

T.C
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNDE İADE
UYGULAMASI VE SONUÇLARI

Hakan BAŞER

Danışman

Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

İZMİR, 2011

T.C
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNDE İADE
UYGULAMASI VE SONUÇLARI

Hakan BAŞER

Danışman

Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

İZMİR, 2011

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Katma Değer Vergisi’nde İade Uygulaması ve Sonuçları” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

07.06.2011

Hakan Başer

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Türkiye’de Katma Değer Vergisi’nde İade Uygulaması ve Sonuçları

Hakan Başer

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Türkiye’de Katma Değer Vergisi’nde iade uygulaması 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe giriş tarihi olan 01.01.1985’ten beri varlığını sürdürmektedir. Devlet, mükellef, vergi danışmanları gibi birçok kesimi ilgilendiren “Katma Değer Vergisi İade Mekanizması” bu kesimler için önemli bir emek ve zaman maliyeti aynı zamanda sırasıyla nakit çıkışı, nakit girişi ve gelir yaratmaktadır. Bu mekanizmanın nasıl çalıştığı, hangi durumlarda, hangi şartları sağlayan, hangi mükelleflerin bu vergi iadesinden ne şekilde yararlanabilecekleri, mükelleflerin, idarenin ve vergi danışmanlarının yükümlülüklerinin ve haklarının neler olduğu önem taşımaktadır.

Katma Değer Vergisi İadesine ilişkin uygulamayı tespit eden hukuki kaynaklar Katma Değer Vergisi mevzuatı ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mevzuatına ilişkin kanun, Bakanlar Kurulu Kararları, genel tebliğler, sirkülerler, özelgeler, genelgeler olarak sayılabilir. Tüm bu iade mevzuatının teferruatlı bir analizi uygulamayı ortaya koymak için şarttır.

Bu tezde yapılan iade mevzuatına ve uygulamasına yönelik analizde, önce iade uygulamasına ilişkin genel esaslar tespit edilmiş, sonra her bir iade hakkı doğuran işlem açısından iade uygulaması açıklanmış, daha sonra ise iade uygulamasında özel bir durum olan özel esaslar belirtilmiş, iade

sürecinde yeni bir uygulama olan hızlandırılmış iade sistemi ve iade uygulamasına ilişkin müteselsil sorumluluk hükümleri açıklanmıştır.

Türkiye'deki Katma Değer Vergisi iade sistemine ilişkin yapılan tespitler, uygulamadaki yıllar itibarıyla gerçekleştirmeler, KDV iadesinin danışma maliyeti, haksız KDV iadesi, iade uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözüm yolları ve uygulamaya ilişkin sonuç ve öneriler de tezin son kısmında yer almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Genel esas, iade hakkı doğuran işlem, özel esas, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, ihracat, tevkifat, indirimli oran.

ABSTRACT

Master's Thesis

Value Added Tax Refund Implementation In Turkey And Its Consequences

Hakan Başer

Dokuz Eylöl University

Graduate School of Social Sciences

Department of Finance

Fiscal Law Program

In Turkey, Value Added Tax Refund Implementation continues its existence since Value Added Tax Law with number 3065's effective date. "The Mechanism of Value Added Tax Implementation" which concerns government, tax payer and tax advisers, creates an important labor and time cost and orderly outflow of cash, inflow of cash and income for them. It is important that how the mechanism works, how the tax payers benefits from this tax refund, in which situations they benefits, which requirements needed for them, what are the responsibilities and rights for tax payers, government and tax advisers.

The law references, which dominates implementation of Value Added Tax (VAT) in Turkey can be count such as; law, cabinet council's decision, general announcement, circular letter, special announcement belongs to VAT legislation and accountant legislation. It is necessary that, all refund legislations have to be analyzed detailed, to discover the implementation.

In analysis which was done in this thesis for introducing refund legislation and implementation, firstly general rules were stated, secondly refund implementation was explained for all actions which gives its owners a

right for reclaim, thirdly special rules were stated which has a special place in refund implementation than uninterrupted responsibility and the new implementation and accelerated refund system are explained.

Statements for Value Added Tax Refund System in Turkey, accruals in the implementation year by year, advice cost of VAT refund, illegal VAT refund, administrative and judgmental solution ways of the refund disagreements and results and advices for VAT Refund Implementation are placed at the last part of thesis.

Key Words: General rules, actions which gives its owners right to reclaim, special rules, fake documents and documents which has a misleading items, export, reduced ratio, deduction.

İÇİNDEKİLER

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNDE İADE UYGULAMASI VE SONUÇLARI

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER.....	viii
KISALTMALAR.....	xiv
TABLO LİSTESİ.....	xv
EKLER LİSTESİ.....	xvi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ

1.1. KATMA DEĞER VERGİSİNİN NİTELİĞİ VE BİR MALİYE POLİTİKASI ARACI OLARAK KAMU GELİRLERİ KAPSAMINDA KULLANILMASI.....	3
1.2. 3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU VE TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ	5
1.3. KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİNİN TARAFLARI: MÜKELLEF, İDARE VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER.....	9
1.4. KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİNİN GENEL ESASLARI	12
1.4.1.NAKDEN İADELER.....	13
1.4.1.1.İnceleme raporu ve Teminat Olmaksızın Yapılan Limit Altı Nakden İadeler.....	13
1.4.1.2.Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu Kullanılarak Nakden İade	14
1.4.1.3.Teminat Vasıtası İle Nakden İade	26

1.4.1.4.Vergi İnceleme Raporu İle Nakden İade.....	38
1.4.1.5.Nakden İadelerde Aranacak Belgeler	38
1.4.1.6.Nakden İadelerde Bazı Özel Durumlar	39
1.4.2. MAHSUBEN İADELER	39
1.4.3. İADELERDE BAZI SIRADIŞI HALLER	44
1.4.3.1.Mücbir Sebep Nedeniyle Belgeleri Zayi Olanlara İadeler.....	44
1.4.3.2.İade Edilebilir Verginin Sonraki Dönemlere Devredilmesi.....	44
1.4.3.3.İflas Etmiş veya Tasfiye Halindeki Mükelleflerde KDV İadesi	45
1.4.3.4.Mükellefin İade Alacağına Haciz Konulması.....	45

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER VE ÖZEL DURUMLARDA İADELER

2.1. TAM İSTİSNALARDAN DOĞAN İADELER.....	47
2.1.1. İHRACAT İSTİSNASI	47
2.1.1.1.Mal İhracı	49
2.1.1.2.Hizmet İhracı.....	56
2.1.1.3.Yolcu Beraberi Eşya ve Bavul Ticareti İstisnası.....	62
2.1.1.3.1. <i>Yolcu Beraberi Eşya İhracı İstisnası</i>	62
2.1.1.3.2. <i>Bavul Ticareti</i>	74
2.1.1.4.Yabancı Taşımacılar İle Fuar, Panayır ve Sergilere Katılanlara İlişkin İstisna	79
2.1.1.5.Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna.....	81
2.1.1.6.İhraç Kayıtlı Teslimler	84
2.1.2. ARAÇLAR, KIYMETLİ MADEN VE PETROL ARAMALARI İLE ULUSAL GÜVENLİK HARCAMALARI VE YATIRIMLARDA İSTİSNA.....	96
2.1.2.1.Deniz, Hava ve Demiryolu Taşıma Araçları İstisnası	96
2.1.2.2.Liman ve Hava Meydanlarında Verilen Hizmetler	103
2.1.2.3.Altın, Gümüş, Platin Arama ve İşletme İstisnası	108

2.1.2.4.Petrol Arama Faaliyetleri İstisnası	113
2.1.2.5.Boru Hatlarının İnşası ve Modernizasyonuna İlişkin İstisna	115
2.1.2.6.Teşvik Belgeli Makine ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna	115
2.1.2.7.Liman ve Hava Meydanı İnşası, Yenilenmesi ve Geniştirilmesine İlişkin İstisna	125
2.1.2.8.Ulusal Güvenlik Harcamalarına İlişkin İstisna	129
2.1.2.9. Başbakanlık Merkez Teşkilatına Teslim Edilecek Bazı Mallara İlişkin İstisna	136
2.1.2.10. Ürün Senetlerinin Teslimine İlişkin İstisna	139
2.1.3. TAŞIMACILIK İSTİSNASI	141
2.1.4. İHRACAT REJİMİ KAPSAMINDA YURT DIŞINA ÇIKARILACAK EŞYAYI TAŞIYAN BAZI ARAÇLARA MOTORİN TESLİMİ	147
2.1.5. DİPLOMATİK İSTİSNALAR	153
2.1.6. ÖZÜRLÜLERE YÖNELİK ARAÇ-GEREÇ TESLİM İSTİSNASI	159
2.1.7. ULUSLAR ARASI ANLAŞMA HÜKÜMLERİNDEN KAYNAKLANAN İSTİSNALAR.....	160
2.1.7.1.Bakü-Tiflis-Ceyhan Boru Hattı İnşası ve İşletilmesine İlişkin İstisna	161
2.1.7.2.Türkiye Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Hükümleri Uyarınca Uygulanan İstisna	165
2.2. İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASINDAN KAYNAKLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ	173
2.2.1. İndirimli Oran Uygulanan Teslim ve Hizmetler	174
2.2.2. İade Tutarının Hesaplanması.....	175
2.2.3. Mahsuben İade Uygulaması	177
2.2.4. Yılı İçinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin İadesi	187
2.2.5. Aylık ve Yıllık İade Taleplerinin Katma Değer Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi	189
2.2.6. Bazı Özellikli Durumlar	190
2.3. KISMİ TEVKİFATTAN DOĞAN KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ	190
2.3.1. 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamında Tevkifat Uygulaması	191

2.3.1.1.Tevkifat Oranı	193
2.3.1.2.Tevkifata Tabi Tutulan İşlemlerin Kapsamı.....	193
2.3.1.3.Tevkifat Uygulamasında Sınır	197
2.3.1.4.Tevkifata Tabi Hizmetleri İfa Eden Mükelleflerin Belge Düzeni ve Vergi Beyanı	197
2.3.1.5.Sorumlu Tayin Edilen Kurum ve Kuruluşlarca Yapılacak İşlemler...	198
2.3.1.6.İade Uygulaması	199
2.3.2. Tekstil ve Konfeksiyon Sektörü Fason İmalatında Katma Değer Vergisi Tevkifatı	201
2.3.3. Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı İle Ham Post ve Deride Katma Değer Vergisi Tevkifatı	207
2.3.4. Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvan Etlerinin Tesliminde Katma Değer Vergisi Tevkifatı	209
2.3.5. İşgücü Temin Hizmetinde Katma Değer Vergisi Tevkifatı	211
2.3.6. Hanuççuluk Hizmetinde Katma Değer Vergisi Tevkifatı	213
2.3.7. Hurda ve Atıklardan Elde Edilen Ürünlerde ve Hurda Metalden Elde Edilen Külçelerde Tevkifat Uygulaması	214
2.3.8. Bakır, Çinko ve Alüminyum Külçeleri ve Bu Metallerden Mamul Malların Tesliminde Katma Değer Vergisi Tevkifatı	218
2.3.9. Fazla veya Yersiz Tevkifattan Doğan İade.....	221
2.4. FAZLA VEYA YERSİZ ÖDENEN KATMA DEĞER VERGİSİNİN İADESİ .	223
2.4.1. Katma Değer Vergisi Mükellefi Olmayanlara İade	223
2.4.2. Katma Değer Vergisi Mükellefi Olanlara İade.....	224
2.5. KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİNİN ÖZEL ESASLARI	227
2.5.1. Özel Esasların Kapsamı ve Tanımlar.....	229
2.5.1.1. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMİYB)	229
2.5.1.2. Olumsuz Rapor	230
2.5.1.3. Olumlu Rapor.....	231
2.5.1.4. Olumsuz Tespit	232
2.5.2. Kendileri Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar.....	233

2.5.2.1. Haklarında SMİYB Düzenleme Raporu Bulunanlar	233
2.5.2.2. Haklarında SMİYB Kullanma Raporu Bulunanlar	236
2.5.2.3. Haklarında Olumsuz Tespit Bulunanlar	237
2.5.3. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefleri Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar	239
2.5.4. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar	241
2.5.5. İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulanan Mükellefler	243
2.5.6. SMİYB Düzenleme, Kullanma Konusunda Haklarında Rapor veya Tespit Bulunan Mükellef Listeleri	243
2.6. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MÜTESELSİL SORUMLULUK VE HIZLANDIRILMIŞ İADE SİSTEMİ	245
2.6.1. Müteseilsil Sorumluluk	245
2.6.2. Hızlandırılmış İade Sistemi	249

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİNİN SEYRİ, SONUÇLARI VE UYUŞMAZLIKLARDA BAŞVURU YOLLARI

3.1. İADELERİN YILLAR İTİBARIYLA SEYRİ	255
3.2. KDV İADELERİNİN İŞLEM TÜRLERİNE GÖRE DAĞILIMI	258
3.3. İHRACATTA KDV İADESİ İNCELEME SONUÇLARI	259
3.4. KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE İADE UYGULAMASININ NİTELİĞİ	260
3.5. İADE UYGULAMASINDA DANIŞMA MALİYETLERİ	262
3.5.1. Dolaylı Maliyet- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Maliyeti	264
3.5.2. Dolaysız Maliyet- Yeminli Mali Müşavirlik Maliyeti	264
3.6. HAKSIZ KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ	269
3.6.1. Haksız İade Alma Durumları	269
3.6.1.1. Bilinçli Fiil İle Alınan Haksız İade	269

3.6.1.1.1. Hayali İhracatlar	270
3.6.1.1.2. Hayali İhracat Yöntemleri.....	271
3.6.1.1.3. Balina Operasyonu	272
3.6.1.2. Bilinçsiz Fiil İle Alınan Haksız İade	272
3.6.2. Haksız İadenin Müeyyideleri	273
3.6.2.1. Bilinçli Fiil İle Alınan Haksız İadeye Uygulanacak Yaptırımlar	274
3.6.2.2. Bilinçsiz Fiil İle Haksız Alınan İadeye Uygulanacak Yaptırımlar	277
3.7. İADE UYUŞMAZLIKLARINDA İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI	277
3.7.1. Uzlaşma Yolu – Mükellef ile İdarenin Anlaşması.....	278
3.7.2. Cezalarda İndirim Yolu – Mükellefin Ceza İndiriminden Faydalanması	279
3.7.3. Pişmanlık ve İslah Yolu- Mükellefin Pişman Olması.....	280
3.7.4. Düzeltme Yolu- İdarenin Hatasını Düzeltmesi.....	281
3.8. İADE UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜMÜ	283
3.8.1. İadenin Esaslarına İlişkin Uyuşmazlıklar	284
3.8.2. İade Hakkı Doğuran İşlemlere İlişkin Uyuşmazlıklar.....	285
3.8.3. İhtiyati Tahakkuk İhtiyati Hacze Karşı Başvuru Yolları	286
SONUÇ ve ÖNERİLER	288
KAYNAKÇA	294
EKLER	296

KISALTMALAR LİSTESİ

A.Ş: Anonim Şirket

DAB: Döviz Alım Belgesi

FOB: Free On Board

CIF: Cost Insurance and Freight

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

HİS: Hızlandırılmış İade Sertifikası

KDV: Katma Değer Vergisi

LTD: Limited Şirket

Md: Madde

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

SİMYB: Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SSK: Sosyal Sigortalar Kurumu

TL: Türk Lirası

VEDOP: Vergi Dairesi Otomasyon Projesi

YMM: Yeminli Mali Müşavir

TABLolar LİSTESİ

Tablo: 1 Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı -1	13
Tablo: 2 Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı -2.....	14
Tablo: 3 YMM Rapor Düzenleme Hadleri	16
Tablo: 4 Dış Ticaret Sermaye Şirketleri	28
Tablo: 5 Sektörel Dış Ticaret Şirketleri	31
Tablo: 6 KDV İadelerinin Yıllar İtibariyle Seyri	255
Tablo-7 İhracat KDV İadesi ile GSYH'nin İlişkilendirilmesi.....	257
Tablo-8 KDV İadelerinin İşlem Türlerine Göre Dağılımı	258
Tablo:9 İhracatta KDV İadesi İnceleme Sonuçları	259
Tablo: 10 Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik İşlemleri Asgari Ücretleri (Gelir Vergisi Bey. Tasdiki)	265
Tablo: 11 Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik İşlemleri Asgari Ücretleri (Kurumlar Vergisi Bey. Tasdiki)	266
Tablo: 12 Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik İşlemleri Asgari Ücretleri (KDV İadesi Tasdik)	267

EKLER LİSTESİ

EK- 1 Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu Kapağı	296
EK-2 Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu Dispozisyonu	297
EK-3 Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi ihracat İstisnası İzin Belgesi Örneği	299
EK-4 Özel Fatura Örneği	300
EK-5 Ticari Film Çekmek İsteyen Yabancı Yapımcı Başvuru Formu.....	301
EK-6 Altın, gümüş, platin arama,işletme,zenginleştirme yazısı	306
EK-7 Teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat istisnası bildirim formu(GİB'e bildirim için).....	307
EK-8 Matbu İstisna Belgesi.....	308
EK-9 Ulusal Güvenlik harcamalarına ilişkin örnek yazı	309
EK-10 Ulusal Güvenlik Kuruluşlarına İstisna Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerin Üretiminde Kullanılacak Mal ve Hizmetlere Ait liste	310
EK-11 Ulusal güvenlik kuruluşunun onay yazısı	311
EK-12 Yüklenicilere mal teslim edenler tarafından doldurulacak örnek liste.....	312
EK-13 İhraç malı taşıyan araçlara motorin teslimine ilişkin talep ve taahhütname	313
EK-14 İhraç malı taşıyan araçlara vergiden istisna motorin teslimine ilişkin bildirim formu	314
EK-15 İstisna kapsamında teslim konu edilen motorinlere ilişkin stok bilgileri	315
EK-16 Katma Değer Vergisi İstisna Belgesi	316

EK-17 Katma Değer Vergisi İstisna Sertifikası	317
EK- 18 Hızlandırılmış KDV İade Sistemi Sertifikası Örneği	319

GİRİŞ

01.01.1985'ten itibaren yürürlükte bulunan 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu vergi mevzuatımızda çok önemli bir yere sahiptir. Bu kanun muafiyet ve istisnaları hariç olmak üzere Türkiye'de bulunan tüm gerçek ve tüzel kişilerin teslim ve hizmetlerini kapsamaktadır. Nihai tüketicinin üzerinde kalmak üzere salınan katma değer vergisi genel bir muamele vergisidir. Katma Değer Vergisi iadesi ise sosyal, iktisadi ve mali amaçlarla getirilmiş istisna gibi düzenlemelerin sonucu olup Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yürürlük tarihinden itibaren çeşitli değişikliklerle form alarak günümüze kadar gelmiş ve günümüzde de uygulanmaktadır. Bu düzenlemenin idare, mükellef ve çoğu durumda müşavirler olmak üzere ikiden fazla tarafı olmaktadır. Mükellef ve müşavirler vergi iadesi sonucu kendilerine kaynak yaratmak isterken idare de haksız iadelerin önüne geçmek adına tedbirler almaktadır. Denetimlerin artması sorumluluğun yeminli mali müşavirlere paylaştırılması idarenin vergi kayıp ve kaçacağı ile mücadelede aldığı önlemlerdendir.

Katma Değer Vergisi İadesi KDV Kanunu'nun 8/2, 29/2, 32. maddelerinde düzenlenmiştir ve bunlar sırasıyla; fazla veya yersiz ödenen KDV'nin iadesi, indirimli orana tabi mal ve hizmetlerde iade ve tam istisna kapsamındaki işlemlerde iadedir. KDV Kanunu'nun 19. maddesi 1. Fıkrası hükmü 'Diğer kanunlardaki vergi muafık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.' iken aynı maddenin 2. Fıkrası ise Uluslar arası antlaşma hükümlerinin saklı olduğunu belirtmektedir. Yani usulüne uygun olarak yürürlüğe konulmuş uluslar arası antlaşmalarca KDV istisnası ve iadesi düzenlendiği durumlarda da, KDV Kanunu'nda hüküm bulunmamasına rağmen KDV iadesi söz konusu olmaktadır. Ayrıca KDV Kanunu 29. maddesinin Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kısmi tevkifat uygulanan işlemlerde, indirim mekanizmasında aksaklık doğması halinde, indirim yolu ile giderilemeyen verginin de iadesi söz konusu olmaktadır. Buna göre;

- Fazla ve yersiz ödenen KDV durumlarında
- İndirimli orana tabi mal ve hizmetlerde
- Tam istisna kapsamındaki işlemlerde
- Uluslar arası antlaşmalarca düzenlenmiş durumlarda

- Kısmi Tevkifat uygulanan durumlarda

KDV iadesi müessesesi çalışabilmektedir.

Katma Değer Vergisi İadesi özel bir mekanizmadır ve burada yeminli mali müşavirler önemli bir rol oynamaktadırlar. Belirlenen işlemlerde kanunların verdiği yetkiye dayanarak YMM'ler mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemlerinin gerçek olduğuna ve iadeye hak kazanıldığına ilişkin denetim ve tasdik yaparlar bu şekilde hem idarenin yükünü hafifletirler hem de özel bir müşavirlik hizmeti sunarlar. İade mekanizmasının 3. Tarafı Yeminli Mali Müşavirlerdir.

Katma Değer Vergisi İadesi mükellef açısından ek kaynak, Yeminli Mali Müşavirler açısından hizmet bedeli, idare açısından ise sosyal, iktisadi ve mali amaçların gerçekleştirilmesi aynı zamanda da vergi ziyanına mani olmak adına denetim anlamına gelen, yani birçok kesime etkisi bulunan, ekonomide önemli yeri olan bir düzenlemedir.

Çalışmanın birinci bölümünde genel olarak katma değer vergisi iadesi hakkında bilgi verilmiştir. Dolaylı vergi olarak KDV, 3065 Sayılı Türk KDV Kanun'u, KDV iadesinin tarafları ve mevzuatta yer alan KDV İadesi hakkındaki genel esaslar bu bölümün unsurlarıdır.

İkinci bölümde Türkiye'de KDV iade uygulaması her bir iade hakkı doğuran işlem itibarıyla ele alınmış ve iade mekanizmasının çalışma prensiplerine değinilmiştir. Ayrıca sahte veya içerik itibarıyla yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme fiilleri ile bağlantıları olduğu tespit edilen mükelleflerin tabi olacakları özel esaslar, hızlandırılmış iade ve KDV'de müteselsil sorumluluğun iade ile bağlantısına son bölümde değinilmiştir.

Üçüncü ve son bölümde Türkiye'de KDV İade tutarlarının yıllar itibarıyla gelişimi, KDV iadesinin niteliği, haksız alınan iade ,KDV iade uygulamasının sonuçları ve çıkabilecek muhtemel uyuşmazlıklarda başvuru yollarına değinilmiş ve iade sistemine ilişkin önerilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ

Bu bölümde katma değer vergisi ve KDV iadesi genel bir bakış açısıyla ele alınacak ve iadeye ilişkin belirlenmiş olan genel esaslar açıklanacaktır.

1.1. KATMA DEĞER VERGİSİNİN NİTELİĞİ VE BİR MALİYE POLİTİKASI ARACI OLARAK KAMU GELİRLERİ KAPSAMINDA KULLANILMASI

Tüketim üzerinden alınan vergiler üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir. Geliri veya serveti elde edildiklerinde değil, harcandıkları zaman, mal ve hizmetlerin fiyatları içinde gizlenmiş olarak vergilendirirler. Bu tür vergiler dolaylı vergiler olarak nitelendirilebilir¹. Katma değer vergisi de bu nitelikleri taşıyan bir dolaylı vergi türüdür.

Katma değer vergisi harcamalar üzerinden alınan bir muamele vergisidir. Harcamalar üzerinden alınan vergilere bakıldığında bunların toplu veya yayılı vergi özelliği taşıdığı görülmektedir. Toplu vergilerde muamele vergisi harcama üzerinden tek seferde alınır ve devlete intikal eder, yayılı muamele vergisinde ise mal teslimi veya hizmet ifası için yapılan harcamaların her safhasında vergi alınır ve devlete intikal ettirilir. Toplu muamele vergilerinin dezavantajı; verginin tek seferde, üreticiden tüketiciye ulaşan üretim, dağıtım, satış aşamalarından biri üzerinden alınması sonucu amaçlanan nihai vergiye ulaşmak adına yüksek tutulması, bunun ise, vergi yükünün bir iktisadi ajan üzerinde (genelde üreticiler) ağır bir şekilde kalmasına neden olmasıdır. Ayrıca bu tip vergiler vergi kaçakçılığına imkan tanıması ve otokontrol sisteminin olmaması açısından da sakıncalıdır. Yayılı muamele vergilerinin sakıncası ise verginin teslim ve ifaların her aşamasından alınması ve verginin vergisinin, yani vergi piramitleşmesi kavramının ortaya çıkmasıdır.

Katma değer vergisi ise toplu ve yayılı muamele vergilerinin bu dezavantajlarını ortadan kaldıran hem toplu hem de yayılı bir muamele vergisidir. Bunu sağlayan özelliği ise sahip olduğu indirim mekanizmasıdır. Bu mekanizma ile

¹ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2010, s.311.

² Asil Eray, "KDV İadesi Dünya Uygulamaları ve En İdeal KDV İade Sistemi", **Vergi Dünyası**, 2007,

vergi, vergiye tabi mal ve hizmetin üretim aşamasından, yansıtılarak nihai tüketiciye ulaşım aşamasına kadar, yaratılan katma değerle orantılı olarak devlete intikal eder ve nihai mal ve hizmetin sunumunda o mal ve hizmetin vergisi de tüketici tarafından ödenmiş olur. Bu, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede hem devlete bir otokontrol imkanı tanımakta hem de katma değeri yüksek mallardan yüksek, katma değeri düşük mallardan ise düşük vergi alınarak gelir dağılımında adaleti sağlama açısından önem taşımaktadır. Katma değer vergisi Avrupa'da ilk kez 1954 yılında Fransa'da uygulamaya konulmuştur. Malın ya da hizmetin nihai tüketiciye ulaşana kadarki her safhasında alınması, her safhada indirilecek KDV-hesaplanan KDV karşılaştırması yapmaya imkan vermekte, indirilecek KDV'nin hesaplanan KDV'yi aşması durumunda aşan kısım kadar iade almaya hak kazanılmakta,(bir sonraki ay mahsup) hesaplanan KDV'nin indirilecek KDV'den fazla olması durumunda ise fark tutarı KDV olarak devlete ödenmektedir. Dolayısıyla her KDV dönemi sonunda devlet ile mükellef arasında bir tür borç-alacak ilişkisi ortaya çıkmaktadır².

Devletlerin ekonomiye kamu gelirlerini maliye politikasında araç olarak kullanıp müdahale etmesinde vergi önemli bir maliye politikası enstürmanıdır. Bir dolaylı vergi olan Katma değer vergisinde yapılacak artış veya azalışlar iktisadi ajanları önemli ölçüde etkileyecektir. Bu vergide uygulanacak istisna ve muafiyetlerin ekonomik, mali ve sosyal amaçları vardır. KDV istisnası, indirimli oran gibi ekonomik ve sosyal, kısmi tevkifat gibi mali amaçlı politika araçları ve bunlara ilişkin vergi iadesi kavramı da bu amaçlar sebebiyle ortaya çıkmaktadır.

İhracatta KDV istisnası hükümetlerin ihracatlarını teşvik amaçlı gerçekleştirdikleri bir istisna türüdür ve ekonomik amaç taşımaktadır. İhracat teslimlerini gerçekleştirenlere de yükledikleri vergilerin iadesi bu istisna dolayısı ile ortaya çıkmaktadır. Örneğin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde³ şöyle denmiştir:

Türk ekonomisinin en önemli sorunlarından birisi de ihracatın ve bunun içindeki sınai ürün payının artırılmasıdır. KDV uygulamasında ihracattan vergi alınmayacaktır bununla da yetinilmeyerek ihracatçının alışları sırasında ödediği KDV kendisine iade edileceğinden ihraç malları üzerindeki vergi yükü tamamen kaldırılmış olacaktır.

² Asil Eray, "KDV İadesi Dünya Uygulamaları ve En İdeal KDV İade Sistemi", **Vergi Dünyası**, 2007, S.315, s.128.

³ 02/11/ 1984 tarih ve 18563 sayılı **Resmî Gazetede** yayımlanmıştır.

1.2. 3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU VE TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 25 Ekim 1984 tarihinde kabul edilmiş, 2 Kasım 1984'te 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe konulmuştur. Bu kanun Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının yürürlüğe girmesinden (sırasıyla, 01.01.1961, 01.01.1950) sonra harcama vergilerinin de modernleştirilmesi ve iktisadi ve mali ihtiyaçlara cevap vermesi adına getirilmiştir ve reform niteliğindedir. Bu kanun ile o dönem uygulanan 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu (Banka ve sigorta muameleleri vergilerine ilişkin hükümleri hariç), 2456 sayılı İşletme Vergisi Kanunu, 1318 sayılı Finansman Kanununun Spor-Toto Vergisine ilişkin hükümleri, 6747 sayılı Kanunun Şeker İstihlak Vergisine ilişkin hükümleri yürürlükten kalkarak harcama vergilerinde bir bütünlük sağlanmıştır.

3065 sayılı Türk KDV Kanunu, büyük ölçüde Alman KDV Kanunundan (Umsatzsteuer) esinlenerek hazırlanmıştır. Bu haliyle başlangıçtan beri Avrupa Birliğinin KDV konusundaki direktifleriyle çizilen ortak KDV sistemi ile uyum göstermektedir⁴. Vergi tüketim üzerinden alınan bir vergidir yatırımların teşviki adına yatırım harcamaları nedeniyle yüklenilen vergiler indirim yolu ile tüketiciye yansıtılmaktadır.

KDV İadesinin ortaya çıkışı ise indirim mekanizmasının çalışmadığı ve kanunun iade hakkı tanıdığı durumlardır. Örneğin mevzuatımıza göre devlet belli amaçlarla istisna hükümleri getirmiş ve bunların tam istisna olması durumunda yüklenilen verginin indirimini, indirim yolu ile giderilemiyorsa da iadesini öngörmüştür. Eğer indirilecek vergi hesaplanan vergiden düşülebiliyorsa (hesaplanan vergi indirimine imkan tanıyacak şekilde mevcut ise) vergi iadesi söz konusu değildir.

KDV iadesi, çok sıklıkla ve yanlış şekilde gündeme getirildiği gibi, iade talep edenlere verilen bir teşvik değil, KDV sisteminin mantığı gereği vergiden istisna edildiği için tesliminde vergi hesaplanmayan işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen vergilerin düzeltme yoluyla hak sahiplerine ödenmesini sağlayan bir yöntemdir. Yani bu şekilde iade edilen vergi, karşılıksız bir teşvik değil,

⁴ Kemal Oktar, **KDV İstisnalar ve İadeler**, Savaş Yayınevi , 2009, Ankara, s. 1.

mükelleflerin daha önce ödedikleri ve üzerlerinde yük olarak kalan bir tutarın kendilerine iade edilmesini sağlayan bir işlemdir⁵.

KDV Kanunu'nda istisnalar ise tam istisnalar ve kısmi istisnalar olmak üzere ikiye ayrılır. Tam istisnalarda istisna olan teslim ve hizmet üzerinden vergi hesaplanmaz, bu teslim ve hizmetlerin girdi ve maliyetlerini oluşturan unsurların iktisabında yüklenilen katma değer vergisi ise diğer vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir indirilemeyen kısım ise belirli usul ve esaslar dahilinde iade edilir. Kısmi istisna da ise aynı şekilde yüklenilen vergiler indirim veya iade konusu yapılmaz bunlar gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde duruma göre gider veya maliyet unsuru sayılırlar.

KDV Kanunundaki tam istisnalar

Madde No	İstisnanın Adı
11/1-a	Mal İhracatı, Hizmet İhracatı ve Roaming Hizmetleri, Serbest Bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler
11/1-b	Yolcu beraberli eşya ihracı, bavul ticareti
11/1-b	Yabancı taşımacılar ile fuar, sergi ve panayırlara katılanlara tanınan istisna
11/1-b	Sinematografik eserlere ilişkin yabancı yapımcılara tanınan istisna
11/1-c, Gç 17	İhraç kayıtlı teslimler
13/a	Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının teslimi ile inşa, tadil, bakım ve onarımı
13/b	Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler
13/c	Değerli madenler ve petrol arama faaliyetlerde bulunanlara yapılan teslim ve hizmetler, boru hattı ile taşımacılık yapanlara tanınan istisna

⁵ Nihat Uzunoğlu, "KDV İadesi Uygulaması ile Ödenen KDV'ne İlişkin Vergiler ve KDV İade Sistemi Hakkında Bir Öneri", **Vergi Dünyası**, 2003, S.257, s.20.

- 13/d Teşvik belgeli makine ve teçhizat teslimi
- 13/e Liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesine ilişkin teslim ve hizmetler
- 13/f Ulusal güvenlik amaçlı teslim ve hizmetler
- 13/g Bazı malların Başbakanlık merkez teşkilatına teslimi
- 13/ğ Ürün senetlerinin teslimi
- 14 Uluslararası taşımacılık
- 15/a Diplomatik misyonlara yapılan teslim ve hizmetler
- 15/b Uluslararası kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetler
- 17/4-s Özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları

Kısmi İstisnalar

Madde No	İstisnanın Adı
16	İthalat istisnası
17/1	Kültür ve eğitim amacı taşıyan işlemler
17/2-a	Sağlık, çevre ve sosyal yardım amaçlı işlemler
17/2-b	Eğitim ve sosyal yardım amaçlı bedelsiz teslimler
17/2-c	Yabancı diplomatik organ ve hayır kurumlarının bağışlarıyla ilgili mal ve hizmet alımları
17/2-d	Taşınmaz kültür varlıklarına ilişkin teslimler ve mimarlık hizmetleri
17/2-e	Mesleki kuruluşların işlemleri

- 17/3 Askeri fabrika, tersane ve atölyelerin işlemleri
- 17/4-a Vergiden muaf esnaf ile basit usul mükelleflerinin teslimleri
- 17/4-b Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanununun 66'ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslimler
- 17/4-c Birleşme, devir, dönüşüm ve bölünme işlemleri
- 17/4-d İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri
- 17/4-e Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi kapsamına giren işlemler
- 17/4-f Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler
- 17/4-g Kıymetli taş ve madenlerin, kıymetli kağıtların, hurda ve atık malların teslimi
- 17/4-h Zirai amaçlı veya köy tüzel kişiliklerince yapılan içme suyu teslimleri
- 17/4-ı Serbest bölgelerde verilen hizmetler
- 17/4-j Boru hattı ile yapılan petrol ve gaz taşımacılığı
- 17/4-k Organize sanayi bölgelerindeki arsa ve işyeri teslimleri ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri
- 17/4-l Varlık yönetim şirketlerinin işlemleri
- 17/4-m Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun işlemleri
- 17/4-n Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri
- 17/4-o Gümrük antrepoları, geçici depolama yerleri, gümrüklü sahalar ve vergisiz satış yapılan mağazalarla ilgili hizmetler
- 17/4-p Hazine ve Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü'nün işlemleri
- 17/4-r Kurumların en az 2 yıl aktiflerinde bulundurdukları taşınmazların ve iştirak hisselerinin satışı

17/4-ş Konut Finansmanı amacıyla teminat gösterilen konutların teslimi

17/4-t Tarım Ürünlerinin ürün senetlerinin teslimi.(1. madde 1. Fıkra 3 no.lu bent ve 13. madde 1. Fıkra 9 bendi hariç)

Bir diğer iade konusunu oluşturan işlem indirimli oran uygulaması olup KDV Kanunu'nun 29/2 maddesinde düzenlenmiştir. Burada vergi oranı indirilen mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanların yüklendikleri fakat oran farkı sebebiyle indirim yolu ile yansıtamadıkları vergi belirli şartlar dahilinde mükellefe idare tarafından iade edilir. (Örneğin 150 m² 'nin altında konut teslimleri dolayısı ile yüklenen vergiler)

Kısmi Tevkifat uygulaması ise KDV Kanunu 9. maddesinde düzenlenmiştir ve burada indirim mekanizmasının çalışmadığı durumlarda (hesaplanan kdvsi tevkifata tutulmuş ve bu sebeple indirilecek kdv'sinin belirli bir kısmını indiremeyen mükellefin durumu) kdv iadesi söz konusu olmaktadır. (Örneğin Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason imalat)

Fazla ve yersiz yere ödenen KDV de 3065 sayılı Kanununun 8/2 maddesine göre ilgililerine iade edilmektedir.

Son olarak bazı uluslar arası anlaşma hükümleri tam istisna kapsamında KDV iadesini meydana getirebilmektedir. (Örneğin Türkiye- AB arası imzalanan mali yardımların uygulanmasına ilişkin çerçeve anlaşma)

1.3. KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİNİN TARAFLARI: MÜKELLEF, İDARE ve YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER

KDV İadesinin bir tarafı iade konusu işlemleri gerçekleştiren ve iade hakkı kazanan mükellef bir diğer tarafı ise iade konusu işlemler sebebiyle vergi tahsil etmiş ve bunu belirli usul ve esaslar dahilinde iade edecek olan idaredir. Bir de bu iki taraf arasında iade uygulamasında kilit rol oynayan Yeminli Mali Müşavirler(YMM) de bir taraf oluştururlar. Burada kısaca Yeminli Mali Müşavirlik müessesesini incelemek yerinde olacaktır.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun'unda⁶ Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu;

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak
- Ve yukarıdaki konularda belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.
- Gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik etmek

olarak belirlenmiştir. Ayrıca YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenmektedir.

İlgili yönetmeliğe⁷ göre de tasdik; gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır. YMM'lerce tasdik edilmiş konu ve belgeler kamu idaresinin yetkililerince tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edilmekte ancak çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan inceleme ve teftiş yetkileri gerektiğinde kullanılabilir ve tekrar edilebilir.

⁶ 13/06/1989 tarih ve 20194 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

⁷ 02/01/1990 tarih ve 20390 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

Tasdikin amacı;

- Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tabloların yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,
- Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak (KDV İadelerine esas olan amaç)
- Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır.

YMM'lerin KDV açısından yaptıkları tasdikin kapsamı şunlardır.

- Katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri
- İade hakkı doğuran işlem ve belgeler
- Maliye ve Gümrük Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler

Tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerle belirlenmektedir ve hem Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinde hem de Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde bu usul ve esaslar belirlenmiştir.

KDV İadesinde de meslek kanununun ve yönetmeliğin verdiği bu yetkiye dayanılarak YMM'lere, belirlenen işlemlerde ve belirlenen hadlerde tasdik sorumluluğu yüklenmiştir. Bu işlemlerde aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar Maliye bakanlığınca çıkartılacak tebliğlerle belirlenmektedir.

Sonuç olarak KDV İadesinin idare ve mükellef dışındaki bir diğer tarafı da müşavirlik ve denetim görevini üstlenen YMM'lerdir. YMM'lere verilen bu görev etkin denetimin sağlanması, mükellefin ve idarenin hak ve yarar kaybının önüne geçilerek iade taleplerin hızlı bir şekilde karşılanması amacına yöneliktir.

1.4. KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİNİN GENEL ESASLARI

KDV iadelerinin tabi olduğu esaslar KDV Kanunu'nda detaylı olarak belirlenmemiş, bunun yerine uygulama usul ve esaslarını belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilerek esnek bir yapı oluşturulmasına imkan hazırlanmıştır⁸. Bunun sonucunda da Bakanlık uygulamaya yön veren bir çok tebliğ çıkarmıştır. KDV Kanunu dışında da Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 52. maddesine dayanılarak da Maliye Bakanlığı tarafından birçok tebliğ çıkarılmıştır. İlgili yönetmeliğin 52. maddesi de daha sonra 5035 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesine eklenen fıkra ile anlamını yitirmiş ve bir yönetmelikle kaldırılmıştır. Fakat anılan tebliğlerin geçerliliğinin sürdürülmesi adına Maliye Bakanlığı 91 No.lu KDV Genel Tebliği ile anılan tebliğlerde Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 52. maddesine yapılan atıfların 5035 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesine eklenen fıkra hükmüne yapılmış sayılmasını uygun görmüştür ve söz konusu tebliğlerin geçerliliği korunmuştur.

KDV iadelerinin tabi olduğu esaslar genel ve özel olmak üzere ikiye ayrılabilir. Genel esaslar Vergi Usul Kanun'unda tanımlanan Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge düzenleme ve kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunmayan mükelleflerin tabi olduğu esaslardır.

Özel esaslar ise Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SAMİYB) düzenleme ve kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunanların tabi olacakları esaslardır. Haklarında SAMİYB düzenleme veya kullanma nedeniyle rapor düzenlenmiş veya tespit yapılmış bulunan mükellefler, SAMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan ilgili sayılmaktadır. Haklarında SAMİYB düzenleme/ kullanma nedeniyle rapor veya tespit bulunan mükelleflerden mal veya hizmet alınması durumunda ise SAMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile dolaylı bir ilgi söz konusu olmaktadır⁹.

Burada ilk olarak KDV iadelerinin tabi olduğu genel esaslar üzerinde durulacak özel esaslara ise iade hakkı doğuran işlemlerden sonra değinilecektir. Genel esaslara göre iade nakden ve mahsuben olmak üzere iki şekilde yapılır.

⁸ Mahmut Vural, **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Euromat Entegre Matbaacılık A.Ş., Ankara, 2008 , s.9.

⁹ Vural, a.g.e. s. 11.

1.4.1. NAKDEN İADELER

İade hakkına sahip olanlar bu haklarını nakden iade biçiminde kullanabilirler. Uygulamada en sık karşılaşılan iade biçimi bu olmaktadır.

1.4.1.1. İnceleme Raporu ve Teminat Olmaksızın Yapılan Limit Altı Nakden İadeler

Genel esaslara tabi olan mükellefler iade hakkı doğuran işlem çeşidine göre Maliye Bakanlığınca farklı olarak belirlenmiş hadlerin altında kalan iade taleplerini incelemesiz ve teminatsız yerine getirebilirler.

Mükellefler gerekli belgeleri ibraz etmek şartıyla ve gümrük beyannamesinin ve/veya onaylı fatura ya da özel faturaların teyidinden sonra Tablo1 ve 2'deki işlem türleri itibarıyla belirlenen hadlerin altında kalan işlemlerinden doğan nakden iade taleplerini incelemesiz ve teminatsız olarak yapabilirler. Belirtilen limitlerin daha sonra değiştirilmesi halinde iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde geçerli limitler esas alınır.

Tablo :1 Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı -1

İade Hakkı Doğuran İşlem KDVK (Madde No)	Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı
Mal ve Hizmet İhracatı, İhraç Kayıtlı Teslimler (KDVK Md. 11/1-a,c)	4.000 TL (92 No.lu KDV Tebliği)
Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Yapılan Teslimler ve Bavul Ticareti (KDVK .11/1-b)	
Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler (KDVK Md. 13/b)	4.000 TL
Altın, Gümüş, Platin Arama İşletme ve Zenginleştirme Faaliyetlerinde İstisna- KDV Md.13	(93 No.lu KDV Tebliği)
Liman ve Hava Meydanlarının İnşaatı, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna (KDVK Md. 13/e)	
Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlerde İstisna (KDVK Md. 13/f)	

Kaynak: Yaklaşım Dergisi, **KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Tablo**, Aralık 2010, S.216, s.346-347.

Tablo: 2 Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı -2

İade Hakkı Doğuran İşlem KDVK (Madde No)	Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı
Transit Taşımacılık	1.000 TL (92 No.lu KDV Tebliği)
İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Tesliminde KDV İstisnası (KDVK Md. 14/3)	4.000 TL (100 No.lu KDV Tebliği)
Diplomatik İstisnalar	200 TL (92 No.lu KDV Tebliği)
Hurda Teslimleri (Sadece İstisnadan Vazgeçen Mükellefler İçin) (KDVK Md. 9/1) ve Bakır Ürünlerinde Tevkifat Uygulaması	2.000 TL (86 ve 92 No.lu KDV Tebliği)
29/2 İndirimli Orana Tabi Teslim ve Hizmetler	4.000 TL (99 No.lu KDV Tebliği)
91 No.lu KDV Tebliği Kapsamında Yapılan Tevkifat	1.000 TL (95 No.lu KDV Tebliği)
Araçlar, Petrol Arama ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna (KDVK Md. 13/a, c, d)	200 TL (92 No.lu KDV Tebliği)
Fazla ve yersiz ödenen vergilerin iadesi (KDVK md. 8/2)	4.000 TL (91 No.lu KDV Tebliği)
Yabancılara Taşımacılık, Fuar, Sergi ve Panayírlara Katılım Nedeniyle Yapılacak İade (KDVK Md. 11/1-b)	1.000 TL (9) (90 No.lu KDV Tebliği)
Pamuk, Tiftik, Yün, Yapağı, Ham Post ve Deri, Büyük ve Küçükbaş Hayvan Etlerinde Tevkifat	4.000 TL (107 ve 108 No.lu KDV Tebliği)
96 No.lu KDV Tebliği Kapsamında İşgücü Hizmetlerinden Yapılan Tevkifat	Banka teminat mektubu veya inceleme rap.
Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinden Yapılan Tevkifat	İnceleme rap.

Kaynak: Yaklaşım Dergisi, **KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Tablo**, Aralık 2010, S.216, s.346-347.

1.4.1.2. Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu Kullanılarak Nakden İade

İade talepleri genel esaslar çerçevesinde ele alınan mükelleflerin talepleri YMM tasdik raporu ile de yerine getirilebilmektedir. Bu çalışmanın ilerleyen kısmında

değineceğimiz özel esaslara tabi olanların (SAMIYB kapsamındakilerin) ise 34 seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği¹⁰ne göre YMM tasdik raporu ile iade alma hakları bulunmamaktadır.

Şu kadar ki YMM tasdik raporu ile KDV iadesi alabilmek için Maliye Bakanlığınca söz konusu iadenin YMM tasdik raporu ile yapılabileceği yönünde bir düzenleme yapılmış olması gerekir¹¹.

Burada KDV iadesinde esas alınacak YMM ile düzenlenen tasdik sözleşmesini ikiye ayırabiliriz. Bir tanesi Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Damga Vergisini kapsayan tam tasdik sözleşmesi olan mükelleflerin düzenletecekleri KDV iadesi tasdik raporuna ilişkin sözleşme, bir diğeri ise sadece KDV iadesi için düzenlenen KDV iadesi tasdik raporuna ilişkin sözleşmedir. Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi olan mükellefler 43 Seri No.lu ve 61 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde belirtilmiş olan Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yaptıkları satışlarla ilgili KDV iadeleri hariç olmak üzere herhangi bir hadle bağlı kalmaksızın KDV iadelerini YMM tasdik raporu ile alabilmektedir. Ancak 43 ve 61 seri no.lu tebliğlerde belirtilmiş işlemlerde ise tam tasdik sözleşmesi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın belirli hadler dahilinde YMM tasdik raporuna göre iade yapılmaktadır.

Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi olmayan mükellefler ise 37 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği¹² ile belirlenmiş hadlerin altında kalan iadelerini (incelemesiz ve teminatsız iade limitlerini aşan) YMM tasdik raporu ile alabileceklerdir. Bu hadler indirimli orana tabi işlemlerde iki kat olarak uygulanacaktır. 2005 yılında belirlenmiş hadler her yıl her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılır. Bu şekilde yapılacak hesaplamada 500 Yeni Türk Lirası ve daha düşük olan tutarlar dikkate alınmaz, 500 Yeni Türk Lirasından fazla olan tutarlar ise 1000 Yeni Türk Lirasına yükseltilir. 2011 yılı için bu hadler aşağıdaki tablodadır. (2010 yılı yeniden değerlendirme oranı % 7,7 olarak belirlenmiştir.)

YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ücretleri, iade hakkı doğuran işlemle ilgili bir giderdir. Bu nedenle, KDV iadeleri dolayısıyla düzenlenen Tasdik Raporları

¹⁰ 28/05/2003 tarih ve 25121 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

¹¹ Vural, a.g.e., s.16.

¹² 03/03/2005 tarih ve 25744 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

dolayısıyla yüklenilen katma değer vergilerinin indirimin mümkün olmaması halinde iade konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Tablo: 3 YMM Rapor Düzenleme Hadleri

YILLAR	Tam Tasdik Sözleşmesi	İndirimli Orana		43 ve 61 Seri No.lu KDV	
	Yapmayan Mükellefler	İlişkin İadeler		Tebliğleri Kapsamında İadeler	
2005	210000		420000		55000
2006	231000		462000		60000
2007	249000		498000		65000
2008	267000		534000		70000
2009	299000		598000		78000
2010	306000		612000		80000
2011	330000		660000		86000

Kaynak: 37 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği esas alınarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

Bu hadlerin aşılması halinde iadenin tamamı ancak inceleme raporu ile alınabilir. Üst limite kadarki kısmın YMM raporu ile alınması mümkün değildir. Fakat mükellefler üst sınıra kadarki kısmı iade alıp kalan kısmı bir sonraki döneme devreden vergi olarak aktarmak isterlerse üst sınıra kadarki kısmı YMM raporu ile alabilirler.

-Yeminli Mali Müşavir Raporunun İçeriği (Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu)

Yeminli Mali Müşavirlerce yapılacak katma değer vergisi iade incelemelerinde, iade konusu tutarların doğruluğunun saptanabilmesi açısından, incelenen firmanın iadeye konu olan mal alışlarının ve satışlarının gerçek olup olmadığı, imalatçılarda ise katma değer vergisi iadesine konu olan malların imalatçı tarafından üretilebilecek bir kapasiteye sahip bulunup bulunmadığı, her türlü inceleme teknikleriyle tespit edilir ve buna ilişkin bir rapor düzenlenir.

Bunun yanı sıra, ihracat istisnasından veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan katma değer vergisi iade ve mahsup taleplerinin karşılanmasında, ihracatın gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespitinde, gümrük çıkış beyannameleri ve raporun düzenleme tarihinden önce dövizin yurda getirilmiş olması halinde, döviz alım belgelerinde yer alan bilgilerin de doğruluğu araştırılacak ve belgelere ilişkin bilgilere raporda yer verilir.

1 Seri No.lu SM, SMM, YMM Kanunu Genel Tebliğinde¹³ KDV iadesi raporlarında bulunması zorunlu bilgiler sayılmıştır bunlar aşağıda gösterilmiştir.

- Mükellefin adı, soyadı veya ünvanı ile ortakların adı, soyadı ile işyeri ve ikametgah adresleri; varsa bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları, (Ortakların nüfus hüviyet cüzdanının tasdikli örneği rapora eklenecektir.)

Aynı adreste birden fazla firma var ise bu firmalar ve ortaklar için de yukarıdaki bilgilerin tespiti şarttır.

- Mevcut en son tarihli bilanço örneği,
- Ödenmiş sermaye tutarı.
- Ticaret sicil kaydı ve numarası.
- İhracattan önceki altı ay içinde ve altı ay sonunda iş yerinde çalıştırdığı işçi sayısı.
- İletişim araçlarının (telefon, telex, fax gibi) sayısı ve numaraları ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı,
- Bir önceki yıl üretim miktarı.
- Bir önceki yıl ihracat miktarı,
- Sanayi Sicil Belgesi ve Kapasite raporu özeti. (Bu belgelerin fotokopileri rapora eklenecektir.)
- İş yerinin durumu.
- Son 1 yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı, kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı.

Ayrıca YMM'ler yaptıkları karşıt incelemelere ilişkin bilgi ve belgeleri de raporlarına eklerler. Karşıt inceleme hususuna bu bölümde ayrıca değinilmiştir.

¹³ 18/02/1990 tarih ve 20437 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

İmalatçı ihracatçılara ve ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan imalatçılara ait raporlarda; yukarıda sayılanlardan başka, ihraç edildiği belirtilen malların üretimine yeterli kapasitenin bulunup bulunmadığı, kullanılan ham madde ve enerji miktarları ile üretim araçlarının fiilen var olup olmadığı ve defterlerde yer alıp almadığı belirtilecektir.

İmalatçı olmayan ihracatçılarda ise ihraç konusu malların sürekli olarak aynı firmalardan alınıp alınmadığına ve bu firmaların isimlerine, adreslerine ve vergi dairesi sicil numaralarına raporda yer verilecektir. İhracatçıya mal satan firmaların gerçekten var olup olmadıklarının ve malları gerçekten satıp satmadıklarının tespitinin yanı sıra; bu firmaların mükellefiyet kayıtlarının bulunup bulunmadığı da ilgili vergi dairesinden tespit edilecektir.

İhracat bedellerinin yurda getirilmesine ilişkin döviz alım belgelerinin(DAB) rapora eklenmesi bazı istisnalar dışında zorunlu değildir. Buna ilişkin 34 Sıra No.lu YMM Genel Tebliğinde¹⁴ “ 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin I/1.1.3 bölümünde de belirtildiği üzere; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 inci maddesi kapsamında yapılan katma değer vergisi iadesi işlemlerinde, hizmet ihracı, bavul ticareti ve ihraç kaydıyla satışlarda satışın bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara yapılması dışındaki işlemlerden doğan iadeler nedeniyle düzenlenecek tasdik raporlarına döviz alım belgelerinin eklenmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Dolayısıyla yeminli mali müşavirler bu konuda düzenlenecek tasdik raporlarına söz konusu döviz alım belgelerini eklemeyecekler, ancak herhangi bir şekil şartına bağlı olmaksızın bu belgelerin gerçeği yansıttığına ilişkin tespitlerini raporlarında açıkça belirteceklerdir.” denmiştir.

Yeminli mali müşavir tasdik raporlarının sonuç bölümünde; bu tebliğde belirtilen konuların incelenip incelenmediği, fiili durum ile muhasebe kayıtlarının uygun olup olmadığı yapılan işlemlerin, kayıtların ve beyannamelerin mevzuata uygun olup olmadığı, iadesi istenen katma değer vergisinin iade edilip edilmeyeceği veya ne kadarlık kısmın iade edilmesi gerektiği mutlaka belirtilecektir.

YMM KDV iadesi tasdik raporunun kapağı EK-1 de ve dispozisyonu ise EK-2 de verilmiştir.

¹⁴ 28/05/2003 tarih ve 25121 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

-Karşıt İnceleme

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin¹⁵ 4. maddesinde tasdik kavramı "Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması" şeklinde tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin 14 üncü maddesinde yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorunda oldukları belirtilmiş, "Denetim Teknikleri" başlıklı 15 inci maddesinin (d) bendinde ise işletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit edilmesi de denetim teknikleri arasında sayılmıştır.

3568 Sayılı Kanunun 12'nci maddesi hükmü ve maddedeki yetkiye dayanılarak çıkarılan Yönetmeliğin yukarıda değinilen hükümleri uyarınca, yeminli mali müşavirler mükelleflerin tasdik kapsamına giren işlemlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti için gerekli karşıt incelemeleri yapmakla yükümlüdürler. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin hem tam tasdik işlemleri için hem de KDV iadesi tasdik işlemleri için karşıt inceleme yapmaları gerekmektedir.

a) Amaç ve Yöntem

Karşıt incelemede amaç tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. Örneğin, KDV iadesi işlemlerinde karşıt incelemenin amacı, iade ya da mahsup edilecek KDV tutarını doğru olarak belirlemektir.

Tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması incelenen işlemin özelliğine, kullanılan yöntem ve mükelleflere göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle, bu konudaki sorumluluk yeminli mali müşavire ait olmak üzere karşıt incelemenin hangi aşamaya kadar yapılacağına kural olarak incelemeyi yapan yeminli mali müşavir karar verecektir. Bununla birlikte, hem tam tasdik işlemlerinde hem de KDV iadesi tasdik işlemlerinde yeminli mali müşavirler en az işlemlerini tasdik ettikleri mükellefe mal veya hizmet satan mükelleflerin kayıtlarına inip gerekli karşıt incelemeyi yapmakla yükümlüdürler. Yeminli mali müşavirlerin müteselsil

¹⁵ 02/01/1990 tarih ve 20390 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

sorumluluk, disiplin hükümleri ve diğer yaptırımlarla karşılaşmamaları açısından karşıt incelemeler konusunda gerekli titizliği göstermeleri ve gerektiği kadar alt kademeye inerek inceleme yapmaları gerekmektedir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması ihtimalinin bulunduğu haller ile benzeri diğer şüpheli durumlarda yeminli mali müşavirler herhangi bir kademe sınırlaması olmaksızın işlemin gerçek mahiyetini ortaya çıkarıncaya kadar alt kademelere inceklerdir.

Süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş mükellefler nezdinde KDV iadesi veya tam tasdik dolayısıyla yapılacak karşıt incelemelerin, bu mükelleflerin yeminli mali müşavirlerinden teyit yazısı alınması suretiyle yapılması da mümkündür. Ancak, süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükelleflerin yeminli mali müşavirlerinin teyit vermek istememesi halinde bu mükellefler nezdindeki karşıt inceleme tasdik işlemini yapan yeminli mali müşavir tarafından yerine getirilecektir. (Süresi geçtikten sonra tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükellefler nezdindeki karşıt incelemeler de tasdik işlemini yapan yeminli mali müşavirler tarafından yapılacaktır.)

Karşıt incelemenin teyit yazısı istenme suretiyle gerçekleştirilmesi halinde teyit alan ve teyit veren yeminli mali müşavirlerin karşıt inceleme yapma konusundaki sorumlulukları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

- Yeminli mali müşavirler teyit vermek amacıyla yaptıkları karşıt incelemelerde işlemlerini tasdik ettikleri mükellefe mal veya hizmet satan mükellefler nezdinde inceleme yapmakla yükümlü olmaktadır.
- Daha alt kademelerdeki incelemeler, teyit isteyen yeminli mali müşavir tarafından yapılmak zorundadır.
- Bununla birlikte, yeminli mali müşavirlerin kendi aralarında anlaşmaları halinde sözkonusu alt kademe incelemeleri teyidi veren yeminli mali müşavir tarafından da yapılabilir. Bu taktirde yapılan karşıt inceleme ile ilgili sorumluluk incelemeyi yapan yeminli mali müşavire ait olur.

Örnek: Yeminli mali müşavir (X) mükellef (A) ile ihracat istisnasından kaynaklanan KDV iadesi için tasdik sözleşmesi düzenlemiştir. (A) mal ve hizmet alımlarını (B) ve

(C)'den gerçekleştirmiştir. (C)'nin yeminli mali müşavir (Y) ile süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmaktadır.

Buna göre; yeminli mali müşavir (Y), yeminli mali müşavir (X)'e teyit verirken bu teyit amacıyla (C)'nin mal ve hizmet satın aldığı mükellefler nezdinde gerekli karşıt incelemeyi yapmakla yükümlüdür. Eğer, örneğin (C) mal ve hizmet alımını (D)'den gerçekleştirmiş ise (D) nezdindeki karşıt inceleme yeminli mali müşavir (Y) tarafından yapılacaktır. Ancak gerekmesi halinde, (D)'ye mal ve hizmet satanlar nezdindeki karşıt incelemelerin yeminli mali müşavir (X) tarafından yapılması gerekmektedir. Ancak eğer yeminli mali müşavirler (X) ve (Y)'nin kendi aralarında anlaşılır ise sözkonusu inceleme yeminli mali müşavir (Y) tarafından da yapılabilir. Bu takdirde teyit yazısında bu hususa açıklık getirilmesi gerekir.(YMM lerin anlaşmasına) Öte yandan, örnekte (D) ve (D)'ye mal ve hizmet satanların süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmeleri bulunuyor ise yukarıda açıklanan esaslara göre anılan mükelleflerin yeminli mali müşavirlerinden de teyit alınabileceği tabiidir.

b) Zorunluluk

Tam tasdik sözleşmesi kapsamında yapılacak karşıt incelemelerde belli bir tutarın altındaki işlemlerde zorunluluk yoktur. Bu tutar tek bir belge üzerinden veya aylık olarak tespit edilir. Buna göre; KDV hariç tutarı 17000(2011 için) lirayı aşmayan belgeler için karşıt inceleme yapılması zorunlu değildir. Ancak, bir aylık dönemde bir mükelleften alınan mal ve hizmet alımlarının toplamının 51000 (2011 için) lirayı aşması halinde anılan mükellef nezdinde karşıt inceleme yapılması gerekmektedir.

KDV iadesi tasdik işlemlerinde ise indirilecek KDV'nin %80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılması zorunludur. Genel ve katma bütçeli idarelerden, belediyelerden ve il özel idarelerinden veya en az % 51 ya da daha fazla hissesi bu kurumlara ait olan kuruluşlardan yapılan mal ve hizmet alımları için yukarıdaki sınırlarla bağlı kalınmaksızın karşıt inceleme yapılması zorunlu değildir. Yani 34 No.lu Tebliğde¹⁶ de belirttiği üzere ; yeminli mali müşavirlerce katma değer vergisi iadesi tasdik işlemlerinde mal ve hizmet alımlarına ilişkin olarak yapılan karşıt incelemelerle (karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan kurum ve kuruluşlardan yapılan mal ve hizmet alımları toplamı dahil) %80 oranına ulaşılması yeterli olacaktır. Bu durumda, kalan %20' lik kısım içerisinde belli miktarı aşması nedeniyle

¹⁶ 28/05/2003 tarih ve 25121 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

karşit inceleme yapılması zorunluluğu bulunan belgeler mevcut olsa bile, sorumluluk yeminli mali müşavire ait olmak üzere, %80 oranı ile yetinilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak bazı hallerde bu % 80 şartı aranmamaktadır. İndirilecek KDV'nin üçte biri veya daha fazlasının karşit inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal veya hizmet alımlarından kaynakladığı hallerde, karşit inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal ve hizmet alımları ile ilgili indirilecek KDV'nin yarısına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşit inceleme yapılması yeterli olacaktır. Bu durumda karşit inceleme kapsamındaki mal ve hizmet alımlarına ilişkin karşit incelemelerle %80 oranının sağlanması ile yetinilmesi mümkün bulunmaktadır. Şu kadar ki, karşit inceleme kapsamında bulunan mal ve hizmet alımları tutarı ile %80 oranına ulaşamadığı hallerde bu oranın sağlanıp sağlanmadığı dikkate alınmayacaktır.

Örnek: İhracatçı bay (A) 'nın ihracatın gerçekleştirildiği aya ilişkin indirilecek KDV tutarı 100.000 TL ve 17.000 TL'yi geçmeyen mal alışlarına isabet eden KDV ise 70.000 TL'dir. 17.000 TL'yi geçen alışlarına isabet eden KDV ise 30.000 TL'dir. Buna göre bu mükellefin ilgili ayda alımlarının %70'i karşit inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal veya hizmetlerden oluştuğu için bu mükellefte %80 karşit inceleme zorunluluğu aranmayacaktır. Buna göre Bay(A) 30.000 TL KDV ye isabet eden mal ve hizmet alışlarının tamamı için karşit inceleme düzenleyecek 70000 TL'ye isabet eden alımlarının da yarısı için karşit inceleme yapacaktır.

KDV oranının Bay (A)'nın aldığı tüm mal ve hizmetler için %18 olduğunu varsayarsak ilgili ayda toplam mal alış 100.000/0,18 = 555.555 , bu kurala göre karşit inceleme yaptığı mal ve hizmet tutarı 166.666 (30000/0,18=166.666) + 194.444 (35000/0,18=194.444) = 361.110 TL olmaktadır. Bu ise toplam tutarın %65'ine denk gelmektedir. Yani bu durumda karşit inceleme zorunluluğu şartı %80'lik karşit inceleme yapılmadan sağlanmıştır.

c) Karşit İnceleme Sonuçlarının Tutanağa Bağlanması

Karşit inceleme sonuçları düzenlenecek bir tutanakla tespit edilir. Tutanakta yeminli mali müşavirin imzası ve mührü, nezdinde karşit inceleme yapılan mükellefin veya yetkili temsilcisinin imzası bulunur. 27 Seri No.lu YMM Tebliğindeki "Nezdinde karşit inceleme yapılan mükellef beyannamelerini imzalatmakla yükümlü ise tutanak serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavir tarafından da

imzalanacaktır.” İbaresinin getirdiği zorunluluk 29 Seri No.lu YMM Tebliği¹⁷ ile kaldırılmış olup ve SM, SMMM tarafından imzalanması ihtiyaridir. Teyit yazıları teyidi veren yeminli mali müşavir tarafından imza ve mühür ile onaylanacaktır.

Bu tutanaklarda yer alması zorunlu bilgiler ise ;

- Karşit inceleme yapan yeminli mali müşavirin adı-soyadı, bağlı olduğu oda ve vergi dairesi, mühür ve sicil numarası, vergi kimlik numarası, adresi, telefon ve faks numarası ve gerekli görülen diğer bilgiler.

- Karşit inceleme yapan yeminli mali müşavirin sözleşmeli olduğu mükellefin adı-soyadı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi kimlik numarası.

- Karşit inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen mükellefin adı-soyadı veya unvanı ile vergi dairesi, vergi kimlik numarası ve karşit incelemenin yapıldığı tarihteki açık adresi.

- Karşit inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen mükellefin ilgili yıla ilişkin yasal defterlerinin onay bilgileri. (defteri kebir onay bilgileri 29 Seri No.lu YMM Tebliği ile kaldırılmıştır)

- Teyit verilen hallerde, teyit isteyen yeminli mali müşavir ile ilgili yukarıda ilk sırada belirtilen bilgilerin yanısıra, teyit yazısını düzenleyen yeminli mali müşavirin adı-soyadı, bağlı bulunduğu oda ve vergi dairesi, vergi kimlik numarası, mühür ve sicil numarası, adresi, telefon ve faks numarası.

- Karşit inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen bir tüzel kişilik ise hisse çoğunluğuna sahip ortakları hakkında yeterli bilgi. (kanuni temsilciler hakkındaki bilgi 29 Seri No.lu YMM Tebliği ile kaldırılmıştır.)

- Teyit veren yeminli mali müşavirin mükellefi ile yaptığı tasdik sözleşmesinin yıl, ay ve gün içeren tarihi.

- Karşit inceleme konusu belgeye ilişkin olarak, belgeyi düzenleyen mükellefin defterindeki yevmiye kaydının tarih ve numarası (Yevmiye kaydının yapılmadığı hallerde bu husus tutanakta belirtilecektir).

- Karşit incelemeye konu belge veya belgelerin düzenlendiği dönemle ilgili olarak bu belgeleri düzenleyen mükellefin KDV beyanları hakkında bilgi (teslim ve hizmet

¹⁷ 02/03/2001 tarih ve 24334 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

tutarı, istisna tutarı, KDV matrahı, hesaplanan katma değer vergisi tutarı, ödenecek/sonraki döneme devreden katma değer vergisi tutarı, tahakkuk fişinin tarih ve numarası).

- Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin "bir önceki dönemine" ilişkin olarak bir üst paragrafta belirtilen bilgiler.

- Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin malları (imalatçılarda hammaddeyi) tedarik ettiği alt firmalara ilişkin bilgiler (Malın veya hammaddenin satın alındığı kişinin adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, malın KDV dahil toplam bedeli, düzenlenen belgenin tarih ve numarası.) (Mal veya hammadde alımlarının çok sayıda kişiden yapıldığı hallerde en yüksek 10 alıma ilişkin bilgilerin verilmesi yeterli olacaktır).

- Mal veya hizmet bedelinin ödenme şekline ve ödemeye ilişkin bilgi.

- Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellef, faturada yer alan malın imalatçısı ise bağlı bulunduğu sanayi odası ve sicil numarası.

- Karşıt incelemeye konu faturanın düzenlendiği dönemde, faturayı düzenleyen mükellefin muhtasar beyannamesine göre çalıştırılan işçi sayısı, ve muhtasar beyannamenin verildiği vergi dairesi hakkında bilgi. (ücret ödemelerinin tutarı 29 Seri No.lu YMM Tebliği ile kaldırılmıştır.)

- Tutanağın düzenlenme tarihi ve yeri(29 Seri No.lu YMM Tebliği ile eklenmiştir.)

Karşıt inceleme tutanaklarının tasdik raporuna eklenmesi mecburidir. Ancak tutanak sayısının fazla olduğu hallerde sırasıyla en yüksek mal ya da hizmet alımlarına ilişkin 10 tutanağın rapora eklenmesi yeterli olacaktır. Tutanak sayısının 10 tutanaktan az olduğu hallerde mevcut karşıt inceleme ve teyit tutanaklarının tasdik raporuna eklenmesinin yeterli olacağı tabiidir. Karşıt inceleme ve teyit tutanaklarının asıllarının tasdik raporuna eklenmesi gerekir. Tutanak asıllarının başka tasdik raporlarına eklenmesi ve benzeri bir nedenle yeterli olmadığı hallerde onaylı örnekleri kullanılacaktır.

-Yeminli Mali Müşavirlerin Müteselsil Sorumluluğu

YMM KDV İadesi Tasdik Raporunda belirtilen aranması ve doğruluğunun araştırılması zorunlu konular ve belgeler ile bunlara ilişkin defter kayıtlarının usulüne

uygun olarak düzenlenmiş, kayıt nizamı ve muhasebe ilkelerine göre kaydedilmiş olması gereklidir. Yeminli Mali Müşavirler, belgelerin geçerliliğini, diğer bir deyişle belli edilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlemediğini ve gerçeği aksettirip aksettirmedini tespit etmek zorundadır.

Yeminli mali müşavirin yapmış olduğu incelemenin amacı iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle, yeminli mali müşavir, gerçek durumu tespit etmek için, her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır.

Bu yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için;

1. Mal hareketlerinin izlenmesinde alış ve satış faturaları yanında sevk irsaliyelerinden, nakliyat giderleri ile ilgili faturalardan ve benzeri belgelerden yararlanılacaktır.
2. Mal bedelinin ödenmesi ile ilgili nakit akımı izlenecektir. Mal bedeli ödenmemiş ise borç-alacak ilişkisi irdelenecek; buna ilişkin senet vb. belgelerin varlığı tespit edilecektir.
3. İmalatçılarda, malın miktarı yönünden, kapasite raporu ve harcanan enerji miktarı gibi veriler kullanılarak, üretim kapasitesi ile üretim, analitik inceleme yöntemleriyle karşılaştırılacaktır.
4. Fatura bilgileri, gümrük çıkış beyannameleri ve döviz alım belgelerinde yer alan bilgilerle mukayese edilecek; miktar ve fiyat yönünden olabilecek muhtemel uyumsuzluklar tespit edilecektir.
5. İşin niteliğine ve işletmenin türüne göre, tasdiğe dayanak yapılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığı araştırılacak, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtları vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tetkik edilecektir.
6. Belgelerin hukuki geçerliliği tespit edildikten sonra, ilgili mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanarak tasdik işlemi yapılacaktır.

İmza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan ve tasdik raporu düzenleyen Yeminli Mali Müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikcin doğruluğundan sorumludurlar.

Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdikini doğru olmaması halinde ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

1.4.1.3. Teminat Vasıtası İle Nakden İade

Bunun dışında mükellefler incelemesiz ve teminatsız iade hadlerini geçen iadelerinde YMM raporu hazırlanmasını ve ibraz edilmesini veya vergi inceleme sonucunu beklemeden iade almak isterlerse incelemesiz ve teminatsız iade haddini aşan kısım için teminat göstererek iade alabilirler. Teminatları, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna dayanılarak çözülür.

Bu kapsamdaki nakden iade talepleri gerekli belgelerin (nakit iade talebine ilişkin dilekçe, genel ve her bir işlem için özel olarak istenen belgelerin ibrazı,) gümrük beyannameleri ve usulüne uygun olarak gösterilmiş teminat mektupları ile varsa onaylı fatura ya da özel faturaların teyidinin alınmasından sonra karşılanır. Normal teminat uygulaması kapsamına giren mükelleflerin bu kapsamdaki nakden iade talepleri, teyit gerçekleşmeden yerine getirilmez. Ancak, mükelleflerin teyit işlemini beklemeden iade almak istemeleri halinde iadesi gereken tutarın % 200'ü tutarında teminat vermeleri şartıyla nakden iade talepleri yerine getirilir. Teyitlerin olumlu gelmesi halinde verdikleri teminatın normalde verecekleri teminat tutarını aşan kısmı kendilerine iade edilir.

Buna göre, KDV iade talepleri için teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 10. maddesinde yer alan kıymetlerden herhangi birinin gösterilmesi mümkündür¹⁸. Buna göre;

1. Para,
2. Bankalar ve özel finans kurumlar tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
3. Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),
4. Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat "Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksanıyla değerlendirilir."

¹⁸ 06.05.1988 tarih ve 2601079- 16/30722 sayılı Maliye Bakanlığı genel yazısı.

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

teminat olarak gösterilebilir.

-Teminat Miktarları

Teminat miktarları normal teminat ve indirimli teminat miktarları olarak ikiye ayrılmaktadır.

-Normal Teminat Miktarı

Normal teminat uygulaması kapsamındaki mükellefler, talep ettikleri iade miktarının incelemesiz ve teminatsız iade haddini aşan kısmının tamamı için teminat verirler. İndirimli ve yükseltilmiş teminat uygulamasına tabi olmayan tüm mükellefler normal teminat uygulamasına tabidir.

-İndirimli Teminat Uygulaması

İndirimli teminat uygulamasında teminat, incelemesiz ve teminatsız iade haddini aşan kısmın % 4'ü veya % 8'i olarak verilir.

-Teminat Oranı % 4 Olarak Uygulanacak Mükellefler

Belirli şartları taşıyan dış ticaret sermaye şirketlerinin ve sektörel dış ticaret şirketlerinin indirimli teminat olarak %4 oranından yararlanması mümkündür. İlk defa 29 No.lu KDV Genel Tebliğinde indirimli teminat hakkı verilen Dış Ticaret Sermaye Şirketleri Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından Dış Ticaret Sermaye Şirketi Statüsü verilen şirketleri kapsamaktadır.

Dış Ticaret Sermaye Şirketi unvanı, ihracat potansiyelimizin arttırılması amacıyla her yıl belli tutarın üzerinde ihracat gerçekleştiren şirketlere verilmekte ve bu şirketler ihraç ürünlerimizin tanıtılması, çeşitlendirilmesi, pazar paylarının arttırılması ve yeni pazarlara girilmesi gibi konularda teşvik edilmektedir¹⁹.

Buna göre;

- Anonim şirket statüsünde bulunan

¹⁹ Vural, a.g.e., s.111.

- Ödenmiş sermayeleri en az 2 milyon TL olan
- Bir önceki takvim yılında gümrük beyannamesi bazında; en az (FOB) 100 milyon ABD doları veya eş değerdeki fiili ihracatı gerçekleştiren (transit ve bedelsiz ihracat hariç)

özellikleri taşıyan şirketler bu unvanı alabilirler. Bu unvanı almak isteyen şirketler her yılın Ocak ayının son gününe kadar Dış Ticaret Müsteşarlığına başvurmalıdırlar.

Tablo:4 Dış Ticaret Sermaye Şirketleri

NO	ŞİRKETİN UNVANI	NO	ŞİRKETİN UNVANI
1	ADA TEKNİK İÇ VE DIŞ TİCARET A.Ş.	28	KİBAR DIŞ TİCARET A.Ş.
2	AK-PA TEKSTİL İHRACAT PAZARLAMA A.Ş.	29	MAN TÜRKİYE A.Ş.
3	ARÇELİK A.Ş.	30	MENDERES TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
4	BİRGİ BİRLEŞİK GİYİM İHRACATÇILARI DIŞ TİC. A.Ş.	31	MERCEDES-BENZ TÜRK A.Ş.
5	BORUSAN İSTİKBAL TİCARET T.A.Ş.	32	NOKSEL ÇELİK BORU SANAYİ A.Ş.
6	BOSCH SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	33	OYAK-RENAULT OTOMOBİL FABRİKALARI A. Ş.
7	BOYDAK DIŞ TİCARET A.Ş.	34	PERGAMON-STATUS DIŞ TİCARET A.Ş.
8	BSH EV ALETLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	35	PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.
9	ÇOLAKOĞLU DIŞ TİCARET A.Ş.	36	RAM DIŞ TİCARET A.Ş.
10	DİLER DIŞ TİCARET A.Ş.	37	SANKO DIŞ TİCARET A.Ş.
11	DSD DERİ SANAYİCİLERİ DIŞ TİCARET A.Ş.	38	ŞİŞECAM DIŞ TİCARET A.Ş.
12	DTS DENİZLİ TEKSTİL DIŞ TİCARET A.Ş.	39	TAHA PAZARLAMA VE MAĞAZACILIK A.Ş.
13	EKOM ECZACIBAŞI DIŞ TİCARET A.Ş.	40	TEMSA GLOBAL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
14	EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş.	41	TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.

15	ETSUN ENTEGRE TARIM ÜRÜNLERİ SAN. VE TİC. A.Ş.	42	TRAKYA TEKSTİL VE GİYİM SANAYİCİLERİ VE DIŞ TİCARET A.Ş.
16	GAAT DIŞ TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	43	TÜRK TRAKTÖR VE ZİRAAT MAKİNELERİ A.Ş.
17	GİSAD DIŞ TİCARET A. Ş.	44	VESTEL DIŞ TİCARET A.Ş.
18	GSD DIŞ TİCARET A.Ş.	45	YEŞİM SATIŞ MAĞAZALARI VE TEKSTİL FABRİKALARI A. Ş.
19	HABAŞ SINAİ VE TIBBİ GAZLAR İSTİHSAL END. A.Ş.	46	YÜCELBORU İHR. İTH. VE PAZARLAMA A.Ş.
20	HEY DIŞ TİCARET A.Ş.	47	ZORLU DIŞ TİCARET A.Ş.
21	HYUNDAI ASSAN OTOMOTİV SAN. VE TİC. A.Ş.	48	ARÇELİK-LG KLİMA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
22	İÇDAŞ ÇELİK ENERJİ TERSANE VE ULAŞIM SAN. A.Ş.	49	EVYAP INTERNATIONAL DIŞ TİCARET A.Ş.
23	İSKENDERUN DEMİR VE ÇELİK A.Ş.	50	SARKUYSAN ELEKTROLİTİK BAKIR SAN. VE TİC. A.Ş.
24	İSTANBUL DIŞ TİCARET HİZMETLERİ A. Ş.	51	SEKTÖR DIŞ TİCARET A. Ş.
25	İSTANBUL GIDA DIŞ TİCARET A.Ş.	52	NURSAN ÇELİK SANAYİ VE HADDECİLİK A.Ş.
26	İZMİR DEMİR ÇELİK SANAYİ A.Ş.		
27	KAPTAN METAL DIŞ TİCARET VE NAKLİYAT A.Ş.		

Kaynak: Dış Ticaret Müsteşarlığı, **Dış Ticaret Sermaye Şirketleri**,
<http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detay&yayinid=169&icerikid=88>, (12.12.2010)

2 Eylül 2010 tarihi itibarıyla NURSAN ÇELİK SANAYİ VE HADDECİLİK A.Ş nin de kapsama alınmasıyla 52 tane Dış Ticaret Sermaye Şirketi vardır.

Sektörel Dış Ticaret Şirketleri ise küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ) ihracat sektörü içinde bir organizasyon altında toplanarak dünya pazarlarına yönlendirilmesi amacıyla; ihracat ve ilgili konularda (finansman, tedarik, nakliye, sigorta, gümrükleme v.b.) hizmet sağlayarak, dış ticarete uzmanlaşmalarını ve bu suretle daha etkin faaliyet göstermelerini teminen kurulmaktadır.

Sektörel Dış Ticaret Şirketleri olmanın şartları 2004/4 Sayılı Sektörel Dış Ticaret Statüsüne İlişkin Tebliğde²⁰ şöyle belirtilmiştir.

- Normal yörelerde, Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin; aynı üretim dalında faaliyette bulunan, asgari 10 (on) KOBİ'nin bir araya gelmesiyle en az 500 (beşyüz) milyar TL sermayeli anonim şirket olarak kurulması gerekmektedir.
- Kalkınmada Öncelikli Yörelerde, Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin; aynı veya aynı üretim dalında faaliyette bulunan ve bu yörelerde yerleşik asgari 5 (beş) KOBİ' nin en az 250 (ikiyüzelli) milyar TL sermayeli anonim şirket olarak kurulması gerekmektedir.
- Aynı üretim dalında faaliyette bulunan Üretici Dernekleri ve Üretici Birlikleri tarafından anonim şirket şeklinde ve en az 500 (beşyüz) milyar TL sermaye ile kurulan şirketlere Sektörel Dış Ticaret Şirketi Statüsü verilebilir.
- Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin KOBİ niteliğindeki her bir ortağının sermaye payı, toplam şirket sermayesinin, Normal Yörelerde % 10 ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde % 20'sinden fazla olamaz.
- Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde hisse senetlerinin Borsa'da işlem görmesi durumunda, Müsteşarlığın önceden izni ve görüşü alınması şartıyla (d) bendinde belirtilen ortaklık payına ilişkin sınırlamalar uygulanmaz.
- Hisse senetlerinin tamamının nama yazılı olması gerekmektedir.
- Sektörel Dış Ticaret Şirketi Statüsü için Müsteşarlığa başvuruda bulunan şirket ve ortaklarıyla ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde belirtilen muhteviyati itibariyle yanıtıcı belge düzenlenmediğinin veya kullanılmadığının, başvuru sahibi şirket ve ortakların bağlı buldukları vergi dairesinden alınacak bir yazı ile belgelendirilmesi gerekmektedir.

²⁰ 16/04/2005 tarih ve 25788 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

Tablo: 5 Sektörel Dış Ticaret Şirketleri

SIRA NO	FİRMA ADI	SEKTÖR
1	ARKYAPI İNŞAAT MALZEMELERİ VE DİŞ TİCARET A.Ş.	İnşaat
2	BİA DİŞ TİCARET A.Ş.	Tekstil
3	ÇİÇEKÇİLER BİRLİĞİ DİŞ TİCARET A.Ş.	Kesme Çiçek
4	ÇORUM YUMURTA PAZ A.Ş.	Tarımsal Ürünler
5	DFT-DİYARBAKIR DİŞ TİCARET A.Ş.	Mermer, Makine Halısı, Çelik Kapı
6	ETİK DİŞ TİCARET VE PAZARLAMA A.Ş.	Tekstil ve Konfeksiyon
7	G.B.S.GAZİANTEP BİRLEŞİK SANAYİCİLER DİŞ TİC.A.Ş	Makine Halısı ve Dokuma
8	İKTİSAD DİŞ TİCARET VE PAZARLAMA A.Ş.	Tekstil
9	İLERİ GİYİM SANAYİ VE DİŞ TİC A.Ş.	Tekstil ve Konfeksiyon
10	REHBER TEKSTİL DİŞ TİCARET A.Ş.	Tekstil

Kaynak: Dış Ticaret Müsteşarlığı, **Sektörel Dış Ticaret Şirketleri**,

<http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detay&yayinid=166&icerikid=84>, (12.12.2010)

Şu an 10 tane Sektörel Dış Ticaret Şirketi faaliyet göstermektedir.

Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketleri bazı şartları taşımaları halinde indirimli teminat uygulamasından yararlanabilmektedir. Bu mükelleflerde teminat olarak incelemesiz ve teminatsız iade miktarını aşan kısmın (4000 TL) %4 'ü oranında teminat alınır. Taşınması gerekli şartlar:

- Haklarında SMİYB düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor bulunmaması
- Son 5 yıl içinde adlarına tahakkuk eden gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin ödenmesi (Vergilerin tecil edilmesi bu şartın ihlali sayılmaz. Faaliyetleri 5 yıldan az olan mükelleflerde, faaliyette bulunulan süre içinde tahakkuk etmiş söz konusu vergi borçlarının ödenmiş olması halinde bu şart yerine getirilmiş sayılır.)

- İade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son 5 vergilendirme döneminde hakkında olumlu rapor yazılmış bulunmasıdır.

Katma değer vergisi iade uygulamaları bakımından bir raporun "olumlu rapor" sayılabilmesi için;

- İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin) %90 veya daha fazlasının onaylanmış olması,
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler nedeniyle reddedilen bir kısım varsa bu kısmın, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) %5'ini aşmaması gerekmektedir.

Ayrıca yeminli mali müşavirlerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükellefler hakkında iade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son 5 döneme ait olumlu YMM tasdik raporu da olumlu rapor yerine geçmektedir. Ancak bu raporlarda;

- İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin doğruluğunun onaylanma oranı ile SMİYB olduğu gerekçesi ile reddedilen bir kısım varsa, belgelerin düzenleyicileri, tarih ve numaraları, toplam tutarları, bu tutarın toplam iade talebi içindeki payı ve belgelerin SMİYB addedilme nedenlerinin,
- SMİYB dışındaki nedenlerle reddedilen bir kısım varsa, ilgili mevzuat hükümlerine de atıf yapılarak red gerekçelerinin,

bu nedenlerle reddedilen tutarlar ve bu tutarların toplam iade talebi içindeki paylarına da yer verilmek suretiyle açıkça belirtilmesi gerekir.

Birbirini izleyen 5 vergilendirme döneminden kasıt, iade hakkı doğuran işlemlerin yapıldığı birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasında herhangi bir dönemde inceleme raporu veya YMM tasdik raporu düzenlenmesini gerektiren bir iade hakkı doğuran işlem bulunmadığı takdirde, bu dönemler, birbirini izleyen 5 dönemin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Örnek: A Dış Ticaret A.Ş Haziran, Temmuz, Ağustos, Kasım, Aralık dönemlerinde ihracat yapmıştır. Eylül ve Ekim aylarında ise ihracat yapmamıştır. Burada birbirini

izleyen 5 dönem Haziran, Temmuz, Ağustos, Kasım, Aralık dönemleri olmaktadır. Eylül Ekim dikkate alınmamaktadır.

Birbirini izleyen son 5 vergilendirme döneminin hesaplanmasında iade hakkı doğuran işlemlerin bulunmadığı dönemler ile iade hakkı doğuran işlemler bulunmakla birlikte (iadenin incelmesiz ve teminatsız iade edilecek tutarın altında kalması veya mahsuben talep edilmesi nedeniyle) iadeye ilişkin olarak YMM raporu ya da vergi inceleme raporu verilmesine gerek bulunmayan dönemler dikkate alınmayacaktır²¹.

Birbirini izleyen son 5 döneme ait olumlu raporlardan bir kısmının vergi inceleme elemanları, bir kısmının ise YMM tarafından düzenlenmiş olması halinde de olumlu rapor düzenlenme şartı yerine getirilmiş sayılmaktadır. Ancak 5 olumlu rapor şartını kısmen veya tamamen yeminli mali müşavirlerce düzenlenen raporlarla yerine getiren mükelleflerin indirimli teminattan yararlanabilmeleri için, iade talebinde buldukları dönem için de tam tasdik sözleşmesi yapmış olmaları gerekmektedir.

Burada idare indirimli orandan YMM raporu ile faydalanmak isteyenlere 5 dönem ve iade istenen dönem için tam tasdik sözleşmesi yapma yükümlülüğünü getirmektedir. Tam tasdik sözleşmesi kapsamında bulunmayan bir döneme ilişkin iade talebi ise normal teminat karşılığı, teminat verilmemişse YMM tasdik raporu veya inceleme raporuna istinaden yerine getirilir.

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

-%4 'lük Teminat Uygulamasında Özellikli Durumlar

Teminat ile nakden iade işlemlerinin gerçekleşmesi için gümrük beyannamesinin, teminat mektuplarının ve varsa onaylı veya özel faturaların teyidinin alınması gerekmektedir. Ancak %4 'lük indirimli orandan faydalanan Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketleri için teyit şartı değişebilmektedir. Buna göre;

²¹ 23.12. Tarih ve 54/5411-2253 sayılı Maliye Bakanlığı özelgesi.

- İndirimli teminat uygulamasından yararlanan dış ticaret sermaye şirketlerinin bu kapsamdaki nakden iade talepleri gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmeksizin ancak onaylı veya özel faturaların teyidinden sonra yerine getirilir.
- İndirimli teminat uygulamasından yararlanan sektörel dış ticaret şirketlerinin bu kapsamdaki nakden iade talepleri, bir önceki döneme ilişkin iade talebine ait gümrük beyannamelerinin teyidinin alınması halinde cari döneme ait teyit beklenmeden ancak onaylı veya özel faturaların teyidinden sonra yerine getirilir.
- Mükellefçe süresinde başvuru yapıp gerekli belgeler ibraz edildiği halde gümrükçe onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi alınamadığı için yerine getirilemeyen iade talepleri, tarh zamanaşımı süresinin geçmesi halinde, teyit beklenmeksizin yerine getirilir. Buna göre, gümrükçe onaylı fatura veya özel faturaların gümrük idarelerinden teyidi istenildiği halde tarh zamanaşımı süresi içinde teyit alınamaması halinde, teyit verileceği yönünde bir yazı olmaması şartıyla teyit beklenilmeksizin iade işlemi yapılacaktır. Bu husus ihraç kaydıyla teslimlerde tecil edilen verginin terkinin ve iade işlemlerinde de geçerlidir.
- Gümrük beyannameleri veya bunlara ilişkin listelerin teyidi gerçekleşen kısmına isabet eden tutarların kısmen iadesi de mümkündür.

Dış Ticaret Sermaye Şirketleri açısından özellikli bir diğer durum da otomotiv sektöründe faaliyet gösterenlerdir. Bu sektörde faaliyet gösteren dış ticaret sermaye şirketlerinden yukarıda sayılan diğer şartları taşıyan imalatçıların, 1318 sayılı Finansman Kanununda yer alan tarifelerdeki taşıtların ihracatından kaynaklanan iade taleplerinde 5 olumlu rapor şartı aranmaz. 1318 sayılı Finansman Kanun'unun mezkur kısmı 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile kaldırıldığından Özel Tüketim Vergisi Kanunundaki tarifelerdeki taşıtların bu uygulamada esas alınması gerekmektedir.

-Teminat Oranı % 8 Olarak Uygulanacak Mükellefler

Bir diğer indirimli teminat şekli %8'li teminat şeklindedir. Bazı imalatçılar, imalatçı- ihracatçılar, ihracatçılar ve özel finans kuruluşları nakden iade taleplerini (YMM raporu veya inceleme raporu düzenlenmeden tabii ki) incelemesiz teminatsız iade tutarını aşan kısmın %8'ini teminat göstererek iade alabilirler. Bu mükellefler için

genel şart %4 lük indirimli teminat uygulamasındaki genel şartları taşımalıdır. Tekrar vurgularsak bu şartlar:

- Haklarında SMİYB düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor bulunmaması
- Son 5 yıl içinde adlarına tahakkuk eden gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin ödenmesi (Vergilerin tecil edilmesi bu şartın ihlali sayılmaz. Faaliyetleri 5 yıldan az olan mükelleflerde, faaliyette bulunulan süre içinde tahakkuk etmiş söz konusu vergi borçlarının ödenmiş olması halinde bu şart yerine getirilmiş sayılır.),
- İade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son 5 vergilendirme döneminde haklarında olumlu rapor yazılmış bulunmasıdır.

Bu koşullara ve aşağıda kendileri için belirlenmiş özel koşullara uyan mükellefler %8'lik teminat uygulamasından yararlanırlar. Bu mükellefler ve taşımaları gereken şartlar şunlardır.

a) İhraç Kayıtlı Teslimde Bulunan İmalatçılar ve Hem İmalat Hem de İhracat yapanlar

Bunların taşınması gerekli şartlar;

- Sanayi siciline kayıtlı olmak
- Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 80.000 Türk Lirasını aşmak (Söz konusu amortisman tabi iktisadi kıymetlerin ve bunların üzerinden ayrılan amortismanların Vergi Usul Kanununun 189 uncu maddesinde belirtildiği şekilde "özel bir amortisman defteri" veya "envanter defteri"nde açıkça gösterilmiş olması zorunludur.),
- İşletmenin sahip olduğu amortisman tabi iktisadi kıymetler ve bu kıymetlerin kayıtlı olduğu defterlerin noter onayları ve numaraları ile kaç yıldır amortisman tabi tutuldukları kapasite raporlarında açıkça belirtilmiş olmak (raporda bu hususların yer almaması halinde, mükellefin üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olup olmadığı ve amortisman ile ilgili hususların vergi inceleme elemanlarınca veya bir vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşturulacak yoklama grubu tarafından düzenlenecek bir tutanakla tespit edilmesi halinde indirimli teminat uygulamasından faydalandırılır.)

- İmalat işinde 20 veya daha fazla işçi çalıştırmaktır. (İşçi sayısının tespitinde bizzat imalat işinde çalışan işçiler dikkate alınır. Bunlar dışında kalan yönetici, büro personeli ve muhasebeci gibi personel dikkate alınmaz. Mevsimlik dalgalanmaların olduğu durumda hesap dönemi ortalaması esas alınır.)

b) Özel Finans Kurumları

Özel finans kurumları esas itibariyle adlarından da anlaşılacağı üzere finansman kuruluşlarıdır. Ancak bu kurumların finansman yöntemleri gereği mal alım satımı ve ihracat yapmaları da söz konusu olabilmektedir²². Asli faaliyetleri BSMV'ye tabi olup KDV'ye tabi olmayan bu kuruluşların bu faaliyetleri KDV'nin konusuna girer ve bu sebeple iadeye konu olabilmektedir.

Bu kurumların da %8'lik indirimli teminat uygulamasından yararlanma imkanı vardır.

c) Diğer İhracatçılar

- Son üç takvim yılı itibarıyla ihracatları her bir yıl için beş milyon ABD Dolarını, veya
- Son beş takvim yılı itibarıyla ihracatları her bir yıl için bir milyon ABD Dolarını geçen ihracatçılar burada öngörülen ihracat tutarını gerçekleştirdikleri son yılı izleyen takvim yılı başından itibaren nakit olarak talep ettikleri iade miktarının incelemesiz ve teminatsız iade tutarını aşan kısmının %8i kadar teminat göstererek iadelerini alacaklardır.

-%8'lik Teminat Uygulamasından Yararlanan Mükelleflerde Bazı Ortak Durumlar

İndirimli teminat(%8'lik) uygulamasından yararlanan bu mükelleflerin de nakden iade talepleri gümrük beyannamesinin teyidinden sonra gerçekleşmektedir. Ancak bu mükellefler gümrük beyannamesinin teyidinden önce iade almak istediklerinde iadesi gereken tutarın % 100'ü oranında teminat göstermeleri halinde bu talepleri yerine getirilmektedir. Teyitlerin olumlu gelmesi halinde normal koşullarda vermeleri gereken teminat tutarı ile bu uygulamadan yararlanmak için verdikleri teminat tutarı arasındaki fazlalık (normalde incelemesiz ve teminatsız

²² Vural., a.g.e., s.115.

tutarı aşan kısmın %8ini teminat vermeleri gerekirken burada toplam iadesi gereken kısmın %100ü kadar teminat vermiş olmaktadır.) mükellefe iade edilmektedir.

Yine %4'lük indirimli teminat uygulamasında var olduğu gibi;

- Mükellefçe süresinde başvuru yapıp gerekli belgeler ibraz edildiği halde gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi alınamadığı için yerine getirilemeyen iade talepleri, tarh zamanaşımı süresinin geçmesi halinde, teyit beklenmeksizin yerine getirilir. Buna göre, gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura veya özel faturaların gümrük idarelerinden teyidi istenildiği halde tarh zamanaşımı süresi içinde teyit alınamaması halinde, teyit verileceği yönünde bir yazı olmaması şartıyla teyit beklenilmeksizin iade işlemi yapılacaktır. Bu husus ihraç kaydıyla teslimlerde tecil edilen verginin terkinin ve iade işlemlerinde de geçerlidir.
- Gümrük beyannameleri veya bunlara ilişkin listelerin teyidi gerçekleşen kısmına isabet eden tutarların kısmen iadesi de mümkündür.
- Bu bölümde belirtilen limitlerin daha sonra değiştirilmesi halinde iade taleplerinin değerlendirilmesinde aksi belirtilmedikçe iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde geçerli limitler esas alınır.

-Teminat Mektuplarının İadesi ve Teminat Oranlarının Değişmesi

Normal veya indirimli teminat uygulaması kapsamında verilen teminat mektupları inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna istinaden iade edilir. İlgili vergi dairesince teminat mektuplarının iadesi sırasında teminat mektubu, uygun bir yerine: " KDV iadesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun vergi dairemizde olan işlemi sona ermiştir" şerhi düşülerek, tarih yazılmak ve mühür tatbiki suretiyle imzalanır. Bu şerhi gören bankaların, vergi dairesinden ayrıca bir teyit almaksızın gerekli işlemi yapmaları mümkün bulunmaktadır²³.

İndirimli teminat oranlarının değiştirilmesi halinde, aksi belirtilmedikçe daha önce verilen teminatlar da yeni orana göre değiştirilir.

²³ Gelir İdaresi Başkanlığı Mevzuat Yayını, **84 No.lu KDV Genel Tebliği**, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.01.2011).

1.4.1.4. Vergi İnceleme Raporu İle Nakden İade

Bir diğer nakden iade türü Maliye Bakanlığı vergi inceleme elamanlarınca düzenlenecek inceleme raporuna göre yapılacak iadedir. Aşağıdaki hallerde bu tür iade gerçekleştirilebilir.

Mükelleflerin,

- i. İadelerini Vergi İnceleme Raporu sonucunda almak istemeleri,
- ii. İadesini talep ettikleri katma değer vergisinin incelemesiz ve teminatsız iade alma hakkını veren hadleri aştığı hallerde; (teminat göstermek veya Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu ibraz etmeleri gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,
- iii. KDV iadesinin özel esaslara tabi olması durumunda münhasıran vergi inceleme raporu ile iadenin gerekmesi

Vergi inceleme elemanları tarafından yapılacak iadelerde merkezi denetim elemanları için bir sınır olmamasına rağmen taşra denetim elemanı olan vergi denetmenleri için bir sınır mevcuttur. Buna göre her bir vergilendirme dönemi itibarıyla (mahsup sonrası) 500.000 TL' ye kadar olan KDV iade talepleri vergi denetmenleri tarafından bu haddi aşan iade talepleri ise merkezi denetim elemanları tarafından incelenir²⁴.

Mükellefler vergi incelemesi yoluyla iade taleplerini bir dilekçe ile yaparlar. İnceleme başlamadan önce talepten vazgeçilerek teminat karşılığı veya YMM tasdik raporu ibrazı ile iade talep edilmesi de mümkündür. İnceleme başladıktan sonra talepte bulunulması halinde ise, bu talep inceleme elemanının genel esaslara göre iade yapılmasına engel bir görüşünün bulunmaması halinde yerine getirilir.

1.4.1.5. Nakden İadelerde Aranacak Belgeler

Nakden iade talep eden mükellef KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine bir dilekçe ile başvurur. İade YMM tasdik raporu ile yapılıyorsa YMM tasdik raporu ibraz edilir, teminat karşılığı yapılıyorsa yeterince teminat gösterilir. Ayrıca her bir

²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı Mevzuat Yayını, **2006/1 Sıra No.lu Vergi Denetimi ve Koordinasyonu İç Genelgesi**, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.01.2011).

işlem türü için istenen belgeler de vergi dairesine ibraz edilir. Bu belgelere iade hakkı doğuran işlemler ele alınırken değinilecektir.

1.4.1.6. Nakden İadelerde Bazı Özel Durumlar

61 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı özel fatura ile satış yapanlara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların iade talepleri münhasıran mahsup yoluyla yerine getirilir. Bir başka ifade ile bu mükelleflere nakden iade yapılmaz.

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

Bu mükelleflerin, sermayelerinin %51 veya daha fazlasının yukarıda belirtilen kurum veya kuruluşlara ait olduğunu, ortakları olan kamu kuruluşlarından alacakları bir yazı ile bir defaya mahsus olmak üzere tevsik etmeleri, sermaye ve ortaklık yapılarında herhangi bir değişiklik olması halinde de, değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde durumlarını bağlı oldukları vergi dairesine bildirmeleri gerekir²⁵.

1.4.2. MAHSUBEN İADELER

Nakden iadeler dışındaki bir diğer iade türü mahsuben iadedir. Burada mükellefler idareden alacağını nakden almak yerine bunun bazı borçlarına mahsup edilmesini de talep edebilir.

Buna göre katma değer vergisi iade alacağının hak sahibi mükellefin kendisinin, adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, SSK prim borçlarına mahsubu talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilmektedir. (107

²⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı Mevzuat Yayını, **84 No.lu KDV Genel Tebliği**, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.01.2011).

Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 5.1.2008 tarihinden itibaren KDV iadesinin mükellefin mal veya hizmet satın aldığı mükelleflerin vergi borçlarına mahsubu imkanı ortadan kaldırılmıştır.)

İade alacağı öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsup edilmekte artan bir miktar olursa mükellefin isteğine bağlı olarak; kendisinin ve yukarıda belirtilen ortakların ithalde alınanlar dahil vergi borçlarına veya SSK prim borçlarına mahsup yapılmaktadır.

Ancak bazı durumlarda mahsuben iadelerin de sınırı olabilmektedir. Bu durumlardan bazılarını da belirtmemiz yerinde olacaktır.

Kamu kurumlarına yapılan hizmetlerdeki tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının "kendi vergi borçlarına" mahsubunu isteyen mükelleflerin 1.000.- TL'yi (1.000.-TL dahil) aşmayan mahsup talepleri, ilgili belgelerin tamamlanmış olması şartıyla, inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilecektir.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işlemler üzerinden yapılan tevkifat uygulamasından doğan iadeler(nakden veya mahsuben) de münhasıran vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.

Fazla veya yersiz ödenen vergi ancak ihracat istisnasından doğan ve nakden talep edilen alacakların teminatsız ve incelemesiz iadesine imkan veren sınırı (4000 TL) aşmıyorsa teminatsız ve incelemesiz mahsuben iade alınabilir.

İndirimli oranlı teslimlerde kamuya ait kuruluşlar hariç olmak üzere mükelleflerin mahsup talepleri 4000 TL'ye kadar inceleme raporu veya teminat aranmaksızın yerine getirilirken bu tutarın üstündeki iade talepleri inceleme raporu veya YMM Tasdik Raporu ile yerine getirilmektedir.

-Mahsup Edilebilecek Borçlar

Mahsup edilebilecek borçlar; ithalde alınanlar dışındaki vergiler, ithalde alınan vergiler, ssk prim borçlarıdır.

-İthalde Alınanlar Dışındaki Vergi Borçlarına Mahsup

Mükelleflerin katma değer vergisi iadelerini; kendilerinin, adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına

mahsubunu talep etmeleri halinde, mahsup için aranan belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla iade talepleri yerine getirilir. Kendi vergi borcuna mahsup talebinde bulunan mükelleflerin işlemleri 15 gün içinde tamamlanır.

-İthalde Alınan Vergilere Mahsup

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

-SSK Prim Borçlarına Mahsup

Mükellefler iade alacaklarını; kendilerinin, adi, kolektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) SSK prim borçlarına (Sigorta Primi, İşsizlik Sigortası Primi, Eğitime Katkı Payı, Özel İşlem Vergisi, İdari Para Cezası, Tasarruf Teşvik Kesintisi Katkı Payı, Konut Edindirme Yardımı ve benzerleri) mahsubunu talep edebilirler.

Bu talep, mükellefin Sosyal Sigortalar Kurumundan alıp mahsup dilekçesine ekleyeceği, mahsubu talep edilecek prim borçlarını ve varsa gecikme zammı tutarlarını gösteren belgeye göre değerlendirilir. Bu belgeye prim alacaklısı SSK şubesinin banka hesap numarası da yazılır. Mahsup edilecek prim borcu tutarları mükellefin vergi dairesince ilgili şubenin banka hesap numarasına gönderilir. Bu şubelerdeki prim borcu vergi iadesi talep eden mükellefin kurumdan getirdiği belgelerin tesliminden sonra ödeme veya diğer nedenlerle vergi dairelerince gönderilen tutara göre azalmışsa, prim borcu tutarından arta kalan kısım ilgili SSK şubesi tarafından derhal vergi dairesine iade edilecektir. Arta kalan tutarın prim borçlusuna iadesi veya ileride doğacak prim borçlarına mahsup edilmek üzere bekletilmesi mümkün değildir.

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

-Mahsup Talebi

Mahsup talebinin geçerlik kazanabilmesi için talebin bir dilekçe ile yapılması şarttır. İade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu da talep edilebilir. Ancak bu borçlar muaccel hale geldikçe mahsup talebi, muaccel hale gelen her borç için ayrı dilekçe verilmek suretiyle yenilenmelidir.

Mahsup dilekçesi ve iade için aranan belgelerin katma değer vergisi beyannamesi ile birlikte vergi dairesine ibraz edilmiş olması kaydıyla, vergi dairelerince yapılan işlemler sırasında meydana gelen gecikme nedeniyle zamanında mahsubu yapılamayan vergiler için gecikme zammı uygulanmaz. Belgelerin beyanname verildikten sonra tamamlanması halinde, belgelerin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla işlem yapılır.

Ancak KDV iadesi için mahsup talep dilekçesi dışında gerekli diğer belgelerin ibraz edilmiş olması halinde, aksine talepte bulunuluncaya kadar, mükellefin kendi vergi borçları için mahsup talebinde bulunduğu kabul edilir. İadeye hak kazanılan tutarla sınırlı olmak üzere, mükellefin belgelerini ibraz ettiği tarih itibarıyla vadesi geçmiş vergi borçlarına bu tarihten sonra gecikme zammı uygulanmaz, bu tarihten sonra muaccel olacak vergi borçları için ise gecikme zammı hesaplanmaz.

-Mahsup Talebi İçin Gerekli Belgeler

Mahsup talebi, katma değer vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır.

Kollektif şirketler ve adi ortaklıklarda iade alacaklarının ortakların vergi borçlarına mahsubu ile ilgili dilekçeye, diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tasdikli belgeler de eklenir.

Sermaye şirketleri ve kooperatiflerde ise mahsup dilekçesi tüzelkişiliği temsile yetkili kişilerce kaşe tatbik edilmek suretiyle imzalanır ve mahsubu talep

edilen verginin borçlusu durumundaki ortak veya ortakların, adı, soyadı, unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, vergi borcunun türü, dönemi ve tutarını ihtiva eden bir liste ile ortakların da bu mahsubu talep ettiklerini belirten yazıları dilekçeye eklenir²⁶.

İade alacağının SSK prim borçlarına mahsubuna ilişkin dilekçede; katma değer vergisi iadesinin doğduğu dönem, mahsubu istenilen tutar, mahsubu istenilen primin borçlusu durumundaki kişi ve kuruluşların adı, soyadı, unvanı, adresi, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, prim borcunun ait olduğu SSK şubesi ve prim borcu tutarları belirtilir²⁷.

Ayrıca nakden iadede olduğu gibi mahsuben iadede de her bir iade hakkı doğuran işlem için gerekli olan belgeler de istenmektedir. Bunlar ileriki bölümde iade hakkı doğuran işlemlerin ayrı ayrı ele alınmasında belirtilecektir.

-Mahsup Sonrası Alacağın Nakden İadesi

İade hakkı sahipleri, iade alacaklarının mahsubundan sonra kalan kısmının kendilerine, ortaklarına veya mal ya da hizmet satın aldıkları kişilere nakden iadesini talep edebilirler. Bu durumda nakden iadelere ilişkin esaslar uygulanır. Önce mahsup sonra iade uygulamasında mahsup edilen tutar incelemesiz veya teminatsız iade ve YMM ile iade üst sınırını belirleyen hadlerin hesabında dikkate alınmaz. Buna ilişkin Maliye Bakanlığı'nın 07.02.2001 tarih ve 32/3223-2004/7605 sayılı özelgesi'nde "Mahsuben iadenin yapılmasından sonra arta kalan tutarın 330.000²⁸ TL'yi aşmaması halinde bunun genel esaslar çerçevesinde nakden iade edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda, iadenin YMM raporu ile de yerine getirilebileceği tabiidir." denmiştir.

Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesi halinde, alacağın temlik hükümleri geçerli olmakta ve alacağın temlikine ilişkin bu talebin yazılı şekilde yapılması ve yazıda alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğinin belirtilmesi gerekmektedir.

²⁶ 04/01/2008 tarih ve 26746 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 107 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 05.01.2008 tarihinden itibaren geçerliliği kalmamıştır.

²⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı Mevzuat Yayını, **84 No.lu KDV Genel Tebliği**, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.01.2011).

²⁸ Bu had 2001 tarihli anılan özelgedeki haddin güncellenmiş halidir.

1.4.3. İADELERDE BAZI SIRADIŞI HALLER

KDV iadelerinin genel esasları çerçevesinde bazı özellikli durumlara da değinmek yerinde olacaktır. Bu durumlar mücbir sebep nedeniyle belgeleri zayi olanlara iadeler, iade edilebilir verginin bir sonraki döneme devredilmesi, iflas eden ve tasfiye halindeki mükelleflerin durumları, mükellefin iade alacağına haciz konulması ve kamuya ait kuruluşlarda iade uygulaması gibi durumlardır.

1.4.3.1. Mücbir Sebep Nedeniyle Belgeleri Zayi Olanlara İadeler

Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu Türk Ticaret Kanununun 68 inci maddesine uygun olarak ispat eden mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait katma değer vergilerinin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin ispatına bağlı olarak yerine getirilir. İndirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin herhangi bir şekilde tevsik edilememesi halinde inceleme raporuna göre işlem yapılır.

Mücbir sebep hali bulunan satıcının beyanname verme ve buna ilişkin vergiyi ödeme süresinin Vergi Usul Kanununun 111 inci maddesi uyarınca uzamış olması halinde bu süre içindeki iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

1.4.3.2. İade Edilebilir Verginin Sonraki Dönemlere Devredilmesi

Mükellefler iade hakkı doğuran işlemleri yaptıkları her zaman KDV iadesi talep etmek zorunda değillerdir. İndirim yoluyla gideremedikleri yükledikleri vergileri bir sonraki döneme devrederek o dönemdeki hesaplanan vergilerinden(eğer varsa) indirme imkanını da seçebilirler. KDV Kanunu 32. maddesinde; “bu kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri 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.” denerek mükelleflere indirim hakkı tanınmıştır.

Mükelleflerin iade yerine indirim tercih etmelerinin pek çok sebebi olabilir. Bazen indirim yolunu tercih etmek iadenin daha hızlı alınmasını sağlayabilir. Örneğin, bir sonraki dönemde yüksek miktarda ödenecek KDV çıkacaksa, mükellef nakden veya mahsuben iade prosedürü ile uğraşmadan iade tutarını söz konusu vergiden indirmek suretiyle mahsup etmiş olur.

İade alacağıın indirim yoluyla alınması iade prosedürüne tabi değildir. İndirim için inceleme raporu veya teminat aranmaz. Bu nedenle, mükellefin iade alacağıın indirim yoluyla elde etme potansiyeli varsa, iade ile uğraşmak yerine indirim yoluyla telafi etme yöntemini seçmesi söz konusu olabilir²⁹.

Mükellefler iade edilebilir verginin bir kısmını iade alıp bir kısmını sonraki dönemlere de devredebilirler. Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özalgede³⁰ “mükelleflerin aynı dönemde yapılan iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak ortaya çıkan iadesi gereken katma değer vergisinin bir kısmının iadesini, bir kısmının ise gelecek dönemlerde indirim yoluyla telafi edilmesini isteme hakları bulunmaktadır.” denilmiştir.

1.4.3.3. İflas Etmiş veya Tasfiye Halindeki Mükelleflerde KDV İadesi

İflas eden mükelleflerin iflastan önceki tarihlere ait olup belge noksanlığı nedeniyle iflastan sonra hak kazandığı iade tutarlarının nakden veya mahsuben iade talepleri inceleme sonucuna göre yerine getirilmektedir³¹. Burada inceleme yapılmasının nedeni sonra inceleme yapılması durumunda tespit edilebilecek haksız iadelerin geri alınmasının tehlikeye düşme ihtimalidir.

Tasfiye halindeki mükelleflerin iade alamayacağına ilişkin mevzuatta herhangi bir düzenleme bulunmaması nedeniyle bu mükelleflerin de genel esaslara göre iade alma hakları bulunmaktadır.

1.4.3.4. Mükellefin İade Alacağına Haciz Konulması

6183 Sayılı Kanun’un 23. maddesi uyarınca idare tarafından tahsil edilip de mükellefe iade edilmesi gereken amme alacakları varsa mükellefin muaccel hale gelmiş amme borçlarına mahsup edilmektedir. Dolayısı ile idare dışındaki kişiler tarafından KDV iade alacağına haciz konulabilmesi için öncelikle devlet tarafından

²⁹ Vural, a.g.e., s.31.

³⁰ 07.02.2001 Tarih ve 32/3223-2393/7609 sayılı Maliye Bakanlığı özalgesi.

³¹ 29.08.1990 tarih ve 2161760-15111/74788 sayılı Maliye Bakanlığı özalgesi.

bu mahsup yapılmalı kalan tutar haczedilebilir niteliğe gelmelidir. Burada muaccel bir borç yok ise ilgili kişiler tarafından KDV iadesinin tüm tutarına haciz tatbiki yapılabilir.

KDV iade alacağının öncelikle varsa mükellefin kendi borçlarına mahsubunun yapılması, arta kalan tutarın ise mükellefin ortaklarının borçlarına mahsup işleminin yerine getirilmesi gerekir. Ancak mükellefin ortaklarının borçlarına mahsubun yapılabilmesi için icra dairesi haciz yazısının vergi dairesine intikal ettiği tarihten önce mahsup talebinde bulunulmuş ve mahsup için gerekli belgelerin tam olarak ibraz edilmiş olması gerekir.³²

İhtiyati tahakkuk uygulamasında iade edilebilir KDV'nin ihtiyati tahakkuk sonucu bulunmuş vergi tutarlarına mahsubu söz konusu değildir. Çünkü 6183 sayılı Kanun'un 23. maddesine göre işlem yapılabilmesi için amme borcunun muaccel hale gelmiş olması gerekmektedir.

³² Vural, a.g.e., s.37.

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER ve ÖZEL DURUMLARDA İADELER

Bu bölümde Türkiye'de işleyen KDV iadesi müessesesi her bir iade hakkı doğuran işlem açısından ele alınacak ve iade uygulamasının detayları ortaya konulacak ve iadenin özel esasları ile müteselsil sorumluluk hakkında bilgi verilecektir.

İade hakkı doğuran işlemler kendi içerisinde gruplandırılabilir olup bunlar;

- Tam istisnalar kapsamındaki işlemler,
- İndirimli orana tabi işlemler,
- Tevkifat uygulamaları kapsamındaki işlemler,
- Fazla veya yersiz ödenmiş vergiler ile ilgili işlemlerdir.

2.1. TAM İSTİSNALARDAN DOĞAN İADELER

KDV iadesine esas olan tam istisnalar ihracat istisnası, araçlar, kıymetli maden petrol aramalarına ilişkin istisna, taşımacılık istisnası, diplomatik istisnalar, özürlü araç teslimlerdir.

2.1.1. İHRACAT İSTİSNASI

İhracat istisnasına ilişkin hükümler, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11'inci ve 12'nci maddelerinde düzenlenmiştir. 11'inci maddenin 1'inci fıkrasının (a) bendinde ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV'den istisna edildiği, (mal ve hizmet ihracı) belirtilmiştir.

Aynı fıkranın (b) bendinde de Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların Türkiye'den satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında KDV tahsil edileceği, ancak malın gümrükten çıkışı anında fatura veya benzeri belgenin ibrazında tahsil edilen KDV'nin iade olunacağı (yolcu beraberli eşya ihracı) belirtilmiştir. Buna ek olarak, 11'inci maddenin 2'nci fıkrası ile Maliye Bakanlığına

tanınan yetkiye istinaden, Türkiye’de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlardaki (bavul ticareti) katma değer vergisi ihracat istisnası 61 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir.

KDV Kanunu 11. maddesinin b bendine 4731 sayılı kanunla eklenen hükme göre; Türkiye’de ikametgâhi, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisinin karşılıklı olmak kaydıyla iade edileceği hükme bağlanmıştır. Buna ilişkin düzenlemeler de Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye istinaden 90 ve 95 No.lu KDV Genel Tebliğlerinde yapılmıştır. (yabancı taşımacılar ve fuar panayır, sergilere katılanların aldığı teslim ve hizmetlere ilişkin istisna)

Ayrıca 14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlere ilişkin yabancı yapımcılar tarafından satın alınacak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232’nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin (2011 için 700 TL) üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen katma değer vergisi yapımcılara iade olmaktadır.

11’inci maddenin 1’inci fıkrasının (c) bendinde de, ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV ihracatçılar tarafından ödenmediğinden, imalatçılar tarafından tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edileceği hükmüne yer verilmiştir³³.

Maliye Bakanlığı iade uygulamasına ilişkin usul ve esasları tespit yetkilidir. Bu sebeple iade uygulamasının tüm detayları Bakanlıkça yayımlanan tebliğlerde düzenlenmiştir. İhracat istisnasından doğan KDV iadesini ihracat türüne göre bölümlere ayırarak incelemek faydalı olacaktır.

Buna göre ihracat istisnası;

- Mal İhracı İstisnası

³³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, **KDV İade Rehberi**, 29.01.2009.
<http://www.avdb.gov.tr/dosyalar/2009/02/kdviade/Kdviaderhb.pdf>, (04.01.2011), s.9.

- Hizmet İhracı İstisnası
- Yolcu Beraberi Eşya ve Bavul Ticaretine İlişkin İstisna
- Yabancı Taşımacılara ve Fuar Panayır Sergilere Katılanlara İlişkin İstisna
- Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna
- İhraç Kayıtlı Satışlara İlişkin İstisnalardan oluşmaktadır.

2.1.1.1. Mal İhracı

KDV Kanununun 11/1-a maddesiyle ihracat teslimlerinin KDV'den istisna olacağı, 12'nci maddesinde de bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için:

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

Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir. Ayrıca teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

4 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine göre³⁴ dış ülkeye vasıl olma teriminden ise malın gümrük hattımızı geçmesi anlaşılacaktır. Gümrük hattımızı geçen bir mal başka bir ülkeye ulaşmış sayılacaktır. Ayrıca, fatura ve belgelerin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi zorunludur. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi halinde de ihracat istisnasından yararlanabilmek için malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçmesi şarttır. Bu durumda da yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki ilgililere yapılan teslimler vergiye tabi olacak bunların yaptığı ihracat ise istisna kapsamına girecektir.

³⁴ 08/12/1984 tarih ve 18599 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

KDV Kanununda bunlardan başka ihracatla ilgili özel tanımlar getirilmemiştir. Bu nedenle, dış ticaret rejimine ilişkin esaslara göre ihracat için belirlenen kurallar, genel olarak KDV uygulamasında da geçerli olacaktır. Öte yandan Avrupa Birliğine üye ülkelerle 1 Ocak 1996 tarihinde gerçekleştirilen Gümrük Birliği ilkeleri gereğince, ihracatçıların ihracatçı belgesi alma zorunluluğu kaldırılmış ve Tek Tip Gümrük Beyannamesi düzenlenmesine geçilmiştir. Buna göre ihracat, ithalat ve transit ticarete, şekli Gümrük Yönetmeliğinde belirlenen Tek Tip Gümrük Beyannamesi kullanılacaktır³⁵.

-Mal İhracat İstisnasının Beyanı

İhracat istisnasının, malların fiilen T.C. gümrük bölgesinden çıktığı, serbest bölgeye teslim edildiği, yetkili gümrük antreposuna konulduğu döneme ait KDV beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir. Malların yurt dışına çıktığı da gümrük beyannamesi ile tevsik edilmektedir.

19 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümüne göre, KDV uygulamasında ihracat işleminin gerçekleştiği tarih olarak, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce belirlenen ve gümrük beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen "gümrük hattını çıkış tarihi" esas alınmaktadır.

Ancak, 4/4/2007 tarihli ve 2007/19 sayılı Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü Genelgesi ile gümrük idarelerince 1 Mayıs 2007 tarihinden itibaren ihracata yönelik düzenlenen gümrük beyannamelerinin ihracatçıya verilen nüshasının üzerine herhangi bir kapanma meşruhatı düşülmesine son verilmiştir.

Bu sebeple 1 Mayıs 2007 tarihinden itibaren KDV beyannamelerinde ihracat istisnasına ilişkin beyanları bulunan mükelleflerin tevsik edici belge olarak ibraz ettikleri gümrük beyannamelerinde ihracatın gerçekleştiği tarihi belirten bir açıklama aranılmayacak, bu beyannamelere ilişkin elektronik ortamda (VEDOP) erişilen bilgiler arasındaki kapanma tarihi, ihracat istisnası uygulamasında ihracatın gerçekleştiği tarih olarak dikkate alınacaktır. Yurt dışına çıkarılan mala ait fatura tarihi çıkış tarihinden önceki bir dönem olsa dahi, istisna malın fiilen yurtdışı edildiği tarihteki dönemde beyan edilecektir.

³⁵ Oktar, a.g.e., s.19.

Örnek: 25 Mayıs'ta ihracat faturası düzenlenmiş fakat mal 3 Haziranda yurt dışına çıkmış ise istisna Mayıs döneminde değil Haziran dönemi KDV Beyannamesinde gösterilecektir.

Burada önemli bir hususu vurgulamak gerekir. KDV açısından mal teslimi veya hizmet ifasından önce fatura ve benzeri belgenin düzenlenmesi halinde bu belgedeki miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Ancak ihracat istisnası ile sınırlı olmak üzere malların fiilen ihraç edilmeden fatura düzenlenmesi halinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmemekte, ihracat fiilen gerçekleştiğinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte ve buna ilişkin istisna da bu dönemde beyan edilmektedir.

-Mal İhracında İade Talebinde Aranacak Belgeler

Genel esaslarını bir önceki kısımda açıkladığımız nakden veya mahsuben iade talepleri mal ihracatında değerlendirilmeye alınmakta ve haklı bulunduğu takdirde iade gerçekleştirilmektedir. Bu iade talebinin yerine getirilmesi için mükelleflerce bir takım belgelerin vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Bu aranan belgeler şunlardır:

- a)** İade veya mahsup talep dilekçesi (İade miktarının hangi dönem ve neviden vergi için mahsubunun talep edildiği açıkça belirtilecek; ileride doğacak borçlar için mahsup talep edilmesi halinde, her bir dönem ve vergi türü için ayrıca dilekçe alınacaktır. SSK Prim borçlarına mahsupta ilgili kurum birimlerinden alınacak borç döküm formu dilekçeye eklenecektir.)
- b)** Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi, ilgili vergi dairesi müdürü ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği) (Serbest Bölgelerde üretim girdisi olmaksızın tüketilecek malların tesliminde Serbest Bölge İşlem Formu yeterli kabul edilmektedir.)

Beyannamelerin aslı veya örneği yerine bunların listesinin verilmesi de yeterlidir. Bu takdirde listede beyannamenin tarihi, sayısı, ihraç edilen malın cinsi, miktarı ve tutarı, gümrük kapısının ismi, varış ülkesi, imalatçının adı-soyadı veya unvanı, intaç ve çıkış tarihlerine yer verilir.(İntaç tarihi, bir malın ülkemizden çıkıp yurtdışına gönderilmesi tarihidir. Yani gümrük hattını geçiş tarihidir³⁶.)

Gümrük beyannamelerinin yerine liste veren mükelleflerin iade taleplerinin değerlendirilmesi sırasında listelerde yer alan bilgilerde eksiklik bulunması veya

³⁶ Hüseyin Bozkurt, İhracatta Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, <http://www.firatymm.com/contens.asp?id=105>, (07.01.2010) s.1.

tereddüt edilen durumlarda gümrük beyannamelerinin aslı veya örneği de istenebilmektedir.

- c) İhraç edilen mallara ait satış faturalarının fotokopisi veya listesi (Faturaların fotokopilerinin verilmesi halinde, bu fotokopilerin aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylanması gerekmektedir.)
- d) İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek KDV Listesi

İstisna kapsamındaki hizmetlerin yapıldığı dönemde, satın alınan mal ve hizmetlere ilişkin olarak (sadece istisnalara isabet edenler değil tümü); satıcıların adı, soyadı veya ünvanına göre alfabetik sırada veya alış tutarlarına göre düzenlenmiş, faturaların tarihini, numarasını, satıcıların adı soyadı, ünvanı, bağlı oldukları vergi dairesi ve vergi kimlik numarasını, mal ve hizmetlerin cinsi, miktarı ve bedelini, hesaplanan KDV'yi ihtiva eden ve verilen listedeki her sayfanın altına "Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim" şerhi düşülerek işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması ve listenin 2 örnek olarak eklenmesi gerekmektedir.

Aynı satıcıdan birden fazla sayıda belge alınmış olması halinde, yukarıdaki bilgiler toplam rakamlar olarak ifade edilebilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde yer alan haddin (92 Seri Nolu KDV Genel Tebliğine göre 2011 yılı için 700 TL) altında kalan mal ve hizmet alımları da tek bir kalem halinde gösterilebilecektir³⁷.

- e) Dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri, ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin indirilecek katma değer vergisi listesini de verirler.
- f) İhraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir yüklenilen katma değer vergisi tablosu (istisna edilen teslim ve hizmetler için yüklenilen ve iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği ve ne şekilde hesaplandığı ayrı ayrı belirtilecektir.)

³⁷ Oktar, a.g.e., s.99.

İadenin YMM tasdik raporu ile yapılması halinde bu rapor vergi dairesine ibraz edilir ve iadede istenilen belgeler rapora eklenir ve bunlara raporda yer verilir. Ayrıca bu raporda 27, 29 Sıra No.lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği hükümleri uyarınca yapılan karşıt incelemeleri gösterir karşıt inceleme tutanaklarına da yer verilmelidir.

-Mal İhracında Özellikli Hususlar

Burada bazı vurgulanmasında yarar görülen özellikli durumlar ele alınacaktır. Mükellefler tarafından da tereddüde yol açan bazı hususlar aşağıda incelenmiştir.

-Döviz Kuru

İhracat bedeli faturada gösterilen döviz tutarının fiili ihracatın gerçekleştiği yani malların Türkiye'yi terk ettiği tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru ile çarpımı ile bulunacak tutardır. Beyannamede bu tutar gösterilecektir.

-Konsinye Satışlar

Mükelleflerin yurt dışındaki şubelerine veya komisyoncularına mal göndermeleri durumunda bu malların yurt dışına çıkışı anında ihracat istisnası uygulanmaz çünkü burada KDV Kanunu 12. madde şartı olan teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması gerçekleşmemiştir. Şube veya komisyoncu müşteri değil aracı konumundadır. Ancak bunlar tarafından yurt dışındaki müşteriler için satış yapılması halinde ihracat satışın yapıldığı dönem gerçekleşmiş sayılacaktır ve bu dönem ihracat istisnası beyan edilecektir.

-Hariçte İşleme İle Yurt Dışına Çıkarılan Malların Satışı

Yurt dışına geçici ihracat yoluyla çıkarılan malların yurt dışında iken satılması halinde, bu işlem yurt dışındaki malın teslimi olmasına rağmen mal ihracı istisnası uygulanabileceği düşünülmektedir. Çünkü yurt dışındaki malın satılması halinde mal Türkiye'ye getirilmeksizin geçici ihracat beyannamesinin kapatılması ve yurt dışına kesilecek bir faturaya dayanılarak kesin ihracata ilişkin gümrük beyannamesi düzenlenmesi mümkündür³⁸. Aynı husus yurt dışında sefer halinde olan taşıt araçlarının yurt dışında satışı halinde de geçerlidir.

³⁸ Oktar, a.g.e., s.21.

-Serbest Bölgelere Yapılan Teslimler

Türkiye'deki serbest bölgelere yapılan teslimler için de gümrük beyannamesi düzenlenmek şartıyla ihracat istisnası KDV kanununun 12. maddesine göre gerçekleşmiş olmaktadır. Ancak bazı durumlarda gümrük beyannamesi yerine ihracat tevsiki için başka belgeler de kullanılabilir. Bu kapsamda Maliye Bakanlığı bir genel yazısında şu değerlendirmeyi yapmıştır³⁹ :

“3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu hükümleri çerçevesinde kullanılan, serbest bölgeye giren ve çıkan eşyanın cins, nevi, miktar, kıymet gibi gümrük beyannamesinde yer alan bilgileri ihtiva eden Serbest Bölge İşlem Formunun, serbest dolaşımında bulunan eşyanın serbest bölgelerdeki alıcılara tesliminde KDV ihracat istisnasından yararlanabilmesi için tevsik edici belge olarak kullanılması mümkün bulunmaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, serbest bölgeye yürürlükteki ihracat ve gümrük mevzuatlarına uygun olarak doğrudan bir üretimin girdisi olmaksızın serbest bölgelerde tüketilmek veya kullanılmak üzere yapılan yiyecek, içecek, temizlik maddeleri gibi eşyaların teslimi, serbest bölgedeki alıcılara yapıldığının ve serbest bölgeye vasıl olduğunun gümrük beyannamesi yerine serbest bölge işlem formu ile tevsik edilmesi halinde de ihracat istisnası kapsamında değerlendirilecektir.”

-Gemilere yapılan teslimler

Uluslararası deniz taşımacılığı yapan gemilere ilişkin olarak yapılacak akaryakıt, su, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimler aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde ihracat sayılmakta ve istisna kapsamına girmektedir.

Kabotaj hakkının düzenlendiği 20 Nisan 1926 tarih ve 815 sayılı Kanununun 1. maddesi gereğince, yabancı bayraklı gemilerin Türkiye içinde taşıma yapma hakkı bulunmamaktadır. Bu nedenle yabancı bayraklı gemilere yapılan söz konusu teslimler "yurt dışındaki bir müşteriye" yapılan teslim niteliğinde olduğu ve gümrük hattı dışında bulunan araca yapıldığında Katma Değer Vergisi Kanununun 11 ve 12/1-a maddeleri gereğince ihracat istisnası kapsamına girmektedir.

Uluslararası deniz taşımacılığı yapan yerli gemiler ise "yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubesi" niteliği

³⁹ 31/03/2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5373-32101 sayılı Maliye Bakanlığı Genel Yazısı.

taşıdığından bu gemilere yapılan söz konusu teslimler de aynı Kanununun 11, 12/1-a ve 12/2 maddeleri gereğince ihracat istisnası kapsamına girmektedir.

-Kısmi İstisna Kapsamına Giren Malların ve Özel Matrah Şekline Göre Vergilenen Malların İhracı

5228 sayılı Kanun'un 60/2. maddesiyle KDV Kanun'unun 32. maddesinde yapılan değişiklikle 01.08.2004 tarihinden itibaren yurt içinde kısmi istisna kapsamında teslimi yapılan mal ve hizmetlerin ihraç edilmesi halinde bunlara ilişkin yüklenilen vergilerin varsa hesaplanan vergilerden indirimi yoksa da iadesi ihracat istisnası kapsamında yapılmaktadır. Bu tarihten önce bu mal ve hizmetlerin ihracatında istisna uygulanıyor fakat yüklenilen vergiler indirilemeyip gider yazılıyor ve iade yapılmıyordu.

Özel matrah şekline göre vergilenen malların da ihracı halinde ihracat istisnası uygulanacaktır. Yani yurt içinde tesliminde özel matrah şekli uygulanan gazete, dergi, sigara, şehir içi toplu taşıma bileti, damga pulu gibi mallar ihracat istisnası satırında beyan edilecektir. Öte yandan, özel matrah şekline tabi olan telefon kartlarının yurt dışına gönderilmesi mal ihracı olarak değerlendirilmeyecektir⁴⁰. Bunun sebebi ise bu kartların bir hizmet sunumunu sağlaması ve bu sebeple mal teslimi olarak dikkate alınmaması, hizmet yurtdışındaki müşteriye yapılırsa bile hizmetten yurt dışında değil Türkiye'de yararlanılması sebebiyle KDV Kanunu 12/2 hükmü sağlanmadığında hizmet ihracı da söz konusu olmamaktadır.

-Vade Farkları ve Navlun, Sigorta Bedelleri

İhracatçı mal ihracından sonra vade farkı faturası keserse bu bedel de ihraç edilen malın bedeli ile ilişkilendirilir ve genel hükümlere göre ihracat istisnası kapsamında değerlendirilir.

Aynı şekilde ihracatın F.O.B. (Free On Board) bedeli üzerinden değil de C.I.F. bedeli üzerinden yapılması halinde navlun ve sigorta bedellerinin de alıcıya fatura edilmesi halinde bu bedeller de ihraç edilen mal bedelinin bir unsuru sayılır ve ihracat istisnası uygulanır.

⁴⁰ Oktar, a.g.e., s.25.

-İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

İhracat şartlarını taşıyıp yurtdışında ihraç edilen malların herhangi bir sebeple iade edilmesi halinde KDV Kanunu'nun 16/1-b maddesi devreye girer ve bu mallar da KDV'den istisna tutulur. (İthalat istisnası) Ancak bu durumda ihracat istisnasından yararlanılan tutarın düzeltilmesi gerekecektir. Yani ihracat istisnası sebebiyle nakden veya mahsuben alınan iadeler gümrük idaresine ödenecektir. 46 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine göre⁴¹;

- İhraç edilen mallarla ilgili olarak iadesi talep edilen katma değer vergisi henüz nakden veya mahsuben iade edilmemiş ise, ihracatçının katma değer vergisi öncesinden yararlanmadığı kabul edilecek ve Gümrük Kanununun 132. maddesi uyarınca geri gelen mallar için gümrükte katma değer vergisi ödenmesi istenmeyecektir. Bu durumda, ihracatçının ilgili dönem beyannamesinde "iade" olarak beyan edilen tutarın geri gelen mallara isabet eden kısmı, malların gümrükten çekilerek fiilen işletmeye girdiği vergilendirme dönemi katma değer vergisi beyannamesinin satışlardan iade edilen işlemlerle ilgili satırına yazılarak indirilecektir.
- İhraç edilen malın, bu mala ait katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesinden sonra geri gelmesi halinde ise, geri gelen mallara isabet eden iade tutarının gümrükte ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesinden sonra ithalat istisnası kapsamında işlem yapılacaktır.

Geri gelen mallara ilişkin olarak yüklenilen vergilerin indirim yolu ile giderilmiş veya iade talep edilmeksizin sonraki dönemlere devredilmiş ise, bu vergilere ilişkin olarak yapılacak bir işlem yoktur.

2.1.1.2. Hizmet İhracı

KDV'nin yürürlüğe girdiği 1985 yılına kadar, malların üretiminde ve ithalinde uygulanan "istihsal vergisi" ile tüketiminde uygulanan "işletme vergisi", mal hareketlerini kavrayacak bir mali yapıyı oluşturmuş bulunmaktaydı. Ancak hizmetler için aynı şey söylenemez. O güne kadar nakliye hizmetleri ve eğlence yerleri gibi çok sınırlı sayıda hizmet dolaylı vergilere muhatap olmuştu. 24 Ocak kararlarından sonra hizmet sektörümüzde uluslar arası ilişkilerin canlanmasını 1985 yılında ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim veya hizmetlerin

⁴¹ 17/03/1995 tarih ve 22230 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

her safhasında uygulanan KDV'nin yürürlüğe girmesi izlemiştir⁴². Bu şekilde hizmetler de geniş kapsamlı olarak KDV'ye muhatap kılınmıştır.

3065 Sayılı KDV Kanunu'nda yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri hizmet ihracatı sayılmıştır. Serbest bölgedeki müşterilere verilen fason hizmetler ise 5766 sayılı Kanun'un⁴³ (12/e) maddesi ile KDV Kanununun 11 ve 12'nci maddelerinde değişiklik yapılarak getirilmiştir.

12/2'nci maddesinde de yurt dışındaki müşteri tabirinin, ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği hükmü yer almaktadır. Bu maddeye göre hizmet ihracatının KDV'den istisna olabilmesi aşağıdaki şartların birlikte gerçekleştirilmesine bağlıdır.

- Hizmet yurt dışındaki müşteriye yapılmalıdır.
- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır

Ancak 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine göre hizmet ihracatının KDV'den istisna olabilmesi aşağıdaki şartların birlikte gerçekleştirilmesine bağlıdır.

- Hizmet yurt dışındaki müşteriye yapılmalıdır.
- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.
- Fatura ve benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.
- Hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

Bu tebliğe göre mal ihracında zorunlu olmasa da hizmet ihracında döviz alım belgesinin ibrazı zorunludur. Döviz alım belgesinin aslı veya düzenleyen kurum ya da noter tarafından onaylanmış örneği ibraz edilmedikçe, hizmet ihracı istisnası uygulanamayacaktır⁴⁴. Ancak 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde getirilen bedelin döviz olarak yurda getirilme şartı gerçekleşmediğinde hizmet ihracı gerçekleşmemiş gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Bu ise kanun hükmü ile çelişmektedir. Muhtemelen bu çelişkinin farkında olan Maliye Bakanlığı 113 Seri No.lu KDV Genel

⁴² Oktar, a.g.e., s.79.

⁴³ 06/06/2008 tarih ve 26898 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

⁴⁴ Oktar., a.g.e., s.81.

Tebliğ⁴⁵ ile bu çelişkiyi gidermiş ve dövizin yurda gelip gelmediğine bakılmaksızın hizmetin ifa edildiği dönemde istisnanın gerçekleşmiş olacağını ve bu dönemde beyan edileceğini hükme bağlamıştır. Yine bu tebliğde ancak iade için 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uyarınca dövizin yurda getirilmesi zorunludur(DAB ibrazı) diyerek kuşkuları gidermiştir.

Ayrıca 2002/1 Sıra No.lu KDV İç Genelgesine⁴⁶ göre; Döviz alım belgesinin aranıldığı işlemlere ilişkin katma değer vergisi iadelerinde, 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka ya da özel finans kurumu şubesinde onaylanmış örneğinin yanı sıra hizmet ihracında, dövizin yurt dışından geldiğini gösteren bankadan alınmış belge de kabul edilebilecektir.

08.02.2008 tarihi ile 32 Sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kararın ihracata ilişkin 8. maddesinde Bakanlar Kurulu ile yapılan değişiklik sonucu ihracat bedellerinin 180 gün içerisinde yurda getirilme zorunluluğu kaldırılmış ve bu bedellerin tasarrufunun serbest olduğu hükme bağlanmıştır. Bu durum sonucu ortaya hizmet ihracındaki DAB ibrazı hususunda tereddütler çıkmıştır. Bunun üzerine ise 2008/2 Sıra No.lu İç Genelge⁴⁷ ile hizmet ihracında iade için döviz alım belgesi ibrazınının 84 No.lu tebliğ uyarınca devam ettiği ve bu değişikliğin DAB ibrazı zorunluluğunu etkilemeyeceği bildirilerek tereddütler Gelir İdaresi Başkanlığınca giderilmiştir.

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

- Fason hizmet serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır.
- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılmalıdır.

Buna göre, serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurt içinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilecektir.

⁴⁵ 05/12/2009 tarih ve 27423 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

⁴⁶ 13/03/2002 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5373-011395 sayılı 2002/1 Sıra No.lu KDV İç Genelgesi.

⁴⁷ 28/02/2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5373-160 sayılı 2008/2 Sıra No.lu KDV İç Genelgesi.

Hizmetten yurt dışında yararlanılma durumu her olayın mahiyetine göre tespit edilecektir. Birkaç örnek vermek gerekirse:

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

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

26 Seri No.lu Tebliğinde⁴⁸ yurtdışındaki firmaların Türkiye'den ithal edecekleri ürünlere ilişkin Türkiye'den verilecek komisyon hizmetlerinin hizmet ihracı sayılamayacağı belirtilmişti. Fakat bunun aksine 30 Seri No.lu KDV Tebliğine⁴⁹ göre, yurt dışındaki firmaların, Türkiye'den ithal edecekleri mal ve hizmetler ile ilgili olarak, bu firmalara aracılık hizmeti verenlerin, söz konusu hizmetleri karşılığında aldıkları komisyonlar, ihraç edilen mal ve hizmetler yurt dışında tüketildiğinden, hizmet ihracı istisnası kapsamında mütalaa edilecektir.

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

(B) danışmanlık firması bu hizmeti ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmekte ve karşılığında döviz olarak Türkiye'ye getirmektedir.

(A) firmasının hizmetinden yurt dışında faydalanılacağından, (B) danışmanlık firmasının yaptığı bu hizmet karşılığında aldığı komisyon hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

-Hizmet İhracatı İstisnasının Beyanı

Eski uygulamaya göre, hizmet ihracatı istisnası, yabancı müşteri adına düzenlenen fatura bedelinin Türkiye'ye getirildiği vergilendirme dönemi katma değer vergisi beyannamesiyle beyan ediliyordu.

⁴⁸ 31/12/1987 tarih ve 19681 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

⁴⁹ 16/12/1988 tarih ve 20021 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

Yeni uygulamaya göre, faturanın, ihracat bedeline ilişkin dövizin yurda getirildiği dönemden önceki bir tarihte düzenlenmesi durumunda bile, hizmet ihracatı istisnası, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edilecektir.

-Hizmet İhracında İade İçin Aranılan Belgeler

Hizmet ihracında aranan belgeler 84 No.lu KDV Genel Tebliğinde belirlenmiştir. Buna göre aranan belgeler şunlardan oluşmaktadır.

- a) İade veya mahsup talep dilekçesi (İade miktarının hangi dönem ve neviden vergi için mahsubunun talep edildiği açıkça belirtilecek; ileride doğacak borçlar için mahsup talep edilmesi halinde, her bir dönem ve vergi türü için ayrıca dilekçe alınacaktır. SSK Prim borçlarına mahsupta ilgili kurum birimlerinden alınacak borç döküm formu dilekçeye eklenecektir.)
- b) Satış faturalarının aslı/fotokopisi veya listesi(Yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen): Faturaların fotokopilerinin verilmesi halinde, aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylanması gerekir.
- c) Döviz alım belgesi: Münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanunu(5) hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesinde onaylanmış örneği ya da dövizin yurt dışından geldiğini gösteren bankadan alınmış belge.
- d) İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi.
- e) İhraç edilen hizmet nedeniyle yüklenilen vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo. (istisna edilen teslim ve hizmetler için yüklenilen ve iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği ve ne şekilde hesaplandığı ayrı ayrı belirtilecektir.)

Var ise YMM raporu ibrazı suretiyle ve bu raporda yukarıdaki bilgi ve belgelere yer verilmek suretiyle de iade alınabilir.

-Serbest Bölgelere Verilen Fason Hizmetlerde Aranan Belgeler

Serbest bölgelerde de aranan belgeler hizmet ihracındaki belgeler kapsamındadır. İlave olarak gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge aranmaktadır. Buna göre aranan belgeler:

- a) İade veya mahsup talep dilekçesi.
- b) Fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge (aslı veya noter, gümrük idaresi, ilgili vergi dairesi müdürü ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği).
- c) Fason hizmete ait faturaların fotokopisi ve faturalara ilişkin bilgileri ihtiva eden firma yetkililerince onaylı liste,
- d) Fason hizmetin gerçekleştirildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- e) Fason hizmete ait faturaların fotokopisi ve faturalara ilişkin bilgileri ihtiva eden firma yetkililerince onaylı liste
- f) İstisna kapsamındaki fason hizmet nedeniyle yüklenilen vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo. (istisna edilen teslim ve hizmetler için yüklenilen ve iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği ve ne şekilde hesaplandığı ayrı ayrı belirtilecektir.)

Bu istisna 06.06.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğinden bu tarihten itibaren serbest bölgelere verilen fason hizmetler katma değer vergisinden istisnadır⁵⁰.

-Uluslar arası Roaming Anlaşmaları Çerçevesinde Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Türkiye’de Verilen Roaming Hizmetleri

Roaming İngilizce bir sözcük olup kelime anlamı dolaşım demektir. Roaming, basitçe bir cep telefonu operatörünün bir başka operatörün alt yapısını kullanarak müşterilerine hizmet sunması olarak tanımlanabilir. Yurt dışındaki müşteriler Türkiye’ye geldiklerinde kendi ulusal şebekelerinin anlaşmalı olduğu şebekenin hizmetlerinden faydalanmaktadırlar⁵¹. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11/1-a maddesi hükmü uyarınca; Türkiye’deki GSM operatörleri tarafından yurt dışındaki

⁵⁰ Senem Görçek Devamoğlu, Ufuk Yılmaz, “Hizmet İhracında Katma Değer Vergisi İadesi”, **Vergi Raporu**, S.134, 2010, s.52.

⁵¹ Devamoğlu, Yılmaz, a.g.m., s.52.

GSM operatörlerine Türkiye'ye gelen aboneleri vasıtasıyla Türkiye'de verilen roaming hizmetleri, karşılıklılık ilkesine göre katma değer vergisinden müstesnadır⁵².

Bu hizmet de hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmekte ve istisna ve iade uygulaması hizmet ihracındaki esaslara tabidir.

2.1.1.3. Yolcu Beraberi Eşya ve Bavul Ticareti İstisnası

KDV Kanunu'nun 11. maddesi 1.fıkra b bendinde yolcu beraberi eşya hükümleri düzenlenmiştir. Bavul ticaretine ilişkin bir hüküm bu maddede bulunmazken aynı maddenin 2. Fıkrasına dayanılarak Maliye Bakanlığınca çıkarılan 61 No.lu tebliğ ile bavul ticareti müessesesi düzenlenmiştir.

2.1.1.3.1. Yolcu Beraberi Eşya İhracı İstisnası

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde; Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götördükleri malların teslimi anında katma değer vergisinin tahsil edileceği, ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen katma değer vergisinin iade olunacağı; hükmü yer almaktadır. 43 Seri No.lu KDV Genel Tebliği⁵³ ile de bu istisnaya ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

İstisnadan faydalanabilecek olanlar :

- Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde olmakla birlikte, bir yabancı ülkede ikamet etmekte olduklarına dair o ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olanlar
- Kendilerine Türkiye'de geçici veya daimi ikamet tezkeresi verilmiş olmayan yabancı uyruklulardır.

İstisna kapsamında satış yapabilecek olanlar:

- Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamındaki satışlar vergi dairesinden "izin belgesi" almış, gerçek usulde katma değer vergisi mükellefleri tarafından yapılabilir.

⁵² Abdullah Tolu, "Yurtdışı Roaming Hizmetlerinde KDV", **Yaklaşım**, S.211, 2010, s.152.

⁵³ 28/07/1994 tarih ve 22004 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

Katma değer vergisi mükellefi olmayan satıcılardan alınan mallar için istisna uygulanması söz konusu değildir. İstisna kapsamında işlem yapmak isteyen satıcıların izin belgesi almak için vergi dairesine bir dilekçe ile başvurmaları yeterlidir. İzin belgesi işletmede görünür bir yere asılır.

Ayrıca 96'seri No.lu KDV Genel Tebliği⁵⁴ ile Yetki belgesi sahibi aracı firma ile sözleşme yapan satıcıların vergi dairelerinden izin belgesi alma zorunluluğu kaldırılmış ve bu mükelleflerin izin belgesi konusunda aşağıdaki şekilde hareket etmeleri uygun görülmüştür:

Yetki belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcılar tarafından işletmelerinin görünür bir yerine, ***'İşletmemizde, ile yapılan tarihli sözleşmeye dayanılarak, 3065 sayılı Kanunun 11/1-b maddesi ile 43 ve 96 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarda katma değer vergisi istisnası uygulanmaktadır. (tarih)*** ifadesinin yer aldığı bir levha asılacaktır. Levhada sözleşme yapılan satıcı ve yetki belgeli aracı firmanın imza tatbik edilmiş onay kaşeleri ve isteniyorsa logoları yer alacaktır.

Buna göre iadenin yetki belgeli aracı firmaların organizasyonu altında gerçekleştirilmesi mümkündür. Bunun için aracı olmak isteyen bu firmalar Maliye Bakanlığında Yetki Belgesi almak zorundadırlar. Bu durumda, aracı firmanın anlaştığı satıcılardan satın alınan mallara ilişkin katma değer vergisi, aşağıdaki bölümlerde belirtilen sürelerle bağlı olarak, aracı firmalar tarafından gümrük çıkışında veya çıkıştan sonra iade edilebilecektir. Bu iade işleminde aracı firmanın Maliye Bakanlığınca onaylanmış belgeleri kullanılacaktır.

Bu kapsamda işlem yapmak isteyen aracı firmalar Maliye Bakanlığına bir dilekçe ile başvuracaklar, yapılacak araştırma ve inceleme sonunda "Türkiyede İkamet Etmeyen Yolculara KDV İadesi Yetki Belgesi" verilmesi uygun görülenler, anlaştıkları satıcılarla ilgili iade işlemlerini yapabileceklerdir. Daha detaylı açıklama iadenin yetki belgeli firmalar aracılığı ile yapılması bölümünde yapılacaktır.

Yolcu beraberli eşya ihracı istisnasının kapsamına her türlü mal teslimi girmektedir. Hizmet ifaları bu kapsama girmez çünkü burada hizmetten Türkiye'de faydalanıldığı için hizmet ihracı söz konusu değildir.

⁵⁴ 18/11/2005 tarih ve 25997 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

-İstisna Kapsamına Giren İşlemler

Alicının istisna kapsamında satış yapabilen satıcılardan aldığı kişisel tüketime konu olabilecek miktardaki malların faturada gösterilen vergisiz bedelleri toplamının 100 liranın(92 nolu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiştir.) üstünde olması halinde istisna uygulanabilir. Bu toplama, aynı faturada yer alan birden fazla mal çeşidi dahildir.

-Satıcıların Uyacakları Esaslar

Satıcıların istisna kapsamında satış yapabilmesi için, satıştan önce yabancı uyrukluların pasaportlarını, Türk uyrukluların ise pasaportları ile birlikte yabancı ülkelerde ikamet ettiklerine dair ikamet tezkeresi veya benzeri belgeyi görmeleri gerekmektedir.

İstisna kapsamındaki satışlar dolayısıyla düzenlenecek faturaya, satıcı tarafından;

- Alicının pasaport nev'i ve numarası, Türk uyruklular için ayrıca yabancı ülkede ikamet ettiklerini gösteren belgenin tarih ve numarası,
- Varsa alıcının banka şubesi ve hesap numarası,
- Satıcının bu iadeler için hesap açtırmış olması halinde banka şubesi ve hesap numarası

yazılacaktır.

Satıcılar tarafından fatura 4 nüsha olarak düzenlenecek, ilk 3 nüshası alıcıya verilecektir. 4 nüshalı faturalar bastırılıncaya kadar ikinci ve üçüncü nüshaların alıcıya fotokopi olarak verilmesi mümkündür. Ancak fotokopi olarak verilen örnekler satıcı tarafından kaşe ve imza tatbiki suretiyle onaylanacaktır.

İadenin gümrükteki banka şubesinden yapılmasını isteyen satıcılar, fatura ile beraber alıcıya bir çek vereceklerdir. Bu çekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen katma değer vergisi tutan Türk Lirası olarak yer alacaktır.

Çek gümrükteki banka şubesine ibraz edildiğinde Türk Lirası tutarının karşılığı, A.B.D. Doları veya Euro cinsinden alıcıya nakden ödenecektir. Söz konusu çekin üzerinde, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara katma değer vergisi iadesi dışındaki işlemlerde kullanılamayacağı ve ciro edilemeyeceğine ilişkin şerhler bulunmalıdır.

İstisna, verginin önce tahsil edilip, malın yurt dışına çıkarılmasından sonra iade edilmesi şeklinde uygulanmaktadır. İhracat istisnasındaki gibi mal tesliminde KDV hesaplanmaması gibi bir durum yoktur. Buna göre, satış sırasında düzenlenecek faturada toplam mal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp ayrıca gösterilecek ve alıcıdan tahsil edilecektir. Bu vergi ilgili dönem beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde beyan edilip ödenecektir.

-Alıcıların Uyacakları Esaslar ve Verginin İadesi

Alıcıların istisnadan faydalanabilmeleri için satın aldıkları malları 3 ay içinde yurt dışına çıkarmaları gerekmektedir. Çıkış sırasında fatura nüshaları ve çek düzenlenmiş olması halinde satıcıdan alınan çek Türk gümrük kapılarında görevli bulunan gümrük memurlarına onaylatılacaktır. Onaydan önce malların gümrük görevlilerine gösterilmesi ve yurt dışına çıkarıldığının tespit edilmesi zorunludur. Görevliler malların gösterilmemesi ve yurt dışına çıkarılmaması halinde faturayı ve çeki onaylamayacaklardır. Alıcılar onaylattıkları 3 fatura nüshasından ikisini onayı yapan gümrük görevlisine bırakacaklardır.

Alıcılar malın satışı sırasında kendilerinden tahsil edilen vergiyi aşağıdaki şekillerde geri alabilmektedirler.

a) İadenin Gümrükten Çıkarken Alınması

Satıcılar tarafından iade için çek verildiği durumlarda, çekte yazılı tutar çeki düzenleyen bankanın gümrükteki şubesinden alınabilecektir. Çeki düzenleyen bankanın gümrükte şubesinin bulunmaması halinde çek tutarı, bankacılık ve kambiyo mevzuatı gereğince gümrükteki herhangi bir banka şubesinden de tahsil edilebilecektir. Usulüne uygun olarak düzenlenmiş çek gümrük memuruna onaylatıldıktan sonra gümrükteki banka şubesine verilecektir. Onaylı çeki alan banka görevlisi onaylı faturayı gördükten sonra çekte yazılı tutarı alıcıya döviz cinsinden nakden ödeyecektir. Banka şubesi bir ay içinde yaptığı ödemeleri, izleyen ayın 10. günü mesai saati sonuna kadar satıcılara bir dekont ile bildirecek, bu dekontta her çekin tarih ve numarası, faturanın tarih ve numarası ile ödeme tutarı yer alacaktır.

b) İadenin Gümrük Çıkışından Sonra Alınması:

İadenin gümrük çıkışında ödenmesinin mümkün olmaması veya alınmak istenmemesi halinde, alıcı malın çıktığını gösteren onaylı belgeleri çıkış tarihinden itibaren 1 ay içinde satıcıya gönderecek, satıcı iade tutarını, belgeleri aldıktan sonra en geç 10 gün içinde alıcının banka hesabına veya adresine havale edecektir. Alıcı malın yurt dışına çıktığını göstermek üzere satıcıya fotokopi olmayan onaylı fatura nüshasını,(3 nüshanın 2 tanesinin gümrük memuruna bırakılması sonucu alıcıya kalan nüsha) çek düzenlendiği hallerde fatura ile beraber onaylı çeki gönderecektir.

Satıcılar iade tutarını 10 gün içinde göndermezlerse daha sonra Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamında satış yapmalarına izin verilmemektedir.

c) Verginin Elden İadesi

Alıcı iadesini gümrük çıkışında çekle veya gümrük çıkışından sonra 1 ay içinde talep etmez ve almazsa fotokopi olmayan onaylı fatura nüshasının çıkış tarihinden itibaren 1 ay içinde satıcıya elden getirilmesi halinde satıcı tarafından iade tutarı nakden ödenebilmektedir. Çek düzenlendiği hallerde fatura ile birlikte onaylı çek de satıcıya verilecektir.

d) İadenin Avans Olarak Ödenmesi

Satıcıların, istemeleri halinde iade tutarını alıcıya satış sırasında avans olarak ödemeleri mümkündür. Ancak avans tutarı, onaylı belgelerin kendilerine gelmesinden sonra indirim konusu yapılabilecektir. Bu durumda satıcılar tarafından, satış faturasına iade tutarının avans olarak ödendiğine dair şerh düşülmelidir.

Avans olarak ödenen tutarın iade edilmiş sayılabilmesi için satın alınan malın 3 ay içinde yurt dışına çıkarılması ve onaylı faturanın çıkıştan sonra 1 ay içinde satıcıya gönderilmesi zorunludur. Bu şartların mevcut olmaması halinde avans olarak ödenen tutar iade edilmiş sayılmayacak ve indirim konusu yapılamayacaktır.

e) İadenin Yetki Belgesine Sahip Aracı Firmalardan Alınması

İadenin, Maliye Bakanlığında "Yetki Belgesi" almış aracı firmaların organizasyonu altında yapılmasının mümkün olacağını belirtmiştik.

Bu durumda, aracı firmanın anlaştığı satıcılardan satın alınan mallara ilişkin katma değer vergisi, önceki bölümlerde belirtilen sürelerle bağılı olarak, aracı firmalar tarafından gümrük çıkışında veya çıkıştan sonra iade edilebilecektir. Bu iade işleminde aracı firmanın Maliye Bakanlığınca onaylanmış belgeleri kullanılacaktır.

Yetki belgesine sahip olma şartları ve yetki belgeli aracı firmaların yükümlülükleri ile ilgili düzenlemeler 51 Seri No.lu KDV Genel Tebliği⁵⁵nde düzenlenmiştir. Buna göre yetki belgesi almak isteyen firmalar bir dilekçe ile Maliye Bakanlığınca başvururlar ve bu taleplerini iletirler. Dilekçeye ise şu bilgiler eklenir:

- Ticaret Sicil Gazetesinin bir örneği.
- İmza sirkülerinin onaylı bir örneği.
- Ötedenberi işe devam etmekte olanlar için son ayrıntılı bilanço ve gelir tablosunun firma kaşesi tatbik edilerek ve firma yetkililerince imzalanarak onaylanmış birer örneği.

e-1) Başvuruda Bulunacak Firmalarda Aranacak Şartlar

Başvuruda bulunan firmaların

- Bilanço esasına göre defter tutmaları.
- Asgari özkaynak tutarının 500.000TL(87 Nolu Tebliğ ile değişik) lira olması.
- Ücretli statüsünde en az 5 eleman istihdam etmeleri.
- Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediğine veya bilerek kullandığına dair rapor bulunmaması.

e-2) Yetki Belgesinin Verilmesi

Yetki Belgesi almak için başvuruda bulunacak firmalar hakkında, görevlendirilecek bir Merkezi Denetim Elemanına inceleme yaptırılacaktır. Bu incelemede; firmanın mevcut faaliyeti, mali yapısı, eleman durumu ve benzeri hususlar dikkate alınarak, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara katma değer vergisi iadesi yapabilecek durumda olup olmadığı araştırılacaktır. İnceleme raporunun Maliye Bakanlığınca değerlendirilmesi sonunda Yetki Belgesi verilebilecektir.

⁵⁵ 10/01/1996 tarih ve 22519 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

Yetki belgesi alan firmaların, iade işlemlerine aracılık edecekleri izin belgeli satıcılar ile birer sözleşme yapması gerekmektedir. Bu firmalar sözleşme yaptıkları satıcıların isim/unvan, adres, vergi dairesi ve vergi kimlik numarasına ilişkin bilgileri aylık olarak bir liste halinde belirleyerek izleyen ayın ilk 10 günü içinde Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda göndereceklerdir. (96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile değişik)

Yetki belgesi sahibi aracı firmalar ile izin belgeli satıcılar, iade işleminin yapılmasından müteselsilen sorumludurlar. İadenin herhangi bir nedenle yetki belgeli aracı firma tarafından yapılmaması halinde, izin belgeli satıcılar 43 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki esaslar çerçevesinde iadeyi yapmakla yükümlüdürler. Bu hususun izin belgeli satıcılarla yapılacak sözleşmelerde açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

İadenin aracı firmalarca, mücbir sebepler dışındaki nedenlerle aksatılması ve bunun mutad ölçüleri aşacak biçimde tekerrür etmesi halinde, yetki belgesi iptal edilebilecektir.

Yetki belgesi alan aracı firmalar 1 ay içinde yapılan iadelere ait bilgileri (sadece adet ve toplam tutar olarak) izleyen ay içinde, dönem sonu ayrıntılı bilançoları ile gelir tablolarını da gelir ve kurumlar vergisi beyanname verme süresinin bitimini izleyen ay içinde Maliye Bakanlığına göndereceklerdir.

e-3) Belge Düzeni

43 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde; Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamındaki satışların vergi dairesinden "izin belgesi" almış satıcılar tarafından yapılabileceği, bu satışlarla ilgili faturanın 4 nüsha olarak düzenleneceği belirtilmiş, faturada yer alması gereken bilgiler ise Tebliğin A/5 bölümünde açıklanmıştır. Yukarıda da bu zorunluluğa değinilmişti.

Aynı Tebliğe göre iade işleminde çek kullanılması da mümkündür. Bu durumda izin belgeli satıcıların Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapacakları satışlarda fatura ve çekin prensip olarak ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 257.nci maddesinde, "Maliye Bakanlığı mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi mecburiyetini kaldırmaya, vergi kayıp ve kaçığının önlemek amacıyla tutulmakta olan

defter ve belgelere ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya;..... yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Bu hükmün Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, 43 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği gibi fatura ve çekin ayrı ayrı düzenlenebilmesinin yanı sıra, yetki belgesi almış aracı firmayla sözleşmesi bulunan izin belgeli satıcılardan isteyenlerin, aşağıda belirtilen şartları taşımak kaydıyla **fatura/çek ibareli belgeyi** fatura olarak kullanması uygun görülmüştür.

1. Fatura/Çek, yetki belgeli aracı firmaların sözleşme yaptıkları izin belgeli satıcılar tarafından kullanılabilir.

2. Fatura/Çek'de;

- Yetki belgeli aracı firmanın adı-soyadı veya ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi numarası,

- Müşterinin adı-soyadı veya ticaret unvanı, adresi,

- Sözleşmeli satıcının adı-soyadı veya ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi numarası,

- Düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası,

- Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı,

şeklindeki bilgilerin bulunması zorunludur. Ayrıca bu belgede, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara katma değer vergisi iadesi dışında kullanılmayacağı ve ciro edilemeyeceğine dair bir ifadeye de yer verilecektir.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik uyarınca belgelerin basım işini yapan matbaa işletmecisi, belgelerin ön yüzüne dip not şeklinde adı ve soyadını, varsa ticaret unvanını, adresini, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi numarası ile Defterdarlıkla anlaşmasının tarihini yazacaktır.

3. Bu belge aracı firma tarafından 1 asıl 3 örnek olmak üzere yurt dışında da bastırılabilir, ancak seri ve sıra numarası ile Maliye Bakanlığının özel işareti

(amblem), yurt içinde aracı firmanın faaliyette bulunduğu il sınırları içindeki anlaşmalı matbaalardan biri tarafından basılacaktır.

4. Fatura/Çek'in yalnızca asıllarında Maliye Bakanlığının özel işaretinin (amblem) bulunması yeterlidir. Diğer örneklerde bu işaretin bulunma zorunluluğu yoktur.

5. Anlaşmalı matbaalarda yaptırılacak işlemler için, yetki belgeli aracı firma tarafından bağlı oldukları Vergi Dairesinden izin yazısı alınacaktır. Söz konusu izin yazısının verilmesi sırasında daha önce yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerindeki ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelikteki esaslara uyulacaktır.

6. Fatura/Çekler, aracı firma tarafından, satıcıların adı-soyadı veya ticaret ünvanı, vergi dairesi, vergi numarası ve adresini ihtiva edecek biçimde bastırılabilir, bu bilgilere matbaa baskılı olarak yer verilmemiş olan fatura/ çekler ise satıcının aynı bilgileri ihtiva eden kaşesi tatbik edilmek suretiyle kullanılabilir.

7. Fatura/Çekler aracı firma tarafından izin belgeli satıcıya zimmet karşılığı teslim edilecektir. Her satıcıya verilen fatura çeklerin seri ve sıra numaraları, teslim tarihini izleyen 15 gün içinde yetki belgeli aracı firma tarafından Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda intikal ettirilecektir. (96 No.lu KDV Genel Tebliği ile değişik)

8. Yetki belgeli aracı firmanın satıcı ile yaptığı sözleşmenin iptali veya satıcının işi terk etmesi halinde, satıcıya ait bilgilerin matbaa baskılı ya da kaşe tatbiki suretiyle yer aldığı fatura/çekler vergi dairesine teslim edilecek ve bu durum vergi dairesi yetkilileri ile satıcı tarafından bir tutanakla tespit edilecektir. Vergi daireleri iptal edilen faturalara ilişkin bilgileri tutanak tarihinden itibaren 10 gün içinde Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda intikal ettirecektir. (96 No.lu KDV Genel Tebliği ile Değişik) Bu tutanağın bir örneği de satıcı tarafından tutanak tarihini izleyen 15 gün içinde yetki belgeli aracı firmaya gönderilecektir.

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

9. 43 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A/2) bölümüne göre Türkiye'de ikamet etmeyenlere istisna kapsamında satış yapacak olanların vergi dairesinden izin alması gerekmektedir. Yetki belgesi sahibi aracı firma ile sözleşme

yapan satıcıların vergi dairelerinden izin belgesi alma zorunluluğu kaldırılmış ve bu mükelleflerin izin belgesi konusunda aşağıdaki şekilde hareket etmeleri uygun görülmüştür:

- Yetki belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcılar tarafından işletmelerinin görünür bir yerine, 'İşletmemizde, ile yapılan tarihli sözleşmeye dayanılarak, 3065 sayılı Kanununun 11/1-b maddesi ile 43 ve 96 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarda katma değer vergisi istisnası uygulanmaktadır. (tarih)' ifadesinin yer aldığı bir levha asılacaktır. Levhada sözleşme yapılan satıcı ve yetki belgeli aracı firmanın imza tatbik edilmiş onay kaşeleri ve isteniyorsa logoları yer alacaktır.

-Sözleşmelerin iptal edilmesi, yenilenmemesi veya satıcının işi terk etmesi halinde yukarıdaki bölümümdeki açıklamalara göre işlem yapılacaktır, bu durumdaki satıcılar yukarıda belirtilen levhayı da vergi dairesine teslim edeceklerdir. İşe devam eden satıcıların istisna kapsamında işlem yapmak istemeleri halinde yeni bir izin belgesi veya levha almaları gerekmektedir.

Öte yandan, yetki belgeli aracı firmalarla sözleşmesi bulunan veya ilk defa sözleşme imzalayacak olan satıcıların vergi dairesinden aldıkları izin belgesi yerine yukarıda belirtildiği şekilde düzenlenmiş levhayı işletmelerinde kullanmaları mümkün bulunmakta ancak bu durumda vergi dairesi izin belgesinin vergi dairesine teslim edilmesi gerekmektedir.

Bu bölümdeki açıklamalar çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda aktarılacak bilgiler için yetki belgeli satıcılar tarafından Başkanlığın "Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı" ile bağlantı kurulması gerekmektedir.

e-4) İadeden sonra yapılacak işlemler

1. İzin belgeli satıcılar, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapacakları satışlarda kullanacakları fatura/çekleri 4 nüsha olarak düzenleyip aslı ile iki örneğini alıcıya vereceklerdir.

2. Alıcılar gümrük çıkışında ellerindeki fatura/çek nüshalarının aslını ilgili gümrük görevlilerine onaylatıp muhafaza edecekler, diğer iki nüshayı görevlilere bırakacaklardır.

3. İade alıcıda kalan onaylı fatura/çek asıl nüshası ile yapılacaktır. Aracı firmalar iade işleminden sonra bu nüshaları satıcıya göndermeyecekler, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklayacaklardır. Ancak 1 ay içinde yaptıkları iadeler için bir icmal düzenleyerek, izleyen ayın ilk 10 günü içinde ilgili satıcıya göndereceklerdir. Bu icmalde; iadeye esas olan fatura/çekin tarih ve numarası, iadeye esas olan katma değer vergisi tutarı ve iade tarihi yer alacak, aracı firmanın kaşesi tatbik edilerek ve firma yetkililerince imzalanarak onaylanacaktır.

Söz konusu icmaller, satıcılar tarafından Vergi Usul Kanununda öngörülen süreler içinde defterlerine kaydedilecektir. Katma değer vergisi indirimi ise aracı kuruma yapılacak ödemeye karşılık olarak aracı kurumlar tarafından düzenlenecek olan (avans şeklinde yapılan ödemeler için düzenlenen icmaller hariç) ödeme belgelerine dayanılarak, ödeme belgesinin deftere kaydedildiği dönem beyannamesinde yapılacaktır.(93 No.lu KDV Tebliği ile değişik)

İzin belgeli satıcılar bu icmalleri ve kendilerinde kalan özel Fatura/Çek nüshalarını Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklayacaklardır.

4. Yetki belgeli aracı firmaların bu hizmet karşılığı elde ettikleri komisyonlar katma değer vergisine tabidir. Katma değer vergisi, iadeye esas olan tutar ile alıcıya ödenen tutar arasındaki fark üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplanacaktır. Bu farkın, fatura/çeklerde ayrıca gösterilmesi veya fatura/çek'lerin bu farkın kolayca hesaplanmasına imkan verecek şekilde düzenlenmesi zorunludur.

Örnek: Söz gelimi iade tutarı 100 TL ve aracı kuruluşun da komisyonu %15 olsun. Bu durumda aracı kuruluş alıcıya 85 TL verecek ve alıcıya KDV dahil 15 TL'lik bir fatura düzenleyecek, iç yüzde hesabıyla 12,71 hizmet karşılığını, ve 2,29 KDV'yi ayrı ayrı gösterecektir.

f) Satıcının İstisna Kapsamında Satışla İlgili Ödevleri

Satıcılar bir vergilendirme döneminde alıcılara iade ettikleri vergilerin ayrıntılarını göstermek üzere, firmanın kaşesini ve yetkililerin imzasını taşıyan bir liste hazırlayarak beyannameye ekleyeceklerdir.

Satıcılar, satış faturasının kendilerinde kalan nüshasını, alıcı tarafından gönderilen veya elden getirilen onaylı çek ve fatura nüshalarını, çek defteri dip kuponlarını, banka dekontlarını, havale makbuzlarını, aracı firma belgelerini ve buna

benzer belgeleri Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklanacak ve istenildiğinde ibraz edeceklerdir.

g) Verginin İadesi

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna, verginin teslim sırasında tahsil edilip gerekli şartların yerine getirilmesinden sonra satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şeklinde yürütülmektedir. Ancak, 110 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin yayımlandığı tarihi içine alan (2008/07) vergilendirme döneminden geçerli olmak üzere, söz konusu teslimlerde alıcıya geri verilen KDV tutarının indirim ve iade hesaplarına dahil edilmesi, bu teslimlerin bünyesine giren vergilerin ise indirim hesaplarında yer almakla birlikte iade hesabına dahil edilmemesi uygun görülmüştür⁵⁶.

Bu uygulama ile yolcu beraberliği eşya satışı ile aynı dönemde gerçekleşen tahsil edilen verginin turiste iadesi indirim konusu yapılacak ve hesaplanan KDV'den düşülecek ancak bununla ilgili yüklenilen vergiler iade edilecek kısma alınmayacaktır.

Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki 2011 için ister YMM tam tasdik sözleşmesi olsun ister olmasın YMM KDV İadesi Raporu ile alınabilecek üst sınır tutar 86000 TL'dir. Teminatsız inceleme raporsuz alt sınır ise 4000 TL'dir.

-Yolcu Beraberliği Eşya İhracında İade İçin Aranacak Belgeler

a) İade veya mahsup talep dilekçesi (İade miktarının hangi dönem ve neviden vergi için mahsubunun talep edildiği açıkça belirtilecek; ileride doğacak borçlar için mahsup talep edilmesi halinde, her bir dönem ve vergi türü için ayrıca dilekçe alınacaktır. SSK Prim borçlarına mahsupla ilgili kurum birimlerinden alınacak borç döküm formu dilekçeye eklenecektir.)

b) Gümrükçe onaylı satış faturası veya fatura/çek aslı veya fotokopisi,

c) İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek KDV Listesi: İstisna kapsamındaki hizmetlerin yapıldığı dönemde satın alınan mal ve hizmetlere ilişkin olarak; satıcıların adı, soyadı veya ünvanına göre alfabetik sırada veya alış tutarlarına göre düzenlenmiş, faturaların tarihini, numarasını, satıcıların adı soyadı,

⁵⁶ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, **KDV İade Rehberi**, 29.01.2009.
<http://www.avdb.gov.tr/dosyalar/2009/02/kdviade/Kdviaderhb.pdf>, (14.01.2011), s.18.

ünvanı, bağlı buldukları vergi dairesi ve vergi kimlik numarasını, mal ve hizmetlerin cinsi, miktarı ve bedelini, hesaplanan KDV'yi ihtiva eden ve 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 1.1.3.1 bölümünde belirtildiği üzere verilen listedeki her sayfanın altına şerh (Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim.) düşülerek işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması ve listenin (2) örnek olarak eklenmesi gerekmektedir.

d) İhraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir yüklenilen katma değer vergisi tablosu (istisna edilen teslim ve hizmetler için yüklenilen ve iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği ve ne şekilde hesaplandığı ayrı ayrı belirtilecektir.)

e) İadenin yetki belgeli aracı firma tarafından yapılması halinde bu firmaların gönderdiği icmallerin fotokopisi.

f) Alıcılara iade edilen vergilerin ayrıntılarını gösteren, aracı firmanın kaşesi ve yetkililerin imzasını taşıyan liste.

2.1.1.3.2. Bavul Ticareti

Daha önce de belirttiğimiz üzere Katma Değer Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin 2'nci fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlardaki (bavul ticareti) katma değer vergisi ihracat istisnası 61 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde düzenlenmiştir. Söz konusu Tebliğe göre bazı şartların yerine getirilmesi halinde, bavul ticareti yoluyla ihracat yapacak yabancı uyruklu veya yabancı ülkede ikamet ettiğini belgeleyen T.C uyruklu alıcılara yapılan satışlarda KDV uygulanmayacaktır. Bu şartlar şunlardır:

1. Vergi dairesine başvurarak "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi ihracat İstisnası İzin Belgesi" alınmalıdır.(EK-3)

2. İstisna Belgesi almak isteyenlerin aşağıdaki şartlara sahip olmaları gerekmektedir:

a) Gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmak.

b) Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya bilerek kullandığı konusunda rapor yazılmış olmamak.

Bu şartları taşıyan mükelleflerin yapacakları başvuru vergi dairesince değerlendirilerek durumu uygun görülenlere İstisna Belgesi verilecektir.

3. İstisna Belgesine sahip mükellefler, Yolcu beraberli eşya ihracı bölümünde tarif ettiğimiz Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yaptıkları satışlarda, aşağıdaki şartların mevcudiyeti halinde katma değer vergisi tahsil etmeden işlem yapabileceklerdir.

a) Yapılan mal satışlarının faturada gösterilen vergisiz bedelleri toplamının 600 TL'nin (93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile değişik) üzerinde olması gerekmektedir. Bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller dahildir.

b) Bu kapsamdaki satışlarda şekil ve muhtevası Maliye Bakanlığı ile Gümrük Müsteşarlığı tarafından belirlenen 61 No.lu Tebliğ ekindeki örneğe uygun "Özel Fatura" nın kullanılması, Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür. Özel Fatura 5 nüsha olarak düzenlenecek, 1 inci nüshası alıcıya verilecektir. 2,3 ve 4 üncü nüshalar malın gümrükten çıkışı sırasında onaylatılacak, 5 inci nüsha ise satıcıda kalacaktır. Özel Fatura Örneği EK- 3'dedir. (114 Seri No.lu KDV Tebliği ile değişik)

c) Satış bedeline ait döviz, bankalara veya Özel Finans Kurumlarına satılacak ve buna ilişkin olarak düzenlenecek döviz alım belgesinin aslı veya noter onaylı örneği, ilgili döneme ait katma değer vergisi beyannamesine eklenecektir. (DAB şartı var) Döviz alım belgesinin münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmesi şarttır. Döviz büfeleri olarak bilinen müesseseler ve benzeri firmalar tarafından düzenlenen döviz alım belgeleri geçersizdir⁵⁷.

d) Satın alınan malların satın alma tarihinden itibaren 3 ay içinde Maliye Bakanlığının görüşü üzerine Gümrük Müsteşarlığınca Belirlenecek gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılması ve bu gümrük kapılarında onaylatılan Özel

⁵⁷ Oktar, a.g.e., s.58.

Faturaların çıkış tarihinden itibaren en geç 1 ay içinde satıcıya intikal etmiş olması gerekmektedir.

Belirlenecek gümrük kapılarında gümrük görevlilerinin yanı sıra, İl Defterdarlıklarınca görevlendirilecek vergi denetmeni veya bir Maliye memuru da bulunacaktır.

İstisna Belgesine sahip mükelleflerce satılan malların, Gümrük Müsteşarlığınca belirlenen kapılarda Maliye Bakanlığı ve Gümrük Müsteşarlığı görevlilerine gösterilmesi ve bu mallara ait Özel Faturanın 2, 3, ve 4 üncü nüshalarının her iki görevli tarafından da onaylanması gerekmektedir.

Bu şekilde onaylatılan Özel Faturaların 2 nüshası gümrük görevlilerine teslim edilecek, 4 üncü nüshası ise çıkış tarihini izleyen 1 ay içinde satıcıya intikal ettirilecektir.

Gümrükte onaylatma işinin satıcılar tarafından yaptırılması esas olmakla birlikte, alıcıların da Özel Faturanın 2, 3, ve 4 üncü nüshalarını onaylatıp 4 üncü nüshayı satıcıya intikal ettirmesi mümkündür. Ayrıca, kargo ile yapılan mal göndermelerinde taşıyıcı firma, birden fazla satıcıya ait Özel Faturaları onaylatarak satıcılara intikal ettirebilecektir.

4. Bu kapsamda yapılan satışlar, ihracat istisnasına ilişkin esaslar çerçevesinde beyan edilecektir. Buna göre, Türkiye'de ikamet etmeyenlere 1 ay içinde yapılan satışların toplam bedeli, beyannamenin 24. satırına dahil edilecektir. Bu satışlardan en geç beyanname verme süresinin son gününe kadar faturaları gümrükte onaylatılarak satıcılara intikal ettirilenler, bu süre içinde döviz alım belgesi de temin edilmek şartıyla, aynı beyannamenin ihracat istisnasına ait 25. satırında gösterilerek katma değer vergisi matrahından indirilecektir. Bu döneme ait beyannameye, gümrükte onaylanan Özel Faturaların tarih, sıra ve seri numaraları ile tutarlarını ihtiva eden bir listenin yanı sıra bu tutarlara ait döviz alım belgeleri de eklenecektir. Liste işletme yetkililerince kaşe ve imza tatbiki suretiyle onaylanacaktır.

Bu satışların bünyesine giren vergiler, indirimin mümkün olmaması halinde, genel esaslar çerçevesinde mükellefe nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. İade için "İade Hakkı Doğuran İşlemlere ve İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirim" in doldurulması gerekmektedir.

Yukarıdaki şartlara uygun olarak yapılan satışlarda KDV tahsil edilmeyeceğinden, satışın yapıldığı dönem beyannamesinde satış bedelleri, KDV matrahından indirilecektir. Bu satışlarla ilgili yüklenilen KDV ise genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır. Yüklenilen vergilerin indiriminin mümkün olmaması halinde indirilemeyen kısım mükellefe iade edilebilecektir. Bu şartların herhangi birisinin gerçekleşmemesi halinde, faturada gösterilmemiş olsa dahi, bu satışlar için KDV beyan edilmesi gerekecektir.

Ayrıca, istisna belgesine sahip olan satıcıların Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara, verginin önce tahsil edilip malların yurt dışına çıkarılması halinde iade edilmesi şeklinde uygulanan 43 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki usul ve esaslara göre satış yapması da mümkündür.⁵⁸

Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki 2011 için ister YMM tam tasdik sözleşmesi olsun ister olmasın YMM KDV İadesi Raporu ile alınabilecek üst sınır tutar 86000 TL’dir. Teminatsız incelemesiz raporsuz alt sınır ise 4000 TL’dir.

-Bavul Ticareti Yapanlara İhraç Kaydıyla Mal Teslimi

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

Gelir İdaresi Başkanlığının 22.09.2006 tarih ve 73472 sayılı özelgesinde; bavul ticareti kapsamında imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, KDV Kanunu’nun 11/1-c maddesi kapsamında işlem yapılabileceğinin belirtilmiş olmasına karşın 43 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği kapsamında teslimde bulunan mükelleflerin alışlarında Kanununun 11/1-c maddesinin uygulanmasının mümkün olmadığı belirtilmektedir⁵⁹.

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması ile ilgili olarak ileride yapacağımız açıklamalar, İstisna Belgeli satıcılara yapılan ihraç kaydıyla teslimler bakımından da geçerlidir. Ancak, İstisna Belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, gümrükte tasdik edilen özel

⁵⁸ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, **KDV İade Rehberi**, 29.01.2009.

<http://www.avdb.gov.tr/dosyalar/2009/02/kdviade/Kdviaderhb.pdf>, (14.01.2011), s.15.

⁵⁹ Atilla HİNTOĞLU, Hüseyin Murat BATTAL, “Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11/1-B Maddesi Kapsamında İade Uygulamaları”, **Vergi Raporu**, S.134, 2010, s.58.

Fatura nüshasının aslı veya noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış örneği ibraz edilecektir. (Özel faturanın aslı veya onaylı örneğinin ibrazı zorunlu)

-Öncelikle Mahsuben İade Zorunluluğu

İstisna Belgeli satıcıların Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapacakları istisna kapsamındaki teslimlerden doğacak katma değer vergisi iade alacakları, öncelikle mükellefin kendi vergi borçlarına mahsup edilecek, mahsup edilecek vergi olmaması veya iade alacağının tamamını karşılamaması halinde nakden iade yapılabilecektir.

İstisna Belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanlar lehine doğacak katma değer vergisi iade alacaklarının ise nakden iadesi mümkün değildir. Bu iade alacakları ancak mükelleflerin kendi vergi borçlarına mahsup edilebilecektir.

-Bavul Ticaretinde İade Talebinde Aranacak Belgeler

a) İade veya mahsup talep dilekçesi (İade miktarının hangi dönem ve neviden vergi için mahsubunun talep edildiği açıkça belirtilecek; ileride doğacak borçlar için mahsup talep edilmesi halinde, her bir dönem ve vergi türü için ayrıca dilekçe alınacaktır. SSK Prim borçlarına mahsupta ilgili kurum birimlerinden alınacak borç döküm formu dilekçeye eklenecektir.)

b) Gümrükçe onaylı özel faturaların aslı veya fotokopisi.

c) İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek KDV Listesi: İstisna kapsamındaki hizmetlerin yapıldığı dönemde satın alınan mal ve hizmetlere ilişkin olarak; satıcıların adı, soyadı veya ünvanına göre alfabetik sırada veya alış tutarlarına göre düzenlenmiş, faturaların tarihini, numarasını, satıcıların adı soyadı, ünvanı, bağlı oldukları vergi dairesi ve vergi kimlik numarasını, mal ve hizmetlerin cinsi, miktarı ve bedelini, hesaplanan KDV'yi ihtiva eden ve 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 1.1.3.1 bölümünde belirtildiği üzere verilen listedeki her sayfanın altına şerh (Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim.) düşülerek işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması ve listenin (2) örnek olarak eklenmesi gerekmektedir.

d) İhraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir yüklenilen katma değer vergisi tablosu (İstisna edilen teslim ve hizmetler için

yüklenilen ve iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği ve ne şekilde hesaplandığı ayrı ayrı belirtilecektir.)

e) Münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesinde onaylanmış örneği. (DAB)

2.1.1.4. Yabancı Taşımacılar İle Fuar, Panayır ve Sergilere Katılanlara İlişkin İstisna

KDV Kanunu'nun 1 numaralı fıkrasının (b) bendine 4731 sayılı Kanunun 5/A maddesiyle eklenen fıkrayla, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade edileceği belirtilmiştir.(Buradaki mütekabiliyet şartı unutulmamalıdır.)

Yine 4731 sayılı kanunla Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden 90 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde⁶⁰ bu istisnaya ilişkin usul ve esaslar düzenlenip mevzuattaki yerini almış bulunmaktadır. Görüleceği üzere bu istisnanın muhatabı 2 ayrı grup vardır bunlar aşağıdadır.

- Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayan taşımacılık işini yapanlar.
- Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayan fuar, panayır ve sergilere katılanlar.

Bir de bunların her aldığı mal ve hizmetlerde istisna uygulaması mevcut olmayıp, taşımacıların bu faaliyetlerine ilişkin olarak alacakları mal ve hizmetler ile, fuar,panayır ve sergilere katılanların bu katılımları dolayısı ile alacakları mal ve hizmetler istisna kapsamına girmektedir.

-İade Uygulamasından Yararlanacaklar, Kapsamı, Esasları

1. Bu uygulamadan yararlanacakların Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması ve Türkiye'de katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyetinin olmaması gerekmektedir.

⁶⁰ 06/11/2003 tarih ve 25281 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

2. Bu istisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin asgari miktarı, katma değer vergisi hariç, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232'nci maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırı (2011 için 700TL 402 VUK tebliği ile değişik) kadar olacaktır. Bu miktara, istisnadan yararlanmak şartıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilecektir.

3. Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak istisna uygulanacak mal teslimi ve hizmet ifaları; akaryakıt, yedek parça, bakım ve tamir giderlerini kapsamaktadır. Fuar, panayır ve sergilere katılımda ise, mal teslimi ve hizmet ifasının münhasıran bu işlerle ilgili olması gerekmektedir.

4. Bu uygulamadan yararlanacakların kendi ülkelerinde bağlı bulunduğu vergi dairesinden (ülkesine göre ilgili idareden) temin edilecek ve vergi mükellefiyetinin bulunduğunu gösteren bir belgeyi ibraz etmeleri gerekmektedir. Bu belge, ilgilinin ad ve soyadını/firma adını (unvanını), kendi ülkesinde bağlı bulunduğu vergi dairesini, faaliyet konusu ve adresini içerecek şekilde düzenlenmiş olacaktır. Ayrıca, bu iade uygulamasında karşılıklılık ilkesi geçerli olduğundan iadede yararlanmak isteyenlerin kendi ülkelerinde de KDV iadesi yapıldığına dair yazıyı ve Türkçe çevirisini ibraz etmeleri gerekmektedir

5. Söz konusu işlemler nedeniyle ödenen katma değer vergisinin karşılıklı olmak kaydıyla iadesi, taşımacılık ile ilgili olarak İstanbul Ulaştırma Vergi Dairesi Başkanlığı; fuar, panayır ve sergiye katılım ile ilgili olarak da bu faaliyetin yapıldığı yerdeki defterdarlığın belirleyeceği vergi dairesi tarafından yerine getirilecektir.

6. Bu işlemler nedeniyle, takvim yılının birer aylık dönemleri itibarıyla iade talep edilebilecektir. İade, nakden veya banka havalesi ile yapılabilecektir.

7. Söz konusu taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alınan mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alınan mal ve hizmetlerin niteliği, miktarı ve tutarına ilişkin bilgileri içeren ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzunun olması gerekmektedir. (Yani perakende satış fişi gibi diğer belgeler kabul edilmemektedir.)

8. İade hakkı sahibi, taşımacılık faaliyetini yapan yabancı kişi/firma veya fuar, panayır ve sergilere katılan yabancı kişi ve kuruluşlardır.

-İade Talebinde Aranılacak Belgeler

Bu iade talebinde aranan belgeler 84 No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında değil 90 No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında özel olarak düzenlenmiştir. Bunlar:

- a) İade talep dilekçesi.
- b) Bu istisnaya ilişkin iade talep formu.(İade talep edenlerin kişisel bilgilerini içerir ad, soyad, adres, ticaret ünvanı gibi.)
- c) İadenin herhangi bir aracı tarafından talep edilmesi halinde noter onaylı "Vekaletname" belgesi.
- d) Fuar, panayır ve sergilere katılanların gerçek kişi olması, taşımacılığın sürücü tarafından kendi adına yapılması halinde bunlara ait pasaportların noter onaylı fotokopisi.
- e) Kendi ülkelerinde vergi mükellefiyetini gösteren "vergi mükellefiyeti" belgesi, (iadenin tekrarlanması durumunda bu belgenin yeniden ibrazına gerek bulunmamaktadır.)
- f) Yapılan harcamalara ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzunun asılları veya noter onaylı suretleridir.

Yabancı taşımacılık faaliyeti ile uğraşanlar yukarıdaki belgelere ilaveten aşağıdaki belgeleri de teslim ederler.

- g) Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak TIR karnesinin Türkiye'ye giriş çıkış tarihlerini gösteren dip koçanınin veya transit beyannamesinin onaylı örneği,
- h) Taşımanın yapıldığı aracın plakasının ve taşıma işini yapan kişi/firmanın isminin yer aldığı belgelerin asılları veya noter onaylı suretleri.

Ayrıca bu istisnalardan kaynaklanan iade taleplerindeki incelemesiz, teminatsız vergi iadesinde alt sınır 1000 TL'dir.

2.1.1.5. Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna

Bu istisnadan yararlanacaklar Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayan aynı zamanda Türkiye'de gelir, kurumlar ve KDV mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyeti olmayan yabancı yapımcılardır. Bu yapımcıların 14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Kültür ve Turizm

Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlerin yapımına ilişkin olarak verilen çekim izin süresi içinde satın alacakları veya ithal edecekleri mal ve hizmetler istisnanın konusunu oluşturmaktadır.

113 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne⁶¹ göre; İstisna, mal ve hizmet alımları ile ithalat sırasında ödenen KDV'nin vergi dairesinden iade olarak talep edilmesi suretiyle uygulanacaktır.

Bu uygulama kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin aynı fatura ve benzeri belgede gösterilen KDV hariç toplam tutarının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232'nci maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırının (2011 için 700 TL) üstünde olması şartıyla istisna kapsamında teslim yapılacaktır.

-İade Talebi ve Aranacak Belgeler

İade talebi, yabancı yapımcıların Kültür ve Turizm Bakanlığında aldıkları film çekim izin süresinin dolmasının sonrasında, ilgili vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır.

Bu istisnaya mahsus olmak üzere iade talepleri münhasıran Yeminli Mali Müşavir raporu ile yerine getirilmektedir. Ayrıca bu raporlarda iade için üst limit de aranmamaktadır. Yani 2011 için 330.000TL'yi aşan iade talepleri de vergi inceleme raporuyla değil YMM raporu ile yerine getirilmektedir.

Bu raporda; öncelikle yabancı sinema yapımcıları tarafından Kültür ve Turizm Bakanlığında Sinematografik Ortak Yapımlar ve Türkiye'de Ticari Amaçlı Film Çekmek İsteyen Yerli ve Yabancı Yapımcılar Hakkında Yönetmelik çerçevesinde yapılan başvuru kapsamında, bu Bakanlığa verilen bütün bilgiler ile alınan bütün izinlere, işlemlerin safhalarını da içerecek şekilde ayrıntılı olarak yer verilecektir.

Anılan yönetmelik çerçevesinde Kültür ve Turizm Bakanlığında yapılan başvuru kapsamında verilen bilgiler aşağıdadır.

Ortak yapım için:

Başvuru dosyasında bulunması gereken belgeler:

- 1) Sinopsis (en az 1 sayfa, en fazla 2 sayfa),

⁶¹ 05/12/2009 tarih ve 27423 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

- 2) Tretman (en az 10 sayfa, en fazla 15 sayfa),
- 3) Senaryonun tam metni,
- 4) Ortak yapımcılar arasında imzalanan, gelirlerin ve pazarların ortak yapımcılar arasındaki dağılımına ilişkin maddeler ile tarafların sanatsal ve teknik katkı paylarını da içeren ortak yapım sözleşmesi,
- 5) Ortak yapımı gerçekleştirecek olan teknik ve sanatsal kadronun listesi,
- 6) Yapımcının özgeçmişi,
- 7) Yapıtın ticari amaçlı kullanımı için telif haklarının alınmış olduğuna dair bir belge,
- 8) Ayrıntılı bir bütçe ve finansman planı,
- 9) Sinematografik eserin yapım takvimi,
- 10) Oyuncuların rol dağılım listesi.

Ortak yapım haklarının onaylanması için yapılacak başvuruların dosyaları çekimlerin başlamasından en az iki ay önce Bakanlığa teslim edilmelidir. Dosyadaki belgeler Türkçe olmalıdır.

Türkiye’de Ticari Amaçlı Film Çekmek İsteyen Yabancılar içinse bu alt bölümün sonunda yer alan bilgileri içeren başvuru formu (EK-5) Kültür ve Turizm Bakanlığına teslim edilmektedir.

Bu alt bölümün sonunda yer alan Kültür ve Turizm Bakanlığına verilen bilgilere YMM raporunda da detaylı olarak yer verilecektir. Rapora KDV iadesine konu mal ve hizmet alımları ile ithalata ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile gümrük makbuzlarının dökümünü gösteren bir liste eklenecektir. Bu hizmetlerin tedarikçi firmalar tarafından gerçekleştirilmesi durumunda, bu rapora söz konusu firmalar tarafından bu kapsamda satın alınan mal ve hizmetler ile ithalata ilişkin belgelerin listesi de eklenecektir.

YMM'ler söz konusu listelerde yer alan, yabancı sinema yapımcılarının KDV ödeyerek yaptıkları mal ve hizmet alımlarının söz konusu yapıma ilişkin olduğunu ve belgelerin gerçek işlemleri yansıttığını, her türlü inceleme tekniğini kullanarak göstermek zorundadırlar. Bu itibarla, haksız vergi iadesine sebebiyet verilmesi

durumunda YMM'ler, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yabancı yapımcı ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaktır.

İade talebi vergi dairesi tarafından 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin bu bölüme aykırı olmayan esasları çerçevesinde ve YMM raporunun eksiksiz olarak verildiği tarihi izleyen 30 gün içinde yerine getirilecektir.

Toparlasak yabancı sinema yapımcılarına tanınacak bu istisna için aranacak belgeler:

- İade dilekçesi
- YMM Raporu (zorunlu) : Bu rapora eklenmesi gerekli belgeler (KDV iadesine konu mal ve hizmet alımları ile ithalata ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile gümrük makbuzlarının dökümünü gösteren bir liste , Kültür ve Turizm Bakanlığına verilen bilgiler)

-İade İçin Başvurulacak Vergi Dairesi

Türkiye'deki faaliyetin tamamlanması sonrasında bu uygulama kapsamında talep edilecek KDV iadelerini yerine getirmeye Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Başkent Vergi Dairesi Müdürlüğü, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Beyoğlu Vergi Dairesi Müdürlüğü ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Konak Vergi Dairesi Müdürlüğü yetkili kılınmış olup, yabancı sinema yapımcılarının iade taleplerini bu dairelerden herhangi birisine yapmaları mümkün bulunmaktadır.

2.1.1.6. İhraç Kayıtlı Teslimler

İhraç kayıtlı teslimlere ilişkin düzenlemeler KDV Kanun'unun 11/1-c maddesinde yer almaktadır. Ayrıca 11. madde 2. Fıkrasının Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak bu konu ile ilgili düzenlemeler Bakanlık tebliğlerinde yer almaktadır. İhraç kayıtlı teslimler;

- İmalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla yapılan teslimler,
- İmalatçılar tarafından Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan teslimler,(imalatçılar tarafından yapılan bavul ticareti)
- Özel finans kurumları tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla yapılan teslimler
- İmalatçı olduğuna bakılmaksızın veyahut özel finans kurumları tarafından Dış Ticaret Sermaye Şirketleri veya Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine ihraç kaydıyla yapılan teslimler,

- Üreticileri veya satıcıları tarafından ihracatçılara yapılan süs bitkisi teslimlerinden, oluşmaktadır.

-İmalatçıların Yapacağı İhraç Kaydıyla Teslimler

İmalatçıların imal ettiği malları olduğu gibi ihraç etmek üzere ihracatçılara teslimlerinde hesaplanan KDV ihracatçılar tarafından ödenmemekte ve tecil- terkin sistemi çalıştırılmaktadır⁶². 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliği⁶³ ile değiştirilen 27 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde⁶⁴ istisnaya ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yapılan tanıma göre imalatçının;

1. Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması,
2. Sanayi Odası, Ticaret Odası ve Esnaf ve Sanatkar Derneklerine kayıtlı bulunması,
3. *İmalat işinde en az 5 işçi çalıştırması şartı kaldırılmıştır. Teslimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırılması yeterlidir. (99 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)*
4. Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması,
5. Bu şartları topluca taşıyan imalatçıların kendi üretimine ilave olarak aynı zamanda fason imalat da yaptırmaları halinde,
 - a) Fason imalatı sadece, sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırmaları,
 - b) Fason olarak yaptırılan imalatta işin riskini ve organizasyonu üstlenmeleri,
 - c) Fason olarak imal ettirilen mallarla ilgili ham madde ve yardımcı maddeleri temin etmeleri,

⁶² Oktar, a.g.e., s.34.

⁶³ 11/07/2006 tarih ve 26225 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

⁶⁴ 05/03/1988 tarih ve 19745 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

gerekmektedir.

Söz konusu "işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenmek"ten kasıt, imalatın imal ettirenin istemleri doğrultusunda gerçekleştirilmesi ve fason işi yapan firmaya sadece fason ücreti ödenmesidir.

a) Bizzat üretim yapanlar

Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde yazılı tecil - terkin uygulamasından, makine ve teçhizatını kullanmak suretiyle bizzat üretim yapan kuruluşlardan;

i - Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesi olan,

ii - Sanayi Odası, Ticaret Odası veya Esnaf ve Sanatkar Derneklerine kayıtlı bulunan,

iii - Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olan imalatçılar yararlanacaktır.

Bu şartlara sahip olan imalatçılar, ihraç kaydıyla ihracatçılara mal teslim ettikleri dönemde ve bir defa olmak üzere "Sanayi Sicil Belgesi" ve Sanayi veya Ticaret Odasına veya Esnaf ve Sanatkar Derneklerine üyelik belgesinin noterce onaylı birer örneğini, verecekleri katma değer vergisi beyannamesine ekleyeceklerdir.

Sanayi sicil kaydı ve sanayi sicil belgesinde herhangi bir değişikliğin olması veya imalatçı niteliğinin kaybedilmesi hallerinde, bu durum, vergi dairesine en geç 15 gün içinde bildirilecektir.

b) Bizzat Ürettiği Mallar Yanında Kendi Üretmediği Malları da Satanlar

Sanayi ve Ticaret Bakanlığının yaptığı tanım kapsamında giren imalatçılar, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların tümünü kendileri imal etmeyebilir. Diğer bir anlatımla imalatçılar, ihracatçıya ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın alabilirler. Bu durumda, imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için tecil - terkin uygulaması yapılacak, ancak piyasadan hazır olarak alınıp, satılan mallar için tecil - terkin işlemi uygulanmayacaktır.

c) İşletme Organizasyonunu ve İşin Riskini Üstlenerek, İhraç Edilen Nihai Ürünün İmalat Safhalarının Bir Bölümünü Fason Ücreti Ödeyerek Başka Firmalara Yaptıranlar

Sanayi ve Ticaret Bakanlığının yaptığı tanım kapsamına giren imalatçılardan, ihraç edilen nihai ürünün imalat safhalarından bir bölümünü bizzat yapan, diğer imalat safhalarını ise ham ve yardımcı maddelerini sağlayacak işin riskini ve işletme organizasyonunu üstlenip, başka firmalara fason ücreti karşılığında yaptıran mükellefler de imalatçı sayılacaklardır.

Örnek: (X) Anonim Şirketi ihraç kaydıyla bağlantı yaptığı 5.000 adet deri ceketin, yaka dikişleri ile ilik ve düğme işlerini işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenerek başka bir firmada fason olarak yaptırmakta, diğer bütün imalat işlerini kendisi yapmaktadır.

(X) Anonim Şirketi, işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlendiğinden, bu deri ceketlerin tamamının imalatçısı sayılacak ve tecil-terkin uygulamasından yararlanacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus işletme organizasyonun ve işin riskinin üstlenilmesidir. İhraç kaydıyla bağlantısı olmaksızın fason üretilen ürünlerin teslimi durumunda istisnanın uygulanması mümkün değildir.

d) Kapasite Yetersizliği Nedeniyle Üretim Konusu Malların Bir Bölümünü, Kendi Üretimine İlave Olarak İşletme Organizasyonunu ve İşin Riskini Üstlenerek, Fason Ücreti Ödeyerek Başka Firmalara Yaptıranlar

Yukarıda yer alan şartları topluca taşıyan imalatçılar belli bir dönemde kapasitelerinin üstünde mal teslim taahhüdünde bulunabilmektedirler. Bu durumdaki firmalar kendi imalat kapasitelerini aşan talepleri karşılayabilmek amacıyla başka firmalara, işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenip, ham ve yardımcı maddelerini sağlayarak fason ücreti karşılığında mal imal ettirebilmektedirler.

Bu firmalar da gerek kendi ürettikleri ve gerekse sanayi sicil belgesinde yazılı üretimleri konusunda kendi üretimlerine ilave olarak işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenip ham ve yardımcı maddelerini sağlayarak fason ücreti karşılığında imal ettirdikleri mallar açısından imalatçı sayılacaklardır.

İmalatçı tanımındaki fason imalat hakkında var olan diğer şartları taşıyanlar sanayi sicil belgelerinde yer alan üretim konusu dışında başka malları fason olarak imal ettirirlerse, bu mallar dolayısıyla imalatçı sayılmayacaklardır.

-Tecil - Terkin İşlemlerinin Uygulanacağı Malların Niteliği

Tecil - terkin işlemleri yukarıda tanımı yapılan imalatçı kapsamına giren imalatçıların, ihraç kaydıyla satışını yaptıkları mal teslimlerine uygulanacaktır. Diğer bir ifade ile imalatçının ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın, ihraç edilen **nihai mamul** olması gerekir.

İmalatçının ihraç kaydıyla da olsa satışını yaptığı mal, aynen ihraç edilen nihai mamul değilse, bu teslimde tecil - terkin işlemi uygulanmayacaktır.

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

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

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

Ayrıca 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne⁶⁵ göre, tecil-terkin sistemi kapsamında teslim alınan malların ihracında ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan ve ihracat faturası ile gümrük beyannamesinde yer alan veya beyanname eklerinde gümrük makamlarınca doğruluğu konusunda meşruhat verilen

⁶⁵ 28/02/2004 tarih ve 25387 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

mallar Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında işlem görebileceklerdir. 104 Seri No.lu KDV Genel Tebliği de eklenti, bütünleşik parça ve ambalaj malzemelerine ilişkin istisna uygulanabileceği hükmünü düzenlemiştir.

Asıl mala ilişkin ambalaj madde ve malzemeleri ve mütemmim cüz ve teferruatların teslimi de ihrac kayıtlı satış kapsamında değerlendirilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus mütemmim cüz veya ambalaj maddelerinin asıl maldan ayrı alınmasında bu malların da imalatçı niteliğini haiz kişilerden temin edilmesi gerekmektedir. Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında bu mallara da istisna uygulanabilmesi için bu malların teslimini de 11/1-c hükmü kapsamalıdır. Yoksa yukarıdaki örneklerde kamyonun imalatçı olmayandan, ambalaj malzemelerinin de imalatçı olmayan kırtasiyeden temin edilmesi halinde bu mallar yurt içi teslim kabul edilecek ve KDV'ye tabi olacaklardır. Ancak bu durumda da asıl ürün için KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında istisna uygulanacaktır.

-Tecil - Terkin İşlemleri

KDV Kanununun 11/1-c maddesi uyarınca yapılan teslimlerde fatura KDV'li olarak kesilmekle beraber faturanın altına; "3065 sayılı KDV kanunu hükümlerine göre ihrac edilmek şartıyla teslim edildiğinden katma değer vergisi tahsil edilmemiştir" ibaresi yazılır⁶⁶.

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

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

İhracatın mücbir sebepler veya beklenmeyen nedenlerle 3 ay içerisinde gerçekleşmemesi halinde vergi idaresince (ek süre GİB tarafından verilmektedir) 3 ay ek süre verilebilmektedir. Bunun için ihracatçıların en geç 3 aylık sürenin dolduğu tarihi izleyen 15 gün içinde başvurularını gerekmektedir. İhracat normal veya ek süreden sonra gerçekleşmezse tecil edilen vergi 6183 sayılı Kanunun 51'inci

⁶⁶ Mehmet Maç, KDV-5 E-Kitap, <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>, (18.01.2010), s.43.

maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte satıcıdan tahsil edilmekte, ancak bu işlemlerde vergi ziyası cezası uygulanmamaktadır.

İhracatçılara mal teslim eden mükellefler için tecil edilecek vergi miktarı, mükellefin bu şekildeki teslimleri için hesaplanan vergi miktarından fazla olamaz. Ancak mükellefin ödemesi gereken vergi miktarı, tecil edilebilir vergi miktarından daha az ise bu miktar esas alınır. KDV Genel Tebliğlerindeki örnekleri güncellersek 3 örnekte olayın daha açık anlaşılmasını sağlayabiliriz.

Örnek 1 İmalatçı firma (A)'nın imal ettiği ayakkabılardan Temmuz 2010 vergilendirme döneminde bir kamu kuruluşuna 2.000 liralık, ihracatçı bir firmaya da ihraç kaydıyla 3.000 lira tutarında mal teslim ettiğini ve bu döneme ait toplam katma değer vergisi indiriminin 300 lira olduğunu KDV oranının da %10 olduğunu varsayalım.

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

Hesaplanan katma değer vergisi	500.-
$(2.000.TL. + 3.000. TL) \times \% 10$	
Vergi İndirimi	<u>- 300.-</u>
Ödenmesi gereken katma değer vergisi	200. -
Tecil edilebilir katma değer vergisi	<u>- 300.-</u>
İade edilecek katma değer vergisi	100.-
Tecil edilecek katma değer vergisi	200. -

Örnek 2- İmalatçı (A) Firması Ekim 2010 ayında toptancılara 7.000 liralık,

ihracatçı şirkete ise 1.000 liralık gömlek teslim etmiştir. Ekim ayında alış ve giderler dolayısıyla yüklendiği vergiler toplamı 600 liradır. İmalatçının önceki dönemlerden devreden indirilebilir vergisi yoktur.

Bu mükellefin Ekim ayına ilişkin Katma Değer Vergisi Beyannamesi ile tecil işlemlerine ilişkin hesaplamalar aşağıdadır.

Hesaplanan katma değer vergisi	800.-
$(7.000..TL. + 1.000. TL) \times \% 10$	

Toplam Vergi indirimi	- 600.-
Ödenmesi gereken katma değer vergisi	200.-
Tecil edilebilir katma değer vergisi	- 100.-
Ödenecek katma değer vergisi	100.-
Tecil edilecek katma değer vergisi	100.-

Bu mükellef Ekim 2010 ayına ait olmak üzere vergi dairesine 100 lira katma değer vergisi ödeyecek, 100 liralık vergi ise ihracatın tamamlanmasından sonra terkin edilmek üzere tecil edilecektir.

Örnek 3- İmalatçı (B) firması Şubat 2010 ayında müteahhit (C)'ye 2.000 liralık, ihracatçı firmaya ise 3.000 liralık mobilya teslim etmiştir. İmalatçının bir önceki dönemden devreden indirilebilir katma değer vergisi 150 lira, Şubat 2010 ayındaki alış ve giderleri nedeniyle yüklendiği katma değer vergisi ise 450 liradır.

İmalatçı mükellefin, Şubat 2010 ayı beyannamesinin düzenlenmesi ve vergi dairesince yapılacak işlemlere ilişkin hesaplamalar aşağıdadır.

Hesaplanan katma değer vergisi	500.-
(2.000.TL. + 3.000. TL) x % 10	
Vergi İndirimi (450.-TL. + 150.: TL.)	- 600.-
Sonraki dönemlere devrolan katma değer vergisi	100.-
Tecil edilebilir katma değer vergisi	- 300.-
İade edilecek katma değer vergisi	300.-
Tecil edilecek katma değer vergisi	—

Tecil- terkin uygulaması tamamen imalatçıların insiyatifindedir. Yani normal olarak KDV tahsil edilmek suretiyle satış yapılması da pekala mümkündür. İhracatçının bu suretle ödeyeceği KDV'yi indirim ve iade konusu yapabileceği

tabiidir. Ancak sektörel dış ticaret şirketlerinin ortakları dışındaki satıcılardan ihraç kaydıyla mal alımında tecil-terkin uygulanması zorunludur⁶⁷.

-İmalatçılar Tarafından Yapılan Bavul Ticareti Kapsamındaki Teslimler

Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara, döviz karşılığında yapılan ve yurt dışına çıkarılması şartıyla ihracat istisnası uygulanan mallara Sanayi ve Ticaret Bakanlığının yaptığı tanım kapsamına giren imalatçılar tarafından bu şekilde yapılan teslimlerde, Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında tecil-terkin işlemi yapılabilecektir. Bu işlemlerde, tecil-terkin uygulamasına ait usul ve esaslar aynen geçerli olacaktır. Diğer bir anlatımla, ihraç kaydıyla teslim edilen malların, izleyen ayın başından itibaren 3 ay içinde satışının yapılarak yurt dışına çıkarılması, bu çıkışta onaylanan özel faturanın 1 ay içerisinde satıcıya ulaşması gerekmektedir⁶⁸.

-Özel finans kurumları tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla yapılan teslimler

Özel finans kurumlarının ihracatçılara yaptıkları olduğu gibi ihraç edilecek olan nihai mal teslimlerinde de (ambalaj ve mütemmim cüz ve teferruat hükümleri de geçerlidir) istisna uygulanmakta ve tecil terkin sistemi çalışmaktadır.

-Dış Ticaret Sermaye Şirketleri veya Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimler (İmalatçı tarafından yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın)

İmalatçılar tarafından bu şirketlere yapılan teslimler yukarıda açıklanan tecil terkin hükümlerine tabidir. İmalatçı olmayanlar için bu şirketlere yapılan teslimlere mahsus olmak üzere tecil terkin müessesesi işleyebilmektedir.

Buna göre yukarıda yapılan imalatçı tanımı kapsamına girmeyen mükelleflerin "İhracat Teşvik Kararları" uyarınca "DIŞ TİCARET SERMAYE ŞİRKETİ" sayılan kuruluşlara ihraç kaydıyla yaptıkları teslimler için de Katma Değer Vergisi Kanununun 11/2. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, aşağıdaki şartlarla tecil-terkin uygulamasından yararlandırılmaları uygun görülmüştür.

⁶⁷ Oktar, a.g.e., s.39.

⁶⁸ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, **KDV İade Rehberi**, 29.01.2009.

<http://www.avdb.gov.tr/dosyalar/2009/02/kdviade/Kdviaderhb.pdf>, (18.01.2011), s.25.

1 - Tecil-terkin uygulaması, Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde yer alan hükümler ve 23 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (C) bölümünde belirtilen esaslara göre yapılacaktır.

2 – Her bir teslimine ait tecil uygulamasından önce "Dış Ticaret Sermaye Şirketi" belirlenen taahhünameyi ilgili vergi dairesine verecektir.

-Süs Bitkilerinin İhraç Kaydıyla Teslimleri

95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile süs bitkilerinin teslimleri bu istisna kapsamına alınmıştır. Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin 2 nci fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, aynı Kanunun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulaması kapsamına aşağıda tanımları verilen "süs bitkileri" nin de dahil edilmesi uygun görülmüştür. Buna göre Türk Gümrük Tarife Cetvelinin (TGTC);

- 06.01 pozisyonunda tanımlanan çiçek soğanları, yumrular, yumrulu kökler, küçük soğanlar, sürgün başları ve rizomların (dinlenme halinde sürgün vermiş veya çiçeklenmiş); hindiba bitkisi ve köklerinin (12.12 pozisyonundaki bitkiler hariç),
- 06.02 pozisyonunda tanımlanan köklü veya köksüz diğer canlı bitkilerin (yalnız süs amaçlı olanlar),
- 06.03 pozisyonunda tanımlanan buket yapmaya elverişli veya süs amacına uygun cinsten taze kesme çiçekler ve çiçek soğanlarının,

üreticileri veya satıcıları tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerinde imalatçı olma şartı aranılmaksızın tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılabilir.

-İhraç Kayıtlı Satışlarda İade İçin Aranılan Belgeler

- a) İade veya mahsup talep dilekçesi (İade miktarının hangi dönem ve neviden vergi için mahsubunun talep edildiği açıkça belirtilecek; ileride doğacak borçlar için mahsup talep edilmesi halinde, her bir dönem ve vergi türü için ayrıca dilekçe alınacaktır. SSK Prim borçlarına mahsupta ilgili kurum birimlerinden alınacak borç döküm formu dilekçeye eklenecektir.)
- b) Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi, ilgili vergi dairesi müdürü ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği)

- c) İhraç kaydıyla satışlara ilişkin faturalarının fotokopisi veya listesi(Faturaların fotokopilerinin verilmesi halinde, bu fotokopilerin aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylanması gerekmektedir.)
- d) İhracat kayıtlı satışın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek KDV Listesi
- e) Bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara satış yapılması halinde, ihracatçıdan temin edilen ve münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesinde onaylanmış örneği.

Dikkat edilirse burada ihraç kayıtlı satışlara ilişkin yüklenilen verginin hesaplanmasına ilişkin bir tablo istenmemektedir. Bunun sebebi ise tecil- terkin uygulamasında bu hesaplama ihtiyacı duyulmamasıdır.

İhraç kaydıyla teslimlerde iade edilecek verginin “işlemin bünyesine giren vergi tutarı” ile ilgisi bulunmayıp, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilemeyen kısmı olarak ortaya çıkar. Ancak 64 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki düzenleme gereğince indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde iade edilecek verginin hesabında, ihraç kaydıyla teslim bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması ile bulunacak tutardan fazla olmamak kaydıyla teslimin bünyesine giren KDV esas alınır.

Bu itibarla, ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan miktardan fazla olamamaktadır⁶⁹.

Ayrıca iade malın ihraç tarihinden itibaren talep edilebilir.

Örnek: İmalatçı (A) 25 Şubat 2005 tarihinde 100.000.-TL tutarında ihraç kaydıyla teslim yapmış, bu teslim 24 Mart 2005 tarihine kadar verilmesi gereken beyannameye dahil edilmiş, beyannamedeki diğer bilgilere göre,

-Tecil Edilebilir KDV: 18.000.-TL

-Tecil Edilecek KDV : 6.000.-TL,

⁶⁹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, **KDV İade Rehberi**, 29.01.2009.
<http://www.avdb.gov.tr/dosyalar/2009/02/kdviade/Kdviaderhb.pdf>, (18.01.2011), s.27.

-İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV: 12.000.-TL, olarak hesaplanmıştır.

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

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

-İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişikliğe Yönelik Uygulama

Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinin 5 inci paragrafında 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile ihraç kaydıyla teslimlerde iade edilecek katma değer vergisinin, imalatçının satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ile kastedilen, ihraç kaydıyla teslim bedelinin kısmen ya da tamamen sonradan ödenmesi ve ödeme sırasında döviz kurunda düşme olması halinde, prensip olarak, iade edilecek azami KDV tutarının yeni döviz kuru üzerinden yeniden hesaplanması, fazla alınmış bir iade varsa mükelleften talep edilmesi ancak, bu tutarın indirim konusu yaptırılması gerekmektedir.

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

2.1.2. ARAÇLAR, KIYMETLİ MADEN VE PETROL ARAMALARI İLE ULUSAL GÜVENLİK HARCAMALARI VE YATIRIMLARDA İSTİSNA

3065 Sayılı KDV Kanun'unun 13. maddesinde düzenlenen ve iade hakkı doğuran (tam istisna) işlemler:

- Deniz, hava ve demiryolu araçlarına ilişkin istisna
- Liman ve hava meydanlarında verilen hizmet istisnası
- Altın, gümüş, platin arama ve işletme istisnası
- Petrol arama faaliyetleri istisnası
- Boru hatlarının inşası ve modernizasyonu ile ilgili istisna
- Teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat tesliminde istisna
- Liman ve hava meydanı inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi ile ilgili istisna
- Ulusal güvenlik yatırım ve harcamalarına ilişkin istisna
- Bazı malların Başbakanlık Merkez teşkilatına teslimi istisnası
- Ürün senetlerinin teslimine ilişkin istisna

2.1.2.1. Deniz, Hava ve Demiryolu Taşıma Araçları İstisnası

Ülkemizde deniz, hava ve demiryolu araçları ile taşımacılığın, kara taşımacılığı kadar gelişmemiş olduğu bilinen bir gerçektir. Bu nedenle OECD ülkelerinde uygulanan standart istisnaların dışında, deniz, hava, demiryolu taşıma araçlarıyla ilgili KDV istisnası hükmü de kanunumuza girmiştir⁷⁰. Bu istisnaya ilişkin hükümler KDV Kanunu'nun 13. maddesi, 48 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ⁷¹ ve 107 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde⁷² yer almaktadır.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 13. maddesinin 1.fıkra a bendinde bu istisna düzenlenmiştir. Buna göre;

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan;

- Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri

⁷⁰ Oktar, a.g.e., 133.

⁷¹ 13/07/1995 tarih ve 22342 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

⁷² 04/01/2008 tarih ve 26746 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

- Bu araçların imal ve inşaaı ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler
- Bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler

vergiden müstesnadır.

KDV Kanunu'nun gerekçesinde, "bu istisna ile, ülkenin deniz ve hava ticaret filosu ile demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesinin teşvikine ve dış rekabetin tahammül edebilecek bir duruma getirebilmesine çalışılmıştır" denmiştir. 31 Sıra No.lu KDV Sirkülerinde⁷³ ise "Sportif eğlence amacına yönelik hizmet veren deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları, motorsuz lazer yelkenli tekneleri, motorlu paraşüt ve balonlar ile benzeri araçlar deniz ve hava taşıma aracı niteliğinde olmadığından, bunların teslimleri istisnadan yararlanamayacaktır." denmiştir. Yani bu istisnadan taşıma aracı niteliğindeki deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları yararlanmaktadır.

Bu araçların aksam ve parçaları için istisna uygulanmamaktadır. Ancak araçlarda hareket ettirici rol oynayan "ana motor"lar, aracın fonksiyonel bütünlüğünün zorunlu bir unsuru olmaları nedeniyle araçlardan ayrı mütalaa edilmemekte, istisna kapsamı içinde yer almaktadır.

Ornek: Balıkçı teknelerinde kullanılan "ana motor"ların, balıkçılık kooperatifleri tarafından ithali veya yurt içinden satın alınmasında ve kooperatifler tarafından üyelere tesliminde katma değer vergisi uygulanmayacaktır.

-İstisnadan Yararlanacak Mükellefler

Bu istisnadan yararlanacak mükellefler araçları teslim alanlar, tadil, bakım, onarımını yaptıranlar, imal ve inşa edenlerdir.

a) Araçların Teslimi, Tadil, Onarım, Bakımı

İstisnanın uygulanabilmesi için teslim ve hizmetlerin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılması şarttır. Yani, araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanmamaktadır.

⁷³ Gelir İdaresi Başkanlığı Mevzuat Yayını, 10/05/2005 tarih ve KDVK-31/2005-10 sayılı 31 No.lu KDV Sirküleri, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (20.01.2011).

Araçların bir iktisadi işletme için iktisap edildiği durumlarda ise mükellefin iştiğal konusuna bağlı olarak aracın kullanım şekline bakılacaktır. Araç, işletme yönetici ve personelinin veya işletmesiyle ticari ilişkide bulunan alıcı ve satıcıların taşınması gibi amaçlarla kullanılıyor ise istisna uygulanmayacaktır. Burada tespiti gereken husus araçların işletmenin esas faaliyeti ile ilgili olup olmadığıdır, işletme müstahdemlerinin işletmeye taşınması ise esas faaliyet değildir.

Buna karşılık araç, bedel karşılığı; yük ve yolcu taşımak, reklam hizmeti vermek, ilaçlama yapmak vb. faaliyetlerde bulunmak veya bu amaçlar için kiralanmak suretiyle kullanılıyorsa ve bu faaliyetler işletmenin asli iştiğal konuları arasında yer alıyorsa istisna uygulanabilecektir. Ancak, Kanun'da yer alan hükme göre bu faaliyetlerle mutad ve sürekli olarak uğraşılması şart koşulmaktadır. Buna göre, iştiğal konuları arasında gösterilseler bile bu faaliyetlerin hiç icra edilmemesi ya da arızı olarak icra edilmesi halinde, araçların tesliminde veya tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde katma değer vergisi uygulanacaktır. Bu konuda 48 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki örnekler gayet açıklayıcıdır.

Örnek: Bir mimari bürosuna yapılacak yat tesliminde ve bu yata verilen tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanamayacaktır. Büronun yatı iktisaptan sonra kiraya vermesi de istisna şartlarının tekemmülü için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için yat kiralama faaliyetlerinin mükellefin asli iştiğal konuları arasında yer alması, bu işin mutad ve sürekli olarak yapılması gerekir.

Örnek: İnşaat malzemesi ticareti ile uğraşan mükellefe yapılan helikopter teslimi ve bu helikoptere verilen tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır. Bu helikopterle arızı olarak bedel karşılığı taşımacılık yapılması da istisna uygulanması için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için taşımacılığın mükellefin asli iştiğal konuları arasında yer alması ve mutad ve sürekli olarak yapılması zorunludur.

Örnek: Bir konaklama işletmesinin müşterilerini gezdirmek amacıyla satın alacağı bir yatın, söz konusu işletmeye teslimi ile bu yata verilecek tadil, bakım ve onarım hizmetleri ise vergiden müstesnadır.

b) Araçların İmal ve İnşası İle İlgili Teslim ve Hizmetler

Mükellefler araç imal veya inşasını kendi adlarına bizzat yapabilir ya da sipariş üzerine başkalarına yaptırabilirler. Her iki durumda da istisnadan

yararlanılabilmesi için araçların imal ve inşasını bizzat veya sipariş vererek kendi adlarına gerçekleştirenlerin KDV mükellefi olması zorunludur. Sipariş üzerine araçları fiilen imal veya inşa eden mükellefler de bu işle ilgili mal ve hizmet alımlarında KDV istisnasından yararlanabilecektir.

b-1) Araçları Bizzat İmal veya İnşa Edenler

Bu mükelleflere bir istisna belgesi verilecek bu belgeye dayanılarak imal veya inşa işinde kullanılacak mal ve hizmetlerin alımlarında KDV ödenmeksizin işlem yapılabilecektir.

b-2) Araçları Sipariş Vererek İmal veya İnşa Ettirenler

Araçların sipariş vererek imal ve inşa ettirilmesi halinde, siparişi verene sadece aracı fiilen imal ve inşa edenin kendisine yaptığı hizmet için geçerli olmak üzere bir istisna belgesi verilecektir. Bu belge siparişi verenin aracın imal ve inşası ile ilgili diğer mal ve hizmet alımlarında kullanılamayacaktır. (Sadece aracı imal edenin bu hizmeti karşılığında kullanılıyor.)

Siparişi verenin, aracın imal ve inşasında kullanılacak mal ve hizmetleri kısmen veya tamamen kendisinin temin etmesi halinde, bu mal ve hizmetlerin alımlarında genel esaslara göre KDV uygulanacaktır. Siparişi veren mükellefin bu şekilde yüklendiği KDV, siparişin bitmesi beklenmeden aylık dönemler halinde kendisine nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. Yani burada ilk bakışta bu teslim ve ifalara ilişkin istisna uygulanmıyor gibi gözükse de aslında aynı ay içinde (sipariş bitmeden) yüklenilen bu vergilerin iadesi istisnanın farklı bir şekilde uygulandığını göstermektedir.

Buradaki iade; teslim ve hizmet karşılığı KDV'nin hesaplanmayıp, buna ilişkin yüklenilen vergilerin iadesinden farklıdır, buradaki iadenin fonksiyonu Kanun uyarınca istisna kapsamında mal ve hizmet alması gereken mükellefin istisna kapsamında mal ve hizmet almayarak ödediği vergiyi iade alması ve dolaylı olarak KDV istisnasından yararlanmasıdır.

b-3) Araçları Sipariş Üzerine Fiilen İmal ve İnşa Edenler

Bu araçları aldıkları sipariş üzerine fiilen imal ve inşa edenlerin bu işle ilgili mal ve hizmet alımlarında da istisna uygulanacaktır. Bu durumda, siparişi alarak imal ve inşa işini fiilen yapan mükellefe verilecek istisna belgesinde sipariş üzerine

yapılan araç imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarında geçerli olduğu belirtilecektir.

İmal ve inşa işini sipariş üzerine fiilen yapanlar bu işte kullanacakları mal ve hizmetleri bu belgeye dayanarak KDV uygulanmaksızın istisna kapsamında temin edebileceklerdir.

Sipariş üzerine araç imal ve inşa işini yapanlara istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanlar bu işlemler nedeniyle yükledikleri vergileri, indirim yoluyla telafi edememeleri halinde iade olarak talep edebileceklerdir.

Araçları imal ve inşa edenlerin imal ve inşa bittikten sonra araçları satarken veya aktife alırken istisna uygulanıp uygulanmayacağı, yukarıdaki açıklamalara göre belirlenecektir. Ancak, imal ve inşa edilen aracın daha sonra vergi uygulanarak teslim edilmesi, imal veya inşa ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna hükümlerine göre işlem yapılmasına engel değildir.

Örnek: Satmak üzere bir yat inşa eden tersane işletmesinin bu imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet alımları katma değer vergisinden müstesnadır. Bu yat inşa edildikten sonra, özel kullanıma konu edilmek üzere bir şahsa satılır ise, bu teslimde istisna uygulanmayacaktır. Bu teslimin vergiye tabi olması, imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet alımlarının da vergiye tabi olmasını gerektirmeyecektir.

-İstisna Kapsamındaki İşlemlerde Alt Sınır

KDV Kanunu 13/2. maddesinde belirtildiği üzere bu maddede sayılan istisnaların kapsamına giren işlemlerde Bakanlar Kuruluna alt sınır tespit etme yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulunca bu yetki 27 Ağustos 2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2004/7765 sayılı Kararname ile kullanılarak istisnanın uygulanmasında alt limit, katma değer vergisi hariç 500 Yeni Türk Lirası olarak tespit edilmiştir. Tespit edilen bu tutar 3 Aralık 2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2004/8127 sayılı Kararname ile yayımı tarihinden geçerli olmak üzere katma değer vergisi hariç 100 Yeni Türk Lirası olarak yeniden belirlenmiştir.

Buna göre, 13 üncü maddede sayılan istisnalar kapsamına giren işlemler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen işlem bedelinin KDV hariç tutarının 100 Yeni Türk Lirasının altında olması halinde bu işlemlerde istisna uygulanmayacak ve genel esaslar çerçevesinde katma değer vergisi

hesaplanacaktır. KDV hariç işlem bedelinin 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla olması halinde bedelin tamamı için istisna kapsamında işlem yapılacaktır.

Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda anlaşılan durumlarda faturanın başlangıçta toplam bedel üzerinden düzenlenmesi ve fatura tutarının da 100 Yeni Türk Lirasını geçmesi durumunda istisna uygulanabilecektir.

Aynı belgede istisna kapsamına giren birden fazla işlemin yer alması ve bunların toplamının 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla olması halinde vergi hesaplanmayacaktır. (Yani imal ve inşa için 50 + 50 TL malzeme alımı aynı faturada gösterilirse istisna var ayrı ayrı gösterilirse yok)

Aynı belgede istisna kapsamına giren ve girmeyen işlemlerin birlikte yer alması halinde ise her bir işlem, tür ve tutar itibarıyla ayrı ayrı gösterilecek, istisna kapsamına giren işlemlere ait bedeller toplamının 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla olması halinde istisna kapsamına girmeyen işlem bedellerinin toplamı üzerinden vergi hesaplanacaktır.

-İstisnanın Belgelenmesi

Söz konusu araçları istisna kapsamında teslim almak veya tadil, bakım ve onarım yaptırmak isteyenler vergi dairesine başvurmak suretiyle işlemin istisna kapsamına girdiğine dair bir yazı olarak teslimi ya da tadil, bakım ve onarım hizmetini yapanlara noter onaylı bir örneğini vereceklerdir.

Vergi daireleri istisna belgesi için başvuran mükelleflerin durumunu yukarıdaki açıklamalara uygunluk açısından araştırarak gerektiğinde yoklama veya inceleme yoluna başvurmak suretiyle, şartları taşıyanlara belgeyi vereceklerdir.

Araçları kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek amaçlı faaliyetlere yeni başlayacak mükelleflere belge verilirken; bu faaliyetlerin iştigal konuları arasında gösterilip gösterilmediği, bu faaliyetlerin gerektirdiği organizasyonun kurulup kurulmadığı ve yetkili mercilere yazılı olarak başvurulup başvurulmadığı gibi hususlar göz önünde tutulacaktır.

Sözü edilen araçların imal ve inşası ile uğraşanlara belge verilirken ise gerçek usulde mükellef olup olmadıkları, imal veya inşa edilen taşıtın deniz, hava ve demiryolu taşıma aracı veya yüzer tesis ve araç olup olmadığına bakılacaktır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-a maddesine göre yurt içinde teslimleri istisna kapsamına giren malların ithali de vergiden müstesnadır. Buna göre araçların veya araçların imal ve inşasında kullanılacak malların ithalinde de yukarıdaki şartların gerçekleşmesi halinde istisna uygulanacaktır. İstisnanın uygulanabilmesi için ithal edilecek malların, istisna kapsamında yer aldığını gösteren vergi dairesinden alınmış yazının Gümrük İdaresine ibrazı yeterli olacaktır.

-Müteselsil Sorumluluk

Araçlara ilişkin istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için, istisna uygulanabileceğini belirten vergi dairelerinden alınan bir yazının, teslim veya hizmeti yapacak olan mükellefe mutlaka ibraz edilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin bu belge olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziyaa uğratan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumlu olacaktır.

Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini belirten vergi dairesi yazısı ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aranmadan istisna kapsamında işlem yapacaktır. Bu belge verildikten sonra yukarıdaki şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranacaktır.

-İade İçin Aranan Belgeler

Burada aranan belgeleri 2 grupta toplayabiliriz. Bunlar istisnadan yararlananlara teslim ve ifada bulunanların yüklendiği vergilerin iadesinde aranan belgeler (genel kdv iadesi işlemi), araçları sipariş vererek imal ve inşa ettirenlerin yüklendiği KDV'nin iadesinde (aynı ay içinde yapılan iade) aranan belgelerdir.

a) İstisnadan yararlananlara teslim ve ifada bulunanların yüklendiği vergilerin iadesinde aranan belgeler:

- İade talep dilekçesi
- İstisna talep belgesi: İstisnadan yararlanan alıcılara vergi dairesi tarafından verilmiş olan belgenin fotokopisi
- İstisna kapsamındaki satış faturalarının dökümünü gösteren liste
- İadenin talep edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İstisna kapsamına giren satışlarla ilgili yüklenilen KDV tablosu

b) Araçları sipariş vererek imal ve inşa ettirenlerin yüklendiği KDV'nin iadesinde (aynı ay içinde yapılan iade) aranan belgeler:

- İade talep dilekçesi
- Siparişe ilgili sözleşmenin noter onaylı bir örneği (İlk iade talebi sırasında bir defa verilecektir.)
- İstisnaya konu harcamalara ilişkin alış belgelerinin dökümünü gösteren liste
- İade talep edilen döneme ait indirilecek KDV listesi (İstisnaya konu harcamalara ait alış belgelerine ait listede gösterilen harcamalar bu listede yer almayacaktır.)

2.1.2.2. Liman ve Hava Meydanlarında Verilen Hizmetler

Bu istisna 2004 yılına kadar tam istisnalar arasında KDV Kanunu'nun 13/1-b maddesinde yer almıştır. Ancak daha sonra 02.01.2004 tarihinde 5035 Sayılı Kanunla KDV Kanunu'nun 17/4-ı bendine alınmış ve kısmi istisna kapsamında dahil edilmiştir. 01.08.2004 tarihinden itibaren 5228 sayılı Kanun'la tekrar 13/1-b maddesine dahil edilerek tam istisna kapsamına alınmıştır.

-İstisnanın Kapsamı

93 Seri No.lu KDV Tebliğine⁷⁴ göre; İstisna kapsamına yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler ile araçlar için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmet girmektedir. Bu hizmetlerin liman ve hava meydanı işletmeleri dışında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından ifa edilmesinin istisna uygulaması açısından önemi bulunmamaktadır.

Buna göre liman ve hava meydanlarında verilen hizmetler:

- Yükler için verilen hizmetler
- Yolcular için verilen hizmetler
- Araçlar için verilen hizmetlerden

oluşmaktadır.

⁷⁴ 19/01/2005 tarih ve 25705 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

Yük için verilen hizmetlerin hangilerinin istisna kapsamına girdiği hangilerinin girmediği 15 No.lu KDV Sirkülerinde açıklanmıştır.

a) İstisna kapsamına giren hizmetler

Tahmil ve Tahliye: Yükün (genel kargo, dökme yük, sıvı yük, konteyner, araç v.b) gemi ambarı, tankı veya güvertesinden liman sahasına alınması veya gemiye yüklenilmesi için verilen hizmetler.

Yükün Shiftingi (Yükün Aktarılması): Müşteri, acente veya armatörden herhangi birinin talebi ile konteyner veya diğer yüklerin gemi üzerinden karaya, karadan gemiye yer değiştirmesi hizmeti.

Limbo: Konteyner ve diğer yüklerin gemiden gemiye veya şat, duba veya benzeri yüzer vasıtalara aktarma hizmeti.

Vinç Hizmeti: Limanda kendi imkanları ile konteyner veya diğer yüklerin tahmil tahliyesini yapan üçüncü şahıslara veya doğrudan yüke verilen vinç hizmeti.

Lashing (Kilitleme ve Bağlama): Gemiye yüklenen konteyner ve diğer yüklerin birbirine ve/veya gemiye bağlama/sabitleme malzemesi ile bağlanması hizmeti.

Unlashing (Kilit ve Bağ çözme): Gemiden tahliye edilecek konteyner ve diğer yüklerin birbirlerine ve/veya gemilere bağlanmalarını sağlayan bağlama ve sabitleme malzemelerinin çıkarılması hizmeti.

Nezaret Hizmeti: Konteyner ve diğer yüklerin gemiden sahaya indirilmesi veya gemiye yüklenmesi esnasında verilen gözetim hizmeti.

Ambar Kapağı Açma/Kapama Hizmeti: Tahmil, tahliye yapılabilmesi için gemi ambar kapaklarının vinç marifetiyle açılması, gerekli hallerde iskele veya rıhtımda istiflenmesi ve kapatılması hizmeti.

Gemi İşgaliye: Geminin tahmil, tahliye ve diğer operasyonlar amacıyla iskele, rıhtım veya demirleme sahalarında bağlı kalması esnasındaki barınma işgaliye ücreti.

Gemi Fuzuli İşgaliye Hizmeti: Gemilerin; iskele, rıhtım, demirleme sahaları gibi yerleri hizmet bitiminden sonra veya işletmenin izni olmaksızın fuzuli olarak işgal etmelerinin ücreti.

Gemi Shiftingi (Gemi Aktarma): Geminin rıhtım veya iskele üzerinde kendi imkanlar ve/veya römorkör, pilot yardımı ile yer değiştirilmesi hizmeti.

Gemilerin Atıklarının Alınması: İşletmeye ait rıhtım ve iskelelere yanaşan liman içindeki demirleme sahasına demirleyen gemilerin katı ve/veya sıvı atıklarının alınması hizmeti.

Tekrar Sevk Konteynerler (Transit): Hizmete başlamadan önce beyan edilmesi koşuluyla, limana denizyoluyla gelip herhangi bir maniplasyona tabi tutulmaksızın tekrar denizyolu ile aynı limandan gidecek olan konteynerlere ait ücretler.

b) İstisna Kapsamına Girmeyip Vergiye Tabi Olan Hizmetler

Konteyner İçi Lashing/Unlashing (Bağlama/Çözme) Hizmeti: Konteynerlerin içine konulan yüklerin bağlama/sabitleme malzemesi ile bağlanması (lashing), bağlı yüklerin bağlama sabitleme malzemelerinin çözülmesi (unlashing) hizmeti.

Ardiye: Limana gelen konteyner ve diğer yüklerin, kapalı ve açık sahalarda, saklanması, depolanması, etiketlenmesi, paketlenmesi ve benzeri katma değerli hizmetler.

Terminal Hizmeti: Konteyner ve diğer yüklerin limana giriş ve çıkış ya da saha içinde yer değiştirme işlemi amacıyla vinç ve benzeri yükleme boşaltma ekipmanları ile yükleme indirme hizmeti.

Konteyner Dolum Hizmeti: Konteynerin yükleme boşaltma ekipmanları ile insan gücü yardımı ile saha içinde doldurulması hizmeti.

Konteyner Boşaltma Hizmeti: Konteynerin yükleme boşaltma ekipmanları ile insan gücü yardımı ile saha içinde boşaltılması hizmeti.

Konteyner İçi Aktarma Hizmeti: Saha içinde yükün bir konteynerin içinden diğerkonteynerin içine aktarılması hizmeti.

Konteyner Tam Tespit Hizmeti: İthal veya ihraç edilmek üzere, saha içinde bulunan konteynerin gümrük müdürlüğü birimlerince veya yetkili bir mercinin isteğii üzerine beyana ve gerekli evsafa uygunluğunun denetlenmesi için insan gücü veya yükleme boşaltma ekipmanları kullanılarak komple boşaltımı ve dolumu hizmeti.

Konteyner Muayene/Numune Alma Hizmeti: Saha içinde bulunan konteynerin, gümrük müdürlüğü birimlerince veya yetkili bir mercinin isteğii üzerine kapağının aılması, muayene edilmesi ve yükten numune alınması hizmeti.

Konteyner Tamir Hizmeti: Hasarlı konteynerin acentenin veya yük sahibinin talimatı ile tamir edilmesi hizmeti.

Konteynere Elektrik Verilmesi: İçinde barındırılan yükün zelliğii gereğii soğutma tertibatı bulunan özel konteynerler için sahada ardiye süresi içinde elektrik enerjisi verilmesi bir teslim niteliğii olduğundan istisna kapsamına girmemektedir.

Konteyner Temizleme (Yıkama-Kurutma): Konteynerin iinin temizlenmesi için verilen hizmetler.

Konteyner Nakliye Hizmeti: Konteynerin bir yerden bir yere taşınması hizmeti.

Tartı Hizmeti: Konteyner veya diğerkklerin kantar marifetiyle tartılması hizmeti.

Görüldüğü üzere burada istisna kapsamına giren ve girmeyen hizmetlerin tespitinde esas alınan kriter verilen hizmetin deniz ve hava taşıma araçlarına ilişkin olup olmadığıdır. İstisna kapsamını tanımlarken belirttiğimiz yk ve yolcuya ilişkin tahmil tahliye benzeri hizmetlerden anlaşılması gereken bu hizmetlerin de deniz ve hava taşıma araçları ile bağlantılı olması gerektiğidir. Yani bir yolcunun hava limanında bir kafede kahve içmesi kendisine hava meydanında verilen istisna kapsamında bir hizmet değildir ve vergiye tabidir.

113 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne⁷⁵ göre; Hava meydanlarında işletici kuruluşlar tarafından yolculara verilen hizmetlere ilişkin olarak "Yolcu Servis Ücreti" adı altında talep edilen ve havayolu şirketlerince bilet bedellerine eklenmek suretiyle yolculardan tahsil edilip hava meydanı işleticilerine aktarılan tutarlar da istisna kapsamına girmektedir. Yani "Yolcu Servis Ücreti" kapsamında yolculara verilen hizmetler, hava taşıma araçları için seyrüsefere ilişkin olarak verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler kapsamında KDV'den müstesnadır.

Bu istisna kapsamında havayolu şirketlerinin bilet bedelleri içinde yer alan yolcu servis ücretlerinin, bilete ilişkin KDV matrahına dâhil edilmeyeceği de tabiidir.

Ayrıca, "Yolcu Servis Ücreti" kapsamında verilen hizmetlere ilişkin tutarların hava yolu şirketlerince bilet bedellerine eklenmek suretiyle yolculardan tahsil edilip hava meydanı işleticisi kuruluşlara fatura karşılığında aktarılması, hizmet bedelinin tahsilini sağlamaya yönelik bir uygulamadır. Bu aktarma işlemi KDV'nin konusuna girmediğinden söz konusu faturalarda KDV hesaplanmayacaktır.

-İstisna Kapsamındaki İşlemlerde Alt Sınır

2004/8127 sayılı Kararnameyle KDV Kanununun 13 üncü maddesinde düzenlenen istisnaların uygulanmasına imkân veren asgari tutar, KDV hariç 100 TL olarak belirlenmiştir. Yolculara verilen söz konusu hizmetler, hava taşıma araçlarının seyrüseferleri ile ilgili hizmetlerdir. Bu nedenle, sözü edilen Kararname ile belirlenen asgari tutarın, her bir araçta yolculuk eden yolcu sayısına göre hesaplanacak yolcu servis ücretleri toplamı esas alınarak uygulanması gerekmektedir.

Her bir hava taşıma aracında seyahat eden yolculara ait toplam yolcu servis ücretlerinin 100 TL'nin altında olması halinde istisna uygulanmayacak, bu toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV, hava yolu şirketlerince beyan edilecektir. Toplam tutarın 100 TL ve üstünde olması halinde ise istisna kapsamında işlem yapılacaktır.

Araç başına hesaplanan "Yolcu Servis Ücreti" tutarlarının istisna kapsamı dışında olması ve yukarıda belirtildiği şekilde hava yolu şirketlerince KDV hesaplanıp beyan edilmesi ve KDV indirim mekanizmasının işletilebilmesi bakımından, hava meydanı işleticileri tarafından yolcu servis ücretlerinin tahsili

⁷⁵ 05/12/2009 tarih ve 27423 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

amacıyla hava yolu şirketlerine düzenlenen faturalarda KDV hesaplanması ve işleticiler tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.

-İade İçin Aranan Belgeler

İstisna kapsamında işlemleri bulunan mükelleflerin iade talepleri, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yer alan ihracat istisnasına ilişkin esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır. İade için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da ihracat istisnası için öngörülen limitler (4000TL) geçerli olacaktır⁷⁶.

Buna göre iade için aranan belgeler:

- a) İade veya mahsup talep dilekçesi (İade miktarının hangi dönem ve neviden vergi için mahsubunun talep edildiği açıkça belirtilecek; ileride doğacak borçlar için mahsup talep edilmesi halinde, her bir dönem ve vergi türü için ayrıca dilekçe alınacaktır. SSK Prim borçlarına mahsupta ilgili kurum birimlerinden alınacak borç döküm formu dilekçeye eklenecektir.)
- b) Satış faturalarının fotokopisi veya listesi(Faturaların fotokopilerinin verilmesi halinde, bu fotokopilerin aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylanması gerekmektedir.)
- c) İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek KDV Listesi
- d) İhraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir yüklenilen katma değer vergisi tablosu (istisna edilen teslim ve hizmetler için yüklenilen ve iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği ve ne şekilde hesaplandığı ayrı ayrı belirtilecektir.)

2.1.2.3. Altın, Gümüş, Platin Arama ve İşletme İstisnası

Altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinde bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin olmak üzere aldıkları mal ve hizmetler KDV Kanunu'nun 13/1-c maddesi uyarınca KDV'den istisnadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında Maliye Bakanlığına bu istisna kapsamındaki işlemleri tespit ve istisnaya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak 93 Seri

⁷⁶ 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği.

No.lu KDV Genel Tebliğinde⁷⁷ istisnaya ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Ancak daha sonra 112 Seri No.lu KDV Genel Tebliği⁷⁸ ile bu düzenlemeler kaldırılmış ve iade esasları yeniden belirlenmiştir.

Arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinde istisna verginin önce ödenip sonra vergi dairesinden iade olarak talep edilmesi şeklinde uygulanmakta olup, iadenin talebi ve beyanı da satıcı tarafından değil alıcı tarafından yapılacaktır.

-İstisnanın Kapsamı

KDV Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde düzenlenen istisna, altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinde bulunanlara, söz konusu faaliyetlerine ilişkin olmak üzere yapılan teslim ve hizmetleri kapsamaktadır.

İstisnadan yararlanacak mükellefler;

- 3213 sayılı Maden Kanunu hükümlerine göre Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'ndan maden arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme ruhsatı alan firmalar,
- Zenginleştirme işini yapan firmalar,
- Yaptıkları işlemler Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanmış olan "Kıymetli Madenler Borsasında İşlem Görecek Altın Standardı ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ" ile "Kıymetli Madenler Borsasında İşlem Görecek Gümüş ve Platin Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ" hükümlerine göre "rafinaj faaliyeti" sayılan firmalardır.

Altın, gümüş veya platin ile ilgili arama, işletme ve zenginleştirme faaliyetleri için istisnadan faydalanmak isteyen mükellefler, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na müracaat ederek gerekli yazıyı (EK-6) alacaklardır. Maden arama ruhsatı sahibi mükellefler söz konusu madenleri aradıklarına dair bilgiyi belge talep dilekçesine yazacak, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı talebi değerlendirirken maden sahasının özelliklerini de dikkate alarak söz konusu yazıyı verecektir.

⁷⁷ 19/01/2005 tarih ve 25705 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

⁷⁸ 12/02/2009 tarih ve 27139 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

İstisna, altın, gümüş veya platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılmak üzere satın alınan mal ve hizmetleri kapsamaktadır.

Mükellefler bu faaliyetler nedeniyle indirim hakkına sahip oldukları alış ve giderlere ait yüklendikleri KDV tutarlarını ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapacaklardır. İndirim yoluyla giderilemeyen KDV, mükellefin talebi üzerine iade edilecektir.

-İstisnanın Uygulanması

İstisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürütülecektir. Bu nedenle altın, gümüş veya platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinde bulunanların mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanacaktır. Bu şekilde yüklenilen vergiler ilgili dönemde indirim konusu yapılacaktır.

Mükellefler tarafından indirim konusu yapılan vergilerden bir vergilendirme döneminde gerçekleştirilen arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinin bünyesine giren teslim ve hizmetlere ait kısım, KDV Kanununun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasının verdiği yetkiye istinaden Bakanlar Kurulunca belirlenen alt limiti (2004/8127 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 100 TL) aşmadığı için istisnadan yararlanamayacak alımlar çıkarılmak suretiyle tespit edilecektir. Yüklenilen vergi tutarı verilecek ilk KDV beyannamesine iade olarak dâhil edilecek ve buna göre hesaplanan KDV alacağı, mükellefin isteğine göre mahsuben veya nakden iade edilecektir.

93 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde istisnaya tabi mal ve hizmetlerin doğrudan altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj faaliyetleri ile ilgili olması şartı aranmıştır. Bu kapsamda mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, insan taşımaya mahsus otobüs, minibüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmeyecek ve istisna kapsamında değerlendirilmeyecek olan bu alımların yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır, denilmiştir.

Ancak bu hüküm 112 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kaldırılmış bulunmakta ve istisnadan yararlanacak mal ve hizmetlerle ilgili böyle bir değerlendirmede bulunulmamaktadır. Dolayısıyla 01.03.2009 tarihinden itibaren bu giderlere ödenen KDV de iade kapsamında dahil edilebilecektir⁷⁹. (Tabi faaliyetlerle ilgili olmak kaydıyla)

Ancak her ne kadar anılan Tebliğin yukarıda belirtilen ve istisnayı kısıtlayan hükümleri yürürlükten kaldırılmış olsa da, 93 ve 95 Seri No.lu Tebliğlerde yapılan düzenlemenin kanun hükmünün izahı niteliğinde olup bu faaliyetlere ilişkin olmayan teslim ve hizmetlerin istisnadan yararlanamayacağı hususuna açıklık getirmek için yapıldığı, tebliğdeki düzenleme kaldırılmış olsa bile kanun hükmünün buna cevaz vermediği yönünde görüşler mevcuttur⁸⁰.

-Asgari Tutar

3 Aralık 2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2004/8127 sayılı Kararname ile Bakanlar Kurulunca KDV Kanunu 13. maddeye ilişkin alt sınır belirlenmiştir. Bu alt sınır KDV hariç 100 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre fatura ve benzeri belgelerde gösterilen işlem bedelinin KDV hariç tutarının 100 Yeni Türk Lirasının altında olması halinde bu işlemlerde istisna uygulanmayacak ve genel esaslar çerçevesinde katma değer vergisi hesaplanacaktır. KDV hariç işlem bedelinin 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla olması halinde bedelin tamamı için istisna kapsamında işlem yapılacaktır. Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda anlaşılan durumlarda faturanın başlangıçta toplam bedel üzerinden düzenlenmesi ve fatura tutarının da 100 Yeni Türk Lirasını geçmesi durumunda istisna uygulanabilecektir

-İade İçin Aranılan Belgeler

- İade dilekçesi
- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığından alınan yazının mükellef tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanmış bir örneği (bir kereye mahsus olmak üzere)

⁷⁹ Oktar, a.g.e., s.169.

⁸⁰ Osman SARAÇ, "Altın Sektöründe Rafinaj ve KDV Sorunu", **Yaklaşım**, S.168, 2006, s.51.

- İstisna kapsamında kabul edilen harcamalara ait liste (Bu listede alım yapılan mükellefin unvanı, vergi kimlik numarası, vergi dairesi, faturanın tarihi, sayısı ile işlem bedeli ve KDV tutarı bilgileri yer alacaktır.)
- İstisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ait indirilecek KDV listesi.
- Yüklenilen KDV listesi

İade talepleri, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin mal ihracından doğan KDV'nin iadesindeki esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır.

-İstisna Uygulamasında Özellikli Durumlar

- Altın, gümüş veya platin işletme faaliyeti sırasında, maden cevherinin kompleks halde olması nedeniyle altın, gümüş veya platin yanında başka metallerin de üretilmesi, işletme faaliyetine ilişkin alımların tamamının istisnadan yararlanmasına engel değildir.
- İşletme, zenginleştirme ve rafinaj hizmetleri genel esaslara göre KDV'ye tabidir. Ancak, işletme faaliyetini yürütenlere verilecek zenginleştirme ve rafinaj hizmetleri ile zenginleştirme faaliyetini yürütenlere verilecek rafinaj hizmetleri KDV Kanununun 13/c maddesi uyarınca istisna kapsamında değerlendirilecektir.
- Rafinaj faaliyetinde bulunan mükelleflerin rafinajı yapılacak ürünün satın alınması sırasında yüklendikleri vergilerin de iade kapsamında değerlendirileceği tabiidir.
- Vergi daireleri, rafinaj faaliyeti nedeniyle iade talep eden mükellefin, Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanmış olan Kıymetli Madenler Borsasında İşlem Görecek Altın Standardı ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ ile Kıymetli Madenler Borsasında İşlem Görecek Gümüş ve Platin Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ hükümlerine göre "rafinaj faaliyeti" yürüten bir firma olduğunu araştırıp tespit ettikten sonra iade işlemini yerine getireceklerdir.
- Arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinde bulunanların bu faaliyetleri sonucu elde ettikleri külçe altın ve külçe gümüş teslimleri KDV Kanununun 17/4-g maddesine göre KDV'den istisnadır. Söz konusu istisna hükmü, kısmi istisna mahiyetinde olmakla birlikte altın ve gümüş ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin olarak Kanunun 13/c maddesinde yer alan istisna uygulaması tam istisna mahiyetinde

olduğundan arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri sonucu ortaya çıkan külçe altın ve külçe gümüş teslimleri ile ilgili olarak yüklenilen vergilerin gelir ve kurumlar vergisi bakımından gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesine ve söz konusu tutarların indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.

Bu son durumda 17/4-g maddesi özünde kısmi istisna olmasına karşılık tam istisna gibi çalışmaktadır. Çünkü bu istisna sebebiyle yüklenilen vergiler de bu son duruma göre istisna olmakta ve indirim hesaplarından çıkarılması gereken bir yüklenilen vergi kalmamaktadır.

2.1.2.4. Petrol Arama Faaliyetleri İstisnası

Türkiye'nin petrole bağımlılığı ve petrol talebi göz önüne alındığında, ülkemizde petrol aranması ve bulunması büyük önem taşımaktadır. Bu sebeple petrol arama faaliyetlerini gerçekleştirenlerin bu faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları harcamalara ait KDV vergiden müstesna tutularak kendilerinden tahsil edilmez.

16 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde⁸¹ istisna uygulamasına ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Söz konusu istisna, 6326 sayılı Kanunun 1702 sayılı Kanunla değişik 112/1. maddesi hükmünde belirtilen bir petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne kabul edilmiş müteahhidine hak sahibi adına yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacaktır.

Bahsi geçen kişi ve kuruluşlara yapılacak teslim ve hizmetlerin münhasıran petrol arama faaliyetlerine ilişkin olması gerekmektedir. Bu faaliyetlere ilişkin olmayan idari faaliyetler ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmetleri istisnadan yararlanmayacaktır.

Buradaki idari faaliyetlerin, bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması, işletilmesi gibi faaliyetlerin tamamının mı istisna olacağı yoksa petrol arama faaliyeti ile ilgili olup olmadıklarının mı araştırılacağı uygulamada tereddüt yaratmıştır. Bu tereddüt 19 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde⁸² giderilmiştir.

Buna göre; bu uygulama münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunmayıp, üretim, taşıma veya tasfiye yapan kuruluşları kapsamaktadır, ancak münhasıran

⁸¹ 19/12/1985 tarih ve 18963 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

⁸² 21/03/1986 tarih ve 19054 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

petrol arama faaliyetinde bulunan kuruluşların idari faaliyetleri ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet alımlarının petrol arama faaliyeti ile ilgisi açık olduğundan, bu mal ve hizmet alımlarında sözü edilen istisna hükmü gereğince vergi uygulanmayacaktır. Bu uygulama, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığından, münhasıran arama faaliyetinde bulduklarına dair bir belge almış olan kuruluşlar için geçerli olacaktır.

İstisna uygulamasında, istisnadan yararlanmak isteyen arama kuruluşları Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne yazılı olarak başvurup, satın almak istedikleri mal ve hizmetleri içeren bir liste vermektedir⁸³. İstisna kapsamına giren mal ve hizmetleri satın almak isteyen ilgili kişi ve kuruluşlar, bu mal ve hizmetlere ilişkin listeyi bir yazı ekinde Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne vereceklerdir. Bu liste Genel Müdürlükçe onaylanacak bu onaylanan liste satıcı firmalara(ithalatta gümrük idaresine) ibraz edilmek ve bir örneği de kendilerine verilmek suretiyle bu mal ve hizmetlere katma değer vergisi uygulanmaması talep edilecektir.

Söz konusu onaylı listeye istinaden mal teslim eden veya hizmet yapan firmalar, faturalarında katma değer vergisini ayrıca göstermeyecekler; ancak kendilerine verilen Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından onaylanmış listeyi (veya bu listenin noterlerce tasdikli suretini) Vergi Usul Kanunu uyarınca muhafaza edecekler ve bir inceleme talebinde; ibraz edeceklerdir.

Bu istisnada da alt sınır KDV hariç 100 TL'dir. 13. maddedeki bu alt sınıra ilişkin açıklamalar daha önce yapılmıştır.

Sözü edilen istisna kapsamında faaliyet gösteren belgeli kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetler sebebiyle fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmek suretiyle katma değer vergisinin hesaplanması halinde, aynı Kanununun 32. maddede hükmüne göre işlem yapılacak bu tutarlar mükellefe iade edilecektir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 32. maddesi hükmü gereğince söz konusu istisnadan yararlanan kişi ve kuruluşlara istisna kapsamında teslim edilen mal ve ifa edilen hizmetlere ilişkin alış faturalarında gösterilen katma değer vergisi, mal teslim eden veya hizmet ifasında bulunan mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden

⁸³ Oktar, a.g.e., s.173.

hesaplanan vergiden indirilebilecek indirimin mümkün olmaması halinde iade edilecektir.

-İade İçin Aranılan Belgeler

- İade veya mahsup talep dilekçesi(İade miktarının hangi dönem ve neviden vergi için mahsubunun talep edildiği açıkça belirtilecek; ileride doğacak borçlar için mahsup talep edilmesi halinde, her bir dönem ve vergi türü için ayrıca dilekçe alınacaktır. SSK Prim borçlarına mahsupta ilgili kurum birimlerinden alınacak borç döküm formu dilekçeye eklenecektir.)
- Satış faturalarının fotokopisi veya listesi: (Faturaların fotokopilerinin verilmesi halinde, bu fotokopilerin aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylanması gerekmektedir.)
- İndirilecek KDV listesi.
- Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'nce onaylı liste.

2.1.2.5. Boru Hatlarının İnşası ve Modernizasyonuna İlişkin İstisna

KDV Kanunu'nun 13/1-c bendinin son kısmında 5574 sayılı Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşası ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetlerin vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu istisna kapsamında teslim yapan mükellefler de yükledikleri vergileri indirebilmekte bu mümkün değilse iade alabilmektedirler.

2.1.2.6. Teşvik Belgeli Makine ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna

4369 sayılı Kanunun 59 uncu maddesi ile 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine eklenen (d) bendinde, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre, yatırım teşvik belgesinde yer alan mallardan "makine ve teçhizat" niteliği taşıyanların yurtiçi teslimleri ile ithalinde 01/08/1998 tarihinden itibaren katma değer vergisi uygulanmamaktadır.

Yatırım Teşvik Belgesi; tasarrufları yatırıma yönlendirmek suretiyle, katma değeri yüksek, ileri ve uygun teknolojileri kullanarak bölgeler arası dengesizlikleri

gidermek, istihdam yaratmak ve uluslar arası rekabet gücü sağlamak için yatırımların devlet tarafından desteklenmesi amacıyla verilen bir belgedir.

-İstisnadan Yararlanma Hakkı Olan Mükellefler

Kanun'da geçen "yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefler" tanımı önemlidir. Buna göre bu istisnadan yararlanacak olanların KDV mükellefi olmaları zorunludur. KDV mükellefi olmayanlara yapılacak teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinde KDV istisnası uygulanması mümkün değildir. Ayrıca 87 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde⁸⁴ belirtildiği üzere makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak olanlara yapılacak teslimlerde de istisna uygulanamayacaktır.

Katma değer vergisi mükellefiyeti olmayan veya makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak olanlara yapılacak teslimlerde ve bu malların ithalinde, teşvik belgesinde aksine bilgiler bulunsa bile katma değer vergisi uygulanacaktır.

İstisna kapsamında mal satın almak isteyen alıcılar, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak, katma değer vergisi mükellefiyetlerinin bulunduğu ve makine-teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacaklarına dair bir yazı alarak, noter veya YMM onaylı örneklerini gümrük idarelerine veya yurt içindeki satıcılara ibraz edeceklerdir. Gümrük idareleri ve yurt içindeki satıcılar 69 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki diğer şartlar yerine gelmeden ve bu belge ibraz edilmeden istisna kapsamında işlem yapmayacaklardır. Satıcıların kendilerine ibraz edilen bu belgeyi Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklamaları gerekmektedir. Bu belgenin içeriği 2 No.lu KDV Sirkülerinde belirtilmiştir ve aşağıya aktarılmıştır.

İLGİ:.....tarihlidilekçeniz.

Dairemizde hesap numarası ile katma değer vergisi mükellefiyetiniz bulunmaktadır.

.....tarih vesayılı Yatırım Teşvik Belgesi eki listede KDV istisnasından faydalanılabileceği belirtilmiş bulunan makine-teçhizatın KDV mevzuatına göre indirim hakkı tanınan işlemlerle ilgili olduğu tespit edilmiştir.

Bu makine ve teçhizatın ithalinde ve tarafınıza tesliminde KDV Kanunu'nun 13/d maddesi kapsamında istisna uygulanabilecektir.

⁸⁴ 18/06/2003 tarih ve 25142 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

İstisnanın uygulanmasında, ilgili Genel Tebliğlerdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir. Bilgi edinilmesini rica ederim."

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri bulunan mükelleflerin durumu değerlendirilirken, teşvik belgesinde yazılı makine teçhizatın hangi amaçla kullanılacağı araştırılacaktır. Örneğin bir devlet okuluna verilen teşvik belgesinde gösterilen makine ve teçhizatın istisnadan yararlanamayacağı açık olduğundan bu okula istisnadan yararlanmak üzere yazı verilmeyecektir⁸⁵.

Finansal kiralama işlemlerinde KDV Kanunca teslim gerçekleşmediği için (teslim bir mal üzerindeki tasarruf hakkının devri ile gerçekleşir burada tasarruf hakkı finansal kiralama şirketindedir.) makine ve teçhizatı kiracı olarak kullanan için bir istisna uygulaması yoktur. Bu kişi finansal kiralama ödemelerinde KDV ödeyecektir.

Ancak finansal kiralama (leasing) şirketinin bu yatırım teşvik belgesi kapsamındaki malları iktisabında teşvik belgeli mal teslimi istisnası uygulanabilmektedir.

Şöyle ki; 10/06/1985 tarih ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununun 4842 sayılı Kanunla değişik 28 inci maddesinde "Yatırımların tamamının veya bir bölümünün finansal kiralama yoluyla gerçekleştirilmesi halinde kiralayan, finansal kiralamaya konu olan iktisadi kıymetlerle ilgili olarak bunların satın alınması halinde uygulanan teşviklerden yararlanır." hükmü yer almaktadır.

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında 2002/4367 sayılı Kararın uygulamasına ilişkin 2002/1 sayılı Tebliğin 40'inci maddesinde de;

"Teşvik belgesi konusu menkul veya gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının finansal kiralama yolu ile temini mümkündür.

Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla yapılacak yatırımlar için, kiralayanın (finansal kiralama şirketi), kiracıya (yatırımcı) ait daha önceki yıl kararlarına veya bu tebliğin istinat ettiği Karara göre düzenlenmiş teşvik belgesinin eki mahiyetinde olan teşvik belgesini alması şarttır. Finansal kiralama yoluyla yapılacak yatırımlarda kiralayan, kiracının teşvik belgesinde yer alan Fon veya bütçe kaynaklı kredi hariç diğer destek unsurlarından yararlandırılır.

⁸⁵ Oktar, a.g.e., s.183.

İflas, sözleşmenin feshi veya yatırımın gerçekleşmemesi durumlarında; yararlanılan destek unsurları ilgili mevzuatı çerçevesinde tahsil olunur..." hükmüne yer verilmiştir.

47 No.lu KDV Sirküleri⁸⁶'ne göre, yukarıda yer alan hükümler uyarınca, yatırım teşvik belgesine bağlanan ve finansal kiralama yoluyla gerçekleştirilecek yatırımlara ilişkin olarak, finansal kiralama şirketleri adına yatırımcının (kiracının) sahip olduğu teşvik belgesinin eki niteliğinde ve bu belgeye tanınan destek unsurlarından yararlandırılmasına imkan sağlanan bir teşvik belgesi düzenlenmektedir. Finansal kiralama şirketleri adına düzenlenen bu teşvik belgesi kapsamında finansal kiralama şirketlerine yapılan makine-teçhizat teslimleri, KDV Kanununun 13/d maddesi çerçevesinde vergiden istisna olacaktır.

Finansal kiralama şirketinin bu kapsamda temin edeceği makine ve teçhizatı, ilgili mevzuat uyarınca kiracının kullanımına bırakması ise "teslim" hükmünde olmadığından genel hükümlere göre KDV'ye tabi tutulacaktır.

-İstisnanın Kapsamına Giren Makine ve Teçhizatlar

69 Seri No.lu KDV Genel Tebliği⁸⁷ ile bu kapsamdaki makine ve teçhizatların neler olduğu belirlenmiştir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde makine ve cihazlar, üretimde kullanılan her türlü makine ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre makine ve teçhizat, amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetlerdir. Bir sabit kıymetin istisnadan yararlanabilmesi için, öncelikle makine ve teçhizat niteliğinde olması, ayrıca mal ve hizmet üretiminde kullanılması gerekmektedir. Sektörlerin yapısı itibarıyla üretim faaliyetinin yanı sıra idari ve pazarlama gibi üretim dışı alanlarda kullanılan aynı cins sabit kıymetler ise bu kapsama girmeyecektir.

Sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat kapsamına girmediğinden istisnadan yararlanamayacaktır.

⁸⁶ 21/03/2007 tarih ve KDVK-47/2007- 3 sayılıdır.

⁸⁷ 14/08/1998 tarih ve 23433 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

Taşıt araçları da makine ve teçhizat kapsamına girmemektedir. Bu nedenle otomobil, panel, arazi taşıtı, otobüs,(Belediyeler ve İl Özel İdareleri ile bunların bağlı kuruluşları ve hisselerinin tamamına sahip oldukları şirketlerce şehir içi yolcu taşımacılığında kullanılmak üzere iktisap edilecek olanlar hariç⁸⁸) minibüs, kamyonet, kamyon, treyler ve çekici (Euro normlarına⁸⁹ uygun yeşil motoru haiz olanlar hariç) gibi taşıt araçları istisnadan faydalanamayacaktır.

Diğer taraftan; yüklü ağırlığı 45 tonu geçen off road truck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, frigorifik kamyonlar, forkliftler, iş makineleri, vinçler, tarım makineleri ve benzerlerinin teslim ve ithalinde istisna kapsamında işlem yapılacaktır. Ayrıca hastane yatırımlarına ilişkin teşvik belgelerinde yer alan ambulanslar da makine ve teçhizat olarak değerlendirilmekte ve istisnadan yararlandırılmaktadır⁹⁰.

Bunlara ek olarak 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde⁹¹ yalnızca havaalanlarında yolcuları terminalden uçağa ve uçaktan terminale taşımak için kullanılan ve trafiğe çıkmayan apron otobüslerinin;

yatırım teşvik belgesi eki listelerde yer almaları,

-indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanılmaları,

-apron dışında taşımacılık işi yapmamaları,

şartıyla KDV Kanununun 13/d maddesinde düzenlenen istisna kapsamında değerlendirilmesi uygun görülmüştür.

Hava, deniz ve demiryolu taşıma araçları da makina ve teçhizat kapsamına girmemektedir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesindeki şartların mevcudiyeti halinde bu araçların teslim ve ithalinde, sözü edilen 13 üncü maddede düzenlenen "araçlara ilişkin istisna" hükümleri çerçevesinde istisna uygulanabilecektir.

⁸⁸ 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile eklenmiştir.

⁸⁹ 89 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile değiştirilmiştir. Eski hali Euro 1 ve Euro 2 normlarına idi.

⁹⁰ 74 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile eklenmiştir.

⁹¹ 11/07/2006 tarih ve 26225 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

Kanun hükmünden de açıkça görüleceği üzere yatırımla ilişkili olsa da hizmetlerin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

-İstisnanın Uygulanması

İstisna 01.08.1998'den sonra verilen yeni teşvik belgeleri ve bu tarihten önce verilen eski teşvik belgelerine ilişkin olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır.

-Yeni Teşvik Belgeleri (01.08.1998'ten sonra verilen)

Yatırım teşvik belgelerine ekli listelerde makine ve teçhizat tanımına giren sabit kıymetler, belgeyi veren idareler tarafından yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde belirlenerek istisnadan yararlanacakları açıkça ifade edilecektir.

İstisnadan yararlanmak isteyen yatırımcılar teşvik belgesini ve eki listenin aslını satıcıya veya gümrük idaresine ibraz ederek istisna uygulanmasını talep edeceklerdir.

Bu kapsamda işlem yapan satıcılar ve gümrük idareleri sabit kıymetin belgede istisna kapsamına giren mallar arasında yer aldığını belirledikten sonra katma değer vergisi uygulamaksızın işlem yapacaklardır. Ayrıca listenin uygun bir yerine satılan veya ithal edilen mal miktarını belirten "*Listenin sırasındaki adet makina ve teçhizat tarih ve sayılı fatura /beyanname ile satılmıştır/ithali yapılmıştır.*" şerhini koyarak imza ve kaşe (gümrük idarelerinde mühür) tatbiki suretiyle onaylayacaklardır.

Bu şekilde şerh düşülen liste ile yatırım teşvik belgesinin birer fotokopisi belge sahipleri tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanarak gümrük idarelerine veya satıcılara verilecektir.

Yatırımcılar, yatırım teşvik belgesi eki listelerde her bir makine ve teçhizat için belirtilen miktardan fazla istisna kapsamında mal alamayacaktır. Satıcıların, ibraz edilen listelerdeki şerhlere bakarak, bu miktarın aşılmamasına dikkat etmeleri gerekmektedir.

-Eski Teşvik Belgeleri (01.08.1998'ten önce verilen)

01/08/1998 tarihinden önce düzenlenen yatırım teşvik belgelerinde yer alan makine ve teçhizatın bu tarihten sonraki teslim ve ithalinde de istisna uygulanacaktır.

Ancak, bu belgelerin eki listelerde makine ve teçhizat kapsamına giren mallarla ilgili bir belirleme yer almamaktadır. Bu belirlemenin yapılması için sanayi ve ticaret müdürlüklerine başvurulma uygulaması 74 Seri No.lu KDV Genel Tebliği⁹² ile kaldırılmış olup belirleme yapılması için belgeyi veren kuruluşa müracaat edilmesi gerekmektedir.

Başvuru sırasında daha önce ithalat veya satın alma yoluyla iktisap edilen mallar, mükellef tarafından liste üzerinde adetleri de belirtilerek, imzalanmak suretiyle beyan edilecektir.

Teşvik belgesini veren kuruluş, listelerde yer alan mallardan makina ve teçhizat kapsamına girenleri yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde belirledikten sonra, listeye "*Listenin .../ .../ ... sıralarında yer alan mallar makina ve teçhizat kapsamındadır.*" şerhini koyarak onaylayacaklar ve şerhli listeler ile yatırım teşvik belgelerinin birer örneğini Hazine Müsteşarlığı ile mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine göndereceklerdir.

Mükellefler yatırım teşvik belgesi ile sanayi ve ticaret müdürlüklerince onaylı listenin aslını satıcılara veya gümrük idarelerine ibraz ederek istisna uygulanmasını talep edeceklerdir. Satıcılar ve gümrük idareleri istisna kapsamında teslim veya ithal edilen mal için teşvik belgesi eki listeye yukarıdaki bölümde yer alan şerhi koyacaklar ve belirtilen esaslara göre istisna uygulayarak işlem yapacaklardır.

Yatırım teşvik belgesi ve eki listelerin birer fotokopisi yatırım teşvik belgesi sahipleri tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanarak gümrük idarelerine ve satıcılara verilecektir.

Öte yandan yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflerin teşvik belgesi aldıkları idareye liste değişikliği amacıyla başvurmaları halinde listedeki mallardan makina ve teçhizat niteliğinde olanların belirlenmesini sağlamaları da mümkündür. Bu durumda

⁹² 14/09/2000 tarih ve 24170 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

sanayi ve ticaret müdürlüklerine müracaat edilerek listenin onaylatılmasının gerekmeceği tabiidir.

-Yatırım Teşvik Belgesinin Bildirimi ve Yatırımın Usulüncce Gerçekleştirilmemesi

Teşvik belgesi veren idareler, aylık dönemler itibariyle verdikleri teşvik belgesi kapsamındaki yatırım mallarından makine ve teçhizat kapsamına girenlerin tutarlarını mükellef bazında Gelir İdaresi Başkanlığına bildireceklerdir.

Öte yandan söz konusu idareler teşvik belgesi veya eki listeleri kaybedenleri; adı soyadı, ünvanı, adresi, vergi dairesi, vergi kimlik numarası ve teşvik belgesi tarih ve sayısını da belirterek Gelir İdaresi Başkanlığına ayrıca bildireceklerdir.

Yukarıdaki şartlara uygun olarak satış yapanlar, teslimden sonra yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi nedeniyle ortaya çıkan vergi ve cezalardan sorumlu olmayacaklardır. Yani usulüne uygun satış yapan **saticıların** sorumluluğu yoktur. Bu durumda ziyaa uğratılan vergi **alıcılardan**, yürürlükteki mevzuata göre ceza uygulanacak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacaktır.

-İstisnanın Beyanı ve Asgari Tutar

İstisna kapsamında yapılan teslimlere ilişkin bedeller katma değer vergisi beyannamesinin 28 inci satırına dahil edilerek matrahtan düşülecektir. İstisnayı belgelemek üzere bu dönem beyannamesine, gerekli form (EK-7) doldurularak eklenecektir.

Ayrıca daha önce de belirttiğimiz gibi Bakanlar Kurulu'nun 13. maddedeki istisnaların gerçekleşmesi için belirlediği asgari tutar olan 100 TL'lik sınır teşvik belgeli mal alımlarında da geçerlidir. Fatura ve benzeri belgelerde gösterilen tutarın KDV hariç 100TL'nin altında olması halinde istisna uygulanamayacaktır. Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda anlaşılan

durumlarda faturanın başlangıçta toplam bedel üzerinden düzenlenmesi ve fatura tutarının da 100 Yeni Türk Lirasını geçmesi durumunda istisna uygulanabilecektir. Aynı belgede istisna kapsamına giren birden fazla işlemin yer alması ve bunların toplamının 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla olması halinde vergi hesaplanmayacaktır. Aynı belgede istisna kapsamına giren ve girmeyen işlemlerin birlikte yer alması halinde ise her bir işlem, tür ve tutar itibarıyla ayrı ayrı gösterilecek, istisna kapsamına giren işlemlere ait bedeller toplamının 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla olması halinde istisna kapsamına girmeyen işlem bedellerinin toplamı üzerinden vergi hesaplanacaktır.

-Teşvikli Yatırım Malı İthalatında Erteleme Uygulaması

Bilindiği üzere, teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gereken katma değer vergisi, fiilen indirimin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenmekte, erteleme kapsamına girecek mallar Maliye Bakanlığı ve Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından müştereken belirlenmekte idi. Bu uygulama 01/08/1998 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmış, ancak 4369 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihe kadar alınan yatırım teşvik belgesinde yer alan mallardan makine ve teçhizat niteliği taşımayanlar için erteleme uygulamasının devamı öngörülmüştür.

Bu düzenlemelere göre, teşvikli yatırım mallarının ithalinde katma değer vergisi uygulaması aşağıdaki şekilde yürütülecektir.

1) Yatırım teşvik belgesinde yer alan mallardan makine ve teçhizat niteliği taşıyanların 01/08/1998 tarihinden itibaren teslim ve ithali istisna kapsamına alınmıştır. Bu malların yurt içi tesliminde olduğu gibi ithalinde de bu yukarıdaki bölümlerdeki açıklamalar çerçevesinde katma-değer vergisi uygulanmayacaktır.

2) 4369 sayılı Kanunun yayımlandığı 29/07/1998 tarihine kadar alınan yatırım teşvik belgelerinde yer alan ve ithalde erteleme uygulamasından faydalanması öngörülen, ancak yukarıda yer alan bölümlerdeki tanıma göre makine ve teçhizat niteliği taşımayan malların ithalinde, 3065 sayılı Kanunun 49/2'nci maddesine göre yatırım teşvik belgesinin süresine bağlı olarak erteleme uygulamasına devam edilecektir.

3) 4369 sayılı Kanunun yayımlandığı 29/07/1998 tarihinden sonra alınan yatırım teşvik belgelerinde yer alan, ancak makine ve teçhizat niteliği taşımayan malların

teslim ve ithalinde, genel esaslar çerçevesinde katma değer vergisi uygulanacaktır. Bunlar için erteleme söz konusu olmayacaktır.

4) 4369 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihten önce veya sonra yapılan ertelemeler için verilen teminatların çözümünde, 3065 sayılı Kanunun 49/2 nci maddesi gereğince yayımlanan Genel Tebliğlerde yer alan açıklamalara göre işlem yapılacaktır.

4369 Sayılı Kanunla KDV Kanunu'nun 49/2. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Yani bu tarihten sonra verilecek yatırım teşvik belgelerine dayanılarak yapılacak ithalatlarda erteleme uygulaması yapılamayacaktır bu tarihten itibaren eğer mallar makine ve teçhizat kapsamında ise istisna uygulanacak değil ise genel esaslar çerçevesinde KDV hesaplanacaktır. Erteleme uygulaması 29/07/1998 tarihine kadar verilen teşvik belgelerinde yer alan makine ve teçhizat kapsamı dışında kalan mallara istinaden devam etmektedir.

-İade Uygulaması ve İade İçin Aranılan Belgeler

Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine 4369 sayılı Kanunla eklenen (d) bendi gereğince, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmesine ilişkin açıklamalar yukarıda yer almaktadır. "Tam istisna" mahiyetinde olan bu teslimlerin bünyesine giren vergiler genel esaslara göre indirim konusu yapılacak, indirimin mümkün olmaması halinde nakden veya mahsuben iade edilebilecektir.

İstisna kapsamına giren makine ve teçhizat teslimleri dolayısıyla yüklenilip indirimle giderilemeyen katma değer vergileri yeminli mali müşavir tasdik raporuna göre nakden iade edilebilecektir. Bu suretle iadenin yapılmasında, ihracattan doğan katma değer vergisi iadelerinin yeminli mali müşavir tasdik raporuyla yerine getirilmesine ilişkin hadler geçerli olacaktır.

Teşvikli makine ve teçhizat teslimlerinden doğan katma değer vergisi alacaklarının, hak sahibi mükelleflerin kendi vergi borçlarına mahsubu, miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilmektedir. Bu mahsup işlemi söz konusu istisna ve iade uygulamasında aranılan belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

İade için aranan belgeler:

- İade veya mahsup talep dilekçesi
- Alış ve satış faturalarının (imalatçılarda sadece satış faturalarının) fotokopileri veya bu faturaların dökümünü gösteren bir liste. Fatura fotokopileri okunaklı ve mükellefçe onaylı olmalı, liste şeklinde alınıyorsa fatura bilgilerini eksiksiz içerecek şekilde (84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 1.1.3.1 bölümünde belirtilen bilgiler yer alacak şekilde) düzenlenerek mükellef tarafından "Taahhüt şerhi" düşülerek onaylanmalıdır.
- Yatırım Teşvik Belgesi ve Eki Onaylı Global Liste: Alıcının ibraz ettiği satıcılardaki imzalı ve kaşeli fotokopi alınacaktır. (08.04.2002 tarih ve 15526 sayılı Bakanlık Görüşüne istinaden Global Liste üzerine alonj bulunduğu dair kayıt düşülmek suretiyle alonj kullanılabilir. Ayrıca 11.05.2001 tarih ve 26042 sayılı Bakanlık Görüşüne istinaden teşvik belgesi eki listede yer alan malların cins, nitelik ve adedinde farklılık bulunmaması kaydıyla; makine teçhizatın yerli olması durumunda Hazine Müsteşarlığının görüşü alınmaksızın gerçekleşme değerleri üzerinden işlem yapılması ve makine teçhizatın ithal edilmesi durumunda ise kalem bazında +%50'ye kadar olan kıymet farklılıklarında Hazine Müsteşarlığının görüşünün alınmasına gerek kalmadan, bu oranın üzerindeki kıymet farklılıklarında ise Hazine Müsteşarlığınca liste üzerinde gerekli değişiklikler yapıldıktan sonra işlem yapılması gerekmektedir⁹³.)
- İstisna bildirim formu
- Vergi Dairesinden alınan yazı: Yatırım Teşvik Belgesi Sahibi Mükelleflerin, KDV mükellefiyetlerinin bulunduğu ve makine-teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacaklarına dair bağlı buldukları vergi dairesinden alınan yazı (2 No.lu KDV Sirküleri ekinde yer alan yazı)

2.1.2.7. Liman ve Hava Meydanı İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna

Ülkemizdeki liman ve hava meydanlarının, bunlara bağlantı sağlayan demiryollarının artırılması, yenilenmesi, genişletilmesi ve bu sayede ulaşım altyapımızın gelişmesi hedefi doğrultusunda 01.08.2004 tarihinde 5228 Sayılı

⁹³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, **KDV İade Rehberi**, 29.01.2009.
<http://www.avdb.gov.tr/dosyalar/2009/02/kdviade/Kdviaderhb.pdf>, (28.01.2011), s.40-41.

Kanunla KDV Kanunu'nun 13. maddesine e bendi eklenmiştir. Bu bent ile limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere, (3946 sayılı Kanun kapsamında Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde yapan veya yaptıran mükellefler dahil) genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bu hükme göre;

- Liman; gemilerin yolcu indirip-bindirme, yükleme-boşaltma, bağlama ve beklemelerine elverişli yeterli su derinliğine sahip, teknik ve sosyal altyapı tesisleri, yönetim, destek, bakım-onarım ve depolama birimleri bulunan tabii veya suni olarak rüzgâr ve deniz tesirlerinden korunmuş kıyı yapılarını (kruvaziyer limanlar ile yat limanları da bu kapsamda değerlendirilecektir),
- Hava meydanı (alanı); karada ve su üzerinde, içerisindeki bina, tesis ve donatılar dahil hava araçlarının kalkması, inmesi ve yer manevraları için hazırlanmış, hava araçlarının bakım ve diğer ihtiyaçlarının karşılanmasına, yük ve yolcu indirilip bindirilmesine elverişli tesisleri bulunan yerleri

ifade etmektedir. Ayrıca uygulamaya ilişkin düzenlemeler 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği⁹⁴ ve 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde⁹⁵ yer almaktadır.

-İstisnadan Yararlanabilecek Olanlar

Tek safhada uygulanan bu istisnadan, genel bütçeli idareler, KDV mükellefi olmak şartıyla limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hattı, liman ve hava meydanı inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini dışarıdan mal ve hizmet satın almak suretiyle bizzat yapanlar ile kısmen veya tamamen yüklenicilere yaptıran kurum ve kuruluşlar yararlanabilecektir.

Genel bütçeli idare veya KDV mükellefi olan kurum söz konusu işleri bizzat kendisi yapıyorsa, bu işle ilgili satın aldığı mal ve hizmetlere KDV ödemeyecektir. Örneğin Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü inşa ettiği hava alanı

⁹⁴ 19/01/2005 tarih ve 25705 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

⁹⁵ 18/11/2005 tarih ve 25997 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

için satın aldığı mallara yaptırdığı etüt, plan, proje gibi hizmetlere KDV ödemeyecektir⁹⁶.

İşlerin bizzat yapılmayıp yüklenicilere yaptırılması halinde yükleniciler (müteahhidler) tarafından hem mükelleflere hem de genel bütçeli idarelere yapılan inşaat taahhüt işleri KDV'den istisnadır. Ancak yüklenicilerin bu hizmetleri vermek için aldıkları mal teslimi ve hizmet ifaları genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabidir.

Yap-işlet-devret modeline göre liman ve hava meydanlarının inşa, yenilenme veya genişletilmesi işlerinin bu yerlerde kısmen ya da tamamen sağlanacak işletme hakkı karşılığında üstlenilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda sözü edilen istisna, işletme hakkını devralan ve bunun karşılığında inşa, yenilenme ve genişletme işini üstlenen mükellefin alışlarında uygulanacak, istisna belgesi de sadece işletme hakkını yap-işlet-devret modeli çerçevesinde devralan firmaya verilecektir. Bu firmanın sayılan işleri bizzat yapabileceği gibi, yüklenicilere de yaptırması mümkündür. Yüklenicilere yaptırması halinde yüklenicilerin işi yaptırana teslimleri vergiden istisna ancak kendilerine yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları vergiye tabi olacaktır.

-İstisna Kapsamındaki Mal ve Hizmetler

Bu istisnanın uygulanabilmesi için satın alınan mal ve hizmetlerin liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerinde kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, insan taşımaya mahsus otobüs, minibüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. İstisna kapsamında değerlendirilmeyecek olan bu alımların yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile ana hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır.

Ancak, yukarıda sayılan faaliyetlerin icrası ile ilgili ekipman, makine, teçhizat, sarf malzemesi, yedek parça, iş makinesi, enerji gibi mal alımları ile inşaat taahhüt işleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

⁹⁶ Oktar, a.g.e., s.197.

-İstisna Uygulaması

Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları, liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya başkasına yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idareler bu düzenleme kapsamında işlemlerinin olduğundan bahisle bağlı buldukları vergi dairesine başvurarak EK-8'da yer alan belgeyi alacaklardır.

İstisnadan sadece katma değer vergisi mükellefleri ve genel bütçeli idareler yararlanabileceğinden vergi daireleri katma değer vergisi mükellefi olmayan kişi ve kuruluşlar adına istisna belgesi düzenlemeyeceklerdir.(genel bütçeli idareler hariç) Bu belge mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi müdürü tarafından imzalanıp, mühürlenecektir. İstisna kapsamındaki işlemin belgede öngörülen tarihe kadar bitirilememesi halinde mükellef süre uzatımına ilişkin belgelerle birlikte müracaat edecek ve vergi dairesince kendisine yeni bir belge verilecektir.

Liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini kendisi yapan mükellefler, bu işlerin yapımı esnasında kullanacakları mal alımlarında, yaptıran mükellefler ise inşaat taahhüt işlerinde vergi dairesinden temin ettikleri istisna belgesinin işletme yetkililerince mühür (kaşe) ve imza tatbik edilerek onaylanmış bir örneğini satıcılara/yüklenicilere vereceklerdir. Satıcılar/yükleniciler yaptıkları teslim ve hizmet ifalarına ilişkin faturada Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri gereğince saklamak zorunda oldukları bu belgeye dayanarak, yukarıda yer alan açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle katma değer vergisi hesaplamayacaklardır.

Ayrıca daha önce de belirttiğimiz gibi Bakanlar Kurulu'nun 13. maddedeki istisnaların gerçekleşmesi için belirlediği asgari tutar olan 100 TL'lik sınır bu Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları, liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerine ilişkin istisna da geçerlidir. Fatura ve benzeri belgelerde gösterilen tutarın KDV hariç 100TL'nin altında olması halinde istisna uygulanamayacaktır. Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda anlaşılan durumlarda faturanın başlangıçta toplam bedel üzerinden düzenlenmesi ve fatura tutarının da 100 Yeni Türk Lirasını geçmesi durumunda istisna uygulanabilecektir. Aynı belgede istisna kapsamına giren birden fazla işlemin yer alması ve bunların toplamının 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla

olması halinde vergi hesaplanmayacaktır. Aynı belgede istisna kapsamına giren ve girmeyen işlemlerin birlikte yer alması halinde ise her bir işlem, tür ve tutar itibarıyla ayrı ayrı gösterilecek, istisna kapsamına giren işlemlere ait bedeller toplamının 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla olması halinde istisna kapsamına girmeyen işlem bedellerinin toplamı üzerinden vergi hesaplanacaktır.

-İade Uygulaması ve İade İçin Aranılan Belgeler

İade talepleri, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin ihracat istisnasından doğan katma değer vergisinin iadesindeki esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır. İade için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

İade için aranılan belgeler:

- İade talep dilekçesi.
- İstisna belgesinin bir örneği.
- İstisna kapsamındaki satışlara ait yüklenilen vergi tablosu.
- İstisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek katma değer vergisi listesi.
- İstisna kapsamında düzenlenen satış faturalarının listesi.
- İşin alt firmalara yaptırılması halinde sözleşme örnekleri.

2.1.2.8. Ulusal Güvenlik Harcamalarına İlişkin İstisna

Devletin en temel görevlerinden bir tanesi güvenliği sağlamaktır. Bu amaçla devletler ulusal güvenliğin sağlanmasına yönelik önemli tutarlarda harcama yapmaktadırlar. Türkiye’de de savunma harcamaları gider bütçesinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. 2011 yılı itibarıyla sadece Milli Savunma Bakanlığına ayrılan ödenek 16.975.986.900. TL’dir. Gider bütçesinin 2011 için toplam tutarının 333.247.370.830 TL olduğu düşünüldüğünde sadece milli savunma bakanlığı gider bütçesinin %5’ini oluşturmaktadır⁹⁷. Diğer savunma teşkilatları Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü vs. dahil edildiğinde ulusal

⁹⁷ Veriler TC. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü resmi internet sitesinden alınmıştır. Erişim

<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF71BE64510F6C8BC9C6029A481C6EADF5>, (28.01.2011)

güvenlik harcamalarının ne derece büyük olduğu fark edilmektedir. Ulusal güvenliğe verilen önem sebebiyle KDV Kanununun 13 üncü maddesine 5228 sayılı Kanunla eklenen (f) bendi ile;

- Millî Savunma Bakanlığı,
- Jandarma Genel Komutanlığı,
- Sahil Güvenlik Komutanlığı,
- Savunma Sanayi Müsteşarlığı,
- Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı,
- Emniyet Genel Müdürlüğü,
- Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü'ne (Ulusal Güvenlik Kuruluşları)

milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için;

uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve;

bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

112 Seri No.lu KDV Genel Tebliği⁹⁸ ile 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin ulusal güvenlik kapsamındaki teslim ve hizmetlerin istisna ve iadesine ilişkin usul ve esaslar değiştirilmiştir. Burada 112 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki istisna ve iade uygulamasına ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir.

-İstisnanın İşlemler Bakımından Kapsamı

112 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine göre, istisna kapsamına, ulusal güvenlik kuruluşlarına;

- Uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araç ve silahlar ile bunların oluşturduğu sistemlerin, bu araç, silah ve sistemlere ilişkin mühimmat, teçhizat, yedek parça ve eklentilerinin teslimi,

⁹⁸ 12/02/2009 tarih ve 27139 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

- belirtilen araç, silah ve sistemlerle ilgili ar-ge faaliyetleri için yapılan alımlar, yazılım, üretim, montaj, tadil-bakım-onarım ve modernizasyon işlemi şeklindeki mal teslimi ve hizmet ifaları,

girmektedir.

Bu çerçevede söz konusu araç, silah ve sistemlerin temini kapsamında alınan eğitim hizmetlerinin de istisnadan yararlanacağı tabiidir. Aynı şekilde, idari ve hizmet araçları dışında kalan muharebe ve taktik harekâtla ilgili savunma gereksinmelerini karşılamak üzere, özel olarak muharebe için imal edilen zırhlı veya zırhsız, silahlı veya silahsız motorlu araçların teslimleri de istisna kapsamında mütalaa edilecektir.

Ulusal güvenlik kuruluşlarına sadece yukarıda belirtilen teslim ve hizmetlerde istisna uygulanabilecek, bu kuruluşların diğer harcamaları genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi olacaktır. Buna göre, ulusal güvenlikle ilgili kuruluşların yemek, giyecek, hizmet binası, her türlü büro malzemesi, mefruşat, kırtasiye, bentte sayılanlar dışındaki araç alımları, taşıma işleri, istisna kapsamına girmeyen iktisadi kıymetlerin, imal, inşa, tadil, bakım, onarım harcamaları ve benzeri alımlar ulusal güvenlik faaliyetleri ile dolaylı olarak ilgili olsa bile istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

-İstisnanın Uygulanması

İki şekilde uygulama gerçekleştirilmektedir. Bunlar ulusal güvenlik kuruluşlarına istisna kapsamında doğrudan mal teslim ve hizmet ifaları ve yüklenici firmalara yapılacak teslim ve hizmetlerden oluşmaktadır.

-Ulusal Güvenlik Kuruluşlarına Doğrudan Yapılan Teslim ve Hizmetlerde

Ulusal güvenlik kuruluşlarına istisna kapsamında doğrudan teslim ve hizmet ifasında bulunan yükleniciler, düzenleyecekleri faturada yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde istisna uygulayarak işlem yapacaklardır.

Faturada istisna kapsamına girmeyen işlemler de bulunuyorsa, istisna olan işlemler ayrıca gösterilecektir. Bu mal ve hizmetleri alan ulusal güvenlik kuruluşları faturayı düzenleyen yükleniciye istisna kapsamında yapılan işlemin belgelenmesi

amacıyla örneği Ek-9'da yer alan yetkili birim amirinin mühür ve imzasının tatbik edileceği bir yazı vereceklerdir. Bu yazıda mükellefin kimlik bilgileri ile faturanın tarih ve numarasına yer verilerek, fatura muhteviyatı mal ve hizmetlerin 3065 sayılı KDV Kanununun 13/f maddesi gereğince KDV'den müstesna olduğu belirtilecektir. Bu yazının Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak yüklenici tarafından saklanacağı ve gerektiğinde yetkililere ibraz edileceği tabiidir.

İstisna kapsamına giren malların ulusal güvenlik kuruluşu tarafından ithal edilmesi halinde söz konusu yazı ilgili gümrük idaresine hitaben düzenlenecektir.

-Yüklenici Firmalara Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde

Yüklenicilere kapsam ve niteliği ilgili ulusal güvenlik kuruluşu tarafından onaylanacak mal teslimleri ile hizmet ifaları da KDV Kanununun 13/f maddesine göre KDV'den istisna tutulmuştur. Uygulama 112 Seri No.lu Tebliğ'de de belirtildiği üzere şu şekilde yürüyecektir.

Yüklenici firmaların (yurt dışında yerleşik olanlar dahil) KDV Kanununun 13/f maddesi kapsamında gerçekleşecek alımlarında ulusal güvenlik kuruluşu ile imzalanan sözleşme esas alınacaktır.

Yükleniciler, ulusal güvenlik kuruluşu ile imzaladıkları sözleşmeye dayanarak, yapacakları teslim ve hizmetlerin üretiminde kullanacakları mal ve hizmetleri cinsi ve ölçü birimi (adet, ton, kg, m², vb.) itibarıyla bir listede (EK-10)toplayacaklar ve ulusal güvenlik kuruluşunun onayına sunacaklardır.

Ulusal güvenlik kuruluşu bu listeyi nihai mal veya hizmetin üretimine yönelik olarak sarf edilecek mal ve hizmetlerden oluşup oluşmadığı bakımından inceleyecek ve üzerinde gerek duyduğu değişiklikleri yaparak bu alt bölümün sonunda yer alan biçimde onaylayacaktır. İstisna kapsamında temin edilecek mal ve hizmetleri gösteren bu liste, projenin yürütülmesinde ortaya çıkan gelişmeler/ihtiyaçlar (sözleşme değişikliği, yeni mallara ihtiyaç duyulması vb sebepler) çerçevesinde ve alıcı ulusal güvenlik kuruluşunun öngördüğü zaman dilimleri içinde değiştirilebilecektir. Değişiklik listeleri, önceki liste bilgilerini içerecek şekilde tanzim olunacaktır.

Ulusal güvenlik kuruluğu ayrıca onayladığı listedeki mal ve hizmetlerin KDV'den müstesna olarak temin edilebilmesi için örneği Ek-11'de yer alan, yetkili birim amirinin mühür ve imzasının tatbik edileceği belgeyi düzenleyerek yüklenicilere verecektir. Bu belgenin Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak yüklenici mükellef tarafından saklanacağı ve gerektiğinde yetkililere ibraz edileceği tabiidir.

Yükleniciler, ulusal güvenlik kuruluşunun onayladığı listeyi onay tarihinden itibaren 30 gün içinde ve her durumda bu liste kapsamında alım yapmadan önce elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığı'na göndereceklerdir.

Yüklenici kuruluş, mal ve hizmet alımları sırasında ulusal güvenlik kuruluşu tarafından kendisine verilen istisna belgesi ile onaylı listenin (ilgili bölümü firma kaşesi tatbik edilen ve yetkilileri tarafından imzalanan) bir örneğini satıcı mükellefe ibraz edecektir. Satıcı, yüklenici firma adına düzenleyeceği faturaya söz konusu belgenin tarih ve sayısını da yazmak suretiyle teslim ve hizmet bedeline KDV uygulamayacaktır.

Yüklenici kuruluşun onaylı listede yer alan malları ithal etmesi halinde ise istisna belgesi ile onaylı listenin (ilgili bölümünün firma kaşesi tatbik edilmiş ve yetkilileri tarafından imzalanmış) bir örneği gümrük idaresine verilerek söz konusu ithalatın KDV uygulanmadan gerçekleşmesi sağlanacaktır. Öte yandan, yüklenici kuruluşlar ithal ettikleri onaylı listede yer alan hizmetler için başkaca bir işleme gerek olmaksızın sorumlu sıfatıyla KDV hesaplamayacaklardır.

Bu kapsamda istisna uygulanabilmesi için yükleniciye düzenlenen aynı faturada yer alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarları toplamının **10.000 TL** ve daha fazla olması gerekmektedir. Bu tutarın altındaki alımlar listede yer alsa dahi KDV hesaplanacaktır. Bu sınır ithalat işlemleri bakımından geçerli değildir. (Burada 93 Seri No.lu Tebliğde belirlenen genel esastan ayrılmış ve genel asgari tutar olan 100TL yerine 10.000 TL belirlenmiştir.)

Yüklenicilere istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcılar, bu satışlara ait bilgileri ilgili dönem beyannamesinin düzenlenmesi esnasında e-beyanname ortamında açılacak ve örneği EK:12'de yer alan form ile Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda intikal ettireceklerdir. İstisna

kapsamındaki işlemlerini bu form ile Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmeyen mükelleflerin KDV iade talepleri kabul edilmeyecektir.

-İade Uygulaması ve İade İçin Aranılan Belgeler

İade uygulaması da ulusal güvenlik kuruluşlarına istisna kapsamında doğrudan mal teslim ve hizmet ifa edenlere ait KDV iadesi ve yüklenici firmalara yapılan teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere ait KDV iadesi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

-Ulusal Güvenlik Kuruluşlarına İstisna Kapsamında Doğrudan Mal Teslim ve Hizmet İfa Edenlere Ait KDV İadesi

Yükleniciler, istisna kapsamında yapmış oldukları teslim ve hizmetleri ait oldukları dönemler itibarıyla KDV beyannamesinin "Tam İstisna Kapsamındaki İşlemler" Tablosunun 310 numaralı satırında beyan edeceklerdir. İstisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetlere ait yüklenilen KDV'nin indirim yoluyla telafi edilemeyen kısmı ise 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin mal ihracından doğan KDV'nin iadesindeki esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade edilecektir.

İade İçin Aranılan Belgeler

- İade veya mahsup talep dilekçesi. (İade miktarının hangi dönem ve neviden vergi için mahsubunun talep edildiği açıkça belirtilecek; ileride doğacak borçlar için mahsup talep edilmesi halinde, her bir dönem ve vergi türü için ayrıca dilekçe alınacaktır. SSK Prim borçlarına mahsupta ilgili kurum birimlerinden alınacak borç döküm formu dilekçeye eklenecektir.)
- Ulusal Güvenlik Kuruluşlarınca verilen istisna belgesi.
- İstisna kapsamında düzenlenen satış faturalarının listesi. (Faturaların fotokopilerinin verilmesi halinde, bu fotokopilerin aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylanması gerekmektedir.)
- İade talep edilen döneme ait indirilecek KDV listesi.
- Yüklenilen KDV tablosu. (İstisna edilen teslim ve hizmetler için yüklenilen ve iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği ve ne şekilde hesaplandığı ayrı ayrı belirtilecektir.)

-Yüklenici Firmalara Yapılan Teslim ve Hizmetlerde

Yüklenicilere istisna kapsamında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler yapmış oldukları teslim ve hizmetleri ait oldukları dönemler itibariyle KDV beyannamesinin "Tam İstisna Kapsamındaki İşlemler" Tablosunun 310 numaralı satırında beyan edeceklerdir. İstisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetlere ait yüklenilen KDV'nin indirim yoluyla telafi edilemeyen kısmı ise 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin mal ihracından doğan KDV'nin iadesindeki esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade edilecektir.

- İade veya mahsup talep dilekçesi. (İade miktarının hangi dönem ve neviden vergi için mahsubunun talep edildiği açıkça belirtilecek; ileride doğacak borçlar için mahsup talep edilmesi halinde, her bir dönem ve vergi türü için ayrıca dilekçe alınacaktır. SSK Prim borçlarına mahsupta ilgili kurum birimlerinden alınacak borç döküm formu dilekçeye eklenecektir.)
- İşlemler sırasında yüklenici kuruluştan alınan ulusal güvenlik kuruluşlarınca verilen istisna belgesinin ve onaylı listenin (ilgili bölümünün firma kaşesi tatbik edilmiş ve yetkilileri tarafından imzalanmış) bir örneği.
- İade talep edilen döneme ait indirilecek KDV listesi.
- Yüklenilen KDV tablosu. (İstisna edilen teslim ve hizmetler için yüklenilen ve iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği ve ne şekilde hesaplandığı ayrı ayrı belirtilecektir.)

Öte yandan, yüklenicilere istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan ve örneği EK-12'de yer alan formu dolduran satıcıların iade taleplerini yerine getiren vergi daireleri, Gelir İdaresi Başkanlığından iadeye konu teslim veya hizmetin ulusal güvenlik kuruluşu tarafından onaylanan listede yer aldığıнын elektronik teyidini sağlayacaklardır. Ulusal güvenlik kuruluşu tarafından onaylı listede bulunmayan bir teslim veya hizmetten doğan iade talebi kabul edilmeyecektir.

-Müteselsil Sorumluluk ve Devam Eden İşler

Yüklenici firmaların ulusal güvenlik kuruluşu tarafından onaylanan miktardan daha fazla mal veya hizmeti istisna kapsamında aldıkları ya da aldıkları mal veya

hizmeti istisna kapsamı dışındaki bir işlemde kullandıkları tespit edildiği takdirde, alışıta ödenmeyen KDV ile buna bağılı ceza, faiz ve zamlar kendilerinden aranacaktır.

112 Seri No.lu KDV Genel Tebliğı ile 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin ulusal güvenlik kapsamındaki teslim ve hizmetlerin istisna ve iadesine ilişkin usul ve esaslar değıştirilmiştir. Yani 112 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin yürürlük tarihi olan 12/02/2009 tarihinden itibaren gerçekleştirilecek teslim ve hizmetlerde yukarıda anlatılan uygulama geçerlidir. Ancak bu tarihten önce başlamış ve bu tarihten önce temin edilmiş mal ve hizmetlere ilişkin iade 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki esaslara göre yerine getirilir.

2.1.2.9. Başbakanlık Merkez Teşkilatına Teslim Edilecek Bazı Mallara İlişkin İstisna

KDV Kanununun 13'üncü maddesine 5904 sayılı Kanunun 12'nci maddesiyle eklenen (g) bendiyle; 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Başbakanlık merkez teşkilatına teslimi KDV'den müstesna tutulmuştur.

Bu hükme istinaden; 5904 sayılı Kanunun Resmi Gazete'de yayımlandığı 3/7/2009 tarihinden itibaren, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan araçların, Başbakanlık merkez teşkilatına tesliminde KDV hesaplanmayacaktır. Buradaki istisna sadece Başbakanlık merkez teşkilatını kapsamakta olup Başbakanlığa bağılı, ilgili, ilişkili kurul, kurum veya kuruluşlara yapılan teslimler istisna kapsamında değildir ve vergiye tabidir. Ayrıca Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların Başbakanlık merkez teşkilatı tarafından ithali de KDV Kanununun 13/g ve 16/1-a maddeleri uyarınca KDV'den istisna olacaktır.

İstisnaya ilişkin idari düzenlemeler Maliye Bakanlığınca 13.maddenin 2. Fıkrası ile tanınan yetkiye dayanılarak 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yer almaktadır.

-Başbakanlık Merkez Teşkilatı

Başbakanlık Teşkilatı 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değıştirilerek Kabulü Hakkında Kanun ile düzenlenmiş

olup söz konusu düzenlemeye göre Başbakanlık Teşkilatı merkez teşkilatı ile bağlı kurum ve kuruluşlardan meydana gelmektedir⁹⁹. Merkez teşkilatı ise ana hizmet birimleri, danışma ve denetim birimleri ile yardımcı birimlerden oluşmaktadır ve bu birimler 3056 sayılı Kanun'un ekli cetvelinde yer almaktadır. Bunlar:

Ana Hizmet Birimleri:

- Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü
- Personel ve Prensipler Genel Müdürlüğü
- Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü
- Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü
- Türkiye Acil Durum Yönetimi Genel Müdürlüğü
- Güvenlik İşleri Başkanlığı
- Dış İlişkiler Başkanlığı
- Ekonomik ve Mali İşler Başkanlığı
- Sosyal ve Kültürel İşler Başkanlığı
- İdareyi Geliştirme Başkanlığı
- Bilgi İşlem Başkanlığı
- İnsan Hakları Başkanlığı

Danışma ve Denetim Birimleri:

- Teftiş Kurulu Başkanlığı
- Başbakan Müşavirleri
- Hukuk Müşavirliği
- Başbakanlık Müşavirleri
- Basın Müşavirliği

Yardımcı Hizmet Birimleri:

- Bakanlar Kurulu Sekreterliği
- İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı

⁹⁹ Mustafa Köse, Ali Tahtacı, "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi Kapsamında İade Uygulamaları", **Vergi Raporu**, S.134, 2010, s.130.

- Halkla İlişkiler Dairesi Başkanlığı
- Savunma Sekreterliği
- Özel Kalem Müdürlükleri

-İstisna Kapsamındaki Araçlar

İstisna kapsamındaki araçlar ÖTV Kanunu'nun 2 sayılı listesinde yer alan Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanmış araçlardır. Bunlar:

- Yarı römorkler için çekiciler
- 10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (şoför dahil) motorlu taşıtlar (otobüs, midibüs, minibüs)
- Binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (Gümrük Tarife Cetvelinde 87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil)
- Eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar (Yalnız kayıt ve tescile tabi olanlar)
- Özel amaçlı motorlu taşıtlar (insan veya eşya taşımak üzere özel olarak yapılmış olanlar hariç) (tamir araçları, vinçli taşıtlar, itfaiye taşıtları, beton karıştırıcı ile mücehhez taşıtlar, yol süpürmeye mahsus arabalar, tohum, gübre, zift, su ve benzerlerini saçan arabalar, atölye arabaları, radyoloji cihazları ile donatılmış arabalar gibi)
- Fabrika, antrepo, liman veya hava limanlarında kısa mesafelerde eşya taşımaya mahsus, kaldırma tertibatı ile donatılmamış kendinden hareketli yük arabaları; demiryolu istasyon platformlarında kullanılan türde çekiciler; bu taşıtların aksam ve parçaları
- Motosikletler (mopetler dahil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (sepetli olsun olmasın); sepetler (sepetler hariç)
- Diğer hava taşıtları (helikopterler, uçaklar gibi); uzay araçları (uydular dahil), uzay araçlarını fırlatıcı araçlar ve yörünge-altı araçları[(Yalnız helikopterler ve uçaklar) (Askeri, zirai, yangınla mücadelede kullanılan özel yapıdaki helikopterler ve uçaklar hariç)]
- 18 Gros tonilatoyu geçmeyen gezinti gemileri (Denizde seyretmeye mahsus olanlar)
- Yolcu ve gezinti gemileri (Denizde seyretmeye mahsus olmayanlar)

- Yatlar ve diğer eğlence ve spor tekneleri; kürekli kayıklar ve kanolar (Şişirilebilir olanlar ile birim ağırlığı 100 kg'ı geçmeyenler, kürekli kayıklar ve kanolar hariç)

-İade İçin Aranılan Belgeler ve Asgari Sınır

İstisna, tam istisna mahiyetinde olup, bedeli KDV Kanununun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasının verdiği yetkiye istinaden Bakanlar Kurulunca belirlenen alt limiti (2004/8127 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 100 TL) aşan teslimler nedeniyle yüklenilen KDV tutarları, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde, mükellefin isteğine göre mahsuben veya nakden iade edilecektir. Burada da 100TL'lik asgari limit geçerli olup bu tutarın altındaki teslimlerde istisna uygulanması mümkün değildir.

İade için aranan belgeler:

- İade veya mahsup talep dilekçesi
- İstisna kapsamındaki satış faturalarının fotokopisi veya listesi
- İstisna kapsamında teslim edilen araçlarla ilgili olarak yüklenilen vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo
- İstisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ait indirilecek KDV listesi

İade talepleri, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin mal ihracından doğan KDV iadesindeki esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır. İade için YMM tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

2.1.2.10. Ürün Senetlerinin Teslimine İlişkin İstisna

Tarım ürünleri ticaretini kolaylaştırmak, ürünlerin depolanması için yaygın bir sistem oluşturmak, ürün sahiplerinin mallarının emniyetini sağlamak ve kalitesini korumak, standartları belirlenmiş tarım ürünlerinin ticaretini geliştirmek üzere tarım ürünleri lisanslı depoculuk sisteminin, kuruluş, işleyiş ve denetimine ilişkin usul ve esasları düzenleme amacıyla 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk

Kanunu, 17 Şubat 2005 tarih ve 25730 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yayım tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir¹⁰⁰.

5904 sayılı Kanunla Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanun'u ile ilgili KDV Kanunu'na birçok hüküm eklenmiştir. Kanununun 1. maddesi d bendine "10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi" hükmü eklenerek bu teslim KDV'nin konusuna alınmıştır.

10. maddesine eklenen hükümlerle "5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi" vergiyi doğuran olay olarak belirtilmiştir.

9. maddesine eklenen 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur." hükmü ile depo işleticilerinin sorumluluğu düzenlenmiştir.

23. maddesine eklenen hükümlerle 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değerinin KDV matrahını oluşturacağı belirtilmiş, ürün senetleri teslimine ilişkin matrah özel matrah kapsamına alınmıştır.

Asıl konumuz olan istisnalar açısından bakarsak 13. maddesi g bendi yine 5904 Sayılı Kanunla eklenmiştir. Bu bende göre 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi tam istisna kapsamına alınmıştır. KDV Kanununun 32. maddesi genel hükmü uyarınca ürün senetlerinin yukarıdaki şekilde ilk tesliminde tam istisnadan yararlanan mükellefin bu teslimine ilişkin yüklendiği vergiyi hesaplanan vergisinden indiremediği takdirde nakden veya mahsuben iade olarak talep etmesi mümkündür.

¹⁰⁰ Köse, Tahtacı, a.g.m., S.134. s.131.

Ancak 5300 sayılı Kanun'un 17.02.2005 tarihinde, 5904 sayılı Kanun'un ise 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe girmiş olmasına karşın tarım ürün senetlerinin ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi istisnasının uygulamasına ilişkin henüz Maliye Bakanlığınca bir düzenleme yapılmamıştır. Şu an istisna ve iade uygulamasının nasıl işleyeceği belirsizdir.

Konumuz olmasa da 17. maddedeki değişikliği de 5904 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin belirtilmesinde bütünlük sağlama adına belirtmemizde yarar vardır. Buna göre 17. maddede yapılan değişiklikle 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, KDV Kanun'unun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi ile 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde belirtilen işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri kısmi istisna kapsamına alınmıştır.

Ayrıca 17. madde anılan değişiklik kapsamında vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz denilerek bu kısmi istisna kapsamındaki teslimler dolayısı ile yüklenilen vergilerin indirilebileceği düzenlenmiştir. Ancak indirilememesi halinde kısmi istisna kapsamındaki bu teslimler dolayısı ile yüklenilen vergi iade edilmez.

Ürün senet istisnası ve iadesine ilişkin Maliye Bakanlığınca bir düzenleme yapılmadığından KDV iade sürecinin nasıl işleyeceği belirsizdir. KDV İadesi Sisteminde birçok tam istisna hükmüne ilişkin iade taleplerinin yerine getirilmesi 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine atıfta bulunularak genel hükümler çerçevesinde yerine getirilmektedir. Bu çerçevede ürün senet istisnası ile ilgili özel bir düzenleme yapılana kadar iade uygulamasının da bu genel esaslara göre yerine getirileceği öngörüsünde bulunmamız yanlış olmayacaktır.

2.1.3. TAŞIMACILIK İSTİSNASI

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun gerekçesinde de belirtildiği üzere ülkemizin konumu nedeniyle büyük gelişme potansiyeli taşıyan uluslar arası taşımacılık, transit taşımacılığı da kapsayacak biçimde ve Bakanlar Kuruluna tanınan yetki

çerçevesinde istisna kapsamına alınmıştır. Ayrıca yabancı taşımacılara istisnadan yararlanabilmek bakımından karşılıklılık şartı getirilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 14. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak 28.12.1984 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan 84/8889 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşıma işleri vergiden istisna edilmiştir.

Böylece, uluslar arası taşımacılıkta hizmetin iç parkura isabet eden kısmının Türkiye'de yapılmış sayılacağına dair Kanunun 7. maddesi, transit taşımacılıkta verginin mükellefinin gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar olduğuna ilişkin 8/b maddesi ile vergiyi doğuran olaya ait 10/j maddesi, uluslar arası taşımacılıkta matrahı belirleyen 22, vergilendirme dönemine ait 39/2-c, beyana ait 40/4, tarh yerine ait 43/5, verginin ödenmesine ait 46/3. maddeleri, uluslar arası taşımacılık açısından uygulanamaz hükümler haline gelmiştir¹⁰¹.

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

Buna göre istisnanın kapsamına;

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren,
- Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren,
- Yabancı bir ülkede başlayıp, Türkiye'den geçerek bir başka yabancı ülkede sona eren, yük ve yolcu taşıma işlerinin tamamı (deniz, hava, kara veya demiryolu taşımacılık işleri)

girmektedir.

Kanunun 1'inci ve 7'nci madde hükümlerine göre ticari çerçevede yapılan ve hem çıkış hem de varış noktası Türkiye dışında olan taşıma işleri KDV'nin konusuna girmez. Çıkış ve varış noktalarından her ikisi de Türkiye'de ise taşıma işi Türkiye içinde yapıldığından KDV'nin konusuna girmektedir. Taşıma güzergahının bir kısmı Türkiye'de bulunuyorsa taşımanın Türkiye sınırları içinde kalan kısmı KDV'nin konusuna girmektedir. İşte bu KDV'nin konusuna giren işlemler istisna kapsamına alınmıştır.

¹⁰¹ Oktar, a.g.e., s.209.

3218 sayılı Kanunun 6'ncı maddesine göre serbest bölgeler vergi uygulamaları bakımından Türkiye sayılmasa da Türkiye siyasi sınırları içinde yer aldıklarından Türkiye'nin diğer bölgeleri ile serbest bölgeler arasındaki taşıma işleri istisna kapsamında değildir¹⁰².

-Uluslararası Taşımacılıkta Aracılık Hizmetleri

Vergiden istisna edilen söz konusu taşıma işlerine ait bilet satışı yapan mükelleflerin,(taşıma işini bizzat yapmayan aracılık eden, örneğin tur acentaları) bu işlemlere ilişkin olarak hesapladıkları komisyonların da taşımacılık işi içinde mütalaa edilmesi gerektiğinden, uluslararası taşımacılığa ait bilet satışı komisyonları, katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır.

Ancak, Kanunun 14. maddesinin 2. fıkrası hükmü uyarınca, söz konusu istisna, ikametgahı, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükellefler, yani Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişiler bakımından karşılıklı olmak şartıyla geçerlidir.

-Uluslar Arası Taşımacılıkta Beyan Dönemi

Taşımacılık istisnasında, Türkiye'den yurt dışına yapılan taşımacılıkta aracın yurt dışına çıktığı, yurt dışından Türkiye'ye yapılan taşımacılıkta ise aracın yurda girdiği tarih beyan dönemi olarak kabul edilmektedir. (Tır Karnesinde Souche1 Türkiye'ye giriş tarihini, Souche2 ise Türkiye'den çıkış tarihlerini göstermektedir) Bu tarihlerden önce fatura düzenlenmiş olsa dahi beyan dönemi fatura düzenlenme tarihi olmayacaktır¹⁰³.

24 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine¹⁰⁴ göre; katma değer vergisi mükellefiyeti uluslararası taşımacılık faaliyetinden ibaret olan ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin ve faaliyetleri esas itibariyle yurt dışı taşımacılık teşkil etmekle birlikte, arızı olarak yurt içinde de taşımacılık yapan ve işletme hesabı esasına göre defter tutan katma değer vergisi mükelleflerinin 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olmaları mümkündür.

¹⁰² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, **KDV İade Rehberi**, 29.01.2009.

<http://www.avdb.gov.tr/dosyalar/2009/02/kdviade/Kdviaderhb.pdf>, (01.02.2011), s.49.

¹⁰³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, **KDV İade Rehberi**, 29.01.2009.

<http://www.avdb.gov.tr/dosyalar/2009/02/kdviade/Kdviaderhb.pdf>, (01.02.2011), s.49.

¹⁰⁴ 22/11/1986 tarih ve 19289 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

Ancak, üçer aylık vergilendirme dönemi kapsamına giren mükelleflerin bu durumu beyanname verme süresinden önce ilgili vergi dairelerince bildirmeleri gerekmektedir.

-Taşımacılık İstisnasına İlişkin Belgeler

Gümrük Birliği ilkeleri gereğince, Avrupa Birliğine üye ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılıkta tek tip gümrük beyannamesi düzenlenmektedir. Taşımacılıkta “transit beyannamesi” olarak isimlendirilen bu beyanname ile yurt dışı bağlantılı uluslar arası taşımacılık istisnası belgelendirilebilecektir.

Avrupa Birliği üye ülkeler dışındaki ülkelere yapılan taşımacılıkta ise Tır Karnesi düzenlenmektedir. Buna göre, Tır Karnesi düzenlenen taşımacılıkta, bu belgenin birinci sayfası ve giriş-çıkışta Türk gümrüklerine bırakılan nüshanın dip koçanın noter tasdikli örneği ile istisnanın belgelendirilmesi sağlanacaktır. Tır Karnesi himayesinde yük taşıyan kara yolu taşıtlarına ait “geçici çıkış belgesi” ile şoförün pasaportunun giriş çıkışı gösteren sayfalarının onaylı birer örneği de uluslar arası taşımacılığı belgeleyebilmektedir¹⁰⁵.

Avrupa Birliğine üye ülkeler dışındaki ülkelerle yapılan taşımacılıkta, kara manifestosu da kullanılabilen (örneğin Irak) bu sebeple uluslararası kara taşımacılığı yapan mükelleflerin bu taşıma işlemlerini kara manifestosu ile tevsik etmeleri de mümkündür.

Konteyner taşımacılığında Transit-Aktarma Beyannamesi ile ekli yükleme listeleri de belgelendirilmede kullanılabilir.

Deniz ve havayolu taşımacılığında tek tip gümrük beyannamesi veya asıl manifesto ve Türkçe manifestolar, uluslar arası taşımacılık istisnasının beyanında kullanılabilir¹⁰⁶.

-İade İçin Aranan Belgeler

İade için aranan belgeler taşımacılığın türüne göre değişiklik arz etmektedir.

¹⁰⁵ Oktar, a.g.e., s.212.

¹⁰⁶ Oktar, a.g.e., s.212.

-Kara Taşımacılığında

- İade veya mahsup talep dilekçesi
- Uluslararası Taşımacılığa ait belge (Tır Karnesi, Triptik Belgesi, Kara Manifestosu, Gümrük Beyannamesi gibi. 30.04.2002 tarih ve 19129 sayılı Bakanlık Görüşüne istinaden Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği tarafından düzenlenen TIR Karnesi onaylı listeleri TIR Karnesindeki bilgileri içermesi koşuluyla istisnanın tevsikinde geçerli belge olarak kabul edilecektir.

81 Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹⁰⁷ uyarınca uluslararası taşımacılık istisnasının belgelendirilmesinde, noter ve ilgili gümrük idarelerince veya yeminli mali müşavirlerce tasdik edilmiş TIR Karnesi suretlerinin de kabul edilmesi uygun görülmüştür.

TIR Karneleri Himayesinde Uluslararası Eşya Taşınmasına Dair Gümrük Sözleşmesine (TIR Sözleşmesi) göre ülkemizde kefil kuruluş sayılan Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, 85/9449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile TIR Karnelerini vermeye ve lüzumu halinde bunları büyük şehirlerdeki ticaret odaları kanalı ile tevzi edebilmeye yetkili kılınmıştır. Bu nedenle, uluslararası taşımacılık istisnasının belgelendirilmesinde; Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin TIR işlemlerini yapmakla görevlendirdiği ticaret ve sanayi odalarınca tasdik edilmiş olan TIR karnesi suretleri de kabul edilecektir.

8 No.lu KDV sirkülerinde¹⁰⁸ “uygulamada bazı vergi dairelerince karne üzerinde işlem gören tüm dipkoçan fotokopilerinin tek sayfa üzerinde istenmesinin sorunlara yol açtığı anlaşıldığından konu hakkında Gümrük Müsteşarlığının mütalaasına başvurulmuş alınan görüş gereğince; Katma Değer Vergisi Kanununun 14 üncü maddesine göre taşımacılık istisnası kapsamına giren taşımalarda TIR karnesi kullanılması halinde TIR karnesinin birinci sayfasının ve gümrük kapılarında bırakılan nüshasının dipkoçanlarının tasdikli fotokopilerinin tevsik işlemi için yeterli sayılması ve tüm dipkoçan fotokopilerinin tek sayfa olarak istenmemesi uygun görülmüştür.” denilmiştir.

¹⁰⁷ 01/03/2001 tarih ve 24333 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

¹⁰⁸ 23/01/2004 tarih ve KDVK-8 / 2004-8 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

- Uluslararası taşımacılık faturaları
- İndirilecek KDV listesi
- Yüklenen katma değer vergisi tablosu

-Demiryolu Taşımacılığında

- İade veya mahsup talep dilekçesi
- CIM belgesi veya Remiz Bülteni (CIM Taşıma Belgesi kapalı vagonlardaki eşya için, Remiz Bülteni ise vagonların üzerinde taşınan konteynerler için düzenlenir.)
- Uluslararası taşımacılık faturaları
- İndirilecek KDV listesi
- Yüklenen katma değer vergisi tablosu

-Deniz ve Hava Taşımacılığında

- İade veya mahsup talep dilekçesi
- Transit beyannamesi
- Uluslararası taşımacılık faturaları
- İndirilecek KDV listesi
- Yüklenen katma değer vergisi tablosu

Yabancı taşımacılık firmaları ile taahhütname: Yabancı taşımacıların bu istisnadan faydalanabilmeleri için karşılıklılık prensibi geçerlidir. Buna göre, yabancı taşımacılık kuruluşlarının KDV istisnası beyan ettikleri KDV beyannamelerine kendi ülkelerinde uluslar arası taşımacılık yapan Türk firmalarına KDV veya benzeri dolaylı vergilerde istisna tanındığına dair o ülke yetkili makamlarından veya Türkiye'deki diplomatik temsilciliğinden alacakları bir belgenin noter onaylı tercümesini eklemeleri gerekmektedir. Bu belge ilk defa istisna uygulanan KDV beyannamesine eklenecektir. Bir değişiklik olmadığı sürece, her dönem beyannameye bu belgenin eklenmesine gerek yoktur.

2.1.4. İHRACAT REJİMİ KAPSAMINDA YURT DIŞINA ÇIKARILACAK EŞYAYI TAŞIYAN BAZI ARAÇLARA MOTORİN TESLİMİ

Bu istisna ihracat üzerindeki maliyetlerin azaltılarak teşvik edilmesi dolayısıyla ihracatımızın artırılması amacı gütmektedir. Yani bu istisnaya dolaylı bir ihracat istisnası demek yanlış olmayacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 14' üncü maddesine 5493 sayılı Kanunun 2'nci maddesi ile 3 numaralı fıkra eklenerek; 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiş, istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

100 Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹⁰⁹ ile bu yetki kullanılmış ve usul ve esaslar belirlenmiştir. Özel Tüketim Vergisi açısından da var olan bu istisnaya ilişkin, düzenlemelerin yapıldığı 11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği¹¹⁰ de KDV İstisnası uygulaması açısından 100 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapılan atıflar doğrultusunda fonksiyon görmektedir.

Bakanlar Kurulu tarafından bu hükme dayanılarak, 26/6/2006 tarih ve 2006/10784 sayılı Kararname ile söz konusu istisnanın;

- Ambarlı
- Pendik
- İpsala
- Tekirdağ
- Kapıkule
- Hamzabeyli
- Çeşme (İzmir)

¹⁰⁹ 14/09/2006 tarih ve 26289 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

¹¹⁰ 07/09/2006 tarih ve 26282 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

- Kepez (Çanakkale)
- Gürbulak

sınır kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanması kararlaştırılmıştır.

5493 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile Özel Tüketim Vergisi Kanununa 7/A maddesi eklenerek özel tüketim vergisi bakımından da benzer bir istisna hükmü getirilmiş ve istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 11 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

-İstisnanın Kapsamı

İstisna kapsamındaki **araçlar**; 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan ve Karayolu Taşıma Yönetmeliğinde belirtilen ve taşınan eşyanın durumuna göre C1, C2, L2 ve M3 yetki belgelerini haiz bir işletmeye kayıtlı taşıyıcılarının (C1, C2, L2 ve M3 belgelerini haiz bir işletmeye kayıtlı olma şartı yalnızca Türk plakalı araçlar için geçerlidir); kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorklarıdır.

İstisna kapsamında teslimi yapılacak **motorin** ise; Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.19, 2710.19.45.00.11 ve 2710.19.49.00.11 G.T.İ.P. numaraları ile yer alan mallardır.

Araçların ve soğutucu ünitelerin **standart yakıt deposu** ise; 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167'nci maddesinin (9) numaralı fıkrasının (c) bendi hükmü kapsamında gümrük vergisi istisnası uygulanan standart depolardır. 2000/53 sayılı Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar'ın 103'üncü maddesinin 2006/10487 sayılı Kararname ile değişik haline göre standart depo yakıt miktarları;

a) TIR çekicilerinde 550 litreye

b) İstiap haddi 15 tona kadar olan (15 ton dahil) kamyon ve tankerlerde 300 litreye

c) İstiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerlerde ise 400 litre

d) Frigofirik depolarla gümrük vergilerinden muaf olarak yurda girişine izin verilen yakıt miktarı ayrıca dikkate alınır ve araca tanınan miktar

olarak belirlenmiştir.

Yapılacak teslimler ise 11 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen **bayilerce** gerçekleştirilebilmektedir. Bayi ise yine bu tebliğe göre; Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) tarafından akaryakıt alt başlığı ve istasyonlu bayilik kategorisi altında verilen bayilik lisansı sahiplerini belirtmektedir.

Araçlara istisna kapsamında yapılacak motorin teslimi yalnızca; bayiler tarafından 58 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğde belirtilen ödeme kaydedici cihazların bağlı olduğu akaryakıt pompaları vasıtasıyla yapılacaktır.

-İstisna Kapsamında Teslim Yapabilecek Bayilerin Yükümlülükleri

- a) İstisna kapsamında motorin teslim edecek olan bayiler, ödeme kaydedici cihazlarını bağlatma ve lisans alma tarihleri ile ödeme kaydedici cihaz belgesi ve bayilik lisanslarının birer örneklerini istisna kapsamında motorin teslimine başladıkları tarihi takip eden 10 gün içerisinde, KDV yönünden bağlı buldukları vergi dairesine vereceklerdir. Ancak, ödeme kaydedici cihazlı akaryakıt pompası ve/veya lisansı olmayan bayiler ise yukarıda anılan söz konusu belgeleri, KDV yönünden bağlı buldukları vergi dairesine, bağlatma ve lisans alma tarihlerini takip eden 10 gün içerisinde ibraz etmeleri gerekmektedir.
- b) 11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde yer alan **“İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimine İlişkin Talep ve Taahhütname”**yi (EK-13)iki örnek olarak düzenleyerek bir örneğini KDV yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine ikinci örneğini ise dağıtıcının kendisine, söz konusu malı ilk teslim aldıkları tarihten önce vermeleri gerekmektedir.
- c) Bayiler istisna kapsamındaki motorinleri, yalnızca 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan ve yukarıda tanımlanan araçların standart yakıt depolarına teslim edeceklerdir. İstisna kapsamında araçlara motorin teslim eden bayiler, **her bir teslimine ilişkin olarak**; teslim edilen motorin ve ihracat malı taşıyan araçlara ilişkin bilgiler ile ihracat malının gümrük çıkış beyannamesi

numarasını “ **İhraç Malı Taşıyan Araçlara Vergiden İstisna Motorin Teslimine İlişkin Bildirim Formu**”na(EK-14) işleyeceklerdir. Öte yandan bayilerce takvim yılının birer aylık dönemleri itibariyle düzenlenen bu formun bir örneğinin, işletme yetkililerince imzalanıp kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylandıktan sonra takip eden ayın 10 uncu günü akşamına kadar dağıtıcıya verilmesi gerekmektedir.

- d) Bayiler, her takvim yılının 1 inci ve 2'nci altı aylık dönemleri itibariyle aylık bazda tespit edecekleri işletme stoklarında bulunan istisna kapsamındaki motorinlere ait stok bilgilerini, “ **Stok Bildirim Formu**”na(EK-15) işleyecekler ve düzenlenen bu formun bir örneğini, işletme yetkililerince imzalanıp kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylandıktan sonra anılan altı aylık dönemleri takip eden 10 gün içerisinde dağıtıcıya vermeleri gerekmektedir.
- e) Ayrıca bayiler, kişisel şifre ve kullanıcı kodu ile Gelir İdaresi Başkanlığının www.gib.gov.tr web adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesi sayfasına girerek yukarıda belirtilen bildirim formlarını dağıtıcılara vermeleri gereken süreler içerisinde doldurup onaylamak suretiyle göndereceklerdir. Gönderilen bildirimlerin içeriğinde bayilerce düzeltme yapılmak istenmesi halinde, aynı döneme ait yeniden düzeltilen bildirimler onaylanarak gönderilebilecektir.
- f) Bayilerin kişisel şifre ve kullanıcı kodu alabilmesi için “İnternet Hizmetleri Kullanım Başvuru Formu”nu doldurarak, KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Bu başvuru üzerine bayilere kişisel şifre ve kullanıcı kodu verilecektir. İnternet hizmetleri kullanım başvuru formu, Gelir İdaresi Başkanlığının www.gib.gov.tr adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesi sayfasından döküm alınarak temin edilebilecektir.
- g) Öte yandan bayilerin istisna hükümlerinden yararlanabilmeleri için 27/4/2006 tarihli ve 5493 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununa eklenen Ek madde 1'de yer alan hükümlere göre araçlara yapacakları akaryakıt (motorin) teslimlerine ilişkin satış fiyatının, ilgili akaryakıt (motorin) türünün edinme bedelinin yüzde sekiz (%8) fazlasını aşmaması gerekmektedir. Görüldüğü gibi kanun koyucu devletin vazgeçtiği vergilerin bayilerin

cebine girmesini istemediğinden böyle bir kar marjı tespit etmeye ihtiyaç duymuştur¹¹¹.

KDV'de bayiler dağıtıcılardan alacakları motorine her halükarda vergi ödemek zorundadırlar. ÖTV açısından ise bayiler istisna kapsamında teslim edecekleri motorini ÖTV ödemediğinden dağıtıcılardan alabilmektedirler. Bu durumda bayiler istisna kapsamında vergisiz olarak dağıtıcılardan satın alacakları motorinleri kendi ihtiyaçları için kullanamayacakları gibi söz konusu bu motorinleri istisna kapsamı dışında satamaz ve devredemezler. Bu konu ÖTV'nin mevzuuna girdiğinden ÖTV açısından uygulama (Dağıtıcıların yükümlülükleri vs) bu çalışmada ihmal edilmiştir.

-YMM Faaliyet Raporu

Bu istisna uygulamasında, YMM'ler tarafından istisnadan faydalanan mükellef için faaliyet raporu düzenlenmesi mecburidir. Buna göre bayiler istisna kapsamında yaptıkları motorin teslimi ile ilgili olarak her takvim yılına ait yeminli mali müşavir (YMM) tarafından düzenlenecek faaliyet raporlarını, takvim yılını takip eden 2 ay içerisinde KDV mükellefiyetlerinin bulunduğu yer vergi dairesine ibraz edeceklerdir. Bu bölümde belirtilen raporların süresi içerisinde ibraz edilemeyeceğine ilişkin, bayiler veya YMM'ler tarafından makul mazeret bildirilmesi halinde, vergi dairesince 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 17'nci maddesine göre belirlenen sürelerin bir katını geçmemek üzere ek süre verilebilecektir.

-İade İçin Aranılan Belgeler

Bayilerin bu kapsamdaki teslimleri dolayısıyla yüklendikleri katma değer vergisinin indirim yoluyla telafi edilememesi halinde, aşağıda belirtilen belgelerin ibrazı şartıyla, mal ihracına ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde mükellefin talebine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilecektir.

- İade veya mahsup talep dilekçesi
- 11 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ekindeki "İhraç Malı Taşıyan Araçlara Vergiden İstisna Motorin Teslimine İlişkin Bildirim Formu"nun bir örneği

¹¹¹ Oktar, a.g.e., s.242.

- İstisna kapsamındaki satış faturalarının fotokopisi veya listesi
- İstisna kapsamında teslim edilen malların alış faturalarının fotokopisi veya listesi
- İstisna kapsamında teslim edilen malın bünyesine giren vergi miktarını gösterir tablo (yüklenilen KDV listesi)
- İstisna kapsamında teslimin gerçekleştiği döneme ait indirilecek KDV listesi.

Bayiler tarafından bu istisna 1 No.lu KDV beyannamesinin "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" başlıklı 8 numaralı tablosunda 350 kodlu satır açılmak suretiyle beyan edilecektir.

-Usul ve Esaslara İlişkin Sorumluluk

Bayilerin bu 11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslara uymamaları halinde, adlarına 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Dağıtıcılar ve bayilerin bu tebliğ ile belirlenen usul ve esaslara uymamaları nedeni ile vergi ziyanına sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğratılan vergi bunlar adına tarh olunur ve bu tarhiyata Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası uygulanır.

Bu tebliğde belirtilen YMM raporlarını süresinde vermeyen bayilere Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası uygulanacak ve ilgili vergi dairesi tarafından söz konusu raporun 30 günlük süre içinde ibraz edilmesi yazılı olarak istenecektir. 30 günlük ek süre içerisinde istenilen raporu ibraz eden ve uygulanan özel usulsüzlük cezasını ödeyen bayilerin raporları kabul edilecektir. 30 günlük ek süre içerisinde de söz konusu raporun verilmemesi halinde ise YMM raporları hiç verilmemiş kabul edilecek ve istisna dolayısıyla vazgeçilen vergiler bunlar adına tarh edilerek bu tarhiyata 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası uygulanacaktır.

2.1.5. DİPLOMATİK İSTİSNALAR

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 15'inci maddesinde iki grup istisna yer almaktadır¹¹².

- a) Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,
- b) Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler

Bu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgarî miktarları tespiti Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

-Yabancı Devletler Diplomatik Misyonuna İlişkin İstisna

Bu istisna KDV Kanun'unun 15. maddesi 1.fıkra a bendinde getirilen istisnadır.

-Diplomatik istisnadan Yararlanacak Alıcılar

113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine¹¹³ göre istisnadan;

- Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve mensupları
- Karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukların vergi muafiyetine sahip diplomatik misyon şefleri, diplomasi memurları, konsolosluklarda görevli misyon şefleri, meslekten konsolosluk memurları
- Karşılıklı olmak kaydıyla servis pasaportu hamili olan ve Dışişleri Bakanlığınca II. sınıf kimlik kartı verilen teknik ve idari personeli

kendilerine yapılan ve bedeli KDV dahil en az 50 TL olan (elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında 50 TL şartı aranmaz) teslim ve hizmetler için faydalanacaktır.

¹¹² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, **KDV İade Rehberi**, 29.01.2009.

<http://www.avdb.gov.tr/dosyalar/2009/02/kdviade/Kdviaderhb.pdf>, (04.02.2011), s.51.

¹¹³ 05/12/2009 tarih ve 27423 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

Dışışleri Bakanlığı, karşılıklılık ilkesini gözeterek, her ülke itibariyle geçerli olacak yıllık kişisel harcamaların st sınırı ile Türkiye Cumhuriyeti misyon mensuplarına kişisel mal ve hizmet alımlarında 50 TL'den yüksek alt limit uygulayan ülke temsilcilik mensupları için alt sınırı tespit edecek ve bu miktarı ilgili temsilciliğe bildirecektir. Dışışleri Bakanlığı, bu tespiti uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine haiz mensupları için de yapacaktır. Dışışleri Bakanlığı tarafından bu bilgiler ülke/uluslararası kuruluş ve kişi bazında Gelir İdaresi Başkanlığına da iletilecektir. Bu bilgilerde herhangi bir değişiklik olması halinde bu değişiklikler, Dışışleri Bakanlığı tarafından, uygulamanın aksamasına neden olmayacak bir sürede Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilecektir.

-Diplomatik İstisna Uygulaması (Resmi Olmayan Alışlar)

103 Seri No.lu KDV Genel Tebliđinde¹¹⁴ 60 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki istisna uygulamasına resmi alımlar hariç son verilmiş ve uygulama yeniden tespit edilmiştir.

Son olarak 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 103 Seri No.lu KDV Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır ve uygulama yeniden tespit edilmiştir. 60 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki istisna uygulaması ise resmi alışlar için hala uygulanmaktadır.

-İstisna Kapsamındaki Mal ve Hizmetler

Türkiye'deki diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensupları, KDV'ye tabi her türlü mal ve hizmeti KDV ödeyerek satın alacaklardır.

Bu çerçevede, diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensuplarına satış yapan KDV mükellefleri, düzenledikleri fatura ve benzeri belgelerde (fatura düzenleme sınırının altında kalsa bile bu kapsamdaki satışları için fatura düzenlenmesi gerekmektedir) yabancı misyona tabi kişinin adı-soyadını, Dışışleri Bakanlığınca düzenlenen yabancı misyon personel kimlik kartının numarasını veya yabancılara mahsus kimlik numarasını yazacaklardır. Bu bilgilerin yer almadığı fatura ve benzeri belgeler iade talebine

¹¹⁴ 26/12/2006 tarih ve 26388 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

konu olmayacaktır. Ancak elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarına ait belgelerde yabancı misyon personel kimlik kartının numarası veya yabancılara mahsus kimlik numarası aranılmayacaktır.

Bu fatura ve benzeri belgelerde teslim ve hizmet bedeline ait hesaplanan ve usulü dairesinde gösterilen KDV alıcıdan tahsil edilecektir.

Akaryakıt, doğalgaz, motorlu taşıt ve taşınmaz alımlarında ise eskiden olduğu gibi taksit yönteminin uygulanmasına devam edilecektir.

Öte yandan, diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların resmi alımlarında KDV istisna uygulaması için 60 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki¹¹⁵ düzenlemeler geçerli olduğundan, söz konusu misyonların resmi mal ve hizmet alımlarında istisnadan yararlanmaları amacıyla Dışişleri Bakanlığınca düzenlenen "Katma Değer Vergisi ve Özel İletişim Vergisi Diplomatik İstisna Belgesi" ile yaptıkları alışverişlere ilişkin mevcut uygulamaya devam edilecektir.

-İade Uygulaması

İstisna verginin önce ödenip sonra iadesi biçiminde uygulanacak olup uygulamaya ilişkin açıklamalar 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliği hükümleri uyarınca aşağıdaki gibidir.

Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensuplarından bedeli KDV dahil en az 50 TL (veya karşılıklılık ilkesi çerçevesinde tespit edilen daha yüksek alt limit) olan mal ve hizmetlere ait alış sırasında ödedikleri KDV'nin iadesini talep edenler; içinde buldukları takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle gerçekleşen harcamalarına ait fatura ve benzeri belgeleri, Dışişleri Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitelerinde örneği yer alan bildirim formuna ekleyerek takip eden ayda mensup oldukları temsilciliğin belirleyeceği süre içinde bu temsilciliğe vereceklerdir. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında bedel 50 TL'yi geçmese dahi bu harcamalara ilişkin belgeler bu bildirim formuna eklenecektir.

Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşlar, mensuplarından aldıkları bu formları, aynı ayın sonuna kadar resmi bir yazı ekinde

¹¹⁵ 07/02/1997 tarih ve 22901 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

buldukları yer Vergi Dairesi Başkanlığının, Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlığın yetkilendirdiği (Dışişleri Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitelerinde belirtilen) vergi dairesine intikal ettireceklerdir. Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşlar, bildirim formlarının vergi dairelerine zamanında verilebilmesine yönelik gerekli tedbirleri alacaklardır.

Formların, vergi dairesine öngörülen süre geçtikten sonra verilmesi/gönderilmesi halinde, değerlendirme ve iade işlemi bir sonraki üç aylık dönem itibariyle yapılacaktır.

İçinde bulunulan yılın üç aylık bir döneminde mal ve hizmet alımlarına ait KDV'nin iadesi için form verilmediği veya bazı harcamalar verilen formlara dahil edilmediği takdirde, bu harcamaların cari yılı geçmemek kaydıyla izleyen dönemlerde verilecek formlara dahil edilmesi mümkündür.

Misyon mensubunun yıl içinde göreve başlaması halinde, yararlanacağı istisna tutarı göreve başladığı ay tam olarak dikkate alınarak kıst olarak hesaplanacaktır.

-Vergi Dairelerince Yapılacak İşlemler

Vergi dairesi, formu veren misyon için Dışişleri Bakanlığının karşılıklılık ilkesine göre belirlediği yıllık harcama sınırı çerçevesinde gerçekleşen mal ve hizmet alımları sırasında ödenen KDV'ye ilişkin fatura ve benzeri belgeleri, yukarıdaki hususlar çerçevesinde değerlendirecektir. Vergi dairesi iade işlemlerini, formların intikal ettiği tarihten itibaren en geç 30 gün içinde sonuçlandırarak, iade tutarını ilgili kişinin banka hesabına aktaracaktır.

Bildirime ekli fatura ve benzeri belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu inceleme raporu ile tespit edilmişse, bu belgelerde gösterilen KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere iade talebi yerine getirilmeyecektir.

İadenin ilgili olduğu yıl ile bir önceki yıl içinde haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği konusunda vergi inceleme raporu bulunanlardan alım yapılmışsa, bu satıcılardan alınan belgelerde gösterilen KDV tutarları ile sınırlı olmak üzere, iade talepleri yerine getirilmeyecek ve söz konusu

belgelerin gerçek olup olmadığı 3 ay içinde vergi dairesince tespit edilecek ve olumlu sonuçlanması halinde iade yerine getirilecektir.

Bu durumlar, gerekçesiyle birlikte talep sahibine ve Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilecektir.

-Diplomatik İstisna Uygulaması (Resmi Alışlar)

103 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yabancı ülkelerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsolosluk mensuplarına yapılacak teslimlerde KDV istisnası uygulaması 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiş ve 60 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki uygulamaya son verilmiştir, ancak yabancı ülkelerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri ve konsolosluklarının resmi alımlarında istisna uygulamasına 60 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ndeki açıklamalar çerçevesinde devam edileceği belirtilmiştir.

60 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre, karşılıklılık ilkesi çerçevesinde istisna uygulanacak ülkeler ile istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler (resmi alımlar) Dışişleri ve Maliye Bakanlıklarınca müştereken belirlenmekte ve Dışişleri Bakanlığı'nca temsilciliklere istisnadan faydalanacakları mal ve hizmetler ile asgari harcama limitlerini gösteren bir belge verilmektedir (Bu belgeye istisna belgesi denilmektedir). Mal ve hizmet satışlarında satıcıların, kendilerine ibraz edilen istisna belgesini inceleyerek, sattıkları mal ve hizmetlerin belgede sayılan mallardan olup olmadığını ve alış-veriş bedelinin asgari harcama limitini geçip geçmediğini kontrol etmeleri ve bu şartların gerçekleşmesi halinde, alış-veriş bedeli üzerinden KDV hesaplamaları ve diplomatik temsilcilik ve konsolosluklardan tahsil etmemeleri gerekir. Aksi takdirde satıcıların, alış-veriş bedeli üzerinden KDV hesaplayarak tahsil etmeleri zorunludur. İstisna kapsamına giren satışlar için düzenlenen faturada, alıcı diplomatik temsilcilik ve konsoloslukların adı ve adresinin yanı sıra, istisna belgesinin tarih ve numarasının gösterilmesi zorunlu bulunmaktadır¹¹⁶.

¹¹⁶ Mehmet Altındağ, **Yabancı Ülke Diplomatlarına Yapılan Satışlarda Yeni KDV İstisnası**, 02.2007, <http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/149/Yabanci+Ulke+Diplomatlarina+Yapilan+Satislar+Yeni+KDV+Istisnasi+>, (04.02.2011).

-İade İçin Aranılan Belgeler (Resmî Alışlar)

İstisna kapsamında teslim yapan satıcıların bu teslimleri ile ilgili olarak yüklenip indirim yoluyla telafi edemedikleri KDV kendilerine nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir.

- İade veya mahsup talep dilekçesi
- Satış Faturaları
- Konsolosluk ve diplomatik temsilciliklerin resmî alımlarında Dışişleri Bakanlığında Alınan İstisna Belgesi,
- İndirilecek KDV listesi

-Uluslar Arası Kuruluşlara Tanınan İstisna (Resmî Alışlar)

Birleşmiş Milletler, NATO, Avrupa Birliği gibi Türkiye'nin üye veya üyelik adayı olduğu uluslararası kuruluşların Türkiye'deki faaliyetlerinde KDV istisnası tanıyan uluslararası anlaşma hükümleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

Konu ile ilgili olarak 10,20 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde gerekli açıklamalara yer verilmiş olup 40 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde A.B.D.'nin Türkiye'deki askeri tesislerine yapılan teslim ve hizmetler de istisna kapsamına alınmıştır. Ortak savunma amacıyla A.B.D. veya onun namına hareket eden yetkili makamlara, satıcılar veya müteahhitler tarafından yapılan teslim ve hizmetlerde 1997/4 Sıra No.lu KDV İç Genelgesinde sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından onaylanan belgelere istinaden KDV istisnası uygulanacaktır.

İstisnanın uygulanmasında, KDV istisnasından yararlanmak isteyen uluslar arası kuruluşlar işlemi yapacak olan müesseseden resmî ihtiyaçlarda kullanacakları mal ve hizmetlere KDV uygulanmamasını bir yazı ile talep edeceklerdir. Bu başvuruda ilgili uluslararası anlaşmanın tarih ve sayısına da atıfta bulunmak suretiyle kuruluşlarının vergi muafiyetinden yararlandığı kaydedilecek, ayrıca resmî ihtiyaçları için talep ettikleri mal ve hizmetleri (nevi, fiyat, bedel vb.) açıkça belirtilecektir. Söz konusu yazıya istinaden mal teslim eden veya hizmet yapan

kuruluşlar, faturalarında ayrıca KDV göstermeyecekler, ancak bu kuruluş tarafından kendilerine ibraz edilen yazıyı muhafaza edeceklerdir¹¹⁷.

-İade İçin Aranılan Belgeler (Uluslararası Kuruluşlarca Yapılan Resmi Alışlar)

İstisna kapsamında teslim yapan satıcıların bu teslimleri ile ilgili olarak yüklenip indirim yoluyla telafi edemedikleri KDV kendilerine nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir.

- İade veya mahsup talep dilekçesi
- Satış Faturaları
- Uluslararası kuruluşun yazısı ve ekli liste
- İndirilecek KDV listesi

2.1.6. ÖZÜRLÜLERE YÖNELİK ARAÇ-GEREÇ TESLİM İSTİSNASI

Sosyal amaçlı bir vergi harcaması niteliğindeki bu istisna sosyal ve askeri amaçlı KDV istisnalarının yer aldığı KDV Kanunu 17. maddede yer almaktadır. Bu istisna dışındaki 17. maddedeki diğer istisnalar kısmi istisna niteliğinde olup indirim yolu ile telafi edilemeyen verginin iadesi uygulaması söz konusu değildir.

KDV Kanun'unun 17-4/s hükmüne göre özürhüleri eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları KDV'den istisnadır. Ayrıca bu istisna hükmü 32. maddeye göre tam istisna kapsamındadır. İstisnanın kapsamı 110 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde¹¹⁸ belirlenmiştir.

Buna göre, münhasıran özürhüleri eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamlarında kullanmaları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç (örneğin görme özürhüleri kullandıkları baston, yazı makinesi, kabartma klavye; ortopedik özürhüleri kullandıkları tekerlekli sandalye, ortez-protez gibi cihaz ve araçlar) ile özel bilgisayar programları istisna kapsamında kabul edilecektir. Binek otomobili ve diğer nakil vasıtalarının ise sözü edilen "araç-gereç" kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

¹¹⁷ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, **KDV İade Rehberi**, 29.01.2009.

<http://www.avdb.gov.tr/dosyalar/2009/02/kdviade/Kdviaderhb.pdf>, (04.02.2011), s.54.

¹¹⁸ 11/07/2008 tarih ve 26933 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

-İade İçin Aranılan Belgeler

İstisna hükmünü getiren, 5766 sayılı Kanununun 12'nci maddesinin (ç) bendi ile KDV Kanununun 32'nci maddesinin birinci fıkrasına "... 15 inci maddeleri ..." ibaresinden sonra gelmek üzere "ile 17'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi" ibaresinin gelmesi ile KDV Kanununun (17/4-s) maddesi kapsamındaki işlemler dolayısıyla yüklenen vergilerin indirim ve iadesine imkân tanınmıştır.

Buna göre, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenen vergiler mükellefler tarafından indirim konusu yapılacak, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde iade konusu yapılabilecektir. Bu istisna uygulaması kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan KDV iade talepleri, ihracat istisnasından doğan KDV iadeleri için belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır.

İade İçin Aranılan Belgeler

- İade veya mahsup dilekçesi
- İstisna kapsamındaki satış faturalarının fotokopisi veya bunların dökümünü gösteren liste
- İade talep edilen döneme ait indirilecek KDV listesi
- İstisna kapsamındaki işlemin bünyesine giren vergilerin tutarına ilişkin hesaplamaları gösteren tablo

2.1.7. ULUSLAR ARASI ANLAŞMA HÜKÜMLERİNDEN KAYNAKLANAN İSTİSNALAR

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun, 19'uncu maddesinin 1. fıkrası diğer kanunlardaki vergi muafiyet ve istisna hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olacağını hükme bağlamış aynı maddenin 2'nci fıkrası ise; Uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı kalacağını belirtmiştir. Bu çerçevede, Anayasanın 90'uncü maddesi ve 244 sayılı Kanunla belirlenen esaslara uygun olarak TBMM tarafından onaylanan uluslararası anlaşmalardaki vergi muafiyeti hükümleri katma değer vergisi uygulamasında da geçerli olacaktır.

Türkiye'nin taraf olduğu bazı uluslar arası anlaşmalar kısmi istisna mahiyetinde olup, bunlara iade uygulamasına konu olmadıklarından bu çalışmada

yer verilmeyecektir. Tam istisna mahiyetinde olan iki uluslararası anlaşmaya aşağıda değinilecektir.

2.1.7.1. Bakü-Tiflis-Ceyhan Boru Hattı İnşası ve İşletilmesine İlişkin İstisna

4585 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan ve 10 Eylül 2000 tarih ve 24166 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2000/1127 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilerek yürürlüğe giren “Türkiye Cumhuriyeti, Azerbaycan Cumhuriyeti ve Gürcistan Arasında Petrolün Azerbaycan Cumhuriyeti, Gürcistan ve Türkiye Cumhuriyeti Ülkeleri Üzerinden, Bakü-Tiflis-Ceyhan Ana İhraç Boru Hattı Yoluyla Tasınmasına İlişkin Anlaşma”nın (Hükümetlerarası Anlaşma) 2 numaralı eki ve ayrılmaz parçası niteliği taşıyan, “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ve MEP İştirakçileri Arasında Ev Sahibi Hükümet Anlaşması”nda (Ev Sahibi Hükümet Anlaşması) vergilemeye ilişkin düzenlemeler “Vergiler” başlıklı 9 uncu maddesinde yer almaktadır.

Ev Sahibi Hükümet Anlaşmasınının 9.8(i) maddesinde, MEP (ana ihraç boru hattı) iştirakçileri, inşaat Müteahhidi, İşletme Şirketi ve Taşıtııcı tarafından MEP faaliyetleri çerçevesinde sağlanan mal, teknoloji, iş ve hizmetlerin katma değer vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

Maddeye göre, MEP Faaliyetlerine ilişkin olarak MEP İştirakçilerinin her biri, İnşaat Müteahhidi, İşletme Şirketi ve Taşıtııcı tarafından yapılan mal, hizmet, iş ve teknoloji teslim ve ifaları KDV’ye tabi olmadığı gibi; bunlara ve Bire Bir Alt Müteahhit, İlk Kademe Alt Müteahhit ve İkinci Kademe Alt Müteahhide yapılan mal, hizmet, iş ve teknoloji teslim ve ifaları da KDV’ye tabi değildir. Söz konusu muafiyetin uygulanabilmesi için muafiyetten yararlanacak mükelleflere bir örneği 2003/1 Seri No.lu İkili Ve Çok Taraflı Anlaşmalar İç Genelgesi ekinde yer alan bir sertifika verilecektir.(Sertifika örneğine bu alt bölümün sonunda yer verilmiştir. EK-16) Sertifikanın bir örneği, MEP faaliyetleri kapsamında satın alınmak istenen mal, hizmet, iş ve teknolojinin satıcılarına ibraz edilecektir. Söz konusu sertifikaya istinaden mal teslim eden veya hizmet yapan kuruluşlar, faturalarında katma değer vergisini ayrıca göstermeyecekler, ancak bu alıcılar tarafından kendilerine ibraz edilen sertifikayı muhafaza edecekler ve bir inceleme talebinde ibraz edeceklerdir.

İstisna, işlemlerin gerçekleştiği dönem beyannamesinin 8 numaralı Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler Tablosunda 350 Kod Numarası ve 19/2 kanun madde numarası ile beyan edilecektir.

-Sertifika (İstisna Belgesi) Uygulaması

Sertifikanın verilmesine ve uygulamaya ilişkin açıklamalar 2003/1 Sıra No.lu İkili ve Çok Taraflı Anlaşmalar İç Genelgesinde yapılmıştır, bunlara aşağıda değinilmiştir.

1. Bakü-Tiflis-Ceyhan Projesi ile ilgili faaliyetlere ilişkin olarak, mal, is, hizmet ve teknoloji teslim ve ifalarında bulunan ve Ana İhraç Boru Hattı (MEP) İşirakçisi, İnşaat Müteahhidi (BOTAŞ), İşletme Şirketi, Taşıtııcı, Bire-Bir Alt Müteahhit, İlk Kademe Alt Müteahhit ve İkinci Kademe Alt Müteahhit olarak Proje kapsamında faaliyet gösterenler % 0 oranlı KDV muafiyetinden yararlanacaklardır.

Söz konusu muafiyetin uygulanabilmesi için muafiyetten yararlanacak mükelleflere bir sertifika verilecektir.

2. Söz konusu sertifika müteahhidin bağılı bulunduğu vergi dairesi tarafından verilecektir. Vergi daireleri tarafından söz konusu sertifikanın ilgililere verilebilmesi için, Proje kapsamında faaliyet gösteren mükelleflerin Maliye Bakanlığına yaptıkları müracaat üzerine kendilerine tayin edilen özelgenin tevdi edilmesi gerekmektedir. Bu özelgenin bir örneğı ilgili vergi dairelerine ayrıca gönderilecektir. Vergi daireleri söz konusu özelge olmadan sertifika veremeyeceklerdir.

3. Bu genelgenin yayım tarihinden önce vergi dairelerince gerek Bakanlığımızdan alınan özelgeye istinaden verilmiş olan sertifikaların gerekse böyle bir özelge olmaksızın verilen sertifikaların bir örneğinin 15 gün içinde Bakanlığımıza gönderilmesi gerekmektedir.

4. Bu genelgenin yayımı tarihinden itibaren verilecek sertifikalarda mükelleflere Bakanlığımızca verilen özelgenin tarih ve sayısının islenmesi ve ayrıca Proje kapsamında yapılan sözleşmenin başlangıç ve bitiş tarihlerinin belirtilmesi gerekmektedir.

5. Söz konusu sertifika ile katma değer vergisi ödemeksizin mal ve hizmet alan mükellefler; unvanlarını, vergi kimlik numaralarını, katma değer vergisi ödemeksizin almış oldukları mal ve hizmetlerin türünü, tutarlarını, fatura tarihi ile numaralarını ve mal ve hizmet satın aldıkları mükelleflerin; unvanlarını, vergi kimlik numaralarını gösteren bir tabloyu sertifikanın alındığı tarihten itibaren üçer aylık periyotlar halinde katma değer vergisi beyannameleri ile birlikte bağlı oldukları vergi dairelerine vereceklerdir. Su ana kadar kendilerine sertifika verilmiş mükellefler bakımından bu uygulamaya bu genelgenin yayımlandığı tarihten itibaren üç ay sonra başlanacaktır. İlgili vergi daireleri bu konu hakkında mükellefleri yazı ile bilgilendirerek uygulamaya yön vereceklerdir. Ayrıca mükelleflerce hazırlanacak olan yukarıda belirtilen tablonun üçer aylık periyotlar halinde Bakanlığımız Gelirler Genel Müdürlüğü İkili ve Çok Taraflı Anlaşmalar Şubesine gönderilmesi gerekmektedir.

6. Vergi dairelerince bu genelgenin yayım tarihinden sonra verilecek sertifikaların bir örneğinin, mükellefe sertifika verilme tarihinden itibaren 15 gün içinde Bakanlığımız Gelirler Genel Müdürlüğü İkili ve Çok Taraflı Anlaşmalar Şubesine gönderilmesi gerekmektedir.

7. Mükelleflerin vergi dairesine gerekli belgelerle müracaat ettiği tarihten itibaren 30 gün içinde sertifikaların kendilerine verilmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Sertifikasına sahip mükelleflerin, MEP Faaliyetleri kapsamında zorunlu ve gerekli olan mal ve hizmetler dışında söz konusu Sertifikayı kullanarak mal ve hizmet satın almaları halinde ziya uğratılan verginin bu mükelleflerden aranacağı tabiidir¹¹⁹.

-İade Uygulaması

Ev Sahibi Hükümet Anlaşmasının 9.8'inci maddesinde MEP İştirakçileri, Bire Bir Müteahhit, İnşaat Müteahhidi, İşletme Şirketi, Taşıyıcı, İlk Kademe ve İkinci Kademe Alt Müteahhitler ile bunlara mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan mükelleflerin MEP Faaliyetleri kapsamında yüklendikleri, ancak indirim yoluyla telafi edemedikleri katma değer vergisinin mahsup ve iadesine ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir.

¹¹⁹ Hilal Gümüşkazma, "Bakü-Tiflis-Ceyhan Ana İhraç Boru Hattı İle Petrolün Taşınması Projesi Çerçevesinde Faaliyette Bulunan Mükelleflerin KDV Karşısındaki Durumu" **Yaklaşım**, S.215, 2010, s.194.

Yukarıda sayılanlar bir vergilendirme döneminde, önce MEP Faaliyetleri dışındaki faaliyetler nedeniyle yüklendikleri katma değer vergisini, sonra ise MEP Faaliyetleri nedeniyle yüklenilen katma değer vergisini, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile karşılaştıracaklardır.

Yani MEP Faaliyetleri dışındaki faaliyetleri nedeniyle yüklendikleri katma değer vergisinin yine MEP faaliyetleri dışındaki faaliyetlere ilişkin olarak hesapladıkları katma değer vergisinden fazla olması halinde, bu fazlalık; katma değer vergisi genel esasları çerçevesinde giderebilecektir. (İade söz konusu değil)

MEP Faaliyetlerine ilişkin olarak yüklendikleri ve gideremedikleri katma değer vergisi tutarının bulunması halinde; "MEP KDV Fazlası" olarak tanımlanan bu fazlalık kurumlar vergisi veya çalışanlara ödenen ücretlere ilişkin gelir vergisi dahil vadesi gelmiş vergi borçlarına mahsup edilebilecek, eğer mahsup edilebilecek bir vergi borcu yoksa, altmış (60) gün içerisinde, katma değer vergisi mevzuatında yer alan usuller çerçevesinde iade alınabilecektir¹²⁰.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının 15.09.2005 tarih ve B.07.1.GİB.0.87/8742-45803 sayılı yazıları gereğince; MEP faaliyetleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerden doğan nakden veya mahsuben iade talepleri, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin mal ihracından doğan katma değer vergisinin iadesindeki usul ve esaslar çerçevesinde azami 60 günlük süre içerisinde sonuçlandırılacaktır. İade için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da mal ihracı için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

-İade İçin Aranılan Belgeler

İade veya mahsup talep dilekçesi

- İstisna kapsamında yapılan satış faturalarının mükellefçe onaylı fotokopisi veya fatura bilgilerini içeren liste
- İşlemin gerçekleştiği döneme ait indirilecek katma değer vergisi listesi
- İşlemin bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo
- Alıcı tarafından ibraz edilen istisna sertifikasının onaylı fotokopisi, eklenecektir.

¹²⁰ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, **KDV İade Rehberi**, 29.01.2009.
<http://www.avdb.gov.tr/dosyalar/2009/02/kdviade/Kdviaderhb.pdf>, (04.01.2011), s.55-56.

2.1.7.2. Türkiye Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Hükümleri Uyarınca Uygulanan İstisna

Avrupa Birliği (AB) ve Ülkemiz arasında, AB'nin finanse ettiği ya da Türkiye-AB ortak finansmanı ile yürütölen projeler, faaliyetler ve eylemler çerçevesinde yapılan mal ve hizmet alımları, işler ve işlemlere ilişkin Türkiye ile Topluluk arasındaki idari işbirliğine dair kuralların ortaya konulması amacıyla imzalanan Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Birliği arasındaki mali işbirliği çerçevesinde temin edilecek mali yardımların uygulanmasına ilişkin "Çerçeve Anlaşma", Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından, 26.02.2005 tarih ve 25739 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 22.02.2005 tarih ve 5303 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunmuş, Bakanlar Kurulunca 17.03.2005 tarih ve 2005/8636 sayılı Kararla onaylanmak suretiyle 15.04.2005 tarih ve 25787 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

İstisna uygulamasına ilişkin açıklamalar 1 Sıra No.lu Türkiye- Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Genel Tebliğinde¹²¹ yapılmıştır.

-Anlaşmadaki Bazı Tanımlar

Anlaşmanın EK A/8 inci maddesine göre;

"AT yüklenicisi" terimi, AT sözleşmesi kapsamında mal tedarik eden ve/veya hizmet sunan ve/veya iş yapan ve/veya hibe sözleşmesini yürüten gerçek ve tüzel kişiler ile yerleşik eşleştirme danışmanları olarak da bilinen, katılım öncesi danışmanları ve bir eşleştirme anlaşması veya sözleşmesine dahil uzmanları kapsamaktadır.

"AT sözleşmesi" terimi ise, hibe ve muhtemel ortak finansman ile finansmanı sağlanan ve AT veya Merkezi Finans ve İhale Birimi (MFİB) veya bir Uygulayıcı Kuruluş veya hibe yararlanıcısı tarafından imzalanan hukuki bağlayıcılığı olan herhangi bir belge anlamına gelmektedir.

-Anlaşma Hükümleri

Anlaşmaya ek İşbirliğinin Genel Esasları başlıklı EK A metnin 8 inci maddesinin 2'nci fıkrasında;

¹²¹ 20.05.2005 tarih ve 25820 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

“AT yüklenicileri tarafından yapılan tüm ithalatın, gümrük veya ithalat vergileri, harçları, KDV ve Özel Tüketim Vergisi veya herhangi bir diğer benzeri vergi, gümrük veya ithalat vergisi veya harca tabi olmaksızın Türkiye'ye girmesine izin verilir.

Bu muafiyet sadece AT sözleşmesi kapsamında AT yüklenicisi tarafından tedarik edilen mallar ve/veya verilen hizmetler ve/veya yapılan işlere ilişkin olarak yapılan ithalata uygulanacaktır. Türkiye, ilgili ithalatın AT yüklenicisine yukarıda belirtilen vergi, gümrük vergisi veya harçlar ile ilgili herhangi bir uyuşmazlık veya gecikmeye bakılmaksızın, sözleşmede belirlendiği üzere ve sözleşme hükümlerinin normal olarak uygulanması için gerektiği gibi hemen kullanılmak üzere teslimi için giriş noktasından serbest bırakılmasını sağlayacaktır.” hükmü yer almaktadır.

Anlaşmaya ek İşbirliğinin Genel Esasları başlıklı EK A metnin 8 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında ise;

“AT yüklenicileri, AT sözleşmesi kapsamında sunulan herhangi hizmet veya tedarik edilen mal veya yapılan iş için KDV'den muaf tutulacaklardır. Bir tedarikçi tarafından AT yüklenicisine temin edilen mallar veya sunulan hizmetler veya yapılan işler de KDV'den muaf tutulacaktır. Bu muafiyet sadece AT sözleşmesi kapsamında AT yüklenicisi tarafından teslim edilen mallar veya sunulan hizmetler veya yapılan işler ile bağlantılı olarak temin edilen mallara veya sunulan hizmetlere veya yapılan işlere uygulanacaktır.

Bir AT yüklenicisi veya bu Anlaşmada öngörüldüğü şekilde muafiyete hak kazanan AT yüklenicisine mal teslim eden ve/veya hizmet sunan veya iş yapan herhangi bir tedarikçi, bu Anlaşmada öngörüldüğü şekilde KDV'den muaf olarak teslim ettiği mallar veya sunduğu hizmetler veya yürüttüğü işlerle ilgili olarak ödediği KDV'ni, diğer işlemleri için tahsil ettiği KDV'den indirme hakkına sahiptir. Eğer AT yüklenicisi veya tedarikçi bu imkânı kullanamazsa, KDV'nin iadesine ilişkin Türk Kanunu kapsamında istenilen gerekli belgeleri ekleyerek vergi idaresine yazılı talepte bulunması halinde bu talebi takip eden azami 10 günlük bir sürede vergi idaresi KDV iadesini yapacaktır.

İlgili vergi idaresi bu Anlaşma hükümleri uyarınca muafiyet tanınan AT yüklenicisine yazılı talebi üzerine, bu muafiyeti teyit eden bir sertifika verecektir. Söz konusu talep, talep eden AT yüklenicisinin kimliği ve statüsünü teyit eden belgeyi de

içermelidir. Vergi makamı bu sertifikayı verecek veya azami 30 takvim günü içinde geçerli sebeple reddedecektir."

hükmü yer almaktadır.

-Sertifika Talepleri

Anlaşma'nın yukarıda yer alan madde hükümlerine göre bir AT yüklenicisinin, AT sözleşmesi kapsamında, sözleşmenin yararlanıcısına teslim ettiği mallar, sunduğu hizmetler veya yaptığı işler katma değer vergisinden (KDV) muaf tutulacaktır.

Aynı şekilde bu muafiyet, Anlaşmada öngörüldüğü şekilde muafiyete hak kazanmış ve bu muafiyeti teyit eden bir sertifikaya sahip AT yüklenicisine, herhangi bir tedarikçi tarafından, aşağıda yer alacak şartlara uygun olarak, AT sözleşmesi kapsamında AT yüklenicisi tarafından teslim edilen mallar veya sunulan hizmetler veya yapılan işler ile bağlantılı olarak temin edilen mallara veya sunulan hizmetlere veya yapılan işlere de uygulanacaktır.

AB tarafından ya da Türkiye - AB ortak finansmanı ile yürütülen projeler, faaliyet ve eylemlerin yürütülmesi için imzalanan AT sözleşmesi kapsamında mal tedarik eden veya hizmet sunan veya iş yapan veya hibe sözleşmesini yürüten AT yüklenicileri kimliklerini ve statülerini teyit eden, Merkezi Finans ve İhale Birimi veya AT sözleşmesine taraf diğer Kurumca onaylanan bilgi formu, AT sözleşmesi örneği ve hazırlayacakları dilekçe ile birlikte Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına başvurarak sertifika alma taleplerini bildireceklerdir.

Başvuruda bulunan AT yüklenicilerine, uygun bulunması halinde özelge verilecek olup, AT yüklenicileri bu özelge ile birlikte bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak, örneği bu bölümün sonunda yer alan ve sözleşmede yazılı süre için geçerli olacak Katma Değer Vergisi İstisna Sertifikasını (EK-17) alabileceklerdir.

Mükellefiyet kaydı bulunmayan AT yüklenicileri ise, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına, yukarıda belirtilen belgelerle başvurarak doğrudan Katma Değer Vergisi İstisna Sertifikasını alabileceklerdir.

AT yüklenicilerinin gerekli belgelerle müracaat ettiği tarihten itibaren 30 gün içinde sertifikanın kendilerine verilmesi gerekmektedir.

Vergi dairelerince verilen sertifikaların bir örneği, mükellefe sertifika verilme tarihinden itibaren 15 gün içinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilecektir.

-İstisna Uygulaması

AT yüklenicileri, AT sözleşmesi kapsamında teslim edecekleri mallar veya sunacakları hizmetler veya yapacakları işler ile bağlantılı olarak temin edecekleri mal, hizmet ve işler için öncelikle tedarikçiler ile sözleşme yapacaklar ve bu sözleşmede, sözleşmeye konu mal, hizmet ve işlerin yüklenicinin taraf olduğu AT sözleşmesi kapsamında olduğunun yararlanıcı tarafından onaylanması halinde bu mal teslimi, hizmet ifası ve işlere KDV uygulanmayacağını belirteceklerdir. Tedarikçi ancak, yararlanıcı tarafından onaylanmış yüklenici ile yaptığı sözleşmenin ve yüklenicide yer alan sertifikanın kendisine ibraz edilmesi halinde, söz konusu sözleşme ve sertifikanın birer örneğini almak ve düzenlediği fatura ve benzeri evrakta söz konusu sözleşmeye ve Çerçeve Anlaşmaya atıf yapmak suretiyle KDV hesaplamayacaktır.

İthalatta ise, söz konusu her bir ithalatın AT sözleşmesi kapsamında olduğunun hazırlanacak bir liste ile yararlanıcı tarafından onaylanması ve bu listenin ve yüklenicide yer alan sertifikanın ilgili Gümrük İdaresine ibrazı ile KDV'siz ithalat yapılabilecektir. Ancak bu durumda ilgili Gümrük İdaresi tarafından düzenlenecek makbuzda, AT sözleşmesine ve Çerçeve Anlaşmaya atıf yapılarak KDV hesaplanmayacak ve Gümrük İdaresi tarafından, kendisine ibraz edilen liste ve sertifikanın birer örneği muhafaza edilecektir.

-Amortisman Tabi Varlıkların Durumu

AT yüklenicileri, AT sözleşmesi kapsamında teslim edecekleri mallar veya sunacakları hizmetler veya yapacakları işler ile bağlantılı olarak temin edecekleri Amortisman Tabi İktisadi Kıymetleri, ancak söz konusu kıymetlerin sadece AT sözleşmesi kapsamında kullanılan kıymetler olması ve bu kıymetlerin AT sözleşmesi sonunda yararlanıcıya bedelsiz tesliminin öngörülmesi halinde yukarıda yer alan esaslara göre KDV'siz olarak alabilme imkanına sahiptirler. Ancak, bu durumda ilave olarak yüklenicinin tedarikçi ile yapacağı ve yararlanıcı tarafından onaylanacak sözleşmede, bu kıymetin AT sözleşmesi sonunda yararlanıcıya bedelsiz devir olunacağı açıkça belirtilecektir.

Bu Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerin AT sözleşmesinde yer alan işlerden başka işlerde de kullanılacak olması halinde, AT yüklenicileri açısından iki seçenek söz konusudur.

İlk olarak, AT yüklenicileri söz konusu Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetleri başlangıçta KDV ödemek suretiyle satın alacaklar ve yüklenilen KDV'yi diğer vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirim konusu yapacaklardır. Ancak, AT sözleşmesi sonunda söz konusu kıymetler nedeniyle yüklenilen KDV'den indirimle giderilmeyen bir kısım kalmış ise, AT yüklenicileri bu kıymetin AT sözleşmesi kapsamında kullanılma süresinin bu kıymet için belirlenen amortisman süresi oranına isabet eden kısmı için yüklenilen KDV tutarını geçmemek üzere bu kısmın aşağıda yer alan esaslara göre iadesini talep edebileceklerdir.

Diğer seçenek olarak, AT yüklenicileri bu kıymetleri başlangıçta satın alırken, bu kıymetlerin AT sözleşmesi kapsamında öngörülen kullanılma süresinin bu kıymetler için belirlenen amortisman süresi oranına isabet eden KDV tutarını ödemedi kalan KDV tutarını ödemek suretiyle alım yapabileceklerdir. Bu durumda, tedarikçi ile sözleşme yapan AT yüklenicisi, bu sözleşmeyi yararlanıcıya onaylatırken bu kıymetin AT sözleşmesi kapsamında ne kadar kullanılacağını da onaylatacaktır.

-Gelir İdaresi Başkanlığına Bildirim

2.000 TL'nin altında yapılacak her bir alım için tedarikçi ile sözleşme yapmak ve yararlanıcı kuruma onaylatmak şartı aranmaksızın, sertifika ibrazı ile KDV istisnası kendiliğinden uygulanır. Yükleniciler, bu kapsamda birer aylık periyotlarla KDV istisnasından yararlanarak yaptıkları harcamalarla ilgili olarak kimden, ne tür mal, hizmet ve işi, ne miktarda ve tutarlarda, hangi tarih ve no.lu fatura ile aldıklarını gösteren liste oluşturacak ve bu listeyi, yararlanıcı kuruluşa, söz konusu harcamaların AT sözleşmesi kapsamında olduğunu belirtir şekilde onaylatacaklardır. Bu kapsamda KDV'siz mal teslimi, hizmet ifası veya iş yapan tedarikçiler kendilerine ibraz edilen sertifikanın bir fotokopisini alarak muhafaza edecekler ve düzenleyecekleri fatura ve benzeri evrakta AT sözleşmesi ve Çerçeve Anlaşmaya atıf yapmak suretiyle KDV hesaplamayacaklardır.

Söz konusu sertifika ile katma değer vergisi ödemeksizin mal ve hizmet alan, iş yaptıran AT yüklenicileri unvanlarını, vergi kimlik numaralarını, katma değer vergisi ödemeksizin almış oldukları mal ve hizmetlerin, işlerin türünü, tutarlarını,

fatura tarihi ile numaralarını ve mal ve hizmet satın aldıkları, iş yaptırdıkları mükelleflerin; unvanlarını, vergi kimlik numaralarını gösteren bir tabloyu sertifikanın alındığı tarihten üçer aylık periyotlar halinde katma değer vergisi beyannameleri ile birlikte bağlı oldukları vergi dairelerine, mükellefiyet kaydı olmayanlar ise doğrudan Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına vereceklerdir.

-İade Uygulaması

Bu kapsamda KDV istisnası uygulanarak yapılan teslim ve hizmetlerde üç şekilde KDV iadesi doğmaktadır.

-Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin İade Talepleri

Bir AT yüklenicisi veya bu Anlaşmada öngörüldüğü şekilde muafiyete hak kazanan bir AT yüklenicisine mal teslim eden ve/veya hizmet sunan ve/veya iş yapan herhangi bir tedarikçi, bu Anlaşmada öngörüldüğü şekilde KDV'den muaf olarak teslim ettiği mallar veya sunduğu hizmetler veya yürüttüğü işlerle ilgili olarak yüklendiği katma değer vergisini diğer işlemleri için tahsil ettiği katma değer vergisinden indirme hakkına sahiptir.

Bu düzenleme tam istisna mahiyetinde olduğundan istisna kapsamına giren teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen vergiler, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde tedarikçilere/yüklenicilere nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. Nakden veya mahsuben yapılacak iade işlemleri istisna kapsamındaki işlemlerin beyan edildiği dönem beyannameleri ile birlikte verilecek iade talep dilekçesine dayanılarak yapılacaktır.

İade İçin Aranılan Belgeler:

- İade talep dilekçesi
- İndirilecek katma değer vergisi listesi (AT sözleşmesi kapsamında yapılan faaliyetler ve dışındakiler için ayrı ayrı)
- AT yüklenicisi iseler Katma Değer Vergisi İstisna Sertifikasının bir örneği.
- Tedarikçi iseler AT yüklenicisi ile yapılan sözleşmenin yararlanıcı kurum tarafından tasdikli bir örneği
- Anlaşma kapsamındaki mal alım/satımı ile hizmet sunumu ve işlere ilişkin fatura ve belgelerin aslı veya fotokopileri
- Yüklenilen katma değer vergisi tablosu

Nakden veya mahsuben iade talepleri, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin mal ihracından doğan katma değer vergisinin iadesindeki esaslar çerçevesinde azami 10 günlük süre içerisinde sonuçlandırılacaktır. İade için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da mal ihracı için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

-Katma Değer Vergisi Yönünden Mükellefiyet Kaydı Olmayan AT Yüklenicilerinin İade Talepleri

KDV yönünden mükellefiyet kaydı olmayan AT yüklenicileri, Çerçeve Anlaşma kapsamında olup, bu Anlaşmanın vergi muafiyetlerine ilişkin hükümlerinin uygulanmaya başlanmış sayıldığı 10 Eylül 2000 tarihinden sonra imzalanan ve sonuçlanan ya da halen devam etmekte olan AT sözleşmeleri kapsamında tedarik ettikleri mal, hizmet veya işler nedeniyle ödedikleri ve sözleşme makamından tahsil edemedikleri katma değer vergilerini aşağıdaki usul ve esaslara uygun olarak iade alabileceklerdir.

Öncelikle, AB ya da Türkiye - AB ortak finansmanı ile yürütülen projeler, faaliyetler ve eylemlerle ilgili olarak imzalanan sözleşmenin; Çerçeve Anlaşma kapsamında olan bir AT sözleşmesi olduğunu ve bu sözleşme kapsamında tedarik edilen mal, hizmet ve işlerin katma değer vergisinden muaf olduğunu teyiden, yükleniciler sözleşmenin süresi bitmiş olsun olmasın, 1 Sıra No.lu Türkiye-Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği'nde belirtilen belgelerle (Dilekçe, Sözleşme makamınca onaylı Bilgi Formu ve sözleşmenin örneği) birlikte Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat edeceklerdir.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat eden yüklenicilere, yapmış oldukları sözleşmenin, Çerçeve Anlaşma kapsamına giren bir sözleşme olup olmadığı, Çerçeve Anlaşma kapsamına giren bir sözleşme olması halinde, bu sözleşme kapsamında tedarik edilen ve katma değer vergisinden muaf olan mal, hizmet veya işler nedeniyle ödenen ve sözleşme makamından tahsil edilemeyen katma değer vergisinin iadesine ilişkin bir özelge verilecektir.

AT yüklenicileri iade için, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tespit edilmiş ve kendilerine verilen özelgede belirtilen vergi dairesine, aşağıdaki belgelerle birlikte başvuracaklardır.

İade İçin Aranılan Belgeler:

- İade talep dilekçesi
- Sözleşme Makamı tarafından AT sözleşmesi kapsamında yapılan harcamaya ait olduğu onaylanmış yüklenilen KDV tablosu
- Mal ve hizmet alımları ile yaptırılan işlere ilişkin fatura ve benzeri belgelerin aslı veya onaylı örnekleri
- Sözleşme makamı tarafından, kendisine ibraz edilen fatura ve benzeri belgeler karşılığında yapılan ödemelere ilişkin makbuzların aslı veya onaylı fotokopisi.
- Kendisine Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen özelge örneği veya KDV İstisna Sertifikasının onaylı fotokopisi.
- Katma değer vergisinden başka bir vergi türünden mükellefiyet kaydı bulunması halinde, bu vergi türünden dolayı borcu olup olmadığına dair ilgili vergi dairesinden alınan yazı.

Sözleşme makamı, AB Komisyonu ile AB Komisyonu tarafından AB fonlarını kullandırmakla görevlendirilen ve AT yüklenicisi ile AT sözleşmesini imzalayan kurum veya kuruluşlardır.

-Sözleşme Makamınca Ödenen Katma Değer Vergisinin İadesi

AT sözleşmesi kapsamında yapılan mal, hizmet alımı ve işlerle ilgili olarak yüklenicileri katma değer vergisinin iadesini talep edecek çok sayıda AT yüklenicisi bulunması halinde, Sözleşme Makamı katma değer vergisini ilgili AT yüklenicisine ödeyip, bu ödediği vergiyi Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen vergi dairesine başvurarak iade alabilir.

Sözleşme Makamı vergi dairesine her bir AT yüklenicisine ödediği katma değer vergisini ve ilgili AT sözleşmelerini içeren bir liste ve ödeme makbuzunun aslı veya onaylı fotokopisini ibraz edecektir.

Listede; AT sözleşmesinin tarihi, sayısı, AT yüklenicisinin adı veya unvanı, konusu, tutarı ile ödeme makbuzunun tarih, sayı, tutarı ve ödenen KDV tutarına yer verilecek, 5303 sayılı Kanunla onaylanan Çerçeve Anlaşma kapsamında olduğu belirtilerek onaylanacaktır.

AT sözleşmesinde yer alan bedeli aşan harcamalara ait KDV ile yüklenici tarafından AT sözleşmesi kapsamında ödenen ve sözleşme makamından tahsil edilen KDV yükleniciye iade edilmez.

2.2. İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASINDAN KAYNAKLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ

İkinci bölümün ilk kısmında tam istisnalardan kaynaklanan KDV İadesi uygulamasına yer verilmiştir. Bu kısımda ise diğer bir iade hakkı doğuran işlem olan indirimli oran uygulamasından kaynaklanan iade talepleri ve iade uygulaması ele alınacaktır.

Burada iade mekanizmasının çalışması yine yüklenilen vergilerin indirilememesine dayanmaktadır. İşletmelerin üretim ve ticaretini yaptıkları mal ve hizmetin satışı aşamasında hesaplanacak KDV oranı, Bakanlar Kurulu'nca işletmeye girişte ödenen KDV oranından daha düşük oranda tespit olunursa, işletme bünyesinde indirim mekanizması işlemeyecektir¹²². İndirimli oranda mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleştirenler bu teslim ve hizmetleri ile ilgili yükledikleri KDV'leri indirimli oranda teslim ve hizmet gerçekleştirmelerinden dolayı, hesapladıkları vergiden indiremiyorlarsa KDV Kanun'unun 29/2. maddesi ve buna ilişkin KDV Genel Tebliği uyarınca nakden veya mahsuben iade talep ederler.

KDV Kanununun 29.uncu maddesinde 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle; indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan kısmının yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen tutarların da izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden ya da mahsuben iadesi imkanı getirilmiştir.

Bakanlar Kurulu, bu hükmün uygulanmasına yönelik olarak 2006/10379 sayılı Kararname ile indirimli vergi oranına tabi teslim ve hizmetlerde iade uygulaması ile ilgili sınırı 2006 ve izleyen yıllarda gerçekleştirecek işlemler için geçerli olmak üzere 10.000 TL olarak belirlemiştir. 2007 ve izleyen yıllarda bu sınır, yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanacaktır. (2010 yılı için bu tutar 13.300, 2011 için 14300 TL'dir.)

¹²² Muzaffer Küçük, "Bakanlar Kurulu Tarafından KDV Oranları İndirilen Mal ve Hizmetlere İlişkin 4369 Sayılı Kanun Sonrası Vergi İadesi", **Vergi Dünyası**, 1999, S.212, s.37.

Madde hükmüne göre mahsuben iade; mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile Belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedelleri için talep edilebilecektir.

15 No.lu KDV Sirkülerine¹²³ göre; Özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerin yılı içinde mahsup edilemeyen ve izleyen yıl içinde nakden iadesi talep edilen KDV uygulamasında da takvim yılı esas alınacaktır.

2.2.1. İndirimli Oran Uygulanan Teslim ve Hizmetler

KDV Kanununu 28. maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca, 2007/13033 sayılı karar ile KDV oranları tespit edilmiştir. Bu kararda da 2008/13234, 2008/13426, 2008/13902 sayılı kararnameler ile bazı değişiklikler yapılmıştır. 2007/13033 sayılı kararın eklerinin oluşturan 2 listede mal ve hizmet teslimlerine uygulanacak KDV oranları yer almaktadır. Bu listeler dışındaki işlemler için ise genel bir vergi oranı olan %18 oranı uygulanmaktadır. 1 sayılı listede yer alan mallar için %1, 2 sayılı listede yer alan mallar içinse %8 oranı uygulanması tespit edilmiştir. Bu çalışmada bu listedeki mal ve hizmetlere tek tek yer verilmeyecektir.

Bazı örnekler vermek gerekirse;

1 Sayılı Listede yer alan ve %1'lik orana tabi mal ve hizmetler:

- Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, buğday unu, buğday unundan imal edilen ekmekler,
- Kullanılmış binek otomobilleri
- Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri
- Cenaze hizmetleri

2 Sayılı Listede yer alan ve %8'lik orana tabi mal ve hizmetler:

- Sebze ve meyveler, bunların tohum, çekirdek ve sporları, nane, şeker kamışı, pamuk tohumu ve çiğiti, yağlı tohum ve meyvelerin un ve kaba unları

¹²³ 05/05/2004 tarih ve KDVK-15 / 2004-15 sayılı 15 No.lu KDV Sirküleri.

- Türk Gümrük Tarife Cetvelininin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzular.
- Pamuklu, yünlü, ipekli, sentetik, suni veya bunların karışımlarından örme dahil her nevi mensucat.(dokuma)
- Yukarıdaki mensucattan mamul; İç ve dış giyim eşyası (şapka, kravat, kaşkol, kemer, çorap, eldiven vb. dahil), havlu, bornoz, perde, çarşaf, yastık, yorgan, battaniye, uyku tulumu, her türlü kılıf ve örtüler ile bunların benzeri ev tekstil ürünleri
- Her nevi maddeden mamul ayakkabı, terlik, çizme ve benzerleri
- Her nevi maddeden mamul çanta, bavul, valiz ve benzerleri.
- Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri.
- Sinema, tiyatro, opera, operet, bale, müze giriş ücretleri.
- Yaşlı, sakat ve düşkünler için bakım ve huzurevleri ile yetimhanelerde verilen hizmetler

2.2.2. İade Tutarının Hesaplanması

İade tutarı vergilendirme dönemleri esas alınarak takvim yılı itibariyle hesaplanacaktır.

İndirimli orana tabi işlemlerde tam veya kısmi istisna kapsamına girenler bu istisnaların uygulanmasına ilişkin genel esaslara tabi olacaktır. İndirimli orana tabi işlemler kısmi istisna kapsamına giriyorsa, işlemlerin bünyesine giren verginin indirim konusu yapılmaması, tam istisna kapsamına giren işlemlere ait yüklenen vergilerin ise indirim konusu yapılması, indirimle telafi edilememesi halinde, o istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade olarak talep edilmesi gerekmektedir. Yani bu işlemler indirimli oran kapsamında değerlendirilmemelidir.

74 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde¹²⁴ belirtildiği üzere iade tutarının hesaplanmasına her takvim yılının ocak ayı itibariyle başlanacaktır. Ocak döneminde varsa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ile indirimli orana tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergi, defter ve belgeler esas alınarak mükellefler tarafından hesaplanacaktır. İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenen vergiden hesaplanan vergi çıkarılarak ilk hesaplama yapılacaktır. Bu ilk

¹²⁴ 14/09/2000 tarih ve 24170 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

hesaplama aynı dönem beyannamesinde yer alan "sonraki döneme devreden vergi" tutarı ile karşılaştırılacaktır.

Beyannamede sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa, ocak dönemi için indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi tutarı yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir.

Eğer sonraki döneme devreden vergi mevcut ise ve indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi ile bu işlemler nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi arasındaki vergi farkını aşmıyorsa, bu **vergi farkının** tamamı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı "aylık iade edilebilir vergi" olarak kabul edilecektir.

Örnek: Ocak sonraki döneme devreden vergi: 100

Ocak indirimli oran sebebiyle yüklenilen KDV: 250

Ocak indirimli oran çerçevesinde hesaplanan KDV: 175

Ocak diğer yüklenilen vergi: 100

Ocak diğer hesaplanan vergi: 75

(Aralık devreden KDV'nin olmadığı varsayılmıştır.)

Burada iade edilebilir vergi hesabına dahil edilecek tutar indirimli oran sebebiyle yüklenilen vergi ile bu işlemler nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi arasındaki vergi farkının tamamı olan 75 TL'dir. Çünkü sonraki döneme devreden vergi 100TL olup 75TL'yi aşmaktadır. Buradaki vergisel rasyonel ise diğer yüklenilen vergi ile diğer hesaplanan vergi arasındaki fark olan 25TL'nin genel esaslar çerçevesinde devreden KDV olarak değerlendirilmesi gerektiği ve indirimli oran ile ilişkisinin bulunmamasıdır.

Bu hesaplama Şubat dönemi için de yapılarak, Şubat döneminde varsa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ve bu işlemlerle ilgili olarak hesaplanan katma değer vergisinin farkı hesaplanacak, bu fark Ocak dönemine ait iade edilebilir vergi ile toplanacak, bu toplam Şubat dönemi beyannamesinde yer alan sonraki döneme devreden vergi tutarı ile mukayese edilecektir. Sonraki döneme devreden vergi yoksa, ilk iki ay yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir. Devreden vergi mevcutsa ve yukarıda hesaplaması verilen toplamı aşmıyorsa toplamın tamamı yıllık iade hesabına dahil edilecek, devreden vergi sözü edilen

toplamı aşmıyorsa, Şubat dönemi beyannamesindeki devreden vergi tutarı ilk iki ay için "iade edilebilir vergi" olarak dikkate alınacaktır.

Bu hesaplamalar Aralık ayına kadar diğer aylar için de yukarıdaki açıklamalara göre yapılacaktır. Aralık ayındaki indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ile bu işlemlerle ilgili olarak hesaplanan vergi arasındaki fark, Kasım sonu itibarıyla hesaplanan "iade edilebilir vergi" ile toplanacaktır. Bu toplam Aralık ayı devreden vergisi ile mukayese edilecek, devreden vergi yoksa iade söz konusu olmayacaktır. Devreden vergi mevcutsa ve tutarı bu toplamı aşmıyorsa **bu toplam**, aşmıyorsa Aralık ayındaki **devreden vergi tutarı** izleyen yıl için "iade edilebilir vergi" olarak dikkate alınacaktır. (Ancak iade Bakanlar Kurulunca belirlenen asgari limiti geçerse yapılabilecektir, buna aşağıdaki bölümlerde değinilecektir.)

İndirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergilerin hesabına, genel imal ve idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergiler dahildir. Yani indirimli orana tabi işlemlerde genel imal ve idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergilerden bu işlemlere isabet eden tutarlar, iade hesabına dahil edilecektir.

Ancak 2008/13903 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, sadece konaklama tesislerini işleten mükellefler, 20/07/2008 tarihinden sonra indirimli orana tabi işlemlerine ait iade hesabına, amortismanına tabi iktisadi kıymetlere (demirbaşlar, yatak, yorgan, kaşık, çatal vb. gibi) ödedikleri KDV'yi dahil edemeyeceklerdir¹²⁵.

2.2.3. Mahsuben İade Uygulaması

KDV Kanunu'nun 29/2 maddesine göre mükellefler indirimli oran uygulaması sebebiyle yükledikleri vergileri ya aylık olarak mahsuben ya da yıllık olarak nakden iade alabilmektedirler. Mahsuben iade uygulaması aşağıda ele alınmıştır. Nakden iade uygulaması da mahsuben iade uygulamasını müteakip ele alınmıştır.

-Mahsubu Talep Edilebilecek Borçlar

99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin¹²⁶ yayınlanması ile, 2006/Ocak ve izleyen vergilendirme dönemlerine ilişkin indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV alacakları, mükellefin kendisine ait ithalde alınanlar da dahil vergi borçlarına ve SSK

¹²⁵ Oktar, a.g.e., s.341.

¹²⁶ 11/07/2006 tarih ve 26225 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

prim borçlarına mahsup edilecektir. Bu alacakların, 01/10/2006 (bu tarih dahil) tarihinden itibaren elektrik ve doğalgaz borçlarına da mahsubu talep edilebilecektir.

106 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kapsam biraz daha artırılmış ve aşağıdaki gibi düzenlenmiştir¹²⁷.

Faaliyetleri indirimli KDV oranına tabi işlemlerden oluşan kolektif şirketler ile adi ortaklıklar (şirketler) adına ortaya çıkan KDV iade alacakları, 99 ve 101 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde belirtilen borçlarının yanı sıra, bu 28/07/2007 tarihinden sonra yapılacak iade talepleri için geçerli olmak üzere, söz konusu şirket ortaklarının yalnızca vergi (ithalde alınanlar dahil) ve SSK prim borçlarına da mahsup edilebilecektir.

Ancak 107 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle adi, kolektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) dışındakilerin vergi ve SSK prim borçlarına mahsup imkanı 4 Ocak 2008 tarihinden sonra yapılacak mahsup talepleri için kaldırılmıştır¹²⁸. (Yani ortaklık payı şartı getirilmiştir ve komanditeler de kapsama alınmıştır, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yapılan değişiklik ile)

Mahsup talepleri yukarıda anılan tebliğlerde yapılan düzenlemeler çerçevesinde yerine getirilecek ve mahsup talep dilekçesine, 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1.4.1.) numaralı bölümde sayılan belgelerin yanı sıra, diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tarafından onaylanmış belge de eklenecektir.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergi dairesine iş ortaklığı olarak mükellefiyet tesis ettiren işletmelerin, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde olduğu gibi, ortaklarının vergi ve SSK prim borçlarına bu uygulama kapsamında mahsup yapılması mümkün bulunmamaktadır.

¹²⁷ Yasin Ünal, İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Katma Değer Vergisi İadesi, **Vergi Raporu**, S.134, 2010 s.215.

¹²⁸ Oktar, a.g.e., s.346.

-Alacakların Elektrik ve Doğalgaz Borçlarına Mahsubu

101 Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹²⁹ ile bu uygulamaya ilişkin usul ve esaslar tespit edilmiştir. Buna göre uygulama şu şekilde işleyecektir.

Elektrik ve doğalgazı, %51 veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin eden iade hakkı sahipleri, bu kuruluşlara başvurarak fatura bedellerini KDV iade alacaklarına mahsup suretiyle ödemek istediklerini belirtecekler ve bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmek üzere fatura bedellerinin yatırılacağı bir banka hesap numarası talep edeceklerdir.

Satıcı kuruluşlar, %51 ve daha fazla hisselerinin kamuya ait olduklarını da belirtmek suretiyle fatura bedellerinin yatırılacağı banka hesap numarasını gösteren yazıyı mükellefe vereceklerdir. Mükellefler, satıcılardan alacakları yazı veya yazıları, bir defaya mahsus olmak üzere, bir dilekçe ekinde bağlı oldukları vergi dairesine verecekler, dilekçede, indirimli orana tabi işlemlerinden doğan iade alacaklarının doğalgaz ve/veya elektrik borçlarına mahsup suretiyle ödemek istediklerini belirteceklerdir. Dilekçe ve eki, vergi dairesince doğalgaz/elektrik satıcısı işletmeden alınacak teyit sonrasında geçerlik kazanacaktır. Dilekçede yer alan bilgilerde değişiklik olması halinde, mükellefler tarafından değişiklikler gecikmeden vergi dairesine bildirilecektir.

Bu mahsup uygulaması, 2006/Ekim dönemine ait olup Kasım ayında verilecek KDV beyannamesinin verildiği tarihten sonra muaccel hale gelecek elektrik ve doğalgaz borçları ile başlamıştır.

Mahsup talebi, KDV beyannamesinin verilmesinden sonra bir dilekçe ile yapılacaktır. Dilekçeye

- İade hakkı doğuran işlemin yapıldığı yıla ait alış ve satış faturalarının listesi
- (bu listelerde fatura düzenleme haddinin altında kalan tutarlar ile aynı mükelleften yapılan alımların toplamı tek tutar olarak belirtilebilecektir)
- Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo.
- Yılı içinde mahsup edilen tutarları aylık olarak gösteren tablo (bu tabloda yılı içinde mahsup edilemeyen tutar da tek satır olarak gösterilecektir)
- İadenin talep edildiği yılın ilk döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aylar itibarıyla devreden KDV tutarlarını gösteren tablo.

¹²⁹ 15/11/2006 tarih ve 26347 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

- Doğalgaz/elektrik faturasının iadeyi talep eden firma yetkililerince aslına uygunluğu kaşe ve imza tatbik edilmek suretiyle onaylanmış fotokopisi.(Bu faturada yer alacak ceza, faiz vb. unsurlar da mahsuba esas tutara dahil olacaktır.)

eklenecektir.

Mahsup talebi için fatura örneğinin ibrazı zorunludur. Satıcı kuruluş yetkililerince onaylanmış da olsa, borcun miktarını gösteren fatura dışındaki belge veya yazılara dayanılarak mahsup yapılmayacaktır. Mahsup dilekçesinde doğalgaz/elektrik dağıtıcısı kuruluşun banka hesap numarası da belirtilecektir.

KDV beyannamesinde indirimli orana tabi işlemlerin yanı sıra diğer işlemlerden doğan iade alacaklarının bulunması da mümkündür. Toplam iade alacağından öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki kendi vergi borçlarına mahsup yapılacaktır. Bu mahsup işleminden sonra indirimli orana tabi işlemlere ait bir KDV alacağının kalması halinde kalan tutar, mükellefin isteğine bağlı olarak kendi SSK prim borçları ile doğalgaz/elektrik borçlarına mahsup edilecektir. İndirimli orana tabi işlemler dışındaki diğer iade hakkı doğuran işlemlerden doğan KDV alacaklarının doğalgaz/elektrik borçlarına mahsubu mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle mahsup dilekçesinde;

- iade alacağının, indirimli orana tabi işlemler dahil, iade hakkı doğuran işlem türleri itibariyle tutarları,
- muaccel hale gelmiş kendi vergi borçlarının toplam tutarı,
- bu borç tutarının, iade hakkı doğuran işlemlerden hangilerine ilişkin alacağa mahsup edileceği,
- bu mahsuptan sonra, indirimli orana tabi işlemlerden kalacak iade tutarı (A),
- varsa, indirimli orana tabi işlemlere ait olup geçmiş dönemlerde mahsup edilemeyen iade alacağı (B),
- (A + B) toplamından doğalgaz/elektrik borçları ve/veya SSK prim borçlarına mahsubu talep edilen tutar,
- indirimli orana tabi işlemlere ait iade alacağından bu dönemde mahsup edilemeyen ve gelecek döneme aktarılan iade tutarı,

bir tablo halinde yer alacaktır.

Mahsubun yapılabilmesi için mahsup dilekçesi ve eklerinin en geç fatura son ödeme (vade) tarihinden 10 gün önce vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi gerekmektedir. Dilekçe, fatura örneği ve diğer eklerin bu tarihten sonra verilmesi halinde mahsup talebi yerine getirilmemektedir.

Mahsup talebinin usulüne uygun olarak yapılmasından sonra mahsup tutarı, vergi dairesi tarafından faturayı düzenleyen kuruluşun banka hesap numarasına vade tarihine kadar aktarılacaktır. Herhangi bir nedenle faturadaki tutardan fazla bir aktarma yapılmışsa fark, faturayı düzenleyen kuruluş tarafından gecikmeden vergi dairesine iade edilecektir. Bu farkın faturayı düzenleyen kuruluş tarafından, borçluya nakden veya daha sonraki fatura bedellerinden mahsup suretiyle iadesi mümkün değildir.

Mahsup talebinin usulüne uygun olarak yerine getirilmemesi, belgelerin eksik ya da hatalı olması gibi nedenlerle mahsup işleminin faturanın vadesine kadar yapılamaması halinde, faturayı düzenleyen kuruluşun fatura borcunu, **adına fatura düzenlenen alıcıdan talep edeceği** hususunun mükelleflerce göz önünde bulundurulması gerekir. Ayrıca, mahsup tutarının fatura bedelini karşılamaması halinde, mahsup sonrasında kalan fatura borcunun faturayı düzenleyen kuruluş tarafından adına fatura düzenlenen mükelleften aranacağı tabiidir.

-Mahsuben İade Tutarının Hesaplanması

Yılı içinde mahsuben iade edilecek KDV tutarlarının hesaplanmasına ilgili yılın Ocak döneminden itibaren başlanacaktır. Hesaplama yukarıda iade tutarının hesaplanması başlığı altında açıklanan şekilde aylar itibariyle ve kümülatif olarak gerçekleştirilecektir. 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olup indirimli oran kapsamında işlemleri bulunan mükelleflerde hesaplamaya takvim yılının ilk 3 aylık dönemi (Ocak-Şubat-Mart) ile başlanacak ve izleyen üçer aylık dönemler itibariyle devam edilecektir.

Bu şekilde yapılacak hesaplama sonunda iade tutarının 14.300 TL'yi geçtiği dönemde aşan kısmın, izleyen dönemlerde ise tamamının mahsuben iadesi talep edilebilecektir. İade alacağıının doğduğu dönemde, alacağın tamamının mahsup olarak kullanılamaması halinde kullanılmayan tutar, gelecek dönemlerdeki mahsup taleplerinde dikkate alınabilecektir.

-Mahsuben İade İçin Aranılan Belgeler (Aylık Talep Halinde)

- a. Mahsup talep dilekçesi
- b. Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar yapılan alışlara ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimli orana tabi satışlara ilişkin fatura ve benzeri belgelerin listesi (bu listelerde fatura düzenleme haddinin altında kalan tutarlar ile aynı mükelleften yapılan alımların toplamı tek tutar olarak belirtilebilecektir)
- c. Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibariyle hazırlanacak tablo.
- d. Mahsup hakkının doğduğu dönemden itibaren **sadece** mahsup talep edilen vergilendirme dönemine ait olmak üzere; indirilecek KDV listesi, indirimli orana tabi işlemlere ait satış faturaları ve yüklenilen KDV tablosu. (Yani bu dönemden itibaren b ve c deki belgelerin verilmesine gerek yoktur sadece bu belgeler verilecektir.)
- e. Kollektif Şirketler ile adi ortaklıklar (şirketler) adına ortaya çıkan KDV iade alacakları için diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tarafından onaylanmış belge.

Vergilendirme dönemleri itibariyle 4.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilecek, talep belgelerinin tamamlandığı tarih itibariyle geçerlik kazanacaktır.

4.000 TL ve üstündeki mahsup talepleri vergi inceleme veya YMM tasdik raporu karşılığında yerine getirilecektir. Talep tutarının 4.000 TL'yi aşan kısmı kadar teminat gösterilmesi halinde ilgili belgelerin tamamlanıp teminatın verildiği tarih itibariyle mahsup talebi geçerlik kazanacak, teminat vergi inceleme veya YMM tasdik raporu ile çözülebilecektir. YMM tasdik raporlarında ihracat istisnasından doğan KDV alacaklarının iadesi ile ilgili limitler uygulanacaktır.

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (I/1.4.) bölümünde belirtilen mükelleflerin (kamuya ait kuruluşlar) bu kapsamdaki mahsuben iade talepleri, yukarıda yer alan belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu, YMM tasdik raporu veya teminat aranmadan yerine getirilecektir.

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan mahsuben (yılı içinde) iade taleplerinde 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan (bu çalışmadaki KDV İadesinin genel ve özel esasları bölümlerinde değinilen) ve 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine aykırı olmayan açıklamalar geçerli olacaktır.

Örnek: Mükellef (A)'nın vergilendirme dönemleri itibariyle yukarıda anlatıldığı şekilde hesapladığı kümülatif iade tutarları aşağıdaki gibidir.

Ocak Sonu ---- 1500

Şubat Sonu ----2500

Mart sonu -----5600

Nisan sonu -----6700

Mayıs sonu-----7800

Haziran sonu----- 15000

Bu mükellefe Haziran döneminde (15000-14300=) 700 TL mahsuben iade edilebilecektir. Mahsup talebi Haziran dönemi beyannamesi ve mahsup dilekçesinin verilmesinden sonra yukarıda sayılan belgelerin (a, b, ve c) tamamlandığı tarihte geçerlik kazanacaktır. Belgeler Ocak-Haziran döneminin bütününe kapsayacak şekilde hazırlanacaktır. Haziran döneminden önce 14.300 TL(2011 için) tutarındaki limitin aşılmamış olması nedeniyle mahsup talebinde bulunulamayacağından belge ibraz etmeye de gerek yoktur. Burada 4000TL'lik sınır aşılmadığından teminat, inceleme raporu veya YMM tasdik raporu aranmamaktadır.

Haziran döneminden sonra iade tutarı kümülatif olarak değil sadece ilgili vergilendirme dönemi için hesaplanacaktır.

Bu mükellef iade tutarını Temmuz ayı için 3300 TL olarak hesaplamışsa bu tutarın tamamı mahsuben iade edilebilecektir. Mahsuben iade talebi, Temmuz beyannamesi ve mahsup dilekçesinin verilmesinden sonra Temmuz ayına ilişkin olarak yukarıda sayılan belgelerden sadece a ve d şıkkında belirtilen belgeleri tamamladığı tarihte geçerlik kazanacaktır.

Mükellef, Ağustos dönemi iade tutarını 8000 TL olarak hesaplamışsa mahsup talebi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporunun ibraz edildiği tarih

itibariyle geçerlik kazanacaktır. Mükellef mahsuben iadenin teminat karşılığında yapılmasını isterse (8000-4000=) 4000 TL için teminat göstermesi gerekmektedir. Mahsup talebi de Ağustos beyannamesi ve mahsup dilekçesinin verilmesinden sonra Ağustos ayına ilişkin yukarıda a ve d şıkkında belirtilen belgelerin tamamlanması şartıyla teminatın gösterildiği tarih itibariyle geçerlik kazanacaktır.

-İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Amaçlı Teslimlerinde Mahsuben İade

İndirimli orana tabi malların oldukları gibi ihraç edilmeleri şartıyla;

- dış ticaret sermaye şirketlerine,
- sektörel dış ticaret şirketlerine,
- yarıdan fazla hissesine sahip oldukları şirketlere,
- kendi hisselerinin yarısından fazlasına sahip olan mükelleflere,

tesliminden doğan yılı içindeki mahsup talepleri, miktara bakılmaksızın inceleme raporu, yeminli mali müşavir tasdik raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilecektir.

İncelemesiz / teminatsız mahsuben iade uygulaması şu şekilde yürütülecektir:

KDV Kanununa göre tecil - terkin uygulanan ihraç kaydıyla teslimler bu düzenleme dışındadır. KDV Kanununun 11/1-c ve geçici 17'nci maddelerinde düzenlenen tecil- terkin uygulamasından doğan iade talepleri bu işlemlere ilişkin mevzuat hükümlerine göre yerine getirilecektir.

Uygulamadan faydalanılabilmesi için malların oldukları gibi ihraç edilmeleri zorunludur. Başka bir anlatımla, satışı yapılan indirimli orana tabi malın, ihraç edilen nihai ürün olması gerekmektedir.

İncelemesiz / teminatsız mahsup uygulaması, indirimli orana tabi işlemlerden, yukarıda kapsamı belirtilen teslimlere isabet eden kısım için geçerlidir. Bu hesaplama aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

- a- İade hakkı önceki bölümlerde de belirtildiği üzere Bakanlar Kurulunca belirlenen alt limitin aşıldığı dönemde doğmakta, bu dönemde limiti aşan kısmın mahsuben iadesi talep edilebilmektedir.
- b- Yılın başından limitin aşıldığı döneme kadar (bu dönem dahil) yapılan ve incelemesiz / teminatsız iade kapsamına giren teslim bedelleri toplamı, aynı

dönemdeki indirimli orana tabi bütün işlem bedelleri toplamına oranlanacak, bu oran limiti aşan iade tutarına uygulanarak incelemesiz / teminatsız mahsup edilebilecek tutar hesaplanacaktır.

- c- Limitin aşıldığı dönemden sonra ise sadece o dönemdeki işlemler için aynı oranlama yapılarak incelemesiz / teminatsız mahsup tutarı hesaplanacaktır.

İade talep dilekçesine yukarıda belirtilen iade için aranan belgelerin yanı sıra,

- İhracatı gerçekleştiren mükelleften alınacak yazı,
- Yılın başından cari döneme kadar, aylar itibariyle ve kümülatif sütunlara da yer verilmek suretiyle, incelemesiz / teminatsız mahsup kapsamına giren teslim bedelleri, bunlar dışındaki indirimli orana tabi diğer işlem bedelleri (birden fazla işlem varsa toplamları alınarak tek tutar olarak ifade edilecektir) ve her ikisinin toplamını gösteren bir tablo

eklenecektir.

-Tekstil ve Konfeksiyon Sektöründeki Fason İmalatta Mahsuben İade

105 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde¹³⁰ belirlendiği üzere, tekstil ve konfeksiyon sektöründe indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV alacakları miktara bakılmaksızın münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre iade edilecektir. İade talebi vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarihte geçerlik kazanacaktır.

Mükelleflerin KDV iade alacağı için tamamı için 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinde sayılan cinsten teminat göstermeleri halinde iade talebi, mahsuben iade için aranan belgelerin ibraz edilmiş olması şartıyla, teminatın gösterildiği tarih itibariyle geçerlik kazanacak, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

Bu açıklamalara göre, indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV alacağı için mahsuben iadesinin talep edilmesi halinde, vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonra muaccel hale gelecek kendilerine ait; ithalde alınanlar dahil vergi borçları, SSK prim borçları ile elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsup yapılabilecektir. Teminat gösterilmesi halinde, belgelerin

¹³⁰ 30/06/2007 ve 26568 sayılı **Resmî Gazetede** yayımlanmıştır.

tamamlanıp teminatın gösterildiği tarihten sonra muaccel hale gelecek yukarıda sayılan borçların mahsubu yapılabilecek, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

İndirimli orana tabi işlerden doğan KDV alacakları, yılı içinde mahsubun mümkün olmaması halinde izleyen yılda belirtilen süre içinde nakden iade olarak talep edilebilmektedir. Yılı içinde mahsubu gerçekleşmeyen indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV alacaklarına ilişkin nakden iade talepleri vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonra yerine getirilecektir.

Bu nakden iade talepleri için fason hizmetin ifa edildiği yılı izleyen yıl içinde teminat gösterilmesi halinde, belgelerin tamamlanıp teminatın gösterildiği tarihten sonra nakden iade talebi yerine getirilebilecek, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

-Mahsup İşleminin Gerçekleşmesi

Mahsup işlemi şu şekilde gerçekleşecektir.

a) Ayırım yapılmaksızın indirimli orana tabi bütün işlemlere ait iade tutarı önceki bölümlerdeki açıklamalara uygun olarak belirlenecektir.

b) Tutarın 4.000 TL'yi aşmaması halinde mahsup talepleri, ilgili belgelerin tamamlanması şartıyla incelemesiz ve teminatsız yerine getirilecektir.

c) İade tutarının 4.000 TL'yi aşması ve teminat gösterilmemesi halinde incelemesiz / teminatsız mahsuba konu kısım ile ilgili mahsup talebi ihracatın gerçekleşip ilgili belgelerin tamamlandığı tarihte, diğer kısma ilişkin mahsup talepleri ise vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla geçerlik kazanacaktır. (İhraç amaçlı teslimlerde)

d) İade tutarının 4.000 TL'yi aşması ve teminat gösterilmesi halinde;

- incelemesiz / teminatsız mahsup talepleri, ihracatın gerçekleşmesi beklenilmeden iade için aranan belgelerin tamamlanıp teminatın gösterildiği tarihte geçerlik kazanacak, alınan teminat ihracatın gerçekleşip diğer iade için aranan belgelerin ibrazı üzerine iade edilecektir. (İhraç amaçlı teslimlerde)

- incelemesiz / teminatsız mahsuba konu işlemler dışındaki mahsuben iade talepleri iade için aranan belgelerin tamamlanıp teminat gösterildiği tarihte geçerlik

kazanacak, teminat vergi inceleme raporu ya da YMM tasdik raporunun ibrazı üzerine iade edilecektir.

2.2.4. Yılı İçinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin İadesi

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir.

İade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabilecektir. 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde iade talebi en erken izleyen yılın ilk 3 aylık, en geç üçüncü 3 aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabilecektir. Hesaplama aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olup indirim yoluyla telafi edilemeyen yüklenilen vergi tutarları, yılı içinde mahsup edilen vergiler dikkate alınmadan, (2.2.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde işlemlerin yapıldığı yılın tamamı için yıllık olarak ve Aralık dönemi sonu itibariyle hesaplanacaktır.

Bu tutardan yılı içinde mahsup edilen vergiler düşüldükten sonra kalan kısmın 14.300 TL'yi aşan kısmı "İade Edilebilecek KDV" olarak hesaplanacaktır.

İzleyen yılın Ocak dönemi ile iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki bütün dönem beyannamelerinde devreden vergi yer alıyor ve her dönemde devreden vergi tutarları "İade Edilebilecek KDV" tutarını geçiyorsa, iade edilebilecek KDV tutarının tamamı iade edilecektir. Bazı dönemlerde devreden vergi tutarları "İade Edilebilecek KDV" tutarının altında kalıyorsa, devreden vergi tutarının en küçük olduğu tutar iadeye esas alınacaktır. Aradaki dönemlerden herhangi birisinde devreden vergi yer almıyorsa iade yapılmayacaktır.

Bu şekilde hesaplanan KDV alacağının 4.000 TL'yi aşmaması halinde nakden ve/veya mahsuben iade talepleri inceleme raporu, teminat ve YMM tasdik raporu aranılmadan yerine getirilecek, talep yıllık nakden veya mahsuben iade için aranan belgelerin tamamlandığı tarih itibariyle geçerlik kazanacaktır.

İade talebinin 4.000 TL ve üstünde olması halinde 4.000 TL'yi aşan kısmın nakden ve/veya mahsuben iadesi için vergi inceleme raporu veya YMM tasdik

raporu ibraz edilmesi gerekmektedir. Talepler bu raporların ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacaktır.

4.000 TL'yi aşan tutarlar için teminat gösterilmesi halinde, teminatın gösterilip belgelerin tamamlanmasından sonra nakden ve/veya mahsuben iade talepleri yerine getirilecek, teminat vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu ile çözülecektir.

Örnek: Mükellef (A)'ya, 2010 takvim yılında iade alacağıının 13.300 TL'yi aşan kısmı olan 8.000 TL mahsuben iade edilmiştir.

Mükellef 2010 yılının tamamı için iade tutarını 13.300TL'lik alt sınırı ve yılı içinde mahsuben iade edilen kısmı dikkate almadan, 24.300 TL olarak hesaplamıştır. Bu mükellefe 2011 yılında nakden veya mahsuben iade edilebilecek azami tutar (24.300- 8.000 -13.300 =) 3.000 TL'dir.

Bu mükellef iade alacağını Mayıs 2011 dönemi beyannamesinde yaptığı beyan ile talep etmektedir.

Mükellefin 2011 yılının Ocak _ Mayıs arasındaki dönemlere ait beyannamelerindeki devreden vergi tutarları aşağıdaki gibidir.

Ocak 2011	4.300
Şubat 2011	1.200
Mart 2011	3.800
Nisan 2011	2.900
Mayıs 2011	1.800

Bu mükellefe 1.200 TL nakden ve/veya mahsuben iade edilebilecektir. Mayıs 2011 beyannamesinde de iade tutarı olarak 1.200 TL gösterilecektir.

-Yıllık Nakden veya Mahsuben İade Taleplerinde Aranılan Belgeler

- İade veya mahsup talep dilekçesi
- İade hakkı doğuran işlemin yapıldığı yıla ait alış ve satış faturalarının listesi (bu listelerde fatura düzenleme haddinin altında kalan tutarlar ile aynı mükelleften yapılan alımların toplamı tek tutar olarak belirtilebilecektir)
- Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo

- Yılı içinde mahsup edilen tutarları aylık olarak gösteren tablo (bu tabloda yılı içinde mahsup edilemeyen tutar da tek satır olarak gösterilecektir)
- İadenin talep edildiği yılın ilk döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aylar itibariyle devreden KDV tutarlarını gösteren tablo

Bu kapsamdaki nakden ve mahsuben iade taleplerinde 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan ve 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine aykırı olmayan açıklamalar geçerli olacaktır.

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

Elektronik beyanname uygulamasında yıl içindeki mahsuben iade taleplerinde "İstisnalar" kulakçığındaki "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunda 406 kodlu satır seçilecektir. Bu satıra kümülatif iade tutarı Bakanlar Kurulunca yıllık olarak belirlenen limiti (2011için -14.300) aşıncaya kadar kayıt yapılmayacaktır.

Limitin aşıldığı dönemde, 406 kodla açılan satırın "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa yılın başından limitin aşıldığı döneme kadar (bu dönem dahil) indirimli oran kapsamında gerçekleştirilen ve bu kapsamdaki işlem bedellerinin KDV hariç toplamı, "İadeye Konu Olan KDV" sütununa ise yukarıda iade tutarının hesaplanması bölümünde değinildiği üzere hesaplanan mahsuben iade tutarı yazılacaktır.

Limit aşıldıktan sonraki dönemlerde, "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa sadece o dönemde gerçekleşen indirimli orana tabi işlem bedelleri, "İadeye Konu Olan KDV" sütununa ise yine yukarıdaki şekilde hesaplanan mahsuben iade tutarı yazılacaktır.

Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergiler için izleyen yılda yapılacak iade taleplerinde ise aynı tabloda 450 kodla bir satır açılacaktır. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa önceki yıldaki toplam işlem bedeli, "İadeye Konu Olan KDV" sütununa da nakden veya mahsuben iade edilecek KDV tutarı yazılacaktır.

2.2.6. Bazı Özellikli Durumlar

Mükellefler aylık mahsuben iade talep etmeksizin yıllık nakden iade talep edebilirler. 41 Sıra No.lu KDV Sirkülerine¹³¹ göre bu kapsamdaki iade alacağına ait olduğu aylık dönemde mahsubunun talep edilmesi ihtiyaridir. Bu sebeple, indirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler hak kazandıkları iade miktarını cari yılın sonraki dönemlerinde mahsuba konu edebilecekleri gibi, bir sonraki yılda da nakden veya mahsuben geri alabileceklerdir.

Yıl içinde işi terk eden mükelleflerin indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesini, işin bırakıldığı döneme ait KDV beyannamesinde beyan etmek suretiyle(izleyen yılı beklemeksizin) talep etmeleri mümkündür¹³².

2.3. KISMİ TEVKİFATTAN DOĞAN KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ

KDV Kanunu'nun 9. maddesi hükmü, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma hususunda Maliye Bakanlığına yetki vermektedir. Bu yetki verilisinin gerekçesi vergi emniyetidir. Vergi alacağına güvence altına alınması amacıyla getirilmiş bu düzenleme vergiyi ödemesinden şüphelenilen mükelleflere yönelik olarak getirilmiştir.

Vergi güvenliğine yönelik bu uygulama ilk olarak 1996 yılında hurda metal teslimleri ile tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason imalata getirilmiştir. Daha sonra bunları hurda plastik malzeme, atık kağıt ve hurda cam teslimleri izlemiştir. 1998 yılında, sınır ticareti kapsamında vergisiz getirilen akaryakıtın yurt içinde satılması işleminde taşımacılar tarafından vergi beyan edilmediği tespit edildiğinden, bu tür akaryakıt satışlarında da KDV tevkifatı yapılması öngörülmüştür. 2003 yılında kamusal karakterli kurum ve kuruluşlar ile bankalara yapılan bazı hizmetler de tevkifat kapsamına alınmıştır¹³³.

¹³¹ 03/08/2006 tarih ve KDVK-41 /2006-7 sayılı 41 No.lu KDV Sirküleri.

¹³² Oktar, a.g.e., s.357.

¹³³ Oktar, a.g.e., s.358.

2005 tarihinden itibaren külçe bakır, bakırdan mamul mallar, külçe çinko ve alüminyum ve çinko ve alüminyum mamulleri, işgücü hizmetleri tevkifat kapsamına alınmıştır.

Türkiye içinde ikametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi bulunmayan kişilerden alınan hizmetlere yapılacak tevkifat uygulamasında KDV İadesi söz konusu olmadığından bu uygulamaya bu çalışmada yer verilmemiştir.

2.3.1. 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamında Tevkifat Uygulaması

91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde¹³⁴ tevkifat yapacak kuruluşlar sayılmıştır buna göre;

- Genel bütçeye dahil daireler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler (bunlar yalnızca "yapım işleri", "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri", "özel güvenlik hizmetleri" ile "yemek servis hizmetleri"ne ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutacaklardır.)(95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile eklenmiştir.)
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler

birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere aşağıda belirtilen işlemlerde tevkifat yapmak zorundadırlar.

¹³⁴ 28/02/2004 tarih ve 25387 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

Tevkifata tabi işlemler ise aşağıda sayılmıştır.

- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Özel güvenlik hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi,
- Danışmanlık ve denetim hizmetleri

Yukarıda sayılan tevkifat yapacak olan kurum ve kuruluşların, alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin aşağıda belirtilen oranlara göre belirlenecek kısmı bu kurum ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmek ve ödenmek üzere tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifat kapsamına giren bu işlemlerin tamamı "hizmet" mahiyetindedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde tanımı verilen "teslim" mahiyetindeki işlemler bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamına girmemektedir.

Bu nedenle yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların, tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılacak olanlar da dahil olmak üzere piyasadan yapacakları her türlü mal alımında tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak kapsama giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mal, madde ve malzemelere ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek, tevkifat, kullanılan malzemelere ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanacaktır.

91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle, taşeronlara devredilen inşaat işlerinde devredenlerce tevkifat yapılma zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre; 01.03.2004'ten itibaren yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilmiş ve devredilecek yapım işlerinde, işi devreden her yüklenicinin, kendisine ifa edilen hizmete ait katma değer vergisi üzerinden tevkifat yapması zorunludur. (Alt yüklenicilere uygulanan tevkifat yukarıdaki kurum ve kuruluşlarca yapım işinin asıl yüklenicisine tevkifat uygulanmasına engel değildir.)

Ayrıca özel güvenlik hizmetlerinde, yapı denetim kuruluşlarının verdikleri yapı denetim hizmetlerinde; yukarıda sayılan tevkifat yapma zorunluluğundaki kurum ve kuruluşlara ek olarak, bütün KDV mükellefleri tevkifat yapmak zorundadır. (99 ve 104 Seri No.lu KDV Tebliği¹³⁵ ile kapsama alınmıştır.)

2.3.1.1. Tevkifat Oranı

95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlenen hesaplanan katma değer vergisi tutarlarına uygulanacak tevkifat oranı;

- Yemek servisi, bahçe ve çevre bakım, danışmanlık ve denetim hizmetlerinde 1/2,
- Özel güvenlik 4/5 (104 Seri No.lu KDV Tebliği ile değişik)
- Temizlik hizmetlerinde 2/3,
- Diğer hizmetlerde 1/3'dür.

Ayrıca 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapım işleri tevkifat oranı 1/6 olarak tespit edilmiştir. Buna göre, bu tebliğin yayımını izleyen üçüncü günden itibaren, kapsama giren yapım işleri dolayısıyla düzenlenecek fatura ve benzeri belgelerde gösterilen bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 5/6'sı işi yapanlara ödenecek, 1/6'sı ise işi yaptıran kurum, kuruluş ve işletmeler tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

2.3.1.2. Tevkifata Tabi Tutulan İşlemlerin Kapsamı

Yukarıda sayılan tevkifata tabi olan işlemlerin kapsamı aşağıda ayrı ayrı olmak üzere belirtilmiştir.

-Yapım İşleri ile Bu İşlere İlişkin Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri

Yapım işleri; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, (boya badana dahil) her türlü onarım,

¹³⁵ 01/05/2007 tarih ve 26509 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini kapsamakta ve tevkifata tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlere de tevkifat uygulanacaktır. (Ancak, bu hizmetler yapım işlerinden ayrı olarak danışmanlık ve benzeri hizmetler adı altında verildiği takdirde danışmanlık ve benzeri hizmetler hakkındaki uygulama geçerli olacaktır.)

-Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

Temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler;

- Bina temizliği,
- Sağlık kuruluşlarının hijyenik temizliği ve hastane atıklarının imhası,
- Çöp toplama ve toplanan çöplerin imhası
- Park ve bahçeler ile mezarlık alanlarının temizliği ve bakımı,
- Haşere mücadelesi,
- Demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği

ve benzeri işlerden oluşmaktadır. Bu ödemeler üzerinden hesaplanan katma değer vergisine 2/3 oranında tevkifat uygulanacaktır.

Bina temizliğine; binaların müstemilat ve eklentileri dahil iç ve dış cephesinin temizliği ve her türlü mefruşatının (halı, perde, koltuk, süs eşyası vb.) bina içinde veya dışında yaptırılan temizliği dahildir. Ayrıca, havlu, çarşaf, elbise, çamaşır gibi eşyaların kuru temizlettirilmesi veya yıkattırılması da temizlik hizmetleri kapsamında tevkifata tabi olacaktır.

Ancak, temizlik işlerinde kullanılacak deterjan, süpürge vb. malzemenin piyasadan satın alınması sırasında tevkifat uygulanmayacaktır. (mal alımına girdiği için)

Yukarıda sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşların park ve bahçeler ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi, sulanması ve haşere mücadelesine ilişkin hizmet alımları da tevkifata tabi olacaktır.

-Özel Güvenlik Hizmetleri

Güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler kendilerine bağlı güvenlik görevlileri marifetiyle genel olarak; sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri almaktadırlar. Bunun yanında söz konusu şirketler giriş çıkış kontrolü, danışma hizmeti, santral, trafik hizmeti, yangınla mücadele, değerli evrak, nakit, maden gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere taşınması, ikaz-ihbar, ilk yardım, alarm izleme ve koruma hizmetlerini de sunmaktadırlar.

Bu ve benzeri tüm hizmetler özel güvenlik hizmetlerinin içinde kabul edilmektedir. 104 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uyarınca yukarıdan sayılan kurum ve kuruluşlara ek olarak tüm KDV mükellefleri aldıkları özel güvenlik hizmetleri için tevkifat yapmak zorundadırlar.

-Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri

KDV tevkifatı için sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşlara ait veya bu kurum ve kuruluşlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerine ilişkin bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisi de tevkifata tabi tutulacaktır.

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların bakım hizmetleri, bunların kendinden beklenen görev ve işlevleri sağlamak için belli aralıklarla veya gerektiği zaman yapılan faaliyetlerdir. Bu hizmet sırasında bakımı yapılan şeyin belli aksam ve parçalarının değiştirilmesi de hizmetin ayrılmaz bir parçasıdır.

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların onarımı ise bozulmuş, eskimiş araçların kullanılabilir hale getirilmesinden ibarettir.

Bakım hizmetinde olduğu gibi onarım hizmetinde de onarılan şeye ait bazı parçaların değiştirilmesi işin tabii bir sonucudur. Dolayısıyla, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait bakım ve onarım hizmetlerinin yalnızca işçilik hizmetinden ibaret sayılması söz konusu olmayıp, bu hizmetin gereği olarak yapılan mal, malzeme ve parça teslimleri de bakım ve onarım hizmetine dahil bulunmaktadır.

-Yemek Servis Hizmetleri

Yemek servis hizmetleri; Tevkifat kapsamında olan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır. Ayrıca bu kuruluşların kokteyl, davet, toplu yemek vb. hizmet alımları da tevkifata tabidir.

Bu amaçla yapılan hizmet alımlarının tevkifat yapmakla sorumlu kurum veya kuruluşlara ait bir yerde hazırlanması (pişirilmesi) veya tüketilmeye hazır halde temin edilmesi tevkifat uygulanmasına engel değildir.

Bazı şirketlerin üreterek pazarladıkları ve oluşturulan sisteme dahil işyerlerinde yeme içme hizmeti teminine imkan veren yemek (karne-bilet) çeklerinin bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, yemek servis hizmetinin hizmeti alan kuruluşun bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi halinde tevkifat uygulanacağı tabiidir.

Ancak bu kuruluşların kendi personeli marifetiyle hazırlanacak yemekler için piyasadan yiyecek maddeleri ve bu işle ilgili çeşitli malzemeleri satın alması tevkifata tabi değildir.

-Danışmanlık ve Denetim Hizmetleri

Teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık ve denetim hizmetleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulacaktır.

Anılan kurum ve kuruluşlara sunulan piyasa etüt- araştırma ve ekspertiz hizmetleri ile bu kuruluşlara yapılan herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilen ve bedeli ayrıca belirlenen eğitim hizmetleri danışmanlık hizmeti kapsamında görülecektir.

Avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekalet akdi çerçevesinde (icra vb.) verdikleri hizmetler prensip olarak tevkifat kapsamına girmemektedir. Avukatların verdikleri danışmanlık hizmetleri ise tevkifata tabidir. Avukatlarla yapılan sözleşmede avukatlık

ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa bu iki unsur ayrı ayrı ücretlendirilmediği takdirde yapılan toplam ödeme üzerinden tevkifat uygulanacaktır.

Uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri (mesela derecelendirme kuruluşlarının verdiği hizmetler) ve yapı denetim kuruluşlarının sunduğu yapı denetim hizmetleri denetim hizmeti olarak tevkifata tabi bulunmaktadır. (93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile değişik)

2.3.1.3. Tevkifat Uygulamasında Sınır

Yukarıda sayılan tevkifat kapsamındaki her bir işlemin bedeli(KDV dahil) Vergi Usul Kanunu'na göre o yıl için geçerli fatura düzenleme sınırını (2011 için 700TL) aşmadığı takdirde hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Ancak, tespit edilen tutarı aşan işlemlere ait katma değer vergisinin tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılmayacak, aynı işleme ait bedellerin toplamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

2.3.1.4. Tevkifata Tabi Hizmetleri İfa Eden Mükelleflerin Belge Düzeni ve Vergi Beyanı

Tevkifat kapsamına giren hizmetleri ifa eden mükellefler düzenleyecekleri faturada işlem bedelini, hesaplanan katma değer vergisini, tevkifat miktarını ve tahsil edilecek toplam meblağı göstereceklerdir.

Faturayı düzenleyen mükelleflerce tevkifat uygulanan işlem bedelinin tamamı, ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesinin Tablo-2 Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler başlıklı bölümünün Teslim ve Hizmet Bedeli sütununa (14, 16, 18, 20 no.lu satırlar) dahil edilecektir. Tevkifat Oranı sütununa tevkifat oranı (1/3, 2/3, 1/2) yazılacaktır. Son olarak, Hesaplanan KDV sütununa (15, 17, 19, 21 nolu satırlar) oranlara göre hesaplanacak tutarlar yer alacaktır. Beyannamenin Tablo-9 Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler başlıklı bölümüne 402 kod numarası ve KDV madde numarası, teslim ve hizmet bedeli sütununa tevkifat uygulanan işlem bedeli,

iadeye konu olan KDV sütununa da bu işlemler nedeniyle iade edilmesi gereken KDV tutarı yazılacaktır¹³⁶.

2.3.1.5. Sorumlu Tayin Edilen Kurum ve Kuruluşlarca Yapılacak İşlemler

10 Kasım 2003 tarihli ve 25285 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliğ ile değişik 18 Sıra Numaralı Muhasebat Genel Tebliği'nin "II-DİĞER HUSUSLAR" bölümünde; genel bütçeli dairelerin yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermeyecekleri, özel bütçeli idareler ve döner sermayeli kuruluşların ise yaptıkları tevkifatları beyanname düzenlemek suretiyle ilgili vergi dairelerine yatıracakları ifade edilmiştir.

Buna göre, genel bütçeli idarelerin bu yukarıda saydığımız işlemler dolayısıyla tevkif ettikleri katma değer vergileri için ayrıca beyanname verilmeyecektir.

Genel bütçeli idareler dışında sayılan kuruluşların tamamı ise tevkif ettikleri vergiyi vergi sorumlularına ait 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edip kanuni süresi içinde vergi dairelerine yatıracaklardır. Bu kuruluşlardan KDV mükellefiyeti olmayanlar mükellefiyetlerini tesis ettireceklerdir. Sorumlu sıfatıyla beyanname sadece işlemin yapıldığı dönemde verilecek bu kuruluşlardan her ay beyanname istenmeyecektir.

Bankaların 2 numaralı KDV beyannamesini kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Ancak, bu uygulamanın yaratacağı sorunlar dikkate alınarak isteyen bankaların tevkif ettikleri katma değer vergisini şube bazında da beyan edip ödemeleri Katma Değer Vergisi Kanununun 43/6'ncı maddesi çerçevesinde Maliye Bakanlığınca uygun görülmüştür.

Genel bütçeli kurumlar dışındaki tevkifatta bulunacak kurum ve kuruluşlar "2 numaralı beyanname"nin Tablo-2 Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim bölümünün Matrah sütununa (16, 18, 20, 22, 24, 26 No.lu satırlar) tevkifata tabi işlem bedelinin tamamı, tevkifat oranı sütununa ilgili tevkifat oranı yazılacak, vergi sütununda ise, bu oranlara göre hesaplanacak vergi miktarı gösterilecektir.

¹³⁶ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, **KDV İade Rehberi**, 29.01.2009.
<http://www.avdb.gov.tr/dosyalar/2009/02/kdviade/Kdviaderhb.pdf>, (15.02.2011), s.75.

2 numaralı beyannamede herhangi bir surette indirim yapılması mümkün olmadığından tevkif edilen verginin, aynen vergi dairesine yatırılması gerekmektedir. Ancak tevkifat uygulayan kurumun katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunması ve bu hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, hizmet bedelinin satıcıya ödenen kısmı ile birlikte 2 numaralı beyanname ile beyan edilen tevkifat tutarının 1 numaralı beyannamede indirim konusu yapılabileceği tabiidir. Hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin satıcıya ödenen kısmı takvim yılı aşılmamak şartıyla hizmet faturasının defterlere kaydedildiği dönemde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen kısmı ise 2 numaralı beyannamenin ait olduğu dönem için verilen 1 numaralı beyannamede indirim konusu yapılacaktır.

2.3.1.6. İade Uygulaması

Tevkifata konu edilecek işlemler yönünden faturayı düzenleyen mükellefler, beyannamelerinde tevkifattan sonraki bedel üzerinden "hesaplanan vergi" beyanında bulunacaklardır. Bu işlemleri için yükledikleri KDV'leri tam tutarları üzerinden indirim konusu yapacaklardır.

Bu durumda, bazen mükellefler tevkifata tabi hizmetleri dolayısıyla yükledikleri KDV'leri "hesaplanan KDV"lerinden indirememektedirler. Bu gibi durumlarda, mükelleflerin süresinde ve yazılı olarak talep etmeleri koşuluyla, yapılan tevkifat nedeniyle ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılamayan KDV'leri nakden veya mahsuben iade talep etmeleri mümkündür.

İade olarak talep edilecek tutar işlemin bünyesine giren vergi değil, tevkif edilen vergi esas alınarak belirlenecektir. Dolayısıyla iadesi istenilecek katma değer vergisi hiçbir surette tevkif edilen vergiden fazla olmayacaktır. Ayrıca iade talep eden mükelleflerden istenecek olan "yüklenen vergiler listesi" iadenin tevkif edilen vergi tutarına göre belirlenmesine engel değildir.

KDV alacaklarının "**kendi vergi borçlarına**"(SSK borcu geçerli değil örneğin) mahsubunu isteyen mükelleflerin 1.000.-TL'yi (1.000.-TL dahil) aşmayan mahsup talepleri, ilgili belgelerin tamamlanmış olması şartıyla, inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilecektir. (95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uyarınca) Bu tutarı aşan iade talepleri ise sadece banka teminat mektubu veya inceleme raporu karşılığında yerine getirilecek, teminat mektupları vergi inceleme raporunun düzenlenmesinden sonra çözülecektir. (YMM Raporu ile iade yok)

-Yapım İşlerinde İade Uygulaması

Yapım işlerine ait katma değer vergisi tevkifatından doğan “**mahsuben**” iade taleplerinin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu karşılığında da yerine getirilmesi mümkündür. Ancak mahsuben iade sınırlaması 96 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile kalkmış ve yapım işlerine ait “**nakden**” iadelerde de yeminli mali müşavir tasdik raporunun kabulü uygun görülmüştür.

Buna göre, 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde tevkifata tabi tutulan işlemlerden yalnızca yapım işlerinden doğan mahsuben veya nakden iade talepleri banka teminat mektubu ve inceleme raporu yanında yeminli mali müşavir tasdik raporu karşılığında da yerine getirilecektir. Yeminli mali müşavir tasdik raporlarında mal ihracı için öngörülen limit (2011 için 330.000 TL) geçerli olacaktır.

Yeminli mali müşavir tasdik raporu ile mahsuben iade, 86 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B/3) numaralı bölümünde belirtilen vergi ve SSK prim borçları (mükellefin kendisinin, ortaklarının, mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, sosyal sigortalar kurumu prim borçlarına) için geçerlidir.

Mükellefin kendi vergi borçları için mahsup talep etmiş olması halinde 1000TL'lik sınır aşılmazsa, teminat ve inceleme raporu yanında yeminli mali müşavir tasdik raporu da aranılmayacağı tabiidir.

-İade İçin Aranılan Belgeler

- İade veya mahsup talep dilekçesi
- Tevkifat uygulanan işleme ait faturaların aslına uygunluğunu belirten bir şerh taşıyan örnekleri veya bu faturaların dökümünü ihtiva eden bir liste.
- Yüklenen vergilerin listesi

Ayrıca Tebliğlerde yer almamakla birlikte uygulamada;

- İndirilecek KDV listesi
- Gerekli görülmesi halinde yapım işlerinde alt taşeronlara devredilen işler nedeniyle, alt taşeronlarla yapılan sözleşmeler

istenmektedir¹³⁷.

2.3.2. Tekstil ve Konfeksiyon Sektörü Fason İmalatında Katma Değer Vergisi Tevkifatı

Fason üretim veya kısaca Fason, ekonomik tanıma göre; biri diğerine göre ekonomik üstünlüğe sahip iki firma arasındaki ilişki sonucu, küçük firmanın büyük firma için anlaştıkları türde, miktarda ve kalitede süreli olacak şekilde üretim yapması ve bu üretimi anlaştıkları tarihte teslim etmesidir.

Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde, fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 1/2'si, fason iş yaptıranlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere tevkifata tabi tutulacak, 1/2'si ise fason iş yapana ödenecektir. (107 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiş oranlardır.)

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerce, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde sorumluluk uygulaması kapsamında tevkifat yapılmayacaktır. (73 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

KDV İadesi açısından ise fason üretimin şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir.

51 Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹³⁸, ne göre; Fason işlerde mamul bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları itibariyle kısmi olarak fason iş yaptırılması da mümkündür. Örneğin; bir konfeksiyon firmasının pazarlayacağı gömleklerin kumaşını, kesimini, dikimini ayrı ayrı firmalara fason olarak yaptırması halinde her bir kısmi iş tevkifat uygulaması kapsamına girecektir.

Fason iş yapanların, başkalarına fason iş yaptırmaları, her iki fason iş bakımından tevkifat uygulamasına engel değildir. Örneğin, imal edip pazarladığı pantolonların bir kısmını fason olarak imal ettiren bir mükellef, aynı zamanda ihracatçı firmalara fason olarak erkek takım elbisesi imal ediyorsa, fason yaptırdığı pantolonlar için kendisi tevkifat uygulayacak, ihracatçıya yaptığı fason takım elbiseler için ise ihracatçı tarafından tevkifat uygulanacaktır.

¹³⁷ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, **KDV İade Rehberi**, 29.01.2009.

<http://www.avdb.gov.tr/dosyalar/2009/02/kdviade/Kdviaderhb.pdf>, (15.02.2011), s.77.

¹³⁸ 10/01/1996 tarih ve 22519 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

Fason olarak yapılan işlerde fason işi yapanlar tarafından kullanılan iplik, tela, fermuar, düğme, astar ve benzeri her türlü yardımcı madde ve malzemeler, fason hizmet bedeline dahil edilecektir. Fason iş için kullanılan bu madde ve malzemelerin ayrı fatura edilmesi söz konusu değildir.

-Fason İşin Kapsamı

53 Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹³⁹ ve 58 Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹⁴⁰ ile fason işlerin kapsamı hakkında bazı bilgiler verilmiştir. Buna göre;

Çanta ve ayakkabı dışında deriden mamul giyim eşyasının fason işleri de tevkifat uygulamasına tabidir.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasaralama işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacak, boya ve kimyevi maddelerin bu işleri yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde tevkifat yapılmayacaktır.

Yukarıda sayılanlar dışında kalan, ütüleme, çözgü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, traşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün işler tevkifat uygulamasına tabidir.

Ancak, bu işler yukarıda sayılan boya, baskı, apre ve kasaralama işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak onlarla birlikte yapılıyorsa, aynı faturada gösterilmeleri kaydıyla bu işler tevkifat uygulaması bakımından boya, baskı, apre ve kasaralama hizmetleri gibi işlem görecektir.

Tekstil sektöründe tevkifat uygulaması giyim eşyaları ile sınırlı değildir. Buna göre; perde, mobilya kumaşı, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetlerde de tevkifat uygulanacaktır.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründe fason olarak yaptırılan yıkama işleri, prensip olarak tevkifat uygulamasına tabidir. Ancak yıkama işinde kullanılan kimyevi maddelerin fason imalatı yapanlar tarafından temin edilip kullanılmaları halinde tevkifat uygulanmayacak, bu kimyevi maddelerin fason iş yaptıranlar tarafından temin edilip fason iş yapanlara verilmesi halinde tevkifat yapılacaktır.

¹³⁹ 30/03/1996 tarih ve 22596 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

¹⁴⁰ 07/12/1996 tarih ve 22840 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

Fason olarak yaptırılan kapitone işlerinde astarın üzerine sadece elyaf veya elyafyla birlikte tül veya tela tatbik edilmektedir. Sadece elyaf tatbik edilen hallerde elyafın, elyaf ile birlikte tül veya telanın tatbik edildiği hallerde elyaf ile tül veya elyaf ile telanın fason iş yaptıranlar tarafından temin edilip fason iş yapanlara astar ile birlikte verilmesi halinde tevkifat uygulanacak, astar hariç yukarıda sayılanların fason iş yapanlarca temin edilip kullanılması halinde ise tevkifat uygulanmayacaktır.

-Fason İşlemden Tevkifat Sonucu Verginin Beyanı

Fason iş yapanlar tevkifat uygulanacak hizmetleri nedeniyle düzenleyecekleri faturada; fason hizmet bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile, vergi tutarlarının tevkifat uygulanacak kısmı ile fason iş yaptırandan tahsil edilecek kısmını ayrı ayrı göstereceklerdir.

Örnek: Tekstil ihracatçısı (A), Şubat 2011 döneminde imalatçı (B)'ye 100.000 liralık fason iş yaptırmıştır. (B)'nin bu işlem nedeniyle düzenleyeceği fatura aşağıdadır.

A İşlem Bedeli	100.000.-
B Hesaplanan KDV (Ax%8)	8.000.-
TOPLAM	108.000.-
(-)KDV Tevkifatı (Bx1/2)	4.000.-
Tahsil Edilecek Tutar	104.000.-
Beyan Edilecek KDV (Bx1/2)	4.000.-

Bu fatura örneğinde "KDV Tevkifatı" satırı, hesaplanan verginin 1/2'si olarak hesaplanan ve fason iş yaptıranlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecek miktarı göstermektedir. "Beyan edilecek KDV" satırında ise hesaplanan katma değer vergisinin 1/2'si olarak hesaplanan ve fason imalatçı tarafından beyan edilecek tutar yer almaktadır.

Fason iş yaptıranlar, tevkifat tutarını, teslim veya hizmetin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edecekler ve bu tutarı aynı döneme ait 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapacaklardır. Fason iş yapana ödenen hesaplanan katma değer vergisinin 1/2'si tutarındaki kısım ise fason işle ilgili faturanın defterlere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılacaktır.

Fason iş yaptıranlar, beyan edilen tevkifata ait tahakkuk fişi ile verginin ödendiğine dair vergi dairesi alındılarının kaşeli ve imzalı fotokopilerini, beyannamenin verildiği tarihi izleyen ayın ilk 10 günü içinde satıcıya intikal ettireceklerdir. Satıcılar bu tarihe kadar belgelerin gelmemesi halinde durumu aynı ayın 20'nci gününe kadar alıcının vergi dairesine bildireceklerdir.

2 No.lu beyanname ile beyan edilen bu verginin, sadece beyan edilmekle yetinilmesi söz konusu olmayıp beyanname uyarınca tahakkuk eden verginin aynı süre içerisinde ödenmesi gerektiği tabiidir.

Tevkif edilen katma değer vergisinin beyanı için kullanılmakta olan 2 No.lu beyannamenin "Tablo I" bölümünde mükellef ve sorumluya ait sicil bilgilerinin doldurulmasına ilişkin satırlar yer almaktadır. Tevkifat yapan mükellefler, I No.lu Tablonun "Vergi sorumlusuna ait sicil bilgileri"ni kapsayan 3-9 numaralı satırlar arasına kendi sicil bilgilerinin dolduracak, sadece bir imalatçıya fason iş yaptırmış olmaları halinde, beyannamenin 10-16 numaralı satırları arasına bu mükellefle ilgili sicil bilgilerini yazacaklardır.

Ancak, birden fazla kişi veya kuruluşa fason iş yaptırılmış olması halinde bu satırlar "Ekli listededir" şeklinde doldurulacak, fason iş yaptırılan mükelleflerin bildirim için ayrı bir liste tanzim edilecektir. Bu listede, kendisinden tevkifat yapılan her bir mükellefe ait sicil bilgilerine ayrı ayrı yer verilecek ve "Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim." şerhi konularak, işletme yetkilileri tarafından isim ve ünvan kaşeleri kullanılarak ve düzenleme tarihi de belirtilerek imzalanmak suretiyle 2 No.lu beyannameye eklenecektir. (58 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile değişik)

Beyannamenin vergi dairesine verilmesinden sonra, tahakkuk fişi ile birlikte verginin nakden ödenmesi halinde, ödemeyi gösteren vergi dairesi alındılarının kaşeli ve imzalı fotokopilerinin, beyannamenin verildiği tarihi izleyen ayın ilk **on günü** içinde satıcıya intikal ettirilmesi şarttır. Tahakkuk eden vergi için mahsup talebinde bulunulmuşsa tahakkuk fişi ile birlikte mükellefe aşağıda örneği verilen yazı gönderilecektir.

Birden fazla kişi veya kuruluşa fason iş yaptıran veya hurda metal alımında bulunan mükellefler bu şekilde beyan edip ödedikleri vergilerden, her bir mükellefe ait kısmı *"../..../... tarih ve sayılı fatura ile tarafımıza yapmış olduğunuz teslim*

ve/veya hizmete ait tutarındaki katma değer vergisi tevkifatı, beyanımız üzerine vergi dairesince .././.... tarih ve sayılı tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilmiş ve aynı vergi dairesine .././....tarih ve sayılı makbuzla ödenmiştir." şeklinde bir yazı ile kendisinden tevkifat yapılan mükellefe bildireceklerdir. Bu yazının yukarıda belirtilen kişiler tarafından ve aynı şekilde imzalanması gerekmektedir.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilen ve tahakkuk eden vergi için mahsup talebinde bulunulmuşsa yazının "...aynı vergi dairesine" ifadesinden sonraki bölümü "*tahakkuk eden vergi için .././.... tarihli dilekçe ile mahsup talebinde bulunulmuştur*" şeklinde düzenlenecektir.

-Tevkif Edilerek 2 No.lu Beyanname İle Beyan Edilen Verginin İndirimi

Sorumlulara ait 2 no.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilen tutarlar, aynı döneme ait 1 no.lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.

İndirim için, tevkifat tutarının beyan edildiği 2 no.lu beyannamenin vergi dairesine verilmesi yeterlidir. Beyan edilen tutarın vergi dairesine ödenmemesi indirimi engellemez. Ancak ödemenin kanuni süre içinde yapılmaması halinde 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre işlem yapılacağı tabiidir.

2 no.lu beyanname ile beyan edilen tevkifat tutarının ödenmeyip, 1 no.lu beyannamede de indirim konusu yapılmaması, vergi dairesine süresinde yatırılmayan tevkifat tutarının gecikme zammı ile birlikte takibine engel değildir.

Aynı şekilde, tevkifat tutarı 2 no.lu beyanname ile beyan edilmezse, 1 no.lu beyannamede indirim konusu yapılmasa bile gecikme faizi ile birlikte cezalı tarhiyat uygulanacağı tabiidir.

-Fason İşlerde Matrahta Değişiklik ve Tevkifat Uygulaması

Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesinde "malların iade edilmesi işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunun malların fiilen işletmeye girmiş

olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmiş olması şarttır." hükmü yer almaktadır.

Buna göre tevkifat yapıp 2 no.lu beyanname ile beyan edilip verginin ödenmesinden sonra matrahta herhangi bir değişiklik vuku bulursa; fason imalatı yaptıran tevkifat uygulamadığı tutarı, fason imalatı yapan da tevkifat uygulanmayan kısmı beyannamelerinde sırasıyla alış iade KDV ve satış iade KDV olarak beyan edeceklerdir. Fason imalatı yaptıran bu vergiyi ödenecek vergisine ilave edecek, fason imalatı yapan da ödenecek vergisinden düşecektir.

Örnek: Fason İmalatçı, (A)'dan parçası 100. liraya 1.000 parçalık fason iş siparişi alan imalatçı (B), 2011/Nisan döneminde bu işle ilgili olarak 100.000. liralık fatura düzenlemiş, faturada gösterilen 8.000. liralık katma değer vergisinin 4.000. lirası imalatçıya ödenmiş, 4.000. liralık kısmı ise toptancı tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir.

İmalatçı bu siparişin 200 adetlik kısmını zamanında teslim edemediğinden bedelde 20.000. liralık bir azalma meydana gelmiştir.

2011/Mayıs döneminde ortaya çıkan bu değişiklik nedeniyle tarafların karşılıklı düzeltme yapması gerekmektedir.

Buna göre imalatçı, toptancıya 20.000. lira ile birlikte bu tutara ait 1.600. liralık katma değer vergisinin tevkifata tabi tutulmayan 800 lirasını (toplam 20.800 lira) iade edecek, 2011/Nisan döneminde beyan ettiği 800 lirayı 2011/Mayıs dönemine ait 1 no.lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

Toptancı ise 2011/Nisan döneminde indirim konusu yaptığı 800 lirayı, 2011/Mayıs döneminde 1 no.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edecektir.

Toptancının bu fason sipariş nedeniyle tevkifata tabi tutarak beyan ettiği verginin, 20.000. liraya isabet eden kısmı olan 800 lira, aynı zamanda indirim konusu yapıldığından, bir düzeltme işlemine konu olmayacaktır.

Ayrıca fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlemin bedelinden sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artış ile ilgili olarak fatura

düzenlenerek katma değer vergisi hesaplanması ve hesaplanan katma değer vergisi üzerinden yukarıda belirtildiği şekilde tevkifat uygulanması gerekmektedir.

-Fason İşlemlerde Katma Değer Vergisi İadesi ve İade İçin Aranılan Belgeler

107 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifat uygulamasından doğan KDV alacakları, münhasıran vergi inceleme raporu ile iade edilecektir. İade talebi, vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla geçerlilik kazanacaktır.

Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı (mükellefin isteğine bağlı olarak nakden ve/veya mahsuben) iade edilecektir. KDV alacağının indirimli oran uygulamasından doğan kısmı; inceleme raporu yılı içinde vergi dairesine intikal ederse mahsuben, yıl geçtikten sonra intikal ederse nakden ve/veya mahsuben iade edilecektir.

İade İçin Aranılan Belgeler:

- İade veya mahsup talep dilekçesi.
- Tevkifat uygulanan işleme ait faturaların onaylı örnekleri veya bu faturaların dökümünü ihtiva eden bir liste.

2.3.3. Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı İle Ham Post ve Deride Katma Değer Vergisi Tevkifatı

Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 1 ve 2 nci sıraları kapsamına giren ürünlerin tesliminde 108 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlendiği üzere %90 oranında tevkifat yapılması zorunlu tutulmuştur.

Buna göre;

- kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri
- natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı
- Türk Gümrük Tarife Cetvelininin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç),

41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derilerinin

tesliminde alıcılar tarafından (%90) oranında tevkifat uygulanarak sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

-Tevkifat Uygulanmayacak Haller

KDV Kanununun 17/1 inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmelerin ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşların bu bölümde belirtilen teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

Diğer mükellefler tarafından yapılacak teslimlerde faturada gösterilen işlem bedelinin hesaplanan KDV ile birlikte, Vergi Usul Kanununun 232'nci maddesine göre belirlenen fatura düzenleme sınırının(2011 için 700TL) altında olması halinde de tevkifat uygulanmayacaktır.

-Bildirim Zorunluluğu ve Müteselsil Sorumluluk

Satıcılar, tevkifat uygulanan satışları ile satış yaptıkları alıcılara ait bir listeyi izleyen ayın 15 inci gününün mesai saati bitimine kadar bağlı oldukları vergi dairesine vermek zorundadırlar. Buna göre; tevkifat uygulanan her satış faturası itibarıyla;

- Faturanın tarih ve numarası,
- Tevkifat uygulanan malın cinsi, miktarı, tutarı,
- Teslimin tabi olduğu KDV oranı, toplam hesaplanan KDV tutarı, alıcı tarafından tevkif edilen ve satıcı tarafından beyan edilecek KDV tutarları,
- Alıcının kimlik bilgileri ile bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,

bir liste halinde düzenlenerek satıcı mükellefler tarafından doğruluğu imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanacak ve yukarıda belirtilen süre içinde vergi dairesine verilecektir.

Belirtilen süre içinde bu listeyi vermeyen veya eksik veren satıcılar, alıcının tevkifat tutarını beyan etmemesi veya beyan etmekle birlikte vergi dairesine ödememesi halinde Hazineye intikal etmeyen vergi tutarlarının ödenmesinden alıcılar ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaktır.

-İade İçin Aranılan Belgeler

Satıcıların tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının iadesinde, mal ihracında iade uygulamasına ilişkin usul ve esaslar geçerli olacaktır. İade talebi bir dilekçe ile yapılacak dilekçeye;

- İade veya mahsup talep dilekçesi.
- Tevkifata tabi ürünlerin satış faturalarının dökümünü gösteren liste, İade talebinin yapıldığı döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,

eklenecektir.

İade yapılabilmesi için alıcının bu tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur. (ödemesi değil dikkat)

2.3.4. Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvan Etlerinin Tesliminde Katma Değer Vergisi Tevkifatı

110 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 108 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yapılan değişiklikle "Büyük ve küçükbaş hayvanların etlerinin (sakatat ve bağırsak dâhil) gerçek usulde KDV mükellefleri ile 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlara teslimlerinde (1/2) oranında tevkifat uygulanmaktadır."

Buna göre büyükbaş ve küçükbaş hayvanların etlerinin(sakatat ve bağırsak dahil) aşağıda sayılanlara tesliminde tevkifat uygulanacaktır.

- KDV mükelleflerine
- Genel bütçeye dahil daireler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar

- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler (bunlar yalnızca "yapım işleri", "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri", "özel güvenlik hizmetleri" ile "yemek servis hizmetleri"ne ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutacaklardır.)(95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile eklenmiştir.)
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler

-Bildirim Zorunluluğu, Sorumluluk ve Tevkifat Uygulanmayacak İşlem Haddi

Bildirim zorunluluğu ve müteselsil sorumluluk pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimlerine ilişkin tevkifat uygulamasında belirtilen hükümler kapsamındadır.

Aynı teslimlere ilişkin hükümler kapsamda;

Fatura düzenleme sınırının altında kalan işlemlerde tevkifat uygulaması yapılmamaktadır. (2011 için 700TL)

KDV Kanununun 17/1 inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmelerin ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşların bu bölümde belirtilen teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

-İade Uygulaması ve İade İçin Aranılan Belgeler

Bu kapsamda tevkifat uygulamasından doğan iade talepleri pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimlerine ilişkin taleplerde uygulanan ve yukarıda açıklanan usullerle gerçekleştirilecektir.

İade İçin Aranılan Belgeler

- İade veya mahsup talep dilekçesi.
- Tevkifata tabi ürünlerin satış faturalarının dökümünü gösteren liste,
- İade talebinin yapıldığı döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

2.3.5. İşgücü Temin Hizmetinde Katma Değer Vergisi Tevkifatı

Bazı işletmeler ekonomiklik, verimlilik, pratiklik gibi subjektif gerekçelerle mal veya hizmet üretimlerine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş veya organizasyonlardan satın almaktadırlar.

96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹⁴¹ ile katma değer vergisi mükelleflerinin alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetine ait katma değer vergisinin % 90'ının tevkifata tabi tutulması ve bunlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

97 Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹⁴² ile tevkifat yapacakların kapsamı genişletilmiş ve KDV mükelleflerine ilaveten KDV mükellefi olmasalar dahi 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmeler de tevkifat yapma zorunluluğu kapsamına alınmıştır.

Yani gerçek usulde vergilendirilen KDV mükellefleri ile KDV mükellefi olmasalar dahi 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücü temin hizmeti alımlarında %90 oranında tevkifat uygulanacaktır.

Buna göre;

- KDV mükellefleri
- Genel bütçeye dahil daireler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,

¹⁴¹ 18/11/2005 tarih ve 25997 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

¹⁴² 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler (bunlar yalnızca "yapım işleri", "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri", "özel güvenlik hizmetleri" ile "yemek servis hizmetleri"ne ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutacaklardır.)(95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile eklenmiştir.)
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler

tevkifat yapma zorunluluğu kapsamındadır.

Yukarıda Münhasıran KDV mükellefleri olarak tanımlanmış olanların dışında sayılan ve tevkifat uygulaması gereken kurum, kuruluş ve işletmelerin(91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümündekiler) bu bölümde belirtilen türden işgücü hizmeti vermeleri halinde işgücü hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi olmayacaktır.

Bu düzenleme, eleman temini şeklindeki hizmetleri kapsamaktadır. Eleman temin hizmeti dışındaki hizmet ifaları, bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, diğer genel tebliğlere göre tevkifat kapsamına alınmış olan hizmet ifalarında, ilgili genel tebliğler uyarınca tevkifat uygulanacağı tabiidir.

Örnek: İmalatçı (A) firması, üretim faaliyetinde çalıştırmak üzere (B) firmasından, ürünlerin depolama işlerinde çalıştırmak üzere (C) firmasından eleman temin etmiştir. (B) ve (C) firmalarından yapılan bu eleman tedariki işgücü hizmet alımı mahiyetinde olduğundan tevkifata tabi olacaktır.

Örnek: (A) firması, işyeri merkezinin farklı bir binaya taşınması için (B) firması ile anlaşma yapmış, (B) firması taşıma işini 6 eleman kullanarak sözleşme şartlarına uygun olarak yerine getirmiştir.

Bu işlemde işgücü temin hizmeti değil taşıma hizmeti alınması söz konusu olduğundan tevkifat uygulanmayacaktır. Çünkü elemanların sevk, idare, kontrolü (B) firmasındadır. Ancak (B) firması, taşıma işinde kullanacağı elemanları (C) firmasından temin etmişse, taşıma işinde kullanılacak elemanların sevk ve idaresi (B) firmasında olduğundan söz konusu elemanların (C) firmasından temini tevkifata tabi olacaktır.

-İşgücü Temin Hizmetinde Katma Değer Vergisi İadesi İçin Aranılan Belgeler

Tevkifat kapsamına alınan bu işlem nedeniyle iadesi gereken katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesi miktarına bakılmaksızın sadece banka teminat mektubu veya vergi inceleme raporu karşılığında yerine getirilecek, teminat mektupları vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

İade İçin Aranılan Belgeler:

- İade veya mahsup talep dilekçesi.
- İşgücü hizmeti dolayısıyla düzenlenen faturaların onaylı listesi.
- İade talep edilen döneme ait indirilecek katma değer vergisi listesi.
- Banka teminat mektubunu.(eğer veriliyorsa)

Nakden veya mahsuben iade talepleri beyannamenin verilip dilekçe ve ekleri ile banka teminat mektubunun vergi dairesine ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacaktır.

2.3.6. Hanuççuluk Hizmetinde Katma Değer Vergisi Tevkifatı

Turizm acente, rehber ve benzerlerince turist kabileleri alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürülmekte ve bu hizmet karşılığında söz konusu satıcı işletmelerden komisyon geliri elde edilmektedir. "Hañuççuluk" olarak tanımlanan bu işlemde satıcı işletmeler, turistlerin siparişlerini topluca serbest bölgeye veya diğer bir ülkeye ihraç etmekte ve buralardan yapılan dağıtımla siparişler turistlere ulaştırılmaktadır¹⁴³.

Turizm acente, rehber ve benzerlerinin turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürmeleri karşılığında bu işletmelerden aldıkları komisyonlar genel oranda KDV'ye tabidir. Ayrıca bu hizmetlerde KDV Kanununun (9/1) maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak 110 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin

¹⁴³ Oktar, a.g.e., s.422.

yayımını izleyen günden (12.07.2008'den) itibaren geçerli olmak üzere, (2/3) oranında KDV tevkifatı uygulanması uygun görülmüştür.

Buna göre; turizm acentesi, rehber ve benzerleri tarafından turist kafilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürme karşılığında bu işletmelerden alınan bedeller üzerinden hesaplanan KDV tutarına (2/3) oranında tevkifat uygulanarak işletmeler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

-İade Uygulaması ve İade İçin Aranılan Belgeler

Bu tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarına ilişkin nakden veya mahsuben iade talepleri, miktarına bakılmaksızın, münhasıran banka teminat mektubu veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilecek, iadenin teminat karşılığında yapılması halinde teminatlar, olumlu vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla çözülecektir. İadenin vergi inceleme raporu karşılığında alınmak istenmesi durumunda iade talebi, vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla geçerlilik kazanacaktır.

İade yapılabilmesi için alıcının bu tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur.

İade için aranılan belgeler:

- İade veya mahsup talep dilekçesi.
- Tevkifata tabi hizmetlere ilişkin fatura veya benzeri belgelerin fotokopileri veya bu belgelere ait bilgilerin dökümünü gösteren liste.
- İade talebinin yapıldığı döneme ilişkin indirilecek KDV listesi.

108 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B/4) bölümünde düzenlenen(yukarıda önceki uygulamalarda bahsettiğimiz) bildirim zorunluluğu ve müteselsil sorumluluk uygulamasına ilişkin açıklamalar bu bölüm kapsamında kendilerine KDV tevkifatı uygulanan mükellefler için de geçerlidir.

2.3.7. Hurda ve Atıklardan Elde Edilen Ürünlerde ve Hurda Metalden Elde Edilen Külçelerde Tevkifat Uygulaması

KDV Kanununun 5035 ve 5228 sayılı Kanunlarla değişik 17/4-g maddesine göre plastik, lastik, kauçuk hurda ve atıklarının teslimi katma değer vergisinden müstesnadır. Bu hüküm çerçevesinde, plastik hurda ve atıklarının tesliminde KDV

uygulanmamaktadır. (İstisna sayılmayan dönemlerde tevkifat uygulaması gerçekleştirilmekteydi.)

Ancak, plastik hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle plastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünler, hurda ve atık niteliğini kaybederek imalat sektöründe hammadde olarak kullanılan bir mamul haline gelmeleri nedeniyle KDV Kanununun sözü edilen 17/4-g maddesinde düzenlenen istisna kapsamına girmemektedir.

97 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne göre genel oranda vergiye tabi olan bu ürünlerin tesliminde %90 oranında tevkifat uygulanacaktır.

86 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde belirlendiğine göre **hurda** kavramı; her türlü maden, plastik, kağıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılmayacak haldeki metal, plastik, kağıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddeyi ifade etmektedir.(tamir ve bakımından sonra aynı amaçla kullanılması mümkün olan kullanılmış metal eşya teslimlerinde de tevkifat uygulanmayacaktır.)

110 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere; KDV Kanununun (17/4-g) maddesinde 5766 sayılı Kanunun (12/b) maddesi ile değişiklik yapılarak "(hurda metalden elde edilen külçeler dâhil)" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Değişikliğin yürürlüğü 5766 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen gündür.

Bu durumda, 5766 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen (7/6/2008) tarihten başlamak üzere hurda metalden elde edilen külçelerin yurt içi teslimleri ve ithalinde genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanacaktır. 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki usullere göre bu teslimlerden KDV tevkifatı yapılacaktır.

Hurda kavramının işaret edilen genel anlamı çerçevesinde; 85 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde sayılan metallerin(demir, bakır, alüminyum, pirinç, kurşun, teneke) yanı sıra çelik, çinko, pik, sarı, bronz, nikel, kızıl, lehim, mangan-tutya, antimon ve benzeri her türlü metaller ile bu metallerin alaşım, bileşim ve curufları, imalathane ya da fabrikalarda imalat sırasında elde edilen metal kırpıntı, döküntü ve talaşlar ile standart dışı çıkan metal ürünler, izabe tesislerinden çıkan standart dışı metal hammaddeler, yarı mamuller, hadde bozukları ve benzerleri "**hurda metal**" kabul edilecektir.

Alüminyum külçeden nitelik itibarıyla farkı bulunmayan alüminyum alaşımlı külçe, deoksidan külçe, yuvarlak ingot (billet) ile külçe halindeki katot ve ramat teslimlerinde de tevkifat uygulanacaktır.

-Tevkifat Uygulanmayacak Haller

KDV Kanununun 17/4-g maddesi hükmüne göre metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi vergiden istisnadır bu sebeple bu teslimlerde tevkifat uygulaması söz konusu olmamaktadır.

Dolayısıyla metal, plastik, lastik ve kauçuk atık ve hurdalarının; pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri plastik hammaddesi haline getirilecek herhangi bir işleme tabi tutulmadan satışında KDV tevkifatı yapılması söz konusu olmayacaktır¹⁴⁴.

Fatura düzenleme sınırının (2011 için 700 TL) altında kalan işlemlerde(KDV ile birlikte) de tevkifat uygulaması yapılmayacaktır. Ancak, aynı satıcıdan yapılan ve fatura düzenleme sınırını aşan alımların, tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla, birden fazla fatura düzenlenmek suretiyle parçalara bölünmemesi gerekmektedir. Böyle bir durumun tespiti halinde vergi idaresince, bütünlük arz ettiği anlaşılan alımların toplamının yukarıda belirtilen sınırı aşıp aşmadığına bakılarak gerekli işlem yapılacaktır. (97 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

Bir diğer tevkifat uygulanmayacak hal ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 1 numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlar (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmeler ile özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar tarafından yapılan teslimlerdir.

KDV Kanunu 17/1 maddesinde sayılan kuruluşlar(tarımsal amaçlı kooperatifler hariç):

- Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Üniversiteler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Siyasî partiler ve sendikalar,
- Kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Kamu menfaatine yararlı dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflardır.

¹⁴⁴ Oktar, a.g.e., s.407.

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerce hurda metal külçe alımlarında, sorumluluk uygulaması kapsamında tevkifat yapılmayacaktır. (73 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

-İade Uygulaması ve İade İçin Aranılan Belgeler

Hurda ve atıklardan elde edilen plastik hammaddesi ile metal külçelerin teslimlerine ilişkin tevkifat uygulamasından doğan iade alacaklarının miktarına bakılmaksızın; mükellefin kendisinin, adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, SSK prim borçlarına mahsubu talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Ayrıca inceleme raporu ya da teminat aranılmadan yerine getirilecek olan nakden iade taleplerinde 2000 TL'lik sınır mevcuttur. Bu sınır aşılsa aşan kısım kadar teminat gösterilmesi ve YMM Raporu veya İnceleme Raporu ile iade alınabilecektir.

İade için aranılan belgeler:

- İade veya mahsup talep dilekçesi.
- Mal alış ve satış faturalarının (imalatçılarda sadece satış faturalarının) fotokopileri veya bu faturaların dökümünü gösteren ilgili firmalarca onaylı listesi.
- 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ve eklerinin verilmiş olması (mahsuben iadelerde aranmayacak 70 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

Birden fazla kişi veya kuruluşa fason iş yaptıran veya hurda metal alımında bulunan mükellefler bu şekilde beyan edip ödedikleri vergilerden, her bir mükellefe ait kısmı *".././.... tarih ve sayılı fatura ile tarafımıza yapmış olduğunuz teslim ve/veya hizmete ait tutarındaki katma değer vergisi tevkifatı, beyanımız üzerine vergi dairesince .././.... tarih ve sayılı tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilmiş ve aynı vergi dairesine .././....tarih ve sayılı makbuzla ödenmiştir."* şeklinde bir yazı ile kendisinden tevkifat yapılan mükellefe bildireceklerdir. Bu yazının yukarıda belirtilen kişiler tarafından ve aynı şekilde imzalanması gerekmektedir.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilen ve tahakkuk eden vergi için mahsup talebinde bulunulmuşsa yazının "...aynı vergi dairesine" ifadesinden sonraki bölümü "tahakkuk eden vergi için .././... tarihli dilekçe ile mahsup talebinde bulunulmuştur" şeklinde düzenlenecektir.

-Hurda ve Atık Plastikten Elde Edilen Plastik Hammaddesi ve Külçe Metal İhracında Katma Değer Vergisi İadesi

İhracatçı mükelleflerin, hurda ve atık plastikten elde edilen plastik hammaddesi ve külçe metal ihracatı nedeniyle doğan ve nakden talep edilen iade alacaklarının, ihraç malının satın alınması sırasında tevkifata tabi tutulup sorumlu sıfatıyla beyan edilen vergiye ait kısmı, inceleme raporu ve teminat aramadan iade edilecektir. Ancak bu iade işleminin yapılabilmesi için tevkifat uygulaması ve ihracat istisnası ile ilgili olarak Genel Tebliğlerde belirtilen belgelerin ibrazı şarttır.

İhraç edilen hurda metal nedeniyle satıcıya ödenen katma değer vergisi ile diğer gider ve harcamalardan bu ihracata isabet eden kısma ait olup nakden talep edilen vergiler ise 4000 TL'nin altında ise teminat ve inceleme raporu aranmadan, 4000 TL'nin üstünde ise aşan kısım kadar teminat veyahut YMM Raporu ya da Vergi İnceleme Raporu yoluyla iade alınabilir.

2.3.8. Bakır, Çinko ve Alüminyum Külçeleri ve Bu Metallerden Mamul Malların Tesliminde Katma Değer Vergisi Tevkifatı

KDV Kanunu'nun 9. maddesinin verdiği yetkiye istinaden 95, 96, 97 ve 104 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenen bu tevkifat uygulaması aşağıdaki metal türleri ve bu metallerden mamul ürünlerde geçerlidir.

- Külçe bakır
- Bakır ve alaşımlarından mamul
- Külçe çinko
- Çinko ve alaşımlarından mamul
- Külçe alüminyum
- Alüminyum ve alaşımlarından mamul

Külçe olarak kastedilen metaller; hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko ve alüminyum külçelerini kastetmektedir.

Yukarıda sayılan metallere ve alaşımlardan mamulden kasıt ise; anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, levha, boru, prınç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerleridir.

-Tevkifat Oranı

Yukarıda sayılan külçe metal ve bu metallere ve alaşımlarından mamullerin tesliminde % 90 oranında tevkifat uygulanarak alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

-Tevkifat Uygulanmayacak Durumlar

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmeler ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar ile bu ürünlerin ilk üreticilerinin tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır.

Ayrıca 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹⁴⁵ göre bakır, çinko ve alüminyum külçelerinin ilk ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmamaktadır.

Bakır, çinko, alüminyum mamullerinin ilk ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmaması 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kaldırılmıştır.

Faturada gösterilen işlem bedelinin hesaplanan KDV ile birlikte, Vergi Usul Kanununun 232'nci maddesine göre belirlenen fatura düzenleme sınırının(2011 için 700TL) altında olması halinde tevkifat uygulanmayacak olup, bu bedel tevkifat alt sınırını göstermektedir.

Ancak, aynı satıcıdan yapılan ve fatura düzenleme sınırını aşan alımların, tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla, birden fazla fatura düzenlenmek suretiyle parçalara bölünmemesi gerekmektedir. Böyle bir durumun tespiti halinde vergi idaresince, bütünlük arzettiği anlaşılan alımların toplamının yukarıda belirtilen sınırı aşıp aşmadığına bakılarak gerekli işlem yapılacaktır.

96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile bakırdan mamul tellerin teslimi tevkifat kapsamına alınmıştır. Ancak, bakır telin plastik, cam, kâğıt, emaye, vernik ve

¹⁴⁵ 03/07/2005 tarih ve 25864 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

benzeri izolasyon malzemeleri ile kaplanması suretiyle elde edilen "izoleli iletken" teslimleri bu kapsamda mütalaa edilemeyeceğinden tevkifata tabi tutulmayacaktır.

-İade Uygulaması ve İade İçin Aranılan Belgeler

Tevkifat uygulamasından doğan iade alacaklarının miktarına bakılmaksızın; mükellefin kendisinin, adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, SSK prim borçlarına mahsubu talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Ayrıca inceleme raporu ya da teminat aranılmadan yerine getirilecek olan nakden iade taleplerinde 2000 TL'lik sınır mevcuttur. Bu sınır aşılsa aşan kısım kadar teminat gösterilmesi ve YMM Raporu veya İnceleme Raporu ile iade alınabilecektir.

İade için aranılan belgeler:

- İade veya mahsup talep dilekçesi.
- Mal alış ve satış faturalarının (imalatçılarda sadece satış faturalarının) fotokopileri veya bu faturaların dökümünü gösteren ilgili firmalarca onaylı listesi.
- 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ve eklerinin verilmiş olması (mahsuben iadelerde aranmayacak 70 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

Birden fazla kişi veya kuruluşa fason iş yaptıran veya hurda metal alımında bulunan mükellefler bu şekilde beyan edip ödedikleri vergilerden, her bir mükellefe ait kısmı *".././.... tarih ve sayılı fatura ile tarafımıza yapmış olduğunuz teslim ve/veya hizmete ait tutarındaki katma değer vergisi tevkifatı, beyanımız üzerine vergi dairesince .././.... tarih ve sayılı tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilmiş ve aynı vergi dairesine .././....tarih ve sayılı makbuzla ödenmiştir."* şeklinde bir yazı ile kendisinden tevkifat yapılan mükellefe bildireceklerdir. Bu yazının yukarıda belirtilen kişiler tarafından ve aynı şekilde imzalanması gerekmektedir.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilen ve tahakkuk eden vergi için mahsup talebinde bulunulmuşsa yazının "...aynı vergi dairesine" ifadesinden sonraki bölümü "tahakkuk eden vergi için .././... tarihli dilekçe ile mahsup talebinde bulunulmuştur" şeklinde düzenlenecektir.

-Külçe Bakır, Çinko, Alüminyumları veya Bu Metallerden veya Alaşımlarından Mamullerin İhracı Halinde Katma Değer Vergisi İadesi

58 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (95 ve 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinden yapılan atıflar sebebiyle) külçe bakır, çinko, alüminyum ve bunların veya alaşımlarının mamullerine uygulanması mümkündür.

Buna göre; ihracatçı mükelleflerin, yukarıda sayılan külçe metal ve mamul ihracatı nedeniyle doğan ve nakden talep edilen iade alacaklarının, ihracat malının satın alınması sırasında tevkifata tabi tutulup sorumlu sıfatıyla beyan edilen vergiye ait kısmı, inceleme raporu ve teminat aramadan iade edilecektir. Ancak bu iade işleminin yapılabilmesi için tevkifat uygulaması ve ihracat istisnası ile ilgili olarak Genel Tebliğlerde belirtilen belgelerin ibrazı şarttır.

İhracat edilen külçe metal ve mamul nedeniyle satıcıya ödenen katma değer vergisi ile diğer gider ve harcamalardan bu ihracata isabet eden kısma ait olup nakden talep edilen vergiler ise 4000 TL'nin altında ise teminat ve inceleme raporu aranmadan, 4000 TL'nin üstünde ise aşan kısım kadar teminat veyahut YMM Raporu ya da Vergi İnceleme Raporu yoluyla iade alınabilir.

2.3.9. Fazla veya Yersiz Tevkifattan Doğan İade

Tevkifata tabi olmayan işlemlerde tevkifat yapıldığı, tevkifat oranının hatalı uygulandığı, tevkifata tabi olmasına ve tevkifat uygulanmasına rağmen hesaplanan katma değer vergisinin tamamının mükellef tarafından beyan edildiği hallerde gerekli düzeltmenin nasıl yapılacağı 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği esas alınarak aşağıda açıklanmıştır.

-Tevkifata Tabi Olmadığı Halde Tevkifat Uygulanan ve Mükellefi Tarafından Verginin Tamamının Beyan Edildiği İşlemler

Yersiz tevkifat uygulanan mükellef, sorumludan tevkifatın mahiyetini ve miktarını gösteren bir belge olarak sorumlunun bağlı olduğu vergi dairesine dilekçe

ile başvuracak ve verginin tamamını beyan ettiği halde yersiz uygulanan tevkifat nedeniyle verginin tamamını tahsil edemediğini belirterek bu verginin iadesini isteyecektir.

Tevkifatın yersiz olduğunun anlaşılması halinde vergi dairesi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinden tevkifata konu işlem bedelinin tamamen beyan edilmediğini yazı ile soracak, gelen cevaptan işlemin tevkifatsız olarak beyan edildiğinin anlaşılması üzerine yersiz olarak tevkif edilen ve ödenen vergi, mükellefe red ve iade edilecektir.

-Tevkifata Tabi Olan ve Tevkifata Tabi Tutulan, Ancak Mükellefi Tarafından Verginin Tamamının Beyan Edildiği İşlemler

Tevkifata tabi olan ve tevkifata tabi tutulan, ancak verginin tamamı beyan edilen işlemlerde düzeltme talebi tevsik edici belgelerle mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yapılacaktır. Vergi dairesi düzeltme talebini yerine getirmek için sorumlunun vergi dairesinden de bilgi alarak işlemi sonuçlandıracaktır.

-Tevkifata Tabi Olmadığı Halde Tevkifata Tabi Tutulan ya da Yüksek Tevkifat Oranı Uygulanan ve Mükellefi Tarafından Verginin Tamamı Beyan Edilmeyen İşlemler

Tevkifata tabi olmadığı halde tevkifata tabi tutulan ya da yüksek tevkifat oranı uygulanan ve mükellefi tarafından tamamı beyan edilmeyen işlemlerde mükellef, sorumludan tevkifatın mahiyetini ve miktarını gösteren bir belge alarak sorumlunun bağlı olduğu vergi dairesine dilekçe ile başvuracak ve verginin tamamını beyan ettiği halde yersiz uygulanan tevkifat nedeniyle verginin tamamını tahsil edemediğini belirterek bu verginin iadesini isteyecektir.

Tevkifatın yersiz olduğunun anlaşılması halinde vergi dairesi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinden tevkifata konu işlem bedelinin tamamen beyan edilmediğini yazı ile soracak, gelen cevaptan işlemin tevkifatsız olarak beyan edildiğinin anlaşılması üzerine yersiz olarak tevkif edilen ve ödenen vergi, mükellefe red ve iade edilecektir.

Yapılan düzeltme işlemi sonucunda iade edilen katma değer vergisi tutarı mükellef tarafından iadenin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinin "İlave

edilecek KDV" satırında beyan edilecektir. Bu düzeltme işlemi sonucunda vergi ziyaı söz konusu olmadığından ceza ve gecikme faizi uygulanmayacaktır.

-Genel Bütçeli Kuruluş Saymanlıkları Tarafından Yapılan Tevkifatlarda Düzeltme

Genel bütçeli kuruluş saymanlıkları tarafından yapılan hatalı tevkifatlar yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde ödemeyi yapan saymanlıklarca düzeltilecek ve gereken durumlarda iade edilecektir. Bu şekilde yapılacak ret ve iade işlemlerinde Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin eki 29 örnek numaralı "Düzeltilme ve İade Belgesi"nin ödeme belgesine bağlanması gerekmektedir.

2.4. FAZLA VEYA YERSİZ ÖDENEN KATMA DEĞER VERGİSİNİN İADESİ

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 8. maddesi hükmüne göre vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleflerdir. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.

5035 sayılı Kanununun 6'ncı maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 2 numaralı fıkrasında değişiklik yapılarak, fazla veya yersiz ödenen vergilerin indirim hakkına sahip olmayanlar yanında sahip olanlara iadesine de imkan tanınmıştır. Buna göre iade uygulaması iki ayrı şekilde gerçekleşmektedir.

- İndirim hakkına sahip olmayanlara KDV iadesi (KDV mükellefi olmayanlara)
- İndirim hakkına sahip olanlara KDV İadesi (KDV mükellefi olanlara)

2.4.1. Katma Değer Vergisi Mükellefi Olmayanlara İade

23 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde¹⁴⁶ belirtildiği üzere; yersiz veya fazla olarak uygulanan vergilerin iadesi için bu vergilere muhatap olanlar ile bu işleri yapan mükellefin birlikte vergi dairesine başvurmaları gerekmektedir. Yersiz veya fazla uygulanan vergilere, muhatap olanların indirim hakkına sahip olmadıklarını

¹⁴⁶ 18/07/1986 tarih ve 19168 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

tespiti halinde bu vergiler Vergi Usul Kanununun hükümleri uyarınca bunlara verilmek üzere mükellefe iade edilecektir. Yani alıcının kamu kurumu, dernek, vakıf, gibi hiçbir vergi mükellefiyetinin olmadığı, vergiden muaf çiftçi veya esnaf olduğu, basit usulde gelir vergisi mükellefi veya bankalar gibi kurumlar vergisi mükellefi olduğu halde KDV mükellefiyetinin bulunmadığının tespiti halinde, fazla veya yersiz tahsil edilen KDV alıcıya iade edilebilecektir¹⁴⁷.

Öte yandan, ithalat sırasında fazla uygulanan vergiler ise 3297 sayılı Kanunun 14. maddesi ile 3065 sayılı Kanunun 48. maddesine eklenen fıkra hükmüne göre, indirim hakkına sahip olmayanlara Gümrük Kanununa göre iade olunacaktır.

2.4.2. Katma Değer Vergisi Mükellefi Olanlara İade

5035 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 2 numaralı fıkrasında değişiklik yapılarak, fazla veya yersiz ödenen vergilerin indirim hakkına sahip olmayanlar yanında sahip olanlara iadesine de imkan tanınmıştır. 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine göre nakden veya mahsuben iade aşağıdaki usul ve esaslara göre yerine getirilecektir.

İade talebi en erken, fazla veya yersiz ödenen verginin indirim konusu yapıldığı dönemde yapılabilecektir. Verginin fazla veya yersiz mahiyette olduğunun daha sonra fark edilmesi veya ortaya çıkması halinde de iade talep edilebilecektir.(düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde) İade talep edilebilmesi için fazla veya yersiz verginin indirim konusu yapıldığı dönemle iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki dönem beyannamelerinin tamamında "Sonraki Dönemlere Devreden KDV" bulunması gerekmektedir. Herhangi bir dönemde devreden vergi bulunmaması halinde fazla veya yersiz ödenen verginin iadesi söz konusu olmayacaktır.

Bütün dönemlerde devreden vergi bulunması halinde devreden vergi tutarları ile fazla veya yersiz ödenen vergi tutarının mukayesesi yapılacaktır. Bu mukayese sonunda:

¹⁴⁷ Oktar, a.g.e., s.432.

-Devreden vergi tutarları bütün dönemlerde fazla veya yersiz ödenen vergiden fazla ise fazla veya yersiz ödenen verginin tamamı iade olarak talep edilebilecektir.

-Devreden vergi tutarları bir veya bir kaç dönemde fazla veya yersiz ödenen vergi tutarından küçükse, **en küçük olan devreden vergi tutarı** kadar iade talep edilebilecektir.

-Fazla veya yersiz ödenen vergi iade hakkı doğuran "diğer" işlemlerle ilgili ise bu işlemlerle ilgili iade hesaplarına dahil edilmeyecektir. İade, bu bölümde düzenlendiği şekilde yapılacaktır. Aradaki dönemlerde iade hakkı doğuran diğer işlemlerle ilgili iade hesabına dahil edilmişse, dahil edilen kısım bu bölüme göre yapılacak iade hesabında dikkate alınmayacaktır.

-İade İçin Aranan Belgeler

İade talebi dilekçe ile yapılacaktır. Dilekçe, iade talebinin yapılacağı dönem beyannamesinin ekinde verilecektir. Bu beyannamede dilekçede belirtilen iade tutarı 28 inci satır toplamından düşülüp 29 uncu satıra ilave edilecektir. Aranan belgeler aşağıdadır.

- İade veya mahsup talep dilekçesi
- Fazla veya yersiz ödendiği öne sürülen vergi tutarı
- Fazla veya yersiz verginin indirim konusu yapıldığı dönem ile iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki bütün dönem beyannamelerinde "sonraki dönemlere devreden KDV" satırındaki tutarların bir listesi
- Belirlenen iade tutarı

-Yeminli Mali Müşavir Raporu veya Vergi İnceleme Raporu İle Yerine Getirilecek İadeler

İade talebi, aşağıda yer alan bölümde belirtilen haller dışında, yeminli mali müşavir tasdik raporu veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir. Tam tasdik sözleşmesinin bulunmaması halinde YMM tasdik raporları ile teminatsız ve incelemesiz iade edilecek tutar, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde ihracat istisnası için öngörülen sınırı aşamayacak (2011 için 330.000 TL) , tam

tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız iade yapılabilecektir.

YMM veya vergi inceleme raporlarında en az aşağıdaki hususlar bulunmalıdır.

- Fazla veya yersiz verginin indirim konusu yapıldığı dönemle iade talep edilen dönem arasındaki dönemlere ait devreden vergiler listesi
- İadesi talep edilen verginin "fazla veya yersiz vergi" olarak nitelendirilmesinin mevzuat dayanakları
- Fazla veya yersiz uygulanan verginin beyan edilip edilmediği
- Fazla veya yersiz ödenen verginin indirim hakkı tanınan işlemlerle mi, tanınmayan işlemlerle mi ilgili olduğu
- Fazla veya yersiz vergiye muhatap olanın bu vergiyi kanuni defterlere kaydedip kaydetmediği, (Fazla veya yersiz vergi indirim hakkı tanınan işlemlerle ilgili ise "indirim KDV" hesabında yer alacak ve KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. İndirim hakkı tanınmayan işlemlerle ilgili ise "indirim KDV" hesabında gösterilmeyecek ve KDV beyannamesine indirim olarak intikal ettirilmeyecektir .)
- Fazla veya yersiz verginin iade hakkı doğuran diğer işlemler nedeniyle iade olarak talep edilip edilmediği.

-İnceleme Raporu veya Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu ve Teminat Aranılmaksızın İade

Şu üç durumda fazla veya yersiz ödenen vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu veya teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

- KDV Genel Tebliğlerine göre ihracat istisnasından doğan ve nakden talep edilen alacakların teminatsız ve incelemesiz iadesine imkan veren sınırı(4000 TL) aşmıyorsa
- Bizzat mükellef tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmiş ve ödenmişse
- Özel müzayede mahalleri hariç, müzayede mahallerinde veya gümrük depolarında yapılan satışlar nedeniyle bu satışları düzenleyenlere ödenmişse

İade talebi bir dilekçe ile yapılacak, dilekçeye verginin fazla ve yersiz ödendiğini gösteren belgenin ödemenin yapıldığı kurum ve kuruluş tarafından onaylanmış örneği eklenecektir. Vergi daireleri ilgili dönem defter ve belgeleri üzerinde gerekli incelemeyi yapmak suretiyle iade talebini sonuçlandıracaklardır.

Öte yandan, fazla veya yersiz verginin gümrük idarelerine ödenmiş olması halinde gümrük idaresine bir dilekçe ile başvurulacak, gümrük idaresi fazla veya yersiz tahsil ettiği vergi tutarını indirim hakkına sahip mükellefin vergi dairesine doğrudan göndereceği bir yazı ile bildirecektir. Bu yazı mükellefe elden verilmeyecektir. Vergi dairesi bu yazı üzerine iade talebini önceki paragrafta açıklandığı şekilde sonuçlandıracaktır.

İndirim hakkına sahip olmayanlarca gümrükte ödenen fazla veya yersiz vergi Gümrük Kanunu hükümlerine göre iade edilecektir.(23 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uyarınca)

-Özel Esaslara Tabi Olanlar ve Fazla ve Yersiz Verginin İndirim Hakkı Tanınmayan İşlemlerle İlgili Olması Durumu

İade işleminde fazla veya yersiz vergiyi uygulayan ile bu vergiye muhatap olan iade hakkı sahibinin 84 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin "II.Özel Esaslar" bölümündeki şartları taşıması halinde iade talebi bu Genel Tebliğdeki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilecektir. (Özel esaslar bu tezin 4. Bölümünde ele alınmıştır.)

Fazla veya yersiz vergiye muhatap olanların katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması, bulunsa bile fazla ve yersiz verginin indirim hakkı tanınmayan işlemlerle ilgili olması halinde, bu verginin iadesi KDV mükellefi olmayanlara iade bölümündeki açıklamalar çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

2.5. KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİNİN ÖZEL ESASLARI

Bu tezin birinci bölümünde katma değer vergisi iadesinin genel esasları açıklanmış ve bu esaslar dahilinde ve her bir iade hakkı doğuran işlemin öznel koşullarına göre Türkiye'de katma değer vergisi İadesine ilişkin uygulama ele alınmıştır. İade hakkı kazananlara ilişkin bu uygulamanın dürüst mükelleflere uygulanan prosedürü göstermekte olduğunu söyleyebiliriz. Dürüst mükelleften

kastımız ise vergisel ödev ve yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getiren, idareyi yanıltıp menfaat elde etme amacını taşımayan, vergi kaçakçılığı tespitine ve müeyyidelerine muhatap olmayan vergi mükellefleridir. Bu dürüstlüğü kısmen yahut tamamen sağlayamayanların önceki bölümlerde ortaya konulan KDV iadesi hakkı sağlayan işlemler sonucu iade hakları olması durumunda, KDV iade talepleri dürüst mükelleflere göre farklı usullerle yerine getirilmektedir. Bu 2. Bölümün ayırımının konusunu bu usuller oluşturmaktadır.

1980'li yılların sonlarında ihracatta teşvik primi alınması amacıyla ihracat yapılmadan yapılmış gibi gösterilmiş veya yapılandıran daha fazla ya da farklı mallar ihraç edilmiş gibi gösterilmiş ve bunun sonucunda teşvik priminin yanı sıra haksız olarak KDV iadesinden de yararlanılmıştır. 1990'lı yıllarda ise dahilde işleme rejimi kapsamında gümrük vergilerine muhatap olmaksızın mal ithal edenlerin ihracat taahhütlerini kapamak için yine ihracat yapmadan yapılmış gibi göstermeleri veya yapılandıran daha fazla ya da farklı malları ihraç etmiş gibi göstermeleri sonucu haksız KDV iadesinden yararlanmaları gündeme gelmiştir. Görüldüğü gibi hayali ihracata yönelmenin ana nedeni haksız KDV iadesi almak olmamıştır. Diğer amaçlara ulaşmak için sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma eğilimine yönelenler, asıl amaçları için tüm şartları hazırladığından haksız KDV iadelerinden de yararlanmıştır¹⁴⁸.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (buradan itibaren SMİYB olarak kullanılacaktır) kaçakçılık suçlarını düzenleyen VUK 359. maddesinde tanımlanmış olup bu belgeleri düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunan mükelleflerin KDV iade talepleri (nakden veya mahsuben) 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin özel esaslar bölümüne göre değerlendirilecektir.

Ancak, bu kapsama giren iade hakkı sahibi mükelleflerin **kendilerine ait** vergi ve SSK prim borçları için yapacakları mahsup talepleri genel esaslara göre yerine getirilecektir.

SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunan mükelleflerin iade talepleri yükseltilmiş teminat karşılığında veya münhasıran inceleme raporu ile yerine getirilmektedir.

¹⁴⁸ Oktar, a.g.e., s.458.

2.5.1. Özel Esasların Kapsamı ve Tanımlar

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde özel esasların kapsadığı mükellefler ve özel esaslara göre iade uygulamasında kullanılan kavramlara ilişkin açıklamalar yer almıştır.

-İade Talepleri Özel Esaslara Göre Yerine Getirilecek Mükellefler

İade talepleri özel esaslara göre yerine getirilecek mükellefler kapsamına;

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

girmektedir.

2.5.1.1. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMİYB)

İade taleplerinin yerine getirilebilmesi, düzenlenen ve kullanılan belgelerin geçerliliğine ve gerçeği yansıtmasına bağlıdır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımına Vergi Usul Kanununun kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359'uncu maddesinde yer verilmiştir. İade taleplerinin değerlendirilmesi sırasında anılan maddede yer alan hükümler dikkate alınacaktır.

Mezkur maddeye göre; sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Bu itibarla; bir mal hareketi

veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir.

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

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

muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerdir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu gerekçesi ile iade taleplerinin özel esaslara göre yerine getirilmesini gerektiren belgeler, genel esaslar bölümünde sayılan ve iadeye esas teşkil eden belgelerdir.(satış faturaları, indirilecek KDV listesi, yüklenilen KDV listesi vs.)

Örneğin sipariş mektupları ve proforma faturaların nihai faturalar veya gümrük beyannameleri ile uyumsuz olması halinde, nihai faturaların veya gümrük beyannamelerinin gerçeğe aykırı olarak düzenlendiği tespit edilmedikçe, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslara göre işlem yapılamaz.

2.5.1.2. Olumsuz Rapor

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

YMM'lerce düzenlenmiş raporlarda SMİYB düzenlediği hususunda tespit bulunan mükelleflerin iade talepleri özel esaslara göre değerlendirilmez. Çünkü olumsuz rapor yukarıda tanımlandığı üzere inceleme raporudur. Bununla birlikte hakkında bu tür tespit olan mükelleflerin iade talepleri konusunda vergi dairesinin daha temkinli olacağını, hatta iade talebini incelemeye sevk edeceğini beklemek gerekir¹⁴⁹.

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

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

Burada dikkat edilmesi gereken nokta SMİYB düzenlenmesi ile kullanılmasının özel esas sayılma adına farklı sonuçlara yol açtığıdır. Kullanılma halinde %5'lik oranın aşılması şartı söz konusu iken, düzenleme durumunda herhangi bir oran olmayıp her halde düzenleyenler özel esaslara tabi olacaklardır.

2.5.1.3. Olumlu Rapor

İade hakkı doğuran işlemler dolayısıyla düzenlenen olumlu raporlar, izleyen bölümlerde açıklanacağı üzere, teminat miktarının azaltılmasına veya genel esaslara göre iade yapılmasına dönüşü sağlamaktadır.

Katma değer vergisi iade uygulamaları bakımından bir raporun "olumlu rapor" sayılabilmesi için;

- İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin) %90 veya daha fazlasının onaylanmış olması,

¹⁴⁹ Mehmet Ali Özyer, "84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine Göre İade Taleplerinin Özel Esaslara Göre Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, S.245, 2002, s.57.

- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler nedeniyle reddedilen bir kısım varsa bu kısmın, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) %5'ini aşmaması gerekmektedir.

Aksi belirtilen özel durumlar dışında YMM tasdik raporları da olumlu rapor olarak kabul edilir. Ancak raporlarda;

- İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin doğruluğunun onaylanma oranı ile SMİYB olduğu gerekçesi ile reddedilen bir kısım varsa, belgelerin düzenleyicileri, tarih ve numaraları, toplam tutarları, bu tutarın toplam iade talebi içindeki payı ve belgelerin SMİYB addedilme nedenlerinin,
- SMİYB dışındaki nedenlerle reddedilen bir kısım varsa, ilgili mevzuat hükümlerine de atıf yapılarak red gerekçelerinin,

bu nedenlerle reddedilen tutarlar ve bu tutarların toplam iade talebi içindeki paylarına da yer verilmek suretiyle açıkça belirtilmesi gerekir.

2.5.1.4. Olumsuz Tespit

Aşağıda belirtilen durumlar olumsuz tespit sayılır;

- Belge düzenleyen veya kullanan mükellef nezdinde yapılmakta olan incelemede veya bu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer kişi veya kurumların incelenmesi sırasında yahut yetkili makamların yazıyla bildirmesi üzerine SMİYB düzenlendiği veya kullanıldığı vergi dairesinin ittlasına girmesi,(bilgisi dahiline girmesi)
- Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle ilgili dönem defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesinin (süresinden sonra verilenler hariç) verilmemesi,
- Yapılan yoklama ve araştırmalarda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması, (bu durumda olan mükelleflerden iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönem itibarıyla vergiye müteallik ödevlerini yerine getirdiği tespit edilenlerin işi bıraktığına ilişkin bildirimde bulunmamış olmaları olumsuz tespit sayılmaz.

- Mükelleflerin işletmelerinin sermaye tutarı, kullandıkları kredi miktarı, üretim tesisi olanlarda tesisin kapasitesi, verimliliği, istihdam ettikleri işçi sayısı gibi unsurlar ile iş hacmi arasında bariz bir nispetsizlik bulunması. Şu kadar ki, bu tespitin en az vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşan üç kişilik bir komisyon tarafından mükellefin iş yerinde yapılacak bir yoklama ile tutanağa bağlanmış olması gerekir.

2.5.2. Kendileri Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar

Haklarında olumsuz rapor bulunan mükelleflerin durumu ile olumsuz tespit bulunan mükelleflerin durumu tanımlarındaki farklılıkla paralel olmak üzere farklılık göstermektedir. Olumsuz rapor da düzenleme veya kullanmaya ilişkin ikiye ayrılmakta ve bunların farklı hükümleri mevcuttur. Burada öncelikler olumsuz rapora ilişkin sonuçlar düzenleme ve kullanma olarak ayrı ayrı verilecek, daha sonra da olumsuz tespitin hüküm ve sonuçlarına yer verilecektir.

2.5.2.1. Haklarında SMİYB Düzenleme Raporu Bulunanlar

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

SMİYB düzenlediği konusunda haklarında rapor bulunan mükellefler, gerekli şartları yerine getirerek genel esaslara göre iade alma hakkına kavuşamadıkları sürece, YMM tasdik raporu ile KDV iadesi alamazlar¹⁵⁰.

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

¹⁵⁰ Vural, a.g.e., s.429.

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

-Genel Esaslara Dönüş

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

SMİYB düzenleme raporları ile yapılan tarhiyatların yukarıda anlatıldığı şekilde ödenmesi veya tamamına teminat gösterilmesi ve yükseltilmiş (indirimli teminattan yararlananlar için %100, diğerleri için %200) teminat uygulamasına geçilmesinden sonra, vergi dairesine **vergi incelemesine yetkili elemanlarca** düzenlenmiş bir olumlu raporun intikal etmesi halinde, olumlu raporun ilişkin olduğu vergilendirme döneminden itibaren bu mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Raporun ait olduğu dönem ile vergi dairesine intikal ettiği tarih arasındaki dönemler için alınan teminatların genel esaslara göre verilecek teminat miktarını aşan kısımları iade edilir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus özel esaslardan genel esaslara geçişte olumlu raporun YMM'ler tarafından düzenlenemeyeceğidir.

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

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

Haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda rapor bulunanların katma değer vergisi iadelerinin genel esaslara göre yerine getirilmeye başlanması halinde; bunların bu nedenle yükseltilmiş teminat

istenen kanuni temsilcilerinin, ortaklarının, ortağı olduğu mükelleflerin ve bunlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

-Haklarında SMİYB Düzenleme Raporu Bulunan Mükelleflerin Ortakları veya Bu Mükelleflerin Kurdukları veya Ortak Oldukları Şirketlerin İade Talepleri

Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunan mükelleflerle ilgili olarak yukarıda anlatılan düzenlemeler, bu mükelleflerin raporun ait olduğu vergilendirme dönemindeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler bakımından da geçerlidir.

Kooperatifler ve sermaye şirketlerinde (anonim şirket, limited şirket, esahamlı komandit şirket, benzer nitelikteki yabancı kurumlar, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar) bu hüküm bunların kanuni temsilcileri ile sadece SMİYB düzenlenmesine neden olan ortakları ve bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketleri hakkında uygulanır.

Ancak kanuni temsilcilerin sahibi ya da ortağı olduğu firmalar, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesine neden olan alt firma ya da ortaklarla doğrudan veya dolaylı ortaklık ya da haksız katma değer vergisi iadesi almaya yönelik ticari ilişkide bulunup bulunmadıklarının tespiti amacıyla derhal incelemeye sevk edilir ve bu incelemeler öncelikle sonuçlandırılır. (86 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile eklenen hüküm)

Yapılan inceleme sonucunda kanuni temsilcinin sahibi ya da ortağı olduğu firmaların, SMİYB düzenlenmesine neden olan alt firma ya da ortaklarla doğrudan veya dolaylı ortaklık ya da haksız katma değer vergisi iadesi almaya yönelik ticari ilişkide bulunduğu tespit edilememesi halinde, bunların sahibi ya da ortağı olduğu firmaların iade ve mahsup talepleri, kendileri hakkında özel esaslar uygulanmasını gerektiren başka bir husus olmadıkça genel esaslara göre yerine getirilir. (86 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile eklenen hüküm)

SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunan mükelleflerin kanuni temsilcileri ile ortaklarının ortak oldukları şirketlerden ayrılmış olmaları halinde, ortaklığından ayrıldıkları mükelleflerin iade ve mahsup talepleri özel esaslar uygulanmasını gerektiren başka bir husus olmadıkça **ayrılma tarihinden itibaren** genel esaslara göre yerine getirilir. (86 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile eklenen hüküm)

87 Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹⁵¹ ile düzenlenen hükme göre; haklarında SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunan kooperatif veya sermaye şirketlerinin kurdukları veya ortak oldukları şirketlerdeki paylarının kontrolünün kamu kurum veya kuruluşları ile icra dairelerinde olması nedeniyle devredilmesinin imkânsız bulunması ve bu şirketlerle aralarında haksız KDV iadesi almaya yönelik ticari bir ilişki bulunduğunun da tespit edilememesi halinde, kurdukları veya ortağı oldukları bu mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

2.5.2.2. Haklarında SMİYB Kullanma Raporu Bulunanlar

Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerin raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri dört kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

İade talepleri hakkında bu bölüme göre işlem yapılabilmesi için SMİYB kullanma nedeniyle iadesi reddedilen verginin iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin % 5'ini aşması gerekir. Bu oranın aşılması halinde genel esaslara göre iade yapılacaktır.

-Genel Esaslara Dönüş

Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerle ilgili olarak aşağıdaki şartlardan birinin gerçekleşmesi halinde bunların katma değer vergisi iadeleri genel esaslara göre yerine getirilir.

- SMİYB kullanma raporlarında tarihi öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi.(olumlu rapor beklenmeden)
- Yukarıda belirtildiği şekilde ödeme yapılmaz veya teminat gösterilmezse, SMİYB kullanma raporundan sonra, vergi dairesine olumlu bir **vergi inceleme raporunun** intikal etmesi. (Olumlu rapor, raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden itibaren hüküm ifade eder.)

¹⁵¹ 18.06.2003 tarih ve 25142 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

- Kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın % 95 ve daha fazlasının nihai yargı kararlarıyla terkin edilmesi. (Burada kısmi terkin geçerli, düzenlemede tamamı terkin edilmeli denmiştir ve kısmi terkin geçerli değildir.)

Burada dikkat edilmesi gereken husus, SMİYB düzenlemede olduğu gibi, özel esaslardan genel esaslara geçişte olumlu raporun YMM'ler tarafından düzenlenemeyeceğidir.

-Haklarında SMİYB Kullanma Raporu Bulunan Mükelleflerin Ortakları veya Bu Mükelleflerin Kurdukları veya Ortak Oldukları Şirketlerin İade Talepleri

SMİYB kullandığı konusunda haklarında rapor bulunan mükelleflerin ortaklarının veya bu mükellefler ile kanuni temsilcilerinin veya ortaklarının kurdukları veya ortak oldukları şirketlerin iade talepleri, kendileri hakkında bu yönde düzenlenmiş herhangi bir olumsuz rapor bulunmamak koşuluyla genel esaslara göre yerine getirilir. (SMİYB kullanma fiiline ilişkin sonucun SMİYB düzenleme fiiline ilişkin sonuçtan önemli bir farkıdır.)

2.5.2.3. Haklarında Olumsuz Tespit Bulunanlar

Olumsuz tespitler de kendi içinde ayrılmaktadır. SMİYB düzenlemenin ve SMİYB kullanmanın tespitine, adreslerinde bulunmadıkları, defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya beyanname vermedikleri konusunda tespit bulunanlara, işletme kapasitesi ile iş hacmi arasında açık nispetlilik tespit edilenlere ilişkin hükümler farklılık arz etmektedir.

-SMİYB Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanlar

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

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilen dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerinin, bu belgelere dayanarak

iadesini istedikleri verginin aynı dönemde iadesini talep ettikleri toplam verginin % 4'ünü aşmaması ve **bu kısma** dört kat teminat gösterilmesi halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

-SMİYB Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanlar

İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasın SMİYB kullandığı konusunda hakkında tespit bulunanların, tespitin ilgili olduğu döneme ilişkin iade talepleri bu tespite konu alışlara **isabet eden kısma** dört kat teminat gösterilmesi veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması halinde, kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Tespitin bulunduğu dönemler için teminat gösterilmemişse, iade işlemi vergi inceleme raporuna göre gerçekleştirilir.

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

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

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

-İşletme Kapasitesi ile İş Hacmi Arasında Açık Nispetsizlik Tespit Edilenler

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

2.5.3. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefleri Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar

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

Hakkında olumsuz rapor bulunanlardan alınan kısma isabet eden vergiye ilişkin teminat iade talebinde bulunan nezdindeki, olumsuz tespit bulunandan alınan kısma isabet eden vergiye ilişkin teminat ise hakkında olumsuz tespit bulunan mükellefle ilgili, incelemenin sonucuna göre çözülür.

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

1. Olumsuz raporda öngörülen vergi, ceza, gecikme zammı ve faizlerin ödenmesi veya bunların toplamı kadar teminat gösterilmesi halinde, bunlardan mal ya da hizmet alanların bütün dönemlerdeki iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

2. İade talebinde bulunan mükellefin, haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanlardan alışlarına ilişkin ödemelerini veya

iade talebinde bulunan mükellefe satış yapan ve haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanların kendi alışlarına ilişkin ödemelerini müteselsil sorumluluk bölümünde belirtildiği şekilde yaptıklarını tevsik etmeleri halinde; kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan ancak haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Ödeme, iade talebinde bulunan mükellefin yeminli mali müşaviri tarafından düzenlenmiş tasdik raporuyla veya tasdik raporu sonradan ibraz edilmek üzere teminat karşılığı iade talep edilmişse bu konuda düzenlenmiş kısa bir raporla da tevsik edilebilir.

3. Haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunanlar hakkında genel esaslar uygulandığı dönemlerde (yukarıda açıklanan durumlarda mesela bunlar hakkında olumlu rapor yazılması ve vergi, ceza, faizlerinin ödenmesi), bunlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

Ancak hakkında SMİYB düzenleme raporu bulunan ve bu rapora istinaden tarh edilen vergi, kesilen ceza ve hesaplanan gecikme faizini ödememiş veya tamamına teminat göstermemiş mükellefin olumsuz raporun ait olduğu vergilendirme döneminden sonraki 12 vergilendirme dönemine ilişkin olarak vergi inceleme elemanlarınca düzenlenmiş olumlu rapor bulunması halinde, bu mükelleften mal veya hizmet alanların olumlu raporun ait olduğu vergilendirme dönemleri ile sonraki dönemlerde bu mükelleften alışlarına isabet eden iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

4. En son düzenlenen olumsuz rapor veya yapılan tespit ilgili olduğu dönemden itibaren tarh zamanaşımı kadar bir sürenin geçmiş olması halinde, vergi inceleme imkânının kalmamış olması nedeniyle bu durum sonraki safhalarda mal veya hizmet alanlar açısından olumsuz rapor veya tespit olarak değerlendirilmez ve bu mükelleflerden mal veya hizmet alanların iade taleplerinde genel esaslara göre işlem yapılır.

5. Haklarında olumsuz tespit bulunanlardan ihraç kaydıyla mal alan ancak diğer alışlarına ilişkin olumsuz tespit veya rapor bulunmayan mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. (dikkat edilirse sadece olumsuz tespit denmiştir.)

6. Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak yapılan düzenleme gereğince fason tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda ve atık; metal, kağıt, plastik, cam vb alımları nedeniyle tevkifat uygulayan alıcıların, ihracat veya diğer işlemlerden doğan iade talepleri, tevkif etmiş oldukları vergiyi beyan edip ödemiş olmaları şartıyla genel esaslara göre yerine getirilir.¹⁵²

¹⁵² 18.06.2003 tarih ve 25142 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 87 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile eklenen paragraftır.

2.5.4. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar

Burada da önceki safhalarda yer alanlar hakkında düzenlenmiş raporun veya yapılan tespitin iade talep eden mükellef nezdinde farklı sonuçları olmaktadır.

-Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Rapor Bulunanların İade Talebi

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

-Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Tespit Bulunanların İade Talebi

Doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği safhadan önceki safhalardaki mükellefler hakkında 2.5.1.4. bölümünde sayılan olumsuz tespit bulunan ancak kendileri veya doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri, olumsuz tespitte konu alışlar için 4 kat teminat gösterilmesi halinde genel esaslara göre yerine getirilir. Bu nedenle gösterilen teminat, olumsuz tespit bulunan mükellefle ilgili olarak yapılacak inceleme sonucuna göre çözülür.

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

1. Bu dönemlerde katma değer vergisi dahil toplam işlem bedelinin doğrudan mal ya da hizmet temin edilen mükellefe aşağıda yer alan müteselsil sorumluluğa ilişkin bölümde belirtildiği şekilde ödenmiş olması halinde iade talepleri için genel esaslar uygulanır. Ödeme, iade talebinde bulunan mükellefin yeminli mali müşaviri tarafından düzenlenmiş tasdik raporuyla veya tasdik raporu sonradan ibraz edilmek üzere teminat karşılığı iade talep edilmişse bu konuda düzenlenmiş kısa bir raporla da tevsik edilebilir.

2. Önceki safhadaki mükellefler hakkındaki olumsuz tespit sayılan nedenlerin ortadan kalktığıнын anlaşılması halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

3. İade talebinde bulunanlara mal veya hizmet temin eden mükelleflerin, haklarında olumsuz tespit bulunanlardan veya

- İade talebinde bulunanların, haklarında olumsuz tespit bulunanlardan mal veya hizmet temin edenlerden,

alışlarına isabet eden verginin, aynı dönemdeki toplam vergi indirimine (iade talebinde bulunanlarda iadesi talep edilen vergiye) oranının %5'ini geçmemesi halinde; kendileri ve mal ya da hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Bu uygulamada aşağıdaki şekilde hareket edilir:

- İade talebinde bulunanlara mal ya da hizmet satanların, haklarında olumsuz tespit bulunanlardan mal ya da hizmet satın aldığı dönemler tespit edilir.

- Söz konusu alıcıların, aynı dönemlerde iade talebinde bulunanlara satış yapıp yapmadıkları tespit edilir.

- Satış yapılmışsa, alıcıların hakkında olumsuz tespit bulunanlardan alışlarına isabet eden verginin, aynı dönemdeki toplam vergi indirimine (iade talebinde bulunanlarda iadesi talep edilen vergiye) oranının %5'ini aşp aşmadığına bakılır. Bu oranı aşmamışsa genel esaslara göre iade yapılır.

- İade hakkı sahibinin bu dönemler dışındaki dönemlerdeki iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

4. Hakkında olumsuz tespit bulunandan mal veya hizmet alışının ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonra, iade talebinde bulunanlara mal veya hizmet temin eden mükellefin verdiği beyannamelerden birisinde ödenecek katma değer vergisi beyan etmiş olması halinde, bu dönemden sonraki alışlara ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

2.5.5. İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulanan Mükellefler

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

Ancak ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulamasının iade talebinde bulunan mükellef hakkında SMİYB düzenleme raporuna dayanması halinde 2.5.2.1. bölümünde belirtilen SMİYB Raporu bulunması durumunda iade uygulamasına göre işlem yapılır.

2.5.6. SMİYB Düzenleme, Kullanma Konusunda Haklarında Rapor veya Tespit Bulunan Mükellef Listeleri

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde; SMİYB düzenleyen, kullanan, mal veya hizmetleri temin ettiği mükelleflerce veya daha önceki safhadakilerce SMİYB düzenlemesi, kullanılması hallerinde iade talebi olan mükelleflerin iade taleplerinde özel esasların uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısı ile bu kapsama giren mükelleflerin öncelikle tespit edilmesi ve iade talebi esnasında da özel esasların uygulanmasını gerektirecek bir durumun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Bu gereklilik sebebiyle SMİYB düzenleyen, kullanan mükellefler belirlenip belirli listeler oluşturulmaktadır. Bu listelerce hangi mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunduğu sağlıklı bir şekilde izlenecek, vergi dairelerinin hızı ve verimliliği artacak, KDV iadelerinde hatalar minimuma indirilecektir. Aksi takdirde, iade talep eden mükelleflerin mal veya hizmet satın aldığı mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesi ile yazışma yapılarak, haklarında olumsuz tespit bulunup bulunmadığının araştırılması gerekmektedir¹⁵³. Bu da verimlilik ve etkinlik kaybı demektir.

Bu şekilde haklarında SMİYB düzenleme, kullanma konusunda rapor bulunan mükellefler ayrı listelerde, yine bu konularda haklarında olumsuz tespit bulunan mükellefler ayrı listelerde yayınlanmaktadır.

¹⁵³ Vural, a.g.e., s. 524.

Vergi inceleme elemanları hakkında SMİYB düzenleme, kullanma raporu tanzim ettikleri mükellefleri Form 11 ile Bakanlığa bildirmektedirler¹⁵⁴. Haklarında olumsuz raporu bulunan mükellefler Vergi İstihbarat Merkezince “SMİYB Kullandıkları veya Düzenledikleri Vergi İnceleme Raporuyla Tespit Olunan Mükellefler Geçici Listesi”ne alınmaktadır.

Haklarında olumsuz tespit bulunan mükellefler ise KOD Sistemi aracılığı ile izlenmektedirler. Bu sistem İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca kullanılmakta ve tüm Türkiye’ye teşmil edilmesi amaçlanmaktadır. Her kodun ayrı bir anlamı vardır ve mükellefler bu kodlar aracılığı ile sınıflandırılmaktadır. Bu sistemdeki;

KOD 1: Vergi İnceleme Raporuna göre Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlediği Tespit Edilen Mükellefler İle Bunların Ortakları Ve Kanuni Temsilcilerinin Kurdukları Veya Ortak Oldukları Şirketler

KOD 2: Vergi İnceleme Raporuna göre Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullandığı tespit edilen mükellefler

KOD 3: Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlediği Konusunda Haklarında Rapor Bulunan Mükelleflerin Ortakları Veya Kanuni Temsilcileri

KOD 4: Bastırdığı Belgelerin Zayii - Çalındığı Veya Kaybolduğunu Bildirenler

KOD 5: Vergi Dairelerinin Yaptığı Tespit Sonucunda ,

KOD 5/1: Haklarında Rapor Bulunmamakla Birlikte SMİYB Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanlar

KOD 5/2: Haklarında Rapor Bulunmamakla Birlikte SMİYB Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanlar

KOD 5/3: Adresinde Bulunmayanlar İle Sarih Adresi Tespit Edilemeyenler

KOD 5/4: Defter, Belge İbraz Etmeyen Veya İncelemeye Sevk Edilenler İle Birden Fazla Döneme İlişkin Olarak KDV Beyannamesinin (Süresinden Sonra Verilenler Hariç) Verilmemesi.

¹⁵⁴ Vural, a.g.e., s.521.

KOD 6: Taklit Edilen Belgeler : Kendisi Hakkında Herhangi Bir Olumsuz Tespit Ya da Rapor Bulunmadığı Halde Belgeleri Taklit Edilen Mükellefler Listesi.

KOD 7: Mükellefiyetleri Bulunmayan Ancak Üçüncü Kişiler Veya Diğer Tüzel Kişilikler Vasıtasıyla Sahte Belge Organizasyonu İçerisinde Bulunan Ve SMİYB Ticareti Yapanlar. (Şu anda kullanılmamaktadır.)

KOD 8: İlgili Şahıs Ya da Firmaların İş Ve İkamet Adreslerinde Yapılan Yoklamalarda Bulunmamalarından Dolayı 2004/13 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesi Gereği Mükellefiyetleri Re'sen Terk Ettirilerek Kapatılan Mükellefler Listesi.

KOD 9/1 : SMİYB Düzenlediği Ve Hem Düzenleyip Hem Kullandığı Konusunda Hakkında Rapor Bulunan Ve Bakanlık Makamı Tarafından Oluşturulan Olumsuz Mükellefler Listesinde Yer Alan Mükellefler (olumsuz raporlar listeleri)

KOD 9/2 : SMİYB Kullandığı Konusunda Hakkında Rapor Bulunan Ve Bakanlık Makamı Tarafından Oluşturulan Olumsuz Mükellefler Listesinde Yer Alan Mükellefler (olumsuz raporlar listeleri)

2.6. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MÜTESELSİL SORUMLULUK VE HIZLANDIRILMIŞ İADE SİSTEMİ

Burada müteselsil sorumluluk ve hızlandırılmış iade sistemine değinilecek ve uygulama ortaya konulacaktır.

2.6.1. Müteselsil Sorumluluk

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun¹⁵⁵ 11 inci maddesinde yer alan, mal alım ve satımı ile hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu olacağına dair hüküm 4369 sayılı Kanunun 81 inci maddesi ile aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

¹⁵⁵ 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

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

Maddenin 4369 sayılı Kanunla değişik üçüncü cümlesi, maddenin amacını biraz daha aşarak KDV'nin konusunu oluşturan mal teslimi ve hizmet ifalarından bahsetmektedir. Her ne kadar KDV'nin konusuna giren teslim veya hizmet işlemlerinde verginin mükellefi olan satıcılar veya hizmeti ifa edenlerin "vergi kesintisi" yapmak gibi bir yükümlülükleri olmasa da Vergi Usul Kanunu'nun bu hükmü, vergi mükellefi olmak koşuluyla alıcıların da KDV'nin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği şeklinde yorumlanmaktadır¹⁵⁶.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11/5 maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde açıklandığı üzere; yapılan bu değişikliğe göre, mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen katma değer vergisinden aşağıdaki bölümlerde yapılacak açıklamalar çerçevesinde müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Müteselsil sorumluluk müessesesi ile katma değer vergisi iadelerinin doğrudan bir ilişkisi bulunmamaktadır. Ancak müteselsil sorumluluk kapsamında hakkında vergi takibatı yapılan mükelleflerin, diğer alacaklarında olduğu gibi vergi dairesinden olan katma değer vergisi iade alacaklarında da bu husus göz önüne alınarak işlem yapılacaktır.

-İşleme Doğrudan Taraf Olanlar

Mal veya hizmet alım-satımında satıcının katma değer vergisini Hazine'ye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, bu satıcı tarafından doğrudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile

¹⁵⁶ Oktar, a.g.e., s.470.

sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen vergiden aşağıda, ilgili bölümde, belirtilen usul ve esaslara göre satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olur.

Ancak alıcılar, katma değer vergisi dahil toplam işlem bedelini;

- 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla ödemeleri ve banka veya özel finans kurumuna yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka veya özel finans kurumundaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,
- Ödemenin çekle yapılmış olması halinde Türk Ticaret Kanununun 697 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasını yazmaları,

halinde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar. Bu çerçevede herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde, gönderilen havaleler sorumluluğu kaldırmaz.

Ayrıca dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri gibi ihracata aracılık eden mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin de ödemelerini yukarıda belirtilen şekilde tevsik etmeleri gerekir.

Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluk kalkmayacaktır.

Öte yandan Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin 1 numaralı fıkrasında sayılan (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç) kurum ve kuruluşlar ile sermayelerinin (% 51) veya daha fazlası kamuya ait iktisadi işletmelerin mal teslimi veya hizmet ifalarında taraf olduğu alım-satım işlemlerinde müteselsil sorumluluk uygulanmaması uygun görülmüştür. Buna göre;

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

hazine'ye intikal ettirmemeleri nedeniyle müteselsil sorumluluk kapsamında işlem yapılmaz.

-İşleme Doğrudan Taraf Olmayanlar

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

Bu ilişki tespit edilemez ve inceleme raporlarında belirtilmezse müteselsil sorumluluktan bahsedilemeyecektir.

-Müteselsil Sorumluluk Uygulaması

Müteselsil sorumluluk uygulaması aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilecektir.

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

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

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

hallerinde vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dışındaki müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe başlanılacaktır.

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

Müteselsil sorumluluk kısmının başında da ifade ettiğimiz gibi müteselsil sorumluluk müessesesi ile katma değer vergisi iadelerinin doğrudan bir ilişkisi bulunmamaktadır. Ancak müteselsil sorumluluk kapsamında hakkında vergi takibatı yapılan mükelleflerin, diğer alacaklarında olduğu gibi vergi dairesinden olan katma değer vergisi iade alacaklarında da bu husus göz önüne alınarak işlem yapılacaktır.

2.6.2. Hızlandırılmış İade Sistemi

İade hakkı doğuran işlemleri gerçekleştiren KDV mükelleflerinin iade talepleri genel veya özel esaslar çerçevesinde yerine getirilmektedir. Bazı genel esaslara tabi ve büyük ölçekli diye tabir edilebilecek mükelleflerin iade talepleri ise diğer mükelleflere göre daha hızlı gerçekleştirilmektedir. Burada güdülen amaç iade uygulamasına hız ve etkinlik kazandırmak ve bu mükelleflere daha hızlı bir nakit akışı sağlamak suretiyle onların finansman güçlerini artırmaktır. 109 Seri No.lu KDV Kanunu Genel Tebliği ile uygulama tespit edilmiştir.

-Hızlandırılmış İade Sisteminden Yararlanacak Mükellefler

Aşağıdaki beş şartı taşıyan mükelleflere bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık tarafından örneği ekte yer alan HİS sertifikası (EK-18) verilecektir.

- 1) Başvuru tarihinden önceki son 5 tam yıl itibariyle vergi mükellefiyetinin bulunması
- 2) Başvuru tarihinden önce vergi dairesine vermiş olduğu son yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilançoya göre en az; (gelir vergisi mükellefleri bu sistemden yararlanamazlar.)
 - a) Aktif toplamının 400.000.000 TL,
 - b) Maddi duran varlıkları toplamının 100.000.000 TL,
 - c) Öz sermaye tutarının 200.000.000 TL,
 - d) Net satışlarının 500.000.000 TL,olması
- 3) Başvurudan önceki takvim yılında vergi dairesine vermiş olduğu muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısının 750 ve daha fazla olması
- 4) Başvuru tarihinden önceki son 5 yıl içinde;
 - a) Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması
 - b) Farklı vergilerin her birine ait beyanname verme ödevinin birden fazla dönem için aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç)
 - c) Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle hakkında olumsuz rapor düzenlenmemiş olması, (Raporun, son 5 yıl içindeki vergilendirme dönemleri ile ilgili ve öngördüğü tarhiyatın tamamının nihai yargı kararıyla iptal edilmemiş olması gerekmektedir.) Yani öngördüğü tarhiyatın tamamı yargı kararı ile iptal edilen olumsuz bir rapor ve son 5 yıldan önceki döneme ilişkin olumsuz rapor bu şartın ihlali anlamına gelmeyecektir.
- 5) Başvuru tarihi itibariyle;
 - a) KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,
 - b) Ödenmesi gereken vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz).

Bu şartları **birlikte** (yani tamamını taşımaları şarttır) taşıyan mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığına/defterdarlığa bir dilekçe ile başvurması halinde yukarıdaki şartları taşıdığı anlaşılanlara başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde HİS(Hızlandırılmış İade Sistemi) Sertifikası verilecektir.

-Hızlandırılmış İade Sistemi Uygulaması

HİS sertifikası sahibi mükelleflerin nakden ve/veya mahsuben iade talepleri tutarına bakılmaksızın, teminat, inceleme raporu veya YMM tasdik raporu aranılmadan yerine getirilecektir.

İade talebi bir dilekçe ile yapılacaktır. Talep, beyanname ve dilekçenin verilmiş olması şartıyla, ilgili genel tebliğlerde iade için öngörülen belgelerin tamamlandığı tarihte geçerlik kazanacaktır.

Bu mükelleflerin nakden iade talepleri, belgelerin tamamlandığı tarihi izleyen 5 iş günü içinde yerine getirilecek, mahsuben iade talepleri ise belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla hüküm ifade edecektir.

Tamamı ibraz edilen belgelerde şekil veya muhteviyat yönünden vergi dairesince eksiklik veya yanlışlık tespit edilmesi halinde iade talepleri yerine getirilmekle birlikte, bu hususlar belgelerin ibraz edildiği tarihi izleyen 15 gün içinde mükellefe tebliğ edilecektir. Mükelleflerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde eksiklikleri tamamlamamaları halinde, durum ilgili vergi dairesi başkanlığına/defterdarlığa bildirilecektir.

Hakkında olumsuz rapor olmaması şartıyla, mükellefle ilgili olumsuz tespit ortaya çıkması veya olumsuz rapor bulunanlardan mal ya da hizmet aldığı tespit edilmesi halinde de iade talebi yerine getirilmekle birlikte bu durum kendisine ve ilgili vergi dairesi başkanlığına/defterdarlığa bildirilecektir.

-Hızlandırılmış KDV İadesi Sisteminden Yararlanma Hakkının Kaybedilmesi

Kendilerine HİS sertifikası verilen mükelleflerle ilgili olarak, aşağıdaki hususlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde HİS sertifikası iptal edilir. Sertifikanın iptal edildiği, gerekçesiyle birlikte mükellefe bildirilir. Mükellefin, bu durumun bildirildiği tarihten sonraki dönemlerine ait olan veya önceki dönemlere ait

olup bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerinde hızlandırılmış iade sistemi uygulanmaz.

- a) Maddi duran varlıklar toplamına ve öz sermaye tutarına ilişkin belirlenen hadlerin kaybı
- b) Aktif toplamı ve net satışlara ilişkin belirlenen hadlerin %25'inden fazlasının kaybı
- c) Ortalama çalıştırılan kişi sayısının %25'inden fazlasının azalması (562 kişiden aşağı düşmesi)

Mükellefin maddi duran varlıklar toplamının, aktif toplamının, öz sermaye toplamının ve net satış tutarının şartlara uyup uymadığının tespiti idare tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihi izleyen 15 gün içinde yapılır.

Mükellefin ortalama işçi sayısına ilişkin şart karşısındaki durumu ise her takvim yılında verilen muhtasar beyannamelere dayanılarak aralık ayı muhtasar beyannamesinin verildiği tarihi izleyen 15 gün içinde idare tarafından tespit edilir.

- d) Defter ve belgelerini Vergi Usul Kanunundaki süreler içinde ibraz etmeyen mükelleflerin sertifikaları sürenin dolduğu gün iptal edilir.
- e) Vergi borçlarını, vadesinde ödemediği anlaşılan mükelleflere, vade tarihinden itibaren 7 gün içinde 6183 sayılı Kanunun 55 inci maddesinde öngörülen ödeme emri veya alacağın teminata bağlanmış olması halinde 56 ncı maddesinde öngörülen yazı tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin sertifikası iptal edilir.

Ancak, takip edilen vergi borcunun nihai yargı kararı veya düzeltme işlemiyle tamamen kaldırılması halinde; yargı kararının İdare'ye tebliğ edildiği veya düzeltme işleminin yapıldığı tarihi içine alan dönem ve izleyen dönemlerdeki iadeler ile bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde HİS uygulanır.

- f) Mükellef hakkında SMİYB kullandığı veya düzenlediği konusunda vergi dairesine olumsuz rapor intikal etmesi halinde, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde HİS uygulanmaz ve mükellefin HİS Sertifikası iptal edilir.

Olumsuz rapora dayanılarak yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi halinde mükellefe tekrar sertifika verilir. Yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile kısmen veya tamamen onaylanması halinde mükellefin sertifika alabilmesi için yukarıda sayılan HİS Sertifikası alma şartlarını tekrar kazanması gerekir.

Yargı kararından önce, mükellefin gerekli şartları yerine getirerek genel esaslara geçmesi halinde, genel esaslara tabi olduğu tarihten sonraki 24 ay süresince özel esaslara tabi olmayı gerektirecek ve sertifikayı iptal ettirecek şartların ortaya çıkmaması halinde mükellefe tekrar Sertifika verilir. Sonradan nihai yargı kararının gelmesi halinde yukarıdaki paragraftaki açıklamalara göre işlem yapılır.

- g) SMİYB kullanma veya düzenleme fiili dışındaki nedenlerle katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, kurumlar vergisi ve gelir vergisi bakımından vergi ziyanına sebebiyet verdiği, vergi inceleme raporu ile tespit edilen mükelleflerin sertifikası iptal edilir. İnceleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi ya da yapılan tarhiyatı mükellefin kendiliğinden veya uzlaşma sonucunda ödemesi halinde Sertifikası tekrar verilir.
- h) HİS Sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinin bulunduğu her takvim yılında İdare tarafından belirlenen en az bir vergilendirme dönemi KDV iadeleri yönünden incelenir ve bu incelemeler en kısa sürede sonuçlandırılır. Yapılan incelemelerde haksız/yersiz iade aldığı anlaşılan mükelleflerden; haksız/yersiz aldığı vergilerin, ilgili dönemde yapılan vergi iadelerine oranı %1'i geçen mükelleflerin sertifikaları iptal edilir. Bu mükelleflere beş yıl süreyle tekrar Sertifika verilmez.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİNİN SEYRİ, SONUÇLARI VE UYUŞMAZLIKLARDA BAŞVURU YOLLARI

Bu bölümde ülkemizde gerçekleştirilen KDV iade tutarları yıllar itibarıyla ele alınmış, ihracatımızdaki artış trendi ile ilişkisi incelenmiştir. İadelerin işlem türlerine göre dağılımı, yapılan vergi inceleme sonuçları, iadeye ait danışma maliyetleri, haksız iadeler, uyuşmazlıklarda başvurulacak yollar ve iade sistemine yönelik öneriler yer almaktadır.

Bölümün alt başlıklarına geçmeden KDV iadesinin bütçe ile olan ilişkisini de kısaca belirtmek yerinde olacaktır. İade tutarları merkezi yönetim bütçesine netleştirilme yapılarak yansımakta bu ise devlet muhasebesinde gerçekleştirilecek muhasebe uygulamalarıyla ortaya çıkacaktır.

KDV İadesinin bütçe ile ilişkilendirilmesinde yararlanabileceğimiz Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği ve Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği ilga edilmiş olup, ilişkilendirmeyi 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe giren Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile gerçekleştirebiliriz.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine göre bütçe geliri olarak tahsil edilen fazla veya yersiz tutarlar bütçe gelirlerinden mahsup edilmekte ve gider olarak bütçeye kaydedilmemektedir. Bu uygulama şu an yürürlükte olmayan, 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği ile başlamıştır. Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliğinin uygulanmaya başlandığı 2004 mali yılına kadar KDV İadeleri, ilgili yıl Bütçe Kanunlarında Maliye Bakanlığı bütçesinde açılan geri verilecek paralar tertibinden bütçeye gider kaydedilmek suretiyle ödenmekteydi¹⁵⁷.

¹⁵⁷ Vural, a.g.e., s.820.

3.1. İADELERİN YILLAR İTİBARIYLA SEYRİ

KDV İadeleri geçmişten günümüze milli gelir artışı, enflasyon, ihracat artışı gibi sebeplere bağlı olarak artış trendi göstermiştir. Aşağıda 1996'dan 2010 yılına değin gerçekleşen ihracattan doğan KDV iade tutarları, TL bazında ihracat tutarları, ve KDV iadesinin ihracata oranları yer almaktadır.

Tablo: 6 KDV İadelerinin Yıllar İtibariyle Seyri

YILLAR	İHRACATTA KDV İADE TUTARI (BİN TL)	İHRACAT TL CİNSİNDEN (BİN TL)	İADENİN İHRACATA ORANI
1996	61.250	1.907.002	0,03
1997	149.751	4.039.402	0,04
1998	304.709	7.032.149	0,04
1999	456.667	11.211.265	0,04
2000	770.983	17.347.695	0,04
2001	1.692.166	38.770.188	0,04
2002	3.475.781	54.621.624	0,06
2003	5.060.762	70.369.503	0,07
2004	4.939.814	90.327.456	0,05
2005	6.704.384	99.039.094	0,07
2006	7.371.200	123.341.871	0,06
2007	9.556.386	139.340.197	0,07
2008	10.159.858	170.513.070	0,06
2009	9.643.418	158.481.951	0,06
2010	9.507.718	171.364.840	0,06

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi İstatistikleri**, 2010. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_60.xls.htm, (15.02.2011), s.1.

Tablo-6 da 1996 yılı ile 2004 arası altı sıfır atılmadan önceki dönemi kapsamaktadır gerçek rakamlara ulaşmak için tablodaki tutarlara altı sıfır eklenmelidir. (1996 iade 61.250.000.000.000 örneğin) Ancak bu husus ihmal edilerek daha rahat analiz yapmak yerine tüm tutarlar bin TL bazında değerlendirilmiş ve altı sıfırlı dönem yok sayılmıştır.

Tablo 6 incelendiğinde yıllar itibariyle ihracattan doğan KDV iade tutarlarının arttığı görülmektedir. 1996'dan 2010'a ihracattan doğan KDV iadesi 155 kat artmıştır. Bunun bir sebebi KDV oranlarındaki artıştır. KDV oranı yıllar içinde %10'dan %18'e çıkmıştır. Bu oran yükselimi KDV gelirlerini artırmanın yanında KDV iade tutarlarını da artırmaktadır.

Bir diğer KDV iadesi artış sebebi ihracatta fark edilecek olan artış trendidir. 1996'dan 2010'a ihracat yaklaşık 90 kat artmıştır. İhracat artışı, ihracat sebebiyle yüklenen KDV'nin iadesinin de artışı anlamına gelmektedir.

Tablo-6'da gözüken bir diğer husus ise ihracattan doğan KDV iadelerinin ihracata oranındaki artıştır. 1996'da %3 olan bu oran 2010 yılında %6'ya ulaşmıştır. Bunun ilk nedeni yukarıda değindiğimiz KDV oranlarındaki artıştır.

İkinci bir neden olarak da, ihracattaki kar marjının düşmesi söz konusu olabilir. Bilindiği üzere, ihracatta KDV iadesi ihracat bedeline belli bir oran uygulanmak suretiyle hesaplanmamaktadır. Yüklenen KDV iade edilmektedir. Genel olarak ihracatçıların kar marjlarının düşmesi halinde, ihracatta KDV iadelerinin ihracat içindeki payının artması söz konusu olacaktır¹⁵⁸.

İhracattan dolayı iadesi gerçekleşen KDV tutarlarının ihracat içindeki oranı 1996-2010 arasında %3 ila %7 arasında değişim göstermiştir. KDV oranının yıllar itibariyle %10-%15- 2007/13033 sayılı BKK ile %1, %8, %18 olduğu bilinmektedir. %1'lik oranın çok kısıtlı mal ve hizmetlere uygulandığı gözlenirse KDV iadelerinin ihracat tutarları içindeki oranı düşük gözükmektedir. Bunun bir sebebi ihracatta kar marjının oluşu (yani 100 TL'lik maliyeti olan ihracatın 100 TL karşılığı döviz üzerinden değil 100 TL'den fazla değer karşılığı döviz üzerinden ihraç edildiği) bu sebeple yüklenen vergilerin ihracat tutarına oranının uygulanmakta olan KDV oranından düşük kalmasıdır.

¹⁵⁸ Vural, a.g.e., s.822.

Orandaki düşüklüğün bir diğer sebebi ise ihracat sebebiyle yüklenen KDV'nin tamamının iadeye konu olmamasıdır. Mükellefler yükledikleri KDV'nin bir kısmını veya tamamını var ise diğer işlemleri sebebiyle hesapladıkları KDV'den indirmekte ve ya hiç iade talep etmemekte ya da kısmi iade talep etmektedirler. Ayrıca ihracatta var olan tecil terkin sistemi de iadeleri azaltmakta ve oranın düşük kalmasına sebep olmaktadır.

Türkiye'deki KDV İadesini istatistiki verilerle yorumlamada yararlanabileceğimiz bir diğer karşılaştırma GSYH ile KDV İadesi tutarlarının yıllar itibariyle karşılaştırılmasıdır. Bu husus Tablo-7'de sunulmuştur.

Tablo: 7 İhracat KDV İadesi ile GSYH'nin İlişkilendirilmesi

YILLAR	İHRACATTA KDV İADE TUTARI(BİN TL)	GSYH (BİN TL)	GSYH İÇİNDEKİ PAYI
1998	304.709	70.203.147	0,0043
1999	456.667	104.595.916	0,0044
2000	770.983	166.658.021	0,0046
2001	1.692.166	240.224.083	0,0070
2002	3.475.781	350.476.089	0,0099
2003	5.060.762	454.780.659	0,0111
2004	4.939.814	559.033.026	0,0088
2005	6.704.384	648.931.712	0,0103
2006	7.371.200	758.390.785	0,0097
2007	9.556.386	843.178.421	0,0113
2008	10.159.858	950.534.251	0,0107
2009	9.643.418	952.634.796	0,0101
2010	9.507.718	1.105.101.110	0,0087

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi İstatistikleri**, 2010. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_61.xls.htm, (15.02.2011), s.1.

Tablo 7' den görüleceği üzere iade tutarının GSYH' ya oranı yıllar itibariyle yükselmiştir. KDV oranlarındaki artışın bunun ilk nedeni olduğunu söyleyebiliriz. İkinci neden olarak ise Tablo 6' da gösterilen ihracattaki 1998 ile 2010 arası 24 kat artış oranınının GSYH' daki 1998-2010 arası 15 kat artış oranından yüksek oluşudur.

Yani ihracat artış oranı GSYH artış oranından daha yüksektir. Bu durum ise KDV iade tutarının GSYH içindeki payının artması sonucunu doğurmuştur.

3.2. KDV İADELERİNİN İŞLEM TÜRLERİNE GÖRE DAĞILIMI

Türkiye geneli için Bakanlık merkezinde alınan istatistiklerde, ihracattan doğan iadeler diğer iadelerden ayrılmakta, ihracat dışındaki işlemlerden doğan iadeler toplu olarak görülmektedir. Bu nedenle ihracat dışındaki işlemlerden doğan iadelerin dağılımı hakkında bir istatistiki bilgi bulunmamaktadır¹⁵⁹.

2001 yılında buna ilişkin bir çalışma İstanbul Defterdarlığında yapılmıştır. Bu çalışmaya ilişkin veriler Tablo-8'de verilmiştir.

Tablo: 8 KDV İadelerinin İşlem Türlerine Göre Dağılımı

İŞLEM TÜRÜ	2001 YILINDAKİ TOPLAM İADE (milyon TL)	TOPLAM İADE İÇİNDEKİ PAYI(milyon TL)
İhracat(Md. 11/1-a)	905.834.460,00	0,735007337
Yolcu Beraberi Eşya (Md.11/1-b)	43.937.724,00	0,035651712
İhraç Kayıtlı Teslim (Md.11/1-c)	203.517.971,00	0,16513746
Araç,liman,hava meydanı istisnası Md.13/a,b,c	15.259.203,00	0,012381541
Teşvik Belgesi Yatırım İst. (Md.13/d)	19.087.031,00	0,015487496
Taşımacılık İst. (Md.14)	23.377.630,00	0,018968951
Diplomatik İst.(Md.15)	2.644.639,00	0,002145899
İndirimli Oran (Md.29/2)	12.401.789,00	0,010062993
Fason İşçilik	932.657,00	0,000756772
Hurda Metal Teslimler	4.888.983,00	0,003966992
Geç 17. madde	533.447,00	0,000432847
Toplam	1.232.415.534,00	1

Kaynak: Mahmut Vural, **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Euromat Entegre Matbaacılık A.Ş., 2008., Ankara, s.825.

Tablo-8 incelendiğinde ihracattan doğan KDV iadelerinin (ihraç kayıtlı satış, yolcu beraberliği eşya da dahil) 2001 yılı için toplam KDV İadelerinin %93'ünü oluşturduğu görülmektedir.

¹⁵⁹ Vural, a.g.e., s.825.

Tutarsal olmasa da oransal anlamda 2001 verilerinin günümüzde de geçerli olduğu varsayılp değerlendirme yapılırsa, KDV iadesinde ihracatın ne derece büyük önem taşıdığı ve iade mekanizmasını etkinleştirmenin ve denetimini gerçekleştirmenin büyük oranda ihracat işlemlerinden doğan iadeler üzerinde çalışılması suretiyle gerçekleşeceği söylenebilir.

3.3. İHRACATTA KDV İADESİ İNCELEME SONUÇLARI

İhracattan doğan KDV iade taleplerinde gerek teminatların çözülmesi adına, gerekse de kontrol amacıyla yapılan vergi incelemeleri sonucu yıllar itibariyle yapılan inceleme sayısı, incelenen iade tutarı ve reddedilen iade tutarı aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo:9 İhracatta KDV İadesi İnceleme Sonuçları

İHRACATTA KDV İADESİ İNCELEME SONUÇLARI				
YILLAR	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN İADE TUTARI (TL)	REDDEDİLEN İADE TUTARI (TL)	REDDİN İNCELENEN İADEYE ORANI
1996	307,00	4.406.544,00	23.243,00	0,0053
1997	1.471,00	21.554.127,00	293.047,00	0,0136
1998	1.920,00	7.616.277,00	911.578,00	0,1197
1999	1.325,00	21.303.999,00	8.010.971,00	0,3760
2000	799,00	370.591.689,00	6.141.653,00	0,0166
2001	1.014,00	55.031.523,00	7.079.894,00	0,1287
2002	793,00	37.160.714,00	5.035.476,00	0,1355
2003	952,00	89.217.362,00	5.190.334,00	0,0582
2004	727,00	216.342.961,00	15.969.087,00	0,0738
2005	990,00	54.058.493,00	30.055.970,00	0,5560
2006	2.030,00	2.130.438.291,00	845.966.069,00	0,3971
TOPLAM	12.328,00	3.007.721.980,00	924.677.322,00	0,3074

Kaynak: Mahmut Vural, **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Euromat Entegre Matbaacılık A.Ş., 2008., Ankara, s.826.

Tablo 9'da görüldüğü üzere 1996'dan 2006 yılına gelindiğinde inceleme sayısı 7 kata yakın bir artış göstermiş, incelenen iade tutarı da 483 kat artmıştır. Bununla paralel reddedilen iade tutarında da 36.395 kat artış gerçekleşmiştir. Reddedilen iade tutarındaki bu yüksek artış reddedilen iadenin incelenen iade tutarına oranındaki yükselişle kendini göstermektedir. Bu oran binde 5 civarından %39 civarına yükselmiş toplama göre ise yüzde 30 civarındadır. Bu oransal artışın bir sebebi vergi incelemelerinde incelenen miktarın artışı yani miktarsal artış diğer bir sebebi ise vergi incelemelerindeki etkinlik artışına bağlanabilir.

Yukarıdaki oranları tüm iadelerin yüzde 30'una yakını iade ediliyor diye yorumlamamak gerekmektedir. Çünkü bu oran ağırlıklı olarak idarenin iadenin hukuka uygun olup olmadığı konusunda tereddüt yaşaması sonucu gerçekleştirdiği inceleme ve tespit ettiği haksız iadelerden etkilenmektedir. Yani yapılan incelemeler şaibeli firmalar nezdinde olmaktadır¹⁶⁰. Bir başka deyişle idarenin tereddüt etmediği, vergi inceleme raporu yerine geçen YMM raporu ile alınan iadelerin büyük bir kısmı vergi inceleme elemanlarınca incelenmemektedir. Bu iade tutarları Tablo 9'da tespit edilen oran hesaplanmasına dahil edilmemektedir.

Dolayısıyla zaten vergi dairesinin şüphelenmesi ve belli verilere ulaşması üzerine yapılan inceleme sonuçlarına göre bulunan farkları, doğrulukları konusunda herhangi bir tereddüt bulunmayan tüm iadeler için genellemek doğru değildir¹⁶¹.

3.4. KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE İADE UYGULAMASININ NİTELİĞİ

Katma değer vergisi iadesi tanımını teşvik veya düzeltme uygulaması açısından değerlendirmek için iki kısma ayırabiliriz.

İlk kısma ilişkin bir tanım yapacak olursak; Katma değer vergisi iadesi belirli işlemlerin vergiden müstesna tutulması veya düşük oranda vergilenmesi sonucu o işlemlerin gerçekleştirilmesi için devlete ödenen KDV'lerin devletçe geri verilmesidir.

İkinci kısma ilişkin tanımımız ise şöyledir. KDV İadesi vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla getirilen tevkifat uygulaması sonucu veya hata sebebiyle fazla veya yersiz tahsil edilen verginin idare tarafından geri verilmesidir.

¹⁶⁰ Mustafa Dağüstü, "İhracatta KDV İadesi ve Hayali İhracat", **Vergi Dünyası**, 2000, S.229, s.24.

¹⁶¹ Vural, a.g.e., s.827.

İki tanımda da yer alan geri verme ifadesi, idarenin kendi kaynağından yeni bir ödeme yapmadığı mükelleften sağladığı kaynağı tekrar mükellefe aktardığı çıkarımında bulunmaya elverişli bir ifadedir. Bu kapsamda bakıldığında KDV İadesinin bir teşvik uygulaması olmayıp alınan verginin geri verilmesi suretiyle gerçekleştirilen bir düzeltme uygulaması olduğu söylenebilir.

İkiye ayırdığımız tanımlara göre hareket edecek olursak teşvik ve düzeltme olgularının netleşmesini sağlayabiliriz. İlk tanımımızda yer alan istisna ve indirimli oran uygulamaları sonucu doğan iade teşvik uygulamaları sonucu ortaya çıkmaktadır. İdare maliye politikası aracı olarak kamu gelirlerinden dolayı vergilerden KDV'yi kullanmakta, teşvik edilen işlemlerden ya tamamen vergi almamakta ya da genel orana kıyasla düşük oranda vergi almaktadır. Bu açıdan bakıldığında burada gerçekleşen iadenin bir teşvik olduğu sonucuna ilişkin yanlış bir algı ortaya çıkabilir. Oysa burada teşvik vergi iadesi değil vergiye esas muamelelerin vergiden istisna tutulması veya düşük oranda vergilendirilmesidir. Yani vergi iadesinin teşvikin bir aracı değil sonucu olduğunu söylemek doğru olacaktır.

Burada tam istisna kavramı ile kısmi istisna kavramları arasında da bir ayrıma gidilerek teşvik veya düzeltme kavramlarından hangisine ulaşılabileceği incelenebilir. KDV İadesi tam istisna kapsamındaki işlemler sonucu gerçekleştirilmektedir, kısmi istisna işlemlerde ise vergi iadesi yoktur. Şu soru burada akla gelebilir; kısmi istisnada vergi iadesi gerçekleşmediğinden tam istisnada gerçekleşen vergi iadesi kısmi istisna kapsamındaki uygulamayla kıyaslandığında bir teşvik uygulaması olmuyor mudur? İlk bakışta bu soruya verilecek yanıt pozitif gözükse de bu yanıt aslında doğru değildir. Çünkü tam istisna ile kısmi istisna uygulamaları aslında bir birinden farklı teşvik uygulamalarıdır. Tam istisnada vergiye esas işlemler tamamen vergiden müstesna tutulmakta bunun sonucunda idare bu işlemlere ilişkin tahsil ettiği vergiyi iade etmekte, kısmi istisnada ise vergiye esas işlemlerin belirli bir kısmi vergiden istisna edilmekte bu kısma kadar tahsil edilen vergi ise iade edilmemektedir. Buna bir örnek olarak sosyal amaçlı yapılan bir bağış ele alırsak, bu bağışın yapıldığı kişiye gerçekleştirilen verginin konusuna giren işlem üzerinden vergi hesaplanmamakta ancak bağışta bulunulan kişiye yapılan teslim kadarki kısım üzerinden idareye ödenen vergiler bağışta bulunana iade edilmemekte, bu vergiler de bağışın bir unsuru olarak kabul edilmekte ve bağışta bulunan tarafından yüklenilmektedir.

Teşvik uygulaması tam veya kısmi istisna uygulamalarıdır, bu uygulamaların niteliğine göre vergi iadesi kavramı ortaya çıkmakta veya çıkmamaktadır. Yani vergi iadesi teşvik uygulamasının bir aracı değil, sonucu olup düzeltme mahiyetindedir.

İkinci kısım olarak belirlediğimiz tanım için teşvik- düzeltme kavramı ilk tanımdaki karıştırılma durumuna kıyasla çok daha açıktır. Buradaki iadeye esas işlemin, (bunlar tevkifat ve hata sebebiyle fazla veya yersiz ödenen verginin iadesidir) kendisinin dahi teşvikle ilgisi olmadığı açıktır. Tevkifat uygulamasında vergi alacağının güvenliği için vergi tevkifatı yapılmakta ve bunun sonucu mükellefin fazla vergi ödeme durumu ortaya çıktığında bu fazla tahsil edilen kısmın iadesi yapılmaktadır. Aynı şekilde mükellef veya idarenin yaptığı bir hata sonucu fazla veya yersiz olarak idareye intikal eden vergi de bir düzeltme işlemi olarak mükellefe iade edilmektedir. Görüldüğü üzere bu kısımdaki vergi iadesi, üzerinde tartışılmaya gerek olmayacak açıklıkta bir düzeltme işlemidir.

3.5. İADE UYGULAMASINDA DANIŞMA MALİYETLERİ

Vergileme ilkelerinden basitlik ilkesi yine bir vergileme ilkeleri olan adalet ve iktisadilik ilkelerinin gerçekleştirilmesi ve ekonomik amaçlar sebebiyle çoğu zaman feda edilmektedir. Kısaca herkesin vergi kanunlarını, vergi hesaplanmasını, ödemekle yükümlü oldukları ve olacakları vergileri kolayca anlayabilmesi algılayabilmesi hususunu ifade eden basitlik ilkesinin uygulanması pek mümkün değildir. Bunun sebebi ise bazen vergi yükünün mali güce göre adaletli dağıtılmasına yönelik gösterilen çabalar olarak ifade edilebilecek sosyal amaç bazen de ekonomik büyümeyi, kalkınmayı, iktisadi dalgalanmaları azaltmayı hedefleyen ekonomik amaç, bazen de vergi tutamağının vergilenmesi için gerçekleştirilen düzenlemeleri içeren mali amaç olmaktadır.

Türkiye’de de vergi sisteminin basit olmadığını, karmaşık ve herkes tarafından anlaşılması zor olduğunu söylemek hatalı olmayacaktır. Ülkemizde dolaylı vergilerin ağırlığı, çeşitliliği, bu vergilerdeki oran farklılaştırılması vergi sistemimizi karışık hale getirmektedir. Çoğu zaman dolaylı verginin fiili mükellefi olan kişiler ne kadar vergi ödediğini, hatta fiyatın içerisinde gizlenmiş olması sebebiyle vergi ödeyip ödemediğini dahi bilememektedir. Yapılan oran farklılaştırılması sonucu kimin ne kadar vergi yüküne katlandığı tam olarak tespit edilememektedir. Bunlara

dayanılarak dolaylı vergilerin ağırlığının, çeşitliliğinin ve oranlarındaki farklılığın vergi sistemini karmaşık hale getirdiği yorumu yapılabilir.

Katma değer vergisi açısından ele alınırsa; kişiselliği yeterince dikkate almayan ve gelir vergisine göre basit olması gereken bu vergi bile sahip olduğu istisnalar, oran farklılaştırılması, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik uygulamalar, sahip olduğu indirim mekanizması gibi sebeplerle hayli karışıktır.

KDV İadesi açısından konu ele alınırsa, karmaşıklık kavramı daha da ön plana çıkmaktadır, çünkü KDV İadesi KDV uygulamasını karmaşık hale getiren birçok unsurun sonucunda ortaya çıkmaktadır. Tam istisnalar, indirimli oran uygulaması, tevkifat gibi uygulamalar KDV İadesinin kaynaklarıdır. Mükelleflerin (kanuni mükelleflerin) bu tip uygulamaları kendi başlarına anlamaları ve buna göre ödenmesi gereken vergileri, hak kazanımı gerçekleşmişse iade alacakları vergileri hesaplamaları mümkün değildir. Bir vergi beyannamesini hazırlamak bile başlı başına özel bilgi eğitim ve donanım gerektiren bir husustur.

Ödenecek verginin doğru hesaplanmasının teknik bir olay olduğu göz önüne alındığında, mükelleflerin vergisel konularda bu konuda mesleki bilgiye sahip kişilerden yardım almaları gerekmektedir. Vergisel yükümlülüklerin tespiti ve mükellefin vergiye uyumunun sağlanmasında görev alan kişiler mesleki eğitimden geçerek hizmet vermektedirler. Türkiye’de 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu bu meslek mensuplarını tanımlamış ve mesleğin konusunu, amacını ve diğer ilgili esasları belirlemiştir. Mesleğin konusu ve Yeminli Mali Müşavirlerin yapacağı tasdike ilişkin detaylı bilgiler tezin birinci bölümünde yer almaktadır bu sebeple burada kısaca tanımlamak gerekirse;

- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler; mükellefe yapacakları danışmanlık ile vergi hesaplamalarını yapan, muhasebe sistemlerini kuran, işletme yönetim mali mevzuat konusunda müşavirlik yapan zorunlu yasal defterleri tutan, imzalayan meslek mensupları olarak kabaca tanımlanabilir.
- Yeminli Mali Müşavirler ise; yasal defterlerin tutulması hariç, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin yapabilecekleri görevler dışında kendilerine kanunlarla verilen tasdik görevlerini icra ederler.

Yukarıda açıklanan KDV İade mekanizmasındaki karmaşıklık sebebiyle mükellefler hak ettikleri KDV İadesini alabilmek için meslek mensuplarından yardım alırlar. Burada muhasebe kayıtlarını oluşturan ve bazen iade tutarını hesaplayan meslek mensubu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler(SMMM), İadeye esas tutarı çoğu zaman hesaplayan ve tasdik edenler ise Yeminli Mali Müşavirlerdir(YMM). YMM'lerin KDV iade sürecinde yaptıkları tasdik vergi inceleme elemanları tarafından yapılmış inceleme yerine geçmekte ve iadeler bu tasdik raporlarına göre yerine getirilmektedir. KDV İade sürecinde SMM'lerin ve YMM'lerin firmaya sırasıyla dolaylı ve dolaysız olmak üzere iki tür maliyeti vardır.

3.5.1. Dolaylı Maliyet- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Maliyeti

Ödenecek KDV'nin hesaplanması ödenecek diğer beyana tabi vergilerin hesaplanmasında olduğu gibi kayıt tutulmasını gerektirir. Var olan indirim mekanizmasının işletilmesi, indirilecek ve ödenecek KDV'nin defterlere kaydedilmesini ve buradan hesaplanmasını gerektirir. Bu hesaplama sonucu iade hakkı doğuran işlem var ise iade tutarı da bu defterler üzerinden hesaplanır.

İşletmelerde kayıt ve hesaplamaları gerçekleştirme görevi muhasebe departmanlarına aittir. Bu departmanlarda muhasebe elemanları, muhasebe müdürleri bulunmaktadır. Oluşturulan kayıt ve hesaplamalar beyannamelere taşınmakta ve bu beyannameler Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından imzalanmaktadır.(Belirli hadlerde imzalama mecburiyeti yoktur.) İşte tüm bu organizasyonun gerçekleştirilmesini kanundaki tanımla paralel şekilde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik hizmeti olarak ele alırsak, işletmenin yüklediği tüm bu emek maliyeti KDV iadesinin dolaylı maliyetini oluşturur.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik maliyetine dolaylı maliyet bu tezde denmesinin sebebi mükelleflerin sadece KDV iadesi için değil mükellefiyetlerinin gerektirdiği tüm vergi hesaplamalarının yapılması için bu maliyetlere katlanmak zorunda olmaları ve bu maliyetlerin KDV iadesinin de bir unsuru olmasıdır.

3.5.2. Dolaysız Maliyet- Yeminli Mali Müşavirlik Maliyeti

Yeminli Mali Müşavirlik maliyeti ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavirliğin aksine dolaylı değil doğrudan(dolaysız) maliyettir. Bu tanımlamanın arkasındaki mantık ise YMM'lerin yaptıkları tasdik sonucu düzenledikleri KDV İadesi Tasdik

raporunun karşılığı olarak alınan iadede doğrudan pay almaları ve mükellefin alacağı iadeleri azaltmalarıdır.

YMM'lerin yaptıkları bu danışma ve denetimi tasdik hizmeti karşılığında aldıkları ücretler ise alınan iadenin büyüklüğüne ve tarafların pazarlık kabiliyetine göre değişmekle birlikte önemli boyutlardadır. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen asgari ücret tarifeleri Yeminli Mali Müşavirlik hizmetinin mükellef üzerindeki maliyetini tespitte yararlanılabilecek temel göstergedir. Tarifelerdeki belirlemeler asgari ücretleri yansıtmakta olup YMM ücretleri meslek mensubunun mesleki yeterliliğine, pazarlık gücüne, ekonomik koşullara ve piyasa yapısına göre değişmektedir.

KDV İadesinde YMM maliyeti iki unsurdan oluşmaktadır. Birincisi KDV İadesi Tasdik Raporlarının hazırlanma hizmeti maliyeti, ikincisi ise mükelleflerin yüksek tutarda iadeyi YMM Raporu ile almak için YMM'ler ile yapacakları tam tasdik hizmetinden kaynaklanan maliyettir. Tezin birinci bölümünde belirtilen hadlerin (330.000TL) aşılması halinde sadece KDV İadesi Tasdik raporu ile iade almak mümkün değildir. Bu tutarların üstünde iadeyi YMM Raporu ile almak isteyen mükellefler Yeminli Mali Müşavir ile tam tasdik sözleşmesi yapmak zorundadırlar. Bu sebeple KDV iadesinde belirli tutarların üstünde iade taleplerinde KDV İadesi Tasdik Raporunun maliyetinin yanında, Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyannamesi Tam Tasdik Raporu da bir maliyet unsuru olarak mükelleflere yansımaktadır. Aşağıda asgari ücret tarifelerine ilişkin tablolar yer almaktadır.

Tablo: 10 Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik İşlemleri Asgari Ücretleri (Gelir Vergisi Bey. Tasdiki)

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK TASDİK İŞLEMLERİ ASGARİ ÜCRETLERİ	
YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAME TASDİKİ	Ücret(%)
1- - Net satışları 13.186.000 TL' ye kadar olanlarda	: %02
2- Sonraki 14.651.000 TL için	: %01.5
3- Sonraki 14.651.000 TL için	: %01
4- Sonraki 29.303.000 TL için	: %005
5- Sonraki 29.303.000 TL için	: %001
6- 101.094.000 TL' yi aşan kısım için	: %0005

Kaynak: Maliye Bakanlığı, **2009 Yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi**, Ocak 2009, s.8.

Gelir vergisi mükelleflerinin yapacağı tam tasdik sözleşmesi ücreti önceki yıl gerçekleşen net satış tutarına uygulanacak orana göre belirlenmektedir. İnşaat ve sanayi işletmelerinde tablo 10'daki rakamlar %20 artırılarak uygulanmaktadır. Net satış tutarları arttığında oranın düştüğü göze çarpmaktadır. Azalan oranlı bu tarife net satışları yükselen mükelleflerin maliyetinin aşırı artmamasını, net satışları düşük olan mükelleflerin tasdik hizmetini veren YMM'lerin ücretinin de aşırı düşmemesini hedeflemektedir. YMM ücretinin aşırı düşmemesi için getirilen bir diğer düzenleme Gelir Vergisi Beyannamesi tasdikinde net satış tutarı ne olursa olsun asgari ücretin 9.520 TL'den az olamamasıdır.

Tablo: 11 Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik İşlemleri Asgari Ücretleri (Kurumlar Vergisi Bey. Tasdiki)

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK TASDİK İŞLEMLERİ ASGARI ÜCRETLERİ(Kurumlar Vergisi Bey. Tasdiki)	
YILLIK KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME TASDİKİ	Ücret
(İlgili Tutarın Yüzde değeri)	
1- Net satışları 16.116.700 TL' ye kadar olanlarda	: %02
2- Sonraki 14.651.500 TL içi	: %01.5
3- Sonraki 29.303.000 TL için	: %01
4- Sonraki 43.954.700 TL içi	: %005
5- Sonraki 43.954.700 TL içi	: %001
6- 147.980.600 TL' yi aşan kısım için	: %0005

Kaynak: Maliye Bakanlığı, **2009 Yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi**, Ocak 2009, s.8

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yapacağı tam tasdik sözleşmesi ücreti önceki yıl gerçekleşen net satış tutarına uygulanacak orana göre belirlenmektedir. İnşaat ve sanayi işletmelerinde tablo 11'deki rakamlar %20 artırılarak uygulanmaktadır. Net satış tutarları arttığında oranın düştüğü göze çarpmaktadır. Azalan oranlı bu tarife net satışları yükselen mükelleflerin maliyetinin aşırı artmamasını, net satışları düşük olan mükelleflerin tasdik hizmetini veren YMM'lerin ücretinin aşırı düşmemesini hedeflemektedir. YMM ücretinin aşırı düşmemesi için

getirilen bir diğ er düzenleme Kurumlar Vergisi Beyannamesi tasdikinde net satış tutarı ne olursa olsun asgari ücretin 10.550 TL'den az olamamasıdır.

Tablo: 12 Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik İşlemleri Asgari Ücretleri (KDV İadesi Tasdik)

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK TASDİK İŞLEMLERİ ASGARİ ÜCRETLERİ(KDV İadesi Tasdik)	
KDV VE ÖTV İADE VE MAHSUP İŞLEMLERİ TASDİKİ Ücret	
(İlgili Tutarın Yüzde değeri)	
1-	49.800 TL' ye kadar olan kısım için : %8
2-	Sonraki 98.000 TL için : %6
3-	Sonraki 146.500 TL için : %4
4-	Sonraki 197.700 TL için : %2
5-	Sonraki 249.000 TL içi : %1
6-	741.000 TL' yi aşan kısım için : %05

Kaynak: Maliye Bakanlığı, **2009 Yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi**, Ocak 2009, s.9.

Tablo 12 ise KDV İadesi Tasdik Sözleşmenin ücretinin nasıl belirlendiğini göstermektedir. Burada da azalan oranlı bir tarife göze çarpmaktadır. Ancak en dikkat çekici husus ücreti belirleyen oranlarındaki önceki 2 tabloya göre yüksektir. Diğ er bir farklılık ise oranın uygulanacağı miktarın iade edilecek KDV olmasıdır. KDV İadesinin dolaysız maliyetini oluşturan KDV İadesi Tasdik Ücretleri YMM'ler açısından önemli bir gelirdir. Yine burada iade miktarı arttıkça bu miktara uygulanacak olan oran düşmekte ve mükellef maliyetinin aşırı artması engellenmektedir. Ayrıca yukarıdaki şekilde hesaplanacak ücret 1.100 TL'den az olamamakta, yıllık denetleme ve tasdik sözleşmesi olmayan kuruluşlarda bu tarifeye göre bulunacak ücret %20 artırılarak uygulanmaktadır.

Örnek: 500.000 TL KDV İadesine hak kazanan A A.Ş'nin **dolaysız maliyetinin** ilk unsuru (KDV İadesi Tasdik maliyeti) $49.800 * \%8$ (**3.984**) + $98000 * \%6$ (**5880**) + $146500 * \%4$ (**5860**) + $197.700 * \%2$ (**3954**) + $8000 * \%1$ (**80**) = 19.758 TL'dir.(Yıllık denetim – tasdik sözleşmesi var kabul edilmiştir.)

Bu mükellefin yıllık net satış tutarının 5.000.000.TL olduğu ve işletmenin sanayi işletmesi olduğu varsayıldığında, dolaysız maliyetinin $5.000.000 * \%02 = 10.000$ olduğu fakat asgari ücretin net satış tutarı ne olursa olsun yıllık 10.550 TL'den düşük olamayacağı düşünülüğünde 10.550TL'lik bir kurumlar vergisi beyannamesi tasdik maliyeti de A.A.Ş'nin üzerinde kalmaktadır. Dolaysız maliyetin ikinci unsurunu da eklediğimizde A. AŞ'nin KDV iadesinden dolayı yüklendiği **toplam dolaysız maliyet** $10.550 + 19758 = 30.308$ TL'dir.

Bu maliyetin iade içindeki oranı %6 olmuştur. Ancak yıllık Tam Tasdik maliyetinin sabit maliyet olduğu (alınan iade tutarına göre değişmediği) ve iade tutarı arttıkça sabit maliyetin iadeye olan oranının, dolayısı ile toplam dolaysız maliyetin oranının azalacağı unutulmamalıdır. Buna bir örnek aşağıdadır.

Örnek: İade Tutarı 600.000 olsaydı KDV İadesi Tasdik ücreti $49.800 * \%8$ **(3.984)** + $98000 * \%6$ **(5880)** + $146500 * \%4$ **(5860)** + $197.700 * \%2$ **(3954)** + $108.000 * \%1$ **(1080)** = 20.758TL olacak buna 10.550 TL tam tasdik ücretini eklersek 31308 TL toplam maliyeti oluşturacaktır. Toplam iadeye oranına bakarsak; $31308 / 600.000 = \%5$ olarak oranın düştüğünü görürüz.

Aslında Yıllık Gelir-Kurumlar Vergisi Beyannamesinin tasdikinin KDV İadesi ile ilgisi yoktur, yıllık tasdik ya belirli hadlerin aşılması ile zorunlu, ya da mükelleflerin isteği ile gönüllü olarak YMM'lere yaptırılan yıllık denetimdir ve bu denetim mükellefin vergi incelemesinden geçmiş sayılmasını sağlar. Yani KDV İadesinin dolaysız maliyeti olarak sayılan YMM Maliyeti de kendi içerisinde

- her iadede farklılaşan YMM maliyeti (KDV İadesi Tasdik)
- iade almak için mecbur kılınan Yıllık YMM maliyeti (Tam Tasdik)

olarak ikiye ayrılabilir. Ancak yukarıda verilen örnekte dolaysız maliyet hesaplanırken mükellefin sadece yüksek tutarlı KDV İadelerini YMM raporu ile alabilmek için tam tasdik sözleşmesi yapmak zorunda kaldığı varsayılmıştır.

Dolaylı maliyet de firma yapısına, kullanılan emeğin kalitesine firmanın muhasebe işlemlerine bakış açısına göre değişmekle beraber önemli bir maliyet olmaktadır.

Yani sonuç olarak KDV iadesi sisteminin ve daha genel olarak vergi sisteminin karmaşık yapıda oluşu vergi politikasının ekonomik, sosyal, mali amaçlarını gerçekleştirmesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmakla beraber, mükelleflere önemli maliyet yüklemektedir. Ancak bir diğer bakış ile bu maliyet birçok meslek mensubunun gelirini oluşturmakta, muhasebe elemanlarının istihdamını sağlamaktadır.

3.6. HAKSIZ KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ

KDV iadesi iade hakkı kazananlar tarafından talep edilebilir. Hak sahipleri taleplerini ve gerekli belgeleri idareye ibraz ederler ve bunun sonucunda nakden veya mahsuben iade alırlar. Ancak bazı durumlarda iade alanlar gerçekte hak sahibi olmayabilirler. Bu durumlar “Haksız KDV İadesi” kavramını ortaya çıkardığı durumlardır. Bu kavramın çoğunlukla toplam KDV iadesinin %75'ine yakını oluşturulan ihracattan doğan iadeler için ortaya çıktığını söyleyebiliriz.

Haksız iadenin sebebine bakılırsa bu iadeyi alanın niyeti ile ilişkilendirilerek 2'ye ayrılabilir. Niyeti haksız çıkar ve menfaat sağlamak olanların sebebiyet verdikleri iadeye **bilinçli fiil ile alınan haksız iade**, niyeti haksız çıkar ve menfaat sağlamak olmayıp istemeden haksız iadeye sebebiyet verenlerin neden olduğu iadeye ise **bilinçsiz fiil ile alınan haksız iade** denebilir.

Haksız iade alma durumları ve haksız iadeye ilişkin müeyyideler açısından bilinçli ve bilinçsiz fiil ile alınan haksız iade kavramları ayrımı taşıdıkları farklı sonuçlar itibarıyla önemlidir.

3.6.1. Haksız İade Alma Durumları

Haksız iadeye sebebiyet veren kişinin niyetine yani amacına göre haksız iadeye ilişkin durumlar sınıflandırılıp tasnife tabi tutulabilir. Ayrımı ise bilinçli fiil ile alınan haksız iade ve bilinçsiz fiil ile alınan haksız iade kavramları çerçevesinde yapılabilir.

3.6.1.1. Bilinçli Fiil İle Alınan Haksız İade

Mükellefin bilinçli fiili (kastı) sonucu, hakkı olmadığı iadeyi alması durumu gündemde en çok yer alan ve toplumun en fazla işittiği haksız iadedir. Hakkı olmama

durumu, mükellefin iade hakkı doğuran işlemleri hiç gerçekleştirmemesini, iade hakkı doğuran işlemleri gerçekleştirip, gerçekleştirme tutarlarında oynamalar yaparak idareyi yanıltmasını ifade etmektedir.

Haksız iade alma amacını güden mükellef (mükellef kavramı kullanılmaktadır, çünkü bir kişinin KDV iadesi alması için fazla veya yersiz ödenen KDV İadesi kapsamındaki özel durum hariç olmak üzere mükellef olması gerekir.) bu amacına ulaşmak bir takım işlemler yapmak zorundadır. En sık karşılaşılan işlem ise “Hayali İhracatlar” olmaktadır. Hayali ihracat yapmak için gerçekleştirilecek yöntemleri Haksız KDV İadesi Alma Yöntemleri olarak tanımlayabiliriz.

3.6.1.1.1. Hayali İhracatlar

Bilinçli fiil ile haksız vergi iadesi alınması ve devletin zarara uğratılması, hayali ihracatlar yolu ile gerçekleştirilmektedir. Hayali ihracat idarenin ihracata yönelik teşvik uygulamalarından veya teşvik uygulaması sonucunda ortaya çıkan KDV iadesinden yararlanmak için gerçekte var olmayan ihracatın, varmış gerçekleşmiş gibi gösterilmesidir. Ayrıca hayali ihracatın bir diğer amacı kara para aklamak da olabilir. Buna göre, değeri oldukça düşük olan mal, belli niteliklere sahip değerli bir mal gibi yurtdışına gönderilir, örneğin 1 TL'lik mal 25 TL'ye ihraç edilmiş gibi gösterilir. Bu işlemden sonra %20 oranında vergi iadesi varsayımıyla, hem 5 TL vergi iadesi alınır, hem de 24 TL'lik kara para ihracat geliri olarak gösterilebilir. Ancak, olası incelemelerde açık vermemek için ve kara paranın bir şekilde finansal sisteme sokulması gerekliliği nedeniyle, kara paranın; sözde ihracatın yapıldığı şirket tarafından gönderilmesi gibi bir işleme tâbi tutulması gerekir. Bu şirket faaliyeti olan bir şirket, hayali bir şirket veya paravan bir şirket olabilir.

KDV İadesi açısından ise hayali ihracatın gerçekleştirilme amacı ihracat istisnalarının bir sonucu olan vergi iadesini almaktır. Hayali ihracatın 1980'li yılların sonucunda gerçekleştirilme amacının devlet tarafından verilen yüksek oranlı teşviklerden haksızca yararlanmak olduğu KDV İadesinin temel amaç olmadığı söylenebilir. İhracat teşviklerinin (teşvik primi gibi) günümüzde o dönemlere kıyasla azalması sonucu hayali ihracata yönelimin amacı varlığın koruyan KDV iade müessesesi olmuştur. Ayrıca kara para aklanması amacının da devam ettiği düşünüldüğünde iki temel amaçla hayali ihracatların gerçekleştirildiği söylenebilir:

KDV İadesi- Kara Para Aklanması. Hayali ihracatın gerçekleştirilme yöntemleri ise çeşitlidir.

3.6.1.1.2. Hayali İhracat Yöntemleri

TBMM Hayali İhracat Komisyonu tarafından belirlenen Türkiye'de hayali ihracat yapmak için uygulanan yöntemler şunlardır:

- Vergi iadesi listelerindeki mal isimleri altında ekonomik değeri olmayan (taş, toprak, hurda metal kırıntıları gibi)malların ihraç edilmesi,
- Gümrük çıkış beyanında ihraç fiyatının gerçeğinin çok üzerinde gösterilmesi,
- Gümrük idarelerinden sağlanan tasdikli gümrük çıkış beyannamesi ile fiilen ihraç edilmemiş malların ihraç edilmiş gösterilmesi,
- İhracata ilişkin belgeler üzerinde tahrifat yapılması,
- Naylon fatura düzenlenmesi,
- Paravan şirketler kurulması,
- Sahte döviz alım belgesi ile gerçekte yurda gelmemiş ihracat bedeli dövizlerin yurda gelmiş gibi gösterilmesi.

Bilinçli fiili ile haksız iade alma yolunu seçen mükellef, yukarıdaki yöntemleri kullanarak, idareyi yanıltarak, kamuya zarar vererek haksız maddi çıkar sağlamaktadır. Bu kişiler ya ekonomik değeri olmayan malları ihraç edip bunları değerli mallar gibi göstermişler veyahut ihraç edilen malları gerçek değerinden çok daha fazla bir değerde göstermişler veya ortada ihracat yokken varmış gibi göstermişlerdir. İhracata ilişkin resmi belgelerde sahtecilik, hayali şirketler veya paravan şirketler kurulması bu şirketlere veya bu şirketler üzerinden ihracat yapılmış gibi gösterilmesi de hayali ihracat suretiyle idareyi aldatmanın yolları olarak sayılabilir.

Hayali ihracatın gerçekleştirilmesinde çoğu durumda mükellefe idareyi aldatmasında yardımcı olan kişiler vardır. Bu kişiler vergi ve dış ticaret mevzuatında uzmanlığa sahip danışman niteliğinde özel sektör tarafında olabileceği gibi ihracat işlemlerinin gerçekleştirilmesinin denetimini yapan kamu sektöründe de olabilmektedir. Bu şekilde büyük çaplı bazı örgütlenmelerin aldıkları haksız iade tutarı ve devlete verdikleri zarar da büyük olmaktadır. Türkiye'de bu tip örgütlenmeler çeşitli operasyonlar ile tespit edilmiş ve adli makamlarca failleri

yakalanmış ve haklarında çeşitli hükümler verilmiştir. Bir örnek olarak Balina Operasyonu verilebilir.

3.6.1.1.3. Balina Operasyonu

İzmir'de 2000 yılında başlayan Hayali ihracat ve naylon fatura sahtekarlığını ortaya çıkarmak için düzenlenen operasyona yolsuzluğun büyüklüğü nedeniyle Balina adı verildi. Operasyon İzmir'de bulunan ve yurt dışına tekstil ürünü yerine kumaş parçaları gönderen 6 tekstil şirketine baskın düzenlenmesiyle başladı. Önceleri hayali ihracat ve naylon fatura yoluyla yapılan 50 trilyonluk bir yolsuzluktan bahsedilirken operasyon ilerledikçe rakamın tahmin edilenden çok daha fazla olduğu nerdeyse katrilyonlara ulaştığı anlaşıldı. Naylon faturaların kesildiği 250'yi aşkın paravan şirket ortaya çıkarıldı. 23 gümrükçü görevden uzaklaştırıldı. Bu operasyonda birçok iş adamı, bürokrat, milletvekili ve yer altı dünyasının tanınmış isimlerinin adı birlikte anıldı.

Boyutları katrilyonlara ulaşan hayali ihracat vurgunu; hesap uzmanları, gümrük müfettişleri ve gelirler baş kontrolörlerinden oluşan bilirkişi heyetinin raporlarıyla da doğrulandı. Vurgunda hayalici şirketlerin alt faturalarına onay veren yeminli mali müşavirler saptandı. Eski Sayıştay denetçilerinin vergi denetmenlerinin de adı bu operasyonda geçti. Hazırlanan 576 sayfalık iddianamede, sanıkların kurdukları hayali firmalarla ihracat yapmış gibi sahte belge düzenleyip haksız yere KDV iadesi aldıkları, naylon fatura kestikleri, sahtecilik, dolandırıcılık, zimmet, rüşvet vermek, kara para aklamak, görevi kötüye kullanmak, görevi ihmal suçlarını işledikleri belirtildi. Balina soruşturmasında 350 klasörü kapsayan bilgi, belge ve bilirkişi raporu mahkemeye teslim edildi ayrıca Maliye Başmüfettişlerince 8 bin sayfalık rapor hazırlandı.

İzmir 1`inci Ağır Ceza Mahkemesi`nde uzun zaman süren davada yargılanan 82 sanıktan 8'i yargılama sırasında çeşitli nedenlerle öldü. Mahkeme heyeti 32 sanığa hapis 42 sanığa da beraat kararı vererek davayı sonuçlandırdı.

3.6.1.2. Bilinçsiz Fiil İle Alınan Haksız İade

Mükellefin kastı olmaksızın hatası ile sebebiyet verdiği haksız iade de idareyi kayba uğratmaktadır. Burada mükellef yaptığı hesap hatası sebebiyle hak ettiği iade tutarından daha fazla iade alabilir. Aynı şekilde idare de yapacağı hata ile fazladan

iade alınmasına sebep olabilir. Hatalar genellikle kişiseldir. Vergi dairesinde çalışan personel veya mükellef tarafından yapılabilen hatalar genellikle uygulamacının dalgınlığı sonucu ortaya çıkmaktadır¹⁶².

Mükellef tarafından yapılan bu nitelikteki hata vergi ziyasına yol açtığından cezai yaptırıma tabidir. Ancak kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilecek bir husus yoktur. Mükellef hakkında özel esasların uygulanmasına geçilir, haksız alınan iade cezası ve yasal faizi ile beraber mükelleften geri alınır.

İdarenin yaptığı bu işlem ise yanlış yapılan bir idari işlemdir ve idare tarafından düzeltilir, haksız iade mükelleften geri alınır.

3.6.2. Haksız İadenin Müeyyideleri

Haksız iadenin gerçekleştirilmesi sonucu idare fazladan yaptığı iade sonucu zarara uğramaktadır. Bu iadeyi hakkı olmayanlara yapması kamu kaynaklarının kaybına toplumun parasının bir başkasına haksız şekilde geçmesine ve kamu zararına yol açmaktadır.

İdarenin temel amacının kamu yararını ve refahını sağlamak olduğu düşünüldüğünde kamuya zarar veren bu tip yasalara aykırı faaliyetleri de cezalandırması idareden haklı olarak beklenen bir eylemdir. İdare için vergi toplamak ne kadar hayati öneme sahipse, bu toplanan vergileri etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik ilkeleri doğrultusunda kamu harcamalarına tahsis etmek de o denli önemli olmaktadır. Bu tahsisi gerçekleştirmek için de kamu kaynaklarını korumak, denetlemek etkin kullanmak da idarenin görevidir. Bu sebeple kamu kaynaklarına haksız iade yolu ile verilecek bir zarar da aynı kamu gelirlerinin tahsilini engelleyen faaliyetlerin yaptırıma tutulması gibi bazı müeyyidelere bağlanmıştır. Bu müeyyideler haksız iadeye sebebiyet veren tüm taraflara uygulanır.

Müeyyidelerin bazıları salt parasal nitelikte bir ceza oluyorken, bazıları ise hem parasal hem de hürriyeti bağlayıcı cezalar olarak gerçekleşebilmektedir. Bu ayırımın belirleyicisi ise yine yukarıda yaptığımız bilinçli fiil ile haksız iade alma ve bilinçsiz fiil ile haksız iade alma tanımlarının hangisinin gerçekleştiğidir. Müeyyideleri de bu kapsamda incelemek yerinde olacaktır.

¹⁶² Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2009, s.152

3.6.2.1. Bilinçli Fiil İle Alınan Haksız İadeye Uygulanacak Yaptırımlar

Mükellefin kastı sonucu ortaya çıkan haksız KDV iadeleri en ağır yaptırımlarla cezalandırılmak zorundadır. Çünkü burada doğrudan devlete, kamuya karşı zaman zaman münferit zaman zaman da organize bir zarar verme söz konusudur. Bu ise adaletin olduğu hukuk devletinde ağır yaptırım mekanizmasının çalışmasının ateşleyicisidir. Yukarıda da bahsettiğimiz ve sık sık geçmişte ve günümüzde gündeme gelen hayali ihracat sebebiyle alınan haksız KDV iadelerinin müeyyidelerinin konusu bu bilinçli eylemlerdir.

-Vergi Usul Kanunu Açısından Uygulanacak Müeyyideler

Bilinçli fiil ile alınan haksız iade söz konusu olduğunda,213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun163 341 ve 344. maddeleri ilk olarak devreye girer. 341. madde hükmüne göre;

“Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.”

“Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.”

Buna göre sair suretlerle verginin haksız yere geri verilmesi vergi ziyayıdır ve buradaki sair suretin kapsamı ise haksız iade alma yöntemlerinin mükellef tarafından uygulanmasıdır. Anılan kanunun 344. maddesi ise vergi ziyayı cezasını tanımlamıştır. Tanıma göre;

“341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.”

“Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.”

¹⁶³ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

Kasti fiil ile haksız alınan iade yöntemlerinin uygulanması ile kaçakçılık suçu da işlenmiş olacağından vergi ziyai cezasının da 3 kat uygulanacağı açıktır.

Aynı Kanununun 359. maddesi ise hürriyeti bağlayıcı cezaları içeren kaçakçılık suçunu tanımlamış ve iştirakçileri de kapsamına almıştır. İlgili maddeye burada değinmek haksız iadenin bir kaçakçılık suçu olduğunun açıkça görülmesi açısından yararlı olacaktır. Madde hükmü şöyledir:

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan **kişiler adına hesap açanlar** veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri **tahrif edenler** veya gizleyenler veya **muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri** kullananlar,

Hakkında **on sekiz aydan üç yıla kadar** hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen **sahte olarak düzenleyenler** veya bu belgeleri kullananlar, **üç yıldan beş yıla** kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar **iki yıldan beş yıla** kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Bu madde kapsamına hayali ihracat yöntemlerini uygulayan bir kişinin gireceği açıkça görülmektedir. Ancak alacağı hapis cezasının süresinin belirlenmesinde uyguladığı yöntem farklılık arz etmektedir. Buna göre hayali ihracat uygulamasında gerçekte bir ihracat var fakat bu mahiyeti veya miktarı açısından gerçeğe aykırı belgelerle gösterilmiş ve idare bu şekilde yanıltılmışsa hapis cezası 18 ay ile 3 yıl arasında belirlenecektir.

Hiç var olmadığı halde sahte düzenlenen belgelerle idare hayali ihracat kapsamında yanıltılır ise Vergi Usul Kanununda belirtilen ceza daha ağır olmaktadır ve 3 ile 5 yıl arası değişmektedir. Bu suça iştirak edenlerde aynı cezalarla karşı karşıya kalırlar.

-Türk Ceza Kanunu'nca ve Diğer Kanunlarca Uygulanacak Müeyyideler

Vergisel açıdan Vergi Usul Kanunu'nca uygulanacak müeyyideler dışında idareyi yanıltmak suretiyle ortaya çıkacak haksız KDV iadesi 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun ve diğer ceza içeren suçların tanımlandığı kanunların da kapsamına girmektedir. Organize örgüt oluşturarak kişileri ikna icbar, tehdit gibi yollarla bu örgüte dahil etmek suretiyle haksız iade alınmasında ise suç kapsamı daha da genişlemekte ve yaptırımlar daha ağır olmaktadır. Bu kapsamda hayali ihracat yolu ile haksız iade alınmasında oluşabilecek Türk Ceza Kanunu'nca ve ilgili olan ceza içeren suçların tanımlandığı diğer kanunlarca cezalandırılacak bazı suçlar;

- teşekkül oluşturarak hayali ihracat,
- gümrük kaçakçılığı,
- sahtecilik, dolandırıcılık,
- adam öldürmek ve azmettirmek,
- zimmet,
- rüşvet alma verme,
- kara para aklama,
- siyasi partiler kanununa muhalefet

olarak sayılabilir.

3.6.2.2. Bilinçsiz Fiil İle Haksız Alınan İadeye Uygulanacak Yaptırımlar

Mükelleflerin bilinçsiz fiilleri sonucu haksız iadeye sebebiyet vermeleri halinde, yalnızca Vergi Usul Kanununa muhalefet sebebiyle cezaya maruz kalırlar. Çünkü bu durumda bilinçli olarak organize veya münferiden idareyi sahte, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak, naylon fatura düzenleyerek, paravan şirketler kurarak, rüşvet, tehdit gibi araçlarla yanıltma durumu söz konusu değildir. Sadece hata yanılma gibi sebeplerle Vergi Usul Kanun'unun 341. maddesi kapsamına giren bir vergi ziyayı söz konusu olup kaçakçılık suçlarında, ziya uğratılan verginin 3 katı tutarında uygulanan vergi ziyayı cezası burada 1 kat uygulanır ve kayba uğratılan vergi gecikme faizi ile tahsil edilir.

3.7. İADE UYUŞMAZLIKLARINDA İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

Mükellefler, iadeye esas işlemleri gerçekleştirmeleri ve iade hakkı kazanmaları sonucu KDV iadesi almak için idareye başvurmak zorundadırlar. Hukuki şartları yerine getirmiş olan mükelleflerin devletten vergi iadesi alması doğaldır ancak iade hakkı kazanmamasına rağmen veya hakkı olan iade tutarı talep ettiği iade tutarından yüksek olmasına rağmen mükelleflerin haksız bir şekilde iade alması durumunda yukarıda da bahsettiğimiz üzere Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesi devreye girmekte ve vergi ziyayı doğmaktadır.

Bu durum aşağıda yer alan şekillerde ortaya çıkabilir.

- Teminat gösterilerek iade alınması ve vergi inceleme raporuna göre teminatın çözülmesi işleminde haksız iade alındığının tespit edilmesi.
- Yeminli Mali Müşavir KDV İadesi Tasdik Raporu ile iade alınması ve daha sonra yapılan vergi incelemesinde haksız iade alındığının tespit edilmesi.
- Hızlandırılmış İade Sisteminden yararlanan mükelleflerin incelemesiz, teminatsız iade talepleri yerine getirildikten sonra haksız iadenin tespit edilmiş olması.
- Teminatsız ve incelemesiz iade alınabilecek durumlarda belirli (limitler dahilinde, mahsuben iadelerde vs.) iadenin yapılması ve daha sonra vergi incelemesi ile haksız iadenin alındığının tespit edilmesi.

Haksız vergi iadesi almak da vergi ziyasına sebebiyet verdiğiinden, mükellef ikmalen, resen, idarece yapılan tarhiyat sonucunda ortaya çıkarılan, aldığı haksız verginin aslını ve cezasını ödemekle yükümlüdür.

Ancak mükellefin kendisini haklı görmesi ve idarece yapılan tarhiyatı hukuka aykırı bulması durumunda, idareye vergi aslı ve vergi cezasını ödemek yerine, yargı yoluna başvurmak gibi bir hakkı vardır. Bunun dışında yargı yoluna başvurmadan idare ile anlaşma suretiyle vergi ve cezaların azaltılmasını talep etmesi yani uzlaşma yoluna başvuru hakkı da mükellefin seçeceği bir alternatifi oluşturmaktadır. Mükellefin yargı yoluna başvurmadan tercih edebileceği diğer bir yol vergi ve cezalarda indirim müessesinden yararlanmasıdır. Ayrıca mükellef vergi ziyasına sebebiyet verdiğiini kendiliğinden fark ederse pişmanlık ve ıslah hükümlerine dayanarak da ileride doğabilecek cezalardan kurtulma imkanına sahiptir.

3.7.1. Uzlaşma Yolu – Mükellef ile İdarenin Anlaşması

Uzlaşma müessesesi ikmalen ve re'sen salınan vergiler ve bunların cezaları konusunda vergi mahkemelerine başvurulmadan mükellefle vergi idarelerinin kendi aralarında anlaşmalarını öngörmektedir¹⁶⁴. Uzlaşmanın konusu Vergi Usul Kanunu Ek 1. maddede yer almaktadır ve ilgili madde aşağıda yer alan şekildedir.

Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanununun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir.

¹⁶⁴ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Neşa Ofset ve Ambalaj A.Ş., İzmir, 2008, s.61.

Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

KDV İadesine ilişkin çıkabilecek anlaşmazlıklar da uzlaşma müessesinin kapsamına girmektedir. Ancak mükellefin uzlaşma yoluna başvurabilmesi için, haksız KDV iadesi alınmasına ilişkin düzenlenen raporun SMİYB düzenleme veya kullanma fiilleri sonucuna bağlanmaması gerekir. Çünkü uzlaşma müessesinden faydalanma önündeki engel Vergi Usul Kanunu 359. maddesinde tanımlanan kaçakçılık suçunun işlenmesidir. SMİYB düzenleme ve kullanma da bu kaçakçılık suçunun unsurlarını oluşturmaktadır.

Burada bir noktayı belirtmemiz gerekir. Sahte belge kullanma kapsamında hakkında olumsuz bir rapor düzenlenen mükellefin uzlaşma müessesinden yararlanamaması bu sahte belgeyi bilerek kullanıp kullanmadığının tespitine bağlıdır. Bilerek kullandığı tespit edilenler kaçakçılık suçu işlemiş sayılırlarken, bilerek kullandığı hususunda herhangi bir emareye rastlanmayanlar ise kaçakçılık suçu işlemiş sayılmazlar. Bu sebeple bilmeyerek sahte belge kullandığı vergi inceleme elemanlarının yapacakları inceleme ve bu incelemeler sonucu oluşacak kanaatleri ile tespit edilirse bu mükellefler uzlaşma müessesinden yararlanabilirler.

3.7.2. Cezalarda İndirim Yolu – Mükellefin Ceza İndiriminden Faydalanması

Haksız KDV iadesi aldığı tespit edilen ve bu hususta rapor düzenlenen mükelleflere ihbarname yolu ile vergi ve cezalar tebliğ edilir. Mükellefin vergi ve cezaları dava konusu yapmadan(yargıya taşımadan) ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesi durumunda vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri idare tarafından indirilir.

Uzlaşmanın aksine burada mükellef vergi aslı yani haksız aldığı KDV'nin tamamını ödemek zorunda, ancak kesilecek vergi ziyaı cezasının yarısı veya üçte birini ödemek imkanına sahip olmaktadır. Mükellefin haklılığına olan inancının veya idare ile uzlaşım uzlaşamayacağına olan inancının düşük olması durumunda yargı yoluna gitmek veya uzlaşma yoluna başvurmak yerine cezalarda indirim yoluna gitmeyi tercih edebileceğini söyleyebiliriz. Yani yapılan bir hesap yanlışlığı sonucu haksız iade aldığı tespit edilen mükellefin kendi yaptığı hesabın doğruluğuna yeterince güvenmemesi veya idareye bakış açısı onu yargı yoluna veya uzlaşma yoluna gitmek yerine cezalarda indirim yoluna gitmeye yöneltebilir.

3.7.3. Pişmanlık ve Islah Yolu- Mükellefin Pişman Olması

Yukarıda anlatılan uzlaşma ve cezalarda indirim müesseselerinde haksız KDV iadesi alındığının idare tarafından tespiti sonucu başvurulabilecek idari çözüm yollarından bahsedilmiştir. Bunlar dışında var olan bir diğer idari çözüm yolu haksız iade alındığının idare tarafından değil de mükellef tarafından tespiti sonucu mükellefin gönüllü olarak idarenin yaptığı haksız iadeyi fark etmesinden önce başvuruda bulunarak pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmasını talep etmesidir. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin şartları ise;

- a) Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)
- b) Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
- c) Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması.
- d) Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
- e) Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir

zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesidir.

KDV iadesinde yukarıda yer alan c şıkkının gerçekleşme ihtimali yoktur. Çünkü iade almak için vergi beyannamesinin verilmesi gereklidir, d) şıkkında ilgili KDV beyannamesinde yer alan iade edilecek vergiler kısmı düzeltilmeli ve beyanname buna göre tekrar verilmelidir. On beş gün içerisinde mükellefin haksız aldığı KDV iadesini gecikme zammı ile ödemesi halinde vergi ziyai cezası yaptırım hakkında uygulanmayacaktır. Bu şekilde mükellef pişmanlık hükümlerinden faydalanarak cezai yaptırımdan kurtulmuş olmaktadır.

3.7.4. Düzeltme Yolu- İdarenin Hatasını Düzeltmesi

İdarenin KDV iadesini kabul etmemesi, kısmen kabulü mükellef tarafından idarece yapılmış bir hata olarak düşünülürse bu hatasını gidermesi idareden istenebilir veya idarece resen düzeltilebilir.

KDV iadesine ilişkin hatalar Vergi Usul Kanun'unda tanımlanan hesap hataları olabileceği gibi vergilendirme hataları da olabilir.

Vergi Usul Kanununda tanımlanan KDV iadesinde yapılabilecek muhtemel hesap hataları matrah ve vergi miktarındaki hatalardır. Bunlar:

Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

Matrah hataları KDV iadesinde iade hesaplamasında esas alınan iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren yüklenilen vergi matrahının yanlış hesaplanması olabilir.

Miktar hataları ise KDV iadesinde iade hesaplamasına esas olan iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren yüklenilen vergilerin hesaplanması ile ilgili tablodaki yüklenilen vergi hesaplama yanlışlıkları olabilir.

Bir diğer yapılabilecek muhtemel hata ise vergilendirme hatalarıdır. KDV iadesinde karşılaşılabilecek hatalar da vergilendirme hataları başlığı altında Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanan aşağıdaki hatalardan olabilir:

Şahıs hatası: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

Vergi Konusunda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

KDV iadesinde mükellefin şahsında hata yapılmış olması hali mahsuben iadelerde geçerli olabilir. Mükellefin mahsup edilebilecek borcunu idareden az hesaplaması buna örnek verilebilir.

Örnek: Mahsuben iade talep eden A' nın 100 TL Gelir Vergisi borcu olduğunu kabul edelim. Ancak idarenin A ile B kişinin borcunu karıştırdığını ve 200 TL olan B'nin gelir vergisi borcunu A kişinin borcuymuş gibi kabul ettiğini varsayalım. A kişinin iade alabileceği tutarın 200 TL olduğu varsayımı altında idarenin hatasının olmadığı durumda 100 TL mahsup edilemeyip nakden iade alacağı tutar olmakta, idarenin hatasının olduğu durumda ise nakden iade alabileceği tutar iadenin (200TL) tamamının mahsup edilmesi ile sıfır olmaktadır. Vergi dairesinde bu şekilde yapılan bir hata KDV iade sürecinde aksaklığa ve uyuşmazlığa sebebiyet verecektir.

Vergi konusundaki hata ise şu şekilde KDV iadesine etkide bulunabilir. Vergiden istisna olan bir iade hakkı doğran işlemin inceleme raporunda istisna sayılmaması ve bu sebeple KDV iadesinin söz konusu olamayacağının belirlenmesinde haksız KDV iadesi alındığına ilişkin hatalı bir tespit yapılmış olur.

Katma değer vergisi açısından ay olarak hesaplanan vergilendirme dönemlerinde yapılacak hatalar iade sürecinde önemli aksaklıklara sebebiyet verebilir.

-Hataların Düzeltilmesi ve Yargı Yoluna Başvurulmadan Uyuşmazlığın Giderilmesi

Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi görüşünü de ilave ederek, düzeltme merciiine gönderir. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur.

Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine veya müdürlere devredebilir.

Mükellef başvurusu olmaksızın idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları resen de düzeltilebilir.

Yapılan bu düzeltme sonucu mükellef tarafından yargıya taşınabilecek bir olay idare ve mükellef açısından emek ve zaman kaybı, yargı masrafları gibi maliyet unsurlarına maruz kalınmaksızın idari aşamada çözümlenmiş olacaktır.

3.8. İADE UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜMÜ

KDV iadesine ilişkin mükellef ile idare her zaman aynı görüşlere sahip olmayabilir. Bu farklı görüşlere sahip olma sadece fikiysel bir sonuç değil aynı zamanda eylemsel bir sonuç da ortaya çıkarır. Eylemsel sonucun ortaya çıkması idarenin işlemlerinin mükellef üzerinde değişiklik yaratma gücüne sahip olmasındandır. KDV iadesine ilişkin düzenlenen bir olumsuz rapor mükellefi kamuyu zarara uğratan haksız KDV iadesi alan bir kişi konumuna sokar. Ayrıca sadece bu konuma sokmaz kişiyi çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya bırakır. Para veya hürriyeti bağlayıcı cezalara kadar uzanabilecek bu yaptırımların mükellefin hukuki statüsünü değiştireceği açıktır. Yani idarenin işlemleri icrai niteliktedir.

Mükellef idare ile farklı düşünmesi, idareyi hatalı, taraf, art niyetli bulması gibi sebeplerle yargı yoluna müracaat edebilir. Yargı yoluna müracaattan mükellefin beklentisi:

- Hak ettiği KDV İadesini alması.

- Aldığı iadenin hukuka uygunluğunun tespit edilmesi.
- Varsa uyumsuzluk sebebiyle mağduriyetinin giderilmesi.

gibi durumlardır.

İadeye ilişkin uyumsuzlukları iadenin esaslarına, iade hakkı doğuran işleme, ihtiyati haciz ihtiyati tahakkuka, ilişkin olmak üzere üçe ayırabiliriz.

3.8.1. İadenin Esaslarına İlişkin Uyumsuzluklar

Bilindiği üzere KDV iadesi ya genel ya da özel esaslara göre yürütülmektedir. Mükellefin genel ya da özel esaslara tabi olması bazı şartlara bağlanmıştır. Şartlara göre genel esaslardaki bir mükellef özel esaslara özel esaslardaki bir mükellef de genel esaslara geçebilmektedir.

Genel ve özel esas tespiti bir düzenleyici idari işlemle kurulmuştur. İdare mükelleflerin belirli usullere ve esaslara uymasını zorunlu tutmuş ve bu şekilde iade sürecinde bir standardizasyon yakalanmasını hedeflemiştir. Mükellefler bu belirlemelere göre hareket etmek zorundadırlar. 84 No.lu Genel Tebliğinde belirlenen esaslar mükellefi bağlamakla beraber aynı zamanda idareyi de bağlamaktadır. Yani idare de bu belirlediği esaslara uymak zorundadır.

Bu esaslara idarenin uymaması halinde, mesela ihracat işleminde 4000 TL'nin altındaki işlemlerden teminat veya inceleme raporu istemesi halinde bu idari işlem yargısal denetime tabidir. İdarenin yargısal denetimi de idari yargı vasıtası ile olur. Vergisel uyumsuzluklarda ilk derece idari yargı merci vergi mahkemeleridir.

-Yargıya Başvuru Süresi

İade talebinin genel veya özel esaslara göre yerine getirilmemesi halinde 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunun'da¹⁶⁵ belirtilen sürelerle uyulmak şartıyla dava açılabilir. Bu süre Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı

¹⁶⁵ 20.1.1982 tarih ve 17580 sayılı **Resmi Gazetede** yayımlanmıştır.

vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar.

KDV iadesine ilişkin iade talebinin genel esaslara aykırı olarak reddedildiği tarihten itibaren 30 günlük süre içinde vergi davası açılabilir.

Vergi Mahkemesi kararları aleyhine de kararların tebliğinden itibaren 30 gün içinde Bölge İdare Mahkemesine veya Danıştay'a başvurulabilir.

3.8.2. İade Hakkı Doğuran İşlemlere İlişkin Uyuşmazlıklar

Mükelleflerin iadeye hak kazanabilmeleri için iade hakkı doğuran işlemleri gerçekleştirmeleri gerekmektedir. İade hakkı doğuran işlemlerin gerçekleştirilmemiş olması durumunda iade hakkının kazanıldığı söylenemez.

Mükellefin gerçekleştirdiği işlemin iadeye hak kazandıran işlemlerden olup olmadığı konusunda idare ile mükellef arasında uyuşmazlık çıkması halinde bu husus yargıya taşınabilir. Bu ya KDV iadesinin hiç yapılmaması ya da yapılmış iadenin haksız olduğunun sonradan inceleme raporu ile tespit edilmesi ve vergi aslı ve cezasının mükellefe tebliği ile gerçekleşir.

Buna örnek olarak 2008 yılında ortaya çıkmış ve Danıştay'a kararında¹⁶⁶ yer alan bir uyuşmazlık verilebilir. Buna göre uyuşmazlık, davacının serbest bölgede faaliyet gösteren bir firmaya yaptığı teslimlerin hizmet ihracı kapsamına alınamayacağı bu nedenle 2006/1-12 dönemlerinde mahsuben aldığı katma değer vergilerinin haksız olduğu gerekçesiyle geri alınması için tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyayı cezasından doğmuş bulunmaktadır.

-Yargıya Başvuru Süresi

Yargıya başvuru süresi idarece yapılan tarhiyatın mükellefe tebliğ edildiği, tebliğ yerine geçen işlemlerin gerçekleştirildiği tarihten itibaren başlar. Başvurulacak İlk derece mahkemesi yetkili vergi mahkemesidir. Vergi mahkemesi kararları aleyhine de kararın tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde Bölge İdare Mahkemesine veya Danıştay'a başvurulabilir.

¹⁶⁶ Danıştay 9. Dairesinin 11/02/2009 tarih, 1701/2008 Esas No ve 739/2009 Sayılı Kararı.

Yürütme vergi mahkemesine başvuru halinde durur. Vergi mahkemesi kararları aleyhine başvuru yollarından itiraz ve temyizde ise yürütmenin durması davanın yürütmeyi durdurma talebi ile açılmış olmasına ve itiraz veya temyiz mercinin bu talebi kabul etmesine bağlıdır.

3.8.3. İhtiyati Tahakkuk İhtiyati Hacze Karşı Başvuru Yolları

İhtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulamaları vergi alacağını güvence altına almak adına getirilmiş güvenlik tedbirleridir. Alacak kamuya ait olduğundan ve idarenin kudretinden dolayı idareye herhangi bir mahkeme kararı almaksızın idari bir işlem olarak ihtiyati haciz yetkisi verilmiştir. Kamu alacağının tehlikeye düştüğü bazı durumlarda devlet güvenlik tedbiri olarak alacağın ihtiyaten tahakkuk ettirilmesi ve sonrasında ihtiyaten haciz uygulamasına veya alacak belli ise doğrudan ihtiyaten haciz uygulamasına girişebilmektedir. İhtiyati haciz sebepleri 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da¹⁶⁷ sayılmıştır. Bunlar

1. 9'uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
2. Borçlunun belli ikametgahı yoksa,
3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
4. Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,
7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30'uncu maddelerinin tatbikini icap ettiren haller varsa.

¹⁶⁷ 28/7/1953 tarih ve 8469 sayılı **Resmî Gazetede** yayımlanmıştır.

İhtiyati tahakkuk 6183 Sayılı Kanun'un 17. maddesinde sayılan aşağıdaki sebeplerle uygulanabilir.

1. 6183 Sayılı Kanunun 13'üncü maddenin 1, 2, 3 ve 5'inci bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birisi mevcut ise,
2. Mükellef hakkında 110'uncu madde gereğince takibata girilmişse,
3. Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse.

Vergi İcra Hukuku (6183 Sayılı Kanun) kapsamında yer alan KDV yönünden ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulaması KDV iadesine ilişkin vergi inceleme raporlarında ortaya çıkabilmektedir. SMİYB düzenlediği veya kullandığı hususunda hakkında olumsuz rapor yazılan mükelleflere ihtiyati haciz uygulanabilmektedir.

Mükellefin vergi inceleme raporuna ve ihtiyati hacze ilişkin dava açma hakkı vardır. Haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananlar ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Ancak ihtiyati haciz uygulanmadan ihtiyati tahakkuk işlemlerine karşı dava açılmaz. Çünkü ihtiyati tahakkuk başlı başına yükümlülerin menfaatini ihlal eden ihtiyati haciz olmaksızın sonuç doğuracak bir işlem niteliğinde değildir¹⁶⁸.

-Yargıya Başvuru Süresi

İhtiyati haciz uygulamasında yargıya başvuru süresi menfaat ihlalini gerçekleştiren idari işlem olan ihtiyati haciz uygulamasından itibaren 7 gündür. Gıyapta ihtiyati haciz uygulanırsa haczin tebliğ tarihinden itibaren 7 gündür. Başvurulacak mercii yetkili Vergi Mahkemesi olup menfaati ihlal olan ihtiyati haciz sebebine karşı bu yolla ilk derece yargı merciiine başvurulabilir.

Vergi mahkemelerinin vermiş olduğu nihai kararlar kesin olmayıp bu kararlara karşı temyiz veya itiraz yoluna gidilmesi mümkündür. İtiraz mercii Bölge İdare Mahkemeleri, temyiz mercii Danıştay'dır. İtiraz ve temyiz için başvuru süresi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda belirtildiği üzere 30 gündür.

¹⁶⁸ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Neşa Ofset ve Ambalaj A.Ş., İzmir, 2008, s.128.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Katma değer vergisi iadesi devletin mali, iktisadi ve sosyal amaçlarla belirlediği maliye politikalarını uygulaması sonucu ortaya çıkan bir mekanizmadır. Aslında bir nevi düzeltme mekanizmasıdır. İdare gerçekleşen mal ve hizmet teslimleri sonucu kanuna dayanarak tahsil ettiği vergiyi iade hakkı doğuran işlemlerin gerçekleşmesi sonucu fazla tahsilat olarak değerlendirip, yine kanuna dayanarak mükellefe iade etmektedir.

Türkiye’de KDV iadesinin ortaya çıkış sebebi iade hakkı doğuran işlemler grubu itibarıyla dört çeşittir. Her bir iade hakkı doğuran işlemin farklı fonksiyonu vardır. Tam istisna uygulamaları ve indirimli oranlı teslimler vergisel teşvik fonksiyonu görürken, tevkifat uygulaması vergi alacağını güvence altına alan bir güvenlik müessesesi olup güvenlik fonksiyonu görmekte, fazla ve yersiz alınan vergilerin iadesi ise idari işlemlerin doğruluğu ve kanuniliği fonksiyonunu yerine getirmektedir.

Önemle belirtilmesi gereken husus KDV iadesinin doğması için mükellefin mal teslimi veya hizmet ifası sebebiyle iade talep ettiği dönem KDV beyannamesinde ödenecek verginin olmamasıdır. Yani mükellef indirilecek vergi olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirdiği verginin tamamını düşme hakkı olduğu halde hesaplanan vergisinden (hesaplanan verginin yetersiz olması sebebiyle) düşmemiş ve bu vergiyi nihai olarak yüklenmiş olmalıdır.

KDV Kanunu’nun 32. maddesinde istisna edilmiş 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 denmiştir.

Aynı şekilde Kanunun 29. maddesinde düzenlenen indirimli oranlı teslimlerden dolayı gerçekleştirilecek KDV iadeleri için indirilememe şartı konmuştur. Madde hükmünde, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde **indirilemeyen** ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli

idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödeneceği, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edileceği yer almaktadır.

KDV Kanunu'nun 9. maddesinde mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği belirtilmiş ve buna istinaden bakanlıkça yapılan düzenleyici işlemlerde tevkifat uygulamasından iade doğabilmesi için mükellefin yüklendiği vergileri indirim yolu ile telafi edememesi halinin varlığı şart koşulmuştur.

Aynı şekilde KDV Kanunu'nun 8. maddesinde vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenlerin, bu vergiyi ödemekle mükellef olacakları, bu hususun kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerli olacağı, bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergilerin, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edileceği hükme bağlanmıştır. Yapılan düzenleyici işlemlerde İade talep edilebilmesi için fazla veya yersiz verginin indirim konusu yapıldığı dönemle iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki dönem beyannamelerinin tamamında "Sonraki Dönemlere Devreden KDV" bulunması gerekmektedir. Herhangi bir dönemde devreden vergi bulunmaması halinde fazla veya yersiz ödenen verginin iadesi söz konusu olmayacaktır denmektedir. Yani aradaki dönemlerde veya verginin yüklenildiği dönemde fazla veya yersiz ödenen vergi indirim konusu yapılabildiyse yani hesaplanan vergiden mahsup edilip idareye olan vergi borcundan mahsup edilebildiyse iade söz konusu olmayacaktır.

Türkiye'de KDV İade Sistemine ilişkin bazı tespitler ve çözüm önerileri aşağıda yer almaktadır.

KDV iadesinde ihracat işlemlerinde idarenin düzenleyici işlemi ile belirlenmiş özellikli bir durumu vurgulamak ve bu düzenleyici işlemin kanunla olan uyumsuzluğunu gidermek adına bir öneri getirmek yararlı olacaktır. Özellikli durum şunu ifade etmektedir: KDV açısından mal teslimi veya hizmet ifasından önce fatura ve benzeri belgenin düzenlenmesi halinde bu belgedeki miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Ancak ihracat istisnası ile sınırlı olmak üzere malların fiilen ihraç edilmeden fatura düzenlenmesi halinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmemekte, ihracat fiilen gerçekleştiğinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte ve buna ilişkin istisna da bu dönemde beyan edilmektedir. KDV Kanunu'nun 10. maddesinin uygulanması halinde faturanın düzenlendiği tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacak ve bunun ihracat istisnası kapsamında faturanın düzenlendiği dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekecektir. Ancak ihracat işlemi gerçekleşmediğinden (gerçekleşme ihtimali de olduğundan) bu beyan kanununun 11. maddesi olan ihracat tesliminin gerçekleşme şartına aykırı olacak istisna beyan edildiğinden ihracat gerçekleşmeden iade işlemleri devreye girebilecek ve karışıklık yaşanacaktır. Bu sebeple sadece bu işleme özgü olarak mal tesliminden önce faturanın düzenlenmesi halinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir. Bu özel hususun 10. maddeye ilave edilecek bir hükümle kanuni hale getirilmesi uygun olacaktır.

Türkiye'de gerçekleştirilen KDV iade yöntemlerine bakarsak karşımıza iki yöntem çıkmaktadır. Biri KDV iade taleplerinin genel esaslara göre yerine getirilmesi, bir diğeri de KDV iade taleplerinin özel esaslara göre yerine getirilmesidir. Genel esaslar dürüst olmadıkları kanıtlanmamış mükelleflere, özel esaslar ise dürüst olmadığı kanıtlanmış olan mükelleflere uygulanmaktadır. Bu esaslar arasındaki fark teminat oranlarının farklılığı ve YMM İade Raporunun kullanılıp kullanılmayacağıdır. Özel esaslarda teminat oranları genel esasların bir hayli üstünde (4 veya 2 kat) olmakta, iade talepleri de YMM İade Raporu ile yerine getirilememekte sadece vergi inceleme raporu ile yerine getirilmektedir.

Genel esaslarda teminat oranlarının düşürülüp düşürülemeyeceği tartışması zaman zaman yapılmaktadır, ancak mükelleflerin daha düşük oranlı teminat karşılığı iade almalarının sağlanması halinde, YMM KDV iadesi tasdik raporu ile iade almak isteyen mükellef sayısının azalacağı öngörülebilir. Bunun sonucu KDV iadelerinin daha fazla bir kısmı vergi inceleme raporu ile yerine getirilmek zorunda kalacak dolayısı ile inceleme elemanlarının üzerindeki iş yükü artacaktır. Ülkemizdeki

inceleme elemanı sayısının yetersiz olduğu düşünülürde, bu önemli bir soruna yol açacaktır. Teminat oranlarının düşürülmesi konusundaki iade politikası izlenmek isteniyorsa bununla beraber inceleme elemanı sayısını artıracak bir politikanın da izlenmesi gerektiğinin açık olduğu aşıkardır.

Nakden ve mahsuben iadeler arasındaki mükellefçe tercih veya idarece yapılacak yönlendirme de KDV iadesinde önem taşımaktadır. İadelerin mahsuben alınmasını zorunlu hale getirmek veya bu uygulamaya yapılacak teşvik, hayali ihracat ve haksız KDV iadelerini önlemede bir çözüm olarak düşünülebilir. Fakat zaman içerisinde mahsuben iadelerdeki yüksek artış idareyi bazı tedbirler almaya itmiş ve 107 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile mal veya hizmet alınan mükelleflerin vergi ve SSK prim borçlarına mahsup imkanı, sermaye şirketlerinin ve kooperatiflerin iade alacaklarını ortaklarının borçlarına mahsup imkanı kaldırılmıştır. Mahsup imkanının sınırları genişletilmelidir. Belediyeler ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına olan borçlara, ihracatçıların ihracatın finansmanında kullandıkları ihracat kredilerine ilişkin borçlara mahsup imkanı getirilmelidir. Bunun içinde söz konusu kurumlarının arasında bilgi alışverişini sağlayacak teknolojik alt yapı kurulmalı ve haberleşme sistemleri geliştirilmelidir.

Nakden iadelerden kaynaklı haksız vergi iadelerini azaltmaya yönelik bir diğer yol ise iade hakkı doğuran işlemleri gerçekleştirenlerin yükledikleri vergileri azaltmak olarak önerilebilir. Mükelleflerin yükledikleri kısma ait vergi için sadece bu kısma özgü olarak düşük vergi oranları uygulanması sonucu talep edilen iade tutarı düşebilecek, bunların da mahsup yolu ile telafisi sağlanabilecektir. Bu konuda herhangi bir kanun değişikliğine de gerek olmayıp, Bakanlar Kurulu'nun yetkisinde olan KDV oranlarını değiştirmek suretiyle gerekli düzenlemeler rahatlıkla yapılabilir.

Yeminli Mali Müşavir KDV İadesi Tasdik raporu ile yapılan iadelerde, tasdik raporlarının inceleme raporu yerine geçtiği hukuki olarak kesinlik taşıdığı halde vergi idarelerinin bu raporları da ön incelemeye tabi tutmaları zaman ve emek kaybına yol açmakta, YMM müessesinin getiriliş amacı olan idareye katkısını ve etkinliğini azaltmaktadır. Buna YMM'lerin çalışmalarının istenilen seviyede olmaması, var olan suiistimaller vergi dairelerinin sorumlulukları sebebiyet vermektedir. Buna ilişkin öneri olarak da daha fazla sorumluluk alan ve idareye ileride ortaya çıkabilecek vergi kayıplarına ilişkin teminat yatıran YMM Şirketlerinin- Bağımsız Denetim Şirketlerinin oluşturulması gereği söylenebilir. Bu şekilde söz konusu raporların doğrudan işleme

alınması mümkün olabilir. İade sürecinde sağlanacak hız hem mükellef hem idarenin emek- zaman maliyetini azaltacaktır. Denetimin görel olarak daha fazla özel sektöre (YMM Şirketleri- Bağımsız Denetim Şirketleri) geçmesi anlamına gelen bu durumda haksız iadelerin gerçekleşmesi halinde idare sorumluluğu artmış maddi gücü yüksek denetim şirketlerine müracaat edecek ve haksız yapılan iadeyi geri alabilecektir. Artan bu sorumlulukta KDV iadesinde özel sektörce yapılacak bu denetimin kalitesini artıracaktır.

Ayrıca KDV iadesine hak kazananların hakkı olan iade miktarını zorunlu olarak azaltan bir maliyet unsuru olan danışmanlık maliyetleri de mükellefler üzerinde önemli bir yük oluşturmaktadır. Doğrudan bir maliyet olan YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ücreti alınan iade miktarına bağlı olarak yüksek düzeyde olmaktadır. Bu maliyetin arkasındaki sebep ise vergi inceleme elemanlarının tüm KDV iadesi işlemlerinin denetimine yetememesi ve idarenin bu denetimin bir kısmını özel sektöre devretmesidir. Burada KDV iadesi sisteminin bir hayli detaylı oluşu ve dolayısı ile incelemelerin uzun zaman alması idarenin tek başına denetim işinin altından kalkmasını sağlayamamakta ve idare özel sektördeki danışmanlardan yardım almaktadır. Vergi sisteminin derinliği ve vergi incelemesinin teknikliği ve uzun dönemli eğitimden geçmiş nitelikli personel gerekliliği göz önüne alındığında bu maliyetlerin tamamen kaldırılması pek mümkün görünmemektedir. Yani YMM müessesesi veya benzeri kurumsal yapılar KDV iadesinde denetim ve tasdik görevlerini üstlenmeye devam edecek ve bu denetim ve tasdik işlemi mükellef üzerinde bir maliyet unsuru olarak kalacaktır. Hızlandırılmış iade sistemi büyük çaplı dürüst mükelleflerin bu maliyetlerini azaltmaya yönelik getirilmiş önemli bir uygulamadır. Bu sistemin etkin işlemesine yönelik tüm çaba ve çalışmalar büyük çaplı mükellefler üzerindeki bu görel olarak yüksek maliyeti azaltacaktır.

Kayıt dışının varlığı hem KDV sisteminin hem de KDV iade mekanizmasının çalışmasını olumsuz etkilemektedir. Defter kayıt ve belgelerin sağlıklı tutulmaması ve fiili işlemlerin bu belgelere yansımaması KDV iade denetimlerini zorlaştırmakta ve karışıklığa yol açmaktadır. Genel ve yapısal bir ekonomik sorun olan kayıt dışılığın önlenmesi adına gösterilmesi gereken çabaların haksız KDV iadesini önlemeye de yardımcı olacağı söylenebilir.

KDV iadesi ile ilgili iş ve yapılan işlemler, iade talebine yönelik çalışmalar, YMM İade raporlarının değerlendirilmesi, iade'nin yerine getirilme süresi her vergi

dairesinde farklılık göstermekte ve uygulama birliği sağlanamamaktadır. İdarenin bu yönde özellikle zaman konusunda bir standardizasyon sağlaması gereklidir.

Türkiye’de “İhracat ve İhracatta Vergi İadesi, Sorunları ve Çözüm Önerileri” adlı raporda mahsup sistemini kolaylaştırmak hız etkinlik denetimi artırmak adına KDV İade Sertifikası adlı bir belgenin ihdası ve kullanılması önerilmiştir. Buna göre ihracatta iade almaya hak kazananlara talepleri halinde nakden iade yerine bu belge verilecektir. Kıymetli evrak benzeri bu belge nakit iade yerine geçecek, sadece vergi ve belirlenen diğer kamu kurumları borçlarına mahsupta kullanılacaktır. Bu belge ile mahsup sisteminde kurumlar arası haberleşme ve iletişim zorunlulukları ortadan kalkabilir mahsuben iade uygulaması çok daha etkin ve süratli olarak gerçekleştirilebilir. Bu uygulama veya benzeri bir uygulamanın gerçekleştirilmesine yönelik çalışmalar ivedilikle yapılmalıdır.

Tüm vergi sistemimiz gibi katma değer vergisinde de muğlak ve şüpheli hususların yapılacak yasal düzenlemelerle giderilmesi vergi sistemimizin sadeleştirilmesi, KDV iadesinde hem idarenin denetim için harcadığı emek-zaman maliyetini hem de mükelleflerin katlandığı dolaylı ve dolaysız maliyetleri azaltacak ve tasarruf sağlayacaktır.

Sonuç olarak yukarıda sayılan KDV iadesi sisteminin sağlıklı işlemesine yönelik önerilerin haricinde, ülkemiz açısından vergi ahlak ve vergi bilincinin tüm yurttaşlarımıza yayılması hem kayıt dışılığı, hem haksız rekabeti, hem haksız iadeleri, tüm vergi kayıp ve kaçacağını azaltmada çok önemlidir. İdare tarafından tüm bu teknik önlemler dışında vergi ahlak ve bilincinin artırılmasına yönelik öznel koşullarımızı da dikkate alan politikaların üretilmesi ve detaylı çalışmaların yapılması KDV İadesinde mükellef ve idare arası uyumu artıracak ve adil etkin bir sistemin çalışmasına mühim katkılar sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

ALTINDAĞ Mehmet. **Yabancı Ülke Diplomatlarına Yapılan Satışlarda Yeni KDV İstisnası**, 02.2007, <http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/149/Yabanci+Ulke+Diplom+atlarina+Yapilan+Satislarda+Yeni+KDV+Istisnasi+>, (04.02.2011).

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı. **KDV İade Rehberi**, 29.01.2009. <http://www.avdb.gov.tr/dosyalar/2009/02/kdviade/Kdviaderhb.pdf>, (04.01.2011).

BOZKURT Hüseyin. **İhracatta Vergi ve Muhasebe Uygulamaları**, <http://www.firatymm.com/contens.asp?id=105>, (07.01.2010).

DAĞÜSTÜ Mustafa. İhracatta KDV İadesi ve Hayali İhracat, **Vergi Dünyası**, 2000, S.229, ss. 24-27.

DEVAMOĞLU Senem Görçek ve Ufuk YILMAZ. "Hizmet İhracında Katma Değer Vergisi İadesi", **Vergi Raporu** , S.134, 2010. ss.42-57.

ERAY Asil. "KDV İadesi Dünya Uygulamaları ve En İdeal KDV İade Sistemi", **Vergi Dünyası**, 2007, S.315, ss.128-131.

GÜMÜŞKAZMA Hilal. "Bakü-Tiflis-Ceyhan Ana İhraç Boru Hattı İle Petrolün Taşınması Projesi Çerçevesinde Faaliyette Bulunan Mükelleflerin KDV Karşısındaki Durumu" **Yaklaşım**, S.215, 2010, ss. 193-196.

KÖSE Mustafa ve Ali Tahtacı. "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi Kapsamında İade Uygulamaları", **Vergi Raporu** , S.134, 2010, ss. 103-134.

KÜÇÜK Muzaffer. "Bakanlar Kurulu Tarafından KDV Oranları İndirilen Mal ve Hizmetlere İlişkin 4369 Sayılı Kanun Sonrası Vergi İadesi", **Vergi Dünyası**, 1999, S.212, ss.37-41.

MAÇ Mehmet. KDV-5 E-Kitap, <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>, (18.01.2010).

OKTAR Kemal. **KDV İstisnalar ve İadeler**, Savaş Yayınevi , 2009, Ankara.

ÖZBALCI, Yılmaz. **Katma Değer Vergisi Kanunları Yorum ve Açıklamaları**, 1.Basım. Ankara, Olus Yayıncılık, 2003.

ÖZYER Mehmet Ali. "84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine Göre İade Taleplerinin Özel Esaslara Göre Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, S.245, 2002.

SARAÇ Osman. "Altın Sektöründe Rafinaj ve KDV Sorunu", **Yaklaşım**, S.168, 2006.

TOLU Abdullah. "Yurtdışı Roaming Hizmetlerinde KDV", **Yaklaşım**, S.211, 2010, ss.151-155.

TOSUNER Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2010.

TOSUNER Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2009.

TOSUNER Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Neşa Ofset ve Ambalaj A.Ş., İzmir, 2008.

UZUNOĞLU Nihat. "KDV İadesi Uygulaması ile Ödenen KDV'ne İlişkin Vergiler ve KDV İade Sistemi Hakkında Bir Öneri", **Vergi Dünyası**, 2003, S.257, ss. 20-32.

ÜNAL Yasin. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Katma Değer Vergisi İadesi, **Vergi Raporu**, S.134, 2010 s.215. ss. 211-240.

VURAL Mahmut. **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Euromat Entegre Matbaacılık A.Ş., Ankara, 2008.

Diğer Kaynaklar

Gelir İdaresi Başkanlığı Mevzuat Yayını, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.01.2011).

Resmi Gazete.

EKLER

EK-1 Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu Kapağı

Rapor Sayısı :

YMM / /

Rapor Ekleri :

.....
.... / /

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ TASDİK RAPORU

İncelemeyi yapan Yeminli Mali Müşavirin	Adı Soyadı Bağlı Olduğu Oda Büro Adresi Telefon Numarası	: : : :
Dayanak Sözleşmesinin	Günü Sayısı	: :
Mükellefin	Adı İşi Adresi Vergi Dairesi Hesap No.su Telefon Numarası	: : : : : :
İncelemenin Dönemi		: :

SONUÇ

RAPOR DİZPOZİSYONU

I _ GENEL BİLGİ:

(Bu bölüm aşağıdaki bilgileri içerecektir.)

- _ Firmanın ticari ünvanı, ticaret sicili kaydı ve numarası.
- _ Firma sahibi veya ortaklarının ad ve soyadları ile işyeri ve ikametgah adresleri, bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları
(Firmanın bulunduğu adreste birden fazla firma var ise bu firma ve ortakları için de aynı bilgilerin tespiti şarttır).
- _ İletişim araçlarının (telefon, telex, fax vb..) sayısı ve numaraları ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı.
- _ Firmanın iştiğal konusu.
- _ Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı, kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı.
- _ İşyerinin durumu, ihracattan önceki altı ay içinde ve altı ay sonunda işyerinde çalıştırdığı işçi sayısı.
- _ Varsa Sanayi Sicil Belgesi ve Kapasite Raporu Özeti.
- _ Bir önceki yıl üretim ve ihracat miktarları.
- _ Mevcut en son tarihli bilanço örneği.
- _ Muhasebeden sorumlu olanların adları, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir ünvanını alıp almadıkları.
- _ Gerekli görülen diğer hususlar.

II _ USUL İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususlar tespit edilecektir.)

- _ Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler.
- _ Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı.
- _ Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı.
- _ Beyannamelerin zamanında verilip verilmediği.

III _ HESAP İNCELEMELERİ:

(Bu bölümde en az aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.)

- _ İfadeye konu mal alış ve satış faturalarının gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığı; bunların ilgili sevk irsaliyeleri, nakliyat giderleri ile ilgili faturaları ve benzeri belgelerle karşılaştırılarak mal hareketlerinin izlenmesi, bu belgelerde yer alan bilgilerin karşılaştırılarak tutarların doğruluğunun ve gerçekliğinin belirtilmesi.
- _ İfadeye konu mal alış ve satış bedellerinin nakit akımı izlemek suretiyle doğrulanması, nakit ödemelerinin ve borç-alacak ilişkilerinin usulüne uygun

- belgelerle irdelenerek doğruluğunun ve gerçekliğinin tespit edilmesi.
- _ İmalatçılarda, üretimin analitik inceleme yöntemleri kullanılmak suretiyle, imalatta yapılan her türlü sarfiyattan yararlanılarak üretim kapasitesi ile karşılaştırılması bu yönden mamul mal miktarının test edilmesi.
 - _ İhracat fatura bilgilerinin, gümrük çıkış beyannameleri ve döviz alım belgelerinde yer alan bilgilerle mukayese edilmesi ve miktar ve fiyat yönünden uygunluk sağlanması.
 - _ Belgelerin hukuki geçerliliği ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu sağlanan ihracat sonucunda iade veya mahsup edilmesi gereken verginin miktarının hesaplanması ile ilgili tüm veriler ve hesaplamaların yapılması, ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan bilgilere uygunluğunun ortaya konması.
 - _ İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için gerekli olabilecek diğer konuların da irdelenmesi.

IV _ SONUÇ

Yeminli Mali Müşavir, firmanın ilgili dönem hesaplarının katma değer vergisi iadesi yönünden incelemesinde, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyannamelerin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırdığını belirterek, iadesi gereken katma değer vergisi miktarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

MÜŞAVİR

YEMİNLİ MALİ

Adı ve Soyadı

İmza

Mühür

EK-3 Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi Örneği

**TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE DÖVİZ KARŞILIĞI SATIŞLARDA
KATMA DEĞER VERGİSİ İHRACAT İSTİSNASI**

İZİN BELGESİ

Tarih :
Sıra No :

İZİN BELGESİ VERİLEN SATICININ

ADI, SOYADI (ÖNVANI) :
ADRESİ :
VERGİ DAİRESİ :
VERGİ NUMARASI :
FAALİYET KONUSU :


Yukarıda kimlik bilgileri yer alan satıcının, tarihli başvurusu üzerine yapılan inceleme sonucu, 3065 sayılı Kanunun uygulaması ile ilgili olarak yayımlanan 62 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki şartları haiz olduğu belirlenmiş ve Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara döviz karşılığı satışlarda katma değer vergisi ihracat istisnası uygulaması kapsamında işlem yapmak üzere bu izin belgesi verilmiştir.

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRÜ Adı Soyadı Mühür İmza

(Yukarıdaki belge 17.5 x 25 cm. ebadında düzenlenecektir.)

EK-1

EK-4 Özel Fatura Örneği

TÜRKİYEDE İKAMET ETMEYENLERE DÖVİZ KARŞILIĞI YAPILAN VE İHRACAT İSTİSNASI UYGULANAN SATIŞLARA AİT ÖZEL FATURA						
				Tarih : Seri No : Sıra No :		
SATICININ			ALICININ			
Adı Soyadı :			Adı Soyadı :			
Unvanı :			Uyruğu :			
Adresi :			Pasaport No/İkamet Belgesi No :			
Vergi Dairesi :			İkamet Belgesinin (*) Tarihi :			
Hesap No :			No :			
TOPLAM						
Yalnız : TL dir. İmza Kağıdı						
İMALATÇIYA AİT BİLGİLER				ÇIKIŞ GÜMRÜĞÜ BİFYANI		
İMALATÇININ ADI SOYADI (UNVANI)		FATURANIN		Beyanda Bulunanın:		
TARİHİ	SIRA VE SERİ NO	TUTARI	Adı Soyadı :			
			Eşyanın Cideceği Ülke :			
			Eşyanın Kıymeti (AND \$) :			
			(Doviz Alan Rejimesindeki Kıymeti)			
			Tarih : İmza :			
			Tasdik Fikrinin Adı, Soyadı :			
			Unvanı :			
			Beyanda bulunan eşyanın tarihinde Gümrük kapısından yurt dışı satıldığına tasdik edilmektedir.			
			Tarih: İmza ve Mühür:			
<p>(*) Yoklama için Ülkede ikamet edenlere olan Türkiye Cumhuriyeti uyrukları dışındaki ikamet edenleri ülke makamlarından alınmış ikamet evrakları ya da aynı mahiyetlerdeki belgeleri tarih ve numarası yazılacaktır.</p> <p>(**) Teslimine konu malın olmasada/tehdavisi esasında mutat olarak kullanılan ölçü birimi (Kutu, Koli, Adet, Kg, Lt, m... vbi) yazılacaktır.</p> <p>(***) İçselme konu malın kg ölçü birimi diktare alınarak hesaplanacak ağırlığı bu sütuna yazılacaktır. Bu sütunun doldurulması zorunludur.</p>						
Anlaşmalı Matbaanın Adı Soyadı-Unvanı : Vergi Dairesi : Hesap No : Adresi :						

EK-5 Ticari Film Çekmek İsteyen Yabancı Yapımcı Başvuru Formu

BAŞVURU FORMU

(APPLICATION FORM)

Türkiye’de yapılacak tanıtım amaçlı ses bandı, ses bandı, video kayıt ve belgesel çekimleri ile ticari film çekimleri için doldurulur. (Türkiye’de karada, havada, denizde, akarsu ve göllerde arkeolojik, tarihi, jeolojik, sosyolojik ve tabiata ait konularda yapılacak bilimsel araştırmalar, bilimsel incelemeler, bilimsel amaçlı ses bandı, video kayıt, belgesel film ve fotoğraf çekimleri dışında kalan)

To be completed for video and voice recording, documentary and film shootings for promotional purposes. (Remaining of the scope of scientific research and surveys on land, airborne, in sea, rivers and lakes in the fields of archeology, history, geology, sociology and natural sciences)

İş bu başvuru : (This application is addressed to)

Kültür ve Turizm Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü

Eski Adliye Binası Kat: 3

06330 Ulus

Ankara

Tel : (+ 90 312) 310 08 11- 310 00 26- 310 01 42

Faks : (+ 90 312) 310 00 63

E-mail : telifhaklari_sinema@kulturturizm.gov.tr

adresine yapılmaktadır.

1) Ad ve Soyadı :

(Name and Surname)

2) Doğum Yeri ve Tarihi :

(Date and Place of Birth)

3) Baba Adı :

(Father’s Name)

4) Anne Adı :

(Mother's Name)

5) Mesleği :

(Profession)

6) Uyuğu :

(Nationality)

7) Pasaport Numarası :

(Passport Number)

8) İş Adresi ve Telefon Numarası :

(Work Address and Telephone Number)

9) Ev Adresi ve Telefon Numarası :

(Home Address and Telephone Number)

10) Türkiye'deki Adresi :

(Address in Turkey)

11) E-posta Adresi ve Faks Numarası :

(E-mail and Fax Number)

12) Kısa Özgeçmiş :

(Brief Curriculum Vitae)

13) Temsil Edilen Kuruluşların Adları :

(Mevcut ise)

(Name (s) of the Institutions represented- if applicable)

14) Yayınlanan Eserleri Listesi :

(Titles of the published or broadcasted works)

15) Daha önce Türkiye'de bulduysanız, bulunduğunuz tarihleri ve ziyaretlerin amacını belirtiniz.

If you have previously visited Turkey, please state the date (s) and purpose (s) of your visit (s)

- 16) Türkiye'deki Referanslarınızın İsim ve Adresleri
(Mevcut olması haline)
Names and Addresses of Refences is Turkey (if applicable)
- 17) Ses/Video Kaydı veya Film Çekiminin Konusu
(Title and Content of the Video/Voice Recording or Film Shooting)
- 18) Ses/Video Kaydının veya Filmin Adı
(Original Title of the Video/Voice Recording or Film)
- 19) Ses/Video Kaydı veya Film Yönetmeninin Adı ve Soyadı
(Name and Surname of the Recorder or the Film Director)
- 20) Ses/Video Kaydının veya Filmin Yayınlanacağı TV Kanalının Adı
(Name of the Broadcasting TV Channel or Radio)
- 21) Yapımcı veya Film Şirketinin Adı
(Name of the Recording or Film Company)
- 22) Senaryo veya Sinopsis
(Scenario or Synopsis)
- 23) Proje için öngörülen tarihler, çalışmanın süresi, çalışma yapılacak mekanlar
(belirli mekanlar, bölgeler ve şehirler) ile çalışmanızın amaçlarını da içerecek
şekilde projenizin kısa tanımını yapınız. (2-3 cümleyi geçmemelidir)
Please briefly describe (not to exceed 2-3 sentences) your project including
proposed dates, duration and location (s) of the study (specific locations,
districts,
and provinces). Please also state the purpose (s) and objective (s) of your
Project.
- 24) Türkiye'ye getirilecek moturlu araç, ekipman ve teknik materyallerin listesi
(Please list of any vehicle, equipment and technical material that will be
brought into Turkey.)

25) Giriş ve Çıkış Tarihleri

(Date of Entry and Exit)

26) Giriş ve Çıkış Kapıları

(Port of Entry and Exit)

27) Taşıma Şekli

(Means of Transportation on Both Ways)

AÇIKLAMALAR

(NOTICE)

1) Vize sürenizin veya varsa vize muafiyetinin size sağlamış olduğu süre 90 günden az olmasına rağmen, bu süreden daha uzun süreyle çalışmanızın devam etmesi söz konusu ise veya ikamet tezkeresi almadan çalışma yapabileceğiniz 90 günlük süreyi doldurmuş olmanıza rağmen çalışmalarınıza devam etmek istiyorsanız, bu süreler sona ermeden önce Emniyet Makamlarına ikamet tezkeresi almak üzere başvuruda bulunmanız ve ilgili makamca verilecek ikamet tezkeresini çalışma yaptığınız yerdeki ilgili birime ibraz etmeniz gerekmektedir. Bu kapsamda, çalışmanın yapıldığı ilgili birim tarafından çekim sürenizin uzatılması uygun görüldüğü takdirde, bu birim tarafından uygun görülen süreyi de belirtilen bir izin belgesi, Emniyet Makamlarına ibraz edilmek üzere tarafınıza verilecektir. Bu nedenle, uzatma izin belgesi ve ikamet tezkeresi almak üzere ilgili makamlara yapacağınız başvuruların, uzatma izin belgesi ve ikamet tezkeresi almak için gerekli işlemlerin makul süresinin de gözönünde bulundurulmasıyla yukarıda bahsi geçen süreler sona ermeden önce yapılması gerekmektedir.

1) If you need to continue your recording/filming more than 90 days although the period of your visa or your visa exemption is shorter than this period or if you were not able to complete your recording/filming within the 90 days period, during when you are not obliged obtain a residency certificate for your recording/filming you have to apply to the security offices to obtain the residency certificate and to present it to the relevant unit in charge of your recording/filming before the expiration of the above mentioned periods. In this respect, if the extension of your recording/filming period will be approved by the relevant unit, a document of permission also indicating the period of the extension granted for recording/filming will be issued to be presented to the security offices. Therefore, by taking into consideration the reasonable duration for fulfilling the procedure for extension of the period certificate' and "residency certificate", you should apply for the "extension of the period certificate" and the "residency certificate" before the above mentioned periods expire.

2) Askeri alan ve bölgelerde kayıt ve film çekimi yapmak kesinlikle yasaktır.

2) It is strictly prohibited to record and film in the military premises and areas.

Yukarıda belirtilen açıklamaları okudum; verdiğim bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

(I have read the above statement, I declare the information I have given above is true and correct.)

Tarih (Date)

...../...../.....

İmza (Signature)

EK-6 Altın, gümüş, platin arama,işletme,zenginleştirme yazısı.

T.C.

ENERJİ ve TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI

Maden İşleri Genel Müdürlüğü

Sayı :

Konu :

İlgi :

..... Vergi Dairesi Müdürlüğünün Vergi Kimlik Numaralı mükellefi olarak tarih ve sayılı Maden Arama/Altın, Gümüş veya Platin İşletme/ Zenginleştirme Ruhsatı1 ile/....../20.. tarihine kadar altın, gümüş veya platin Arama//işletme/Zenginleştirme2 faaliyeti/faaliyetlerinde bulunmanız uygun görülmüştür.

İş bu yazı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 112 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1.1) bölümünde yapılan açıklamalar uyarınca düzenlenmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bakan a.

EK-7 Teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat istisnası bildirim formu(GİB'e bildirim için)

YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ
MAKİNA VE TEÇHİZAT İSTISNASI BİLDİRİM FORMU

KDV GENEL TEBLİĞİ - 69

Mükellefin
Adı Soyadı (Ünvanı):
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik No :

Sıra No	ALICININ			SATILAN MALIN			SATIŞ FATURASININ		YATIRIM TEŞVİK BELGESİNİN	
	Adı Soyadı (Ünvanı)	Vergi Dairesi	Vergi Kimlik No	Cinsi	Miktarı	Tutarı (TL)	Tarihi	Sayı	Tarihi	Sayı
1										
2										
3										
4										
5										
6										
7										
8										
9										
10										
11										
12										
13										
14										
15										

İmza ve Kaşe

EK- 8 Matbu İstisna Belgesi

T.C..... DEFTERDARLIĞI

.....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı :

Konu :

İstisnadan Yararlanacak Mükellefin

Adı Soyadı (Unvanı) :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası :

Faaliyetin Niteliği :

Yukarıda sicil bilgileri belirtilen mükellefda bulunan liman/hava meydanı inşası/yenilenmesi/genişletilmesi işini yapmakta/yaptırmakta olup; bu işe ilişkin Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan 93 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (1.3) bölümünde belirtilen açıklamalar dahilinde malları/tarih ve.....sayılı sözleşmede belirtilen inşaat taahhüt hizmetini tarihine kadar Katma Değer Vergisi Kanununun 13/e maddesi gereğince vergiden istisna olarak alabilmesi için bu belge düzenlenmiş ve verilmiştir.

EK-9 Ulusal Güvenlik harcamalarına ilişkin örnek yazı

T.C.

MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI

Savunma Sanayi Müsteşarlığı

Sayı :

Konu :

Şirketinizce/firmanızca/kuruluşunuzca .../.../20.. tarihli ve...sayılı fatura ile Bakanlığımıza/Komutanlığımıza/Müsteşarlığımıza/Genel Müdürlüğümüze teslim edilen mallar/ ifa edilen hizmetler 3065 sayılı Kanununun 13/f maddesi kapsamında KDV'den müstesnadır.

İş bu yazı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 112 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (2.1) bölümünde yapılan açıklamalar uyarınca düzenlenmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza/Kaşe

EK-10 Ulusal Güvenlik Kuruluşlarına İstisna Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerin Üretiminde Kullanılacak Mal ve Hizmetlere Ait liste

ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞLARINA KDV KANUNUNUN 13/f MADDESİ KAPSAMINDA YAPILACAK TESLİM VE HİZMETLERİN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK MAL VE HİZMETLERE AİT LİSTE

TARİH:	
SAYI:	

SÖZLEŞME YAPILAN ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞUNUN		YÜKLENİCİ FİRMANIN	
ADI / UNVANI	VERGİ KİMLİK NUMARASI	ADI / UNVANI	VERGİ KİMLİK NO
İŞİN ADI		İSTİSNA BELGESİNİN	
		TARİHİ	SAYISI
YAPILACAK TESLİM VE HİZMETLERİN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK MAL VE HİZMETLER			
LİSTE SIRA NO	CİNSİ	ÖLÇÜ BİRİMİ	MİKTARI

EK-11 Ulusal güvenlik kuruluşunun onay yazısı

T.C.

MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI

Savunma Sanayi Müsteşarlığı

Sayı :

Konu:

İLGİ: ../.../20XY tarihli dilekçeniz.

Bakanlığımız/Müsteşarlığımız/Komutanlığımız/Genel Müdürlüğümüz tarafından şirketinize ihale edilen ve ../.../20.. tarihinde sözleşmesi imzalanan projeye ilişkin olarak şirketiniz tarafından hazırlanan ekli listede sayılan teslim ve hizmetlerin, Bakanlığımıza/Müsteşarlığımıza/Komutanlığımıza/Genel Müdürlüğümüze teslim edilecek mallar ile ifa edilecek hizmetlerin üretimine ilişkin olduğu anlaşılmıştır. Bu nedenle, söz konusu listedeki mal ve hizmetlerin firmanızca temini Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine 5228 sayılı Kanunla eklenen (f) bendi kapsamında KDV'den müstesnadır.

Bu belge, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 112 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yapılan düzenlemelere dayanılarak ve ../.../20.. tarihine kadar geçerli olmak üzere tanzim olunmuştur.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza/Kaşe

EK-12 Yüklencilere mal teslim edenler tarafından doldurulacak örnek liste

KDV KANUNUNUN 13/F MADDESİ KAPSAMINDA YÜKLENİCİ FİRMALARA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERE AİT LİSTE

SIRA NO	İSTİSNA BELGESİNİ DÜZENLEYEN ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞUNUN VERGİ KİMLİK NUMARASI	ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞU TARAFINDAN VERİLEN İSTİSNA BELGESİNİN		ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞU TARAFINDAN ONAYLANAN LİSTENİN		ALICI FİRMANIN		MALIN / HİZMETİN				FATURA		
		TARİHİ	SAYISI	TARİHİ	SAYISI	ADI/UNVANI	VERGİ KİMLİK NUMARASI	LİSTE SIRA NO	CİNSİ	ÖLÇÜ BİRİMİ	MİKTARI	TARİHİ	NO	BEDELİ

**İHRAÇ MALI TAŞIYAN ARAÇLARA MOTORİN TESLİMİNE İLİŞKİN
TALEP VE TAAHHÜTNAME**

:

SATICI MÜKELLEFE (DAĞITICI) AIT
BİLGİLER
Unvanı
Adresi
Vergi Dairesi (KDV Yönünden)
Vergi Kimlik Numarası

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7/A maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 14/3 üncü maddesi kapsamında teslim aldığımız motorinleri 26/6/2006 tarih ve 2006/10784 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca belirlenen sınır kapılarında ihraç malı taşıyan araçlara konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığınca düzenlenen genel tebliğlerde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde teslim edeceğimizi beyan ve taahhüt eder, bu taahhüdümüzün ihlali halinde yukarıda bilgileri verilen dağıtıcı adına tahakkuk edecek vergi ile buna ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca kesilecek ceza, hesaplanacak gecikme faizi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca hesaplanacak gecikme zammını dağıtıcı ile birlikte müşterek ve müteselsil borçlu sıfatıyla ödemeyi kabul ve taahhüt ederiz. Bu taahhüdümüzün uygulanmasından doğacak ihtilafların çözümünde dağıtıcının KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu yer mahkemeleri yetkilidir.

TALEP VE TAAHHÜTNAMEYİ VEREN

BAYİNİN:

Adı, Soyadı veya Unvanı : Tarih
İmza (ve kaşe)
Adresi :
Vergi Dairesi (KDV Yönünden) :
Vergi Kimlik Numarası :

EK-14 İhraç malı taşıyan araçlara vergiden istisna motorin teslimine ilişkin bildirim formu

İHRAÇ MALI TAŞIYAN ARAÇLARA VERGİDEN İSTİSNA MOTORİN TESLİMİNE İLİŞKİN BİLDİRİM FORMU*										
BAYİNİN VERGİ KİMLİK NO:				VERGİ DAİRESİ:				İL/İLÇE:		
SOY ADI (UNVANI):										
ADI:							AYI:		YILI:	
MOTORİN TESLİM ALINAN DAĞITICININ VERGİ KİMLİK NO:				UNVANI:			VERGİ DAİRESİ:			
MAL TESLİM EDİLEN SINIR KAPISI	TESLİM EDİLEN MOTORİNE İLİŞKİN BİLGİLER					İHRAÇ MALI TAŞIYAN ARAÇA İLİŞKİN BİLGİLER **				İHRAÇ MALININ GÜMRÜK ÇIKIŞ BEYANNAMESİ NO
	G.T.İ.P. NO	TESLİM TARİHİ	TESLİM MIKTARI	BİRİM SATIŞ FİYATI	FATURA/FİŞ TARİHİ/ SIRA VE SERİ NO VEYA FİŞ NO	ARACIN YETKİ BELGESİ NO	ARACIN YETKİ BELGESİ TÜRÜ	ARACIN CİNSİ	ARACIN PLAKA NO	

EK-15 İstisna kapsamında teslimde konu edilen motorinlere ilişkin stok bilgileri

İstisna Kapsamında Teslime Konu Edilen Motorinlere İlişkin Stok Bilgileri*				
BAYİNİN VERGİ KİMLİK NO:		VERGİ DAİRESİ:		İL/İLÇE:
SOYADI (UNVANI):				
ADI:				YILI:
MOTORİN TESLİM ALINAN DAĞITICININ VERGİ KİMLİK NO:		UNVANI:	VERGİ DAİRESİ:	
1 İNCİ ALTI AYLIK DÖNEM	DÖNEM BAŞINDAKİ MOTORİN MİKTARI	DÖNEM İÇİNDE TESLİM ALINAN MOTORİN MİKTARI	DÖNEM İÇİNDE TESLİM EDİLEN MOTORİN MİKTARI	DÖNEM SONUNDAKİ MOTORİN STOK MİKTARI
OCAK				
ŞUBAT				
MART				
NISAN				
MAYIS				
HAZİRAN				
1 İNCİ ALTI AYLIK DÖNEM TOPLAMI				
2 İNCİ ALTI AYLIK DÖNEM	DÖNEM BAŞINDAKİ MOTORİN MİKTARI	DÖNEM İÇİNDE TESLİM ALINAN MOTORİN MİKTARI	DÖNEM İÇİNDE TESLİM EDİLEN MOTORİN MİKTARI	DÖNEM SONUNDAKİ MOTORİN STOK MİKTARI
TEMMUZ				
AĞUSTOS				
EYLÜL				
EKİM				
KASIM				
ARALIK				
2 İNCİ ALTI AYLIK DÖNEM TOPLAMI				
GENEL TOPLAM				

T.C.

..... VALİLİĞİ DEFTERDARLIĞI

..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

4585 Sayılı Kanun İle Onaylanan Petrolün Bakü-Tiflis-Ceyhan Ana İhraç Boru Hattı Yoluyla
Tasinmasına

İliskin Anlaşma Hükümleri Çerçevesinde Katma Değer Vergisi İstisna Belgesi

Tarih :

Sayı :

İzin verilen Mükellefin

Adi Soyadı (Unvani) :

Vergi Dairesi :

Vergi Numarası :

Sözleşme Konusu :

Referans No : Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün.../.../..... tarih ve
.....sayılı yazısı

Sözleşme Başlangıç Ve Bitiş Tarihi :

Tarihi

Yukarıda kimlik bilgileri yer alan'nin Ev Sahibi Hükümet Anlaşmasınının 9.8.inci maddesi kapsamında Bakü-Tiflis-Ceyhan Ham Petrol Boru Hattı Projesine iliskin olarak yukarıda belirtilen sözleşme konusu çerçevesinde ve sözleşme süresi içinde is, hizmet, teknoloji veya mal alimlerinden katma değer vergisi tahsil edilmez.

..... Vergi Dairesi Müdürü

T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Türkiye ile Avrupa Birliği arasında imzalanan ve 5303 Sayılı Kanun ile
Onaylanan Çerçeve Anlaşma Hükümleri Çerçevesinde
KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNA SERTİFİKASI

İzin Verilen AT Yüklenicisinin

Adı Soyadı (Unvanı) :
.....

Vergi Dairesi :
.....

Vergi Kimlik Numarası :
.....

AT Sözleşmesine Konu Yardım

Programının Adı :
.....

AT Sözleşmesi Referans No ve Tarihi :

AT Sözleşmesinin Başlangıç ve Bitiş Tarihi :

AT Sözleşmesinde Yazılı Alımların Tutarı :

Bakanlık Özelgesinin Tarih ve Sayısı :

Yararlanıcı Kurum :

Yukarıda kimlik bilgileri yer alan'nin
Çerçeve Anlaşma'nın eki EK A/8-2,3. maddesi kapsamında yukarıda belirtilen AT Sözleşmesi
çerçevesinde ve Sözleşme süresi içinde, tedarikçi ile sözleşme yapması ve bu sözleşme konusu mal,
hizmet ve işin AT Sözleşmesi kapsamında olduğunun yararlanıcı tarafından onaylanması halinde, bu
sözleşmede yazılı mal, hizmet ve iş için katma değer vergisi tahsil edilmez.

2.000 YTL'nın altında yapılan alımlarda, tedarikçi ile sözleşme yapma şartı ve yararlanıcı kurum onayı aranmaksızın, doğrudan bu belgenin ibrazı ile KDV istisnası uygulanır.

Onaylayan

HIZLANDIRILMIŞ KDV İADE SİSTEMİ SERTİFİKASI

MALİYE BAKANLIĞI
.....VERGİ DAİRESİ/DEFTERDARLIĞI

.....ŞİRKETİ

.....tarihinde yapmış olduğunuz başvurunun değerlendirilmesi sonucunda gerekli şartları taşıdığımız anlaşıldığından, KDV iadelerinde işlemlerinizin hızlandırılmasını sağlayacak bu sertifikanın tarafınıza verilmesi Başkanlığımızca/Defterdarlığımızca uygun bulunmuştur.

Vergi Dairesi
Başkanı/Defterdar
