

**T.C.  
HALIÇ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI**

**MAL VE HİZMET İHRACI İLE İHRAÇ KAYITLI  
SATIŞLARDA KDV UYGULAMASI VE İADE SÜRECİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Ahmet ÇETİK**

**Danışmanı  
Prof. Dr. Arman Teksin TEVFİK**

**İstanbul – 2016**

T.C.  
HALIÇ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Öğrencisi ..... Anabilim/Anasayınan Dalı ..... Makalesi/Tezi ..... Disiplin Programı Tezli Yüksek Lisans  
..... tarafından hazırlanan  
.....  
adlı bu çalışma jürimizce Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Sınav Tarihi 06.06.2016

( Jüri Üyesinin Unvanı, Adı, Soyadı ve Kurumu ) :

İmzası :

Jüri Üyesi: .....  
Danışman: ..... Üniv. .... ASD/ABD Öğr. Üyesi

.....

Jüri Üyesi: .....  
..... Üniv. .... ASD/ ABD Öğr. Üyesi

.....

Jüri Üyesi: .....  
..... Üniv. .... ASD/ ABD Öğr. Üyesi

.....

Jüri Üyesi: .....  
..... Üniv. .... ASD/ ABD Öğr. Üyesi (Yedek)

Jüri Üyesi: .....  
..... Üniv. .... ASD/ ABD Öğr. Üyesi (Yedek)

## ÖNSÖZ

“Mal Ve Hizmet İhracı İle İhraç Kayıtlı Satışlarda Kdv Uygulaması Ve İade Süreci” isimli araştırma Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı’nda tez olarak hazırlanmıştır.

Tezimde yardımlarını esirgemeyen ve, çalışmam boyunca bana yardımcı olan Yüksek Lisans Sınıf arkadaşlarıma manevi desteklerini her zaman yanımda hissettiğim aileme teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

İstanbul,2016

Ahmet ÇETİK

## İçindekiler

	Sayfa No
KISALTMALAR .....	IX
ÖZET.....	X
ABSTRACT .....	XI
1.GİRİŞ .....	1
2.İSTİSNA İLE İLGİLİ KAVRAMLAR.....	2
2.1 Katma Değer Vergisi Tanımı .....	2
2.2 İhracatın Tanımı .....	2
2.3 İhracatçı Tanımı .....	3
2.4 İntaç Kavramları.....	3
2.5 İhracat İstisnasının Uygulanabileceği İhracat Türleri .....	4
2.5.1 Kredili İhracat .....	4
2.5.2 Konsinye İhracat .....	4
2.5.3 Bedelsiz İhracat .....	5
2.5.4 Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracat .....	6
2.5.5 Sınır ve Kıyı Ticareti.....	6
2.5.6 İthal Edilmiş Malın İhracı .....	7
2.5.7 Posta, Kargo vb. Yollarla Yurt Dışına Gönderilen Mallar.....	7
2.5.8 Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri Kapsamında Yapılan Teslimler .....	7
2.5.9 Ayni Sermaye İhracı.....	8
2.6 İstisnalar .....	9
2.6.1 Genel Açıklama.....	9
2.6.2 Tam İstisna .....	9
2.6.3 Kısmi İstisna.....	11
3. İHRACATTA KDV İADESİ .....	12
3.1 Mal İhracatı .....	12
3.1.1 İstisnasının Uygulanabilmesi İçin Gerekli Şartlar Ve Kapsamı.....	13
3.1.1.1 Genel Açıklama.....	13
3.1.1.2 İhraç Malın Yurt Dışındaki Müşteriye Teslimi.....	13
3.1.1.3 Teslim Konusu Malın Dış Ülkeye Ulaşması.....	14
3.1.1.4 Yetkili Gümrük Antrepolarına Yapılan Teslimler .....	14
3.1.1.5 Serbest Bölgedeki Alıcılara Yapılacak Teslimler .....	15



3.1.1.6 İhracat Bedelinin Hesabı ve Yurda Getirilmesi .....	15
3.1.1.7 İhracat İstisnasının Beyanı .....	15
3.1.1.8 İstisnanın Beyanı Açısından Faturadaki Dövizin TL'ye Çevrileceği Tarih .....	16
3.1.2 İhracat İstisnasında Özellik Gösteren Durumlar .....	16
3.1.2.1 Vade Farkı ve Kur Farkları .....	16
3.1.2.2 İhraç Edilen Malın Zayi Olması .....	17
3.1.2.3 İhracat Bedelinin Döviz Olarak Tahsil Edilmesi .....	18
3.1.2.4 İhraç Edilen Malın Alıcısının İflas Etmesi .....	19
3.1.2.5 Doğrudan Mal İhracında Yüklenilen KDV'nin Tespiti .....	19
3.1.2.6 İade Edilecek Vergi İşlem Bedeline Genel Vergi Oranı Uygulanmak Suretiyle Hesaplanamaz .....	20
3.1.2.7 Genel Giderler Dolayısıyla Yüklenilen KDV .....	21
3.1.2.8 Amortisman Tabi İktisadi Kıymet İktisabı Dolayısıyla Yüklenilen KDV .....	22
3.1.2.8.1 ATİK' in İade Hakkı Doğuran İşlemlerle Doğrudan İlgili Olması Gerekir .....	22
3.1.2.8.2 Fiilen Kullanılma Şartı .....	22
3.1.2.9 Amortisman Tabi İktisadi Kıymet İktisabında Üst Sınır Uygulaması .....	23
3.1.3 İade .....	24
3.1.3.1 Genel Açıklama .....	24
3.1.3.2 İadede Aranılacak Belgeler .....	24
3.1.3.3 Mahsuben İade .....	24
3.1.3.4 Nakden İade .....	25
3.1.3.5 İadeye İlişkin Örnekler .....	26
3.1.4 Türkiye de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura İle Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti) ....	28
3.1.4.1 Bavul Ticareti Kapsamında Satış Yapabilecekler .....	29
3.1.4.2 İstisnanın Şartları .....	29
3.1.4.3 Bavul Ticareti Kapsamında İade Edilecek Verginin Hesaplanması .....	30
3.1.4.4 İstisnanın KDV Beyannamesinde Gösterilmesi .....	30
3.1.4.5 İade .....	31
3.1.4.5.1 İadede Aranılacak Belgeler .....	31
3.1.4.5.2 Mahsuben İade .....	32
3.1.4.5.3 Nakden İade .....	32
3.2 Hizmet İhracı .....	33
3.2.1 İstisnanın Şartları .....	33
3.2.1.1 Hizmetin Yurt Dışındaki Müşteri İçin Yapılması .....	33
3.2.1.2 Hizmetten Yurt Dışında Faydalanılmalıdır .....	33

3.2.1.3 Fatura veya Benzeri Nitelikteki Belge Yurt Dışındaki Müşteri Adına Düzenlenmelidir .....	34
3.2.1.4 Hizmet Bedeli Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmelidir .....	34
3.2.2 İstisnanın Beyanı .....	35
3.2.3 İade .....	35
3.2.3.1 İadede Aranılacak Belgeler .....	35
3.2.3.2 Mahsuben İade .....	36
3.2.3.4 Nakden İade.....	36
3.3 Roaming Hizmetleri .....	36
3.3.1 İstisnanın Beyanı .....	37
3.3.2 İade .....	37
3.3.2.1 İadede Aranılacak Belgeler .....	37
3.3.2.2 Mahsuben İade .....	37
3.3.2.3 Nakden İade.....	38
3.4 Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Yolculara Yönelik Yapılan Satışlarda İhracat İstisnası Uygulaması.....	40
3.4.1. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar .....	40
3.4.2 İstisna Kapsamında Satış Yapmaya Yetkili Olanlar .....	40
3.4.3 Uygulama Kapsamına Giren Mallar ve Asgari Satış Tutarı .....	40
3.4.4 Yolcu Beraberi Eşya Uygulamasında İade Edilecek KDV .....	41
3.4.5 İade .....	41
3.4.5.1 İadede Aranacak Belgeler .....	41
3.4.5.2 Mahsuben İade .....	41
3.4.5.3 Nakden İade.....	42
4. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE TECİL-TERKİN UYGULMASI VE İADE SÜRECİ .....	45
4.1 Yasal Düzenlemeler .....	46
4.2 Şartları .....	47
4.2.1 Tecil -Terkine Konu Mal İmal Edilmiş Olmalıdır .....	47
4.2.2 Tecil-Terkine Konu Malın Nihai Mal Olması ve İhracatçı Tarafından Satın Alındığı Şekilde( Aynen) İhraç Edilmesi Gerekir .....	47
4.2.3 Tecil-Terkin Kapsamında Satın Alınan Mal İhracatçı Tarafından Doğrudan İhraç Edilmelidir.....	48
4.3 Tecil- Terkin Uygulaması .....	49
4.3.1 Tecil – Terkin İşlemleri ve Bunlara İlişkin Bazı Hususlar.....	49
4.3.1.1 Tecil- Terkin Uygulamasından Faydalanacak Olanlar.....	49

4.3.1.2 İmalatçılarda Aranılan Şartlar .....	50
4.3.1.3 Fason Olarak Üretilen Mallar.....	51
4.3.1.4 Tecil- Terkin Uygulamasında İhtiyarilik.....	51
4.3.1.5 Sanayi Sicil Belgesi Almak İçin Müracaat Edip Henüz Bu Belgeyi Almayanların Durumu.....	51
4.3.2 Tecil-Terkin Uygulamasında Özellik Gösteren Durumlar .....	52
4.3.2.1 Tecil-Terkin Kapsamında Satın Alınarak İhraç Edilen Malların Yurt Dışından Geri Gelmesi.....	52
4.3.2.2 İhraç Kayıtlı Mal Teslim Eden Mükelleflerin İsmine Gümruk Beyannamesinde Yer Almaması .....	53
4.3.2.3 Matrahta Meydana Gelen Değişiklikler .....	53
4.3.2.3.1 İmalatçı Lehine Matrahta Meydana Gelen Değişiklikler .....	53
4.3.2.3.2 İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklikler .....	54
4.3.2.4 İmalatçı Faturasının İhracat Faturasından Sonra Düzenlenmesi .....	54
4.3.2.5 İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Malın İhracatçı Firma Tarafından Bedelsiz Olarak İhraç Edilmesi.....	55
4.3.2.6 Gümruk Beyannamesinde Birden Fazla İmalatçı Adının Olması .....	55
4.3.2.7 İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Malların Yanması Nedeniyle İhraç Edilememesi ....	56
4.3.2.8 İhraç Kayıtlı Teslimlerde Gümruk Beyannamesinin Teyidi .....	56
4.4 İhraç Kayıtlı Teslimlerde Malların 3 Ay İçinde Yurtdışı Edilme Zorunluluğu ve İhracatın Bu Süre İçinde Gerçekleşmemesi .....	56
4.4.1 İhraç Kayıtlı Teslim Edilen Malların Yasal Süresinden Sonra İhraç Edilmesi.....	58
4.4.2 Yasal Süresi İçerisinde Terkin İşleminin Yaptırılmaması.....	58
4.4.3 İhraç Kaydıyla Teslimlerin Tevkifat Kapsamında Yer Alması .....	59
4.4.4 Yolcu Beraberi Eşya İhracatı ve Bavul Ticareti Yapanlara İhraç Kayıtlı Teslim.....	60
4.5 Tecil, Terkin ve İade Tutarının Hesaplanması .....	61
4.5.1 Tecil Edilecek KDV' nin Hesabı ve Terkini .....	61
4.5.2 Terkin İşlemleri .....	61
4.5.3 İade Edilecek KDV' nin Hesaplanması .....	62
4.6 İade Süreci.....	62
4.6.1 İadede Aranılacak Belgeler .....	62
4.6.2 Mahsuben İade .....	63
4.6.3 Nakden İade.....	64
4.7 Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin Uygulaması .....	65
4.7.1 Uygulamanın Kapsamı .....	65
4.8 Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler .....	66

4.8.1 Alıcılar.....	66
4.8.2 Uygulama Kapsamında Teslim Edilebilecek Mallar .....	67
4.9 Terkin ve İade İşlemleri .....	67
4.10 İade .....	70
4.10.1 İadede Aranılacak Belgeler .....	70
4.10.2 Mahsuben İade .....	70
4.10.3 Nakden İade.....	71
5. KATMA DEĞER VERGİSİ KONTROL RAPORLARI VE ÖZEL ESASLAR .....	72
5.1 KDV İadesi Kontrol Raporunda Yer Alan Tablo ve Kontrol Segmentlerine İlişkin Açıklamalar ve Çözüm Önerileri .....	73
5.1.1 KDV İadesi Kontrol Raporunda Yer Alan Tablolara İlişkin Açıklamalar ve Çözüm Önerileri .....	73
5.1.2 Özel Esas Kontrol Segmentlerine İlişkin Açıklamalar .....	90
5.2 Özel Esaslar .....	100
5.2.1 Uygulamanın Amacı .....	100
5.2.2 Özel Esasların Özelliği.....	101
5.2.3 KDVGUT İle Yapılan Düzenlemeler.....	101
5.2.4 Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramı.....	102
5.2.5 Özel Esaslar Kapsamında İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi.....	103
6. SONUÇ .....	116
ÖZGEÇMİŞ .....	123

## KISALTMALAR

GVK	Gelir Vergisi Kanunu
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
DAB	Döviz Alım Belgesi
DIİB	Dahilde İşleme İzin Belgesi
DTSS	Dış Ticaret Sermaye Şirketi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
GKİB	Geçici Kabul İzin Belgesi
TPKK	Türk Parasını Koruma Hakkında Kanununun
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KKEG	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
SDTSS	Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketi
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SMİYB	Sahte ve Muhteviyat ı İtibariyle Yanıltıcı Belge
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
LTD	Limited
ŞTİ	Şirketi
GÇB	Gümrük Çıkış Beyannamesi
VİR	Vergi İnceleme Raporu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
KDVGUT	Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
TR	Türkiye
VUK	Vergi Usul Kanunu
ATİK	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
İVDB	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

## MAL VE HİZMET İHRACI İLE İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARDA KDV UYGULAMASI VE İADE SÜRECİ

Adı ve Soyadı : Ahmet ÇETİK  
Anabilim Dalı : İşletme  
Programı : Muhasebe ve Denetimi  
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Arman Teksin TEVFİK  
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans- Mayıs 2016

### ÖZET

Küreselleşen ve rekabetin her geçen gün daha şiddetli yaşandığı dünyada, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından ihracat önemli bir yere sahiptir. Ülkemizde Katma Değer Vergisinin en büyük dolaylı vergi olması ve ülke ekonomisi içindeki önemli yeri, sosyal ve sosyo-ekonomik etkileri nedeniyle bazı yasal düzenlemeler yapılarak iade mekanizması işletilmeye çalışılmıştır.

Gelişmiş ülke ekonomilerinde iade mekanizmasını hızlı işlediği, iade talep eden mükelleflere iade talepleri ilgili mercileri tarafından hızlı dönüşler yapıldığı buna bağlı olarak iade sürecinde problem yaşanmayıp vergisel anlamda mağdur edilmelikleri görülmektedir. Bu nedenle çalışmanın amacı Katma Değer Vergisinde yer alan ihracat ve ihraç kayıtlı satışlarda iade müessesesinin; yasal mevzuat ve uygulama açısından iade sürecinin nasıl işlediğini ortaya koymaktır.

Mal ve Hizmet İhracı İle İhraç Kayıtlı Satışlarda KDV Uygulaması ve İade Süreci adlı çalışma altı bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde KDV' nin ülke ekonomisindeki önemi ve yeri ile iadenin bu noktadaki rolü İkinci bölümde, İhracata ait temel kavramlar açıklanmıştır. Üçüncü bölümde, ihracatın şart, kapsam ve iade uygulaması. Dördüncü bölümde ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin uygulama yasak mevzuat kapsamında anlatılmış. Beşinci bölümde iade almanın olmazsa olmaz şartı olan kontrol raporu segmentleri tek tek irdelenmiş ve çözüm önerileri ortaya koyulmuştur. Son olarak Yeminli Mali Müşavir raporunun nasıl olması gerektiği ilgili örnek rapor çalışmaya eklenmiş olup ve Kaçakçılık suçunu ilgilendiren Özel Esaslarla kısaca değinilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** KDV, KDV İade, İhracat, KDVGUT

## GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Ahmet ÇETİK

Field : The Department Of Business

Program : Accounting And Auditing

Supervisor : Prof Dr. Arman Teksin TEVFIK

Degree Awarded and Date : Master- June 2016

## APPLICATION OF VAT AND REIMBURSEMENT PROCESS IN GOODS AND SERVICES EXPORTS AND EXPORT-REGISTERED SALES

### ABSTRACT

In the world which is globalizing and has more and more severe competition, exporting holds key for developing and developed countries. Because VAT is the most important indirect tax and due to its social and socio-economic effects and its huge position; reimbursement mechanism has been in operation with certain legal arrangements.

It's been seen that reimbursement mechanism is quickly executed, taxpayers who demand refund is instantly responded by institutions and as a result there aren't any problems in reimbursement process with no unjust treatments in taxation in developed countries. For the reasons above, the aim of this study is to display reimbursement process in exports and export registered sales for VAT, and how reimbursement is executed by means of legal treatments and applications.

The study named "APPLICATION OF VAT AND REIMBURSEMENT PROCESS IN GOODS AND SERVICES EXPORTS AND EXPORT REGISTERED SALES" is composed of six parts. In the first part, the importance and position of export in national economy and the role of reimbursement; in second part the fundamentals of export is mentioned. In the third part, circumstances and scope of export and reimbursement is discussed. In the fourth part, application about export registered deliveries in accordance with legal treatments is explained. In the fifth part, as a "sine qua non" condition of reimbursement, each segments of check list is one by one considered at length and some solution advices are given. As a last thing, a report as a sample is added to show how a certified councillor report should be prepared, and Special Principles related to Smuggling is shortly reviewed.

**Keywords:** VAT, VAT reimbursement, export, NGAVAT (Notification of General Application in VAT)

## 1.GİRİŞ

Küreselleşen ve rekabetin her geçen gün daha şiddetli yaşandığı dünyada, gelişmiş ve gelişmekte olan her ülkeler ekonomik kalkınmalarını 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.

İhracat istisnası sayesinde firmalar, Katma Değer Vergisi tahsil etmeksizin ihracat yapabilecekleri gibi ihraç edilecek malların bünyesinde toplanan Katma Değer Vergisi'ni de indirim yoluyla ortadan kaldıracaktır. Katma Değer Vergisi sisteminde ihracat istisnası, gerek ihracatçı işletmeler, gerekse ekonomi açısından ve yoğun bir rekabet ortamında işletmelerin uluslararası pazarlarda başarı gösterebilmesi ve ülkelere döviz girdisi sağlayabilmesi için büyük önem taşımaktadır. İşte bu çalışmada ihracat ve ihracat istisnasının işleyişinin incelenmesi, karşılaşılabilecek sorunlara çözüm önerileri sunması açısından ayrı bir önem taşımaktadır.

Bu nedenle tabana en rahat tabana yayılan vergi olan KDV aracılığı ile düzenlemeler yapılmaktadır. 26.04.2014 tarihinde resmi gazetede yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği bu açıdan büyük önem arz etmektedir. KDV uygulamaları köklü değişime tabi tutularak iade aşamalarında uygulamada birlik sağlama ve ülke ekonomisi üzerinde gerekli tedbirlerin alınması amaçlanmıştır.

Teknolojik gelişmelerde meydana gelen gelişmeler ışığında Maliye Bakanlığı iade aşamasının olmazsa olamazı olan kontrol raporunu uygulamaya sokması ve yasal mevzuatta meydana gelen değişimler ışığında en büyük iade konusu olan ihracat ve ihraç kayıtlı satışlar derlenmiş ve örneklerle açıklanmıştır.



## 2.İSTİSNA İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

### 2.1 Katma Değer Vergisi Tanımı

Katma Değer Vergisinin birçok tanımı yapılmakla birlikte bazıları aşağıda belirtildiği gibidir;

Katma Değer Vergisi, genel olarak tüm mal veya hizmetleri vergi konusuna alan , üretim aşamasından nihai tüketime kadar tüm iktisadi aşamaları kapsayan çok aşamalı , iktisadi aşamaların her birinde yaratılan değeri kendisine matrah kabul eden bir vergi olarak kabul edilebilir. (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2014: 231)

Katma Değer Vergisi; Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türüdür. (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2013:401)

Katma Değer, İktisadi bir kavramdır. Ve satın alınan mal ve hizmetle, üretim tüketim zinciri içerisindeki her el değiştirme aşamasında eklenen değeri ifade eder. (Pehlivan, 2001:371)

### 2.2 İhracatın Tanımı

Ülke ekonomisinin önemli dinamiklerinden biri olan ihracat ; ülkelere döviz girişini sağlayarak cari açığın kapanmasına yardımcı olması , üretimin hızlı bir şekilde artması , uzmanlaşma sürecinin gerçekleşmesi ile nitelikli istihdamın oluşmasına dolayısıyla kaliteli üretimin gerçekleşmesine , istihdam probleminin çözülmesine katkıda bulunarak ülke ekonomisinin gelişmesinde önemli rol oynamaktadır.

İhracat kısaca ülke içerisinde bulunan mal ve hizmetlerin yurt dışına döviz karşılığında gönderilmesidir. İhracatın birçok tanımını yapmak mümkün olup bazıları aşağıda belirtildiği gibidir;

İhraca konu malların yasal mevzuat içinde yurtdışı edilmesi, serbest bölgeye gönderilmesi ya da Gümrük Müsteşarlığının ihracat olarak kabul ettiği diğer durumlarda çıkış işleminin gerçekleştiği durumlar İhracat yönetmeliğine göre ihracatın tanımını oluşturmaktadır. (Ateşli, 2002)

İhracat; Gümrük kanunlarında belirlenen şartlar altında ihraca konu malların bir bütün halinde ya da parça parça, muayenesinin yapılması, yükleme ve diğer işlemlerinin tamamlanmasından sonra T.C gümrük sahasından çıkması olarak tanımlana bilinir. (Şahin, 1998:13)

### 2.3 İhracatçı Tanımı

İhracat Yönetmeliğinde ihracat ; “İhraç edeceği mala göre ilgili ihracatçı birliğine üye olan, gerçek usulde vergiye tabi ( tek vergi numarası sahibi) gerçek ve tüzel kişi tacirler , Esnaf ve Sanatkar Odalarına kayıtlı olup üretim faaliyetiyle iştigal eden esnaf ve sanatkarlar ile joint-venture ve konsorsiyumları” ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. 26190 sayılı İhracat Yönetmeliği. (2006)

İhracatçı; “İhraca konu malın türüne göre ilgili odalara üye olan, aidat ödeyen, gerçek veya tüzel kişiler ile bu nitelikte olmamasına rağmen hukuki muamelelerde bulunma yetkisine sahip ortaklıklara denilmektedir.

### 2.4 İntaç Kavramları

İntaç kelimesi Arapça kökenli olup sonuçlandırmak, neticeye ulaşmak manasına gelmektedir. İhracat açısından ise ihracat işleminin tamamlanması, dosya bazında sonuçlandırılması ifade eder. Gerek ihracatta gerekse ithalatta intaç tarihi, ithal veya ihraç eşyasının gümrük işlemlerinin, gümrük yasalarına göre tamamlanarak giriş veya çıkış beyannamesinin kapatıldığı tarihi ifade eder. Kısaca intaç tarihi, gümrük işlemlerinin gümrük makamları tarafından tamamen sonlandırılmış olduğu tarihtir. (Koç, 2005)

KDV kanununun 12/1-b hükmü gereği ihracata konu malın dış ülkeye ulaşması; ihracata konu malın Türkiye Cumhuriyeti toprakları gümrük kapılarından dışarı çıkması anlamına gelmektedir. Bu nedenle gümrük kapılarından çıkarılmayan malların istisnalardan faydalanması mümkün değildir.

İntaç tarihi, malların sevk edilmesine ilişkin işlemlerin tamamlanıp, gümrük beyannamesinin sonlandırıldığı tarihi gösteren, ihracatın dosya bazında sonlandırıldığı tarihtir.

İntaç tarihinde ihracata konu mallar henüz yurt dışı olmaması nedeniyle ihracat işlemi gerçekleşmemiş olur. Bu nedenle ihracata ilişkin beyanname verilmesini gerektiren durum da değil malın yurt dışı edildiği tarih dikkate alınması gerektiği intaç tarihinin dikkate alınmaması gerekmektedir.

## 2.5 İhracat İstisnasının Uygulanabileceği İhracat Türleri

### 2.5.1 Kredili İhracat

Kredili ihracat, özelliği olan ihracattır. İhracat Yönetmeliği' nin 4. Maddesinin I bendine göre kredili ihracat; Birden çok tarafı olan, kredi anlaşmaları kapsamı içinde yer almamak koşuluyla ihraca konu tutarın Türk Parası Kıymetinin Koruma Kanunda (TPKK) öngörülen zaman dilimi içerisinde Türkiye' ye getirilmesini öngören ihracat türüdür. Bu ihracatın gerçekleşmesi için yapılan müracaatlar mal cinsi, ödeme planı ve ödeme süresini içeren satış sözleşmesinin aslı ve Türkçe tercümesi ile birlikte ihracatçı birliklerine yapılır. (Ateşli, 2002)

İlgili makamlar ülkenin içinde buldukları siyasi, ekonomik ve sosyo-ekonomik duruma göre hangi malların ihraca konu malın kredili ihracat kapsamında olup olmadığını belirlemektedir. Ülke çıkar ve politikaları açısından farklılık oluşturmayan malların kredili ihracat talepleri ise ihracatçı birlikleri tarafından değerlendirilmektedir. (Koç, 2005)

Bu kapsamda yapılacak ihracatta ihracat tarihinden başlayarak süre dayanıksız tüketim mallarında 2, dayanıksız tüketim malları kapsamında olamayan mallarda 5 yılı geçmemesi gerekmektedir. Ancak, bu süreleri asan kredili ihracat talepleri Gümrük Müsteşarlığı tarafından neticelendirilir.

Katma Değer Vergisinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşen kredili ihracatlar, malların yurtdışı edildiği tarihte istisna kapsamına girecektir. (Koç, 2005)

Kredili ihracat taleplerinin uygun görülmesi durumunda, ihracatçı birlikleri beyannameye kredili ihracat şerhi düşmek suretiyle onaylar. İhracat yönetmeliğinin 8/4 maddesi gereğince kredili ihracat şerhi düşülerek onaylanmış olan gümrük beyannameleri, ihracatçı birlikleri genel sekreterliğinin onayını takip eden 30 gün içerisinde gümrük makamlarına sunulması gerekmektedir.

### 2.5.2 Konsinye İhracat

Satış işleminin daha sonra tamamlanması amacıyla malların dış alıcılara, komisyonculara, şube ve temsilciliklere gönderilmesi şeklinde gerçekleştirilen ihracata, konsinye ihracat denilmektedir. Konsinye olarak yurtdışına gönderilen

malların bir yıl içerisinde satılması gerekmekte olup, süresi içerisinde satışı yapılmayan malların Gümrük Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi zorunludur. Bir yıllık zorunlu satış süresi, haklı ve zorunlu nedenlerle, izni veren yetkili merci tarafından toplam bir yıla kadar uzatılabilir. (Kırıktaş ve Tolu, 1996:25)

Konsinye ihracat talepleri ihracat birliklerine yapılır. İhraç edilecek olan madde ile İlgili makamlar ülkenin içinde buldukları siyasi, ekonomik ve sosyo-ekonomik duruma göre hangi malların ihraca konu malın konsinye ihracat kapsamında olup olmadığını belirlemektedir. Ülke çıkar ve politikaları açısından farklılık oluşturmayan malların konsinye ihracat talepleri ise ihracatçı birlikleri tarafından değerlendirilmektedir. (Koç, 2005)

Konsinye ihracata izin verilmesi durumunda ihracatçı birliklerince gümrük beyannamesine ihracat şerhi düşerek onaylama işlemi tamamlamaktadır.

Konsinye İhracat kapsamında ihraç edilecek malların satışının kesin olarak gerçekleşmesi durumunda ihracatçı birlikleri bu kapsamda gerçekleşen ihracat ile ilgili gerekli bilgileri ihracat bedelinin getirileceği aracı bankaya göndermektedirler. (Ateşli, 2002)

05.11.1992 tarihli Maliye Bakanlığı muktezasında Konsinyasyon yoluyla yapılan ihracat işlemlerinde, malın ihraç edildiği sırada, kesin alıcısı, satılıp satılmayacağı ve tutarı belli olmadığından, ihracat istisnası, kesin alıcının belirlenip, bu alıcı adına fatura düzenlendiği tarihin ait olduğu dönemde uygulanacaktır denilmektedir. 82935 sayılı mukteza. (1992)

### **2.5.3 Bedelsiz İhracat**

İhracat Yönetmeliğinin 4. maddesinin (c) bendinde bedelsiz ihracat; ” ihracata konu tutarın yürürlükteki kanunlar gereği ülkeye getirilmesinin zorunlu olmadığı ihracat türüdür.

Diğer yandan, söz konusu yönetmeliğin 13. maddesinde, bu kapsamda yapılacak ihracata ilişkin usul ve esasların Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlıkça yayımlanacak tebliğlerle düzenleneceği belirtilmiştir. Bu maddeye istinaden yayımlanan ihracata ilişkin 2008/12 sayılı Tebliğle bedelsiz ihracata ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bedelsiz ihracata konu olabilecek mallar Tebliğin 2. maddesinde sayılmıştır.

Bedelsiz ihracatlara ilişkin ihratçı birlikleri tarafından verilen izin belgelerinin bir sureti ilgili gümrük makamına, diğer suretiyse bedelsiz ihracat talebinde bulunan mükelleflere verilir. İhratçı birlikleri tarafından verilen bu izinlerin bir yol geçerlidir. Bu sürenin geçmesinden sonra bedelsiz ihracat kapsamında işlem yapabilmek için iznin yenilenmesi gerekmektedir. 2008/12 Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ. (2008)

07.02.2012 tarihli bir özelgede ihracat istisnasından yararlanılabilmesi için bedelin yurtiçine getirilmesine gerek olmadığı söz konusu işlemlere ilişkin yüklenilen vergilerin bedelsiz ihracatın yapıldığı dönem KDV beyannamesinde beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir. B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-133 sayılı Özelge. (2012)

#### **2.5.4 Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracat**

Malların bir bedel karşılığında, belirli bir süre kullanılmak üzere geçici olarak Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını sağlayan ihracat türüdür “İhracat Yönetmeliği” ile düzenlenen özel bir ihracat biçimidir.

Ticari kiralamaya konu malların ihraç edilmesi durumunda ihraca konu tutarların Türkiye’ye getirilmesinde TPKK hükümleri uygulanmaktadır

Bu şekilde yurt dışına mal gönderilmesi durumunda, malın mülkiyet gerçekleşmeden kullanma söz konusu olduğundan ihracat istisnasından faydalanmak mümkün değildir. Fakat bazı şartların sağlanması durumunda KDV Kanununun 11/1-b maddesi kapsamında hizmet ihracı(Kiralama Hizmeti nedeniyle) kapsamında istisnadan yararlanmak mümkündür.

Ticari Kiralama Yoluyla yurt dışına gönderilen malların satılması durumunda, teslimin Türkiye’de gerçekleşmemesinden bahsedilemeyeceğinden istisnadan yararlanmak mümkün değildir.

#### **2.5.5 Sınır ve Kıyı Ticareti**

Sınır ve Kıyı Ticareti, komşu ve birbirine yakın ülkelerin birbirlerinin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sınır ve limanlarda yaptıkları ticarettir.

Sınır ticaretinin amacı, komşu ve birbirine yakın ülke halklarının ihtiyaçlarının karşılanması olup Katma Değer Vergisi Kanununun 11 ve 12. Maddelerinde belirtilen şartların yerine getirilmesi şartıyla KDV istisnasından yararlanılır.

#### **2.5.6 İthal Edilmiş Malın İhracı**

İhracat Yönetmeliği'nin 11. Maddesi ve Gümrük mevzuatı çerçevesinde dolaşıma girmiş veya yeni kullanılmış malların ihracı genel esaslara göre yerine getirilecektir. Katma Değer Vergisi Kanununa göre ithal edilen malların ihraç edilmesi halinde istisna hükümlerinden yararlanmak mümkündür.

Bu kapsamda ihracatın gerçekleştiği dönem olarak malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattını geçtiği tarih esas alınmalı, daha sonra gümrükte ödenen KDV beyan edilebilecek olup, indirim ve iadeye konu edilebilecektir.

#### **2.5.7 Posta, Kargo vb. Yollarla Yurt Dışına Gönderilen Mallar**

Küreselleşen dünyada ekonomik koşullar ve durumlar farklılaşmış ve ticaret hacmi yükselmiştir. İletişim olanaklarının artması ve bilgiye kısa sürede ulaşılabilmesi ile mal almak isteyenler internet aracılığı ile istedikleri malların siparişini verebilmekte, siparişleri kendilerine posta veya kargo yoluyla ulaştırılmaktadır. Bu şekilde gerçekleştirilen mal teslimleri KDV'den istisnadır.

31.05.2012 tarihli bir özelgede bu durumda KDV istisnasından yararlanabileceği fakat yurt dışı edilen firma adına düzenlenen gümrük beyannamesi eki eşya listesinde, malı yurt dışı eden firmanın yer alması ve listenin muhteviyatının gümrükçe onaylanması halinde İhracat istisnasından yararlanabileceği belirtilmiştir. B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-1774 sayılı Özelge. (2012)

Satışların özelgede belirtildiği gibi tevsik edilmemesi durumunda istisnadan bahsedilemeyecektir.

#### **2.5.8 Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri Kapsamında Yapılan Teslimler**

Yurt dışında inşaat, taahhüt, ve onarım işi yapan mükellefler bu işler için yurtiçinden temin etmiş oldukları makine, teçhizat vb. araçları yurt dışında kullanabilirler. Bu kapsamda yurt dışına çıkarılan malların bir daha Türkiye'ye

getirilmeyecek olması yani kesin olarak ihraç edilmesi durumunda ihracat istinasından yararlanmak mümkündür.

Fakat müteahhitlerin tekrar Türkiye'ye getirmek üzere götürdükleri makine, teçhizat ekipman vb. araçlar için KDV istinasından yararlanması mümkün değildir. Çünkü makine, teçhizat ekipman vb. araçların mülkiyet devredilmemekte, bir teslim ve hizmet gerçekleşmemektedir.

### **2.5.9 Aynı Sermaye İhracı**

Türkiye'de faal durumda olan mükelleflerin yurtdışında kurulan şirketlere iştirak olması durumunda, iştirak edilen şirkette kullanılmak üzere aynı tarzda sermaye ihraç edilmesi durumudur. Bu durum İhracat Rejimi kapsamında ihracat olarak değerlendirilmemektedir.

Fakat bu durum Katma Değer Vergisinin 11 ve 12. Maddeleri kapsamında ele alındığında yurt dışı edilen malların T.C gümrük bölgesinden çıktığı, dış ülkeye ulaştığı, iştirak edilen şirkete teslimin gerçekleştiği ve mal bedellerinin dolaylı olarak Türkiye'ye getirilmesi söz konusu olduğundan ihracat istinasından faydalanılması gerekmektedir. (Ateşli, 2002)

Yukarıda belirtilen İhracat türlerinin yanında aşağıda belirtilen ihracat türleri de mevcuttur;

- ✓ Türk Lirası karşılığında yapılan ihracat
- ✓ Yabancı bayraklı gemilerle yapılan teslimler
- ✓ Uluslararası çalışan yerli gemilere yapılan teslimler
- ✓ Özellik arz etmeyen İhracat
- ✓ Ticari kiralama yoluyla ihracat
- ✓ Kayda bağlı İhracat

## 2.6 İstisnalar

### 2.6.1 Genel Açıklama

Bilindiği üzere Katma Değer Vergisi (KDV), doktrinde muamele vergisi olarak adlandırılan bir vergi türüdür. Mal ve hizmetler üzerinden alınan ve harcama vergileri sistemimizin temelini oluşturan KDV, 3065 Sayılı kanunla 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ülkenin içinde bulunduğu ekonomik, sosyal, kültürel durumun aynında küreselleşen dünyada rekabetin artması gibi unsurlar dikkate alınarak KDV kanununun 11-17 maddeleri, geçici maddeler ve OHAL kararlarında KDV vergisine istisna hükümleri getirilmiş ve uygulamaya konulmuştur.

Her hangi bir işlemin KDV istisnası ile ilişkilendirilebilmesi için KDV 'nin konusuna girmesi gerekmektedir. Örneğin Türkiye'de faaliyette olan bir Avukatın Fransa'da bulunan bir şirkete Fransa'da vermiş olduğu danışmanlık hizmeti KDV Kanununun 1 ve 6. Maddeleri gereği verginin konusuna girmemektedir. Aynı hizmetin Türkiye'de verilmesi durumunda KDV'nin konusuna giren bir işlem söz konusu olduğundan, gerekli şartların yerine getirilmesi şartıyla hizmet ihracı kapsamında KDV 'den istisna tutmak mümkündür.

3065 sayılı Katma Değer Vergisinde istisnalar, tam istisna ve kısmi istisna olarak ikiye ayrılmıştır.

### 2.6.2 Tam İstisna

Katma Değer Vergisini 30/a Maddesinde "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 vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez" hükmü yer almaktadır. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984)

Aynı Kanununun 32. Maddesinde "Bu kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri (5766 sayılı Kanunun 12.ci maddesi ile eklenen ibare Yürürlük; 06.06.2008) ile 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden 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, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur’’ hükmü yer almaktadır. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984)

Katma Değer Vergisi 30 ve 32. Maddeleri kapsamında değerlendirilecek olunursa yapılan işlemin tam istisna mahiyetinde olması ise mükellefin indirim konusu yaptığı halde hala üzerinden atamadığı 'yüklenilen' KDV'si mevcutsa, devletten bunu belli koşulları yerine getirmesi halinde geri alabilmesinden kaynaklanmaktadır. Bir başka şekilde ifade edecek olursak tam istisna; “Bir işlemin bünyesine giren tüm vergilerin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV toplamından indirilmesi veya bu vergilerin hesaplanan KDV toplamından çok olması halinde mükellefe iade edilmesidir. (Altuncu, 2002:229)

Örnek verecek olursak Güçlü Elektrik A.Ş.’nin yurtiçine mal ve hizmet satışının olmadığı sadece yurt dışına her türlü elektrik-elektronik malzeme, makine vb. ürünleri sattığı göz önüne alınarak aşağıda belirtilen malları Türkiye’den 2016/Mayıs ayı içinde tedarik ederek daha sonra yurt dışına ihraç ettiğini varsayarsak

Satın Alınana Malın Cinsi	Tutarı TL	KDV’si TL
Kablo	100.000	15,25
Robotik Aparat	300.000	45.762
Metal Aralayıcı	75.000	11.440
Röle Kartı	50.000	7.627
Kompresör	340.000	51.864
Bobin	135.000	20.593
	Toplam Yüklenilen KDV	137.301,25

Katma Değer Vergisinin de mükelleflerin aksine bir hüküm olmadıkça mal ve hizmet satışları sonucu hesapladıkları Katma Değer Vergisinden , kendilerine yapılan teslim ve hizmetlerden alınan(yüklenildiği) Katma Değer Vergisini indirip arada müspet fark olması durumunda vergi dairesine öderler. Hesaplanan KDV’nin İndirilecek KDV tutarından küçük olması durumunda ise indirilemeyen kısım KDVK’ nın 29/2 maddesi gereği bir sonraki döneme indirim konusu yapılmak üzere devrolunur.

KDV'den istisna edilmiş mal ve hizmetlerin satın alınması durumunda alınan malların yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı KDVK' nun 30/a maddesi belirtildiğinden yukarıda tablo da mükellefin mal tesliminde bulunduğu malları ihraç edebilmek için yüklendiği tutar 137.301,25 TL 'dir. Şirket bu tutarı indirim konusu yapamamakta olduğundan bu tutarın KDVUGT gereği 5.000 TL sınırını geçmesi dolayısı ile Yeminli Mali Müşavir Raporu ile nakden iade alma hakkı mevcuttur.

KDVK 32 nci maddesinde düzenlenen tam istisnalar aşağıda belirtildiği gibidir.

- 11. Madde de yer alan ihracat istisnası
- 113.Madde de yer alan araç, ulusal güvenlik yatırımları , petrol ve kıymetli maden aramaları istisnası
- 14. Madde de yer alan taşımacılık istisnası
- 15.Madde de yer alan diplomatik istisna
- 17/4-s maddesinde yer alan engellilerin eğitimi , mesleki , günlük yaşamları için üretilmiş araç-gereç ve özel bilgisayar programlarına ilişkin istisna

### 2.6.3 Kısmi İstisna

Kısmi istisnayı açıklamadan önce yüklenilen KDV'nin tanımını yapmak uygun olacaktır. Yüklenilen KDV, istisnaya tabi olan malın veya hizmetin edimi sırasında ödenen veya borçlanılan KDV miktarı ile genel idare giderlerinden, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin kullanımından, malın nakliyesi, ambalajlanması gibi giderlerden istisnaya tabi işleme düşen payın toplamını oluşturan KDV'dir. Yüklenilen KDV, indirilecek KDV'den farklıdır. İndirilecek KDV beyannamenin verildiği dönemde alınan mal ve hizmetler için ödenen KDV'yi temsil ederken; Yüklenilen KDV istisnaya tabi işlemler için alınan mal ve hizmetlere ve yukarıda sayılan bilimum giderlere ödenen KDV'yi kapsar. (Meriç, 2013)

Kısmi istisna yapılan teslim ve hizmetler için KDV tahsil edilmediği halde , yüklenilen verginin indirim konusu yapılmayıp gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alındığı istisna türüdür. (Ergülen ve Erdem , 2000:473-474)

Örneğin; Bir bina yapımına başlanıp ve genel kurallara göre yüklendiği KDV'lerin indirimi yapılan ve inşaat devamı esnasında veya sonradan bu binanın, KDVK 17/2-b maddesi kapsamında Üniversiteye bedelsiz olarak teslimi halinde KDV

hesaplanmayacaktır. Bu durumda daha önce indirilmiş olan KDV'lerin bedelsiz teslim kararının verildiği ayda indirim iptali yapılması gerekir. Bu gibi hallerde önceki dönemlerde indirilen KDV; değişikliğin gerçekleştiği dönemde 1 No.lu KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" bölümünde belirtilenecektir. İndirim konusu yapılmayan KDV bu mükellefler tarafından kanunun 58 inci maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınabilecektir.

Bu kapsamda yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilebilecek, indirim yoluyla giderilmeyen vergiler ise iade edilmeyecektir.

Kısmi İstisna kapsamındaki işlemler aşağıda belirtildiği gibidir

- ✓ İthalat İstisnası
- ✓ Kanunun 17 nci maddesinde sayılan askeri ve sosyal amaçlı istisnalar ile diğer istisnalar(17/4-s bendi hariç)

### **3. İHRACATTA KDV İADESİ**

Katma Değer Vergisi'nin 11'inci maddesinde ihracat istisnası uygulaması dört grupta toplanmıştır.

- 1-Mal İhracatı
- 2-Hizmet İhracatı
- 3-Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Yapılan Teslimler
- 4- İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

#### **3.1 Mal İhracatı**

Katma Değer Vergisinin 11 nci maddesinde mal ve hizmet ihracı , 12 nci maddesinde yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetleri ve ihracat teslimleri istisnaları hüküm altına alınmıştır. Bu hükümler daha önce bahsedildiği gibi tam istisna kapsamında yer almakta olup KDVK' nun 30 ncu maddenin (a) bendi uygulanmamaktadır.

### 3.1.1 İstisnasının Uygulanabilmesi İçin Gerekli Şartlar Ve Kapsamı

#### 3.1.1.1 Genel Açıklama

İhracat teslimleri Katma Değer Vergisinin 11/1-a maddesine maddesiyle KDV'den istisna tutulmuştur. Aynı kanunun 12. Maddesiyle de teslimlerin ihracat teslimi sayılması için gerekli şartlar sayılmıştır.

1-Teslim, yurtdışındaki bir müşteriye, serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya antrepo işleticisine tevdi edilmelidir.

2-Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük bölgesinden çıkarak serbest bölgeye veya dış ülkeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antrepasına konulmalıdır.

Yukarıda belirtilen iki şartın yerine getirilmesi durumunda düzenlenecek olan faturada KDV hesaplanmayacak, teslimine ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecek ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV, kanunda ve KDVGUT de belirtilen şartları yerine getirmek şartıyla iade alınabilecektir.

#### 3.1.1.2 İhraç Malın Yurt Dışındaki Müşteriye Teslimi

KDVK 'nun 12.Maddesine göre yurtdışındaki müşteri tarifi şu şekilde yapılmıştır; İşyeri, kanuni ve iş merkezi, ikametgâhı yurtdışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan firmaların yurtdışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleridir.

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunan firmaların yurtdışında açmış oldukları temsilcilik, büro vb. kuruluşlar Türkiye'de mukim firmaların yurtdışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleri kapsamındadır. Dolayısıyla Türkiye'de faal olan KDV mükelleflerinin yurtdışında açmış oldukları temsilcilik, büro vb. kuruluşlar satmak veya kullanmak amacıyla yurtdışına çıkardıkları mallar ile ilgili teslimler İhracat teslimlerine ait fatura ve benzeri belgelerin yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesi ve kesin ihracat olması koşuluyla ihraç teslimi sayılmaktadır. (Gülçiçek, 2015:353)

Yurt içindeki firma tarafından yurt dışındaki şubesine gönderilen malın sevkinin sevk irsaliyesine bağlanması ve daha sonra 213 sayılı VUK' un 231/5. maddesine istinaden fatura kesilmesi gerekecektir.

Bir özeltede, yurt içinde kurulu firma tarafından yurt dışındaki şubesine mal gönderilmesinin sevk irsaliyesi ve fatura ile tevsik edilmesi ve ihracat işlemleri kapsamında muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir. 5044 Sayılı Özelge. (2006)

### **3.1.1.3 Teslim Konusu Malın Dış Ülkeye Ulaşması**

Daha önce belirtildiği üzere KDVK' nun 12/1-b bendi gereği bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için ihraca konu malın T.C Gümrük Bölgesinden çıkarak dış ülkeye vasıl olması gerekmektedir. Burada kastedilen dış ülke kavramını 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 2.maddesinde belirtilen "T.C Gümrük Bölgesi' nin Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsadığı ve Türkiye Kara sahası, hava sahası ve iç suları' nın gümrük bölgesine dahil olması" gerektiği kapsamında değerlendirmek gerekmektedir.

Bu nedenle Türkiye Cumhuriyeti Gümrük hattını geçmeyen malların KDV ihracat istisnasından faydalanması mümkün değildir. Bunun yanında malın yurtdışındaki alıcıya veya onun adına hareket eden şahıslara yurtiçinde yapılan teslimler Türkiye sınırları içinde KDV'ye tabi olacak, teslim konu mallar T.C gümrük hattını geçmediğinden KDV istisnasının uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

### **3.1.1.4 Yetkili Gümrük Antrepolarına Yapılan Teslimler**

KDVK' nun 12'nci maddesi ile bazı gümrük antrepolarına ayrıcalık tanınmış, yetkilendirilen gümrük antrepolarına mal konulması halinde malın gümrük hattından geçme şartı aranmaksızın ihracatı yapılmış kabul edileceği belirtilmiştir.

İhracata konu malların dış gümrük kapılarından değil de, iç gümrük kapıları aracılığıyla gerçekleşmesi durumunda ihracatta dikkate alınacak durum ihracatın nereden değil hangi tarihte yurtdışı edildiğidir. Çünkü Katma Değer Vergisi Kanununda dikkate alınan esas husus malın gümrükten çıkması değil, malın gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye ulaşması olmasıdır. İhracat istisnasının malın iç gümrüklerden çıkışı sırasında uygulanması, malın Türkiye dışına çıkmadan önce KDV iadesinin doğmasına neden olabilecektir.( Özyer, 2002)

Yetkili gümrük antrepolarının işleyişle ilgili olarak esaslara uymaması durumunda ziyaa uğratılan vergi, kesilecek ceza ve bunlara bağlı olarak gecikme

faizinin ödenmesi bakımından iade alan mükellef ile birlikte Gümrük Antreposu işleticisi de müteselsilen sorumlu tutulmuştur.

### **3.1.1.5 Serbest Bölgedeki Alıcılara Yapılacak Teslimler**

KDVK' nun 12 nci maddesinde serbest bölgelerde alıcılara yapılan mal teslimleri ihracat teslimi olarak belirtilmiştir. Burada belirtilen alıcı kavramı ilgili mevzuat içerisinde söz konusu bölgede faal durumda olan tüzel veya gerçek kişi alıcıları ifade etmektedir.

İstisna hükmünden yararlanabilmesi için teslim konusu malın serbest bölgeye vasıl olması ve ihracat teslimlerine ait fatura ve benzeri vesikaların serbest bölgede ki alıcı adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Konu ile ilgili çok sayıda özelge mevcut olup bazıları aşağıda belirtildiği gibidir.

Gelirler Genel Müdürlüğünün özelgesi ile Serbest bölge içerisinde , Serbest Bölge işleticisine tahakkuk ettirilen elektrik bedellerinin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebileceği , B.07.1.GEL..052/5216-8/26452 sayılı özelge. (1998)

Şirkete tesliminin söz konusu olacağı aracın trafik tescilinin yapılma zorunluluğunun bulunması ve söz konusu aracın hem serbest bölge hem de serbest bölge dışında kullanılacak olması nedenleri ile araç alımının serbest bölgeye yapılmış mal teslimi kapsamında ihracat istisnasından faydalanamayacağı, Bursa Defterdarlığı'nın ''Serbest Bölge İşlem Formunu'' özelgelerle ihracatta ispat edici belge olarak kabul gördüğü, gibi görüşleri mevcuttur. B.07.1.GİB.0.01.55/5579-38-287-079026 sayılı özelge. (2009)

### **3.1.1.6 İhracat Bedelinin Hesabı ve Yurda Getirilmesi**

32 sayılı Türk Parasını Kıymetimi Koruma Kanununda 08.02.2008 tarihinde yapılan değişiklikle KDVK' nun 11/1-a maddesi kapsamında İhracat bedellerinin döviz olarak ülkeye getirilmesi zorunluluğu kaldırılmıştır. Uygulama ile birlikte uzun süren bürokratik işlemler sona ermiş, kamu idaresinin ihracatçıya olan güvenin arttığı izlenimi verilmiştir.

### **3.1.1.7 İhracat İstisnasının Beyanı**

Katma değer vergisi ihracat istisnasına ait bedeller, malın fiilen ihraç edildiği, diğer bir ifade ile malın TC gümrük bölgesinden çıktığı, serbest bölgeye vasıl olduğu veya yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepasına

konulduğu aya ait katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Bu hükmün kaynağı KDV kanununun 12/1. Maddesidir. (Özyer, 2002)

Kural olarak ihracı gerçekleşmeyen mallar için fatura düzenlenmesi durumunda dahi, ihracat gerçekleşmediği için KDV beyannamesinde istisna olarak beyan edilmesi mümkün değildir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmemesi ve bir teslimin söz konusu olmaması nedeniyle beyannamede istisna hükümlerine ilişkin bilgilere yer vermek mümkün değildir.

İhracat faturası malın yurtdışı edildiği dönemden önce düzenlenmiş olsa dahi, istisna ihracatın yapıldığı dönem KDV beyannamesi ile beyan edilir. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984)

İstisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren verginin mahsuben veya nakden iadesinin talep edilmemesi halinde “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılır. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984)

### **3.1.1.8 İstisnanın Beyanı Açısından Faturadaki Dövizin TL'ye Çevrileceği Tarih**

Katma Değer Vergisine göre ihracat tutarı, gümrük beyannamesinin kapandığı tarihteki Resmi Gazetede yayınlanan Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınmak suretiyle hesaplanmalıdır. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984)

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

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

### **3.1.2 İhracat İstisnasında Özellik Gösteren Durumlar**

#### **3.1.2.1 Vade Farkı ve Kur Farkları**

Teslim ve hizmet işlemlerine ait faturalarda tutarları hesaplanarak gösterilen vade farkları KDVK' nun 24/c maddesi gereğince KDV matrahına dahil edilecek ve ihraca konu mala uygulanacak KDV oranı üzerinden vergilendirilecektir.

İhraç edilen mallara ait sonradan ortaya çıkan vade farkları da matraha dahil olacağından tahsil edilen vade matrah farkı tutarları istisnadan yararlanabilecektir.

Vade farklarının elde edildiği dönem KDV beyannamesinde istisna olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Kur farklarının da bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmekte olup ihracatçı lehine ortaya çıkan kur farkları da ihracat istisnası kapsamındadır. (Gülçiçek, 2015:357)

### **3.1.2.2 İhraç Edilen Malın Zayi Olması**

İhracata konu olan mallar gerek yurt dışı edilmeden gerekse yurt dışı edildikten sonra yanma, çalınma, kaza, çürüme vb. nedenlerle zayi olabilmektedir. Her iki durumda KDV yönünden yapılacak işlemler farklıdır. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde, zayi olan mallara ait alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Bu hüküm gereğince, çeşitli nedenlerle zayi olan malların alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirimi mümkün olmamaktadır. Söz konusu vergi önceki dönemlerde indirilmiş ise, indirilen vergilerin KDV beyannamesinde hesaplanan KDV'ye ilave edilerek beyan edilmek suretiyle düzeltilmesi, bu şekilde düzeltilen vergilerin ise çalınan mallara ait olanlar hariç aynı Kanunun 30/a ve 58. Maddelerine göre Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak göz önüne alınması gerekmektedir.

Zayi olayının "çalınma" fiili ile meydana gelmesi halinde ise, indirilemeyen veya indirilip de düzeltilen vergilerin GVK ve KVK yönünden kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak dikkate alınması gerekmektedir.

İhracata konu olan malların henüz yurt dışı edilmeden önce Türkiye içinde zayi olması halinde, Kanunun 30/c maddesinde belirtildiği şekilde hareket edilerek işlem yapılması gerekir. Bu durumda, mal yurt dışı edilemediğinden, bu malların alımı sırasında ödenen KDV indirilemeyecek, indirilmiş ise yukarıda belirtildiği şekilde; indirilen vergiler KDV beyannamesinde hesaplanan KDV'ye beyan edilerek düzeltilecektir.

İhracata konu malların bir dış ülkeye vasıl olduktan sonra zayi olması yani, KDV Kanunu'nun 12/1. maddesine göre, ihracat tesliminin gerçekleşmesinden sonra T.C. gümrük hattını geçip zayi olan mallar ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilecektir. İhracata konu olan malların yurtdışı edilmeden



önce zayi olması halinde ise, mallar henüz yurt dışı edilemediğinden, KDV ihracat istisnasından faydalanılamaz. Ancak, Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özelgede, yurt dışındaki şantiyeye ihraç edilen malların yurt dışında meydana gelen kaza sonucu zayi olması olayında, zayi olan malların alış belgelerinde belirtilen KDV'nin indirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir

Konu ile ilgili İVDB' nin bir özelgesinde "İhraç edilecek olan malların Cizre yakınlarında meydana gelen kaza nedeni ile zayi olması ve malların ihraç edilememesi" hususu sorulmuş , Kaza nedeni ile zayi olan malların usulüne uygun bir şekilde ihraç edilememesi nedeni ile yüklenilen KDV 'nin indirimine konu edilemeyeceği ve iade talebinin yerine getirilemeyeceği

Diğer taraftan zayi olan mallara ilişkin olarak yüklenilen KDV nin kazanın meydana geldiği dönemde İndirilecek KDV listesinden çıkarılarak İlave edilecek KDV hesabına dahil edilmesi gerektiği ayrıca hesaplardan çıkarılan KDV tutarları , gelir ve kurumlar vergisinin matrahının tespitinde maliyet veya gider unsuru olarak dikkate alınabileceği şeklinde görüş bildirmiştir. B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2666 sayılı özelge. (2012)

### **3.1.2.3 İhracat Bedelinin Döviz Olarak Tahsil Edilmesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 215'inci maddesinde , " Bu kanuna göre tutulacak olan defter ve kayıtların Türkçe tutulması mecburidir. "aynı kanunun 227 inci maddesinde de, " Bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükümleri yer almaktadır.

Buna göre vergi kanunlarına göre tutulacak olan kayıtları Türkçe tutulması zorunluluğu bulunduğundan faturaların da Türkçe düzenlenmesi gerekmektedir.

Ancak faturaların yabancı bir dille düzenlenmesi durumunda fatura üzerinde hem Türkçe hem de yabancı dilde bunların karşılıklarının belirtilmesi gerekmektedir." denilmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın bir muktezasında ise konu ile ilgili "Borçlanılan bir meblağı göstermek üzere düzenlenen belge niteliğinde olan faturalarda belirtilen birim fiyatları ile toplam tutarlarının yabancı para cinsinden yazılması halinde Türk Lirası karşılığına da yer verilmesi gerekmektedir." denilmiştir. 57/5711-140/42152 sayılı Mukteza. (2011)

### 3.1.2.4 İhraç Edilen Malın Alıcısının İflas Etmesi

İhraç edilen malın yurtdışındaki alıcısının iflas etmesi nedeniyle malların varış ülke gümrüğünden çekilemediği için bu ülke gümrüğünde yakılarak imha edilmesi halinde

KDV Kanununun 12/1 hükmü gereği bir teslimin ihracata konu olabilmesi için;

- Teslimimin yurtdışındaki müşteriye yapılması
- Teslime konu malın T.C. gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye ulaşması

Hususları şarttır.

Buna göre, yurtdışındaki müşteriye teslim edilmek üzere gönderilen ve gümrük beyannamesi ile Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıktığı teşvik edilen malların alıcıya tesliminden önce zayi olması durumunda, söz konusu mallar zayi olduğunun sigorta işlemleri ile kanıtlanması ve taahhüt hesaplarının da Ekonomi Bakanlığı tarafından kapatılmış olması şartıyla bu işlemin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır. GİB.4.34.16.01-KVK 8-1460 sayılı Özelge. (2012)

### 3.1.2.5 Doğrudan Mal İhracında Yüklenilen KDV'nin Tespiti

KDV iadesinde iadenin mevzuat hükümlerine uygun olmasının yanında iade edilecek verginin hesaplanması da büyük önem arz etmektedir.

“Kanunda ve bu Tebliğ’de aksi belirtilmediği sürece, iadesi gereken KDV’nin hesabında, iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren ve indirilemeyen KDV tutarları dikkate alınır. İşlemin bünyesine giren KDV’nin iadesinin öngörüldüğü iade taleplerinde, aşağıda belirtilen hususlar çerçevesinde yüklenilen KDV hesabı yapılır.” denilmektedir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

Ancak iade edilecek KDV her zaman yüklenilen vergi dikkate alınarak hesaplanamaz. Aşağıda belirtilen durumlarda yüklenilen KDV şu şekillerde hesaplanır.

- İhraç kayıtlı teslimde bulunan mükelleflere, yüklenilen KDV tutarı değil, teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tecil-terkin edilmeyen kısmı iade edilir.
- Yolcu beraberli eşya uygulamasında istisna şartlarının gerçekleşmesi durumunda alıcıya iade edilen tutar mükellefe iade edilmektedir.

Mükellefler, yükledikleri KDV doğru hesaplamak zorundadırlar. Yüklenilen KDV'ni doğru olarak hesaplanmasında kullanılacak her durum ve olaya uygun bir formül bulunmamaktadır. (Vural, 2015:117)

Yüklenilen KDV, alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortisman tabii iktisadi kıymetler (ATİK) için yapılan harcamalara ilişkin KDV'den oluşur. İadeye konu olan işlemlerle doğuran işlemle ilişkilendirilebilen giderler aşağıda yer alan açıklamalar dikkate alınarak hesaplanır.

İade hakkı doğuran işlemle ilgili talep edilecek KDV tutarı;

a) İade hakkı doğuran işlemin doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler,

b) İade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği döneme ilişkin genel imal ve genel idare giderlerinden iade hakkı doğuran işleme isabet eden kısım,

c) İade hakkı doğuran işlemde kullanılan ATİK' in alımı,

nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

### **3.1.2.6 İade Edilecek Vergi İşlem Bedeline Genel Vergi Oranı Uygulanmak Suretiyle Hesaplanamaz**

İade hakkı doğuran işlem bedeli ile %1, %8, %18 gibi uygulanan KDV oranlarının çarpılması sonucu bulunacak tutarın iade olarak talep edilmesi mümkün değildir.

Çünkü iade edilecek vergi , istisna nedeniyle tahsilinden vazgeçilen vergi tutarı değildir. Yukarıda belirtilen hesaplama sonucunda, yüklenilen vergi değil tahsilinden vazgeçilen vergi bulunmuş olur. Halbuki istisna uygulaması ile mükellefin kaybı tahsilinden vazgeçilen vergi değil, yüklendiği halde indirilemeyen vergidir. (Vural, 2015:117)

Dolayısıyla ihracat istisnası nedeniyle iade edilecek KDV'nin ihraç edilen mallar için yüklenilip indirilemeyen vergi göz önüne alınmadan doğrudan teslim bedelinin genel vergi oranına çarpılmak suretiyle bulunmasını doğru olmadığını aşikar olduğu Maliye Bakanlığı'nın muktezalarında belirtilmiştir.55/5532-467/17179 sayılı Mukteza. (1995) , 2601029-107/75606 sayılı Mukteza. (1991)

### 3.1.2.7 Genel Giderler Dolasıyla Yüklenen KDV

Konuya ilişkin daha önceden yürürlükte olan 24, 36, 39, 119 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, KDV GUT' nin yürürlüğe girmesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlüğe giren tebliğ de giderler nedeniyle yüklenen KDV'nin iade hesabına dahil edileceği aşğıdaki gibi ifade edilmiştir.

İade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenen KDV dikkate alınır. Daha sonra ilgili dönem genel imal ve genel idare giderleri için yüklenen KDV'den pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmaması halinde, bu tutar ile azami iade edilebilir KDV tutarı arasındaki farka isabet eden tutar kadar ATİK' ler dolayısıyla yüklenen KDV'den iade hesabına pay verilebilir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

Genel giderlerin iadeye konu malla ilgisinin bulunmadığı durumlarda yüklenen KDV olarak dikkate alınması mümkün değildir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

Tebliğde belirtildiği üzere genel imal ve idare giderlerine ait KDV'nin yüklenen KDV'nin hesabında dikkate alınacağı konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır.

Genel giderler, doğrudan mal veya hizmetin maliyetine girmeyen giderlerdir. Söz konusu giderlerin adının ve niteliğinin bir önemi yoktur. Önemli olan söz konusu giderlerin iade konu işlemle ilgili illiyet bağının olup olmadığıdır.

İade işlemini doğuran işlemle ilgili olmak şartıyla ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olan her türlü genel giderlere ait KDV'nin yüklenen KDV'nin hesaplanmasında dikkate alınması gerekir. Buna göre gelir tablosuna göre faaliyet karının tespitinde dikkate alınan, araştırma ve geliştirme ile pazarlama satış ve dağıtım giderleri de dahil olmak üzere bütün faaliyet giderleri dolayısıyla yüklenen KDV'den iade hakkını doğuran işleme isabet eden tutar yüklenen KDV'nin hesaplanmasında dikkate alınabilecektir. (Vural, 2015:134)

Konu ile ilgili Maliye Bakanlığı'nın bir muktezasında kısaca "İade hakkını doğuran işlemle ilgili olarak yüklenilmiş bulunan pazarlama ve reklam giderleri ile ATİK olan dağıtım araçları vb. dolayısıyla yüklenilmiş vergiler, iade hakkını doğuran

işlemin bünyesine giren vergiler olarak değerlendirilerek işlem yapılabileceğini” belirtmiştir. 53/5329-665/28753 sayılı Mukteza. (2001)

Diğer bir özalgede ise” İhracatın gerçekleşmesinden önce yapılan ve iadeye hak kazandırıcı işlemin bünyesine giren, ancak ihracat tarihinden daha sonraki bir tarihte fatura edilen giderlere ait yüklenen KDV, fiili ihracatın yapıldığı vergilendirme döneminde ve kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla iadeye konu olabilecektir.” denilmiştir. GİB.4.35.17.01-35-02-779 sayılı özelge. (2011)

### **3.1.2.8 Amortisman Tabi İktisadi Kıymet İktisabı Dolayısıyla Yüklenen KDV**

Faaliyetleri tamamen veya kısmen iadeye konu işlemlerden oluşan mükelleflerin ATİK için ödedikleri KDV’ nin alınması mümkündür.. İade den faydalanabilmek için aşağıda belirtilen şartları taşımak gerekir.

#### **3.1.2.8.1 ATİK’ in İade Hakkı Doğuran İşlemlerle Doğrudan İlgili Olması Gerekir**

İade almaya hak kazanabilmek için ATİK ’lerin iade hakkını doğuran işlemlerde kullanılması gerekmektedir. İade hakkı doğurmayan ATİK dolayısıyla yüklenen KDV iade edilecek verginin hesabına dahil edilemez.

Örneğin inşaat malzemeleri satışı ile uğraşan firma tarafından faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan, işletmenin aktifine kaydedilerek amortisman ayrılan ve misafirhane olarak kullanılan villaların, ihracat faaliyetiyle doğrudan bir ilişkisi olmadığından, villaların alışı nedeniyle yüklenen vergi iade edilemez. 50/5014-161/12506 sayılı Mukteza. (2002)

#### **3.1.2.8.2 Fiilen Kullanılma Şartı**

ATİK için ödenen KDV’ nin talep edilebilmesi için iktisadi kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlanmış olması gerekmektedir.

Örneğin, 2008 yılında başlayıp 2009 yılında bitirilerek aktife alınan sinema binası dolayısıyla yüklenen vergiler, sinema binasının indirimli orana tabi işlemler için fiilen kullanılmaya başladığı dönemden itibaren iade hesabına dahil edilebilecektir. Fiilen kullanımın başladığı takvim yılından önceki yıllarda sinema inşaatı ile ilgili harcamalar dolayısıyla yüklenen vergiler de iade hesabına dahil edilebilecektir. . (Vural, 2015:148)

Arsa ve fabrika binasının alımında yüklenilen KDV , bunların iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılmaması halinde mükellefin doğrudan ihracatına ait iade edilecek vergi hesabına dahil edilmeyecektir.

Yenileme çalışmaları sebebi ile yönetim faaliyetlerini durdurarak stok mallarını satan bir mükellefin yenileme amacıyla satın aldığı iktisadi kıymetler, satışı gerçekleştirilen malın bünyesinde kullanılmadığında söz konusu iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen KDV'nin iadesi mümkün değildir.

Mükellefin 30.12.1999 tarihinde iş yeri açma ve çalıştırma ruhsatı alarak çalıştırmaya başladığı fabrika binası inşaatı ile ilgili harcamalara ait KDV'nin söz konusu tarihten önce ki dönemlere ait iadeye konu edilmesi mümkün değildir.57/5711-695/103289 sayılı Mukteza. (1999)

İade hakkını doğuracak işlemde kullanılacak olsa bile, kullanılmaya başlanılmayan iktisadi kıymetler nedeniyle ödenen KDV 'lerin iadeye konu edilmesi mümkün değildir. DEF.0.35.12/KDV:02-5225/2495 sayılı mukteza. (2005)

### **3.1.2.9 Amortisman Tabi İktisadi Kıymet İktisabında Üst Sınır Uygulaması**

Kural olarak bir vergilendirme döneminde iadeye konu olabilecek tutar o işlemlere ait bedelin KDV tutarını geçemeyecektir. Fakat doğrudan yüklenimler nedeniyle iade konu tutarın fazla olması ve mükellefin iade hakkını talep etmesi durumunda iade, o işlemlere ait bedelin KDV tutarını aşan kısmının vergi incelemesine sevk edilmesi sonucunda iadeye uygun olan tutar kadar gerçekleştirilir.

Uygulamada mükelleflerin bu durumlardan kaçındıkları, incelemeye sevk edilmeme adına iade talebinde bulunmadıkları görülmektedir.

KDVUGT belirtildiği üzere "ATİK dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verildiği durumda, iade tutarı genel KDV oranı olarak hesaplanan tutardan fazla olamaz." denilmektedir. Fakat iade hakkı doğuran ve doğurmayan işlemlerin birlikte kullanılması durumunda devreden ATİK tutarı her iki işlem türüne isabet eden vergi ayrı ayrı hesaplanmak suretiyle iadeye konu tutar tespit edilmelidir.53/5314-417/89889 ve 53/5329-772/6427 sayılı muktezalar. (20007), (2005)

### **3.1.3 İade**

#### **3.1.3.1 Genel Açıklama**

Daha önceki bölümlerde belirtildiği gibi Mal İhracı tam istisnalar kapsamında yer almaktadır. Dolayısıyla bu istisna kapsamında yapılan mal teslimlerine ilişkin alımda yüklenilen ya da maliyetler içerisinde yer alan KDV'nin indirimi mümkün olduğu gibi indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesi de yapılmaktadır.

#### **3.1.3.2 İadede Aranılacak Belgeler**

İadenin Mal ihracatından kaynaklanması durumunda iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır;

- ✓ Yüklenilen KDV listesi
- ✓ Satış fatura listesi
- ✓ Gümrük Çıkış beyannamesi veya listesi
- ✓ İndirilecek KDV listesi
- ✓ Hesaplama Tablosu(KDVUGT ile gelmiştir)
- ✓ Talep dilekçesi

#### **3.1.3.3 Mahsuben İade**

Bu uygulama kapsamındaki mahsuben iade talepleri, gerekli belgelerin ibraz edilmesi durumunda iade mercileri tarafından miktar kısıtlaması olmaksızın vergi inceleme raporu (VİR), YMM raporu ve teminat şartları aranmadan gerçekleştirilir.

Vergi mükelleflerinin mahsup talepleri, mahsup işlemlerine konu belgelerin dilekçe tarihi itibarıyla hüküm ifade etmektedir. Mahsup dilekçesinin vergi dairesine verilmesi gecikme zammını durdurduğundan mükellefler mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde ısrarcı olmuyor dolayısıyla vergi dairelerinde mahsup bekleyen dilekçelerin sayısı hızla artıyordu. KDVUGT ile birlikte vergi dairelerine mükelleflerce iade işlemlerine ait belgelerin tamamlanmasını izleyen tarihten itibaren 10 gün içinde sonuçlandırılması zorunlu tutulmuştur.

Bu nedenle vergi daireleri 84 No.lu KDV Genel Tebliğinde yer almayan bu hüküm gereğince iade işlemlerini hızlandırmış ve mükelleflere iade işlemleri ile ilgili eksikliler nedeniyle çabuk geri dönüşler yaptıkları görülmektedir.

KDVUGT gereği vergi daireleri tespit edilen yada KDVIIRA tarafından bulunan hataları mükellefe tebliğ etmektedir. Mükelleflerinden söz konuş hatalara 30 gün içerisinde cevap vermesi gerekmektedir. Bu süreden sonra eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin iade talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibarıyla sonuçlandırılır ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre zarfı için gecikme zammı uygulanır.

#### **3.1.3.4 Nakden İade**

Uygulama kapsamında 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri VİR, YMM raporu ve teminat şartı aranmadan sonuçlandırılır. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması durumunda, aşan tutarın iadesi VİR veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi durumunda, mükellefin iade talebi sonuçlandırılır ve verilmiş olan teminat, VİR veya YMM raporu sonucuna göre sonuçlandırılır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

YMM raporu ile iade, mükellefin süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi varsa limitsiz, yoksa 37 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiş limite kadar yapılabilecektir. (2016 için 473.000 TL, 2015 için 448.000 TL, 2014 yılı için 407.000, 2013 yılı için ,392.000, 2012 yılı için 364.000, 2011 yılı için 330.000)

Ayrıca bu tutarları aşan iade talebinde bulunulması durumunda iade talebinin YMM raporuna istinaden yerine getirilebilmesi için ihracatçının tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş olması gerekmektedir. Tam tasdik sözleşmesinin düzenlenmemesi durumunda tam tasdik limitini aşan iade talepleri YMM raporuna istinaden yerine getirilmesi mümkün değildir.

KDVUGT gereği '' YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükellefler, İade mercilerine rapor ibraz etmedikleri hiçbir durumda nakden iadeden bahsedilemez. Mükelleflerin rapor düzenleninceye süresince, teminat göstermeleri durumunda ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar çözülür. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflerin, teminat karşılığı iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde bu iade ile ilgili YMM raporunu ibraz etmemesi halinde, söz konusu teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.



Bu süre zarfında YMM raporunu ibraz edemeyenler mazeretleriyle birlikte başvurmaları halinde, değerlendirme yapmak suretiyle 213 sayılı Kanunun 17nci maddesi uyarınca vergi dairesince altı ay ek süre verilebilir.

Mükelleflerin iade tutarını kısmen mahsup, kısmen nakden almak istemeleri halinde iade de aranan belgelerin ibraz edilmiş olması durumunda öncelikle muaccel hale gelen borçlara mahsup yapılır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

### 3.1.3.5 İadeye İlişkin Örnekler

**Örnek 1:** Televizyon imalat ve satışı faaliyeti ile uğraşan ÇETİK A.Ş. yurtdışındaki müşterilerine yapacağı 300.000 \$ tutarındaki faturayı 01.08.2015 tarihinde düzenlemiş ve malları göndermiştir. Mallar gümrükten 01.09.2015 tarihinde çıkmıştır. (01.08.2015 tarihinde 1\$=2,10 TL, 01.09.2015 tarihinde 1\$=2,20 TL) ÇETİK A.Ş.' nin Eylül/2015 döneminde işlemleri aşağıda belirtildiği gibi olduğunu varsayarsak;

Yurt içi Satış Tutarı	:	1.000.000
Yurt içi Satışlar Nedeniyle Yüklenilen KDV	:	150.000
Yurt dışı Satışlar Nedeniyle Yüklenilen KDV	:	70.000

Dikkat edilmesi gereken husus istisnanın beyan edileceği dönemin, malların fiilen gümrüğü geçtiği Eylül /2015 dönemidir. Eylül /2015 döneminde olması gereken beyanname aşağıda belirtildiği gibidir.

Matrah Toplamı	:	1.000.000
Hesaplana KDV	:	180.000
İndirilecek KDV Tutarı	:	220.000
İade Edilecek KDV	:	40.000

Mükellefin 2015/ Eylül dönemi KDV Beyannamesin de "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosuna 300.000 \*2,20=660.000 TL'yi teslim bedeli olarak beyan etmesi gerekmektedir.

**Örnek 2:** Çalışkan A.Ş'nin Ocak/2015 döneminde yurtdışına yapmış olduğu satışlara ilişkin mallar ilgili dönem içerisinde fiilen gümrük bölgesi dışına çıkmış ve yurtdışındaki müşteriler adına fatura düzenlendiğini varsayımı altında Ocak/2015 dönemi işlemleri aşağıda belirtildiği gibidir.

Yurt içi Satış Tutarı	:	2.000.000
Yurt dışı Satış Tutarı	:	500.000
Yurt içi Satışlar Nedeniyle Yüklenilen KDV	:	150.000
Yurt dışı Satışlar Nedeniyle Yüklenilen KDV	:	70.000
Önceki Dönemden Devir KDV	:	220.000

Bu bilgiler doğrultusunda olması gereken beyanname aşağıda belirtildiği gibidir.

Matrah Toplamı	:	2.000.000 TL
Hesaplana KDV Tutarı	:	360.000 TL
İndirilecek KDV Tutarı	:	220.000 TL
Önceki Dönemden Devreden KDV Tutarı	:	220.000 TL
İndirimler Toplam Tutarı	:	440.000 TL
İade edilecek KDV Tutarı	:	70.000 TL
Sonraki Döneme Devreden KDV Tutarı	:	10.000 TL

Tabloda görüldüğü üzere Ocak/2015 dönemimde talepte bulunulması halinde 70.000 TL Mükellefin vergi, SGK, İthalde Ödenecek Borçlarına vb. mahsup edilecektir. Mükellefin iade hakkını Nakden kullanmak istemesi durumunda ilgili dönem için YMM raporunun ibraz edilmesi gerekmektedir.

**Örnek 3:** Çizgi Ltd. Şti' nin Şubat/2015 döneminde yurtdışına yapmış olduğu satışlara ilişkin mallar ilgili dönem içerisinde fiilen gümrük bölgesi dışına çıkmış ve yurtdışındaki müşteriler adına fatura düzenlendiğini varsayımı altında Şubat/2015 dönemi işlemleri aşağıda belirtildiği gibidir.

Yurt içi Satış Tutarı	:	1.000.000
Yurt dışı Satış Tutarı	:	500.000
Yurt dışı Satışlar Nedeniyle Yüklenilen KDV	:	120.000
Yurt içi Satışlar Nedeniyle Yüklenilen KDV	:	50.000

Bu bilgiler doğrultusunda olması gereken beyanname aşağıda belirtildiği gibidir.

Matrah Toplamı	:	1.000.000
Hesaplana KDV	:	180.000
İndirilecek KDV tutarı	:	170.000
İndirimler Toplamı	:	170.000
İade Edilecek KDV	:	0
Ödenecek KDV	:	10.000

#### **3.1.4 Türkiye de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura İle Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti)**

Katma Değer Vergisinin 11/1-a maddesi ile Türkiye' de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti) KDV'den istisna tutulmuştur. Daha önceden yürürlükte olan 61 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile konu ile ilgili açıklamalarda bulunulmuş fakat KDVUGT 'nin yürürlüğe girmesi konuya ilişkin diğer tebliğ hükümleri uygulamadan kaldırılmıştır.

### 3.1.4.1 Bavul Ticareti Kapsamında Satış Yapabilecekler

Bu istisnadan, Türkiye’de ikamet etmeyen Türkiye’den ve satın aldığı malları yurt dışına götüren yabancı ve Türk uyruklu alıcılar yararlanabilecektir. Buradan çıkan sonuç istisnanın kapsamına sadece gerçek kişi alıcıların girdiği, tüzel kişi alıcıların istisnadan faydalanamayacağıdır.

Ayrıca Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile satış yapılabilmesi ve istisnadan yararlanabilmesi için İstisna İzin Belgesi almak gerekmektedir. Bu nedenle Tüm Katma Değer Vergisi mükelleflerinin bu istisna kapsamında satış yaparak istisnadan faydalanmaları mümkün değildir.

Mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerine başvurarak İstisna izin belgesi almaları durumunda, bu tür satışlarını KDV hesaplamadan yapacaklardır. İstisna izin belgesi almak isteyen mükelleflerin

- ✓ KDV mükellefi olmak (Gerçek usulde)
- ✓ Haklarında SAMİYB düzenlediği veya bilerek kullandığı konusunda KDVUGT de şartları belirtilen olumsuz raporun yazılmamış olması aranmaktadır.

Bu şartları taşıyan mükelleflerin vergi dairelerine yapacakları istisna başvuruları değerlendirilecek olup, durumlarının uygun görülmesi halinde KDVUGT tebliğ elinde yer alan istisna izin belgesi verilecektir.

Haklarında KDVUGT de belirtilen durumların mevcut olması durumunda Olumsuz Rapor yazılan ve istisna izin belgeleri iptal edilen mükellefler, iade taleplerinin genel esaslara geçilmesi halinde tekrar istisna izin belgesi alabileceklerdir.

### 3.1.4.2 İstisnanın Şartları

Türkiye’de ikamet etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılacak Satışlara Ait KDV İhracat İstisnası İzin Belgesine sahip mükelleflerin aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde KDV hesaplamadan işlem yapacaklardır.

a) Teslim, Türkiye’de ikamet etmeyen yabancı uyruklu alıcılara veya yurtdışında ikamet eden ve bu durumu resmi belgelerle ispat eden Türk uyruklu alıcılara yapılmalıdır.

b) Satılan malların bedelleri toplamının 2.000 TL’nin üzerinde olması gerekir.(KDVUGT’ den önce 93 No.lu KDV Tebliğinde belirtilen tutar 660 TL’dir) Bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait tutarlar da dahildir.

c) 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan mallar için bu kapsamda işlem yapılamaz. Bu kapsamdaki satışlarda, şekil ve muhtevası GİB ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen KDVUGT ekinde yer alan “Özel Fatura” kullanılır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

Özel Tüketim Vergisi Kanunu(ÖTVK)’na ekli (I) sayılı listede benzin, motorin, LPG gibi akaryakıt ürünleri ile sanayide irdi olarak kullanılan yağlar yer almaktadır. Bu malların istisna belgesine sahip mükellefler tarafından teslim edilmesi halinde, bu kapsamda istisnadan faydalanmak mümkün değildir. (Gülçiçek, 2015:373)

Özel faturalar toplam 5(beş) nüsha olarak düzenlenmelidir. Birinci nüshası alıcıya, Beşinci nüsha ise satıcıya verilmelidir. . İki, üç ve dördüncü nüshalar malın gümrükten çıkışı sırasında onaylatılmalıdır.

Satın alınan malların, özel fatura tarihini izleyen aybaşından itibaren üç ay içinde gümrük kapılarından yurtdışına çıkarılması ve buna ilişkin onaylatılmış özel faturanın bir nüshasının çıkış tarihinden itibaren en geç bir ay içinde satıcıya ulaştırılmış olması gerekir.

İç genelgede belirtildiği üzere Antalya, Samsun, İzmir, İstanbul, Edirne, Artvin, Trabzon illerindeki bütün gümrük kapılarından çıkarılacak mallar için uygulanacağı belirtilmiştir. Daha sonra bu illere ilave olarak Tekirdağ Çorlu, Kırklareli Dereköy, Iğdır Dilucu, Ardahan ve Rize Türkgözü Gümrük Kapıları da eklenmiştir.

İstisna izin belgesine sahip satıcıların, Türkiye’de ikamet etmeyenlere KDV Kanununun 11/1-b maddesi kapsamında KDV tahsil ederek satış yapmaları da mümkündür.” Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (2014)

### **3.1.4.3 Bavul Ticareti Kapsamında İade Edilecek Verginin Hesaplanması**

KDVUGT ile karmaşık ve zor olan bavul ticareti kapsamındaki KDV iade işlemlerine ait düzenlemeler kaldırılmıştır. Bavul Ticareti kapsamındaki iade işlemlerinde, iade edilecek vergi ihracattan doğan iadelerdeki esaslara göre hesaplanmalıdır.

### **3.1.4.4 İstisnanın KDV Beyannamesinde Gösterilmesi**

KDVUGT ile Döviz Alım Belgesi(DAB) ibraz mecburiyeti ortadan kaldırılmıştır. Bu kapsamda yapılan satışlar, onaylı özel faturanın satıcı firmaya ulaştığı tarihi kapsayan KDV beyannamesi beyan edilecektir. Beyannameye onaylı

özel faturanın bir nüshası veya firma yetkililerince onaylı örneği ya da onaylı özel faturaların muhtevasını içerecek şekilde hazırlanan listenin eklenmesi gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

61 sıra No.lu KDV tebliğinin uygulanmasında söz konusu satışlar öncelikle matrah içerisinde beyan edilmekte, belgelerin tamamlanması ile birlikte beyan edilen vergi indirim konusu yapılmaktaydı. Yukarıda belirtilen açıklamalarda görüleceği üzere yeni KDVUGT ile söz konusu tutarlar matraha dahil edilmeksizin doğrudan istisna olarak beyan edilmektedir. (Gülçiçek, 2015:374)

KDVUGT yürürlüğe girmeden önce ,KDV beyannamesinin 24 No.lu satırında satışın yapılması ile beyan edilmekte belgeler tamamlandığında ise düzeltme yapılmakta ise düzeltme yapılmaktaydı .KDVUGT ile ihracat istisnasına ilişkin istisna şartlarının gerçekleşmesiyle birlikte beyan edilmesi gerekmektedir. (Gülçiçek, 2015:374)

### **3.1.4.5 İade**

#### **3.1.4.5.1 İadede Aranılacak Belgeler**

Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlarda KDV iadesinin gerçekleştirilebilmesi için aşağıda belirtilen belgelerin ibraz edilmesi gerekmektedir.

- ✓ Standart iade talep dilekçesi
- ✓ Onaylanmış özel faturanın içeriğini gösteren liste ya da Onaylı özel faturanın aslı veya firma yetkililerince onaylı örneği
- ✓ Hesaplama Tablosu (KDVUGT ile gelmiştir)
- ✓ Yüklenilen KDV listesi
- ✓ İndirilecek KDV listesi

KDVUGT’ nin yürürlüğe girişi ile aha önceden ibrazı zorunlu olan DAB’ a yeni tebliğde yer verilmemiş olup ayrıca satışların döviz cinsinden yapılması gibi bir zorunluk olmadığı gibi , döviz cinsinden yapılan satışlarda da DAB mecburiyeti aranmamaktadır. (Gülçiçek, 2015:375)

### 3.1.4.5.2 Mahsuben İade

İstisnadan kaynaklanan kapsamındaki mahsuben iade talepleri, gerekli belgelerin ibraz edilmesi durumunda iade mercileri tarafından miktar kısıtlaması olmaksızın VİR, YMM raporu ve teminat şartları aranmaksızın gerçekleştirilir.

Vergi mükelleflerinin mahsup talepleri, mahsup işlemlerine konu belgelerin dilekçe tarihi itibarıyla hüküm ifade etmektedir. Mahsup dilekçesinin iade mercilerine verilmesi halinde gecikme zammını durmaktadır.

KDVUGT gereği vergi daireleri tespit edilen ya da KDVIIRA tarafından bulunan hataları mükellefe tebliğ etmektedir. Mükelleflerinden söz konusu hatalara 30 gün içerisinde cevap vermesi gerekmektedir. Bu süreden sonra eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin iade talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibarıyla sonuçlandırılır ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar aradaki geçen süre için gecikme zammı işletilir.

KDVUGT ile birlikte vergi dairelerine mükelleflerce iade işlemlerine ait belgelerin tamamlanmasını izleyen tarihten itibaren 10 gün içinde sonuçlandırılması zorunlu tutulmuştur.

### 3.1.4.5.3 Nakden İade

Uygulama kapsamında 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri VİR, YMM raporu ve teminat şartı aranmadan sonuçlandırılır. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması durumunda, aşan tutarın iadesi VİR veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir.

Teminat verilmesi durumunda, mükellefin iade talebi sonuçlandırılır ve verilmiş olan teminat, VİR veya YMM raporu sonucuna göre sonuçlandırılır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

YMM raporu ile iade, mükellefin süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın 37 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiş limite kadar yapılabilecektir. (2016 yılı için 124.000, 2015 yılı için 117.000, 2014 yılı için 106.000, 2013 yılı için 102.000, 2012 yılı için 95.000, 2011 yılı için 86.000)

Ayrıca bu tutarları aşan iade taleplerinin YMM raporuna istinaden yapılabilmesi için ihracatçının tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş olması gerekmektedir. Tam tasdik sözleşmesinin düzenlenmemesi durumunda tam tasdik

limitini aşan iade talepleri YMM raporuna istinaden yerine getirilmesi mümkün değildir.

### **3.2 Hizmet İhracı**

#### **3.2.1 İstisnanın Şartları**

Bir hizmetin bu kapsamda değerlendirilebilmesi için KDV kanununun 12/2 maddesi gereği aşağıda belirtilen şartları taşıması gerekmektedir.

- ✓ Hizmet yurt dışındaki müşteri için yapılmalıdır.
- ✓ Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

Ayrıca bu şartların yanında hizmet bedelinin Türkiye'ye getirilmesi ve fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.

#### **3.2.1.1 Hizmetin Yurt Dışındaki Müşteri İçin Yapılması**

Hizmet yurt dışındaki müşterilere yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri terimi, hizmet alan kişinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin yurt dışında bulunması veya yurt içinde bulunan bir firmanın, yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şube, acente, temsilci ve bürosunun olmasıdır. (Arslan, 2001:279)

Yurtdışındaki müşteriler için yurtdışında verilen hizmetler ikametgâhı Türkiye'de bulunan KDV mükellefleri tarafından verilse de KDV 'nin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla istisna olarak beyan edilmesi ve bu nedenle yüklenilen verginin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

#### **3.2.1.2 Hizmetten Yurt Dışında Faydalanılmalıdır**

Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından anlaşılması gereken yurtiçinde yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki işi ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır. Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (2014)

Türkiye'de verilmeyen hizmetler ya da Türkiye'de yararlanılmayan hizmetler verginin konusuna girmeyecektir. Verginin konusuna girmeyen işlemlerin istisna ile ilişkilendirilmesi mümkün değildir.



### **3.2.1.3 Fatura veya Benzeri Nitelikteki Belge Yurt Dışındaki Müşteri Adına Düzenlenmelidir**

Verilen hizmete ilişkin düzenlenecek olan fatura veya benzeri belge Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12/2 maddesinde belirtilen yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmelidir. Hizmet alan yurt dışı firmanın Türkiye'de temsilcisi bulunması durumunda da fatura veya benzeri belgelerin yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesi gerekmektedir. Buradaki önemli husus, hizmet bedelinin Türkiye'de hâsılat kaydedilmesidir. Böylece hizmetin Türkiye kaynaklı olduğu, Türkiye'den dışarıya doğru bir hizmet akışı bulunduğu anlaşılmaktadır. (Maç, 2001)

Eğer fatura yurt dışındaki müşterinin Türkiye'deki temsilcisi ya da şubesi adına düzenlenirse, bu faturayla ilgili hizmet, hizmet ihracatı kapsamında ihracat istisnasından yararlanılamaz. (Duman, 2000).

### **3.2.1.4 Hizmet Bedeli Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmelidir**

Hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu KDVK' da öngörölmüş bir şart değildir.

Bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi, KDV istisnasının uygulanabilmesi için Maliye Bakanlığı'nca Kanunun verdiği yetki dâhilinde, tebliğ düzenlemesiyle getirilmiş bir şarttır. Hizmet bedelinin Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi şartı hem istisnanın beyanı, hem de istisnadan doğan KDV'nin iadesi için gerekli bir şart olarak görölmektedir. Bu nedenle bu şart yerine getirilmeden diğer şartlar yerine getirilse bile, yurtdışı hizmet bedeline KDV istisnası uygulanamayacaktır. (Turan, C. ve Ahioglu, S. 2006)

### **Özelgeler**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın özelgesinde yurtdışında faaliyette olan bir firmaya ait tıp dergilerinin Türkiye'de basılmak suretiyle yurtdışındaki müşterilerine ulaştırılmasını, (posta yoluyla) hizmetten yurtdışında faydalanılması nedeniyle hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebileceği ve bu hizmetlere ait yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadesini mümkün bulunduğu belirtilmiştir. B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-1245 sayılı Özelge. (2012)

Gelir İdaresinin bir özelgesinde yurt dışındaki bazı ilaç firmalarının, ilaç üretimine yönelik klinik çalışmalarını Türkiye'de ki üniversiteler aracılığı ile yapmasının, yapılan araştırma faaliyetlerinin KDV Kanununun 12/2 maddesi gereği

yurtdışındaki müşteriler için ve hizmetten yurtdışında yararlanılmasının söz konusu olması nedeniyle hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebileceği ifade edilmiştir. B.07.1.GİB.0.01.5-130-3 sayılı Özelge. (2012)

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün bir özelgesinde yurtdışından Türkiye'ye yapılan uzak mesafe telefon görüşmelerinde şirketin yurtdışı operatörlere uluslararası trafik sonlandırma işlemi sunması durumunda şirketin yurtdışındaki operatörlere verdiği uluslararası trafik sonlandırma işlemi Türkiye'de ifa edildiğinden Katma Değer Vergisine tabi olacağı. Fakat yurtdışında faydalanılan hizmetin, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebileceği ve şirket tarafından yurtdışındaki operatörlere düzenlemiş oldukları faturalarda KDV hesaplamamaları gerektiği belirtilmiştir. B.07.GEL.0.54/5401-2935 sayılı özelge. (2005)

### **3.2.2 İstisnanın Beyanı**

İstisnanın beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olması zorunlu değildir. Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (2014)

Görüldüğü üzere KDVUGT 'den önce yürürlükte olan 113 No.lu KDV Tebliği ile mevzuat hükümleri paralellik göstermektedir.

Tebliğde belirtilen hükümlerden anlaşılan müşteriler için ifa edilen hizmetin gerçekleştiği dönemde beyan edilmelidir. Dövizin sonradan Türkiye'ye getirilmesi iadeye engel oluşturmamaktadır. Fakat hizmet karşılığı olan dövizin Türkiye'ye getirilmeden iadesi mümkün bulunmamaktadır.

### **3.2.3 İade**

#### **3.2.3.1 İadede Aranılacak Belgeler**

- ✓ Talep dilekçesi
- ✓ Hizmet listesi veya faturası
- ✓ KDVUGT de belirtilen Ödeme Belgesi
- ✓ Hesaplama Tablosu (KDVUGT ile gelmiştir)
- ✓ Yüklenen KDV listesi
- ✓ İndirilecek KDV listesi

### 3.2.3.2 Mahsuben İade

İstisnadan kaynaklanan kapsamındaki mahsuben iade talepleri, gerekli belgelerin ibraz edilmesi durumunda iade mercileri tarafından miktar kısıtlaması olmaksızın VİR, YMM raporu ve teminat şartları aranmadan gerçekleştirilir..

Vergi mükelleflerinin mahsup talepleri , mahsup işlemlerine konu belgelerin dilekçe tarihi itibarıyla hüküm ifade etmektedir. Mahsup dilekçesinin iade mercilerine verilmesi halinde gecikme zammını durmaktadır.

KDVUGT gereği vergi daireleri tespit edilen yada KDVİRA tarafından bulunan hataları mükellefe tebliğ etmektedir. Mükelleflerinden söz konusu hatalara 30 gün içerisinde cevap vermesi gerekmektedir. Bu süreden sonra eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin iade talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibarıyla sonuçlandırılır ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre zarfı için gecikme zammı uygulanır.

KDVUGT ile birlikte vergi dairelerine mükelleflerce iade işlemlerine ait belgelerin tamamlanmasını izleyen tarihten itibaren 10 gün içinde sonuçlandırılması zorunlu tutulmuştur.

### 3.2.3.4 Nakden İade

Uygulama kapsamında yapılan satışlardan kaynaklanan nakden iade talepleri tutar ne olursa olsun VİR veya YMM raporu ile yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, VİR veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

KDVUGT gereği ” YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe nakden iade yapılamaz. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar teminat göstermeleri durumunda iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin gerçekleştirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar çözülür.

## 3.3 Roaming Hizmetleri

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesindeki istisnalardan bir diğeri de; “karşılıklı olmak şartıyla uluslar arası dolaşım anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen dolaşım hizmetleridir. Roaming dolaşım anlamına gelmektedir. GSM şirketlerinin kendi abonelerine, başka operatörlerin kapsama alanında da hizmet verebilmek amacıyla söz konusu operatörlerle imzaladıkları anlaşmalara “dolaşım anlaşmaları” denilmektedir.

Roaming yurtiçine sahip olunan GSM operatörüne ait olan hatla yurtdışında anlaşmalı operatörler üzerinden iletişim sağlayan haberleşme hizmetidir. Hizmet sayesinde sahip olunan hat üzerinden SMS alma ve gönderme, arama yapabilme ve mobil internetten yararlanılabilmektedirler. (Gülçiçek, 2015:383)

Bu istisnanın uygulanması için dört şartın gerçekleşmesi gerekir. Bunlar;

- ✓ karşılıklılık,
- ✓ uluslararası roaming anlaşmalarının varlığı,
- ✓ hizmetin Türkiye’de verilmesi,
- ✓ hizmetin yurt dışındaki müşterilere verilmesidir.

Bu şartların gerçekleşmesi durumunda verilen hizmete ilişkin KDV hizmet ihracatı istisnası kapsamına girmektedir.

### **3.3.1 İstisnanın Beyanı**

“Roaming istisnası, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Ayrıca, ilgili ülke itibarıyla karşılıklılığın varlığına ilişkin olarak, yurtdışındaki müşteri tarafından ilgili ülke resmi makamlarından alınan belgenin de ibrazı gerekir. Söz konusu belgeler, ilgili dönem beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde vergi dairesine verilerek işlem tevsik edilir.

### **3.3.2 İade**

#### **3.3.2.1 İadede Aranılacak Belgeler**

- ✓ Talep dilekçesi
- ✓ Roaming hizmet listesi veya faturası
- ✓ ilişkin istisna yazısı
- ✓ Hesaplama Tablosu (KDVUGT ile gelmiştir)
- ✓ Yüklenilen KDV listesi
- ✓ İndirilecek KDV listesi

#### **3.3.2.2 Mahsuben İade**

İstisnadan kaynaklanan kapsamındaki mahsuben iade talepleri, gerekli belgelerin ibraz edilmesi durumunda iade mercileri tarafından miktar kısıtlaması

olmaksızın vergi inceleme raporu (VİR), YMM raporu ve teminat şartları aranmadan gerçekleştirilir..

Vergi mükelleflerinin mahsup talepleri , mahsup işlemlerine konu belgelerin dilekçe tarihi itibarıyla hüküm ifade etmektedir. Mahsup dilekçesinin vergi dairesine verilmesi halinde gecikme zammını durmaktadır.

KDVUGT gereği vergi daireleri tespit edilen yada KDVİRA tarafından bulunan hataları mükellefe tebliğ etmektedir. Mükelleflerinden söz konusu hatalara 30 gün içerisinde cevap vermesi gerekmektedir. Bu süreden sonra eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin iade talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibarıyla sonuçlandırılır ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre zarfı için gecikme zammı uygulanır.

### **3.3.2.3 Nakden İade**

Mükelleflerin roaming hizmetleri kapsamında kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

YMM raporu ile iade, mükellefin süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi ile belirlenmiş limit kadar yapılabilecektir. (2016 yılı için 473.000, 2015 yılı için 448.000, 2014 yılı için 407.000, 2013 yılı için 392.000, 2012 yılı için 364.000, 2011 yılı için 330.000)

Ayrıca bu tutarları aşan iade talebinde bulunulması durumunda iade talebinin YMM raporuna istinaden yerine getirilebilmesi için ihracatçının tam tasdik sözleşmesi düzenlenmiş olması gerekmektedir. Tam tasdik sözleşmesinin düzenlenmemesi durumunda tam tasdik limitini aşan iade talepleri YMM raporuna istinaden yerine getirilmesi mümkün değildir.

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflerin, teminat çözümüne ilişkin YMM raporunu ibraz etmemesi halinde, söz konusu teminat VİR sonucuna göre çözülür.

**Örnek:**

İletişim GSM Operatörü firma tarafından, ülkemizle karşılıklılık anlaşması bulunan

Almanya'da faaliyet gösteren Berlin GSM Operatörü firma arasında sağlanan iletişim hizmetleri dolayısıyla roaming faaliyetinde bulunmaktadır. İletişim GSM firması tarafından 18.03.2013 tarihinde 1.000.000 \$ bedelli fatura düzenlenmiştir. (1\$=2 TL)

Mükellef kurum roaming hizmeti faturasını 2013/Mart döneminde düzenlediğinden bu istisnaya ilişkin olan yüklendiği KDV'nin iadesini de 2013/Mart dönemine ait KDV beyannamesinde gösterecektir.

Yurtiçi teslim ve hizmet tutarı	500.000
Roaming Hizmet tutarı	2.000.000
Önceki dönemden Devir KDV Tutarı	500.000
Bu döneme ait indirilecek KDV Tutarı	800.000
Yüklenilen KDV	240.000

Mükellefin 2013/Mart dönemi KDV beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Teslim ve hizmet bedelini teşkil eden bedel	:	500.000
KDV matrahı	:	500.000
Hesaplanan KDV	:	90.000
Önceki dönemden devreden KDV	:	500.000
Bu döneme ait indirilecek KDV	:	800.000
İndirimler Toplamı	:	1.300.000
Roaming Hizmet tutarı	:	2.000.000
Yüklenilen KDV	:	240.000
İade edilmesi Gereken KDV	:	240.000
Sonraki döneme devreden KDV	:	970.000

### **3.4 Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Yolculara Yönelik Yapılan Satışlarda İhracat İstisnası Uygulaması**

KDVK’ nın yürürlüğe girdiği 1985 yılından beri uygulanmakta olan yolcu beraberli eşya ihracı istisnasında, Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların yurt dışına götürmek üzere satın aldıkları malların satışı aşamasında KDV’nin satıcılarca tahsil edilmesi, tahsil edilen bu KDV’nin daha sonra malların yurt dışına çıkarılmalarını takiben satıcı tarafından alıcıya tekrar iadesi söz konusudur. (Yüksel, 2006)

#### **3.4.1. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar**

Aşağıda belirtilen alıcılar istisna kapsamındadır;

- ✓ Türkiye’ de ikamet etmeyip, yurtdışından almış oldukları malları yurtdışına götüren yabancı ülke vatandaşları
- ✓ Türk vatandaşı olmasına rağmen yurtdışında ikamet eden ve ikametgaha ilişkin resmi makamlardan alınmış ikamet tezkeresi olan alıcılar

#### **3.4.2 İstisna Kapsamında Satış Yapmaya Yetkili Olanlar**

Bu kapsamda satış yapmaya yetkili olanlar İzin Belgesine sahip gerçek usulde KDV mükellefi ve GİB’ in iadeye aracılık konusunda yetki verdiği şirketlerle anlaşma yapan gerçek usulde KDV mükellefleridir. İstisna kapsamında İzin Belgesine sahip olunabilmesi için vergi dairesine başvurmak ve vergi dairesi tarafından yapılan değerlendirmeler ve yoklama sonucunda istisna kapsamında satış yapılabileceği yönünde kanaat oluşması gerekmektedir.

Uygulama kapsamında İstisna İzin Belgesine sahip olan vatandaşların ayrıca İzin belgesine sahip olmalarına gerek yoktur. Bu nedenle Bavul ticareti kapsamında satış yapma imkanı sağlayan istisna sahibi mükellefler bu belgeye dayanarak yolcu beraberli eşya kapsamında satış yapmaları mümkün bulunmaktadır.

#### **3.4.3 Uygulama Kapsamına Giren Mallar ve Asgari Satış Tutarı**

Uygulama kapsamında ÖTV Kanununda yer alan (I) sayılı listede belirtilen ürünler hariç tüm mal teslimleri istisna kapsamında yer almaktadır. Hizmet ifasının söz konusu olduğu durumlarda bu kapsamda istisna hükmünün uygulanması mümkün değildir.

Ayrıca istisnanın uygulanabilmesi için alıcının izin belgeli satıcıdan aldığı malların KDV hariç tutar toplamının 100 TL’nin üstünde olması gerekir. Bu tutara, tüm mal çeşitleri dahildir.. İzin belgeli satıcıdan alınsa dahi, yukarıda belirtilen tutarın

altında kalan mal alımları için KDV istisna uygulanması mümkün olmayacaktır. (Ünalın, 2005)

### **3.4.4 Yolcu Beraberi Eşya Uygulamasında İade Edilecek KDV**

Uygulama kapsamında satış yapan mükelleflerin iade talep edebilecekleri KDV tutarı hesaplanırken dikkat edilmesi gereken husus, satışlar dolayısıyla yüklenilen KDV değil, uygulama kapsamında olan satışlar için hesaplanan ve alıcıya iade edilen KDV tutarının iadeye konu olabileceğidir.

İstisna kapsamında satış tutarı üzerinden hesaplanıp tahsil edilen KDV, söz konusu KDV tutarının alıcıya iade edildiği dönemde satıcıya iade edilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu işlemler dolayısıyla yüklenilen KDV için iade talebine bulunmak mümkün değildir. Yüklenilen KDV tutarının sadece indirim yoluyla giderilmesi mümkündür. (Vural, 2015:191)

Konuyla ilgili Maliye Bakanlığı' nın 11.11.1997 tarihli bir muktezasında uygulama kapsamında iade talep edilebilecek tutarın alıcılara iade edilen tutarla sınırlı olması nedeniyle ATİK dolayısıyla yüklenilen KDV' nin iadesinin mümkün bulunmadığı belirtilmiştir. 53/5311-2110/47403 sayılı mukteza. (1997)

### **3.4.5 İade**

#### **3.4.5.1 İadede Aranacak Belgeler**

Uygulama kapsamından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belirtilen belgelerin ibraz edilmesi gerekmektedir.

- Talep dilekçesi
- İndirilecek KDV listesi
- Satış faturasının gümrükçe onaylanmış örneği, çek/fatura aslı ya da onaylı örneği

#### **3.4.5.2 Mahsuben İade**

İstisnadan kaynaklanan kapsamındaki mahsuben iade talepleri, gerekli belgelerin ibraz edilmesi durumunda iade mercileri tarafından miktar kısıtlaması olmaksızın VİR, YMM raporu ve teminat şartları aranmadan gerçekleştirilir..



Vergi mükelleflerinin mahsup talepleri , mahsup işlemlerine konu belgelerin dilekçe tarihi itibarıyla hüküm ifade etmektedir. Mahsup dilekçesinin iade mercilerine verilmesi halinde gecikme zammını durmaktadır.

KDVUGT gereği vergi daireleri tespit edilen yada KDVIIRA tarafından bulunan hataları mükellefe tebliğ etmektedir. Mükelleflerinden söz konusu hatalara 30 gün içerisinde cevap vermesi gerekmektedir. Bu süreden sonra eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin iade talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibarıyla sonuçlandırılır ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre zarfı için gecikme zammı uygulanır.

### 3.4.5.3 Nakden İade

Uygulama kapsamında 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri VİR, YMM raporu ve teminat şartı aranmadan sonuçlandırılır. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması durumunda, aşan tutarın iadesi VİR veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi durumunda, mükellefin iade talebi sonuçlandırılır ve verilmiş olan teminat, VİR veya YMM raporu sonucuna göre sonuçlandırılır. KDVGUT. (2014)

YMM raporu ile iade, mükellefin süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın 37 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiş limite kadar yapılabilecektir. (2016 yılı için 124.000, 2015 yılı için 117.000, 2014 yılı için 106.000, 2013 yılı için 102.000, 2012 yılı için 95.000, 2011 yılı için 86.000)

#### Örnek:

Başaran A.Ş' nin 2016 Haziran dönemi faaliyetleri aşağıda belirtildiği gibidir.

Yurtiçi Satışlar	100.000
Yurtiçi Satışlar Üzerinden Hesaplanan KDV	15.000
Yolcu Beraberi Eşya Kapsamında Satışlar	40.000
Yolcu Beraberi Eşya Kapsamında Satışlar Üzerinden Hesaplanan KDV	6.000
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV tutarı	20.000
Önceki Dönemden Devir KDV Tutarı	5.000

- a) Mükellefin uygulama kapsamındaki satışlarına ilişkin onaylı faturaları aynı dönemde temin etmesi durumunda;

Mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olması gerekmektedir.

Yurtiçi Satışlar	100.000
Yolcu Beraberi Eşya Kapsamında Satışlar	40.000
Toplam Hesaplanan KDV	21.000
Önceki Dönemden Devir KDV	5.000
İndirilecek KDV	20.000
Türkiye' de İkamet Etmeyenlere Bu Dönemde Ödenen KDV	6.000
Toplam İndirilecek KDV	31.000
Ödenmesi Gereken KDV	0
İade KDV	6.000
Sonraki Döneme Devreden KDV	4.000

- b) Mükellefin uygulama kapsamındaki satışlarına ilişkin olarak aynı dönem içinde hiç onaylı faturayı temin edememesi durumunda;

Yurtiçi Satışlar	100.000
Yolcu Beraberi Eşya Kapsamında Satışlar	40.000
Toplam Hesaplanan KDV	21.000
Önceki Dönemden Devir KDV	5.000
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV	20.000
Türkiye' de İkamet Etmeyenlere Bu Dönemde Ödenen KDV	0
Toplam İndirilecek KDV	25.000
Ödenmesi Gereken KDV	0
İade KDV	0
Sonraki Döneme Devir KDV	4.000

- c) Mükellefin uygulama kapsamında satışlara ait onaylı faturaların tamamının 2016 Temmuz ayı içerisinde temin edilmesi durumunda Temmuz ayı KDV beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Yurtiçi Satışlar	0
Yolcu Beraberi Eşya Kapsamında Satışlar	0
Toplam Hesaplanan KDV	0
Önceki Dönemden Devir KDV	4.000
İndirilecek KDV	0
Türkiye' de İkamet Etmeyenlere Bu Dönemde Ödenen KDV	6.000
Toplam İndirilecek KDV	10.000
Ödenmesi Gereken KDV	0
İade KDV	6.000
Sonraki Döneme Devir KDV	4.000

#### 4. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE TECİL-TERKİN UYGULMASI VE İADE SÜRECİ

“Tecil-terkin sistemi” 3605 sayılı KDV Kanununa 20.06.1986 gün 3297 sayılı kanunla, 11.maddesinin 1. fıkrasına eklenen C bendi ile uygulamaya konulmuş olup ayrıca konu ile detaylı düzenlemeler 26.04.2014 tarih 28983 sayılı resmi gazetede yayımlanan KDVGUT ile ortaya konulmuştur.

Söz konusu madde uygulamaya sokularak ihracatın teşvik edilmesi amaçlanmıştır. Uygulamayla birlikte ihracatçıların KDV’yi ödemesi, daha sonra bu vergiyi indirim konusu yaparak , telefı edemedikleri KDV’yi iade alma gibi prosedür ortadan kalkmaktadır. İhracatçılara yapılan teslimler nedeniyle doğan KDV ödenmeyerek tecil edilmekte , ihracatın mevzuat hükümlerine uyması durumunda ise vergi terkin edilmektedir. (Gülçiçek, 2015:404)

İhracatçılara ihraç etmek kaydıyla imalatçılardan satın alacakları mallar için KDV ödememe avantajı sağlayan “tecil-terkin” sistemini içeren KDV Kanunu’nun 11/1-c maddesine göre ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV ihracatçılar tarafından ödenmeyerek, 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 üç ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunacağı hüküm altına alınmıştır. (Pehlivan, 2005)

Ancak ihracatın bu şartlara uygun gerçekleştirilememesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51. maddesine göre belirlenen (4842 sayılı Kanunun 21. maddesiyle değişen ibare 01.05.2003 itibariyle) gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların VUK’ da belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, tecil edilen verginin tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. ’nın 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edileceği hususu KDV Kanunu’nun 11/1-c maddesinde hüküm altına alınmıştır. (Karagöz, 2003)

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

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

#### 4.1 Yasal Düzenlemeler

Yürürlüğe giren KDVUGT ile İhrac kayıtlı satışlara ilişkin bazı düzenlemeler aşağıda belirtildiği gibidir.

''3065 sayılı Kanununun (11/1 -c) maddesi gereğince; ihrac edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez.

Bu kapsamda yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanununun (11/1 -c) maddesi hükümlerine göre, ihrac edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir." ifadesi yazılır.

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 üç ay içinde ihrac edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV, ihrac edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahda meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçıların terkin ve iade işlemleri ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ihrac kaydıyla teslimin yapıldığı 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 on beş gün içinde başvuran ihracatçılara üç aya kadar ek süre verilebilir.

İhrac kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması ihtiyari bir uygulama olup, bu kapsamdaki malların imalatçıları tarafından ihracatçılara KDV tahsil edilerek teslimi de mümkündür.

Ancak, bu durumlar dışında ihraç kaydıyla teslimine ilişkin faturanın, fiili ihraç tarihinden sonraki tarihi taşıması halinde işlemin ihraç kaydıyla teslimine ilişkin şartlar açısından yapılacak inceleme veya YMM raporu ile tespit edilmesi şartıyla terkin ve/veya iade işlemleri sonuçlandırılır.

Geçici ihracat veya hariçte işleme rejimleri çerçevesinde malların yurtdışı edilmesi, kesin ihracata dönmediği sürece, ihraç kaydıyla teslimler açısından ihracat olarak kabul edilmez. Diğer bir deyişle kesin ihracı öngörülme yen mallar için ihraç kaydıyla teslim uygulaması mümkün değildir.” Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (2014)

## **4.2 Şartları**

### **4.2.1 Tecil -Terkine Konu Mal İmal Edilmiş Olmalıdır**

Tecil-terkin uygulamasından imalatçılar kendi ürettikleri malların tesliminde faydalanabilirler İşletmede üretilmeyen, hazır alınan malların tecil-terkin kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle tecil-terkine konu olacak malların imalat sürecinden geçmesi zorunludur.

Konu ile ilgili bazı mukteza ve özelgeler şöyledir.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı (VDB)’ nin 03.02.2012 tarihli özelgesinde imalatçıların sanayi sicil belgesinde üretimin kapsamına giren boyama işlemine tabi tutulan ham kumaş ve ipliklerin ihraç edilme amacıyla ihracatçılara veya dahilde işleme izin belgesi sahibi mükelleflere tecil-terkin kapsamında tesliminin mümkün olduğu. GİB.4.16.16.02-300.10.102-44 sayılı özelge. (2012)

İstanbul VDB’ nin 21.07.2014 tarihli özelgesinde Rulo halinde bulunan sacların kesme-dilme işlemlerinden geçirilerek levha haline getirilmesi işleminin imalat olarak kabul edilmesi gerektiği 39044742-KDV.11-1916 sayılı özelge. (2014)

### **4.2.2 Tecil-Terkine Konu Malın Nihai Mal Olması ve İhracatçı Tarafından Satın Alındığı Şekilde( Aynen) İhraç Edilmesi Gerekir**

KDV Kanununun 11/1-c maddesine göre, Tecil-terkin uygulaması sadece ihraç konusu nihai mallar için geçerlidir. İhracatçı tarafından olsa dahi imalat işleminden geçirilecek ara mallar tecil-terkin uygulaması kapsamına girmemektedir. Tecil-terkin

uygulamasından söz edebilmek için ihracatçının ihraç kayıtlı aldığı malları değiştirmeden yani aynen ihracatçının teslim ettiği şekilde ihraç etmesi gerekmektedir.

Danıştay Dava Daireleri Kurulunun 18.11.2005 tarihli kararında konu ile ilgili olarak ihraç kayıtlı olarak teslim edilen viskon kumaşın, ihracata konu malların viskon dokuma bayan bluz olması nedeniyle ihraç kayıtlı teslimden yararlanmanın mümkün olmayacağı belirtilmiştir. E:2005/112, K:2005/259 sayılı kararı

Hizmet ifaları ise tecil-terkin kapsamında değerlendirilmemektedir. Ancak Danıştay 4. Dairesinin bir kararında bilgisayar yazılımlarının hizmet niteliğinde olmadığı İmalatçı vasıflarına sahip olan mükelleflerin kendi üretimi olan bilgisayar yazılımı üretiminin KDVK' nun 11/1-c maddesi kapsamında ihraç kayıtlı teslimlerin mümkün olduğu, zira 333 No.lu VUK tebliği gereğince ATİK' lerin yer aldıkları listede bilgisayar yazılımlarının ATİK olarak değerlendirildiğinden tecil-terkin kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmiştir. E:2009/966, K:2012/1589 sayılı karar

#### **4.2.3 Tecil-Terkin Kapsamında Satın Alınan Mal İhracatçı Tarafından Doğrudan İhraç Edilmelidir**

İmalatçıların ihraç kayıtlı olarak mal teslim ettikleri mükelleflerin (ihracatçıların) ihraca konu malları aracı kullanmadan doğrudan kendilerinin ihraç etmesi gerekmektedir.

İhracatın malları tecil-terkin kapsamında alan mükellefler tarafından değil de başka bir mükellef tarafından ihraç edilmesi durumunda, KDVK' nun 11/1-c maddesi istisna hükümlerinden bahsedilemez.

Konu ile ilgili Danıştay 9. Dairesinin 27.01.1993 tarihli kararında İhraç edilmek şartıyla satın alınan fakat, ihraç izin belgesi bulunmadığı için ihraç edilemeyen malların ihracatçının, izin belgesine sahip başka bir şirket tarafından gerçekleştirilmesi halinde KDVK' nun 11/1-c maddesi kapsamında istisnadan faydalanılamayacağı belirtilmiştir. E:1992/2525, K:1993/314 sayılı kararı. (1993)

### **4.3 Tecil- Terkin Uygulaması**

#### **4.3.1 Tecil – Terkin İşlemleri ve Bunlara İlişkin Bazı Hususlar**

##### **4.3.1.1 Tecil- Terkin Uygulamasından Faydalanacak Olanlar**

Tecil-terkin uygulaması başlangıçta sadece imalatçılar tarafından ihracatçılara yapılan teslimler için geçerliyken sonradan yapılan yasal düzenlemeler ve KDVUGT yapılan düzenlemelerle bu kapsamda mal teslim edebilecek mükelleflerin sayısı arttırılmış, uygulamanın kapsamı genişletilmiştir. (Kırıktaş ve Tolu 1996:185)

KDVUGT yürürlüğe girmeden önce genel olarak uygulamadan faydalanabilecek olanlar;

- İmalatçılar tarafından gerçekleştirilen ihraç kayıtlı teslimler
- Sektörel Dış Ticaret ve Dış Ticaret Sermaye şirketlerine mal teslim edenler
- Özel Finans kurumları (Katılım Bankaları)
- Geçici kabul veya dahilde işleme izin belgesi kapsamında ham veya yardımcı madde ithal edenler
- Süs bitkileri üreten veya satan mükellefler
- Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlarda, KDV ihracat istisnası izin belgesine sahip ihracatçılara mal teslimi yapanlar

Ancak KDVUGT' nin yürürlüğe girmesiyle birlikte daha önce 26 ve 62 No.lu KDV Tebliğlerinde belirtilen Sektörel Dış Ticaret ve Dış Ticaret Sermaye şirketleri, Özel Finans kurumları' nın (Katılım Bankaları) ihraç kayıtlı teslimleri tecil-terkin kapsamı dışında bırakılmıştır.

KDVUGT ile kural olarak imalatçı olmayanların tecil-terkin kapsamında teslimde bulunmaları mümkün değildir.

Ancak KDVUGT ile Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığında alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve üretici belgesinin herhangi birine sahip olan çiftçiler de imalatçı olarak kabul edilmektedirler. Bu nedenle süs bitkisi üreten ve



üretici belgesine sahip olan çiftçilerin ihraç kayıtlı mal tesliminde bulunmaları mümkündür. (Vural, 2015:795)

#### 4.3.1.2 İmalatçılarda Aranılan Şartlar

”Tecil-terkin uygulamasından “imalatçı” satıcılar faydalanabilir.

İmalatçının;

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması veya Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığında alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden (üretici belgesi) herhangi birine sahip olması, (Bu belgeler sonraki bölümlerde “imalatçı belgesi” olarak anılacaktır.)

- İlgili meslek odasına kayıtlı bulunması,

- Üretimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırması ve gerekli araç parkına sahip olması veya kapasite raporundaki üretim altyapısına sahip olması,

gerekmektedir.

Bu şartlara sahip olan imalatçılarca, ihraç kaydıyla ihracatçılara mal teslim edilen dönemde ve bir defa olmak üzere “imalatçı belgesi” ve ilgili meslek odasına üyelik belgesinin birer örneği, ilgili dönem KDV beyannamesinin verilme süresine kadar bağlı oldukları vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

İmalatçı niteliğindeki değişiklikler ve imalatçı niteliğinin kaybedilmesi halleri ayrıca vergi dairesine bildirilir.” Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (2014)

KDVUGT yapılan değişikliklerle daha önce yürürlükte olan hükümler geniş anlamda yorumlanmış ve geliştirilmiştir.

Tebliğde imalatçı şartlarında belirtilen bazı hükümlerin iade mercilerince farklı yorumlandığı görülmektedir. Bunlardan bir tanesi de ihraç kayıtlı olarak teslim edilecek mallarda imalatçının üretmesinin yanında, imalatçının sanayi sicil belgesinde yer almayan malların ihraç kayıtlı olarak teslim edilip edilemeyeceği hususudur.

İade mercilerinin zaman zaman bu olay karşısında zorunluluk varmış gibi davrandığı görülmektedir. Konu ile ilgili Danıştay 9. Dairesinin 21.01.2009 tarihli kararında Kapasite Raporu ve Sanayi Sicil Belgesinde üretim konusu içinde yer almayan malların üretilerek ihraç kaydıyla teslimde bulunulması durumunda , imalatçı olma şartlarını taşıyan ve ihraç kaydıyla teslimi gerçekleşen emtia üretebilecek

kapasiteye sahip olan mükelleflerin tecil-terkin istisnasından faydalanabileceklerine karar vermiştir. E:2007/4132, K:2009/90 sayılı kararı. (2007)

Her ne kadar sanayi sicil belgesine sahip olma şartının tecil-terkin uygulama şartı olsa da , tecil-terkin uygulamasının bu belgede yazan konularda yapılan üretimlerle sınırlandırılmayacağı ve iade mercilerinin uygulamalarının hatalı olduğu Danıştay kararları ile görülmüştür.

#### **4.3.1.3 Fason Olarak Üretilen Mallar**

Fason olarak üretilen malların ihraç kayıtlı olarak teslim edilebilmesi için , sanayi sicil belgesinde belirtilen üretim konulu mallardan olması gerekmektedir.

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

İmalatı olmayan ve fason iş yapanlar tecil-terkin uygulamasından faydalanamazlar. Konu ile ilgili Maliye Bakanlığı muktezalara bu yöndedir.

#### **4.3.1.4 Tecil- Terkin Uygulamasında İhtiyarilik**

77 No.lu KDV tebliği ile sektörel dış ticaret şirketlerinin ihraç edeceği malları, 27 No.lu KDV tebliği ile tanımı yapılan imalatçı olmayan ortaklar ve imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalardan alımında tecil-terkin uygulaması zorunlu tutulmuştur.

Söz konusu uygulama KDVUGT ile son verilmiş olup mevcut durumda yapılacak teslimlerde tecil-terkin uygulaması gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır.

#### **4.3.1.5 Sanayi Sicil Belgesi Almak İçin Müracaat Edip Henüz Bu Belgeyi Almayanların Durumu**

Mükellefler belirli aralıklarla imalatçı belgelerini yenileme veya yeni imalatçı belgesi talebinde bulunmaktadırlar. Maliye Bakanlığı mükelleflerin tecil-terkin uygulamasından faydalanabilmeleri için KDVUGT ile düzenlemeler yapılmış, mükelleflerin imalat belgesi için başvurduğu kurumdan olumlu görüş gelmesi ve diğer tüm şartların vergi dairesince taşıdığı tespit edilmesi durumunda olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki teslimlerde de mükellefler uygulamadan yararlandırılır.

Durumun tespiti için iki memur, şef ve vergi dairesi müdür yardımcısı oluşan yoklama grubu ile inceleme yaparak imalatçı şartlarının taşınıp taşınmadığı ve diğer hususların kontrolünü yapmaktadır.

Konu ile ilgili Maliye Bakanlığının 10.06.1997 tarihli muktezasında tecil-terkin kapsamında yapılan teslimlerde, teslimin yapıldığı dönemde şirketin sanayi sicil belgesine sahip olmaması veya belgenin alınması için gerekli başvuruların yapılmaması durumunda da mükelleflerin tecil-terkin uygulamasından faydalanabilecekleri belirtilmiştir. 54/5411-1957/23858 sayılı mukteza. (1997)

Mükelleflerin ihrac kayıtlı teslim yaptıkları dönemde sanayi sicil belgesine sahip olmamaları ve talepte de bulunmamaları durumunda tecil-terkin uygulamasından faydalanmaları mümkün bulunmamaktadır.

#### **4.3.2 Tecil-Terkin Uygulamasında Özellik Gösteren Durumlar**

##### **4.3.2.1 Tecil-Terkin Kapsamında Satın Alınarak İhraç Edilen Malların Yurt Dışından Geri Gelmesi**

İhraç edilen malların yurtdışından geri gelmesi halinde, ihracat istisnasından yararlanılan tutarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi durumunda, istisna hükümleri kapsamında ithalata ilişkin işlemlerin yapılabileceği KDVK' nın 16/1-b maddesinde hükme bağlanmıştır.

KDVUGT belirtilen hükümler çerçevesinde ihrac kayıtlı teslimlerin Gümrük Kanunu'nun 168,169 ve 170 nci maddelerinde belirtilen hükümler kapsamında geri gelmesi durumunda, ithalat istisnasından faydalanabilmek için tahsil edilemeyen KDV' nin ihracatçı tarafından gümrük makamlarına ödenmesi gerekmektedir.

Ödenen KDV' nin tevsik edilmesi durumunda gecikme zammı aranmadan söz konusu mallar KDVK' nın 11/1-c kapsamında tecil-terkin ve iade işlemleri gerçekleştirilir.

''İhracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenen KDV tutarları, ilgili dönem beyannamesin de indirim konusu yapılabilir. Geri gelen malların ihracatçılar tarafından imalatçılara, tedarikçilerine ya da yurtiçindeki üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.'' Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

İmalatçılardan ihraç kaydıyla satın alınan malların ihraç edildikten sonra geri gelmesi halinde; ihracatçı, imalatçının kendisine düzenlediği faturada hesapladığı halde tahsil edilmeyen KDV' yi her halukarda ilgili gümrük idaresine ödemek veya aynı miktarda teminat göstermek zorundadır. Ancak bu koşul ile geri gelen mallar ithalat istisnasından yararlanır. (Çakar, 1996)

#### **4.3.2.2 İhraç Kayıtlı Mal Teslim Eden Mükelleflerin İsmi'nin Gümrük Beyannamesinde Yer Almaması**

Kural olarak, gümrük çıkış beyannamesinin ilgili bölümünde ihraca konu malların imalatçı firmasının bilgilerinin yer alması zorunlu değildir.

Ancak ihraç kayıtlı satışlarda, imalatçının bilgilerinin gümrük çıkış beyannamesine yazılmaması durumunda bu beyanname ile yurt dışı edilen malların ihraç kayıtlı mallar olduğunu ispat etmek mümkün bulunmamaktadır. Ancak Gümrük Bakanlığı' nın düzenlemiş olduğu gümrük çıkış beyannamelerinde imalatçı bilgilerinin yer alacağı bir bölüme yer verilmemektedir.

Bu nedenle Maliye Bakanlığı VUK 3. Maddesi ''İşlemlerin gerçek mahiyetinin esası'' prensibi gereği ve uygulamada karşılaşılabilecek problemleri giderme adına KDVUGT de yaptığı düzenleme ile imalatçıların ihraç kayıtlı teslim ettikleri malları ihraç edildiğine dair ihracatçı firma tarafından bir yazı alınması ve gümrük çıkış beyannameleri yada listelerine eklemesi durumunda tevsik edilmiş sayılmaktadır. Bu yazıda aşağıda belirtilen bilgilerin yer alması gerekmektedir.

- İhracata konu gümrük çıkış beyannamesinin tarih ve sayısı
- İmalatçının; bağlı olduğu vergi dairesi, vergi numarası, adı-soyadı veya ünvanı
- İhraç kayıtlı teslim edilen mallara ilişkin faturaların tarihi, sırası, miktarı, malın cinsi, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarı

#### **4.3.2.3 Matrahta Meydana Gelen Değişiklikler**

##### **4.3.2.3.1 İmalatçı Lehine Matrahta Meydana Gelen Değişiklikler**

''İhracatçıların yurtdışına teslim ettiği mal karşılığında aldıkları vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımını destekleme primleri üzerinden KDV hesaplanması söz konusu değildir.

İhracatçılar tarafından, ihraç kaydıyla mal aldıkları imalatçılara, malın satın alındığı dönemden ve ihracattan sonra reklamasyon, vergi iadesi, kur farkı, kaynak kullanımını destekleme primi, faiz vb. unsurların kısmen veya tamamen aktarılması 3065 sayılı Kanununun 20 nci maddesine göre ihraç kaydıyla teslim bedeline dahildir. 'Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

#### **4.3.2.3.2 İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklikler**

5228 Sayılı kanunda yapılan değişikle Katma Değer Vergisinin 11/1-c maddesine ihraç kayıtlı teslimlerde iade edilecek KDV' nin, imalatçının satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhinde matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı hükmü eklenmiştir. (Vural, 2015:870)

KDVK' nun 11/1-c maddesinde yapılan değişikle ihraç kayıtlı teslimlerde mükelleflere yapılacak iadenin üst sınırının azaltılması hedeflenmiştir.

Yapılan düzenlemeden anlaşılan ihraç kayıtlı teslimlerin bedellerinin kısmen yada tamamen ödenmesi ve ödeme sırasında döviz kurunda düşme olması durumunda , iade edilecek en yüksek KDV tutarının güncellenerek , mükellef söz konusu KDV'yi iade almışsa mükelleften geri alınması ve bu tutarı mükellefin indirimine konu etmesi gerekmektedir. (Vural, 2015:870)

Konu ile ilgili Danıştay 3. Dairesinin 19.12.2013 tarihinde vermiş olduğu bir kararda imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkının vergiye tabi olmadığı gerekçesiyle vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararı bozduğu görülmektedir. E:2010/4560, K:2013/6227 sayılı karar

#### **4.3.2.4 İmalatçı Faturasının İhracat Faturasından Sonra Düzenlenmesi**

Vergi Usul Kanununun 231/5 maddesi hükmü gereği fatura, malın teslim edildiği veya hizmetin gerçekleştiği tarihten itibaren en geç yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir.

KDVUGT de yapılan düzenlemeler de bu yönde olup imalatçının düzenlemiş olduğu faturanın tarihinin, ihracatçının düzenlemiş olduğu fatura tarihi veya fiili ihraç tarihinden sonraki tarihin söz konusu olması durumunda VUK 231/5 maddesinde

belirtilen süreyi dikkate almak suretiyle tecil-terkin işleminin gerçekleşmesine izin verdiği görülmektedir. Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (2014)

İmalatçı faturasının ihracat faturasından sonraki bir tarihte düzenlenmesi durumunda, ihracatın doğruluğu bir inceleme sonucu ile tespit edilmesi halinde, tecil-terkin uygulaması müessesesinden faydalanabilir. Bu incelemenin Yeminli Mali Müşavirlerin düzenleyeceği raporlarla da yapılması mümkündür.

#### **4.3.2.5 İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Malın İhracatçı Firma Tarafından Bedelsiz Olarak İhraç Edilmesi**

Bedelsiz İhracat; Yürürlükteki kambiyo mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekli olmaksızın yurtdışına kesin olarak mal çıkarılması işlemidir. (Vural, 2015:876)

İhracatçıların imalatçılardan ihraç kayıtlı olarak almış olduğu malları bedelsiz olarak ihraç etmesi, bu teslimlere tecil-terkin uygulanmasına engel değildir.

Bu kapsamda yurtdışına gönderilen malların KDVK çerçevesinde gümrük beyannamesi ve ilgili mercilerden alınan izin yazısı ile tevsiki şartıyla bu kapsamda işlem yapılması mümkündür. Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (2014)

#### **4.3.2.6 Gümrük Beyannamesinde Birden Fazla İmalatçı Adının Olması**

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

Bu yazıda aşağıda belirtilen bilgilerin yer alması gerekmektedir.

- İhracata konu gümrük çıkış beyannamesinin tarih ve sayısı
- İmalatçının; bağlı olduğu vergi dairesi, vergi numarası, adı-soyadı veya ünvanı
- İhraç kayıtlı teslim edilen mallara ilişkin faturaların tarihi, sırası, miktarı, malın cinsi, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarı

Verilen belgede yukarıda belirtilen bilgilerin yer alması durumunda tecil-terkin uygulamasında bir sakınca bulunmamaktadır.

#### **4.3.2.7 İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Malların Yanması Nedeniyle İhraç Edilememesi**

İhraç kayıtlı teslimin gerçekleşmesinden sonra malların ihracat gerçekleşmeden yanması durumunun söz konusu olması durumunda malların kullanılmaz hale gelmesi ve bu nedenle ihracatın gerçekleşmemesi halinde, zamanında tahsil edilemeyen Katma Değer Vergisinin 6183 sayılı kanununun 51. İstinaden yasada belirlenen gecikme zammı ile birlikte vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir. 39044742-KDV.11-1018 sayılı özelge. (2013)

#### **4.3.2.8 İhraç Kayıtlı Teslimlerde Gümrük Beyannamesinin Teyidi**

Mükelleflerin ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihracının gerçekleşmesi durumunda ihracata ilişkin bilgilerin yer aldığı Gümrük Çıkış Beyannamesindeki bilgileri internet vergi dairesi aracılığıyla GİB veri ambarına girmektedirler.

Katma Değer Vergisi Risk Analiz (KDVİRA) sistemi aracılığıyla Maliye Bakanlığı mükelleflerin internet vergi dairesi aracılığı ile girmiş oldukları bilgileri, Gümrük Bakanlığı' nın veri ambarına aktardığı ihracata ilişkin bilgilerle karşılaştırarak bazı kontrolleri yapar. Fakat bu bilgiler arasında imalatçılara ait bilgiler yer almamaktadır.

Bu nedenle gerek görülmesi durumunda iade işlemini gerçekleştiren merciler gümrük idaresinden teyit alabilirler ama kural olan teyit alınmaması durumudur.

#### **4.4 İhraç Kayıtlı Teslimlerde Malların 3 Ay İçinde Yurtdışı Edilme Zorunluluğu ve İhracatın Bu Süre İçinde Gerçekleşmemesi**

''KDV Kanununun 11/1 -c maddesinde, mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle ihracatın üç ay içinde gerçekleştirilememesi durumunda, sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, bakanlıkça uygun görülmesi halinde iade mercileri tarafından üç aya kadar ek süre verilebileceği hükmünü getirmiştir.

İhracatın bu süre içerisinde yapılamaması halinde, teslimin yapıldığı vergilendirme dönemi KDV 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 gereği gecikme zammı ile birlikte tahsil edilecektir. İkinci uygulanacak müeyyide ise tecil faizidir.

İhraç edilmek şartıyla teslim edilen malların VUK' da belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde ve verilen ek süre taleplerine rağmen ihracatın gerçekleşmemesi durumunda 6183 sayılı Kanunun 48. Maddesine işlem yapılması gerekmektedir.

İhracatın gerçekleştirilmesine durumda mücbir sebep olarak kabul edilen durumlardan bazıları aşağıda belirtildiği gibidir.

- Hava koşulları nedeniyle karayolunun kapanması,
- Sel felaketi,
- Trafik kazası,
- Malların yüklendiği geminin batması,
- Körfez krizi,
- Grev,
- Mahkeme kararıyla tevsik edilmesi şartıyla malların çalınması
- Mallara ihtiyati haciz konulması
- Hükümetçe yapılan performans kota dağıtımının gecikmesi,
- Ekonomik ambargo,
- Malların varış limanının kapalı olması,
- İthalatçı ülkedeki olaylar nedeniyle malların ihraç edilememesi

Mücbir sebep olarak kabul edilmeyen bazı durumlar ise şunlardır.

- Kota hakkının dolması,
- Yurt dışındaki alıcının siparişini iptal etmesi
- Yurtdışındaki inşaat isinin zamanında bitirilmemesi nedeniyle malların yurtdışı edilememesi,
- Kiralanan gemilerin gelmemesi,
- Yabancı alıcının yükleme emrini geç vermesi

Malın ihraç edilmediği durumlarda sorumluluğun fazla laması

Sistemin uygulanması aşamasındaki yasal mevzuat açısından tüm risklerin imalatçıya yüklendiği görülmektedir. Uygulamada, ortaya çıkabilecek cezalar, gecikme zamları gibi yüklerin ihracatçılara yüklenilmeye çalışıldığı görülmektedir. (Maç, 1998:81)



#### **4.4.1 İhraç Kayıtlı Teslim Edilen Malların Yasal Süresinden Sonra İhraç Edilmesi**

KDVGUT de belirtildiği üzere ihraç kayıtlı teslimleri ihracatçılar tarafından yasal süresinde ihraç etmemeleri durumunda , ihraç kayıtlı teslimler tecil-terlin uygulamasından faydalandırılmaz ve yurtiçi teslim haline dönüşür.

İhraç kayıtlı teslimli malların yasal süresi geçtikten sonra ihraç edilmesi durumunda, tecil edilen KDV tutarı gecikme zammı eklenmek suretiyle imalatçıdan tahsil edilir.

Eğer ihracatın yasal süresi içerisinde gerçekleşmemesinin nedeni Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebeplerden kaynaklanıyorsa tecil edilen vergiye gecikme zammı değil, gecikme faizi uygulanarak tahsil edilmelidir.

İmalatçının iade almaya hak kazandığı tutarın ortaya çıkması durumunda ise mükellef iade hakkından yararlanamaz.

İhraç kayıtlı alınan malların yasal süresi içerisinde ihraç edilememesi durumunda Teslimin söz konusu olduğu aya ait KDV beyannamesinin düzeltilmesi gerekmektedir.

Konu ile ilgili Maliye Bakanlığı'nın 18.09.1997 tarihli bir özelgesinde ihraç kayıtlı malların yasal süresi içerisinde yurtdışı edilmemesi durumunda ihracatçıların KDV ödemedi satın aldıkları ihraç kayıtlı malların KDV tutarı için fatura düzenlenerek tahsil edilmesi gerektiği ayrıca ödenen KDV' nin deftere kayıt edildiği dönemde indirim konusu edilmesi ve malların daha sonraki bir tarihte ihraç edilmesi halinde telafi edilemeyen KDV' nin iade alınmasının mümkün bulunduğu belirtilmiştir. 54/5411-1963 sayılı mukteza. (1997)

İhraç kayıtlı teslimin gerçekleştiği yıl ile rücu edilen verginin ihracatçı tarafından indirim konusu edilmesi durumunda takvim yılının farklı olması indirim engel değildir.

#### **4.4.2 Yasal Süresi İçerisinde Terkin İşleminin Yaptırılamaması**

İade mercileri terkin işlemlerinin yasal süresi içerisinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin kontrolünü yapmak ve terkin işlemleri için gerekli belgeleri temin etmek zorundadır.

İhraç kayıtlı yapılan teslimlerde, KDV Kanununun 11/1-c maddesi gereği malın teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edildiğine dair Gümrük Çıkış Beyannamesi ile ispat edilmemesi durumunda mükelleflere yazı gönderilerek gerekli belgelerin teslim edilmesi için 7(yedi) günlük süre vereceklerdir. Bu süre içerisinde gerekli belgelerin kendilerine teslim edilmemesi durumunda KDV Kanununun 11/1-c kapsamında işlemlerin yapılacağı bildirilecektir. 1989/8 sayılı KDV İç Genelgesi. (1989)

Konu ile ilgili Maliye Bakanlığı' nın 31.07.1996 tarihli bir muktezasında 11/1-c maddesinde 3 (Üç) aylık sürenin malların ihraç edilmesi için aranmakta olduğunu dolayısıyla yasal süresinde ihraç edilen mallara ilişkin belgelerin daha sonradan iade mercilerine verilmesinin iadeye ve terkin işlemlerine engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir. 54/541/ 1454/36047 sayılı mukteza. (1996)

İade mercilerinin, terkin talebinde bulunan mükelleflerin sayısının fazla ve iş yoğunluğunun fazla olması nedeniyle terkin talebini takibini unutması dolayısıyla cebri tahsilat işlemini başlatmaları söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle mükelleflerin yasal süresi içerisinde gerekli belgeleri iade mercilerine teslim etmelerinde fayda bulunmaktadır. (Vural, 2015:868)

#### **4.4.3 İhraç Kaydıyla Teslimlerin Tevkifat Kapsamında Yer Alması**

İhraç kayıtlı satışlarda kural olarak ihraç kaydıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait KDV' nin ödenmeyip, tahsil edilemeyen bu KDV' nin imalatçılar tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.

Ancak tevkifat uygulaması , ihracatçıların işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek vergi dairesine ödenmesi gerektiğinden, ihraç kayıtlı teslimlerin tevkifata tabi tutulması 3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-c maddesi hükmünün uygulanmaması sonucunu doğurmuştur. (Vural, 2015:880)

KDVUGT de yapılan düzenlemelerle geçici 17 nci maddeleri ve 11/1-c maddesi kapsamında yapılan teslimler tevkifata tabi olamayacağı belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (2014)

Konu ile ilgili Maliye Bakanlığının 12.06.2007 tarihli bir muktezasında tevkifat kapsamında alınan malların ihraç kayıtlı teslimlerinde hesaplanan KDV tutarının tutulmaması gerektiği, KDV' nin satıcılar tarafından beyan edilmesi

gerektiği, ve genel hükümlere göre iade /tecil işleminin uygulanması gerektiği belirtilmiştir. 53/5309-295/52521 sayılı mukteza. (2007)

Başka bir muktezada ise ihraç kayıtlı olarak teslim edilen malların ihracatın gerçekleşmemesi ve imalatçıya geri iade edilmesi durumunda tevkifat müessesinin uygulanamayacağı belirtilmiştir. G B.04.99.16.01/2Muk.104/14112 sayılı mukteza. (2007)

#### **4.4.4 Yolcu Beraberi Eşya İhracatı ve Bavul Ticareti Yapanlara İhraç Kayıtlı Teslim**

KDVGUT de belirtilen hükümler çerçevesinde Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile imalatçılar tarafından istisna izin belgesi alan mükelleflere yapılan satışlarda KDV Kanununun 11/1-c madde kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir. Ayrıca bu işlemler için gümrükte tasdik edilen özel fatura nüshasının ibraz edilmesi gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (2014)

KDV Knununun 11/1c maddesi gereği ihracatçı malları KDV ödemeden alıp iade ile uğraşmamakta, imalatçı ise ihracatçıya verdiği mallara ilişkin KDV beyanı vererek vergiyi tecil etmekte telafi edemediği tutarı iade olarak talep etmektedir. Dolayısıyla bu uygulama bir  n istisna niteliği taşımakta, ihracatçının istisna hükmünden yararlanması mümkün bulunmamaktadır. (Vural 2015:872)

Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlarda alıcının mal alışı esnasında KDV ödememekte, ihracat istisnası bu aşamada oluşmaktadır. Dolayısıyla KDV’ siz mal satmak zorunda olan satıcının imalatçıdan mal alırken tecil-terkin işleminin uygulaması mümkündür.

Ancak, Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlarda istisna, satış esnasında KDV’ inin tahsil edilerek malın yurtdışına çıkışına müteakip alıcıya iade edilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Bu nedenle KDV tahsil edilerek suretiyle satılacak malların alımında tecil-terkin sisteminin uygulaması mümkün değildir.

## 4.5 Tecil, Terkin ve İade Tutarının Hesaplanması

### 4.5.1 Tecil Edilecek KDV' nin Hesabı ve Terkini

İhraç kaydıyla mal teslim eden imalatçılar, malları teslim ettikleri dönemde teslim edilen mal bedeli üzerinden hesapladıkları KDV yi beyan edeceklerdir. Tahsil edilemeyen bu vergi tecil edilen KDV' dir. Ancak bu tutarlardan ne kadarının tecil edilebilecek KDV olacağı beyannamedeki diğer bilgilere göre değişmektedir.

KDVGUT yapılan düzenlemelerde Tecil edilecek KDV tutarının mükellefin ihraç kayıtlı teslimleri nedeniyle hesaplanan KDV tutarından fazla olamaz. İhraç kayıtlı fatura üzerinden hesaplanan KDV tutarından tecil edilemeyen kısım varsa , bu kısım imalatçıların talep etmesi durumunda iade edilir. Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (2014)

Tebliğde belirtilen hükümler çerçevesinde aşağıda belirtilen hükümler çıkartıla bilinir;

- İhraç kayıtlı teslimlerin yapıldığı dönemde eğer denecek vergi çıkmaz ise; herhangi bir tecil işleminin yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Bu durumda tecil edilecek tutarın tamamı talep edilmesi durumunda mükellefe iade edilmesi gerekmektedir.
- Ödenecek KDV' nin Tecil edilecek KDV' den küçük olması durumunda; ödenecek KDV tutarının tamamı tecil edilecek geriye kalan tutarın tamamı talep edilmesi durumunda mükellefe iade edilmesi gerekmektedir.
- Ödenecek KDV' nin Tecil edilecek KDV' den büyük olması durumunda; tecil edilecek KDV tutarının tecil edilerek arta kalan tutar için mükellefler tarafında yasal süresi içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda mükelleflerin iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

### 4.5.2 Terkin İşlemleri

İhraç kayıtlı yapılan teslimlerde, y malın teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edildiğine dair Gümrük Çıkış Beyannamesinin vergi dairesine ibraz edilmesi üzerine ilgili dönem KDV beyannamesi ile beyan edilen tecil edilebilir KDV tutarından tecil edilecek KDV tutarının iadesi, tecil edilecek KDV' nin ise terkinin gerçekleştirilir.

Bu kanun hükmünde belirtilen 3 (Üç) aylık süre ihracatın gerçekleşmesi için öngörülmüş süre olup, daha kısa süre içerisinde ihracatın gerçekleşmesi durumunda sürenin dolması beklenmeden tecil olan KDV'nin terkin edilmesi gerekmektedir. (Vural, 2015:807)

#### **4.5.3 İade Edilecek KDV' nin Hesaplanması**

İade edilecek KDV de hesaplanırken dikkat edilecek husus ihraç kayıtlı teslimler dolayısıyla yapılan teslimler sonucu tahsil edilemeyen KDV tutarından iade dönemi ödenecek KDV tutarının çıkarılması ile oluşacak fark kadar olmasıdır.

KDVGUT de belirtildiği üzere iade edilecek tutar hiçbir zaman ihracatçıya teslim edilen malların KDV tutarından, imalatçı aleyhine matrahta oluşan farklılığa ilişkin KDV tutarının çıkarılmasından sonra çıkan tutardan fazla olması mümkün değildir. Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (2014)

Dikkat edilirse ihraç kayıtlı teslimlerde, direk ihracat gibi yüklenilen KDV söz konusu olmamakta, tahsil edilemeyen KDV' nin giderilmesi söz konusu olmaktadır.

#### **4.6 İade Süreci**

##### **4.6.1 İadede Aranılacak Belgeler**

İhraç kayıtlı teslimlere ilişkin iade taleplerinde aşağıdaki belgelerin iade mercilerine ibraz edilmesi gerekmektedir.

- Talep dilekçesi
- İhraç kayıtlı satışlara ilişkin faturalar veya listeleri
- İmalatçı belgesi
- Gümrük Çıkış Beyannameleri çıktıkları veya listeleri
- İhracatçıların malı yurtdışı etmesiyle üzerinde ihracatçı ve imalatçılara ait bazı bilgilerin yer aldığı onaylı yazı
- İndirilecek KDV listesi

KDVGUT ile birlikte ilgili meslek odalarına üye olduğuna ilişkin belgenin ibraz edilme zorunluluğu kaldırılmıştır.

Konuyla ilgili İstanbul Defterdarlığı' nın 27.02.2002 tarihli bir muktezasında ihraç kayıtlı satışlara ilişkin yapılan teslimlerde iade talebinde bulunulması durumunda ihracatçıların mal ihracına ilişkin satış faturalarının ya da satış fatura listelerinin

imalatçı tarafından vergi dairelerine ibraz edilmesi gerektiği şeklinde görüş bildirilmiştir. DEF.0.34.18.32.3657 sayılı mukteza. (2002)

Ayrıca ihraç kayıtlı teslimde bulunan mükelleflerin iade talebinde bulunulması durumunda ihracatçıya ait Gümrük Çıkış Beyannamelerinin de vergi dairelerine ibraz etmesi gerekmektedir. Ancak ilerleyen bölümlerde anlatılacağı üzere elektronik vergi dairesi üzerinden yapılan kontroller her geçen gün gelişmekte olduğundan ve bu kontroller VEDOP aracılığı ile yapıldığından 01.01.2012 tarihi itibariye ihracatçılara ait Gümrük Çıkış Beyannamelerinin vergi dairelerine ibraz edilmesine gerek bulunmamaktadır.

İstanbul Defterdarlığının konu ile ilgili 27.08.2013 tarihli muktezasında ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin iade talebinde bulunulması durumunda Gümrük Çıkış Beyannamelerinin yerine geçmek üzere ihracatçı tarafından, Gümrük Çıkış Beyannamelerine ilişkin bilgilerin yer aldığı listeyi vergi dairelerine ibraz edilmesi gerektiği hakkında görüş bildirilmiştir.

#### **4.6.2 Mahsuben İade**

Mükelleflerin ihraç kayıtlı teslimlerinden doğan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde iade mercileri tarafından miktarın VİR, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

Vergi mükelleflerinin mahsup talepleri , mahsup işlemlerine konu belgelerin dilekçe tarihi itibariyle hüküm ifade etmektedir. Mahsup dilekçesinin vergi dairesine verilmesi gecikme zammını durdurduğundan mükellefler mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde ısrarcı olmuyor dolayısıyla vergi dairelerinde mahsup bekleyen dilekçelerin sayısı hızla artıyordu. KDVUGT ile birlikte vergi dairelerine mükelleflerce iade işlemlerine ait belgelerin tamamlanmasını izleyen tarihten itibaren 10 gün içinde sonuçlandırılması zorunlu tutulmuştur.

KDVUGT gereği vergi daireleri tespit edilen yada KDVİRA tarafından bulunan hataları mükellefe tebliğ etmektedir. Mükelleflerinden söz konusu hatalara 30 gün içerisinde cevap vermesi gerekmektedir. 30 günlük ek süreden sonra eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin iade talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibarıyla yerine getirilir ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır.

#### 4.6.3 Nakden İade

Uygulama kapsamında 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri VİR, YMM raporu ve teminat şartı aranmadan sonuçlandırılır. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması durumunda, aşan tutarın iadesi VİR veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi durumunda, mükellefin iade talebi sonuçlandırılır ve verilmiş olan teminat, VİR veya YMM raporu sonucuna göre sonuçlandırılır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

YMM raporu ile iade, mükellefin süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi varsa limitsiz, yoksa 37 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiş limite kadar yapılabilecektir. (2016 için 473.000 TL, 2015 için 448.000 TL, 2014 yılı için 407.000, 2013 yılı için ,392.000, 2012 yılı için 364.000, 2011 yılı için 330.000)

Ayrıca bu tutarları aşan iade talebinde bulunulması durumunda iade talebinin YMM raporuna istinaden yerine getirilebilmesi için ihracatçının tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş olması gerekmektedir. Tam tasdik sözleşmesinin düzenlenmemesi durumunda tam tasdik limitini aşan iade talepleri YMM raporuna istinaden yerine getirilmesi mümkün değildir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

**Örnek 1:** Buzdolabı imalatı işiyle uğraşan Güçlü A.Ş. 'nin Mayıs 2015 döneminde 500.000 TL ihraç kayıtlı satışı, 200.000 TL yurtiçi buzdolabı satışı bulunmaktadır. Mükellefin 2015 Mayıs dönemi indirilecek KDV tutarı 100.000 TL olması durumunda olması gereken beyannamesi ;

Hesaplanan KDV	(500.000+200.000)* % 18=) 126.000
İndirilecek KDV	100.000
Ödenecek KDV	26.000
Tecil Edilebilir KDV	(500.000 * % 18=) 90.000
Tecil Edilecek KDV	26.000
İadesi Gereken KDV	64.000

**Örnek 2:** Yukarıda belirtilen mükellefe ait bilgilerin aynı olması ve önceki dönemden devrinin 40.000 TL olduğu varsayımı altında olması gereken beyannamesi ;

Hesaplanan KDV	$(500.000+200.000) * \% 18=) 126.000$
İndirilecek KDV	$100.000 + 40.000= 140.000$
Ödenecek KDV	0
Sonraki Döneme Devir KDV	14.000
Tecil Edilebilir KDV	$(500.000 * \% 18=) 90.000$
Tecil Edilecek KDV	0
İadesi Gereken KDV	90.000

#### **4.7 Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin Uygulaması**

##### **4.7.1 Uygulamanın Kapsamı**

Katma Değer Vergisi Kanununa 4369 sayılı kanunla eklenen geçici 17. Madde ile dahilde işleme ve geçici kabul rejimleri kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin tesliminde bölgeler, sektörler, veya mal grupları itibariyle KDV Kanununun 11/1-c maddesi hükmüne göre işlem yaptırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki vermiştir.

Bu yetki ilk olarak Bakanlar Kurulu 10.09.1998 ve 31.07.2000 tarihlerinde almış olduğu kararlarla ilk olarak konfeksiyon ve tekstil sektöründe bu kapsamda uygulamaya yer verilmiş daha sonra da otomotiv ve otomotiv yan sanayi ve demir çelik sektörleri de uygulamaya dahil edilmiştir. 98/11766 sayılı karar. (1998), 2000/1162 sayılı karar. (2000)

Daha sonra Bakanlar kurulu 4369 sayılı kanunun vermiş olduğu yetki uyarınca çıkarılan ve dünya piyasa fiyatlarından hammadde temin etmek suretiyle ihracatı arttırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak, ihraç pazarlarını geliştirmek ve ihraç ürünlerini çeşitlendirmek amacıyla, 2001/2325 sayılı Kararname ile sektör ayrımı kaldırılmış ve tüm sektörlerde dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesine sahip imalatçı-ihracatçıların yurt içinden ham ve yardımcı madde alımlarında KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında tecil-terkin işlemi uygulanması mümkün kılınmıştır. (Pehlivan, 2005)



Uygulamadan faydalanmak isteyen mükelleflerin dahilde işleme izin belgesi(DİİB) ya da geçici kabul izin belgesi(GKİB)' ne sahip olmaları gerekmektedir. DİİB sahibi mükelleflerin KDVK 'nun geçici 17. Maddesi kapsamında temin ettiği malları kullanarak ürettiği malların DİİB sahibi alıcılara bu kapsamda teslimleri mümkün Fakat uygulamadan faydalana bilinmesi için teslim edilen malların DİİB' in girdisi mahiyetinde olması ve her bir DİİB' in dahilde işleme mevzuatına aykırı olmaması gerekmektedir. (Vural, 2015:817)

Bu Kapsamdaki teslimlerde tecil-terkin uygulaması ihtiyaridir ancak, sektörel dış ticaret şirketlerinin imalatçı olmayan ortakları ile ortağı olmayan bütün mükelleflerden yapacağı alışlarda tecil-terkin uygulaması zorunludur. Tecil-terkin kapsamında satın alınan maddelerle üretilen mallar doğrudan ihraç edilebileceği gibi, KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında yeniden tecil terkin uygulanarak ihraç kaydıyla ihracatçılara teslim edilebilir.( Öğüt, 2004)

Ancak bu kapsamda gerçekleştirilecek teslimler nedeniyle düzenlenecek faturalarda her bir mal türüne ilişkin KDV hariç bedelin 2.500 YTL'yi (tekstil-konfeksiyon sektöründe pamuk, yün iplik ve kumaş dışındaki mallarda 500 YTL) aşması gerekmektedir. (Karacan, 2005)

Konu ile ilgili yürürlükte olan tebliğler, KDVGUT yürürlüğe girmesiyle kaldırılmıştır.

## 4.8 Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler

### 4.8.1 Alıcılar

KDVK' nın geçici 17. Maddesi kapsamında yapılan teslimlerde , alıcıların tecil-terkin kapsamında işlerinin yapabilmeleri için

- Yasal mevzuata uygun Dahilde işleme izin belgesine sahip
- Yalnızca sorumlu sıfatıyla KDV mükellefi olmayacak şekilde KDV mükellefi olmak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

DİİB kapsamında izin almış alıcıların uygulama gereği imalatçı olmaları gerekmemektedir. Bu teslimlerde önemli olan alıcının vasfı değil uygulama kapsamında temin edilen girdilerin kullanılarak üretilen malların ihraç edilmesidir.

### Satıcılar

KDVGUT ile getirilen yeniliklerden biride satıcıların imalatçı olma şartının kaldırılmasıdır. DİİB sahibi olan mükelleflerin, bu kapsamda ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak ürünleri teslim edecek satıcıların KDV mükellefi olmaları yeterli görülmektedir.

#### **4.8.2 Uygulama Kapsamında Teslim Edilebilecek Mallar**

DİİB' de belirtilen miktardan fazla maddenin bu Tebliğle belirlenen tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınması mümkün değildir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

DİİB sahibi mükelleflerin uygulama kapsamında belirtilen tecil-terkin sisteminden yararlanarak mal temin edebilmeleri için en önemli şart öncelikle malların ilgili belgede yer almasıdır. Belgede yer almadan temin edilen malların bu uygulama kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu konuda dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da uygulama kapsamında satın alınacak malların ihraç edilecek malın üretiminde girdi olarak kullanılması gerektiğidir. Uygulama kapsamına alınan malların alındığı şekilde aynen ihraç edilmesi durumunda tecil-terkin mekanizmasının işletilmesi mümkün değildir. (Vural, 2015:821)

Bu nedenle satıcıların bu kapsamda işlem yapmadan önce alıcıya ait belgede sattığı malın yer alıp almadığı, alıcının temin etmek istediği malı daha önce alıp almadığı ve ne kadar aldığı gibi kontrolleri muhakkak yapmalıdır. Alıcının uygulamaya konu malları almaya hakkı olmadığı halde satış işleminin gerçekleşmesinden mal teslimini gerçekleştiren mükellefler ortaya çıkan vergi kaybından doğrudan sorumlu olurlar.

Ayrıca uygulama kapsamındaki tecil-terkin talepleri mal teslimleri bakımından geçerlidir. Hizmet ifaları bu kapsamda değerlendirilemez.

#### **4.9 Terkin ve İade İşlemleri**

''3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında tecil edilen KDV, dahilde işleme rejiminde öngörülen süreler içinde ihraç edildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilir.

Terkin işleminin yapılabilmesi için öncelikle dahilde işleme rejimi kapsamında teslimin yapıldığı döneme ait beyannamenin verilme süresi içinde, alıcılar tarafından

onaylanarak verilen DİİB' in örneği veya bu belgenin tarih ve sayısı ile satılan malın cins, miktar ve tutarına ilişkin bilgilerle satıcı tarafından onaylanan bilgileri ihtiva eden liste bağı olunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

Bu belgelerle birlikte satış faturalarının fotokopisi veya fatura bilgilerini içeren firma yetkililerince kaşeli ve imzalı bir liste de dilekçelere eklenir.

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği yukarıda sayılan belgelere ek olarak YMM' ler tarafından düzenlenecek bir raporla tespit edilir. Bu rapor alıcı tarafından, tecil-terkin kapsamındaki alışlarına ilişkin olarak düzenlenebileceği gibi, satıcı tarafından bu kapsamdaki satışlarına ilişkin olarak da düzenlenebilir.

Söz konusu raporlarda, imalat kayıtlarındaki bilgiler esas alınarak üretim analizi ve randıman hesapları yapılır. Satıcı nezdinde düzenlenecek raporlarda, alıcılardan alınan bilgilere dayanılarak işlem yapılabilir.

Düzenlenecek raporlarda;

- İhracata ilişkin gümrük beyannamelerinin tarih ve sayısı,
- Fiili ihracat tarihleri,
- İhraç edilen malların cinsi, miktarı ve tutarı,
- İhracatın süresi içinde yapılıp yapılmadığı,
- DİİB' in tarih ve sayısı,
- Belgenin geçerlik süresi,

hususlarına ilişkin bilgilere yer verilir ve rapora ilgili mevzuat uyarınca gümrük beyannamesinin veya beyannamelerdeki bilgileri içeren liste ya da gümrük beyannamesi yerine geçen belgenin örneği eklenir.

Alıcı nezdinde düzenlenen raporda, ihraç edilen malların üretiminde kullanılan maddelerin satıcılar itibarıyla ayrı ayrı olmak üzere cins, miktar ve tutarı da yer almalıdır. Satıcı nezdinde düzenlenen rapor ise DİİB kapsamındaki tüm satışları kapsayabileceği gibi sadece belirli alıcılara yapılan satışlara ilişkin de düzenlenebilir. Bu durumda satıcı nezdinde DİİB kapsamındaki alışlarına yönelik rapor düzenlenmeyen alıcılar nezdinde düzenlenen raporlar dikkate alınır.

Bu raporların ihracatın yapıldığı her dönem için ayrı ayrı düzenlenmesine gerek yoktur. Her bir belge bazında tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan tüm alışları kapsayacak şekilde tek bir rapor da düzenlenebilir. ” Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

KDVGUT' de donuyla ilgili net bir ifade olmamasına rağmen, geçmiş uygulamalarla ilgili olarak özelge bazında açıklanan ; '' birden fazla takvim yılını kapsayan vergilendirme dönemlerine ilişkin için tek bir rapor düzenlenmesinin mümkün bulunmadığı '' şeklindeki görüşten vazgeçildiği anlaşılmaktadır. Yeni uygulamanın '' düzenlenecek raporun, takvim yılı esasına göre değil, her bir belge bazında olmak şartıyla birden çok yıla ilişkin olarak da düzenlenebileceği'' şeklinde yorumlanabilmesi yanlış olmayacaktır. (Uzunoglu, 2014)

Satıcı veya alıcılar nezdinde düzenlenmiş olan söz konusu raporun satıcı tarafından bağlı olduğu vergi dairesine ibrazı suretiyle tecil edilen verginin terkinin sağlanır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

Yeminli Mali Müşavirler tarafından düzenlenecek olan raporlar için herhangi bir üre sınırlaması bulunmamaktadır. Ayrıca düzenlenecek olan raporlar için iade alan mükelleflerle tam tasdik sözleşmesinin imzalanması gerekmemektedir.

YMM' nin faaliyette olduğu şehir merkezi dışındaki mükelleflere ait özel amaçlı raporlar, taahhütlü olarak posta yoluyla iade mercilerine faaliyet belgesi ile birlikte taahhütlü gönderilmesi mümkündür. GİB.4B34B17B01B28B25-35372 sayılı tamim. (2009)

DIİB kapsamındaki malların KDVK 11/1-c maddesinde belirtilen sürelerde değil; DIİB de belirtilen şartlar ve sürelerde ihraç edilmesi gerekmektedir.

16.05.2011 tarihli Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesinde belirtildiği üzere uygulama kapsamında YMM tasdik raporunda ihraç edilecek malların üretiminde kullanılan maddelerin randıman ve üretim analizi yapılırken satıcılar malları ayrı ayrı ve faaliyet türü itibariyle meslek odaları tarafından belirlenen fire oranları dikkate alınmak suretiyle hesaplamalar yapılmalıdır. GİB.4.38.15.01-KDV-20-853-36 sayılı mukteza. (2011)

## 4.10 İade

### 4.10.1 İadede Aranılacak Belgeler

Uygulama kapsamında iade taleplerinde aşağıdaki belgelerin iade mercilerine ibraz edilmesi gerekmektedir.

- Standart iade dilekçesi
- İhraç kayıtlı satışlara ilişkin faturalar veya listeleri
- Gümrük Çıkış Beyannameleri örnekleri veya listeleri
- DİİB onaylı örneği
- Özel amaçlı YMM raporu (Uygulama kapsamında alıcı ve satıcı nezdinde düzenlenen)

Dikkat edilmesi gereken hususlardan biride İndirilecek KDV listesinin ibraz edilmesinin zorunlu olmadığıdır.

### 4.10.2 Mahsuben İade

DİİB sahibi mükelleflere ihraç kayıtlı teslimlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde vergi daireleri tarafından miktar kısıtlaması olmaksızın YMM raporu, VİR ve teminat aranmadan gerçekleştirilir.

Vergi mükelleflerinin mahsup talepleri, mahsup işlemlerine konu belgelerin dilekçe tarihi itibarıyla hüküm ifade etmektedir. Mahsup dilekçesinin vergi dairesine verilmesi gecikme zammını durdurduğundan mükellefler mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde ısrarcı olmuyor dolayısıyla vergi dairelerinde mahsup bekleyen dilekçelerin sayısı hızla artıyordu. KDVUGT ile birlikte vergi dairelerine mükelleflerce iade işlemlerine ait belgelerin tamamlanmasını izleyen tarihten itibaren 10 gün içinde sonuçlandırılması zorunlu tutulmuştur.

Bu nedenle vergi daireleri 84 No.lu KDV Genel Tebliğinde yer almayan bu hüküm gereğince iade işlemlerini hızlandırmış ve mükelleflere iade işlemleri ile ilgili eksikliler nedeniyle çabuk geri dönüşler yaptıkları görülmektedir.

KDVUGT gereği vergi daireleri tespit edilen yada KDVİRA tarafından bulunan hataları mükellefe tebliğ etmektedir. Mükelleflerinden söz konusu hatalara 30 gün içerisinde cevap vermesi gerekmektedir. 30 günlük ek süreden sonra eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin iade talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibarıyla

yerine getirilir ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır.

#### **4.10.3 Nakden İade**

DIİB sahibi mükelleflere ihraç kayıtlı teslimlerden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde, aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

YMM raporu ile iade, mükellefin süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi varsa limitsiz, yoksa 37 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiş limite kadar yapılabilecektir. (2016 için 473.000 TL, 2015 için 448.000 TL, 2014 yılı için 407.000, 2013 yılı için ,392.000, 2012 yılı için 364.000, 2011 yılı için 330.000)

Ayrıca bu tutarları aşan iade talebinde bulunulması durumunda iade talebinin YMM raporuna istinaden yerine getirilebilmesi için ihracatçının tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş olması gerekmektedir. Tam tasdik sözleşmesinin düzenlenmemesi durumunda tam tasdik limitini aşan iade talepleri YMM raporuna istinaden yerine getirilmesi mümkün değildir.

## 5. KATMA DEĞER VERGİSİ KONTROL RAPORLARI VE ÖZEL ESASLAR

Katma Değer Vergisi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, KDV kanunu ve Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği (KDVUGT) ile belirlenmiştir.

İadenin aşamasında iadeyi gerçekleştiren birimler KDVUGT de belirtilen usul ve esasların yanında vergi dairelerinin uygulamaları sonucu oluşan bazı kontrolleri yapmak zorunda kalmaktadır.)

Vergi daireleri uygulamalarının ve yapılan kontrollerin bazıları şunlardır;

- ✓ Mükellefin kendisinin ya da mal veya alımında bulunduğu şirketlerin özel esaslar kapsamında olup olmadığı
- ✓ İndirilecek KDV listesinde ve Yüklenim Listesinde yer almaması gereken mal veya hizmetlerin olup olmadığı
- ✓ KDV beyanname bilgilerinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı
- ✓ İhraç edilen mallara ilişkin miktar, tutar ve dönem kontrolü

Bu ve benzeri kontroller vergi dairesi otomasyonları aracılığı ile manuel olarak yapılmakta olup KDV iadesinin büyüklüğüne göre yapılan kontroller binleri bulabilmektedir. Çok vakit alan bu kontroller nakit para ihtiyacının çok fazla olduğu piyasa koşullarında iadelerin biran önce gerçekleşmesini zorlaştırmakta, vergi dairelerinde çok ciddi zaman ve emek kaybına , vergi daireleri arasında uygulamalarda farklılığa ve suistimallere neden olabilmektedir.

Uygulamaya konulan bu sistem yardımıyla mükelleflerin manuel olarak yapılan kontrolleri, bilgisayar teknolojileri yardımıyla kontrol edilmektedir. Böylece vergi dairelerinin iş yükü önemli ölçüde hafiflemiş, yapılan kontroller daha sağlıklı olmuştur.

Uygulama ilk olarak Katma Değer Vergisi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA) adıyla Ocak/2010 döneminde mükelleflerin tıpkı E-Beyannamede olduğu gibi iadeye ilişkin listelerini İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilmesinin zorunlu tutulmasıyla başlamıştır.

KDVİRA sisteminin yaptığı kontroller vergi dairesince yapılacak tüm kontrolleri kapsamadığından, vergi dairesinin tüm kontrolleri kontrol raporuna bırakılmaması gerekmektedir. 2010-1 sıra No.lu Maliye Bakanlığı KDV İç Genelgesi. (2010).

Kontrol raporu tarafından yapılan kontrollerin yetersiz olması nedeniyle sistem sürekli olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından geliştirilmeye çalışılmıştır. İlk olarak 2010/Ocak döneminde uygulamaya konulan sisteme 2010/Ağustos döneminde Geri Bildirim bölümüne sık karşılaşılan hususlar seçeneği konulmuştur daha sonra 2011/Temmuz döneminden itibaren uygulanmak üzere İhraç Kayıtlı satış fatura listesi ve Tevkifatlı Satış Fatura Listesinin de elektronik vergi dairesi aracılığı ile girişinin yapılması zorunlu tutularak bu alanda da gerekli kontrollerin bilgisayar aracılığı ile kontrol edilmesine olanak sağlanmıştır.

Her geçen gün Kontrol raporundaki segment sayısı arttırılarak daha fazla yönden iadenin incelenmesi amaçlanan sistemde aşağıda belirtilen segment ve tablolar farklı kontroller yaparak iadeye yön vermektedir.

### **5.1 KDV İadesi Kontrol Raporunda Yer Alan Tablo ve Kontrol Segmentlerine İlişkin Açıklamalar ve Çözüm Önerileri**

Katma Değer Vergisi Kontrol raporu üzerindeki inceleme, segmentler ve tablo adı verilen kontrol noktaları ile gerçekleştirilmektedir.

Bu segmentler ;

GEK; Genel Esas Kontrol Segmentleri ve

ÖEK; Özel Esas Kontrol Segmentlerinden oluşmaktadır.

#### **5.1.1 KDV İadesi Kontrol Raporunda Yer Alan Tablolara İlişkin Açıklamalar ve Çözüm Önerileri**

##### **Tablo 1 Rapor Bilgileri**

Bu tabloda , İade alacak mükellefin sicil bilgileri , mükellef hakkında mali bilgiler , iadeye ilişkin bilgiler ile rapor bilgilerine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Bilgi amaçlı olup Ocak /2012 vergilendirme döneminde uygulamaya konulmuştur.

##### **Tablo 2 :İncelemeye Sevk Edilenler Tablosu**

Kendi içerisinde ikiye ayrılmış olup aşağıda belirtildiği gibidir.

A) Haklarında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar Tablosu

B) Doğrudan Mal Veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler

Hakkında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar Tablosu



### **A)Haklarında Sahte Belge Düzenleme Tespitinde Bulunurlar**

Bu tabloda ; KDV iade talebinde bulunan mükellefin sahte belge düzenleme nedeni ile incelemeye sevk edilmesi yada iade esnasında sahte belge düzenleme tespiti ile ilgili vergi incelemesi geçirmesi durumunda bu durumun Gelir İdaresi Başkanlığı'na tespit edilerek veri ambarına aktarılmasıdır.

Bu durumda mükellefin Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği (KDVUGT) gereğince Sahte Belge Düzenleme tespitinde dört kat, Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme tespitinde ise üç kat teminat göstermesi , teminat gösterilmemesi durumunda ise söz konusu iadenin Vergi İnceleme sonucuna göre sonuçlandırılacağı , Vergi incelemesine başlanması ile daha önceden iade için alınan çözülmemiş teminat mektuplarının da Vergi İnceleme Raporu(VİR) sonucu ile çözüleceği tebliğle hüküm altına alınmıştır.

Mükellefin yukarıda bahsi geçen teminatları göstermesi durumunda ve VİR sonuçlarının olumlu gelmesi durumunda ilgili vergi dairesinin kontrol raporuna geri bildirimde bulunarak iadeyi genel esaslara yerine getirilmesi gerekmektedir.

### **B)Doğrudan Mal Veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler Hakkında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar**

Mükellefin doğrudan mal veya hizmet satın aldığı mükelleflerin , vergi incelemesine sevk edilmesi veya vergi incelemesinin devam etmesi durumlarını tespit ederek indirimlerde kullanılan mal veya hizmetlerin gerçek bir mal veya hizmet alış kontrolünü yapan tablodur.

Bu durum söz konusu olduğunda iade alan mükellefe KDVUGT IV-E.7.1 hükümleri uygulanır.

''Doğrudan mal veya hizmet temin ettiği mükellefler hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflere 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.

Verilen süre içerisinde belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu bu KDVUGT' nin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu alışlara isabet eden kısmı iade hesaplarından çıkaran mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre sonuçlandırılır.'' Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (2014)

Mükellefin ilgili vergi dairesi tarafından mal alımlarının kabul edilmemesi durumunda mükellef isterse söz konusu alımlarına ilişkin ihtirazi beyanname vererek durumu yargıya taşıyabilir , yargılama süreci sonucuna göre vergi dairesi işlem yapar.

Mükellefin KDVUGT IV-E.7.1 de belirtilen şartlarını yerine getirmesi veyahut yargılama sürecinin mükellef lehine sonuçlanması durumunda mükellefin iadesi genel esaslara göre yerine getirilerek kontrol raporuna geri bildirimlerin yapılması gerekmektedir.

### **1-Genel Esas Kontrol Segmentlerine İlişkin Açıklamalar**

#### **GEK-02 Banka/Katılım Bankası Kesin Teminat Mektubu Kontrolü**

Bu segment iadenin teminatla istenmesi durumunda mükellefin, internet vergi dairesinden girişini yaptığı teminat mektubuna ilişkin referans numarası , banka bilgileri ve mükellefiyete ilişkin bazı bilgileri kontrol etmektedir.

Bankalar verilen teminat mektubu bilgilerini günlük olarak Gelir İdaresi Başkanlığı(GİB) veri ambarına sunmaktadır. İnternet vergi dairesinden girilen bilgilerle veri ambarındaki bilgilerin uyuşması durumunda segment başarılı sayılır. Teminat mektubunun, İş Ortaklıklarında ve Adi Ortaklıklarda ortaklardan herhangi birinin adına düzenlenmesi durumunda da mükellef başarılı sayılır fakat bankaların veri ambarına gönderdiği teminat mektubu ve mükellefiyete ait bilgiler ile internet vergi dairesine bildirilen bilgilerin uyuşmaması durumunda mükellef internet ortamında girdiği bilgileri ilgili vergi dairesine "Pasife Çekme" dilekçesi vererek düzeltilmeli ve ilgili vergi dairesi tarafından kontrol raporu risk analizine tabi tutulmalıdır.

#### **GEK-03 Önceki Dönemden Devreden KDV'nin Kontrolü**

Sonraki döneme devreden KDV'nin kontrolünü sağlayan bu segmentte mükellefin iade dönemi KDV beyannamesinde "Önceki Dönemden Devreden KDV" tutarı ile bir önceki dönem KDV beyannamesinde yer alan "Sonraki Döneme Devreden KDV" tutarlarının kontrolü yapılır.

Bu segmentte mükellefin sonraki döneme devreden KDV tutarını yüksek göstererek iade miktarını yükseltmek istemesinin önüne geçilmiş olup 1 TL' ye kadar olan farklar ihmal edilmiştir. Mükellefin iade döneminden önceki dönemde KDV beyanı vermemesi durumunda iade ancak mükelleflerin beyanname vermesi ile gerçekleştirilir.

Mükellefler düzeltme beyannamesi vererek problemi gidermesi veyahut internet vergi dairesi ortamından listelerini pasife çekerek gerekli düzeltmeleri yapması durumunda vergi dairesi tarafından iade işlemi yerine getirilir.

#### **GEK-05 Azami İade Edilebilecek Tutar Kontrolü**

Bu segmentin amacı mükellefin KDV beyannamesinde belirttiği yüklenilen KDV'nin Diğer iade hakkı doğuran ve tam istisna kapsamında gerçekleştirilen işlem tutarının %18'ini aşıp aşmadığının kontrolüdür.

Mükellefin istisna kapsamındaki yüklenimleri dolayısıyla iade talebinde bulunduğu miktar, iade hakkı doğuran işlem bedelinin genel vergi oranını aşmaması halinde segment olumlu sonuç verecektir.

Fakat İade işlem bedelinin genel vergi oranını aşması halinde yüklenilen KDV listesine dahil edilen Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler(ATİK) KDV'lerinden kaynaklanmakta ise mükelleflere en fazla iade alabileceği tutar istisna kapsamında gerçekleştirilen işlem tutarının %18'i nispetindedir. İlgili vergi dairesi tarafından bu hususu dikkate almalı, mükellefi bilgilendirmeli, mükelleften durumu izah etmesi ya da düzeltmesi istemelidir. Mükelleflerden gelen cevaba göre kontrol raporuna geri bildirim yapılması ve düzeltme fişinin bu yönde kesilmesi gerekmektedir.

KDVUGT (IV.A.1.1) bölümünde 'Bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir KDV (azami iade edilebilir vergi), kural olarak o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin (% 18)'i (genel KDV oranı) olarak hesaplanan miktardan fazla olamaz. Ancak, doğrudan yüklenimler nedeniyle bu tutardan fazla iade talebinde bulunulması halinde, aşan kısmın iadesi münhasıran VİR sonucuna göre yerine getirilir' denilmektedir. Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (2014)

İade miktarının genel vergi oranını geçtiği durumlarda tebliğde belirtildiği üzere mükellefin genel oranın üzerinde kalan iadesi için gerekli yazışmalar yapılarak mükellefin incelemeye sevk edilmesi, inceleme sonucuna göre iadenin yerine getirilmesi gerekmektedir.

#### **GEK-06 Alt Mükelleflerin Fatura Beyan Tutar Kontrolü**

Bu segmentin amacı iade talebinde bulunan mükellefin internet vergi dairesi aracılığıyla sisteme girdiği yüklenilen ve indirilecek KDV listesindeki 1.alt mükelleflerin faturaları ile bu mükelleflere ait diğer mükellefler tarafından elektronik vergi dairesi aracılığıyla sisteme girişi yapılan yüklenilen ve indirilecek KDV listesinde yer alan faturaların matrah toplamı ile ilgili dönem KDV matrahlarını

karşılaştırmaktadır ayrıca 1. Alt mükelleflerin BA formlarından hareketle 2. Alt mükelleflerin iade dönemi KDV matrahlarının düzenlenen faturaları kapsayıp kapsamadığının da denetimi yapılmaktadır.

Söz konusu segmentin hata vermesi durumunda mükelleflerin ;

- ✓ Mal veya hizmet alımında buldukları 1. Alt mükellefe ait ödeme belgelerini ibraz etmesi
- ✓ İlave edilecek KDV'nin mevcut olması
- ✓ Fatura beyan tutarsızlığı bulunan mükellefin düzeltme beyanı vererek matrah artırımında bulunması
- ✓ Tutarsızlığının sigorta veya banka işlemleri kapsamında yapılan ödemelerden kaynaklanması
- ✓ Tutarsızlığın mükellefin serbest bölgeden mal alımlarından kaynaklanması

Durumlarında iade genel esaslara göre sonuçlandırılır.

Segmentin hata vermesine neden olan diğer bir husus da iade alacak mükelleflerin mal veya hizmet aldığı mükelleflere ait bilgileri internet vergi dairesine hatalı girmesinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda mükellefler listelerini pasife alarak gerekli düzeltmeleri yapar ve vergi dairesi tarafından kontrol raporu risk analizine tabi tutularak iade işlemi gerçekleştirilir. Listeler düzeltildikten sonra dahi segment hata veriyorsa vergi dairesi kontrol raporuna gerek açıklamaları yapılarak geri bildirimde bulunmalı ve iade işlemini gerçekleştirmelidir.

#### **GEK-07 Fatura Tarih Kontrolü**

Mükellefler kural olarak yüklenilen KDV listesinde yer alan faturaların tarihinin en son tarihli ihracat faturası ile aynı tarihte ya da önceki bir tarihli olması gerekmektedir. Segment bunun kontrolünü yaparak haksız iade alınmasının önüne geçmektedir.

Söz konusu segmentin hata vermesi durumunda ilgili vergi dairesi;

-VUK 231. Maddesinin 5.bendinde belirtilen sürede faturanın düzenlenip düzenlenmediği

-Hata veren alışların aylık olarak düzenlenen belgelerden(su, kira) kaynaklı olabileceği

Hususlarını dikkate almalıdır. Segmentin olumsuz olmasının nedeni iade alacak mükellefin mal veya hizmet aldığı mükelleflere ait bilgileri(tarih) internet vergi dairesine hatalı girmesinden kaynaklanabilir, bu durumda mükellef listelerini pasife

olarak gerekli düzeltmeleri yapar ve vergi dairesi tarafından kontrol raporu risk analizine tabi tutularak iade işlemi gerçekleştirilir eğer hata bu nedenden kaynaklanmıyorsa mükelleften durumu izah etmesi istenir mükellefin izahı veya vergi dairesinin araştırması sonucu durumun hukuki varlığının mevcut olması durumunda vergi dairesi kontrol raporuna geri bildirimde bulunarak iade işlemini gerçekleştirir.

### **GEK-08 Fatura Basım Bilgileri**

#### **GEK-08/1 Alt Mükelleflerin Faturalarının Belge Basım Bilgileri Kontrolü**

Segmentin amacı mükellefin indirilecek KDV veya Yüklenen KDV listesinde yer alan mükelleflerin kullanmış olduğu faturaların noterler veya matbaalar tarafından tasdik veya basım bilgilerinin Gelir İdaresi Başkanlığı'na(GİB) bildirilip bildirilmediği ve E-fatura bilgilerinin GİB veri ambarına bildirilip bildirilmediğinin kontrolüdür.

Mükelleflerin yüklenim listesinde bulunan bir fatura nedeni ile segmentin hata vermesi durumunda mükellefin indirilecek/yüklenecek KDV listesine fatura bilgilerinin hatalı girilmesi söz konusu olabilir veya gerçekte böyle bir fatura yoktur.

İlk durumda mükellef listelerini pasife alarak gerekli düzeltmeleri yapar ve vergi dairesi tarafından kontrol raporu risk analizine tabi tutularak iade işlemi gerçekleştirilir. İkinci durumda hata veren faturaya isabet eden KDV'nin iade miktarından düşülmesi kaydıyla iade yerine getirilebilir. Mükelleflerin izahı veya vergi dairesinin araştırması sonucu farklı bir durumun hukuki varlığının mevcut olması durumunda vergi dairesi kontrol raporuna geri bildirimde bulunarak iade işlemini gerçekleştirilmelidir.

#### **GEK-08/2 İade Talep Eden Mükellefin Satış Faturalarının Belge Basım Bilgileri Kontrolü**

Bu segment iade talebinde bulunan mükellefin İhraç Kayıtlı Satış Fatura Listesi , Tevkifatlı Satış Fatura Listesi , Satış Faturaları Listesi, KDV kanunu 29. Madde ve Geçici 26. Madde kapsamında alınan satış faturası listesinde yer alan faturaların noterler veya matbaalar tarafından tasdik ve basım bilgilerinin Gelir İdaresi Başkanlığı'na (GİB) bildirilip bildirilmediği ve E-fatura bilgilerinin GİB veri ambarına bildirilip bildirilmediğinin kontrolü gerçekleştirilmektedir.

### **GEK-09 Yükl enilen KDV Listesi Mükerrer Fatura Kontrolü**

Bu segmentin amacı iade alan mükellefin Yükl enilen KDV listesinde daha önceki dönemlerde yüklendiği faturaların mükerrer yükl enilmesinin önüne geçerek haksız iadenin alınmasını engellemektir.

İade talebinde bulunan mükellefler , bir faturayı bazen farklı dönemlerde ve farklı iade türleri için bilerek/bilmeyerek yükl enmek ister bu durumda segment hemen hata vermeyerek mükellefin daha önceden yükl enim listesine bu fatura için yüklendiği tutarları toplar ve faturanın toplam KDV' sine ulaşınca kadar segment hata vermez faturada belirtilen toplam KDV' nin aşılması durumunda hata verir.

Hatanın düzeltilmesi için mükellefler listelerini pasife alarak gerekli düzeltmeleri yapar ve vergi dairesi tarafından kontrol raporu risk analizine tabi tutularak iade işlemi gerçekleştirilir. Listeler düzeltildikten sonra dahi segment hata veriyorsa vergi dairesi kontrol raporuna gerek açıklamaları yaparak geri bildirimde bulunmalı mükerrer tutarı talep tutarından düşükten sonra kalan tutar kadar iade işlemini yapılmalıdır.

### **GEK-10 İndirilecek KDV Listesi İle Bu Döneme Ait İndirilecek KDV Kontrolü**

İade alan mükelleflerin KDV beyannamelerinde İndirilecek KDV tutarlarını olduğundan çok yüksek göstererek haksız iade almaları söz konusu olabilmektedir. Segment İnternet vergi dairesi aracılığıyla girişi yapılan indirilecek KDV listesindeki tutar ile iade dönemi KDV beyannamesindeki "Bu Döneme Ait indirilecek KDV" tutarlarının aynı olup olmadığının kontrolünü yapmaktadır. Kontrol esnasında İTL'ye kadar olan farkları KDVİRA ihmal etmektedir. Böylece alınacak olan haksız iadelerin önüne geçilmiş olunur.

Tutarların uyumlu olması durumunda segment hata vermezken , tutar farkının oluşması durumunda segment hata verecektir. Hatanın giderilmesi için mükelleflerin listelerini pasife alarak gerekli düzeltmeleri yapmaları yada ilgili döneme düzeltme beyannamesi vermeleri gerekmektedir. Vergi dairesi kontrol raporunu risk analizine tabi tutularak iade işlemini gerçekleştirilir.

## **GEK-11 Yükl enilen KDV Listesi İle Beyan Edilen Yükl enilen KDV Kontrolü**

Mükelleflerin internet vergi dairesi aracılığı ile gönderdiği Yükl enilen KDV (iade bazında ) listesinde yer alan toplam KDV tutarı ile iade dönemi KDV Beyannamesine beyan edilen iade edilebilir tutarların uyumlu olup olmadığını kontrolünü sağlayan segmenttir. Segment 1 TL'ye kadar olan farkları ihmal etmiştir

Bu Segmenti ile , mükelleflerin düzeltme beyanı vererek iade edilebilir KDV tutarını artırma , dolayısı ile fazla iade alınmasının önüne geçilmiş olunur. Bu nedenle mükellefin internet vergi dairesi aracılığı ile listelerini düzelttiği her durumda vergi dairesi tarafından kontrol raporunun analize tabi tutulması gerektiğinin önemi bir kez daha ortaya çıkmış olur.

Segmentin hata vermesi durumunda mükellef KDV Beyannamesi ile yüklenilen KDV listesindeki tutarları eşitleyebilmek için düzeltme beyannamesi vermek veya listelerini pasife alarak listelerinde değışiklik yapmak durumundadır. Bu işlemlerin yapılamaması durumunda vergi dairesi geri bildirim gerekl i açıklamaları yapar ve iadesi mümkün olan tutarın iadesini gerçekleştirir.

## **GEK-12 KDV Beyannamesi İle Gümrük Çıkış Beyannamesi Tutar Kontrolü**

Mükelleflerin yapmış oldukları ihracata ilişkin bilgiler Gümrük Bakanlığı ile yapılan anlaşma gereğ i Maliye Bakanlığı veri ambarına aktarılır. Aktarılan Gümrük Çıkış Beyanname (GÇB)lerinin döviz cinsinden toplam tutarı ile yurt dışı edilen eşyanın , fiilen ihraç edildiğ i (GÇB' nin kapandığı) tarihteki Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası alış kuru ile çarpımının Beynamede belirtilen "Teslim Ve Hizmet Tutarı" ile uyumlu olup olmadığını kontrolünü sağlayan bu segmentte 10 TL'ye kadar olan farkları ihmal edilmiştir.

Mükelleflerin hatalı döviz kuru uygulayarak istisna kapsamındaki işlemin TL tutarını artırarak haksız iade alabilmeleri söz konusu olabilmektedir segment bunun kontrolünü gerçekleştirir ve Kurumlar/Gelir Vergisi ve Geçici vergi Beyannamesinde belirtilen matrahların hatalı bildirilmesinin de önüne geçmiş olur.

Mükelleflerin kontrol raporunun oluşmasından sonra beyanname verebilme ihtimali olduğ unda beyanname bilgilerinin tekrar kontrol edilmesi gerekir. Beyanname hatalı ise mal ihraç tutarının beynamede artırılması sureti ile iade gerçekleştirilir.

Segmentin hata vermesi durumunda ;

- ✓ Hatanın bedelsiz ihracattan kaynaklanması
- ✓ Hatanın mükellefin konsinye satışlarından kaynaklanması
- ✓ Hatanın serbest bölge işlem formu ile yapılan satışlar nedeni ile mal ihraç tutarının fazla olması
- ✓ Mükelleflerin gümrük antreposuna teslim edilen mallar dolayısı ile mal ihraç tutarının kontrol raporu ile uyumsuz olması
- ✓ Mükellefin sonra düzenlenen Navlun faturası ile beyan ettiği mal ihraç tutarından kaynaklanması

Durumlarında gerekli geri bildirimler ve kontroller yapılarak , iade işlemi gerçekleştirilir.

#### **GEK-13 Fiili İhraç Tarihi İle KDV İadesi Talep Edilen Dönemin Kontrolü**

Kural olarak iade malın ihraç edildiği dönemden talep edilir. Burada yapılan kontrolde malın Gümrük Çıkış Beyannamesinde yazılı fiili ihracat tarihi döneminde talep edilip edilmediğidir.

Segmentin hata vermesi durumunda mükellefler , internet vergi dairesine hatalı girdiği bilgileri listelerini pasife almak suretiyle gerekli düzeltmeleri yapmalı veya ilgili ay KDV beyannamesini düzeltmelidirler. Vergi dairesi de hatanın konsinye satışlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığının ve diğer başka hususların kontrolünü yaparak kontrol raporuna geri bildirim yaparak iade gerçekleştirilir.

#### **GEK-14 Fiili İhraç Tarihi İle Satış Faturası Tarih Kontrolü**

Segment ihraç edilen mallara ilişkin Gümrük Çıkış Beyannamesinde yer alan fiili ihraç tarihi ile satış faturaları listesinde yer alan mallara ilişkin tarihlerin uyumlu olup olmadığının kontrolünü yapmaktadır.

Segmentin hata vermesi durumu Satış Faturaları Listesine ihracata ilişkin bilgilerin internet vergi dairesine hatalı girmesinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda mükellef listelerini pasife alarak gerekli düzeltmeleri yapmalı, vergi dairesi tarafından kontrol raporu risk analizine tabi tutularak iade işlemi gerçekleştirilmelidir. Listeler düzeltildikten sonra dahi segment hata veriyorsa vergi daireleri kontrol raporuna gerek açıklamaları yapılarak geri bildirimde bulunmalı ve iade işlemini yerine getirmelidirler.



### **GEK-15 GÇB İle GÇB Listesi Tutar Kontrolü**

Mükellefin veri ambarında bulunan Gümrük Çıkış Beyannamelerine ilişkin fatura tutarlarını olduğundan fazla gösterme ve dolayısıyla haksız iade alabilmesi mümkün olduğundan segment GÇB' deki döviz cinslerini ve fatura tutarları ile elektronik ortamda gönderilen GÇB Listesinde yer alan döviz cinslerini ve fatura tutarlarının uyumlu olup olmadığının kontrolünü yapmaktadır.

Segmentin hata vermesi durumunda mükellefler listelerini pasife alarak gerekli düzeltmeleri yapmalı, vergi dairesi tarafından kontrol raporu risk analizine tabi tutularak iade işlemi gerçekleştirilmelidir. Listeler düzeltildikten sonra dahi segment hata veriyorsa vergi daireleri kontrol raporuna gerek açıklamaları yapılarak geri bildirimde bulunmalı ve iade işlemini yerine getirmelidirler.

### **GEK-16 Gümrük Çıkış Beyannameleri İle Satış Faturaları İçerik Kontrolü**

İhraç edilecek mallar Gümrük Bakanlığınca kontrol edilerek(cinsi , miktarı , adedi vb.) veri ambarına gönderilir , gönderilen bu mallara ilişkin bilgiler ile Satış Faturaları Listesindeki bilgilerin karşılaştırmasını yapan bu segment ihraç edilen malların gerçekten yurt dışı edilip edilmediklerinin teyidini yapar.

Segmentin hata vermesi durumunda problem mükellefin ihraç kayıtlı olarak alıp ihraç ettiği mallardan kaynaklanıyorsa iade hesabına dahil edilmemesi gerekir. Hata mükellefin listelerini hatalı girmesinden kaynaklanıyorsa listelerini pasife alarak gerekli düzeltmeleri yapar ve vergi dairesi tarafından kontrol raporu risk analizine tabi tutularak iade işlemi gerçekleştirilir. Listeler düzeltildikten sonra dahi segment hata veriyorsa vergi dairesi kontrol raporuna gerek açıklamaları yapılarak geri bildirimde bulunmalı ve iade işlemini yerine getirmelidir.

### **GEK-17 E-Fatura Kapsamındaki Mükelleflerin Fatura Bilgileri Kontrolü**

397 Sıra No' lu V.U.K Genel Tebliği gereği Elektronik Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerin birbirlerinden aldıkları mallar ve sağladıkları hizmetler için 01/09/2013 tarihinden itibaren elektronik fatura göndermeleri ve almaları zorunludur.

Bu segmentin çalışabilmesi için iade alan mükellefin e-Fatura uygulamasını kullanması gerekmektedir.

KDV iade talep eden mükelleflerin ve bu mükelleflerin mal ve hizmet alımında bulunduğu mükelleflerin e-Fatura kapsamında olup olmadıklarını , her iki mükellefinde bu kapsamda olması durumunda internet vergi dairesi aracılığıyla girişi yapılan listelerinde (İndirilecek KDV, Yüklenilecek KDV, GÇB Listesi vb.) bu mükelleflere ait fatura bilgilerinin e-Fatura olarak veri ambarında kayıtlı olup olmadığını kontrol eden segment tir.

Segment iade talep eden mükellefin Yüklenilen ve İndirilecek KDV listesinde yer alan e-Faturaların doğru mükellef adına düzenlenip düzenlenmediğini, e-Fatura olarak düzenlenmesi gereken bir belgenin düzenlenip düzenlenmesi durumlarının da kontrolünü yapar. Mükellefin e-fatura kapsamında olan bir işlem karşısında e-Faturayı kullanmaması durumunda ilgili yazışmalar yapılmak suretiyle V.U.K 353 maddesi gereği cezai işlemlerin uygulanması gerekmektedir.

Segmentin hata vermesi durumunda vergi dairesi tarafından aşağıda belirtilen hususların vergi dairesi tarafından dikkate alınması gerekmektedir.

1-Hata veren e-Faturaların 68 No'lu KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliği kapsamında akaryakıt pompalarının bağlı olduğu Ödeme Kaydedici Cihaz tarafından düzenlenmiş olabileceği

2- E-Faturaların V.U.K. 246 No'lu Genel Tebliği gereği bankaların yaptıkları hizmet ve satış işlemleri karşılığında düzenlenmiş oldukları dekont olabileceği

3-E-Faturaların kur farkı için düzenlenmiş olabileceği

Hususları dikkate alınarak, kontrol raporuna gerekli geri bildirimler yapılmalı ve iade işlemi gerçekleştirilmelidir.

### **GEK-18 Yeminli Mali Müşavir KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi Kontrolü**

KDVGUT bazı durumlarda iade alınmasını Yeminli Mali Müşavir KDV İadesi Tasdik Raporuna bağlı kılabilir. Bu tür durumlarda elektronik vergi dairesi aracılığıyla YMM , mükellefe ait bilgiler , sözleşmenin dönemi vb. bilgileri iade talep eden mükellef tarafından sisteme girişi yapılarak iade talebinde bulunulur.

Segment girişi yapılan bilgilerin doğruluğunun , elektronik vergi dairesine girişi yapılan sözleşme bilgilerin zamanında sisteme girişinin yapıp yapılmadığının , KDV iadesi tasdik sözleşmesinin bulunup bulunmadığının ve sonradan feshedilip edilmediğinin kontrolünü yapar.

Segmentin hata vermesi durumunda vergi dairesi mükelleften durumun izahı ve düzeltilmesini ister aynı zamanda bu durum VUK 355 göre Özel Usulsüzlük Cezasını gerektirdiğinden mükellef hakkında gerekli müeyyideleri uygular . Mükellefin 15 gün içerisinde KDV İadesi Tasdik Raporuna ait bilgileri internet vergi dairesi aracılığıyla girişinin yapılmaması iadenin reddi sebebidir.

Mükellef elektronik vergi dairesi aracılığıyla listelerini pasife alarak gerekli düzeltmeleri yapar ve vergi dairesi tarafından kontrol raporu risk analizine tabi tutularak iade işlemi gerçekleştirilir. Listeler düzeltildikten sonra dahi segment hata veriyorsa vergi dairesi kontrol raporuna gerek açıklamaları yaparak geri bildirimde bulunmalı ve iade işlemini yerine getirmelidir.

#### **GEK-19 Kısıtlı Yeminli Mali Müşavir Kontrolü**

Bazı YMM'lerin bazı mevzuat hükümlerine muhalefet etmesi durumunda Gelir İdaresi Başkanlığı'nca YMM'ler kısıtlı listeye alınır. Bu durumda GİB vergi dairelerinden kendisinden teyit alınmaksızın iade işleminin yerine getirilmemesini ister. Kontrol raporu bu durumun kontrolünü yaparak iade işleminin bekletilmesi konusunda vergi dairesini uyarır. GİB tarafından teyidin gelmesi ile birlikte iade işlemi gerçekleştirilir.

#### **GEK-20 Tam Tasdik Sözleşmesi Kontrolü**

KDVUGT iade türlerinin çeşidine ve iade şekline göre iade şartlarını belirlemiştir , şartlardan birside Tam Tasdik Sözleşmesi imzalanmasının zorunlu olduğu durumlardır. Segment iadenin türüne göre Tam Tasdik Sözleşmesinin varlığının zorunlu olduğu durumda Tam Tasdik Sözleşmesinin olup olmadığının , girilen bilgilerin doğru olup olmadığının kontrolünü yapar.

Segmentin hata vermesi durumunda ilgili vergi dairesi mükelleften durumu izah etmesi ister , mükellefin izahı veya vergi dairesinin araştırması sonucu durumun hukuki varlığının mevcut olması durumunda vergi dairesi kontrol raporuna geri bildirimde bulunarak iade işlemini gerçekleştirir.

Segmentin Hata vermesi durumunda aşağıda belirtilen husular vergi dairesi ve mükellefçe dikkate alınmalıdır ;

1-Tam Tasdik Sözleşmesi bilgiler internet vergi dairesine girişi yapıldıktan sonra feshedilmiş olabilir.

2-Tam Tasdik Sözleşmesi , zamanında imzalanmamış olabilir.

3-YMM ile mükellef arasında imzalanan Tam Tasdik Sözleşmesi bilgilerinin hatalı girilmesinden yada zamanında girilmemesinden kaynaklanıyor olabilir.

### **GEK-21 Gümrük Giriş Beyannamesi (GGB-İthalat) Kontrolü**

Mükellefin ithal ettiği mallara ilişkin bilgiler Gümrük Bakanlığı'nca Maliye Bakanlığı veri ambarına aktarılır, bu bilgiler mükellefin İndirilecek KDV veya Yüklenilecek KDV listesinde yer alan ithal ettiği mala ilişkin bilgilerle karşılaştırılır. İthal edilen malın kapanış tarihinin farklı bir tarih olması veya bilgilerin uyuşmaması durumunda segment hata verir.

Hata mükellefin ithal ettiği mala ilişkin bilgileri internet vergi dairesine hatalı girmesinden kaynaklanıyorsa veya İthal edilen mal Gümrük Giriş Beyannamesinin kapanma tarihinden önceki bir dönemde indirim/Yüklenime konu edilmişse mükellef listelerini pasife alarak gerekli düzeltmeleri yapar ve vergi dairesi tarafından kontrol raporu risk analizine tabi tutularak iade işlemi gerçekleştirilir. Listeler düzeltildikten sonra dahi segment hata veriyorsa vergi dairesi kontrol raporuna gerek açıklamaları yaparak geri bildirimde bulunmalı ve iade işlemini gerçekleştirmelidir.

### **GEK-22/1 Kısmi Tevkifat Kapsamında Tevkif Edilen KDV Tutarının Beyan Edilip Edilmediği İle Tevkifatlı Satış Faturası Listesinde Bildirilen Tevkif Edilen KDV Toplamı ve KDV Beyanı Kontrolü**

İade istenilen dönemde alıcı mükelleflere ait 2. Nolu KDV beyannamelerinde beyan edilmeyen tutarın mükellefçe elektronik vergi dairesi aracılığı ile gönderdiği Tevkifatlı Satış Fatura Listesinde iadesinin talep edilmemesi gerekmektedir. Aynı zamanda Tevkifatlı Satış Fatura Listesinde yer almayan bir tutarın da beyanname ile iadesinin istenmesi mümkün değildir. Mükelleflerin Beyanname veya listelerindeki bilgilerin hatalı olması sonucu segment hata verir.

Segmentin hata ermesi durumunda mükellefler Tevkifatlı Satış Fatura Listesi ve beyanname bilgilerinin doğruluğunu kontrol ederek Tevkifatlı Satış Fatura Listesinde bir hata varsa Pasife alma dilekçesi ile listelerini düzeltir, beyannameye ilişkin bir hata varsa düzeltme beyanı verilerek sorun giderilir. Mükellef bu işlemleri yaptıktan sonra iade dönemine ilişkin kontrol raporu risk analizine tabi tutularak iade işlemi gerçekleştirilir. Listeler düzeltildikten sonra dahi segment hata veriyorsa vergi dairesi kontrol raporuna gerek açıklamaları yaparak geri bildirimde bulunmalı ve iade işlemini gerçekleştirmelidir.

## **GEK-22/2 Kısmi Tevkifat Kapsamında Tevkif Edilen KDV Tutarının Tamamının İade Talep Edilip Edilmediğinin Kontrolü**

Mükelleflerin iade haklarının bir bölümünü indirim bir bölümünü iade olarak kullanmak ister bu uygulama KDVGUT ile uygun bulunmamıştır. Segment bu durumun kontrolünü ve 1.nolu KDV beyannamesinde Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler bölümünde bildirdiği tevkifat tutarının hesaplanarak beyannamedeki tutarla eşit olup olmadığının kontrolünü gerçekleştirir.

Segmentin hata vermesi durumunda mükelleften düzeltme beyannamesi vermesi yada Pasife alma dilekçesi ile listelerini düzeltmesi istenir. Mükellef bu işlemleri yaptıktan sonra iade dönemine ilişkin kontrol raporu risk analizine tabi tutularak iade işlemi gerçekleştirilir. Listeler düzeltildikten sonra dahi segment hata veriyorsa vergi dairesi kontrol raporuna gerek açıklamaları yaparak geri bildirimde bulunmalı ve iade işlemini gerçekleştirmelidir.

## **GEK-23 İndirilecek KDV Listesi Mükerrer Fatura Kontrolü**

Mükellefler bazen sehven indirime konu ettikleri faturaları internet vergi dairesine mükerrer fatura girişini yaparak İndirilecek KDV tutarlarını arttırabilmektedirler. Segment bunun kontrolünü yaparak mükerrer fatura girişini engeller.

Segmentin hata vermesi durumunda Pasife alma dilekçesi ile listelerini düzeltir, beyannameye ilişkin bir hata varsa düzeltme beyanı verilerek sorun giderilir. Mükellef bu işlemleri yaptıktan sonra vergi dairesi iade dönemine ilişkin kontrol raporu risk analizine tabi tutularak iade işlemi gerçekleştirilir. Listeler düzeltildikten sonra dahi segment hata veriyorsa vergi dairesi kontrol raporuna gerek açıklamaları yaparak geri bildirimde bulunmalı ve iade işlemini gerçekleştirmelidir.

## **GEK-24 Yüklenilen KDV Listesi İle İndirilecek KDV Listesi Karşılaştırması ve İade Döneminden Sonraki Tarihe Ait Belge Kontrolü**

Mükellef tarafından İndirilecek KDV listesine girişi yapılmayan faturaların yüklenim konusu yapılması mümkün değildir ayrıca yüklenilen KDV listesinde yer alan faturaların tarihlerinin iade istenilen döneminden önceki tarihli olması gerekmektedir. Segment bu hususların yanında mükellefin fatura üzerinde belirtilen

tutarların , tarih, seri-sıra no gibi bilgilerin kontrolü gerçekleştirmektedir. Elektronik vergi dairesi aracılığı ile iadeye ilişkin listelerin 01.01.2010 tarihinden sonra girişinin yapılması nedeniyle segment bu tarihten sonra sisteme girilen bilgilerin kontrolünü gerçekleştirmektedir.

Segmentin hata vermesi durumunda Pasife alma dilekçesi ile listelerini düzeltir, beyannameye ilişkin bir hata varsa düzeltme beyanı verilerek sorun giderilir. Mükellef bu işlemleri yaptıktan sonra vergi dairesi iade dönemine ilişkin kontrol raporu risk analizine tabi tutularak iade işlemi gerçekleştirilir. Listeler düzeltildikten sonra dahi segment hata veriyorsa vergi dairesi kontrol raporuna gerek açıklamaları yaparak geri bildirimde bulunmalı ve iade işlemini gerçekleştirmelidir.

#### **GEK-25 İhraç Kayıtlı Satış Faturası Listesi İle KDV Beyannamesindeki İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Hesaplanan KDV Tutarı Kontrolü**

Mükellefler elektronik vergi dairesi aracılığı ile girişini yaptığı 'İhraç kayıtlı Satış Fatura Listesi'nde belirtilen hesaplanan KDV tutarını, KDV beyannamesinde 'İhraç kaydıyla teslimlere ait hesaplanan KDV tutarı' ile karşılaştırarak haksız iade alınmasının engellenmesini sağlayan segmenttir. Segmentte 1TL'ye kadar olan farkları ihmal edilmiştir.

Segmentin hata vermesi durumunda pasife alma dilekçesi ile mükellef listelerini düzeltir, beyannameye ilişkin bir hata varsa düzeltme beyanı vererek sorunu giderir. Mükellef bu işlemleri yaptıktan sonra vergi dairesi iade dönemine ilişkin kontrol raporu risk analizine tabi tutularak iade işlemi gerçekleştirilir. Listeler düzeltildikten sonra dahi segment hata veriyorsa vergi dairesi kontrol raporuna gerek açıklamaları yaparak geri bildirimde bulunmalı ve iade işlemini gerçekleştirmelidir.

#### **GEK-26 İhraç Kayıtlı Satış Faturası Listesindeki GÇB/İhracatçı Firma Uyumu Ve İhracatın 3 Ay İçinde Gerçekleşme Kontrolü**

Bu kapsamda yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir." ifadesi yazılır.

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.

Mükelleflerin gerçekleştirmiş oldukları ihracata ilişkin bilgiler Gümrük Bakanlığı ile yapılan anlaşma gereği Maliye Bakanlığı veri ambarına aktarılır, aktarılan bilgiler doğrultusunda segment yukarıda belirtilen mevzuat gereği ihracatın teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde gerçekleşip gerçekleşmediğinin kontrolümü yaparak haksız iade alınmasının önüne geçer.

Segmentin hata vermesi durumunda ;

1-Hata veren ihraç kayıtlı satışa ilişkin iade talebinde bulunup bulunmadığı

2-İhraç kayıtlı satışın bavul ticaretinden kaynaklanıp kaynaklanmadığı

3-İhraç kayıtlı satışın KDVG II-/A/8 bölümünde belirtilen 'İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara üç aya kadar ek süre verilebilir.' hükmü gereği ihracatın 3 ay içinde gerçekleştirilemediği

4-İhraç kayıtlı satışların dahilde işleme veya geçici kabul izin belgeli alıcıya yapılıp yapılmadığı

Hususları vergi dairesi tarafından dikkate alınarak kontrol raporuna geri bildirimde bulunmalı ve iade işlemini gerçekleştirmelidir.

#### **GEK-27 İhraç Kayıtlı Teslimlere Ait Satış Faturalarının Tarih Kontrolü**

İade alan mükelleflerin İhraç kayıtlı satış faturalarının tarihlerinin ihracatçı şirketin yurtdışı müşteri için düzenlemiş olduğu faturanın tarihinden ve Gümrük Çıkış Beyannamesinin kapanma tarihinden önce veya aynı tarihli olması gerektiğinden segment bu hususların kontrolünü yaparak haksız iade alınmasının önüne geçmektedir.

Segmentin hata vermesi durumunda ;

1-İhraç kayıtlı satışların dahilde işleme veya geçici kabul izin belgeli alıcıya yapılıp yapılmadığı

2-Hata veren faturalara ilişkin VUK 231. Maddesinin 5.bendinde belirtilen sürede düzenlenip düzenlenmediği

Hususları vergi dairesi tarafından dikkate alınarak kontrol raporuna geri bildirimde bulunmalı ve iade işlemini gerçekleştirmelidir. Hata elektronik vergi dairesi aracılığı ile girişi yapılan listelerden kaynaklanıyorsa mükellef pasife alma dilekçesi ile listelerini düzeltir, vergi dairesi iade dönemine ilişkin kontrol raporu risk analizine tabi tutularak iade işlemi gerçekleştirir. Listeler düzeltildikten sonra dahi segment hata veriyorsa vergi dairesi kontrol raporuna gerek açıklamaları yaparak geri bildirimde bulunmalı ve iade işlemini gerçekleştirmelidir.

#### **GEK-28 İhraç Kayıtlı Satış Faturasının İhracatçı Firma Listelerinde Yer Alıp Almadığının Kontrolü**

Mükelleflerin İhraç kayıtlı satışını gerçekleştirdiği malları ihracatçı firmaların indirimine veya yüklenime konu etmeleri durumunda haksız iade alması durumu söz konusu olabilmektedir. Segment bu durumun vergi dairesi tarafından tespit edilmesini sağlayarak mükellef hakkında gerekli işlemlerin yapılabilmesine olanak sağlar.

#### **GEK-29 Tam Tevkifat Kapsamında Tevkif Edilen KDV Tutarının Beyan Edilip Edilmediğinin Kontrolü**

İade istenilen dönemde elektronik ortamda gönderilen İndirilecek/Yüklenilen KDV listelerinde tam tevkifat kapsamında belirtilen toplam KDV tutarının, mükelleflerin 2 No.lu KDV beyannamesinin "Tam Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim" bölümünde beyan edilip edilmediğinin kontrolünün yapıldığı segmenttir.

Segmentin hata vermesi durumunda pasife alma dilekçesi ile mükellef listelerini düzeltir, beyannameye ilişkin bir hata varsa düzeltme beyanı vererek sorunu giderir. Mükellef bu işlemleri yaptıktan sonra vergi dairesi iade dönemine ilişkin kontrol raporu risk analizine tabi tutularak iade işlemi gerçekleştirilir. Listeler düzeltildikten sonra dahi segment hata veriyorsa vergi dairesi kontrol raporuna gerek açıklamaları yaparak geri bildirimde bulunmalı ve iade işlemini gerçekleştirmelidir.



### **GEK-30 Mükellefin İndirilecek ve/veya Yüklenilen KDV Listelerinde Yer Alan Faturaların İhraç Kayıtlı Teslimde Bulunan Mükelleflerin Satış Faturaları Listesinde Yer Alıp Almadığının Kontrolü**

İade istenilen dönemde iade talebinde bulunan mükellefin İndirilecek ve/veya Yüklenilen KDV listesinde ihraç kayıtlı teslimde bulunan mükelleflere ait satış faturalarının yer alıp almadığının kontrolünün yapıldığı segmenttir.

Segmentin hata vermesi durumunda mükellef pasife alma dilekçesi ile İndirilecek/Yüklenilen listesini düzeltir, beyannameye ilişkin bir hata varsa düzeltme beyanı vererek sorunu giderir. Mükellef bu işlemleri yaptıktan sonra vergi dairesi iade dönemine ilişkin kontrol raporu risk analizine tabi tutularak iade işlemi gerçekleştirilir.

### **GEK-31 Gümrük Çıkış Beyannameleri İle İhraç Kayıtlı Satış Faturaları İçerik Kontrolü**

Mükellefin ihraç ettiği mallara ilişkin bilgiler Gümrük Bakanlığı'na Maliye Bakanlığı veri ambarına aktarılır , bu bilgilerin mükellefin İhraç Kayıtlı Satış Faturaları Listesindeki bilgilerle uyumlu olup olmadığının kontrolünü yapan bu segment ayrıca Gümrük Çıkış beyannamelerinde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu(GTİP) numaralı malların diğer ihraç kayıtlı iade talep eden mükelleflerin listelerinde yer alıp almadığının da kontrolünü yaparak haksız iade alınmasının önüne geçer.

#### **5.1.2 Özel Esas Kontrol Segmentlerine İlişkin Açıklamalar**

### **OEK-1 İade Talep Eden Mükellefin Sahte Belge Düzenleme veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Kontrolü**

İade talebinde bulunan mükellefler hakkında Sahte Belge Düzenleme veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme (SAMIYB) yönünde rapor kaydının olup olmadığının kontrolünün yapıldığı segmenttir. Segmentin hata vermesi durumunda vergi dairesi tarafından mükellefe özel esaslara göre işlem yapılması gerekmekte olup aşağıda belirtilen KDVUGT E-IV/6.1 bölümünde belirtildiği üzere ;

SMİYB düzenlediği konusunda olumsuz rapor bulunanların raporun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dâhil, bu tarihten sonraki iade talepleri,

- Sahte belge düzenleyenler için beş kat,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler için ise dört kat teminat karşılığında yerine getirilir.

Teminat gösterilmemesi halinde iade talepleri, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür” iade süreci işlemektedir. KDVUGT’ nin IV/E/1.4 kısmını da dikkate almak suretiyle vergi dairesi kontrol raporuna gerekli geri bildirimleri yaparak iade işlemini gerçekleştirir.

### **OEK-2 İade Talep Eden Mükellefin Sahte Belge Kullanma veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Raporu Kontrolü**

Segment İade talep eden mükellefin sahte belge kullanma veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporunun bulunup bulunmadığı, iade talebinin özel esaslara göre yapılıp yapılmayacağına kontrolünü yapmaktadır.

Segmentin hata vermesi durumunda KDVUGT/IV/E/6.2 gereği mükellefin ;

- Sahte belge kullanılma raporu bulunması durumunda dört kat teminat göstermesi
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporu bulunması durumunda ise üç kat teminat göstermesi

Gösterilmesi şartıyla iade genel esaslara göre gerçekleştirilir. Teminat gösterilmemesi durumunda ise iade talepleri, VİR sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar VİR sonucuna göre çözülür.

Vergi dairesi iade talebini yerine getirirken KDVUGT/IV/E/6.2 de belirtilen şartların mükellef tarafından yerine getirilip getirilmediği, KDVUGT’ nin IV/E/1.4 kısmının da dikkate almak suretiyle kontrolünü gerçekleştirir ve kontrol raporuna gerekli geri bildirimleri yaparak iade işlemini yerine getirir.

### **OEK-3 İade Talep Eden Mükellefin Sahte Belge Düzenleme Tespiti veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Tespiti Kontrolü**

Segment İade talep eden mükellefin sahte belge düzenleme tespiti veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespiti bulunup bulunmadığı, iade talebinin özel esaslara göre yapılıp yapılmayacağına kontrolünü yapmaktadır.

Segmentin hata vermesi durumunda KDVUGT/IV/E/7.1 gereği mükellefin ;

- Sahte belge düzenleme tespitinin bulunması durumunda dört kat teminat
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespiti durumunda ise üç kat teminat

Gösterilmesi şartıyla iade genel esaslara göre gerçekleştirilir. Teminat gösterilmemesi durumunda ise iade talepleri, vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Vergi dairesi iade talebini yerine getirirken KDVUGT/IV/E/6.2 de belirtilen şartların mükellef tarafından yerine getirilip getirilmediği, KDVUGT' nin IV/E/1.4 kısmının da dikkate almak suretiyle kontrolünü gerçekleştirir ve kontrol raporuna gerekli geri bildirimleri yaparak iade işlemini yerine getirir.

### **OEK-4 İade Talep Eden Mükellefin Sahte Belge Kullanma Tespiti veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Tespiti Kontrolü**

Segment İade talep eden mükellefin sahte belge kullanma tespiti veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma tespiti bulunup bulunmadığı, iade talebinin özel esaslara göre yapılıp yapılmayacağına kontrolünü yapmaktadır. Mükelleflere vergi dairesi tarafından söz konusu alışların doğruluğunu ve gerçekliğini ispat etmesi için 15 günlük süre verilir , mükellefin alışların doğruluğunu ve gerçekliğini ispat edememesi durumunda ise özel esaslara göre işlem tesis edilir.

Segmentin hata vermesi durumunda KDVUGT/IV/E/7.2 gereği mükellefin ;

- Sahte belge kullanılması durumunda alışlara isabet eden toplam KDV tutarının üç katı teminat gösterilmesi
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma tespitinin bulunması durumunda iki kat teminat gösterilmesi
- Alışların indirilecek KDV ve iade talebinden çıkarılması

- Mükellefin KDVUGT/IV/E/1.4 bölümünde yer alan mükelleflerden olması durumunda

İade işlemleri Genel Esaslara göre göre sonuçlandırılır. Söz konusu alışların indirilecek KDV ve iade hesabından çıkarılmaması durumunda ise iade talebi vergi inceleme sonucuna göre gerçekleştirilir.

#### **OEK-5 İade Talep Eden Mükellefin Adresinde Bulunmama Kontrolü**

KDVUGT/IV/E/9.1 bölümünde belirtilen şartları oluşması durumunda süre ile sınırlı olmaksızın yapılan sorgulamalar sonucu , iade talep eden mükellefin adresinde bulunup bulunmadığının , iade talebinin özel esaslara göre yapılıp yapılmayacağıının kontrolünü yapmaktadır.

Segmentin hata vermesi durumunda KDVUGT/IV/E/9.1 gereği mükellefin;

- İki kat teminat karşılığı
- Vergi inceleme sonucunun olumlu gelmesi durumunda
- Mükellefin KDVUGT/IV/E/1.4 bölümünde yer alan mükelleflerden olması durumunda

İade işlemleri Genel Esaslara göre göre sonuçlandırılır. Mükellef, adresinin tespiti veya kendi başvurusuna istinaden yapılan yoklamada adresinde veya yeni bildirdiği adreste bulunması durumunda, adreste bulunma tarihi itibarıyla genel esaslara alınır ve bu tarihten itibaren, henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. (KDVUGT/IV/E/9.1)

#### **OEK-6 İade Talep Eden Mükellefin Defter Ve Belge İbraz Etmeme Kontrolü**

Tarih zamanaşımı süresi içinde yapılan kontrol sonucu , iade talep eden mükellefin defter ve belgelerinin KDVUGT/IV/E/9.2 bölümünde belirtilen şartları oluşması durumunda yasal süresi içerisinde ibraz edilip edilmediğinin kontrolünü yapan segmenttir.

Segmentin hata vermesi durumunda KDVUGT/IV/E/9.2 gereği mükellefin;

- İki kat teminat karşılığı
- Vergi inceleme sonucunun olumlu gelmesi durumunda
- Mükellefin KDVUGT/IV/E/1.4 bölümünde yer alan mükelleflerden olması durumunda

İade işlemleri Genel Esaslara göre göre sonuçlandırılır. Defter ve belgelerini daha sonra idareye ibraz eden mükellefin genel esaslara dönüşü sağlanır ve henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. (KDVUGT/IV/E/9.2)

### **OEK-7 İade Talep Eden Mükellefin Verilmeyen 1.No.lu KDV Beyannamesi Kontrolü**

Tarih zamanaşımı süresi içinde yapılan kontrol sonucu , iade talep eden mükellefin verilmeyen 1.no.lu KDV beyannamesi verip vermediğinin kontrolünü yapan segmenttir. Beyanname vermeme kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükelleflerin, beyanname verdikleri dönemlere ilişkin iade talepleri münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Segmentin hata vermesi durumunda KDVUGT/IV/E/9.3 gereği mükellefin;

- Vergi inceleme sonucunun olumlu gelmesi durumunda
- Mükellefin KDVUGT/IV/E/1.4 bölümünde yer alan mükelleflerden olması durumunda

İade işlemleri Genel Esaslara göre göre sonuçlandırılır. Verilmeyen beyannamelerin usulüne uygun olarak verilmesi durumunda, mükellef genel esaslara döner ve henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. KDVUGT/IV/E/9.3

Haklarında, tarih zamanaşımı öncesi dönemlere ilişkin olarak beyanname vermeme tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, tarih zamanaşımının dolduğu tarihten itibaren genel esaslara göre yerine getirilir. KDVUGT/IV/E/9.3

### **OEK-8 İade Talep Eden Mükellefin İhtiyati Tahakkuk veya İhtiyati Haciz Tespiti Kontrolü**

Segment KDVUGT/IV/E/9.4 bölümünde belirtilen şartları oluşması durumunda süre ile sınırlı olmaksızın yapılan sorgulamalar sonucu, iade talep eden mükellef hakkında KDV yönünden uygulanan ihtiyati tahakkuk yada ihtiyati haczin bulunup bulunmadığının kontrolünü yaparak, iade talebinin özel esaslara göre yapıp yapılmayacağına kontrolünü yapmaktadır. Mükelleflerin İhtiyati tahakkuk veya ihtiyati haczi istenen KDV tutarı kadar teminat göstermemesi durumunda mükellefler incelemeye sevk edilmektedir.

Segmentin hata vermesi durumunda KDVUGT/IV/E/9.4 gereği mükellefin;

- Vergi inceleme sonucunun olumlu gelmesi durumunda
- Mükellefin KDVUGT/IV/E/1.4 bölümünde yer alan mükelleflerden olması durumunda
- İhtiyati tahakkuk veya İhtiyati haczi istenen KDV tutarı kadar teminat gösterilmesi durumunda

İade işlemleri Genel Esaslara göre sonuçlandırılır. Bu kapsamında iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükelleflerden alım yapanların ve sonraki safhalarda yer alan mükelleflerin iade taleplerinde özel esaslar uygulanmaz. KDVUGT/IV/E/9.4

#### **OEK-09 Mükellefin Şirket Ortakları ve Kanuni Temsilcilerinin SAMİYB Düzenleme Raporu ve Tespit Kontrolü**

İade talep eden mükelleflerin şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme raporu ve tespiti kaydının bulunup bulunmadığının , iade talebinin özel esaslara göre yapılıp yapılmayacağı kontrolünü yapan segmenttir.

Segmentin hata vermesi durumunda KDVUGT/IV/E/10 gereği mükellefin ;

- Mükelleflerin şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında sahte belge düzenleme raporunun bulunması durumunda beş kat teminat göstermeleri
- Mükelleflerin şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespitinin bulunması durumunda dört kat teminat göstermeleri
- Mükelleflerin şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında sahte belge düzenleme tespitinin bulunması durumunda dört kat teminat göstermeleri
- Mükelleflerin şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespitinin bulunması durumunda üç kat teminat göstermeleri
- Vergi inceleme sonucunun olumlu gelmesi durumunda
- Mükellefin KDVUGT/IV/E/1.4 bölümünde yer alan mükelleflerden olması durumunda Mükellefin iade işlemleri Genel Esaslara göre sonuçlandırılır.

**OEK-10 Mükellef Şirketin Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin Ortak Olduğu veya Bunların Kurdukları Şirketlerin Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu ve Tespiti Kontrolü**

İade talep eden mükelleflerin şirketin ortaklarının ve kanuni temsilcilerinin ortak olduğu veya bunların kurdukları şirketlerin sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme raporu ve tespiti kaydının bulunup bulunmadığı, iade talebinin özel esaslara göre yapılıp yapılmayacağının kontrolünü yapan segmenttir.

Segmentin hata vermesi durumunda KDVUGT/IV/E/10 gereği mükellefin;

- Mükelleflerin şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında sahte belge düzenleme raporunun bulunması durumunda beş kat teminat göstermeleri
- Mükelleflerin şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespitinin bulunması durumunda dört kat teminat göstermeleri
- Mükelleflerin şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında sahte belge düzenleme tespitinin bulunması durumunda dört kat teminat göstermeleri
- Mükelleflerin şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespitinin bulunması durumunda üç kat teminat göstermeleri
- Vergi inceleme sonucunun olumlu gelmesi durumunda
- Mükellefin KDVUGT/IV/E/1.4 bölümünde yer alan mükelleflerden olması durumunda

Mükellefin iade işlemleri Genel Esaslara göre sonuçlandırılır.

**OEK-11 Mükellef Şirketin Ortağı Olan Şirketin , Ortakları veya Kanuni Temsilcilerinin Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu ve Tespiti Kontrolü**

Mükellef şirketin ortağı olan şirketin , ortakları veya kanuni temsilcilerinin sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme raporu ve tespiti kaydının yapılıp yapılmadığının kontrolünün yapıldığı , iade talebinin özel esaslara göre yapılıp yapılmayacağının kontrolünü yapan segmenttir.

Segmentin hata vermesi durumunda KDVUGT/IV/E/10 gereği mükelleflerin ;

- Şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında sahte belge düzenleme raporunun bulunması durumunda beş kat teminat göstermeleri
  - Şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespitinin bulunması durumunda dört kat teminat göstermeleri
  - Şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında sahte belge düzenleme tespitinin bulunması durumunda dört kat teminat göstermeleri
  - Şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespitinin bulunması durumunda üç kat teminat göstermeleri
  - Vergi inceleme sonucunun olumlu gelmesi durumunda
  - KDVG/IV/E/1.4 bölümünde yer alan mükelleflerden olması durumunda
- Mükellefin iade işlemleri Genel Esaslara göre sonuçlandırılır.

#### **OEK-12 Mükellef Şahsın Ortak veya Kanuni Temsilcisi Olduğu Mükelleflerin Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu ve Tespiti Kontrolü**

Mükellef şirketin ortak veya kanuni temsilcisi olduğu mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme raporu ve tespiti kaydının olup olmadığının kontrolünün yapıldığı, iade talebinin özel esaslara göre yapıp yapılmayacağını kontrolünü yapan segmenttir.

Segmentin hata vermesi durumunda KDVG/IV/E/10 gereği mükelleflerin ;

- Şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında sahte belge düzenleme raporunun bulunması durumunda beş kat teminat göstermeleri
- Şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespitinin bulunması durumunda dört kat teminat göstermeleri
- Şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında sahte belge düzenleme tespitinin bulunması durumunda dört kat teminat göstermeleri
- Şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespitinin bulunması durumunda üç kat teminat göstermeleri



- Vergi inceleme sonucunun olumlu gelmesi durumunda
- KDVUGT/IV/E/1.4 bölümünde yer alan mükelleflerden olması durumunda

Mükellefin iade işlemleri Genel Esaslara göre sonuçlandırılır.

### **OEK-13 Mükellef Şahsın Ortak veya Kanuni Temsilcisi Olduğu Mükelleflerin Ortakları ve Kanuni Temsilcilerin Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu ve Tespiti Kontrolü**

Mükellef şahsın ortak veya kanuni temsilcisi olduğu mükelleflerin ortakları ve kanuni temsilcilerin sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme raporu ve tespiti kaydının olup olmadığının kontrolünün yapıldığı , iade talebinin özel esaslara göre yapılıp yapılmayacağının kontrolünü yapan segmenttir.

Segmentin hata vermesi durumunda KDVUGT/IV/E/10 gereği mükelleflerin ;

- Şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında sahte belge düzenleme raporunun bulunması durumunda beş kat teminat göstermeleri
- Şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespitinin bulunması durumunda dört kat teminat göstermeleri
- Şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında sahte belge düzenleme tespitinin bulunması durumunda dört kat teminat göstermeleri
- Şirket ortakları ve/veya kanuni temsilcileri hakkında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespitinin bulunması durumunda üç kat teminat göstermeleri
- Vergi inceleme sonucunun olumlu gelmesi durumunda
- KDVUGT/IV/E/1.4 bölümünde yer alan mükelleflerden olması durumunda

Mükellefin iade işlemleri Genel Esaslara göre sonuçlandırılır.

### **OEK-14 Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Edilen Mükelleflerin Sahte Belge Düzenleme Raporu veya Tespiti Raporu**

Doğrudan mal veya hizmet temin edilen mükelleflerin sahte belge düzenleme raporu ve tespiti raporunun bulunup bulunmadığı kontrolünün yapıldığı , iade talebinin özel esaslara göre yapılıp yapılmayacağının kontrolünü yapan segmenttir.

Segmentin hata vermesi durumunda KDVUGT/IV/E/11 gereği mükelleflerin ;

- Hata veren alışlara ait KDV tutarının üç katı teminat göstermesi

- KDVUGT/IV/E/1.4 bölümünde yer alan mükelleflerden olması durumunda
- Hata veren alışlara isabet eden tutarların tenzilini istemesi
- Hata veren alışların indirilecek KDV ve iade talebinden çıkarılması
- Hata veren alışların KDVUGT/I.C.2.1.5.1 bölümü gereği sorumlu sıfatıyla KDV'nin ödenmesi durumunda

Mükellefin iade işlemleri Genel Esaslara göre sonuçlandırılır.

### **OEK-15 Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu ve Tespiti Kontrolü**

İade talep eden mükelleflerin doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri mükelleflerin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme raporu ve tespiti kaydının bulunup bulunmadığı, iade talebinin özel esaslara göre yapıp yapılmayacağı kontrolünü yapan segmenttir.

Segmentin hata vermesi durumunda KDVUGT/IV/E/11 gereği mükelleflerin;

- Hata veren alışlara ait KDV tutarının iki katı teminat göstermesi
- KDVUGT/IV/E/1.4 bölümünde yer alan mükelleflerden olması durumunda
- Hata veren alışlara isabet eden tutarların tenzilini istemesi
- Hata veren alışların indirilecek KDV ve iade talebinden çıkarılması
- Hata veren alışların KDVUGT/I.C.2.1.5.1 bölümü gereği sorumlu sıfatıyla KDV'nin ödenmesi durumunda
- Mal ve hizmet alımının gerçekliğinin ispatlanması durumunda

Mükellefin iade işlemleri Genel Esaslara göre sonuçlandırılır.

### **OEK-16 Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin Diğer Olumsuz Tespitleri Kontrolü**

İade talebinde bulunan mükelleflerin doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında , iade talebinde bulunulan döneme ait muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma , adreste bulunamama ,sahte belge kullanma veya defter belge ibraz etmeme gibi olumsuz tespit kayıtlarının bulunması ve iade talebinin özel esaslara göre yapıp yapılmayacağı kontrolünü yapan segmenttir.

Segmentin hata vermesi durumunda KDVUGT/IV/E/11 gereği mükelleflerin;

- Hata veren alışlara ait KDV tutarının iki katı teminat göstermesi

- KDVUGT/IV/E/1.4 bölümünde yer alan mükelleflerden olması durumunda
- Hata veren alışlara isabet eden tutarların tenzilini istemesi
- Hata veren alışların indirilecek KDV ve iade talebinden çıkarılması
- Hata veren alışların KDVUGT/I.C.2.1.5.1 bölümü gereği sorumlu sıfatıyla KDV'nin ödenmesi durumunda
- Mal ve hizmet alımının gerçekliğinin ispatlanması durumunda

Mükellefin iade işlemleri Genel Esaslara göre sonuçlandırılır.

### **OEK-17 Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin Verilmeyen 1 No.lu Beyannamesi Kontrolü**

Zamanaşımı süresi içerisinde yapılan kontroller sonucu , doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri mükelleflerin verilmeyen 1 No.lu beyannamesi verilmemesi durumunun olup olmadığı ve iade talebinin özel esaslara göre yapıp yapılmayacağını kontrolünü yapan segmenttir.

## **5.2 Özel Esaslar**

### **5.2.1 Uygulamannın Amacı**

KDV indirim mekanizmasına dayalı olarak işleyen bir sisteme sahiptir. Bu kapsamda KDV iadenin amacı mükelleflerin indirim mekanizmasının işletilmesi sonucu telefı edemedikleri, vergi yükü altına kaldıkları bu tutarın kendilerine iade edilmesidir.

Ancak iade mercileri KDV iade taleplerini yerine getirirken gerekli kontrolleri yaparak KDV' nin gerçekten yüklenime konu olup olmadığını araştırmak zorundadır. KDV iade mekanizmasının mükelleflere olan katkısı nedeniyle bazı mükellefler tarafından sistem suiistimal edilmeye çalışılmakta, paravan şirketler aracılığı ile mükelleflerin KDV iade almaya çalıştıkları görülmektedir.

“3065 sayılı Kanununun 9, 11, 29 ve 32'nci maddeleri ile iadeye ilişkin hükümler içeren diğer maddelerinde, nihai aşamada vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayalı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıtan belgelere istinaden yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi öngörülmektedir.

Mükelleflerin gerçekte yüklendikleri ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarlarının iadesini temin amacıyla, hiç yüklenilmediği halde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV olarak gösterilen tutarların iadesinin önlenmesi gerekmektedir.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirilecek KDV tutarlarının aynı zamanda KDV'nin katma değerden vergi alma işlevini de bozduğu ve gerçekte vergilenmesi gereken katma değeri vergi dışı bıraktığı da tabiidir.

Bu nedenle, Tebliğin bu bölümü 3065 sayılı Kanununun 9, 11, 29, 32 ve iadeyi düzenleyen diğer maddelerinde yer alan yetkilere istinaden, gerçekte iadesi gereken KDV'nin tespitine yönelik olarak düzenlenmiştir.” Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

### 5.2.2 Özel Esasların Özelliği

KDV iadelerinde özel esaslar uygulamasının en önemli iki özelliği vardır;

- 1- Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SAMİYB) kullanan/düzenleyen mükelleflerin Vergi İnceleme Raporu (VİR) veya yüksek oranda teminat verilmesi koşuluyla iade alınabilmesi
- 2- Hiçbir durumda YMM tasdik raporu ile KDV iadesi almanın mümkün olmaması

### 5.2.3 KDVGUT İle Yapılan Düzenlemeler

Mükelleflere verilen hizmetlerde kalitenin yükseltilmesinin amaçlanması, KDV uygulamalarının günümüz koşullarına ayak uyduramaması ve iadeye konu bazı durumların belirsizliği nedeniyle sıkça yargıya konu olması nedenlerinden dolayı KDV iade talep ve durumlarına ilişkin düzenlemeler yapılması hasıl olmuş ve yapılan düzenlemeler 26.04.2014 tarihinde 28983 sayılı KDVGUT yürürlüğe girmiştir

KDVGUT' nin yürürlüğe girmesiyle getirilen bazı yenilikler şunlardır.

- ✓ 123 KDV Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmış iadelere ilişkin tüm uygulamalar tek bir tebliğ altında toplanmış
- ✓ Özel esaslara tabi mükelleflerinin kapsamı daraltılmış

- ✓ Özel esaslardan çıkış kolaylaştırılmış ve genel esaslardan nasıl dönüleceği açık ve anlaşılır hale getirilmiştir
- ✓ Bazı işlemlerde "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge" ve "sahte fatura" ayrımına gidilmiştir
- ✓ Nakden ve mahsuben iade taleplerinde özel esas uygulama farkı kaldırılmış, mükelleflerin kendi mahsup taleplerinde de teminat aranması ve inceleme yapılması uygulaması getirilmiştir.
- ✓ İade mercilerine özel esaslar kapsamında mükelleflerle ilgili, objektif ve somut tespitler yapma ve bu hususları mükelleflere bildirme zorunluluğu getirilmiştir (Uzunoğlu, 2014)
- ✓ Teminat konusunda yapılan değişikliklerle kademeli teminat uygulaması getirilmiş, İşlemin ağırlığına göre iade tutarının 2 ile 5 kat arasında değişen tutarlarda teminat gösterilmesi zorunlu tutulmuş (Kaya, 2014)
- ✓ Mükelleflerin sorumlulukları doğrudan mal veya hizmet temin edilen 1. Alt mükellefle sınırlandırılmış
- ✓ Uygula ile karşılaşan mükelleflerin bu kapsamdan çıkabilmesi amacıyla delil serbestliği (yemin hariç) getirilmiştir
- ✓ Mükelleflerin özel esaslar uygulamasından çıkışları için belirli sürelerin geçmesinin yeterli görüldüğü

#### 5.2.4 Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramı

Üzerinde KDV gösterilen fatura ve benzeri belgeler dışında kalan ve her bir iade hakkı doğuran işlem için işlemin niteliğine göre ayrıca belirlenmiş olan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olması durumunda da, ilgili hakkında özel esaslar uygulanır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014)

Söz konusu belgelerin sahte olması durumunda "sahte belge düzenleme", muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olması durumunda ise "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme" fiillerine yönelik düzenlemeler kapsamında işlem yapılır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (2014) Uygulama kapsamında aşağıda belirtilen belgelerin SAMİYB olduğunun tespit edilmesi durumunda mükelleflerin iadeye ilişkin taleplerinde özel esaslara ilişkin hükümler uygulanmalıdır.

- ✓ Bildirim Formu
- ✓ Yatırım Teşvik Belgesi

- ✓ Kıyı ve sınır ticareti yetki belgesi
- ✓ Alış ve satış faturaları
- ✓ Petrol işleri Genel Müdürlüğünce onaylı liste
- ✓ Remiz Bülteni, CIM taşıma belgesi
- ✓ Gümrük Beyannameleri
- ✓ Kıymetli maden arama ruhsatı
- ✓ İcmal listesi
- ✓ İstisna talep yazısı
- ✓ Kara, deniz, hava manifestoları triptik belgesi ve tır karnesi
- ✓ İstisna talep belgesi

Bu belgelerin dışında kalan ve mükellef tarafından iade için ibraz edilen indirim, yüklenim gibi listelerde hata bulunduğu tespit halinde bu belgeler SAMİYB olarak kabul edilemez.

İade aşamasında ibrazı zorunlu olmayan, fakat inceleme aşamasında iadeye esas olan belgelerin SAMİYB olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken bir husus da iadelerde sıkça karşılaşılan kapasite raporu ve sanayi sicil Belgesinin sahte olması durumunda iade mercilerinin bu noktadaki tutumudur. İade mercilerinin bu durumlarda mükellefe özel esaslar kapsamında işlem hukuka aykırı olmaktadır.

Çünkü bu belgeler yukarıda belirtilen belgelerden değildir. Bu nedenle iade mercileri sadece mükellefin indirimli teminat uygulamasından faydalanmasına izin vermeme yetkisine sahiptir. (Başer, 2002).

#### **5.2.5 Özel Esaslar Kapsamında İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi**

KDVGUT ile özel esaslar uygulaması sil baştan düzenlenmiş, daha sadeleşmiş ve netleştirilmiştir. KDVİRA sisteminin yürürlüğe girmesiyle iade talep eden mükelleflerin mal ve hizmet aldığı şirketlerin bu kapsamda kontrol edilmesi sağlanmış ve tebliğin yürürlüğe girmesiyle aşağıda belirtilen durumlar ve çözüm yolları gösterilmiştir.

<b>ÖZEL ESASLAR FİİLİ</b>		<b>İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi</b>	<b>Genel Esaslara Dönüş İçin Süre</b>
<b>SAHTE BELGE</b>	Düzenleme Raporu	5 Kat Teminat	5 YIL
	Düzenleme Tespiti	4 Kat Teminat	4 YIL
	Kullanma Raporu	4 Kat Teminat	4 YIL
	Kullanma Tespiti	3 Kat Teminat	3 YIL
<b>MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE</b>	Düzenleme Raporu	4 Kat Teminat	4 YIL
	Düzenleme Tespiti	4 Kat Teminat	4 YIL
	Kullanma Raporu	3 Kat Teminat	3 YIL
	Kullanma Tespiti	2 Kat Teminat	2 YIL

### 5.3 Örnek YMM Raporu

....  
Yeminli Mali Müşavir

**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK**  
**(KDV İADESİ RAPORU)**  
2015/12

RAPOR SAYISI :  
RAPOR EKLERİ : Listelenmiştir  
TARİH :

**TASDİKİ YAPAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN**

Adı Soyadı :  
Oda ve No :  
Adresi :  
Telefon :  
Vergi Dairesi :  
Sicil Numarası :

**DAYANAK SÖZLEŞMENİN**

Günü :  
Sayısı :

**MÜKELLEFİN**

Ünvanı :  
Adresi :  
Telefon :  
Vergi Dairesi :  
Sicil Numarası :

**SONUÇ** : Raporun Sonuç Bölümünde Açıklanmıştır.



### Genel Bilgi

Çalışkan Oto Tarım Temizlik Güvenlik ve İnşaat A.Ş. Esenyalı Mah. Atilla Sok. 16/7 Pendik/İstanbul adresinde her türlü tekstil ürünün imalat ve ihracat işi ile faaliyette bulunmakta ve bu faaliyetinden dolayı Küçükyaılı Vergi Dairesinin ..... vergi kimlik numaralı mükellefidir.

### Ticaret Sicil Kaydı

Çalışkan Oto Tarım Temizlik Güvenlik ve İnşaat A.Ş. merkez işyeri adresi Esenyalı Mah. Atilla Sok. 16/7 Pendik/İstanbul adresinde 01.01.2004 tarihinde tescil edilmiştir. Kuruluşa ilişkin bilgiler 08.0.2004 tarih 403 sayılı Ticaret sicil gazetesinde yayınlanmıştır. Çalışkan Oto Tarım Temizlik Güvenlik ve İnşaat A.Ş. İstanbul Ticaret Odasına kayıtlıdır. Çalışkan Oto Tarım Temizlik Güvenlik ve İnşaat A.Ş. en son 01.01.2015 tarih ve 2003 sayı ile onaylı Genel Kurul kararı 01.03.2015 tarih 355 sayılı Ticaret Sicil gazetesinde yayınlanmış olup şirket hissedarlarında Erdiñ DİNÇ' in (%24) hissesini Enes DİNÇ' e Şirket hissedarlarından Murat DİNÇ' in (%24) hissesini Enes DİNÇ' e . Şirket hissedarlarından Mehmet DİNÇ' in (%3) hissesini Enes DİNÇ' e devrederek ortaklıktan ayrılmıştır. Yapılan devirler sonucunda şirketin 200.000 TL olan sermayesi tamamen Enes DİNÇ' e ait olmuştur. Şirket müdürü Enes DİNÇ' dir.

### İşyeri İle İlgili Bilgiler

Çalışkan Oto Tarım Temizlik Güvenlik ve İnşaat A.Ş. merkezi Esenyalı Mah. Atilla Sok. 16/7 Pendik/İstanbul adresindedir. Şirket merkez işyeri adresinde ticari faaliyetini kira ile sürdürmekte olup şirket ortaklarından Enes DİNÇ Dinç Sigorta Tic. Ltd. Şti. de ortaklığı bulunmaktadır.

### Sermaye ve Ortaklık Bilgileri

Adı- Soyadı	Vergi Numarası	İkamet Adresi
Enes DİNÇ	.....	.....

### İştigal Konusu

Her türlü konfeksiyon ürünleri imalatı ve ihracatıdır.

### İletişim Araçları

Şirketin kullandığı iletişim araçlarının bilgileri aşağıya alınmıştır.

	Merkez		Merkez
GSM		Telefon	
GSM		Faks	

Yukarıda dökümü yapılan iletişim numaraları Çalışkan Oto Tarım Temizlik Güvenlik ve İnşaat A.Ş.' nin aktifinde kayıtlıdır.

### Ödenmiş Sermaye Tutarı

Çalışkan Oto Tarım Temizlik Güvenlik ve İnşaat A.Ş. sermayesini 01.06.2014 tarihi itibariyle 200.000 TL' ye çıkarmıştır. 01.08.2014 tarihinde sermayenin tamamı ödenmiştir.

#### **Son Bir Yıl İçinde Hangi Bankadan Ne Miktarda Kredi Kullanıldığı**

Şirket 2014 Ocak ayında 446.800 TL, 2014/ Mart ayında 189.360 TL, 2015 Mayıs ayında 1.800.000,00 TL ve 2014 Kasım ayı içinde 434.389.969 TL olmak üzere son bir yıl içinde toplam 4.362.,261,29 TL banka kredisi kullanmıştır.

#### **İş Yerinin Durumu , Depo ve Kira Bilgileri**

Şirket kuruluş tarihi itibariyle kira olup, dönem itibariyle kira bedeli 4.000 TL dir. Mülk sahibi .... TC' li ..... dir. Ayrıca firma 01.04.2014 tarihi itibariyle depoyu ..... TC' li ..... den kiralamıştır.

#### **Aynı Adreste Başka Bir Firmanın Faal Olup Olmadığı**

Aynı adreste başka bir firma faal değildir.

#### **Son Altı Ay İçinde Çalıştırdığı İşçi Sayısı**

Dönemi	İşçi Sayısı	Şube
Temmuz 2015	143	2
Ağustos 2015	148	6
Eylül 2015	129	8
Ekim 2015	144	11
Kasım 2015	152	7
Aralık 2015	156	8

#### **Şirket Muhasebesi**

Firmanın muhasebe sorumlusu ..... TC kimlik numaralı ..... olup 3568 sayılı kanun gereği SMMM ünvanına sahiptir. Çalışkan Oto Tarım Temizlik Güvenlik ve İnşaat A.Ş. ile Yeminli Mali Müşavirliğimiz arasında 01.05.2015 tarih 42541 sayılı 2015 yılı Kurumlar Vergisi Denetim ve Tasdik Sözleşmesi düzenlenmiştir. Sözleşmenin bir örneği rapor ekinde yer almaktadır.

#### **Varsa Sanayi Sicil Belgesi ve Kapasite Raporu Özeti**

Firmanın "Sanayi Sicil Belgesi" bulunmamaktadır. Firmanın geçerlilik süresi 02.06.2017 tarih olan 29.04.2015 tarih ve 2146 sayılı "Kapasite Raporu örneği raporumuz ekinde bulunmaktadır. Aşağıda dökümü yapılan üretim araçları işletmede fiilen mevcut olup, defterlerde kayıtlı bulunduğu tespit edilmiştir.

İşyerinin kapasite raporunda belirtilen "Yıllık Üretim Kapasitesi" nin özeti aşağıda çıkartılmıştır.

Cinsi	Miktarı
Pantolon-Bayan-Dokuma	48.000
Elbise-Bayan-Dokuma	30.000
Ceket-Erkek-Örme	107.100

Ceket-Erkek-Dokuma	45.900
Ceket-Bayan-Dokuma	18.900
Ceket-Bayan-Dokuma	8.100

Firmanın Makine Ve Teçhizat Dökümü Aşağıdaki Gibidir.

Cinsi ve Teknik Özellikleri	Adet
Düz Dikiş Makinası	800
Kol takma Dikiş Makinası	2
Pantolon Flato Otomatı	1
Süs İlik Makinası	1
Düğme Dikiş Makinası	3
Dikiş Makinası (Kilit Dikiş)	2
Punto Dikiş Makinası	1
Reçme Dikiş Makinası	1
Tek Paskara Ütü	12
Şişme Pres Ütü	1
Pastal Başı Kesim Makinası	2
Tela Yapıştırma Presi	1
Hızar	1
Çıt Çıt Makinası	1
Kesim Motoru	4
Kumaş Kesim Masası	2
Buhar Jeneratörü	2
Hava Kompresörü	1
Sanayi Tipi Dikiş Makinası	1

Firmanın Yıllık Tüketim Kapasitesinin Dökümü Aşağıdaki Gibidir.

Cins-Özellik ve Teknik Adı	Birim	Miktar
Dokuma Kumaş	Metrekare	375.300
Astar	Metre	424.200
Ceplik Astar	Metre	16.800
Tela	Metre	204.600
Fermuar	Metre	17.100
Dikiş İpliği	Kilogram	2.700
Düğme	Gross	14.000
Elyaf Votka	Metre	10.000
Omuz Vatkası	Çift	200.000
Çıt Çıt	Takım	120.000
Rivet	Takım	100.000
Toka Kanca	Takım	48.000
Askı	Adet	258.000
Kumaş Etiket	Adet	1.290.000
Kağıt Etiket	Adet	258.000
Plastik Torba	Adet	258.000
Karton Koli	Adet	30.000
Örme Kumaş	Kilogram	63.000

### **Mevcut En Son Tarihli Bilanço Örneği**

Çalışkan Oto Tarım Temizlik Güvenlik ve İnşaat A.Ş. 2015 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi örneği, bilançosu ve gelir tablosu rapor ekinde yer almaktadır.

### **Bir Önceki Yıl Üretim Ve İhracat Miktarları**

Firmanın 2014 yılında 31.796.366,48

### **Araç ve Makine Parkuru**

Şirketin aktifine kayıtlı araç bulunmamakta, ihraç edilecek malların nakliye işlemlerini araç kiralayarak yapmaktadır.

### **Ödeme Şekli**

Şirket 2015 yılında mallara ilişkin yapmış olduğu ödemeler cari hesap, nakit, çek ve banka havalesi şeklinde yasal mevzuata uygun şekilde yapıldığı görülmüştür.

### **Diğer Genel Bilgiler**

Şirket 2015/12 döneminde İspanya, İngiltere, Kenya ve Danimarka' ya mal şeklinde olmak üzere muhtelif konfeksiyon ürünleri ( bay ve bayan ceket ) ürünleri ihraç etmiştir.

### **Usul İncelemeleri**

#### **Yasal Defterlere İlişkin Bilgiler**

Çalışkan Oto Tarım Temizlik Güvenlik ve İnşaat A.Ş. 2015/ Aralık döneminde ihracat satışları ile ilgili olarak iadesini istediği KDV' nin usul yönünden incelenmesi sonucunda aşağıda belirtilen durumlar tespit edilmiştir.

- a) Firmanın defter 2015 yılında kullandığı defter bilgileri aşağıda belirtildiği gibidir.

Defter Türü	Tasdik Eden Noter	Tasdik Tarih-No
Yevmiye	E-Defter	E-Defter
Kebir	E-Defter	E-Defter
Envanter	Kozyatağı 4.Noter	28/12/2014

b)Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin iade edilmesi kabul edilen tutar çerçevesinde usulüne uygun olduğu ve gerçeği yansıttığı tespit edilmiştir.

c) Defter de belirtilen kayıtların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve kayıt nizamına uygun tutulduğu görülmüştür.

d)Mükellefin 2015 Aralık dönemine ait KDV beyannamesini bağlı olduğu vergi dairesine 22.01.2016 tarihinde 201601220140800000285 No.lu tahakkuk fişi ile zamanında vermesine rağmen İhracat satışlarının düzeltilmesi ve Devreden KDV' nin değişmesi nedeniyle 23.01.2016 tarihinde 20162301407000000146 tahakkuk No.lu düzeltme beyannamesi vermiştir.

## Hesap İncelemeleri

Bu incelememizde, mükellef firmanın iadesini istediği dönemde yürürlükte olan mevzuata göre ihracat satışlarından dolayı KDV' nin iadesi öngörülmektedir. 26.04.2014 tarihinde yayınlanan KDVGUT de konu ile ilgili açıklamalarda bulunulmuş ve tebliğin raporumuzla ilgili bölümlerine ilişkin açıklamalar aşağıda belirtildiği gibidir.

### Katma Değer Vergisi Beyannamesine Ait Bilgilerin İncelenmesi

Mükellefin 2015/12 döneminde vermiş olduğu KDV beyanname bilgileri aşağıda belirtildiği gibidir.

Teslim ve Hizmetlerin Karşılığında Teşkil Eden Bedel	3.930.222,38
Tevkifat Uygulanmayan İşlemler	
Teslim ve Hizmet Bedeli %18	0
Hesaplanan KDV %18	0
Teslim ve Hizmet Bedeli %8	866.504,36
Hesaplanan KDV %8	69.320,35
Diğer İşlemler	
Teslim ve Hizmet Bedeli	0
Hesaplanan KDV	0
KDV Matrahı	866.504,36
Hesaplanan KDV	69.320,35
İlave Edilecek KDV	5.836,26
Toplam Katma Değer Vergisi	75.156,61
Önceki Dönem Devir KDV	366.660,05
Bu dönem İndirilecek KDV	281.785,25
Satışlardan İade olan KDV	0
İndirimler Toplamı	648.445,30
Sonraki Döneme Devir KDV	361.953,42
İade Edilmesi Gereken KDV	211.335,27
Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler	
Mal İhracı	3.063.718,02
Yüklenilen KDV	211.335,27
İstisna Kapsamına Giren Top. Tes. ve Hiz. Tutarı	3.063.718,02
İade Edilebilir KDV	211.335,27

Firmanın ilgili dönemde beyannamesi bütünüyle incelenmiş. ( hesaplanan ve İndirilecek ) Katma Değer Vergisi tutarlarının araştırılarak doğruluğu saptanmıştır.

b)Dönem beyannamesinde istisna tutarı ile iade edilmesi gereken tutar uyumludur.

c)Şirketçe imzalı ve şerhli yüklenilen KDV listesindeki tutar ile KDV beyannamesinin bu döneme ait KDV tutarı ile uyumludur.

d) Şirketçe imzalı ve şerhli yüklenilen KDV listesindeki tutar ile KDV beyannamesinin bu döneme ait yüklenilen KDV tutarı ile uyumludur.

e)İade istenen KDV tutarı istisna tutarının %18 den azdır

f)Yüklenilen ve İndirilecek KDV listelerinde yer alan firmalar TÜRMOB listelerinden araştırılmış herhangi bir olumsuzluğa rastlanılmamıştır.

g)Kayıt ve belgeler üzerinde yapılan inceleme ve araştırmalar sonucunda, iadeye konu alış ve satışların, bunlara ilişkin sevk irsaliyeleri, nakliyat giderleri ile faturaları ve benzeri belgelerle karşılaştırılarak mal hareketlerinin izlenmesi, bu belgelerde yer alan bilgilerin karşılaştırılması sonucunda tutarların doğru olduğu ve ihracatçı firmaya mal satan firmaların gerçek, faal ve teslim konusu mal ve hizmetleri yapabilecek kapasiteye sahip oldukları tespit edilmiştir. Bu firmalardan imalatçı olanların teslim edilen malları üretebilecek kapasiteye sahip olduğu görülmüştür.

Ayrıca firmanın mal ve hizmet temin ettiği ve daha önceki safhalarda, bu mal veya hizmetle ilgili KDV' nin hazineye intikale ettirilmemiş olması nedeniyle, ihracatçı firma ile Hazineye intikal ettirmeyenler arasında menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısmılık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma gibi herhangi bir ilişkinin mevcut olmadığı tespit edilmiştir.

h)Defter kayıtları ve bu kayıtların ve bunların dayanağı olan Gümrük beyannameleri, sevk irsaliyeleri, nakliye giderleri, satış-alı faturaları vb. belgelerin karşılaştırılması ve irdelenmesi sonucunda talep edilen tutarın bu belgeler ve bilgilerle uyumlu olduğu tarafımızca tespit edilmiştir.

ı)Bilindiği üzere 20,27 ve 29 No.lu SM,SMMM ve YMM kanunu tebliğinde dönem indirilecek KDV listesinde belirtilen alımların %80' ni karşılayacak şekilde karşıt inceleme yapılması, mal alımlarının karşıt inceleme altında kalan tutarların fazla olması durumunda %50 karşılayacak şekilde karşıt inceleme yapılması zorunludur.

Mükellefin 2015 yılı için ..... TL üzerinde düzenlenen belgeler ile bir aylık dönemde ..... TL' yi aşan alımların yapıldığı firmalar için karşıt inceleme yapılmıştır. Yapılan kontrollerde 10 adet karşıt inceleme tutanağının yasal ihtiyaçları karşıladığı görülmüş olup, rapor ekinde yer almaktadır.

i)Firma Aralık 2015 döneminde gerçekleştirmiş olduğu ihracatlar nedeniyle 211.335,27 TL KDV yüklenmiş olup, yapılan tespitler ve araştırmalar sonucunda tutarın doğru olduğu anlaşılmış mevzuat hükümlerine uygun olduğu görülmüştür.

## İhraç Olunana Malların Girdilerinin İncelenmesi

### Tutanak ve YMM Bilgi Yazıları

Çalışkan Oto Tarım Temizlik Güvenlik ve İnşaat A.Ş.' nin en yüksek miktarda mal alımında bulunduğu şirketlere ait bilgiler aşağıda belirtildiği gibi olup şirketlere ait karşıt inceleme tutanakları ekte mevcuttur.

KARŞIT İNCELEME YAPILAN ŞİRKETİN			
Adı-Soyadı Ünvanı	Vergi Numarası	Vergi Dairesi	Tutar
.....	.....	Küçükyalı	773.592,18
.....	.....	Erenköy	365.327,50
.....	.....	Kozyatağı	337.249,80
.....	.....	Kartal	224.401,33
.....	.....	Sultanbeyli	78.961,36
.....	.....	Merter	158.493,85
.....	.....	Yeditepe	145.954,90
.....	.....	İkitelli	135.103,62
.....	.....	Pendik	107.567,91
.....	.....	Tuzla	58.580,00
.....	.....	Bayrampaşa	57.195,00
.....	.....	Halkalı	54.975,48
.....	.....	Sultanbeyli	50.550,33
.....	.....	Merter	50.347,25
.....	.....	Yeditepe	41.920,00
.....	.....	Pendik	16.652,38
.....	.....	Tuzla	35.700,00
.....	.....	Bayrampaşa	15.250,43
.....	.....	Yakacık	11.368,00
.....	.....	Anadolu Kur.	25.279,00
.....	.....	Marmara Kur.	10.531,59
.....	.....	Sarıgazi	21.454,80
.....	.....	Maden	21.180,00
.....	.....	Çınar	12.840,00

### Şirket Hakkında Olumsuzluklar İle İlgili Durumlar

Yapılan araştırmalar ve listelerin taranması sonucunda şirket ortaklarının ve ortak oldukları şirketler hakkında herhangi bir olumsuzluğa rastlanılmamıştır.

### DAB' ların Gerçeği Yansıtıp Yansıtmadığı

Bilindiği üzere DAB belgelerinin yasal mevzuat gereği aranılmaması gerekmekte olup yapılan incelemeler sonucu DAB' ların gerçeği yansıttığı görülmektedir.

### Şirketin İadeye Konu Malları Üretebilecek Kapasiteye Sahip Olup Olmadığı

Firma ilgili dönemde ihraç ettiği malların ağırlıklı olarak risk ve organizasyonunun yüklenerek fason imalat yapmıştır. Firmada model koleksiyon numunesi, kesim pastalı ve dikim kalıpları yapılmakta olup diğer konfeksiyon işleri fason yaptırılmaktadır.

Çalışkan Oto Tarım Temizlik Güvenlik ve İnşaat A.Ş.' nin mal temin ettiği ..... İnşaat Tekstil Ltd. Şti, ..... Konfeksiyon A.Ş, .....dokuma Ltd. Şti gibi fasoncu firmaların bu hizmetleri yapabilecek kapasiteye sahip oldukları tespit edilmiştir.

#### Üretim Analizi ve Fire Nispetine İlişkin Bilgiler

Çalışkan Oto Tarım Temizlik Güvenlik ve İnşaat A.Ş. 2015 Aralık döneminde aşağıda dökümü yapılan malları üreterek ihraç etmiştir.

Beyanname Tarih No	İntaç Tarihi	Fatura Tarih No	Cinsi	Adedi
30.01.2015 16341300EX058...	05.12.2015	30.01.2015 20443	Erkek Ceket	6215
30.01.2015 16341300EX058...	08.12.2015	30.01.2015 20444	Erkek Ceket	5595
30.01.2015 16341300EX058...	08.12.2015	30.01.2015 20445	Erkek Ceket	3494
02.02.2015 16341300EX060...	10.12.2015	02.2.2015 20446	Erkek Ceket	863
03.02.2015 16341300EX063...	10.12.2015	03.02.2015 20447	Erkek Ceket	3720
06.02.2015 16341300EX073...	12.12.2015	06.02.2015	Erkek Ceket	6350
06.02.2015 16341300EX033...	12.12.2015	05.02.2015	Erkek Ceket	6300
06.02.2015 16341300EX072...	12.12.2015	06.02.2015 20449	Erkek Ceket	6300
11.02.2015 16343100EX037...	17.12.2015	10.02.2015 20451	Erkek Ceket	6300
13.02.2015 16341300EX087...	19.12.2015	13.02.2015 20452	Erkek Ceket	6300
20.02.2015 16341300EX103...	22.12.2015	19.02.2015 20454	Erkek Ceket	816
17.02.2015 16341300EX093...	24.12.2015	17.02.2015 20453	Erkek Ceket	6300
20.02.2015 16341300EX103...	26.12.2015	20.02.2015 20455	Erkek Ceket	6300
24.02.2015 16341300EX109...	29.12.2015	24.02.2015 20456	Erkek Ceket	6900
29.02.2015 16340300EX047...	29.12.2015	29.02.2015 20460	Erkek Ceket	955
<b>Toplam Adet</b>				<b>71.808</b>



İhraç Edilen Malın Cinsi	İhraç Edilen Malın Miktarı
Erkek Ceket	70.992
Bayan Ceket	816
Toplam İhracat Adedi	71.808

Aralık 2015 Döneminde kullanılan Hammadde ve Yardımcı Malzeme Tablosu

Cinsi	Miktarı
Kumaş (Kg)	42.035.50
Kumaş (Metre)	1.165,60
Astar (Metre)	79.543.10
Fason Dikim (Adet)	51.811
Düğme (Adet)	866.360
Etiket (Adet)	359.846
Askı (Adet)	63.560
Vatka (Çift)	63.570
Fermuar (Adet)	1.912

Üretimin analitik olarak incelenmesi sonucu yukarıda tabloda ihraç edilen malların adetleri ve toplam kullanılan kumaş miktarları fire dahil belirtilmiş olup, yapılan üretim analizinde kumaştan üretilen konfeksiyonlara ilişkin fire oranının %9 olduğu tespit edilmiştir.

Fason atölyeleri yurtdışı alıcı firmalar tarafından bellik aralıklarla özel denetime tabi tutulup kontrol edilmekte gerekli şartları taşıyan atölyelere ihracatçı firma olan Çalışkan Oto Tarım Temizlik Güvenlik ve İnşaat A.Ş ile genellikle altı aylık aylar periyotlarla çalışma izni verilmektedir. İhracatçı firmada belli aralıklarla yurtdışı alıcı firmalar tarafından özel denetime tabi tutulmakta ve belirtilen kalite standartları ve prosedürleri uygulamasına göre derecelendirmektedir.

Bahsi geçen denetimlerde işçi sağlığı, üretim kalitesi, asansör yönetmelikleri gibi farklı konular açısından gerekli kontroller yapılmaktadır.

Fason imalatla ilgili olarak mal yükleme aşamasına gelene kadar malın cinsine göre yaklaşık beş işlemde geçmektedir.

Alışlara ve yüklenimlere ilişkin listelerde genellikle "Fason Dikim" olarak adlandırılan alımlar ihraç edilen malların tüm aşamalarının tamamlanarak teslim edildiğini "Fason Hazırlık" olarak adlandırılan alımlar ise ihraç malının belli bir kısmının imalatının yapıldığını göstermektedir. Bu nedenle yüklenen mal adedi fason adedi farklılık göstermektedir.

İhraç edilen malların cinsi, model, miktar ve işlem olarak yapılan sarfiyatın, mal miktarının test edilmesi sonucu üretilen miktar ile üretimde kullanılan sarfiyat miktarının uyumlu olduğu görülmüştür.

## İhraç Olunan Malların Satışlarına Ait Bilgiler

### Gümrük Beyannamesine İlişkin Bilgiler

Çalışkan Oto Tarım Temizlik Güvenlik ve İnşaat A.Ş' nin ihraç ettiği mallara ilişkin Gümrük Beyanname Bilgileri aşağıda belirtildiği gibidir.

Çıkış Tarihi	Gümrük	G.B Tarih- No	Fatura Tarih No	Döviz	Tutarı TL
05.12.2015	Halkalı	30.01.2015 16341300EX058...	30.01.2015 20443	77.687,50 EUR	251.754,11
08.12.2015	Halkalı	30.01.2015 16341300EX058...	30.01.2015 20444	83.295,00 EUR	272.966,06
08.12.2015	Halkalı	30.01.2015 16341300EX058...	30.01.2015 20445	43.675.00 EUR	142.052,94
10.12.2015	Halkalı	02.02.2015 16341300EX060...	02.2.2015 20446	12.945.00 EUR	42.727,56
10.12.2015	Halkalı	03.02.2015 16341300EX063...	03.02.2015 20447	46.500.00 EUR	153.482,55
12.12.2015	Halkalı	06.02.2015 16341300EX073...	06.02.2015	79.375.00 EUR	263.159,88
12.12.2015	Halkalı	06.02.2015 16341300EX033...	05.02.2015	78.750.00 EUR	261.087,75
12.12.2015	Halkalı	06.02.2015 16341300EX072...	06.02.2015 20449	78.750.00 EUR	261.087,75
17.12.2015	Erenköy	11.02.2015 16343100EX037...	10.02.2015 20451	78.750.00 EUR	259.560,00
19.12.2015	A.H.L	13.02.2015 16341300EX087...	13.02.2015 20452	78.750.00 EUR	259.229,25
22.12.2015	Halkalı	20.02.2015 16341300EX103...	19.02.2015 20454	12.444.00 EUR	40.978,09
24.12.2015	Halkalı	17.02.2015 16341300EX093...	17.02.2015 20453	78.750.00 EUR	254.653,88
26.12.2015	Halkalı	20.02.2015 16341300EX103...	20.02.2015 20455	78.750.00 EUR	254.323,13
29.12.2015	Halkalı	24.02.2015 16341300EX109...	24.02.2015 20456	81.000.00 EUR	261.597,60
29.12.2015	Halkalı	29.02.2015 16340300EX047...	29.02.2015 20460	20.970,35 EUR	85.057,48
Toplam TL Tutarı					3.063.718,02

Gümrük beyannamelerinin gerçeği yansıttığı, Gümrük Beyannamelerinin, alış faturaları ve satış faturalarının birbirleri ile uyumlu olduğu tarafımızca tespit edilmiş olup, tarafımızca onaylı örnekleri rapor ekinde yer almaktadır.

### Sonuç

Çalışkan Oto Tarım Temizlik Güvenlik ve İnşaat A.Ş' nin 2015 yılı Aralık dönemi hesaplarının KDV yönünden tarafımızca incelenmesinde; fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyannamelerin ilgili mevzuata uygun olduğu araştırılarak tespit edilmiş olup, KDV' nin 11 ve 32. Maddeleri gereği ihraç edilen malların bünyesinde bulunan ve indirimle giderilemeyen, direkt ihracatı nedeniyle yüklenilen Aralık 2015 dönemi 211.335,27 TL KDV' nin firmaya iade edilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

İstanbul, .....2016

## 6. SONUÇ

KDV’de ihracat istisnasını düzenlemekte olan ve Kanununun 11. maddesinde yer alan ihracat istisnasına ilişkin düzenleme; mal ihracatı, hizmet ihracatı, Türkiye’de ikamet etmeyenlere yapılan mal teslimi ve ihraç kaydıyla teslimlerde tecil terkin uygulamasında ortaya çıkmaktadır.

Bu uygulamalarla, ihracat teslimleri ile birlikte bu teslimlere ilişkin hizmetler ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin Katma Değer Vergisi’nden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. İhraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin sistemi uygulamasında ise, imalatçıların bu kapsamda teslimleri nedeniyle doğan katma değer vergisinin ihracatçılardan tahsil edilmemesi ve aynı zamanda doğan verginin beyan edilmesi, ancak vergi dairesine ödenmemesi öngörülmüştür. İhracatın şartlara uygun gerçekleşmesi halinde ise imalatçıların tecil edilen vergiyi terkin ettirme ya da indirim imkânı bulunmayan vergiyi iade alma hakları bulunduğu hükme bağlanmıştır.

İhracatta KDV uygulaması mal ihracatı ve yolcu beraberli eşya ihracatı uygulamaları itibariyle önemli ölçüde uyumlu olup, hizmet ihracatı uygulaması itibariyle Türk ve Avrupa KDV mevzuatı arasında temel alınan kıstaslarda farklılıklar olduğu görülmektedir.

Gelişmiş ülke ekonomilerinde iade mekanizmasını hızlı işlediği, iade talep eden mükelleflere iade talepleri ilgili mercileri tarafından hızlı dönüşler yapıldığı buna bağlı olarak iade sürecinde problem yaşanmayıp vergisel anlamda mağdur edilmedikleri görülmektedir. Bu nedenle çalışmanın amacı Katma Değer Vergisinde yer alan ihracat ve ihraç kayıtlı satışlarda iade müessesesinin; yasal mevzuat ve uygulama açısından iade sürecinin nasıl işlediğini ortaya koymaktır.

Ülkemizde iade mekanizmasının yapılan düzenlemelere rağmen yapılan yasal düzenlemelerin hala ihtiyaçları karşılamaması, iadelerin sık sık ihtilafa konu olması, yabancı yatırımcılardan istenilen düzeyde yatırım yapmaması görülmektedir. Her ne kadar teknolojik anlamda değişiklikler yapılmışsa da istenilen düzeyde değildir. Uygulamada hala uygulamada birliğin sağlanmadığı, birimler arası iletişim kopukluğu olduğu, meslek çalışanlarının bilgi, birikim ve uygulamayı takip bakımından yetersiz olduğu görülmüştür.

Bu nedenle yasal mevzuat ile teknolojik gelişmeler altında yapılan iade talep ve kontrolleri kontrol raporu ışığında ayrıntılı ve çözümler önerisi sunacak şekilde ele alınmıştır.

## **KAYNAKLAR**

### **Kitaplar**

Altuncu , H. (2002). Vergileme Esasları Oranlar Hadler 1997-2002. Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği Yayını

Arslan, M. (2001). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Ataman, Ü. ve Sümer, H.(1996). Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi. İstanbul: Türkmen Kitapevi

Çalı, L. ve Acar M. (2008). İhracat İstisnası ve İadeler İle Tevkifat Uygulamaları.

Balıkesir: Beta Yayıncılık

Ergülen, G. ve Erdem, H. (2000). Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları. Ankara: Yaklaşım Yayınları

Gülçiçek, A. (2015). Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi. (1.Baskı). Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını

İ. ve Tolu, A.(1996). İhracatta KDV Uygulaması. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını

Kızılot, Ş. (2001). Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Maç, Mehmet. (1995). Katma Değer Vergisi Uygulaması. (3. Baskı). İstanbul: Denet Yayıncılık A.Ş.

Öncel, Kumrulu, Çağan, (2013). Vergi Hukuku. (22. Baskı). Ankara: Turhan Kitapevi Kırıkaş,

Pehlivan, O. (2001). Vergi Hukuku. Trabzon :Eser Ofset Mat. San. Tic. Ltd. Şti..

Şenyüz, Yüce, ve Gerçek, (2014).Türk Vergi Sistemi. (11. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Vural, M. (2015). KDV İade Rehberi. (6.Baskı). İstanbul: Yapım Tanıtım Yayıncılık.

### **Yasa Ve Yönetmelikler**

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (2014). T.C. Resmi Gazete, 28983, 26 Nisan 2014

2010-1 sıra No.lu Maliye Bakanlığı KDV İç Genelgesi. (2010). T.C. Resmi Gazete, 14775, 24 Şubat 2010.

İhracat Yönetmeliği. (2006). T.C. Resmi Gazete, 26190, 06 Haziran 2006

İhracat 2008/12 Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ. (2008) . T.C. Resmi Gazete,26934, 12 Temmuz 2008.

B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02133 sayılı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi . (2012)

B.07.1.GİB.4.34.17.01KDV.11-1774 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi. (2012)

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984) . T.C. Resmi Gazete, 18563, 2 Kasım 1985.

B.07.1.GİB.0.01.55/5579-38-287079026 sayılı Gelir İdaresi Bakanlığı özelgesi. (2009)

B.07.1.GEL. 052/5216-8/26452 sayılı Gelirler Genel Müdürlüğü özelgesi. (1998)

5044 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi. (2006)

B.07.1.GİB.4.34.19.02- 019.01-2666 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi

57/5711-140/42152 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası. (2011)

GİB.4.34.16.01-KVK 8-1460 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi. (2012)

55/5532-467/17179 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası. (1995) .

2601029-107/75606 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası. (1991)

53/5329-665/28753 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası. (2001)

GİB.4.35.17.01-35-02-779 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi. (2011)

50/5014-161/12506 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası. (2002)

57/5711-695/103289 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası. (2006)

DEF.0.35.12/KDV:02-5225/2495 sayılı İzmir Defterdarlığı Muktezası. (2005)

13.09.2053/5314-417/89889 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası. (2007)

53/5329-772/6427 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası. (2005)

53/5329-900/72074 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası. (2008)

B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-1245 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi. (2012)

B.07.1.GİB.0.01.5-130-3 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı özelgesi.(2012)

B.07.GEL.0.54/5401-2935 sayılı Gelirler Genel Müdürlüğü özelgesi. (2005)

82935 sayılı Maliye Bakanlığı özelgesi. (1992)

GİB.4.16.16.02-300.10.102-44 sayılı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi. (2012)

39044742-KDV.11-1916 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi. (2014)

E:2005/112, K:2005/259 sayılı Danıştay Dava Daireleri Kurulu kararı.(2005)

E:1992/2525, K:1993/314 sayılı Danıştay 9. Dairesi kararı. (1993)

E:2007/4132, K:2009/90 sayılı Danıştay 9. Dairesinin kararı. (2009)

E:2009/966, K:2012/1589 sayılı Danıştay 4. Dairesi kararı. (2012)

54/5411-1957/23858 sayılı Maliye Bakanlığı muktezası. (1997)

53/5309-295/52521 sayılı Maliye Bakanlığı muktezası. (2007)

GİB.04.99.16.01/2Muk.104/14112 sayılı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı muktezası. (2007)

39044742-KDV.11-1018 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi. (2013)

54/5411-1963 sayılı Maliye Bakanlığı muktezası. (1997) 54/541/

1454/36047 sayılı Maliye Bakanlığı muktezası. (1996)

DEF.0.34.18.32.3657 sayılı İstanbul Defterdarlığı muktezası. (2002)

98/11766 sayılı Bakanlar Kurulu kararı. (1998)

2000/1162 sayılı Bakanlar Kurulu kararı. (2000)

GİB.4B34B17B01B28B25-35372 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tamimi. (2009)

GİB.4.38.15.01-KDV-20-853-36 sayılı Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı muktezası. (2011)

53/5311-2110/47403 sayılı Maliye Bakanlığı muktezası. (1997)

### **Elektronik Makale ve Yayınlar**

Ateşli, D. Erkan . (2002). ‘‘KDV Açısından İhracat İstisnasının Uygulanacağı Dönem II’’ , Vergi Sorunları Dergisi, 2002, S.167, s.45:50

- Ateşli, D. Erkan . (2002). “Aynı Sermaye Olarak Yurtdışına Mal Gönderilmesi’ nin KDV açısından Durumu” , Yaklaşım Dergisi, Mayıs, 2002, S.119
- Başer, A. (2002). 84 No.lu KDV Genel Tebliğine Göre Özel Esasların Kapsam ve Tanımı . Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:245 s:81
- Çakar, B. (1996). KDV İhracat İstisnası Uygulamasında İki Sorun: Geri Gelen Mallar ve Terkin Olunan Döviz Bedelleri, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 1996 Say:174
- Devamoğlu, S. ve Yılmaz U. (2010). “Hizmet İhracında Katma Değer Vergisi İadesi”, Vergi Raporu, S.134, s.52.
- Duman, Ö. (2000). Hizmet İhracatı KDV İstisnasında Genel Esaslar. Yaklaşım Dergisi, Şubat, Sayı 86.
- Ersoy, A. (1989) : “Katma Değer Vergisine İlişkin Muhasebe Öneriler” , Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Yayın No:148 , Ankara .
- Karacan, S. (2005) “İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil ve İade Edilecek KDV’nin Hesabında Son Durum”. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mart , S.15, s. 54.
- Karagöz, F. (2003). İhraç Kayıtlı Satışlar Nedeniyle İade Edilen KDV’lerinin İdareye Geri Dönmesi Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 177, Haziran, s.155.
- Kaya, Ö. (2014) KDV Uygulama Genel Tebliği İle KDV İadelerinde Özel Esaslar Uygulamalarına Getirilen Yenilikler. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:394 s:28-29
- Koç, M.(2005). ‘ İhracatta KDV iadesinin Hesaplanması, Raporlanması, Denetimi ve Bir Örnek Uygulama’ , 2005, s.7-11 , İstanbul
- Maç, M. (2001).KDV Açısından Yurt Dışı Hizmet Nedir? Hizmet İhracı Nedir?. Mükellefin Dergisi, Ocak 2001, Erişim Tarihi: 15.12.2008, <http://turmob.org.tr/turmob/basin/M118.E00.doc>
- Meriç, İ. (2013). ‘ İhracat İstisnasında KDV İadesi tutarının hesaplanması’ , Vergi Sorunları , Sayı:302
- Öğüt, A. (2004). İhraç Kaydıyla Teslimlerde KDV Uygulaması. Maliye Postası Dergisi, Aralık S.583, s.50.
- Özyer, M. Ali. (2002). Gümrük Hattı Dışı Satış Mağazalarının (Free Shopların) KDV Karşısında ki Durumları Değişti mi?. Maliye Postası Dergisi, s.34.
- Pehlivan, Y. (2005). KDVK’ nın 11. Maddesi Kapsamında KDV’nin Tecili, Terkini ve İadesi. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 201, Haziran s.55.
- Pehlivan, Y. (2006). ), Bir Önceki Yılda Açılan Gümrük Beyannamesine Konu Olan Malın Sonraki Yılda Fiilen İhraç Edilmesi Halinde Gelirin Beyan Edileceği Yıl Ve İhracatta KDV İstisnasının Beyan Edileceği Dönem. 2006 Maliye Postası Dergisi, Temmuz, S:81
- Pehlivan, Y. (2005). “Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimlerinde KDV İstisnası”.



Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz, S.19 s.50.

Şahin Mehmet . (1998). ‘‘Bütün Yönleriyle İhracat Gümrük İşlemleri’’ , Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, Temmuz s.13 , Ankara.

Turan, C. ve Ahioğlu, S. (2006). Hizmet İhracında, KDV İstisnasının Geçerli Olabilmesi ve KDV İadesi Talebinde Bulunulabilmesi İçin Bedelin Döviz Olarak Türkiye’ye Getirilmesi Şartı Neyi İfade Etmektedir. Vergi Dünyası, Haziran, S.298, s.29

Turanlı, A. (2000). İhraç Edilmek Koşuluyla Yapılan Tecil-Terkin ve İade Uygulaması. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 231, Kasım , s.127.

Uzunoğlu, N. (2014) ‘‘Son Düzenlemeler Işığında Dahilde İşleme Ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında Yapılan Teslimlerle İlgili Uygulama’’ . Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos, Say:396

Uzunoğlu, N. (2014) Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği İle Özel Esaslara Göre KDV İade Uygulaması. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:394 s:167

Ünalın, S. (2005) Türkiye’de Alışveriş Yapan Turistlere KDV İadesi. Yaklaşım Dergisi, Sayı: 152, Ağustos, s.7.

Yazıcı, M. (1985). ‘‘Katma Değer Vergisine İlişkin Muhasebe Düzeni’’ , Vergi Dünyası Dergisi, Nisan s.44

Yüksel, V. (2006) ‘‘ Yolcu Beraberi Eşya İhracında KDV İstisnası Uygulaması’’ . Yaklaşım Dergisi, Sayı:167, Kasım, s. 108.

## **ÖZGEÇMİŞ**

Ahmet ÇETİK 19.10.1986 tarihinde Elazığ ili Sivrice ilçesinde doğdu. İlk, orta ve lise eğitimini İstanbul'da tamamladı. 2004-2009 yıllarında Pamukkale Üniversitesi, Kamu Yönetimi Programını tamamladı. 2013-2014 yılında Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Tezli Yüksek Lisans programına başladı. 2011 yılından itibaren Maliye Bakanlığı bünyesinde Gelir Uzmanı olarak çalışmaktadır.