sayılı konu hakkında verdiği kararda,⁴⁵

"İhraç kaydıyla tecil-terkin sistemi kapsamında teslim edilen malların, teslimin yapıldığı ihracatçı değil de başka ihracatçılar tarafından ihraç edilmesi halinde, ihraç kaydıyla mal teslim edenlerin tecil-terkin uygulamasından yararlanamayacaklarını" belirtmiştir.

Maliye Bakanlığının verdiği bir muktezada ise,⁴⁶ "İhraç kaydıyla teslim edilen malların, satın alan ihracatçılar tarafından ihraç edilmeyip başka firmalar tarafından ihraç edildiği kesin olduğundan, ihraç kaydıyla teslim yapanların tecil-terkin ve iade uygulamasından yararlanmaları mümkün değildir. Tecil edilen vergilerin 6183 sayılı Kanununun 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil edilmesi gerekir." şeklinde açıklama yapmıştır.

4.8.KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİNDE ÖZEL ESASLAR

Katma değer vergisi (KDV) iade konusu vergi idaresinin sürekli olarak yeni düzenlemeler yaparak açıklığa kavuşturmaya çalıştığı bir konudur. Vergi idaresinin iade konusuna yeni düzenlemeler getirmesinin asıl amacı haksız yere alınan iadelerin önüne geçmek ve alınan ya da alınacak olan iadelerin doğruluğunun denetimini sağlamaktır. Zira geçmişten günümüze görülmüştür ki, mükellefler sahte ya da yanıltıcı belgelere dayanarak haksız yere katma değer vergisi iadesi alma çabası içerisinde bulunmaktadır.

84 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile söz konusu iade işlemlerinin ne şekilde yapılacağı genel esaslar ve özel esaslar olmak üzere iki bölümde düzenlenmiştir. Sahte veya yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunan mükelleflerin iade talepleri özel esaslar çerçevesinde yapılacaktır. Bu

⁴⁵Koç, a.g.e., s.63.

⁴⁶Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının, 21.01.1997 Tarih ve B.07.0.GEL.0.55/5579-40-15/2128 sayılı özelgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı İnteraktif Bilgi Bankası.

çalışmada özel esaslar çerçevesinde yerine getirilecek iade talepleri ve iade talepleri üzerine yapılacak işlemlerin neler olduğunu ele alınacaktır.

4.8.1.Özel Esaslara Göre İade Talebi Gerçekleştirilecek Mükellefler

84 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade taleplerinin özel esaslar çerçevesinde yerine getirileceği belirtilmiştir. 87 seri nolu KDV Genel Tebliği ile özel esasların mahsup talepleri için uygulanmaması öngörülmüştür.

İade talepleri özel esaslar çerçevesinde yerine getirilecek mükellefler kapsamına;

SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda haklarında rapor bulunan mükellefler, bu mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler ve rapor bulunanlardan mal alanlar,

- Haklarında rapor olmamakla birlikte olumsuz tespit bulunan [SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları, adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermedikleri hususunda tespit bulunanlar] veya bu tespitler nedeniyle incelenmesi istenilenler ile bunlardan mal alanlar,

- Kendileri hakkında katma değer vergisi açısından ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulananlar,

- İşletme kapasitesi ile iş hacmi arasında bariz nispetlilik bulunanlar, girmektedir.

Tebliğde; mükellefler hakkında SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı inceleme raporları olumsuz rapor olarak tanımlanmıştır. Dikkat edilmesi gereken husus SMİYB düzenlediği konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlar herhangi bir şarta bağlı olmaksızın olumsuz rapor olarak kabul edilirken, SMİYB kullandığı konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlar belli sınırlamalar dahilinde olumsuz rapor olarak kabul edilmektedir. SMİYB kullanımı nedeniyle reddedilen katma değer vergisi iade alacağı, iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenen verginin %5'ini aşmıyorsa söz konusu raporlar olumsuz rapor olarak değerlendirilmeyecektir. Örneğin A Limited Şirketinin Kasım/2010

vergilendirme dönemine ilişkin yüklendiği ve iadesini talep ettiği tutar 40.000,00 TL iken yapılan inceleme sonucu bu tutarın 1.500,00 TL'sinin SMİYB kullanma fiili nedeni ile reddedilmiş olması mükellefin iade işlemlerinin genel esaslara göre yapılmasına engel teşkil etmemektedir.

4.8.2.İade Talebinde Bulunanlarla İlgili Yapılacak İşlemler

Bir önceki bölümde iade talepleri özel esaslar çerçevesinde yerine getirilecek mükellefler belirtilmiştir. Bu bölümde yukarıda belirtilen mükelleflerin iade talepleri üzerine yapılacak işlemler ayrı ayrı ele alınacaktır.

4.8.3.Kendileri Hakkında Olumsuz Rapor Bulunanların İade Talepleri Üzerine Yapılacak İşlemler

Çalışmanın bu bölümünde iade talebinde bulunan mükelleflerin kendileri, ortakları veya bu mükelleflerin kurdukları veya ortak oldukları şirketlerden hakkında SMİYB düzenleme yada kullanma sebebi ile rapor tanzim edilmiş bulunması durumunda iade taleplerinde ne gibi bir prosedür izleneceği ele alınacaktır.

BÖLÜM V

İHRACATTA KDV İADESİ UYGULAMASINA YÖNELİK ÖRNEK UYGULAMA (YMM RAPORU)

Örnek uygulamada adı geçen mükellef Anadolu Kurumlar Vergi Dairesi'nin 474 0798 596 sicil numaralı mükellefi Vergili Tekstil Dış Ticaret A.Ş.'dir. Vergili Tekstil her türlü tekstil, konfeksiyon ürünlerinin, alım satım, imalat, ihracat ve dahili pazarlama faaliyetiyle meşgul etmektedir. Vergili Tekstil 2014 yılı Mayıs ayında İspanya ve İskoçya 'yaon değişik zamanda ihracat yapmış ve bu ihracatlara tekabül eden KDV'nin iadesini YMM raporuyla talep etmektedir. Bu talebe istinaden vergi dairesine vermiş olduğu YMM raporu şu şekildedir.

5.1. GENEL BİLGİ

Vergili Tekstil Dış Ticaret A.Ş. Mayıs 2014 dönemine ait ihracat istisnası kapsamına giren Katma Değer Vergisinin iadesi ile ilgili denetim ve tasdik işlemleri için Yeminli Mali Müşavirliğimize başvurarak gerekli incelemenin yapılmasını talep etmişlerdir. Mükellef ile 02.01.2010 tarih ve YMM-1075/2010-KDV 002 sayılı ve 2010/2014 yıllarını kapsayan KDV Tasdik sözleşmesi ve 31.01.2014 tarih ve YMM-1980/2010-017 sayılı tam tasdik sözleşmesi imzalanmıştır.

3568 sayılı yasa ve bu yasaya ilişkin 1,6, 19 ve 20, 27, 29 sıra no'lu Genel Tebliğler uyarınca; şirketin ilgili dönem hesapları Yeminli Mali Müşavirliğimizce bu yönüyle bir bütün olarak incelenmiştir. Anadolu Kurumlar Vergi Dairesi'nin 474 0798 596 sicil numaralı mükellefi olan, Vergili Tekstil Dış Ticaret A.Ş. Bahariye Cad.Vergili Plaza Kat: 7/9 117Kadıköy/İstanbul adresinde 01.05.1977 tarihinden itibaren her nevi tekstil ürünleri ile her nevi konfeksiyon ürünlerinin, alım-satımı, ithali ve ihracı, dahilde pazarlanması ve transit ticareti konularında faaliyete başlamıştır. İstanbul Ticaret Sicil Memurluğu'na 465079/447854 numara ile 01.05.1979 tarihinde tescil edilen mükellefin

kuruluş statüsü sureti ekli 07.05.1979 tarih ve 5479 sayılı Türkiye Sicil Gazetesi'nde yayınlanmıştır. Şirket, Ticaret Siciline tescil ve sicil gazetesindeki ilana göre; her nevi tekstil, konfeksiyon ürünlerinin alım satım ve imalatı ile ihracı, ithali ve dahilde pazarlamasını yapmak üzere kurulmuştur. 01.05.1979 tarihinde kiralanan işyerine ait kontrat ektedir.

Ayrıca şirketin ihraç edeceği ürünlerin üretilme ve temini bakımından Fenerbahçe 1907 sokak Kanarya Han 19/07 Kadıköy - İstanbul adresinde bir imalat işyeri açmış olup bu işyeri ile ilgili kira kontratı ve vergi levhası da ektedir. Şube işyeri ile ilgili ortaklar kurulu kararı, vergi dairesine müracaatı ve Ticaret Siciline tescili ile yoklama fişi sureti ektedir. Ancak mükellef Kurum Merkez işyeri adresini 14.07.1984 tarihinde tescil edildiği üzere imalat yeri olan Dünya Ticaret Merkezi A Blok 7/914 İstanbul adresini kapatmış ve vergi dairesine vermiştir.

5.1.1. Sermaye Yapısı

Vergili Tekstil Dış Ticaret A.Ş. 14.000.000-TL sermaye ile 1977 yılında kurulmuş ve Ticaret Sicil Gazetesinin 07.05.1979 tarih ve 5479 sayılı nüshasında ilan edildiği üzere, 9.000.000-TL'si Mehmet Ali VERGİLİ, 14.000.000.000-TL'si Mehmet Ali VERGİLİ tarafından taahhüt edilmiş tt'ü şirketin kuruluşunun tescil tarihinden itibaren en geç 7 ay içerisinde kalanı ise 31.12.1977 tarihinde ödeneceği taahhüt edilmiştir. Taahhüt edilen sermayenin %'ü sermaye payları tarafından 04.12.1977 tarih ve 4nolu yevmiye maddesi ile, kalan %' payları ise 08.12.1977 tarihinde 14nolu yevmiye maddesiyle kaydedildiği şekilde ödenmiştir. 1977 yılında kurulan şirketin temsil ve ilzamu 7 yıl için ve 07.12.1984 tarihine kadar şirketin müdürü seçilen Yeliz VERGİLİ tarafından yapılmaktadır.

5.1.2. Ortakların İkamet Bilgileri

Şirket ortaklarının ikamet adreslerine gelince; şirket müdürü Yeliz VERGİLİ ATATÜRK Mahallesi Ataşehir / İstanbul adresinde ikamet etmekte iken Mayıs 1979 ayında Yakacık Erzincan Mahallesi Yakacık/İstanbul adresinde, diğer ortak Mehmet Ali VERGİLİ ise Paşa Mah. Mali Müşavir Caddesi Poyraz Sok. No:4/7 Şişli/İstanbul adresinde ikamet etmektedirler. Şirket müdürü ve diğer ortağa ait nüfus cüzdanı örneği,

ikamet ilmühaberi ve imza sirküleri rapor ekindedir. Şirket ortaklarının başkaca bir faaliyetleri dolayısıyla mükellefiyetleri söz konusu değildir.

5.1.3. İletişim Araçları

Şirket iletişim hizmetlerinde adına kayıtlı (0216) 374 79 54 - 374 79 80nolu telefonlar ile (212) 374 79 97 nolu faksı kullanmaktadır.

5.1.4. İstihdam

Şirketin son altı aya ilişkin istihdam durumu şu şekildedir.

Firma adı	Dönemi	Çalışan sayısı	Brüt Ücretleri (TL)
Vergili Denetim A.Ş.	Mayıs/2014	217	114.000,00
”	Ocak/2004	147	97.000,00
”	Ocak/1994	74	54.000,00
”	Mart/1984	17	14.000,00
”	Nisan/1979	9	7.000,00
”	Mayıs/1977	3	4.000,00

Tablo 5.1. Şirket İstihdam Durumu

5.1.5. Kredi Kullanımı

Şirket inceleme dönemindeki süreçte banka kredisi kullanmamıştır.

5.1.6. Muhasebe Sorumluları

Mükellefin muhasebesi İstanbul Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının 32242 sicil numaralı üyesi Kadıköy Vergi Dairesinin 3542474 3014 sicil numaralı mükellefi Serbest Muhasebeci Mali MüşavirHelin Eylül VERGİLİ tarafından yürütülmekte iken bu meslek mensubu ile olan sözleşme feshedilmiştir. Şirketin muhasebe sorumlusu 358 17158 878 T.C. kimlik numarasına sahibi Kozyatağı Vergi Dairesi'nin 784 007 9784 alternatif vergi sicil numarasında kayıtlı Esin Umay VERGİLİ olup meslek mensubu olarak herhangi bir belgeye sahip değildir.

5.1.7. İmalatçı Vasfı

Mükellef şirketin esas mukavelesinde her türlü tekstil, konfeksiyon ürünlerinin, alım satım, imalat, ihracat ve dahili pazarlama faaliyetinde bulunacağı yazılı olmasına rağmen Mayıs 2014 dönemi sonuna kadar daha çok çeşitli üretici ve tedarikçilerden temin ettiği çeşitli tekstil mamullerinin ihracatını gerçekleştirmekteydi. Ancak, Mart 2004 döneminden itibaren kapasite raporu almak üzere müracaat etmiş ve imalat için gerekli makine teçhizat ile çalışma şartlarını oluşturarak imalat faaliyetine başlamıştır. Nitekim 08.04.1980 tarih ve 144441 sayılı kapasite raporu almıştır. Firma şu anda mevcut makine parkı ile 8 saatlik çalışmada 151.200 adet/yıl muhtelif shirt, gecelik, sabahlık v.b. üretim kapasitesine sahip bir imalatçı durumundadır. Nitekim 2003 takvim yılında 235.482 adet muhtelif tekstil ürününün iç ve dış satımını gerçekleştiren kurum bunlardan yurt dışına satılan 231.982 adedinin 229.584 adedini fazla mesai ile bizzat üretmiştir. KDV iadesi isteyen kurum, 2003 takvim yılında 1.548.700.083.619-TL yurt dışı satışını gerçekleştirmiştir. Ancak firma 2004 yılında işçi problemleri nedeniyle imalat faaliyetlerine ara vermiştir. İhracat faaliyetlerini sürdüren kurum bazı özel üretim veya tamamlama çalışmaları dışında ihraç konusu ürünlerin tamamına yakın bölümünü kumaş temin ederek fason yoluyla ürettirip satışını sürdürmektedir.

Özetle; firma kapasite raporundan da anlaşılacağı üzere imalatçı vasfı ve buna uygun makine ve teçhizatı vardır. Ancak 2004 yılında üretim faaliyetlerini büyük ölçüde askıya almıştır.

5.2. USUL İNCELEMESİ

Mükellefin 2004 yılında kullanacağı defterlerin onay bilgileri aşağıdaki gibidir.

Defterin Adı	Onay Mercii	Onay Tarihi- Numarası
Yevmiye Defteri	Kadıköy 14. Noteri	31.12.2013-37657
Defteri Kebir		31.12.2013-37568
Envanter Defteri		31.12.2003-37566
Ortaklar Pay Defteri		31.10.2011-48822
Ortaklar Karar Defteri		31.12.2011-48823

Tablo 5.2. Defter Onay Bilgileri

İşlemlerin kaydedildiği defterler ile dayanağını teşkil eden inceleme konusu belgelerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak düzenlendiği, söz konusu kanunun kayıt nizamına ve muhasebe ilkelerine uygun olduğu ve gerçek durumu yansıttığı anlaşılmıştır. Mükellef, vergi kanunlarına göre verilmesi gerekli beyannameleri vergi dairesine vermiştir

5.3. HESAP İNCELEMESİ

5.3.1. Katma Değer Vergisi Beyanname İncelemeleri

Mükellefin ihracat dönemi olan Mayıs/2004 dönemine ait Katma Değer Vergisi'ne ilişkin beyanları ile muhasebe kayıtları, hesaplanan, ve indirilecek, KDV tutarları yönünden bütün olarak incelenmiş ve 191 numaralı indirilecek KDV hesabına kaydedilen faturaların listeleri raporumuza eklenmiştir.

Firma Mayıs/2004 döneminde on adet GÇB (Gümrük Çıkış Beyannamesi) çerçevesinde İspanya ve İskoçya ya toplam 173.760.-TL'si tutarında ihracat gerçekleştirmiştir. KDV hesabına ihracata ait mal ve hizmet alımları listelenmiş, münhasıran ihracata çalışan firmanın inceleme dönemindeki genel gider mahiyetindeki mal ve hizmet alımlarına ait belgelerde gösterilen giderlerin incelemesi yapılmış, giderlerin gerçek olduğu saptanmıştır. İlgili dönem KDV beyannamesinde yurt içi satışları gösterilmişse de Vergili Tekstil Dış Ticaret A.Ş.' nin 2004 yılı öncesi alımlarından ve üretimlerinden stokta kalan muhtelif ürünlerin satışı söz konusu olduğundan ve indirim dönemi ile ilgisi olmadığından genel giderlerden pay verilmemiştir.

KDV iadesi talep eden mükellefin Mayıs/2004 dönemine ait KDV beyanı Özeti ve iade hesap tablosu aşağıdaki gibidir;

Teslim ve Hizmet Karşılığı Teşkil Eden Bedel	: 205.240.-TL
6-33-51 Nolu satır İhracat Sebebiyle	
Matraha Dahil Olmayan Bedel(İhracat İstisnası)	:173.760.-TL
KDV Matrahı	: 31.480.-TL
Hesaplanan KDV	: 5.666.-TL
İlave Edilecek KDV	: 144.950.-TL
Toplam KDV	: 5.811. -TL

Bu Döneme Ait İndirilecek KDV	: 27.140. -TL
Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV	: 49.375. -TL
İndirimler Toplamı	: 76.515.-TL
Sonraki Döneme Devreden KDV	: 40.071.-TL
İadesi Gereken KDV	: 30.632.-TL

5.3.2. İhracata İlişkin İncelemeler

1-Mükellef Mayıs/2004 döneminde on GÇB çerçevesinde 821.564-SEK (İsveç Kronu) ve 13.039-CHF (İsviçre Frangı) mukabili toplam 173.760.-TL tutarında ihracatı gerçekleştirmiştir.

Mükellefin iade talep ettiği on GÇB çerçevesindeki ihracat işlemi Mayıs/2004 ayında intaç ve fiilen ihraç edilmiştir. Dolayısıyla inceleme dönemi Mayıs/2004 olup iade talep edilen ihracata ilişkin GÇB sayısı on dur.

Gümrük beyannamelerine göre mükellefin Mayıs/2004 dönemindeki ihracatı, ihraç konusu malların cins ve miktarı, döviz ve TL tutarları, dönem itibariyle ekli "İhracatın bünyesine giren KDV Hesap Tablosu ve indirilecek KDV iade ve Hesap tablosunda" topluca gösterilmiştir. Sultan Tekstil Turizm Sanayi ve Dış Ticaret Limited Şirketi'nin Mayıs/2004 döneminde on GÇB çerçevesinde gerçekleştirdiği ihracatı ile ilgili bilgiler aşağıdadır.

GÇB Tarihi-No	İniac Tarihi	Döviz Cinsi Tutarı	Döviz Kun	Tutan (TU)
01.04.2004-79458	02.04.2004	10.820 CHF	1.089.735	11.790.932
01.04.2004-874514	02.04.2004	57.600 SEK	184.126	10.605.657
01.04.2004-214578	02.04.2004	120.000 SEK	184.126	22.095.120
08.04.2004-687495	08.04.2004	72.000 SEK	194.820	14.027.040
08.04.2004-741525	08.04.2004	301.500 SEK	194.820	8.738.230
12.04.2004-325478	16.04.2004	85.620 SEK	195.658	16.752.237
14.04.2004-970454	23.04.2004	74.700 SEK	203.668	15.213.999
21.04.2004-100616	30.04.2004	44.000 SEK	198.836	8.748.748
28.04.2004-106549	30.04.2004	66.144 SEK	198.836	13.151.808
28.04.2004-106579	30.04.2004	2.219 CHF	1.188.166	2.636.540
	TOPLAM : (13.039 CHF-821.564 SEK)			173.760.350

Tablo 5.3. İhracat Durum Göstergesi

Böylece yukarıda görüldüğü üzere mükellef, on GÇB ile toplam 821.564 SEK ve 13.039 CHF mukabili ihracatı gerçekleştirerek intaç tarihlerindeki kur değerleriyle toplam 173.760.350 -TL tutarında hasılat elde etmiştir.

13.11.1997 tarih ve 23169 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 65 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Tebliğimin III. Bölümünde "Katma Değer Vergisi" Kanununun 11 ve 32. maddeleri işlemlerinde döviz alım belgesi'nin aranılmaması uygun görülmüş ve tebliğin IV-A bölümünde "döviz alım belgesi alınmamasına ilişkin uygulamanın, Katma Değer Vergisi iade ve mahsup işlemi yapılmamış dönemler bakımından da geçerli" olduğu belirtildiğinden döviz alım belgeleri rapora eklenmemiştir. Ancak döviz alım belgeleri incelenmiş ve ihracat bedellerinin yasal yollarla ve yasal miktarda yurda getirildiği ve döviz alım belgelerinin gerçeği yansıttığı tespit edilmiştir.

Firmanı bünyesinde yapılan incelemeler;

Firmanın Mayıs/2004 ayında gerçekleşen ihracatları için düzenlediği faturalarının dökümü aşağıdaki gibidir;

Sıra No	Fatura Tarihi -No	Tutarı (Döviz)	İhracat Tutan (TL)
1)	30.04.2004-005485	10.820 CHF	11.790.932
2)	30.04.2004-005486	57.600 SEK	10.605.657
3)	01.05.2004-005487	120.000 SEK	22.095.120
4)	07.05.2004-005488	72.000 SEK	14.027.040
5)	07.05.2004-005489	301.500 SEK	58.738.230
6)	12.05.2004-005490	85.620 SEK	16.752.237
7)	14.05.2004-005491	74.700 SEK	15.213.999
8)	21.05.2004-005496	44.000 SEK	8.748.748
9)	28.05.2004-005497	66.144 SEK	13.151.808
10)	28.05.2004-005498	2.219 CHF	2.636.540
	TOPLAM : 13.039 CHF- 821.564 SEK		173.760.350

Tablo 5.4. İhracat Fatura Dökümü

Yukarıda belirtildiği şekilde gerçekleşen kurlar ile hesaplandığında 13.039 CHF ve 821.564 SEK karşılığı olarak ihraç edilen 173.760.350.000-TL tutarındaki mallar 23.428 adet olarak sevk edilmiştir.

5.3.3. Mayıs/2004 Döneminde Gerçekleştirdiği İhracatlarına İlişkin Mamul Malların Miktarları ve Ödeme Şekli

İade talep eden şirket HEYES Tekstil A.Ş.'nden satın aldığı 23.428 adet T-Shirt'lerin bedellerini nama yazılı çeklerle ödemek suretiyle satın almış ve çeklerin bedellerini de banka aracılığı ile ödemiş olup ödemeler, doğru ve gerçektir. KDV iadesinde kullanılan on adet GÇB'nin aslı rapor ekindedir. Gümrük Çıkış beyannamelerinde gösterilen emtia fiilen ihraç edilmiş olup GÇB'ler gerçeği yansıtmaktadır.

5.3.4. Yapılan Karşıt İncelemeler

Mükellef kurum Mayıs 2004 ayında ihracatını gerçekleştirdiği toplam 23.428 adet mamulün 19.338 adedini Mayıs/2004 döneminde ve Nisan/2004 dönemindeki alımlarından stokta kalan 4.090 adedi olmak üzere tamamını Şişli Vergi Dairesinin 451 254 8745 sicil nolu mükellefi HEYES Tekstil A.Ş.'nden temin etmiştir. HEYES Tekstil A.Ş. ise bu ürünleri kumaş alıp kısmen boyatmak ve fason olarak diktirmek ve gerekenleri ütületerek ihraca hazır hale getirmek suretiyle ihracatçı kuruma teslim etmiştir.

HEYES Tekstil A.Ş. 'nin ihraca konu mamulleri üretimi ile ilgili incelememiz esnasında sözü edilen firmanın sureti Mayıs/2004 indirilecek KDV Listesindeki ana hammadde alımlarının ve boyama hizmeti ile fason işçilik alımlarının gerektiği incelenmiştir.

Mükellef kurum ihraç ettiği ürünlerin tamamını Şişli Vergi Dairesinin 451 254 8745 kimlik nolu mükellefi bulunan HEYES Tekstil A.Ş.'nden temin etmiştir.

HEYES Tekstil A.Ş'den satın alınan ürünler aşağıdaki gibidir.

%95Viscon%5LycraT-Shirt	: 7.540 Adet
%100 Coton T-Shirt	: 11.108 Adet
%100CotonRingelli ve Baskılı T-Shirt	: 4.500 Adet
%100 Pamuklu T-Shirt	: 280 Adet
Toplam	: 23.428 Adet

İncelemelerimiz esnasında tespit edildiği ve üretim, fire ağırlıklarının incelenmesinden anlaşılacağı üzere;

Üretici firma Mayıs/2004 döneminde 19.345 adet ürünün 13.775 adedini Celal Yaşar'a, 5.570 adedini ise "ARZU Konfeksiyon" Arzuhan Vergili Safi'ye ürettirmiştir. Bu ürünlerden 7 adedi bozuk çıkmış ve iptal edilmiş olup 19.338 adedi ihracata müsait ürün olarak ihracatçıya teslim edilmiştir.

Nisan/2004 döneminde incelediğimiz ve raporladığımız üzere üretici HEYES Tekstil A.Ş'den 26.04.2004 tarih ve 6594 nolu fatura ile satın alınan 6.970 adet T-Shirt' ün stokta bulunan 4090 adedi de bu dönemde ihraç edilmiştir.

Böylece üretici tarafından 4.090 adedi Nisan/2004 19.338 adedi de Mayıs/2004 döneminde olmak üzere 23.428 adet T-Shirt'ü alan kurum Mayıs/2004 döneminde tamamının ihracatını gerçekleştirmiştir.

Üretici HEYES Tekstil A.Ş. Mayıs/2004 dönemindeki 19.338 adet ürünün fason olarak üretilmesi boyanması, ütülenmesi ve çeşitli aksesuarlarla kolilenmesine ilişkin detaylar ilişkin olup incelenmesi gereken alt firmalarda karşıt incelemeler yapılmıştır.

Üretici firmanın 19.338 adet ürünün mamul hale getirilmesi için kumaş gereksinimi hesaplanmıştır. Üretici firma üretim için gerekli 5.072,35 Kg. kumaşın 186,7 Kg'ını Eylül Tekstil San.A.Ş.'den, 1.361,8 Kg'mı Umay Kumaş Ltd. Şti.'nden ve 3.523,85 Kg'ını Şirin Tekstil Ltd. Şti.'nden temin etmiştir. Alın kumaşlar toplamı 5.176,5 Kg olup bunun 42 Kg iade edilmiş, 62,15 Kg'ı ise stokta kalıştır.

HEYES Tekstil A.Ş. ye ait alt firma incelemeleri KDV 27-29 tebliğlerde belirtilen oranda yapılmıştır.

HEYES Tekstil A.Ş. nin ihracatçı VERGİLİ Tekstil A.Ş. 21.05.2004 tarih ve 5494 sayılı fatura ile aldığı mallar, kurumun 2004 yılı öncesindeki imalat faaliyetinden artan ve ihracatını yapamadığı stoktaki ürünleridir. Firma, ihracat edemediği bu mamul, yarı mamul ve yardımcı malzemeleri yurt içinde imalatında değerlendirmek üzere HEYES Tekstil A.Ş. ye satmıştır.

5.3.5. İhracat Yüklenimleri

Mükellefin Mayıs/2004 döneminde ihraç ettiği malların temininde yüklendiği 29.980.782.000-TL tutarındaki KDV'ler ile bu dönemdeki genel giderleri sebebiyle yüklendiği KDV'lerden 652.005.884-TL genel gider yüklenimi olmak üzere toplam 30.632.787.884-TL tutarındaki KDV'nin iadesini talep etmektedir.

HEYES Tekstil A.Ş. fason üretimlerle ilgili yaptığı ödemeler esnasında KDV stopajı yapmış ve vergi dairesine 2 nolu KDV beyannameleri ile bildirimde bulunarak hesaplanan KDV'leri tahakkuk ettirilmiştir.

Özetle, mükellefin mal temin ettiği firmalarla karşılıklı kayıtlarının şekil ve uygunluğunun var olduğu, işlemlerin kayıtlara doğru intikal ettirilerek KDV beyanlarının yapıldığı görülmüştür.

Mükellefin ihracat dönemindeki KDVTi alışlarının %80'den fazlası incelenmiştir.

Mükellefin mal temin ettiği bir firma ile onunda mal ve hizmet temin ettiği altı altı firma nezdinde yapılan incelemeler esnasında yedi adet inceleme belgesi düzenlenmiştir. Bunlardan yedi adedinin de asılları raporumuza eklenmiş olup tasdikli suretleri YMM arşivimizde muhafaza edilmektedir. Mükellef kurum, Mayıs/2004

döneminde on GÇB çerçevesinde ihracatı gerçekleştirmiş olup bu sebeple yüklendiği toplam 30.632.787.884-TL tutarındaki KDV'den alt firma Celal Yaşar'a in alt firması Alparslan Usta Ltd. Şti'ne ödenen 120.508-TL indirim KDV'sinin tenzilinden sonra kalan 30.512.279.-TL' sının iadesini talep etmektedir.

5.4. RAPORUN SONUCU

VERGİLİ Tekstil Dış Ticaret.'in Mayıs/2004 dönemi KDV hesaplarının; hesaplanan, indirilecek, devreden ve iade edilecek Katma Değer Vergisi yönünden bir bütün olarak incelemesi sonucunda;

Fiili durumun muhasebe kayıt belgelerine uygun olduğu ve gerçeği yansıttığı,

Raporun "İadesi Gereken Katma Değer Vergisi" bölümünde açıklandığı üzere; Mayıs/2004 döneminde 173.760.350.-TL olarak gerçekleştirilen ihracatları nedeniyle yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan toplam 30.512.000-TL tutarında KDV'nin mükellefe iade edilmesi, varsa mahsup talebinin yerine getirilmesi gerektiği, sonucuna varılmıştır.

İstanbul, 14.07.2004

YMM yazdığı bu raporu ilgili vergi dairesine bir tutanak ekinde ibraz eder. Bu raporunun ekinde

KDV İadesi ve Tam Tasdik Sözleşmesi,

Ticaret Sicil Gazetesi ve İmza Sirküleri,

Merkez İşyeri Kira Kontratı,

Nüfus Cüzdanı Sureti ve İkametgah İlmühaberi Örneği,

Bilanço ve Gelir Tablosu Örneği,

Kapasite Raporu,

İndirilecek KDV Listesi,

Yüklenilen KDV Listesi,

İhracat Faturaları Örneği,

Gümrük Çıkış Beyannameleri,

Karşıt İnceleme Tutanakları,

İadenin YMM Raporu İle Alınacağına Dair Dilekçe,

bulunur. Vergi dairesi YMM raporuna ilişkin incelemelerini yerine getirdikten sonra raporda geçen tutarı mükellefe iade eder.

5.5. EKLER

5.5.1. İhracat Dolayısıyla Yüklenilen KDV Listesi

FİRMA ADI / DÖNEM

SIRA NO	SATICI FİRMA	FATURA TARİHİ	FATURA NO	CİNSİ	MİKTARI	KDV'SİZ TUTAR	KDV	TUTAR	KDV
TOPLAM									

5.5.2. İndirilecek KDV Listesi

FİRMA ADI / DÖNEM

SIRA NO	SATICI FİRMA	VERGİ DAİRESİ	SİCİL NO	FATURA TARİHİ	FATURA NO	CİNSİ	MİKTARI	TUTAR	KDV
TOPLAM	/								

5.5.3. Katma Değer Vergisi Beyannamesi ve Ekleri



KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ

(Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellefler İçin)

1015A

1

V.D.KODU

(Vergi Dairesince Doldurulacaktır.)

VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

YILI: AYLIK ÜÇ AYLIK

OCA	ŞUB	MAR	NIS	MAY	HAZ
TEM	AĞU	EYL	EKI	KAS	ARA

İL - İLÇE

MÜKELLEFLERİN	1	Vergi Kimlik Numarası	2	T.C. Kimlik No.
	3	E-Posta Adresi	Telefon No: (Alan Kodu) (Telefon)	
	4	Soyadı (Unvanı)		
	5	Adı		

MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ ⁽¹⁾

TABLO-1 TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER

MÜKELLEFLERİN MATRAHIN VERGİ ORANLARINA GÖRE DAĞILIMI	TESLİM VE HİZMET BEDELİ (Yeni Türk Lirası)		KDV ORANI (%)	HESAPLANAN KDV ⁽¹⁾ (Yeni Türk Lirası)	
	6	7	8	9	10
			1		
			8		
			18		

TABLO-2 KISMI TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLER

MÜKELLEFLERİN MATRAHIN VERGİ VE TEVKİFAT ORANLARINA GÖRE DAĞILIMI	TESLİM VE HİZMET BEDELİ (Yeni Türk Lirası)		KDV ORANI (%)	TEVKİFAT ORANI ⁽²⁾	HESAPLANAN KDV ⁽¹⁾ (Yeni Türk Lirası)	
	14	15	16	17	18	19

TABLO-3 DİĞER İŞLEMLER

	TESLİM VE HİZMET BEDELİ (Yeni Türk Lirası)		HESAPLANAN KDV (Yeni Türk Lirası)	
	22	23	24	25
43 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki İşlemler ⁽³⁾				
61 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki İşlemler ⁽⁴⁾				
Diğerleri				
28 MATRAH TOPLAMI (6+8+10+12+14+16+18+20+22+24+26)				
29 HESAPLANAN KDV TOPLAMI (7+9+11+13+15+17+19+21+23+25+27)				
30 İLAVE EDİLECEK KDV				
31 TOPLAM KDV (29 + 30)				

TABLO-4 İNDİRİMLER

	32	33	34	35	36	37
Önceki Dönemden Devreden KDV						
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV						
Mal İadeleri veya Gerçekleşmeyen İşlemler Nedeniyle Düzeltilecek KDV						
43 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili Düzeltilecek KDV ⁽⁵⁾						
61 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili Düzeltilecek KDV ⁽⁶⁾						
İNDİRİMLER TOPLAMI (32+33+34+35+36)						

TABLO-5 SONUÇ HESAPLARI

	38	39	40	41
Tecil Edilecek KDV ⁽⁷⁾				
Ödenmesi Gereken KDV (31 - 37 - 38)				
İade Edilmesi Gereken KDV ⁽⁸⁾				
Sonraki Dönemlere Devreden KDV (37 + 83 - 31 - 40)				

TABLO-6 DİĞER BİLGİLER

	42	43	44	45
Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel ⁽⁹⁾				
Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (28+42+56+68)				
Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (Kümülatif) ⁽¹⁰⁾				
Kredi Kartı İle Tahsil Edilen Teslim ve Hizmet Bedelleri ⁽¹¹⁾				

www.gelirler.gov.tr

İSTİSNALAR, İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER VE İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLER

TABLO-7 KISMI İSTISNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER

KOD NO. ⁽¹²⁾	KDV MD. NO. ⁽¹²⁾	TESLİM VE HİZMET BEDELİ		YÜKLENİLEN KDV ⁽¹²⁾	
		(Yeni Türk Lirası)	(YKr)	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
		46		47	
		48		49	
		50		51	
		52		53	
		54		55	
TOPLAM		56		57	

TABLO-8 TAM İSTISNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER

KOD NO. ⁽¹²⁾	KDV MD. NO. ⁽¹²⁾	TESLİM VE HİZMET BEDELİ		YÜKLENİLEN KDV ⁽¹²⁾	
		(Yeni Türk Lirası)	(YKr)	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
		58		59	
		60		61	
		62		63	
		64		65	
		66		67	
TOPLAM		68		69	

TABLO-9 DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER

KOD NO. ⁽¹²⁾	KDV MD. NO. ⁽¹²⁾	TESLİM VE HİZMET BEDELİ		İADEYE KONU OLAN KDV ⁽¹⁴⁾	
		(Yeni Türk Lirası)	(YKr)	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
		70		71	
		72		73	
		74		75	
		76		77	
		78		79	
TOPLAM		80		81	

İADE EDİLEBİLİR KDV (69 + 81) 82

İhraç Kaydıyla Teslimlerle İlgili Tecil Edilemeyen KDV ⁽¹⁵⁾ 83

TABLO-10 İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLER

TESLİM VE HİZMET BEDELİ	ORAN(%)	HESAPLANAN KDV		YÜKLENİLEN KDV ⁽¹⁶⁾	
		(Yeni Türk Lirası)	(YKr)	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
	1	84		85	
	8	86		87	
	18	88			

Tecil Edilebilir KDV (84+86+88) 89

hracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV (89 - 38) 90

hracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı [(85+87) - (84+86)] 91

BEYANNAMENİN HANGİ SIFATLA VERİLDİĞİ

Mükellef Mirasçı Kanuni Temsilci (Veli, Vasi, Kayyum)

Vergi Kimlik No. (Kanuni Temsilci)

Adı ve Soyadı

İmzası Tarih

BEYANNAMEYİ DÜZENLEYEN S.M. VEYA S.M.M.M.

Vergi Kimlik No

T.C. Kimlik No.

E-Posta Adresi

Adı ve Soyadı

İmzası Tarih

BEYANNAMEYE EKLENECEK BELGELER

Adet	Türü	Adet	Türü
	Adi, Kolektif ve Adi Komandit Şirketlerde Ortaklar Listesi (Sadece İlk İşe Başlama ve Değişiklikler Varsa Eklenmektedir.)		Uluslararası Kara Taşımacılığına Ait Kara Manifestosu, Tür Karnesi veya Transit Aktarma Beyannamesinin Aslı veya Noter, Yeminli Mali Müşavir ya da Gümrük İdaresince Tasdikli Örneği
	İhraç Edilen Mallara Ait Gümrük Beyannamesinin Aslı veya Gümrük İdaresi, Noter ya da Yeminli Mali Müşavirce Tasdikli Örneği		Yeminli Mali Müşavir Raporuna Göre İade Almak İsteyenlerin Talep Dilekçesi
	Sınır Ticaretine Ait Tahakkuk Varakasının Aslı veya Noter, Yeminli Mali Müşavir veya Gümrük İdaresince Tasdikli Örneği		Türkiye' de İkamet Etmeyen Yolcular ile Diplomatik İstisnadan Yararlananlara Yapılan İadelere Ait Liste (Tahsil Edilen Vergilerin İade Edildiği Dönemde Eklenmektedir.)

AÇIKLAMALAR

Tevkifat uygulanmayan işlemlerde (matrah x KDV oranı), kısmi tevkifat uygulanan işlemlerde [(matrah x KDV oranı x (1 - tevkifat oranı)] şeklinde hesaplanacaktır.
KDV Genel Tebliğlerinde alıcı için öngörülen tevkifat oranı, basit kesir (1/2, 1/3, 2/3, 9/10 gibi) olarak yazılacaktır.
Bu dönemde, Türkiye'de ikamet etmeyenlere 43 No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında yapılan teslimler beyan edilecektir. "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa aynı veya farklı vergi oranlarına tabi teslim bedellerinin toplamı, "Hesaplanan KDV" sütununa bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV toplamı yazılacaktır.
Bu dönemde, Türkiye'de ikamet etmeyenlere 61 No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında yapılan teslimler beyan edilecektir. "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa aynı veya farklı vergi oranlarına tabi teslim bedellerinin toplamı, "Hesaplanan KDV" sütununa bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV toplamı yazılacaktır.
Bu dönemde veya önceki dönemlerde yapılan 43 No.lu KDV Genel Tebliği kapsamındaki satışlarla ilgili olup alıcıya bu dönemde iade edilen vergi tutarı yazılacaktır.
Bu dönemde veya önceki dönemlerde yapılan 61 No.lu KDV Genel Tebliği kapsamındaki satışların, istisna şartları bu dönemde oluşan (Onaylı Özel Faturası ve Döviz Alım Belgesi bu dönemde temin edilen) kısmı üzerinden hesaplanan KDV yazılacaktır.
(31-37) farkı 89. satırdan küçükse bu fark, büyükse 89. satırdaki tutar yazılacaktır.
(37-31) farkı "sıfır"a eşit veya küçükse 40. satıra varsa 83. satırdaki tutar yazılacaktır. (37-31) farkı "sıfır"dan büyükse, fark 82. satırdaki tutarla karşılaştırılacak, küçük olana, varsa 83. satırdaki tutar eklenerek 40. satıra yazılacaktır.
Vergisi önceki safha tarafından beyan edilen özel matrah şekline tabi işlemlerde (sigara, gazete, dergi vb.) perakendeci bayiler, tüketiciye satış bedellerinin KDV dahil toplamını bu satıra yazacaktır. Bu işlemler beyannamenin başka bir yerinde beyan edilmeyecektir. Altın, gümüş ve kıymetli taştan yapılmış eşya teslimlerinde matraha dahil olmayan tutar bu satıra, bedelin matraha dahil kısmı ise TABLO 1'de beyan edilecek ve ikisinin toplamı teslim bedeline eşit olacaktır.
43. satırdaki tutarların her yıl Ocak ayından başlayarak kümülatif toplamı yazılacaktır. Kümülatif toplam, izleyen yılın Ocak ayında yeniden başlatılacaktır. Özel hesap dönemine tabi gelir/kurumlar vergisi mükelleflerinde de kümülatif toplam, her takvim yılının Ocak ayında başlatılacaktır. Yıl içinde işe başlayanlar başladıkları aydan itibaren kümülatif alacaktır.
Bu dönemde gerçekleştirilen teslim ve hizmetlere ait bedelin, kredi kartı ile tahsil edilen kısmı yazılacaktır.
Bu foyde yeralan TABLO 11, 12 ve 13'den seçilecektir.
İşlemin bünyesine giren vergi yazılacaktır.
KDV Genel Tebliğlerine göre belirlenecek iade toplamı yazılacaktır.
İhraç kaydıyla teslimim yapıldığı dönemde tecil edilemeyen KDV tutarı beyannamenin 90. satırına yazılmaktadır. Bu teslimle ilgili ihracatın gerçekleştiği dönemde ise gerçekleşen ihracata isabet eden "Tecil Edilemeyen KDV" tutarı 83. satıra yazılacaktır.
İhraç kaydıyla teslim edilen indirimli orana tabi malların bünyesine giren KDV yazılacaktır.
İndirim hakkına sahip olanlara iade edilecek fazla ve yersiz vergilerle ilgilidir. TABLO 9'a aktarıırken "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa fazla ve yersiz verginin kaynaklandığı işlem bedelinin KDV hariç tutarı, "İadeye Konu Olan KDV" sütununa ise ilgili KDV Genel Tebliğlerine göre belirlenecek KDV tutarı yazılacaktır.
Alıcının kısmi tevkifat uyguladığı teslim ve hizmetlerle ilgilidir. Satıcı tarafından doldurulacaktır. TABLO 9'a aktarıırken "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa işlem bedelinin KDV hariç tutarı, "İadeye Konu Olan KDV" sütununa alıcının sorumlu sıfatıyla beyan etmek üzere tevkif ettiği KDV tutarı yazılacaktır.
TABLO 9'a aktarıırken, bu dönemde veya önceki dönemlerde yapılan 61 No.lu KDV Genel Tebliği kapsamındaki satışların, istisna şartları bu dönemde oluşan (Onaylı Özel Faturası ve Döviz Alım Belgesi bu dönemde temin edilen) kısmı ve bu kısma isabet eden yüklenilen KDV tutarı yazılacaktır.
TABLO 9'a aktarıırken, bu dönemde veya önceki dönemlerde yapılan ve hesaplanan vergisi bu dönemde alıcıya iade edilen 43 No.lu KDV Genel Tebliği kapsamındaki teslimlerin bedeli ve bu teslimlerle ilgili yüklenilen KDV tutarı yazılacaktır.
İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslim edildiği dönemde bu fark 91. satıra yazılmaktadır. Mallar ihraç edildiğinde farkın gerçekleşen ihracata isabet eden kısmı TABLO 13'ün 405. satır aracılığıyla TABLO 9'a aktarılacaktır.
İndirimli orana tabi işlemlerle ilgili aylık mahsuben iade talep edenler tarafından doldurulacaktır. TABLO 9'a aktarıırken "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa iadesi talep edilen indirimli orana tabi işlemlere ait bedel, "İadeye Konu Olan KDV" sütununa ise ilgili Genel Tebliğlere göre belirlenecek aylık mahsuben iade tutarı yazılacaktır.

AÇIKLAMALAR

Tevkifat uygulanmayan işlemlerde (matrah x KDV oranı), kısmi tevkifat uygulanan işlemlerde [(matrah x KDV oranı x (1 - tevkifat oranı))] şeklinde hesaplanacaktır.
KDV Genel Tebliğlerinde alıcı için öngörülen tevkifat oranı, basit kesir (1/2, 1/3, 2/3, 9/10 gibi) olarak yazılacaktır.
Bu dönemde Türkiye'de ikamet etmeyenlere 43 No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında yapılan teslimler beyan edilecektir. "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa aynı veya farklı vergi oranlarına tabi teslim bedellerinin toplamı, "Hesaplanan KDV" sütununa bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV toplamı yazılacaktır.
Bu dönemde, Türkiye'de ikamet etmeyenlere 61 No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında yapılan teslimler beyan edilecektir. "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa aynı veya farklı vergi oranlarına tabi teslim bedellerinin toplamı, "Hesaplanan KDV" sütununa bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV toplamı yazılacaktır.
Bu dönemde veya önceki dönemlerde yapılan 43 No.lu KDV Genel Tebliği kapsamındaki satışlarla ilgili olup alıcıya bu dönemde iade edilen vergi tutarı yazılacaktır.
Bu dönemde veya önceki dönemlerde yapılan 61 No.lu KDV Genel Tebliği kapsamındaki satışların, istisna şartları bu dönemde oluşan (Onaylı Özel Faturası ve Döviz Alım Belgesi bu dönemde temin edilen) kısmı üzerinden hesaplanan KDV yazılacaktır.
(31-37) farkı 89. satırdan küçükse bu fark, büyükse 89. satırdaki tutar yazılacaktır.
(37-31) farkı "sıfır"a eşit veya küçükse 40. satıra varsa 83. satırdaki tutar yazılacaktır. (37-31) farkı "sıfır"dan büyükse, fark 82. satırdaki tutarla karşılaştırılacak, küçük olana, varsa 83. satırdaki tutar eklenerek 40. satıra yazılacaktır.
Vergisi önceki safha tarafından beyan edilen özel matrah şekline tabi işlemlerde (sigara, gazete, dergi vb.) perakendeci bayiler, tüketiciye satış bedellerinin KDV dahil toplamını bu satıra yazacaktır. Bu işlemler beyannamenin başka bir yerinde beyan edilmeyecektir. Altın, gümüş ve kıymetli taşın yapılmış eşya teslimlerinde matraha dahil olmayan tutar bu satırda, bedelin matraha dahil kısmı ise TABLO 1'de beyan edilecek ve ikisinin toplamı teslim bedeline eşit olacaktır.
43. satırdaki tutarların her yıl Ocak ayından başlayarak kümülatif toplamı yazılacaktır. Kümülatif toplam, izleyen yılın Ocak ayında yeniden başlatılacaktır. Özel hesap dönemine tabi gelir/kurumlar vergisi mükelleflerinde de kümülatif toplam, her takvim yılının Ocak ayında başlatılacaktır. Yıl içinde işe başlayanlar başladıkları aydan itibaren kümülatif olacaktır.
Bu dönemde gerçekleştirilen teslim ve hizmetlere ait bedelin, kredi kartı ile tahsil edilen kısmı yazılacaktır.
Bu foyde yer alan TABLO 11, 12 ve 13'den seçilecektir.
İşlemin bünyesine giren vergi yazılacaktır.
KDV Genel Tebliğlerine göre belirlenecek iade toplamı yazılacaktır.
İhraç kaydıyla teslimim yapıldığı dönemde tecil edilemeyen KDV tutarı beyannamenin 90. satırına yazılmaktadır. Bu teslimle ilgili ihracatın gerçekleştiği dönemde ise gerçekleşen ihracata isabet eden "Tecil Edilemeyen KDV" tutarı 83. satıra yazılacaktır.
İhraç kaydıyla teslim edilen indirimli orana tabi malların bünyesine giren KDV yazılacaktır.
İndirim hakkına sahip olanlara iade edilecek fazla ve yersiz vergilerle ilgilidir. TABLO 9'a aktarıırken "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa fazla ve yersiz verginin kaynaklandığı işlem bedelinin KDV hariç tutarı, "İadeye Konu Olan KDV" sütununa ise ilgili KDV Genel Tebliğlerine göre belirlenecek KDV tutarı yazılacaktır.
Alıcının kısmi tevkifat uyguladığı teslim ve hizmetlerle ilgilidir. Satıcı tarafından doldurulacaktır. TABLO 9'a aktarıırken "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa işlem bedelinin KDV hariç tutarı, "İadeye Konu Olan KDV" sütununa alıcının sorumlu sıfatıyla beyan etmek üzere tevkif ettiği KDV tutarı yazılacaktır.
TABLO 9'a aktarıırken, bu dönemde veya önceki dönemlerde yapılan 61 No.lu KDV Genel Tebliği kapsamındaki satışların, istisna şartları bu dönemde oluşan (Onaylı Özel Faturası ve Döviz Alım Belgesi bu dönemde temin edilen) kısmı ve bu kısma isabet eden yüklenilen KDV tutarı yazılacaktır.
TABLO 9'a aktarıırken, bu dönemde veya önceki dönemlerde yapılan ve hesaplanan vergisi bu dönemde alıcıya iade edilen 43 No.lu KDV Genel Tebliği kapsamındaki teslimlerin bedeli ve bu teslimlerle ilgili yüklenilen KDV tutarı yazılacaktır.
İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslim edildiği dönemde bu fark 91. satıra yazılmaktadır. Mallar ihraç edildiğinde farkın gerçekleşen ihracata isabet eden kısmı TABLO 13'ün 405. satırı aracılığıyla TABLO 9'a aktarılacaktır.
İndirimli orana tabi işlemlerle ilgili aylık mahsuben iade talep edenler tarafından doldurulacaktır. TABLO 9'a aktarıırken "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa iadesi talep edilen indirimli orana tabi işlemlere ait bedel, "İadeye Konu Olan KDV" sütununa ise ilgili Genel Tebliğlere göre belirlenecek aylık mahsuben iade tutarı yazılacaktır.

SONUÇ

Katma Değer Vergisi (KDV) her aşamada yaratılan katma değer üzerinden alınan bir vergi türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Verginin belirtilen bu özelliği, alış işlemleri ve gider hareketleri üzerinden ödenen vergi tutarının, teslim ve hizmetler işlemleri dolayısı ile hesaplanmış olan vergiden mahsup edilerek kalan tutar kısmının vergi dairesine ödenmesi suretiyle gerçekleşir. KDV uygulamasında oldukça ayrıntılı bir istisna uygulamasına yer verilmiştir. İstisna uygulaması istisnanın konulduğu basamakta vergilendirme halkasını kırmaktadır. Bu istisnaları ihracat istisnası, araçlar ve petrol aramalarında ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna, taşımacılık istisnası, diplomatik istisnalar, ithalat istisnası, sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ve diğer istisnalar şeklinde kategorilere ayırmak ta mümkündür.

Mal ve hizmetlerin uluslararası dış piyasa dolaşımında bunların meydana getirildikleri ülkede mi, yoksa tüketildikleri ülkede mi vergilendirilmesi gerektiği konusunda genel kabul görmüş ilke "destinasyon" yani bu mal ve hizmetlerin tüketildiği ülkede vergilendirilmesidir. Bu işlemin doğal sonucu olarak da mal ve hizmet ihracatı, satıcı ülke tarafından KDV'ye tabi tutulmamakta özetle vergiden istisna edilmektedir.. Teslimin istisna olması sebebi ile KDV 'nin hesaplanmaması durumunda, mükelleflerin alış işlemleri ve giderleri nedeniyle yükledikleri vergilerin indirimle telafi edilmeyen tutar kısmının iade edilmesi bir zorunluluk haline gelmiş bulunmaktadır. Bazı istisnalarda, yüklenildiği halde indirilemeyen verginin iadesine imkan tanınırken, bazı istisnalarda iade imkanı öngörülmediği gibi, indirim imkanı da verilmemiştir.

Yüklenen vergilerin indirim ve iadesine imkan sağlanan istisnalara tam istisna, diğerlerine de kısmi istisna denilmektedir. İhracata konu olan mallara yönelik olarak düzenlenmiş olan KDV istisnası da tam istisna kapsamında bulunmaktadır.. İhracatçı firmaların ihraç ettikleri mal ve hizmetin üretimi veya iktisabı nedeniyle yükledikleri vergiyi indirim konusu yapabilme imkanları ne yazık ki bulunmamaktadır. Bu aşamada "destinasyon" ilkesini benimseyen ülkelerde, söz konusu ihracat işlemine konu mal ve hizmetin KDV'den arındırılması durumu ortaya çıkmış bulunmaktadır. Bu sorun da tüm ülkelerde ihracatçı firmalara, söz konusu ihracat işlemi nedeniyle yükledikleri vergiyi iade etmekle çözümlenmektedir. Aynı düzenleme ülkemiz KDV Kanunu'nda yer almaktadır. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11. maddesinde ihracat işlemleri vergiden

istisna edilmiş, 32. maddesinde ise bu işlemler nedeniyle yüklenilen verginin, mükellefin vergiye tabi diğer işlemleri üzerinden hesaplanan vergiden indirileceği, vergiye tabi işlemin olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen verginin Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemi yapanlara iade olunacağı hükme bağlandığını görmekteyiz.

KDV'de ihracat istisnasını düzenlemekte olan 11. maddede ihracat istisnası dört bölümde kategorilerde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar, mal ihracatı, hizmet ihracatı, Türkiye'de ikamet etmeyen kimselere yapılan mal teslimi, ve ihraç kaydıyla teslimlerde tecil terkin uygulamasıdır. Maliye Bakanlığı ihracatta KDV iadesi esaslarını belirlemiş ve değişik zamanlarda çıkarmış olduğu tebliğlerle uygulamayı yönlendirmiştir. Son yıllarda iade uygulamalarıyla ilgili olarak yapılan en köklü düzenleme 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanıp 01.12.2001 tarihinde yürürlüğe konulan 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile uygulanmaya konulmuştur. Bu tebliğle getirilen düzenlemelerle genel ve özel esaslara göre ihracat iadesinin nasıl yapılacağı, mahsup talepli iadeler ile nakden yapılması istenen iadelerde uygulamanın nasıl yapılacağı, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan veya düzenleyenlere hangi prosedürlerin uygulanacağı net bir şekilde açıklanmıştır. İhracat istisnası nedeniyle KDV'ye tabi tutulan mal ve hizmetlere ilişkin KDV genellikle tarh ve tahakkuk ettirilmekte olup, fakat ilgili idareye tutar ödenmemektedir. Tecil edilen vergiler mal ve hizmetlerin ihracı gerçekleştirildiği tarihte terkin olunmaktadır. Nakden iadeler ilke olarak vergi inceleme raporu ve Yeminli Mali Müşavir raporlarına ve tutanaklarına dayanılarak yapılmaktadır. İade edilecek tutarların vergi borçlarına mahsubunu talep edenlerde ise vergi inceleme raporu istenmektedir. Bu farklılığın hazineden nakit çıkışını önlemenin dışında geçerli bir açıklaması yoktur. Bununla birlikte KDV iadeleri için inceleme raporlarının aranması hem inceleme işlemine tabi tutulacak iade sayısının birikmesine hem de iadelerin alınmasında gecikme durumlarına yol açmaktadır. KDV iadeleri, sisteme girdiği andan itibaren sürekli sorun yaratan bir konu haline gelmiştir. 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 durumu söz konusu olmayacağı gibi, hem Devlet hem de işlemin diğer muhatapları bundan kazançlı

ıkacaklardır. Ayrıca bunun getireceği bürokratik işlemlerdeki azalmalar nedeniyle, mesaisinin önemli bir kısmını bu işlere ayırmak zorunda kalan vergi idaresi ve iade talep eden mükellefler de zamanlarını daha etkin ve verimli işlerde kullanabileceklerdir.

KAYNAKÇA

112 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 12.02.2009 Tarih ve 27.139 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır

418 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği, 28/7/1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

4 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 08.12.1984 Tarih ve 18599 Sayılı Resmi Gazete.

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

98 Seri No.lu KDV Genel Tebliği 17.03.2006, Tarih ve 26111 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Akın M., “Türkiye’de İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi: Ayfonkarahisar İli Uygulaması”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2010

Arif Şahin, İhracatta Ödeme Şekilleri, İGEME İhracatı Geliştirme Etüd Merkez, Mart, 2002.

Biröl Aydemir, Türkiye’de Katma Değer Vergi uygulamasının Değerlendirilmesi ve Etkif KDV oranlarının Hesaplanması, DPT Yayın NO: DPT 2458, Uzmanlık Tezi, Devlet Planlama Teşkilatı Yıllık Programlar ve Konjektör Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara, 1996.

Dündar S., “Dış Ticaret İşlemleri Çerçevesinde İthalat ve İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.

İbrahim Hayırlıoğlu/ İhracatta KDV İadesi ve Muhasebeleştirilmesi <http://www.mizanturk.com.tr/>

İhracat Yönetmeliği, 06.01.1996 Tarih ve 22515 Sayılı Resmi Gazete.

Hatipoğlu A., “İthalat ve İhracat Kılavuzu” KOSGEB Eğitim Merkezi Yayını, Ankara, s.27.

Kaya, Celal, “Katma Değer Vergisinde İade Kavramı ve Genel Esasları”, Vergi Raporu, Kasım, 2010, sayı:134.

Koç, Murat, “İhracatta KDV İadesinin Hesaplanması, Raporlaması, Denetimi ve Örnek Bir Uygulama”, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005.

Kobi Finans, (t.y.) <http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgimerkezi>

MAÇ, Mehmet, “KDV-5 (e-kitap)”, <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php,e.t:20092010>

Mahmut Sayın ve Tezcan Atay, Vergi Rehberi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının, 21.01.1997 Tarih ve B.07.0.GEL.0.55/5579-40-15/2128 sayılı özelgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı İnteraktif Bilgi Bankası.

Mehmet Altındağ, **Vergi ve Revizyon Rehberi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara **1998,8.361**.

Pamuk, İsmail, “İhraç Kayıtlı Teslimlerde Katma Değer Vergisi İadesi”, Vergi Raporu Dergisi, Kasım, 2010, sayı:134.

Salim Şen, Katma Değer Vergisinde İstisnalar ve İhracat İstisnası, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı: 439, 1 Mayıs 2005.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

Tokaç G., “Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve İade Müessesesi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2007, s.5-6

www.mizanturk.com.tr /İhracattaKDV İadesi ve Muhasebeleştirilmesi/İbrahim Hayırlıoğlu