

İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ	i
SEMBOLLER VE KISALTMALAR LİSTESİ	ii
GİRİŞ	iii

BİRİNCİ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TASDİK İŞLEMLERİ

1.1. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ	1
1.1.1. Tanım ve Amaç.....	1
1.1.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu.....	3
1.1.3. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Şartları ve Özellikleri.....	4
1.1.3.1. Meslek Mensubu Olabilmenin Genel Şartları.....	4
1.1.3.2. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları.....	5
1.1.3.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Özellikleri.....	5
1.1.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Yemini.....	7
1.1.5. Yeminli Mali Müşavirlik Kamu Görevliliği İlişkisi.....	8
1.1.6. Yeminli Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu.....	8
1.1.6.1. Denetim.....	8
1.1.6.2. Bağımsız Denetim.....	9
1.1.6.3. Kamu Denetimi	10
1.1.6.4. Vergi Denetimi.....	11
1.1.6.5. Uygunluk Denetimi.....	12
1.1.6.6. Tasdik Denetimi.....	13
1.1.7. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları.....	13

1.2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TASDİK İŞLEMLERİ.....	16
1.2.1. Tasdik Kapsamı.....	16
1.2.2. Tasdikten Doğan Sorumluluk.....	18
1.2.3. Yönetmelikten Kaynaklanan Sorumluluk.....	21
1.2.4. Vergi Usul Kanunu’ndan Kaynaklanan Sorumluluk.....	21
1.2.5. Tasdik İşlemlerine İlişkin Konular.....	22
1.2.5.1. Gelir Vergisi Yönünden.....	23
1.2.5.2. Kurumlar Vergisi Yönünden.....	23
1.2.5.3. Katma Değer Vergisi Yönünden.....	24
1.2.5.4. Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden.....	27
1.2.5.5. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden.....	27
1.2.5.6. Damga Vergisi Yönünden.....	27
1.2.5.7. Mali Mevzuatta Yeralan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden..	27

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU VE KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN İSTİSNALAR

2.1. KATMA DEĞER VERGİSİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	29
2.1.1. Katma Değer Vergisine Geçiş Hazırlıkları.....	29
2.1.2. Katma Değer Vergisine Geçiş Zorunlu Kılan Nedenler.....	31
2.1.2.1. Ekonomik Nedenler.....	31
2.1.2.2. Mali Nedenler.....	32
2.2. KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ.....	34
2.2.1. Katma Değerin Tanımı.....	34
2.2.2. Katma Değer Vergisi Tanımı.....	35
2.2.3. Katma Değer Vergisi Türleri.....	35

2.2.3.1. Gayri Safi Milli Hasıla Türü Katma Değer Vergisi.....	35
2.2.3.2. Gelir Türü Katma Değer Vergisi.....	36
2.2.3.3. Tüketim Türü Katma Değer Vergisi.....	37
2.2.3.4. Ücret Tipi Katma Değer Vergisi.....	37
2.2.4. Katma Değer Vergisi Özellikleri.....	37
2.3. KATMA DEĞER VERGİSİ KONUSU.....	40
2.3.1. Teslim ve Teslim Sayılan Haller.....	41
2.3.2. Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller.....	43
2.3.3. Verginin Konusuna Girmeyen İşlemler.....	43
2.4. KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFİ VE SORUMLUSU.....	44
2.4.1. Katma Değer Vergisi Mükellefi.....	44
2.4.2. Katma Değer Vergisi Sorumlusu.....	47
2.4.3. KDV Sorumluluğuna İlişkin Beyanname.....	50
2.4.4. Sorumlu Sıfatıyla Ödenen KDV'nin İndirimi.....	50
2.4.5. KDV Sorumluluğunun Hiç Uygulanmayacağı Haller.....	52
2.5. KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY.....	53
2.6. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNALAR.....	54
2.6.1. Genel Açıklama.....	54
2.6.2. Tam İstisna.....	59
2.6.2.1. Mal Ve Hizmet İhracatı.....	59
2.6.2.2. Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Teslimler.....	59
2.6.2.3. İhraç Edilmek Kaydıyla Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında Yapılan Mal Teslimleri.....	60
2.6.2.4. Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna.....	61
2.6.2.5. Transit ve Türkiye İle Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık.....	66

2.6.2.6. Diplomatik İstisnalar Kapsamına Giren Teslim Ve Hizmetler.....	69
2.6.3. Kısmi İstisnalar.....	71
2.6.3.1. İthalat İstisnası.....	71
2.6.3.2. Kültür Eğitim ve Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar.....	74
2.6.3.3. Kısmi İstisna Kapsamına Giren Diğer İşlemler.....	75
2.6.4. İstisnadan Vazgeçme ve İstisnaların Sınırı.....	75
2.6.4.1. İstisnadan Vazgeçme.....	75
2.6.4.2. İstisnaların Sınırı.....	77
2.7. MATRAH, NİSPET VE İNDİRİM.....	77
2.7.1. Matrah.....	77
2.7.1.1. Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah.....	78
2.7.1.2. İthalatta Matrah.....	78
2.7.1.3. Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah.....	79
2.7.1.4. Özel Matrah Şekilleri.....	80
2.7.1.5. Matraha Dahil Olan Unsurlar.....	81
2.7.1.6. Matraha Dahil Olmayan Unsurlar.....	81
2.7.1.7. Döviz ile yapılan işlemler.....	82
2.7.1.8. Emsal Bedeli Ve Emsal Ücreti.....	82
2.7.2. Nispet (Oran).....	84
2.7.3. İndirim.....	89
2.7.3.1. Vergi İndirimi.....	90
2.7.3.2. İndirilmeyen Katma Değer Vergisi.....	91
2.7.3.3. İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim.....	91
2.7.3.4. İndirimin Belgelendirilmesi.....	92
2.7.3.5. Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi.....	92

2.7.3.6. Yetki.....	93
2.8. KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK.....	93
2.8.1. Mütteselsil Sorumluluk Kavramı.....	94
2.8.2. KDV Açısından Mütteselsil Sorumluluk.....	95
2.8.3. Sorumluluğun Uygulanacağı Vergilendirme Dönemi.....	97

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İHRACATTA KDV İADESİ HESAPLANMASI, DENETİMİ VE RAPORLANMASI

3.1. İHRACAT.....	99
3.1.1.Tanım ve Kapsam.....	99
3.1.2. İhracat Sayılan Satış ve Teslimler.....	101
3.1.3. Özellik Arz Eden İhracat Şekilleri.....	103
3.1.3.1. Serbest İhracat.....	103
3.1.3.2. Kayda Bağlı İhracat.....	103
3.1.3.3. Transit (Doğrudan) İhracat.....	104
3.1.3.4. Kredili İhracat.....	105
3.1.3.5. Bedelsiz İhracat.....	105
3.1.3.6. Bağlı Muamele ve Takas Yoluyla İhracat.....	105
3.1.3.7. Konsinye İhracat.....	106
3.1.3.8. Ticari Kiralama Yoluyla İhracat.....	107
3.1.3.9. Sınır ve Kıyı Ticareti Yoluyla İhracat.....	108
3.2. İHRACATTA KDV İSTİSNASI.....	109
3.2.1. Genel Açıklama.....	109
3.2.2. Katma Değer Vergisinde İndirim ve İade Sistemi.....	110
3.3. İHRACAT İSTİSNASI.....	113

3.3.1. Mal ve hizmet İhracatı.....	113
3.3.2. İhracat Teslimi ve Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Yapılan Hizmetler.....	118
3.3.3. Mal İhracatında KDV İstisnası.....	120
3.3.3.1. İhracatta KDV İstisnası Uygulanabilmesi İçin Aranılan Şartlar.....	120
3.3.3.2. Bir Dış Ülkeye Vasıl Olmadan Kastedilen Husus.....	121
3.3.3.3. Malın Yurt Dışındaki Alıcıya veya Adına Hareket Edenlere Türkiye'de Teslim Edilmesi.....	121
3.3.3.4. İhracata Konu Malın Yurt Dışındaki Müşteriye Teslim Edilmesi.....	122
3.3.3.5. Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Teslimlerde İstisna Uygulaması.....	123
3.3.3.6. KDV İhracat İstisnası için İhracattan Önce Vergi Dairesine Başvuru.....	125
3.3.3.7. İhracat İstisnasının Beyan Edileceği Dönem ile Bedelin Tespiti ve Beyannamede Gösterilmesi.....	126
3.3.3.7.1. GVK ve KVK Karşısındaki Durumu.....	126
3.3.3.7.2. İhracat İstisnasının Beyan Edileceği Dönemin Tespiti.....	127
3.3.3.7.3. İhracat İstisnasında Bedelin ve İade Olunacak KDV’nin Tespiti.....	130
3.3.3.7.4. İhracatın Beyannamede Gösterilmesi.....	133
3.3.3.8. Mal İhracatında Özellikli Durumlar.....	138
3.3.3.8.1. İhracat Faturasındaki Dövizin TTL'ye Çevrileceği Tarih ve Beyanı.....	138
3.3.3.8.2. Faturası Düzenlenen Malların Sonraki Yılda İhraç Edilmesi Halinde KDV İstisnası ve Gelirin Beyan Edileceği Dönemin Tespiti.....	139
3.3.3.8.3. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde KDV İstisnası.....	140
3.3.3.8.4. Vade Farkı, Kur Farkı.....	142
3.3.3.8.5. İhracata Konu Malların Zayi Olması.....	142
3.3.3.8.6. İhracatın CIF Veya CF Bedel İle Yapılması.....	143
3.3.3.8.7. Döviz Alım Belgesi İbrazi İle İlgili Hususlar.....	143

3.3.3.8.8. İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi.....	145
3.3.3.8.9. Ek Vergiye Tabi Mal İhracatında KDV İstisnası.....	146
3.3.3.9. Mal İhracatında İade İçin Aranılan Belgeler.....	147
3.3.4. Hizmet İhracatında KDV İstisnası.....	149
3.3.4.1. Genel Açıklama.....	149
3.3.4.2. “Yurt Dışı Hizmet-İhraç Edilmiş Hizmet” Ayrımı.....	150
3.3.4.2.1. Hizmetin Türkiye Dışında Yapılması ya da Türkiye’de Yapılması.....	150
3.3.4.2.2. Hizmet İhracı.....	150
3.3.4.3. Hizmet İhracat İstisnasının Beyan Dönemi Ve Hizmet Bedeli Dövizlerin Türkiye’ye Getirilme Şartının Değerlendirilmesi.....	151
3.3.5. İhraç Edilmek Şartıyla Yapılan Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması.....	153
3.3.5.1. Genel Açıklama.....	153
3.3.5.2. Uygulamanın Temel Özellikleri.....	154
3.3.5.2.1. İhraç Kaydıyla Tecil-Terkin Kapsamında Mal Teslim Edebilecek Mükellefler.....	154
3.3.5.2.2. Tecil-Terkin Kapsamında İmalatçı Tanımı ve Özellikleri.....	155
3.3.5.2.3. İmalatçı Olmayan Mükellefler Tarafından “Dış Ticaret Sermaye Şirketleri”ne İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması.....	161
3.3.5.2.4. Özel Finans Kurumlarının İhracatçılara Yaptıkları İhraç Kayıtlı Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması.....	162
3.3.5.2.5. Tecil-Terkin İşlemlerinin İhraç Edilen Nihai Ürünün İmalatçısına Uygulanması.....	162
3.3.5.2.6. İhraç Kaydıyla Yapılan Teslime Ait Faturanın Düzenlenmesi.....	163
3.3.5.2.7. İmalatçı Olmayan Mükellefin Haksız Olarak Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanması.....	163
3.3.5.2.8. İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin ve İade Edilebilecek Katma Değer Vergisinin Hesabı.....	163

3.3.5.2.9. İhraç Kaydıyla Teslimlerin KDV Beyannamesinde Gösterilmesi.....	165
3.3.5.2.10. İhraç Kaydıyla Tecil-Terkin Kapsamında Yapılan Teslimlerde Tecil Edilen Verginin Terkini ve İbrazı Gereken Belgeler.....	170
3.3.5.2.11. İhracatın Gerçekleşmemesi.....	171
3.3.5.2.12. İhraç Kaydıyla Satın Alınan Malların İhraç Edilmeyip Yurt İçinde Satılması Halinde Tecil-Terkin İşlemleri.....	173
3.3.5.2.13. Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında Satın Alınarak İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde Yapılacak İşlemler.....	173
3.3.5.2.14. Süresinde İhraç Edilmeyen Malların İmalatçısına İade Edilmesi.....	174
3.3.5.2.15. Tecil-Terkin İşlemlerinde Pişmanlık Hükümlerinin Geçerliliği ve Uygulaması.....	174
3.3.5.3. İhraç Kayıtlı Teslimin Aşamaları.....	175
3.3.5.4. İhraç Kayıtlı Teslimde İade Edilecek Verginin Hesaplanması.....	178
3.4. İHRACAT İSTİSNASINDA İADE ESASLARI.....	179
3.4.1. Katma Değer Vergisinde İade Yöntemleri.....	179
3.4.1.1. İndirim Yoluyla İade.....	179
3.4.1.2. Sonraki Dönemlere Devir Yoluyla İade.....	181
3.4.1.3. Nakden ve/veya Başka Vergi Borçlarına Mahsup Suretiyle İade.....	181
3.4.2. Genel Esaslar.....	184
3.4.2.1. Nakden İade.....	184
3.4.2.1.1. Teminat Ve İnceleme Raporu Aranmayan İadeler.....	185
3.4.2.1.2. Yeminli Mali Müşavir Raporuyla Yapılan İadeler.....	188
3.4.2.1.3 Teminat Karşılığı İadeler.....	189
3.4.2.1.4. Vergi İnceleme Raporu İle Yapılan İadeler.....	193
3.4.2.2. Mahsuben İade.....	194
3.4.3. Özel Esaslar.....	195
3.4.3.1. Olumsuz Rapor.....	196

3.3.3.2. Olumsuz Tespit.....	196
3.4.3.3. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge.....	197
3.4.3.4. Kendileri Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar.....	197
3.5. YMM TASDİK RAPORU İLE İHRACATTA KDV İADESİ.....	201
3.5.1. Genel Açıklama.....	201
3.5.2. YMM'ler Tarafından Yapılacak Tasdik Ve Tasdikin Amacı ve Kapsamı.....	202
3.5.2.1. Tasdik.....	202
3.5.2.2. Tasdik Amacı.....	202
3.5.2.3. Tasdik Kapsamı.....	203
3.5.2.4. Tasdik Talebinde Bulunmak Zorunda Olanlar.....	203
3.5.3. YMM'lerce Katma Değer Vergisi İade Ve Mahsup İşlem Ve Belgelerinin Tasdikine İlişkin Yasal Dayanak.....	204
3.5.4. İhracat İstisnasından Doğan KDV İadesine İlişkin YMM Raporunun Düzenlenmesi.....	206
3.5.4.1. Tasdik Sözleşmesi İle İlgili Hükümler.....	206
3.5.4.2. Genel İncelemeler.....	209
3.5.4.3. Karşıt İnceleme.....	210
3.5.4.3.1. Karşıt İnceleme Yapma Zorunluluğu ve Sınırı.....	211
3.5.4.3.2. Karşıt İnceleme Yapılması Zorunlu Olmayan Belgeler.....	212
3.5.4.3.3. Karşıt İnceleme Tutanaklarında Yer Alması Zorunlu Bilgiler.....	213
3.5.4.3.4. Yeminli Mali Müşavirlerden Bilgi İstenmesi.....	215
3.5.4.3.5. Karşıt İnceleme Tutanağı.....	218
3.5.4.4. Kayıt ve Belgeler Üzerinde Yapılacak İncelemeler.....	218
3.5.4.4.1. Belgeler Üzerinde İnceleme.....	218
3.5.4.4.2. KDV Beyannamesinin İncelenmesi.....	221

3.5.4.4.3. İndirilecek, Hesaplanan ve İhracat Nedeniyle İade Edilecek Katma Değer Vergisinin İncelenmesi.....	222
3.5.4.4.4. İhraç Kayıtlı Satışların İncelenmesi.....	223
3.5.4.4.5. Gümrük Beyannamelerinin İncelenmesi ve Teyidi.....	224
3.5.4.4.6. Döviz Alım Belgelerinin İncelenmesi.....	225
3.5.4.5. Katma Değer Vergisi Tasdik Raporu Taslağı.....	227
3.5.4.6. YMM KDV İadesi Tasdik Raporu İle Vergi Dairesine İbrazı Gereken Bilgi ve Belgeler.....	230
3.5.4.7. Birden Fazla Dönemi Kapsayan YMM Raporları.....	232
3.5.4.8. YMM KDV İadesi Tasdik Raporu Kaç Örnek Düzenlenir.....	232
3.5.4.9. Raporların Numaralanması.....	232
3.5.4.10. Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairesine Teslimi.....	232
3.5.4.11. YMM KDV İadesi Tasdik Raporunun Vergi Dairesince Teslim Alınması.....	233
3.5.4.12. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairesi Tarafından Maliye Bakanlığına Gönderilmesi.....	235

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR RAPORU İLE İHRACATTA KDV İADESİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

4.1. GENEL AÇIKLAMA.....	237
4.2. TASDİK SÖZLEŞMESİNİN DÜZENLENMESİ.....	238
4.3. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLERİN DENETLENMESİ.....	244
4.4. USULE İLİŞKİN DENETİM.....	246
4.5. İHRACATA İLİŞKİN BELGELERİN DENETLENMESİ.....	247
4.6. İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARA İLİŞKİN BELGELERİN İNCELENMESİ.....	263
4.7. KDV BEYANNAMESİNİN DENETİMİ.....	275
4.8. İNDİRİLECEK KDV'NİN DENETİMİ VE KARŞIT İNCELEME.....	278

4.9. YÜKLENİLEN KDV DENETİMİ.....	284
4.10. YMM KDV İADESİ TASDİK RAPORU.....	295
4.10.1. Rapor Teslim Tutanak.....	295
4.10.2. Rapor Kapak.....	296
4.10.3. Rapor.....	297
SONUÇ.....	304
KAYNAKLAR.....	307

GİRİŞ

Harcamalar (tüketim) üzerinden alınan bir vergi olan Katma Değer Vergisi (KDV), ilk kez 1954 yılında Fransa'da uygulamaya konulmuştur. Daha sonra şimdiki adıyla Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanmaya başlayan KDV, Türkiye’de 1 Ocak 1985 tarihinde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ile yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

KDV’nin uygulamaya başlandığı dönemlerde Türkiye kapalı ekonomi görünümünden sıyrılarak, dışa açılmış ve dış ticarete gelişme göstermeye başlamıştır. Ülke ekonomisine büyük katkı sağlayan dış ticaret kalemlerinden biri olan ihracata yönelik istisnalar da Katma Değer Vergisi Kanunu’umuzda yerini almıştır. Dış ticaretin vergilendirilmesi açısından “Destinasyon” ve “Orijin” olmak üzere iki ilke bulunmaktadır. Destinasyon, mal ve hizmetlerin, nihai anlamda tüketildikleri veya faydalandıkları ülkede Katma Değer Vergisi’ne tabi tutulmasını; Orijin ise, dış ticarete konu mal ve hizmetlerin üretildikleri ülkede vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Türkiye bu ilkelerden Destinasyon ilkesini benimsemiş ve ihracat konusu mallar üzerinden Katma Değer Vergisi yükünü kaldırmıştır. İhracatçılar böylelikle maliyetlerini düşürmüş ve uluslararası ticarete rekabet edebilme gücüne sahip olmuştur. Diğer taraftan yurtiçinden ihracat konusu malların üretimi ve tedariki dolayısıyla ödemiş oldukları KDV’nin ihracatçıya iade edilebilmesini sağlayan Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11. maddesi ile istisna hükümleri düzenlenmiş ve daha sonra yayımlanan tebliğlerle desteklenmiştir. Böylelikle ihracatın önünün açılarak ülkeye döviz girdisinin artması, girişimcilerin ihracata yönelmesinin sağlanması, istihdamın artması vb. birçok olumlu gelişmelerin zemini hazırlanmıştır. Bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11. maddesinde düzenlenmiş bulunan ihracat istisnası ile 32’nci maddesinde belirtilen istisnalar ve başkaca yasal nedenlerle ortaya çıkabilecek ve mükelleflere Katma Değer Vergisi iadesi hakkını doğuran işlem ve belgelerin tasdiki görevi Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir.

İhracat hem ihracatçılar hem de ihracatçı ülkeler açısından büyük öneme sahiptir. Bu nedenle birçok ülke ihracata önem vermekte ve ihracatçılara çeşitli destek ve teşvikler sağlamaktadır. Bu desteklerden biri olan “İhracatta KDV İstisnası ve İadesi” düzenlendiği kanun ve tebliğlerde ihracatçı açısından genellikle karmaşık bir

yapı arz etmektedir. İhracatçıları bu karmaşık yapının yükünden kurtaran ise Yeminli Mali Müşavirler olmaktadır. YMM’ler, ihracat işlemleri sonucunda doğan KDV iadelerini vergi idaresinden talep ederek, ihracatçıya ödenmesine yönelik olarak tasdik raporu düzenlemektedirler. Bu raporun düzenlenmesi hem ihracatçıya zaman kazandırmakta, hem de vergi idaresinin yükünü hafifletmektedir. Tasdik raporu düzenlenmeden önce, iadelerin doğmasına yönelik işlemler ortaya çıkmakta, vergiyi doğuran olaylar tamamen Yeminli Mali Müşavir (YMM) denetimleri öncesi aşamalarda gerçekleşmektedir. Diğer bir deyişle ihracatçı, iade sürecinden bağımsız olarak öncelikle ihraç edeceği ürünü imal veya tedarik etmekte ve bunun için ödediği Katma Değer Vergisine katlanmakta, sonrasında ihracatını gerçekleştirmekte ve ihracatın gerçekleştiği dönemde yüklendiği Katma Değer Vergisini indirememiş ve iade hakkı doğmuş ise, Yeminli Mali Müşavire başvurarak işlemlerin doğruluğunun incelenmesini talep etmektedir. Bu talep sonrasında da Yeminli Mali Müşavir (YMM) gerekli denetimlerini yapıp, tasdik raporunu düzenleyerek, iadenin yapılıp yapılamayacağını yapılacak ise hangi tutarda yapılacağını, düzenlediği tasdik raporunda belirtmektedir.

Yukarıda anlatılan süreçlerden de anlaşılacağı üzere, Yeminli Mali Müşavir (YMM) “İhracatta KDV İadesi” sistemine tamamen ihracata yönelik işlemler bittikten sonra dahil olmaktadır. Yeminli Mali Müşavirin ihracatın ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde rolü bulunmamaktadır. Ancak ihracattan doğan Katma Değer Vergisi iadesinin vergi idaresinden ihracatçıya aktarılmasında en büyük görevi üstlenmektedir.

Bu çalışmada öncelikle, “İhracatta KDV İadesi” sisteminde önemli rol oynayan Yeminli Mali Müşavir (YMM), Yeminli Mali Müşavir tarafından yapılan tasdikler ve sistemin bu tasdikler içindeki yeri üzerinde durulmuştur. Daha sonra, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yer alan istisnalar üzerinde durularak “İhracatta KDV İadesi” sisteminin Katma Değer Vergisi Kanunu’na hangi maddelerle dahil edildiği ve desteklendiği ortaya konulmuştur. Devamında, “İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi”nin işleyişi, iadenin hesaplanması, sürecin denetimi ve ulaşılan sonucun raporlanmasına yer verilmiştir. Son olarak anlatılan sürecin somut olarak görülebileceği bir şirketin ihracattan doğan iade talebinin Yeminli Mali Müşavir (YMM) tarafından tasdik, denetimi ve raporlanması ile ilgili bir uygulama gerçekleştirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TASDİK İŞLEMLERİ

1.1. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

1.1.1.Tanım ve Amaç

Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek amacıyla, 13.06.1989 tarihinde yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu ile bu günkü yasal statüsüne kavuşmuştur (Çetin, www.alomaliye.com 02.03.2006).

Yeminli Mali Müşavir (YMM), 3568 sayılı SM, SMM ve YMM Kanununun 2. maddesinin (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işler ile Kanun'un 12.maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlemlerini yapan kişi olarak tanımlanmaktadır. Anılan kanun maddelerinin ilgili bölümleri aşağıdaki gibidir:

- ✓ (b bendi) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak (3568 Sayılı Kanun Md.2-A/b).
- ✓ (c bendi) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak (3568 Sayılı Kanun Md.2-A/c).

Açıkça anlaşılacağı üzere, Kanunun 2. maddesinin (A) fıkrasının (b) bendinde sayılan işler genel anlamı itibariyle "müşavirlik" ya da "danışmanlık" hizmetlerini ifade etmektedir ve bu işlerin yapılmasında taraflar YMM ile müşavirlik hizmetinin sunulduğu işletmeler olmaktadır. Bunların dışında üçüncü kişiler esas itibariyle söz konusu değildir (Örmeci, 1997).

Kanunun 2. maddesinin (A) fıkrasının (c) bendinde sayılan işler ise müşavirlik ya da danışmanlık hizmetinden daha ileri bir niteliğe sahip olup inceleme araştırma ya da revizyon gibi yeni bir çalışmayı ve bu çalışma da mali tablolar ya da denetim raporu gibi yeni belgeler üretmeyi amaçlayan hizmetlerdir. Bu hizmetlerin yapılmasında YMM ve işletme yanında üçüncü kişiler de söz konusudur. Esasen bu işlerin yapılmasını büyük ölçüde üçüncü kişiler istemektedir. Bunlar bir şirketin herhangi bir ortağı olabileceği gibi, bir şirkete kredi veren bir banka ya da teşvik veren bir kamu kuruluşu veyahut da bir şirketle iş ve menfaat ilişkisi bulunan başkaca bir gerçek veya tüzelkişi veyahut da kamu kurumu ve kuruluşları olabilmektedir (Örmeci, 1997).

3568 sayılı kanun yukarıda sözü edilen müşavirlik ve denetim işlerinde herhangi bir zorlayıcı hüküm getirmemiş ve bu hizmetlerin yapılmasını teşebbüs ve işletme sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile bu teşebbüs ve işletmelerle menfaat ilişkisi bulunan kişi ve kuruluşların kendi isteğine bırakmıştır. Ancak bu hizmetleri ehil olmayan kişilerin yapması yasaklanmıştır (Örmeci, 1997).

Yukarıda anılan kanun maddelerinden de anlaşılacağı üzere YMM mesleğinin tanımı, konusu ve amacının iç içe bulunduğunu söylemek olanaklıdır. YMM mesleğini düzenleyen 3568 sayılı yasanın gerekçesi içinde YMM mesleğinin önemli bir ihtiyaç sonucu doğduğu ve bu gerekçe içinde sayılan ihtiyacı gidermenin amaçlarından biri olduğunu söylemek mümkündür. Meslek, maliyenin ve dolayısıyla devletin yükünü denetim yönünden önemli ölçüde azaltan ve daha fazla alanda denetleme imkanı sağlayan bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır.

YMM mesleğinin tanımlandığı 3568 sayılı yasanın gerekçesi ve amacı ise aşağıdaki şekilde özetlenmektedir (Apak, www.alomaliye.com 10.04.2006).

3568 Sayılı Yasanın Gerekçesi: 3568 sayılı SM, SMM ve YMM Kanunu'nun genel gerekçesinde "Maliye Bakanlığı'nın Vergi Denetimi konusundaki ağır yükünü

hafifletmek, Türk Vergi Sisteminin (TVS) yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik alanında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulanmasında doğacak uyuşmazlıkları en az düzeye indirebilmek için, bu tasarıyla, batı ülkelerindekine benzer SM, SMM ve YMM müessesesi Türkiye'ye getirilmek istenmektedir” denilerek kamu tarafından bugüne kadar icra edilen vergi denetiminin, artık kamu dışında ancak kamu otoriteleri tarafından kontrol edilen, odalara bağlı kişi ve kuruluşlarca da yapılmasına olanak sağlanmıştır.

3568 Sayılı Yasanın Amacı: Bu kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere 3568 sayılı yasa ile SM, SMM ve YMM meslekleri oluşturulmasına, meslek odaları ve odalar birliği kurulmasına dair esasları düzenlemektir. Madde metninden de anlaşılacağı üzere işletmelerin gerçek durumlarının mali tablolarına eksiksiz ve doğru bir şekilde intikalini, meslek standartları yoluyla gerçekleştirmektedir.

Bu doğrultuda YMM’lerin temel amacının da 3568 sayılı yasanın amacı içinde “işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak” şeklinde sayılan amaçlar çerçevesinde olduğunu söylemek olanaklıdır.

1.1.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu

YMM mesleği memleketimize özgü olup, mesleki görüş ve farklılıkları nedeni ile farklı biçimlerde algılanmaktadır. Bu nedenle mesleki faaliyetin tanımı ile ilgili olarak tam bir görüş birliği sağlanamamıştır. Nitekim Maliye Bakanlığı merkezi denetim elemanlarının görevlerinden ayrıldıktan sonra bu görevin devamı olarak görenler YMM’leri gerek dar, gerekse geniş anlamda kamu görevlisi yani kamusal görevi olan vergi denetçisi olarak nitelendirilmektedir (Güvemli, 2005:25).

Kamu görevlisi kavramı dar ve geniş anlamda kullanılmaktadır. Dar ve geniş anlamda, kamu görevlileri mutlaka kamu kesimindeki bir kurum ya da kuruluşuna bağlı olarak çalışırlar. Geniş anlamda kamu görevlisi; hukuki durumlarına ve yaptıkları görevin niteliğine bakılmaksızın kamu kesiminde görev yapan herkesi ifade etmektedir. Bu ifade içine Cumhurbaşkanından kamuya ait fabrikada çalışan işçiye kadar herkes girmektedir. Dar anlamda kamu görevli ise; devletin siyasal yapısını oluşturan organlardaki görevlilerle, özel hukuk hükümlerine tabi olarak çalışanlar dışında kalan kamu görevlilerini ifade etmektedir (Güvemli, 2005:25).

YMM'ler bir mükellef veya vergi sorumlusuna veya bir kamu kurumuna bağlı olarak çalışmamaktadır. Mükellefle aralarındaki tek bağ, istisna akdi niteliği taşıyan tasdik sözleşmesidir ve bu doğrultuda tasdik hizmetini verirler. Yaptıkları meslek, nitelik olarak kamu hizmeti ise de kamu görevlisi olmadıkları açıktır (Güvemli, 2005:25).

3568 sayılı yasa ve bu yasaya dayalı olarak yapılan yasal düzenlemelerde öngörülen iş bölümünün ana çizgisi, SM'nin kayıt yapması, SMMM'nin denetleme yapması, YMM'inde onay yapması biçimindedir. Sorun bu ana çizgide değil, her grubun bir önceki grubun işini yapabileceğinin yasada yer almasından ortaya çıkmaktadır. Yasada SMMM'nin, SM'nin işini yapabileceği, YMM'inde SMMM'nin işini yapabileceği yer almaktadır

1.1.3. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Şartları ve Özellikleri

YMM olabilmenin genel ve özel şartları vardır. YMM olabilmek için bu genel ve özel şartları bir arada taşımak gerekmektedir.

1.1.3.1. Meslek Mensubu Olabilmenin Genel Şartları (www.turmob.org.tr

02.03.2006)

- ✓ T.C. vatandaşı olmak (yabancı SMMM'ler hakkındaki hüküm saklıdır),
- ✓ Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
- ✓ Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- ✓ Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile

istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya Devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak,

- ✓ Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,
- ✓ Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

1.1.3.2. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları

- ✓ En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- ✓ YMM sınavını vermiş olmak,
- ✓ YMM ruhsatını almış olmak şartları aranır.

Şu kadar ki, vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri SMMM'de geçmiş süre olarak kabul edilir. Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük unvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz (3568 Sayılı Kanun Md.9).

1.1.3.3. YMM'lerin Özellikleri:

YMM'lerin, mesleklerinin gereği olarak (Akgün, 2004: 273) ;

- ✓ Revizyoncu
- ✓ Yapıcı
- ✓ İş ve meslek ahlakı, namus sahibi
- ✓ Pratik
- ✓ Anlayış
- ✓ Kavrayış sahibi
- ✓ Analitik inceleme ve araştırma yeteneğine sahip
- ✓ İdealist
- ✓ Güvenilir ve dürüst
- ✓ Tarafsız
- ✓ Bağımsız

- ✓ Geniş bir müsamaha ve sükunete ve ruh metanetine sahip olmaları gerekmektedir.

YMM, muhasebe ve vergi uzmanı olmasının yanısıra; finans ve kurumsallaşma danışmanı özelliklerine de sahip, etik değerlere bağlı bir denetim ve sistem adamı olmalıdır (Yılmaz, www.sitemynet.com 20.03.2006).

Meslek mensuplarının meslek onuruna yakışır şekilde hareket edebilmeleri için iyi bir yeteneğe sahip olmaları gerekmektedir. Bu yeteneğe ulaşmada en önemli unsur iyi bir mesleki eğitime ve deneyime sahip olmaktır.

Toplum meslek mensubundan güvenilir bilgiler sunmasını bekler. Muhasebe mesleğinin kamu yararına hizmet vermesi nedeniyle meslek mensubunda topluma karşı sorumluluk duygusunun gelişmiş olması gerekir. Bu gelişimi sağlayacak olan, meslek mensubunun etik anlayışı olacaktır. Bu bağlamda meslek mensubunda bulunması gereken en önemli özellikler; dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, sır saklama, mesleki özen ve titizlik, sosyal sorumluluk ve bağımsızlıktır (Akbulut, 1998).

SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelikte YMM'lerin aşağıda belirtilen özelliklerine yer verilmiştir. Buna göre (SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 03.01.1990 tarih ve 20391 No'lu Resmi Gazete) ;

- ✓ Mesleki unvanları alarak, Kanunun belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlamış olan meslek mensupları meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorundadırlar.
- ✓ Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartı mesleğin temelini oluşturur. Meslek mensuplarının, mesleki konulardaki çalışmalarında başarıya ulaşmaları dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olmaları ile mümkündür.
- ✓ Meslek mensupları çalışmaları sırasında çıkar çatışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürken gereken mesleki özen ve titizliği gösterirler.
- ✓ Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler bile ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden

faydalanamazlar; ancak adli yargıya göre suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir.

- ✓ Meslek mensupları; mesleği ifa ederken toplum ve Devlete karşı sorumluluk taşırlar. Meslek mensupları, işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarlar.
- ✓ Meslek mensupları, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar.
- ✓ Meslek mensupları, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsurudur. Meslek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmalıdırlar.
- ✓ Meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlardan kaçınırlar. Meslek mensupları, başka bir meslek mensubu ile mesleki sözleşmesi devam eden gerçek ve tüzel kişilere mesleki hizmet vermeye girişemezler. Aynı şekilde ücret ve eleman temini gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda bulunamazlar.

1.1.4. YMM'lerin Yemini

YMM mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesinde; "Yeminli malî müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, meslekî kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim." şeklinde yemin etmektedirler (3568 Sayılı Kanun Md.11).

1.1.5. Yeminli Mali Müşavirlik Kamu Görevliliği İlişkisi

YMM'ler tasdik işlemleri sürecinde bir kamu görevlisi gibi hareket etmekte ve genel olarak mükellefler onları vergi inceleme memuru gibi görmektedirler. Bu görüş, tam anlamıyla doğru olmamakla birlikte, tamamen yanlıştır da denilemez. Çünkü aşağıda belirtildiği gibi YMM'ler ile kamu görevliliği arasında sıkı bir ilişki söz konusudur.

1961 ve 1982 Anayasalarında “kamu hizmeti görevlileri” deyimini kamu görevlileri anlamında kullanılmıştır. Bir kişinin kamu görevlisi olabilmesi için kamu kesimindeki bir örgüte bağlı olarak çalışması gerekmektedir. Ancak, kamu hizmeti gören herkes kamu görevlisi olarak kabul edilmemektedir. Kamu görevlisi deyimini dar ve geniş anlamda kullanılmaktadır. Geniş anlamda kullanıldığında kamuda çalışan tüm görevlileri kapsarken, dar anlamda devletin siyasal yapısını oluşturan görevlilerin dışında kalan görevlileri içermektedir. 1982 Anayasası'nın 128'nci maddesinde kamu görevlileri dar anlamda kullanılmıştır. 1982 Anayasası'nın 128'nci maddesinde “Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle yürütülür” ifadesine yer verilmektedir. Burada genel idare esaslarına göre yürütülmesi gereken asli ve sürekli görevlerin memurlar dışında kamu görevlileri eliyle de yürütülebileceği belirtilmiştir (Yılmaz, 2004:72-73).

YMM'ler yaptıkları tasdik işlemi nedeniyle Anayasanın 135 ve 128'nci maddesine göre kamu görevlisi sayılmaktadır. “Yapılan tasdik hizmeti bir kamu hizmetidir; YMM sahip olduğu tasdik yetkisi nedeniyle bir kamu görevlisidir, ancak memur değildir” (Yılmaz, 2004:72-73).

1.1.6. YMM'lerin Denetim Fonksiyonu

1.1.6.1. Denetim

Denetim, genel anlamda uygulamanın yahut eylem ve işlemlerin önceden belirlenen kurallara uygunluğunu sağlamaya yönelik araştırma, objektif delil toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanabilmektedir (Özer, 1997:8). Denetimi, “karar verilip uygulamaya konmuş kamusal ya da ekonomik her tür olay ve işlemin önceden

saptanmış ölçütlere göre, “uygunluk” derecesini araştırmak ve ulaşılan sonuçları bilgi kullanıcılarına aktarmaktır” diye tanımlamak da mümkündür (Korkmaz vd, 2005:11). Denetim olgusundan söz edebilmek için iki temel hususun mevcudiyeti gerekmektedir. Bu iki husustan herhangi birinin olmaması durumunda denetim olgusundan söz edilemeyecektir. Bunlardan birincisi faaliyet ve olaylardır. İkincisi ise önceden belirlenmiş kurallara dizisidir (Özer, 1997:8). Denetim bir süreçtir ve denetim faaliyeti çeşitli evreler halinde gerçekleştirilmektedir. Birbirini izleyen bu evrelerin başlangıç ve sonucu arasındaki faaliyetler belirli bir plan dahilinde sürdürülür. Denetim, belirli ve sistematik işlemler topluluğudur. Denetimin unsurlarını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (Yanık, 2005):

- ✓ Denetim yönetimce sayısal bilgiler halinde ileri sürülen iddiaları inceler,
- ✓ Denetimde önceden saptanmış kıstaslar kullanılır,
- ✓ Denetim uzman ve bağımsız kişilerce yapılır,
- ✓ Denetim bir ekonomik birim ve bir dönemle sınırlıdır,
- ✓ Denetim tarafsız bir biçimde kanıt toplama ve değerlendirme işlemidir,
- ✓ Denetim işletme ile ilgili gruplar için gerçekleştirilir,
- ✓ Denetim bir “görüş oluşturma” çalışmasıdır,
- ✓ Denetim bir “rapor” ile sona erer.

Uygulamada birbirinden farklı özellikler gösteren birçok denetim türü vardır. Bunlardan bazılarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

1.1.6.2. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, Sermaye Piyasası Kurulunun 31 Aralık 1987 gün ve 19663 sayılı resmi gazetede yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik’in 5. maddesinde “Bağımsız denetleme, ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşunca görevlendirilen yeterli denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların, 2499 sayılı kanun çerçevesinde gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır (Özer, 1997:8).

Bağımsız denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna / işletmesine bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır (Kenger, www.muhasabe.gen.tr 07.11.2005).

Bağımsızlık, denetçinin hem işletme yöneticilerine hem de mali tablo bilgileriyle ilgilenen diğer bilgi kullanıcılarına bağımlı olmaması sonucunu doğurur. Bağımsızlık dürüstlük ve tarafsızlığı gerektirir. Denetçi denetim görevini yaparken dürüst ve tarafsız olmalıdır. Dürüstlük, mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmesi ve bilgi kullanıcılarının yanıltılmamasıdır. Tarafsızlık, denetçinin herhangi bir etki altında kalmadan, kendi kararını kendisinin vermesidir (Yılancı ve Yıldız, 2001:70).

Bağımsız Denetçilerin Nitelikleri (Yanık, 2005):

- ✓ Bağımsız denetçiler çeşitli kuruluşlara hizmet verirler.
- ✓ Serbest meslek sürdüren kişiler olup bir ücret karşılığında faaliyet gösterirler.
- ✓ Bağımsız çalışırlar.
- ✓ Belirli bir sınavı geçirip bu faaliyeti yapma yetkisi kazanmış uzman kişilerdir.
- ✓ İşletmeyle bağlantıları yoktur.
- ✓ Raporları 3. kişiler tarafından tartışılmaz

Ülkemizde bağımsızlık denetçilik yetkisi, YMM'ler ve SMMM'lere verilmiştir.

1.1.6.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur.

Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler. Yine kamu denetim kuruluşları bağlı oldukları kamu

birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler (Kenger, www.muhasebe.gen.tr 07.11.2005).

1.1.6.4. Vergi Denetimi

Vergi Denetimi de yapılış biçimleri itibariyle ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi (1) yoklama, ikincisi de (2) vergi incelemesi olmak üzere birbirinden farklı denetimleri kapsamaktadır (Korkmaz vd, 2005:11).

Vergi denetimi, kamu görevlisi olan devlet memurları, yani kamu denetçileri ile ayrıca YMM'ler tarafından yapılmaktadır. Bu denetimin kamu görevlileri tarafından yapılması bir vergi incelemesi durumudur. Vergi incelemesi yapacak olan kişiler yasalarda ve 213 sayılı yasanın 135. maddesinde de belirtilmiştir. YMM'ler bu yasalarda belirtilen kişiler arasında sayılmamıştır. Bir inceleme elemanının sahip olduğu yetkilere sahip değildir. Yani YMM'lere vergi inceleme yetkisi verilmemiştir (Çakmak, 2002).

(1) Yoklama: Yoklama ile ilgili hususlar V.U.K. 127-133 maddeleri arasında açıklanmıştır. Buna göre “Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir”(V.U.K. Md.127) şeklinde açıklanmıştır. Yoklamaya yetkili olanlar ise V.U.K.'un 128. maddesinde açıklanan kişilerden oluşmaktadır. Bunlar (V.U.K. Md.128):

- ✓ Vergi dairesi müdürleri
- ✓ Yoklama memurları
- ✓ Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler
- ✓ Vergi incelemesine yetkili olanlar (V.U.K. Md. 135: 4008 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle değişen fıkra) Vergi İncelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. (3418 sayılı Kanunun 31 inci maddesiyle değişen fıkra) Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve (4369 sayılı Kanunun 81 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük: 29.7.1998) Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir.

(2) Vergi İncelemesi: Vergi incelemesi ile ilgili hususlar ise V.U.K. Md. 134-141 maddeleri arasında açıklanmıştır. Vergi incelemesine yetkili olanlar yukarıda belirtilmiştir.

“Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir” (V.U.K. Md. 135: 4008 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle değişen fıkra).

Yukarıda bahsedilen vergi denetimi bazı fonksiyonları içermektedir. Bunlar kısaca aşağıdaki gibi özetlenebilir (Özel, 2002:3):

1.1.6.5. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi (compliance, regularity, propriety audit), bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Bu denetim türünde belirlenmiş kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulmaktadır. Uygunluk denetimi, iç denetçiler ve dış denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülür. Denetimin konusu, örgütün mali işlemleri ve faaliyetleridir (Kenger, www.muhasabe.gen.tr 07.11.2005).

Uygunluk denetimi üst makamlar ve yasal mevzuat tarafından önceden saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılması olmaktadır. Bu üst makamlar kuruluş içinden olabileceği gibi kuruluş dışından da olabilmektedir. Yasal düzenlemelere, yazılı sözleşmelere uygunluk incelemesi, soruşturması ve araştırmaları, denetçiler tarafından yapılan bir denetim türüdür. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanmaktadır. Bu nedenle çoğunlukla uygunluk denetimi iç denetçiler, gerekli durumlarda ise dış denetçiler tarafından yapılır (Kenger, www.muhasabe.gen.tr 07.11.2005).

Uygunluk denetimi ile “işletmelerin yapmış olduğu işlemlerin kriter olarak yasalara, yönetmeliklere, mevzuata, işletme politikalarına uygunluğu belirlenmeye çalışılmaktadır” (Yılancı ve Yıldız, 2001:68).

1.1.6.6. Tasdik Denetimi

“Tasdik işlemi” kavramı içinde, denetim kavramı kaybolmuş görünse bile, denetimsiz tasdik olmaz. “Tasdik işlemi kavramı” aynı zamanda bir denetim kavramıdır. Birbirini tamamlar niteliktedir.

3568 sayılı Kanun, tasdik işlemini yapma yetkisini, yalnızca YMM'lere vermiştir. Söz konusu kanunun 12.maddesinde tasdik işlemi şöyle tanımlanmaktadır. “YMM'ler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler” (3568 sayılı kanun Md.12). Kanunun bu maddesinde YMM'lerin kendi yaptığı incelemeyi kendisinin tasdik edeceği anlamında bir ifade yer almaktadır (Korkmaz vd, 2005:11).

1.1.7. YMM'lerin Sorumlulukları

YMM'ler genel olarak aşağıdaki konularda sorumluluk sahibi olmalıdır. SM, SMM ve YMM'lerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin ikinci bölümünde, mesleki standartlar başlığı altında sorumluluk şu şekilde belirtilmiştir (SM, SMM ve YMM'lerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.8, 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete):

a) Sosyal Sorumluluk:

Meslek mensupları; mesleği ifa ederken topluma ve Devlete karşı sorumluluk taşırlar.

b) İşletme Sahip Ve Yöneticilerine Karşı Sorumluluk:

Meslek mensupları, işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarlar.

c) Meslektaşlara Karşı Sorumluluk:

Meslek mensupları, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşımaktadır. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurmaları gerekmektedir.

YMM'ler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ettiklerinden, YMM'ler tarafından tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilmektedir. YMM'ler yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olmaktadır. Şirket şeklinde çalışılması halinde, yapılan işlerden doğacak cezaî sorumluluk işi yapan YMM'ye aittir (Çetin, www.alomaliye.com 02.03.2006).

VUK (V.U.K.)'na 4008 sayılı kanunla eklenen mükerrer 227. madde hükmüne göre, Maliye Bakanlığı;

- ✓ Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı kanuna göre yetki almış SMMM ve YMM'ler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatmaya,
- ✓ Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca belirlenen şartlara uygun olarak YMM'lerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını

teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır (Demiroğlu, 1998).

YMM'ler ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhirlere tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar. Ancak, suç teşkil eden halleri yetkili mercilere duyurmak zorundadırlar. YMM'lerin iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunmaları yasaktır. Tabela veya basılı kâğıtlarında ruhsatname ile belirlenen meslekî unvanları dışında başka sıfat kullanamazlar. Mesleki faaliyetin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tâbi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticarî faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar. Ancak bilirkişilik, tasfiye memurluğu, hayrî ve ilmî kuruluşların yönetim kurulu üyeliği gibi görevler alabilirler. YMM'ler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve furuundan biri ve 3 üncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhrî hısımlarının veya bunların ortak oldukları işletmelerin işlerine bakamazlar. (Çetin, www.alomaliye.com 02.03.2006).

YMM'lerin tarifiedeki asgarî miktar altında ücret karşılığında iş kabul etmeleri yasaktır. Aksine hareket edenlere disiplin cezası verilmesi gerekmektedir. YMM'ler, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun devlet memurlarına ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar. Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre disiplin cezaları verilmektedir (Çetin, www.alomaliye.com 02.03.2006).

YMM'lik mesleği esas itibariyle danışma ve denetim mesleğidir. Bu nedenle bağımsız olmaları gerekmektedir. YMM'ler tarafından yapılan denetim ve tasdik hizmetleri yarı kamusal bir hizmettir. Ancak YMM'ler bu hizmetine karşılık tasdik bedelini mükelleflerden almaktadır. Bağımsız ve tarafsız denetim için bu durum bir çelişki arz etmektedir. YMM'lerin yaptığı denetim ve tasdik işleri sadece Maliye Bakanlığı'nın tespit etmiş olduğu tasdik konuları ile sınırlı değildir. Diğer Bakanlıklar, Bankalar, sair resmi ve özel kurum ve kuruluşlar ihtiyaca göre mali tabloların YMM tasdikinden

geçmesini ve bir rapora bağlanmasını talep edebilmektedir (Çetin, www.alomaliye.com 02.03.2006).

YMM'lerin vermekte oldukları denetim ve danışmanlık hizmetleri herhangi bir kurala bağlı olmamakla birlikte tasdik hizmetleri (raporlama) özel kurallara bağlanmıştır. Başta Maliye Bakanlığı olmak üzere birçok kamu kurumu ihtiyaç duyulan alanlarda YMM raporlarına dayanarak işlem yapmaktadır. YMM raporları çoğu kez uygulamaya hız kazandırırken bazen de umulmadık sorunları beraberinde getirmektedir. Maliye Bakanlığı YMM'ler vasıtasıyla vergi denetimini yaygınlaştırma gayreti içindedir. Bu amaca yönelik olarak; tam tasdik, KDV iadesi, indirim ve istisnaların tasdiki gibi konularda YMM raporları düzenlenmektedir. Ancak YMM raporu ile KDV iadesi uygulamasında YMM mesleği hak etmediği sıkıntılar yaşamıştır. Her meslekte iyiler-kötüler, başarılılar-başarısızlar, dürüstler-dürüst olmayanlar olabileceğinden, bazı münferit olayların mesleğin geneline teşmil edilmemesi gereklidir. YMM mesleği ülkemiz mali sisteminin geleceği için kendisine çok önemli görevler yüklenmiş ve bu nedenle vazgeçilmesi mümkün olmayan bir meslek olarak gelişimini sürdürmektedir.

1.2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TASDİK İŞLEMLERİ

1.2.1. Tasdik Kapsamı

YMM'lerin tasdik işlemleri, 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanununun 12 nci maddesi ile bu maddenin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden 02/01/1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile belirlenmiştir. "YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" in 7 nci maddesinde ise tasdik kapsamına alınan konu ve belgeler belirtilmiş, bu konu ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca tebliğ çıkartılmadıkça, YMM'lerin bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamayacakları hükme bağlanmıştır (SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 20, 19.02.1996 tarih ve 22555 No'lu Resmi Gazete).

Yönetmeliğin amacı birinci maddesinde, YMM'ler tarafından, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablo veya beyannamelerinin; vergi, istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya zarar mahsubu işlemleri ve

benzeri taleplerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin gerçeğe uygun beyanda bulunmalarını sağlamak şeklinde tanımlanmıştır (Örmeci, 1990).

YMM tarafından verilen tasdik hizmeti hem muhasebe denetimi hem de vergi denetimi gibi iki farklı ancak özünde tek bir amaca hizmet eden konuları kapsamaktadır. Muhasebe Denetimi, vergi denetiminden ayrı bir sorumluluk içermemekte olup, tasdik görevinin yerine getirilmesinde vergi denetimi ile birlikte uygulanmaktadır.

3568 Sayılı Yasanın 12. maddesinin 3. fıkrasında, “YMM’lerce tasdik edilmiş mali tablolar Kamu İdaresinin yetkili elemanlarınca tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilmektedir” (3568 sayılı kanun md.12) denilmektedir. Söz konusu madde YMM’leri vergi incelemesi ile görevlendirmiş bulunmaktadır.

Vergi denetiminin yararlarını ise şöyle özetlemek mümkündür;

- ✓ Yükümlünün ya da sorumlunun eğitimi,
- ✓ Vergi kaybını önleme,
- ✓ Hata, hile ve noksanların düzeltilmesini sağlama,
- ✓ Muhasebe, kayıt ve belge düzeninin yerleştirilmesi.

YMM yasasına çizdiği sınırlar içinde, kamu kurum ve kuruluşları vergi yükümlüsü ve/veya vergi sorumlusu arasında yer almaktadır. YMM’nin devletle olan ilişkisi kamu hukuku ilişkisi olup, görevlendirme kanundan doğmaktadır. Yapılan tasdik yetkisi nedeniyle bir kamu görevlisidir, ancak memur değildir (Aygündüz, www.vergidegundem.com 04.05.2006).

3568 sayılı Kanunun 12’inci maddesi uyarınca Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından çıkarılan “YMM’lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 4’üncü maddesinde; “Tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM’ler tarafından denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtip yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır.”

şeklinde tanımlanmıştır (YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md.4).

Yukarıda tanımlanan tasdik işlemiyle (YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md.5);

- ✓ Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının 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,
- ✓ Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmak amaçlanmıştır.

Diğer yandan tasdik talebinin niteliği, hem tasdik talebinde bulunan kişiler ve hem de YMM'ler yönünden tanımlanmıştır.

Gerçek veya tüzel kişiler veya bunların teşebbüs ve işletmeleri tarafından YMM seçiminde, ücret faktöründen ziyade tasdik amacını gerçekleştirecek uzmanlık ve deneyimin esas alınması gerekmektedir.

YMM'ler de üstlenecekleri tasdik işleminin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek; tasdik kapsam ve programını belirlemek amacıyla gerekli araştırmaları yapmak zorundadırlar. Görevi üstlenecek YMM, daha önce tasdik talebini karşılayan veya karşılamakta olan meslek mensubundan, görüşme yapmak suretiyle bilgi toplayabilecektir (Örmeci, 1990).

1.2.2. Tasdikten Doğan Sorumluluk

3568 Sayılı Kanunun 12. maddesinde tasdik işleminden neyin kastedildiği belirtildikten sonra, “tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk” konusu da düzenlenmiştir.

Buna göre, YMM'ler yaptıkları tasdik in doğruluğundan sorumlu olacaklar, yaptıkları tasdik in doğru olmaması durumunda, tasdik in kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa

uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır (3568 sayılı kanun md.12).

Burada sorumluluğun doğması ve sorumluluğun kapsamı ve niteliği gibi iki önemli husus vardır (Aygündüz, www.vergidegundem.com 04.05.2006):

- ✓ Sorumluluğun doğması, tasdik işleminin doğru olmamasına bağlanmıştır. Tasdik işlemiyle mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına uygun olduğu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiği kabul edilmektedir. Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluğu düzenleyen 3568 Sayılı Kanunun 12. Maddesinin gerekçesinde, “tasdikin doğru olmaması hususu”, tasdik edilen mali tabloların ve buna dayanarak teşkil eden defter ve belgelerde mevzuata aykırı bir durumun bulunmasına bağlanmıştır.
- ✓ Tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan YMM mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olması Borçlar Kanununun tam teselsül hükümlerine göre belirlenecektir ve bu konu yönetmeliğin 20. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. BK’nun 50. maddesinde düzenlenmiş olan bu husus, alacaklının alacağını birden fazla borçlunun her birinden talep edebilmesi anlamına gelmektedir. Vergi Hukukunda müteselsil sorumluluk kanundan doğmaktadır.

BK’nun 50’nci maddesine göre, zarar birden fazla kişinin iştiraki ile meydana getirilmiş ise, bu kişiler meydana gelen zararı müteselsilen tazmine mecburdurlar. Öyleyse YMM’lerin sorumluluğu için mükellefin verginin tahakkuk ettirmemesi fiiline iştirak ettiğinin ileri sürülmesi koşul olacaktır. YMM’nin mükellefin verginin tahakkuk ettirilmemesi fiiline iştirak etmediği konusunda savunma hakkının olması gerektiği açıktır (Çakmak, 2005:23).

Vergi Hukukunda müteselsil sorumluluk yaratma, çabalarının somut bir örneğini oluşturan bu madde Anayasanın 73. maddesini oluşturan “vergi ödevi” hususunun amaçlarını aşan ve aştığı oranda da yanlış olan bu yöndeki düzenlemeler vergi

alacağının tahsili amacını ön plana çıkarmaktadır (Aygündüz, www.vergidegundem.com 04.05.2006).

Yasadaki tasdik doğruluğu kavramından, vergi ziyaa olmamasına bağlı olarak, tasdik için yasa, yönetmelik ve tebliğde belirlenen esaslara ve usullere göre hazırlanan rapordaki bilgilerin doğruluğu anlaşılmaktadır. Tasdik doğruluğu üzerinde durulurken, YMM'nin tasdik raporunu hazırlarken gerekli özeni gösterip göstermediğinin araştırılması gerekmektedir. Mesleki özen kavramı, vergi ziya olmadığı, ancak mesleki bir hatanın yapılması durumunda da YMM'nin sorumluluğunu gerektirmektedir (Aygündüz, www.vergidegundem.com 04.05.2006).

Sözleşme gereği YMM tarafından düzenlenen tasdik raporunun “doğru olmaması” nedeniyle ortaya çıkan vergi kaybı ve cezalarının YMM ya da vergi mükellefi veya vergi sorumlularından birisi tarafından ödenmesi halinde diğerlerinin rücu hakkı oluşacaktır. Rücu hakkı BK'nun 50. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “Hakim, bunların birbiri aleyhine rücu hakkı olup olmadığını takdir ve icabında bu rücunun şümulünün derecesini tayin eder”. Hakim bu yetkisini kullanırken tarafların kusurlarını araştırarak, kusurların ağırlık derecesine göre karar verecektir. YMM tam tasdik raporu ile “vergi kaybına sadece iştirak fiili ile neden olmuştur.” VUK'ta iştirak, teşvik, ve yardım sadece kaçakçılık suçları kapsamında düzenlenmiştir. YMM'lerin fiili VUK'un kapsamındaki iştirak, teşvik ve yardım hükümleri içinde değerlendiriliyorsa sorumluluğu söz konusu olacaktır. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince, suçlar ve cezalar ve bunlarla ilgili temel kavramlar yasa ile düzenlenmiştir, şeklindeki Anayasanın 38. maddesi gereğince Maliye ve Gümrük Bakanlığının bu konuda düzenleme yapma yetkisi bulunmamaktadır. Anayasanın 124. maddesine göre; yönetmelikler bakanlıkların kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla çıkarılabilmektedir. Yasada yer almayan ve Anayasanın 38. maddesini ihlal eden “SM, SMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin” iptali gerekmektedir. YMM'nin kusurunun kanıtlanması sadece vergi yönetimine ait değildir. Genelde kusurun kanıtlanması bundan zarar gören vergi mükellefi veya vergi sorumlusuna düşmektedir (Aygündüz, www.vergidegundem.com 04.05.2006).

1.2.3. Yönetmelikten Kaynaklanan Sorumluluk

3568 Sayılı Kanunun 50. maddesi ile verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma ve Usul Esasları Hakkındaki Yönetmelikte “sorumluluk” başlığını taşıyan 8. maddede, meslek mensuplarının sorumluluklarını düzenlemektedir. Bu düzenlemede (Aygündüz, www.vergidegundem.com 04.05.2006);

- ✓ Meslek mensuplarının mesleği ifa ederken toplum ve devlete karşı sorumlu oldukları (Sosyal Sorumluluk)
- ✓ İşletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar verebilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlayabilecekleri (İşletme Sahip Ve Yöneticilerine Karşı Sorumluluk)
- ✓ İlgili yönetmelikler çerçevesinde, eğitimde birbirine her türlü bilgiyi vermek sorumluluğunu taşıdıkları; mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekleri dayanışmayı kuracakları (Meslektaşlara Karşı Sorumluluk) belirtilmiştir.

Yönetmelikte ise, “hukuki sorumluluk” başlığını taşıyan 21. maddede, meslek mensuplarının verdikleri hizmet sırasında VUK’ ta yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan eylemleri nedeniyle sorumlu oldukları ve yasa ve yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümlerinin ayrıca uygulanacağı belirtilmiştir. VUK’ ta yer alan iştirak, teşvik ve yardım sadece kaçakçılık (kaçakçılığa teşebbüste iştirak) suçuna ilişkin hükümler taşımaktadır. Dolayısıyla kaçakçılık suçu dışında meslek mensubunun iştirak, teşvik ve yardım nedeniyle hukuki sorumluluğuna gidilemeyecektir (Aygündüz, www.vergidegundem.com 04.05.2006).

1.2.4. VUK’ndan Kaynaklanan Sorumluluk

VUK’un mükerrer 227. maddesiyle Maliye Bakanlığı;

- a) Vergi beyannamelerini 3568 Sayılı Yasaya göre yetki almış Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya YMM’ler tarafından imzalanması zorunluluğunu getirmeye; bu zorunluluğu beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatmaya;

b) Vergi yasalarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen koşullara uygun olarak YMM'lerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi koşuluna bağlamaya; ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

213 Sayılı V.U.K'un 227. maddesi, bir yetki maddesidir ve Maliye Bakanlığı bu yetkisini, 3568 Sayılı Kanunu 14 sıra No'lu Genel Tebliği ve Vergi Beyannamelerinin SM ve SMMM'lerce İmzalanması Hakkında 1 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile kullanarak, vergi beyannamelerine imza ve tasdik zorunluluğu getirilen mükellefler ile imza ve tasdik yetkisi verilen meslek mensuplarını belirlemiştir.

Bu Tebliğ düzenlemelerine göre; beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmamış sayılan mükellefler hakkında VUK hükümlerince gerekli cezai işlem yapılmakta ve re'sen takdir nedeni sayılmaktadır (VUK 30/8).

YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluğuna ilişkin, 3568 Sayılı Kanunun 12. maddesi ve 213 Sayılı VUK' un mükerrer 227. maddesi aynı konuyu düzenlemekle birlikte, ayrı amaç ve içeriktedirler. Birincisinde “doğruluk denetimi”, ikincisinde ise “uygunluk denetimi” öngörülmektedir. Mükerrer 227. madde 12. maddeden farklı olarak, gecikme faizlerini de sorumluluk kapsamına almaktadır (Aygündüz, www.vergidegundem.com 04.05.2006).

1.2.5. Tasdik İşlemlerine İlişkin Konular

YMM'lerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler “YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 7'inci maddesinde aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır (YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md.7).

1.2.5.1. Gelir Vergisi Yönünden

✓ Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler. Yıllık gelir vergisi beyannameleri ile bu beyannamelere eklenmesi gereken bilanço, kar ve zarar cetveli gibi mali tablolar, hayat standardı esası ve ortalama kar hadleri gibi bildirimlerin tasdikidir.

- ✓ Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler.

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde düzenlenmiş bulunan ve kazanç, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından yapılan vergi kesintisinin beyan edildiği muhtasar beyannamelerin tasdikini kapsamaktadır.

- ✓ Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesi ve 82 nci maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler.

Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80. maddesinde düzenlenmiş bulunan "değer artış kazançları" ile yine aynı Kanunun 82. maddesinde düzenlenmiş bulunan "arızı kazançlar" nedeniyle verilmesi gereken münferit beyannamelerin tasdikini kapsamaktadır.

- ✓ Geçici vergi bildirimleri.

1.2.5.2. Kurumlar Vergisi Yönünden

- ✓ Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.

Yıllık Gelir Vergisi beyannamelerinde olduğu gibi yıllık Kurumlar Vergisi beyannameleri ile bu beyannamelere ekli mali tabloların ve bu beyannameler ile birlikte verilen diğer bildirimlerin tasdik edilmesidir.

- ✓ Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler.

Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesi kapsamındaki kazanç ve iratların dar mükellef durumundaki kişilere ödenmesi sırasında yapılan vergi kesintisinin beyan edildiği muhtasar beyannamelerin tasdikini kapsamaktadır.

- ✓ Kurumlar Vergisi Kanununun 22. maddesi uyarınca verilen özel beyannameler.

Kurumlar Vergisi Kanununun 22. maddesi kapsamında olup dar mükellefiyete giren yabancı kurumların Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80. maddelerinde yazılı değer artış kazançları ile arızî kazançları elde etmeleri nedeniyle vermeleri gereken özel beyannamelerin tasdik edilmesidir.

- ✓ Geçici vergi bildirimleri.

3505 sayılı Kanunun 21. maddesiyle değiştirilen Kurumlar Vergisi Kanununun Mükerrer 40. maddesi ile getirilen ve 1.1.1989 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunan geçi ci vergi bildirimlerinin tasdikini kapsamaktadır.

1.2.5.3. Katma Değer Vergisi Yönünden

- ✓ KDV beyannameleri ve ekleri,

KDV beyannameleri ile bu beyannamelere eklenen belgelerin tasdikini kapsamaktadır.

- ✓ İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,

KDVK'nın 11. maddesinde düzenlenmiş bulunan ihracat istisnası ile 32'nci maddesinde belirtilen istisnalar ve başkaca yasal nedenlerle ortaya çıkabilecek ve mükelleflere KDV iadesi hakkını doğuran işlem ve belgelerin tasdikini kapsamaktadır.

V.U.K.'nın mükerrer 227'nci maddesinde;

- ✓ Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış SM, SMM veya YMM'ler tarafından imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatmaya,
- ✓ Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerleme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığının belirlenen şartlara uygun olarak YMM'lerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartını bağlamaya,

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmektedir (V.U.K. mükerrer 227.madde).

İşte Maliye Bakanlığı yukarıda belirtilen hukuki dayanaklara istinaden SM, SMMM ve YMM Kanunu genel tebliğleri (YMM tasdik tebliğleri) ile KDV iadesi ağıısından YMM'lerce tasdiki yapılacak konu ve belgeleri aşağıdaki gibi belirlemiştir.

- ✓ KDVK'nın 11'nci maddesi kapsamında ihracat teslimleri ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup işlemleri (1 No'lu YMM Tasdik Tebliği)

- ✓ KDVK'nın 14'ncü maddesi kapsamında transit taşımacılık hizmetlerinden doğan KDV iade ve mahsup işlemleri (6 No'lu YMM Tasdik Tebliği)
- ✓ KDVK'nın 13/a,b maddesi kapsamında araçlara ve teşvik belgeli yatırımlara ilişkin KDV iade ve mahsup işlemleri (8 No'lu YMM Tasdik Tebliği)
- ✓ KDVK'nın 29/2 maddesi kapsamında KDV iade ve mahsup işlemleri (9 No'lu YMM Tasdik Tebliği)
- ✓ KDVK'nın 11/1-b maddesi kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlara ilişkin KDV iade ve mahsup işlemleri (15 No'lu YMM Tasdik Tebliği)
- ✓ KDVK'nın 15/1-b maddesi kapsamında uluslar arası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin istisna ile ilgili KDV iade vb. mahsup işlemleri (19 No'lu YMM Tasdik Tebliği)

YMM tasdik raporu ile yerine getirilmesi mümkün olan KDV iadesi işlemleri yukarıda belirtilen YMM tasdik tebliğlerinde yer alanlardan ibaret değildir. Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan ve aşağıda belirtilen KDV tebliğlerinde anılan KDV iadelerinin de YMM tasdik raporu ile talep edilebilmesine imkan tanınmaktadır.

24/02/1999 tarihli 23621 Resmi Gazete'de yayımlanan 72 No'lu tebliğde; KDVK'nın 13/d maddesi hükmü gereğince, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri KDV'den istisna edildiği, "Tam istisna" mahiyetinde olan bu teslimlerin bünyesine giren vergiler genel esaslara göre indirim konusu yapılacak, indirimin mümkün olmaması halinde nakden veya mahsuben iade edilebileceği açıklanmıştır. İstisna kapsamına giren makine ve teçhizat teslimleri dolayısıyla yüklenilip indirimle giderilemeyen KDV'leri YMM tasdik raporuna göre nakden iade edilebilecektir (KDVK Genel Tebliği 72).

"Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin değişik 52'nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, Kanunun 13/d maddesi kapsamına giren teşvikli makina ve teçhizat teslimlerinden doğan KDV alacaklarının, hak sahibi mükelleflerin kendi vergi borçlarına mahsubunda, miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat

aranılmaması uygun görülmüştür (KDVK Genel Tebliği 72)” denilerek de vergi dairelerine karşı borçlu durumda olan mükelleflerin YMM raporuna gerek duymaksızın, teşvik belgeli makine ve teçhizat teslimlerinden doğan KDV iadesini borçlarına mahsuben isteyebilecekleri belirtilmiştir.

KDVK’nın geçici 17. maddesi kapsamında 29/06/2001 tarihli 24447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 83 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme ve geçici kabul izin belgesine sahip mükelleflere tesliminde KDVK’nın 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin sistemine göre işlem yapılması için; tecil-terkin kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği YMM’lerce düzenlenecek bir raporla tespit edilmelidir. Bu konuda düzenlenecek özel amaçlı rapordan sonra, bu kapsamda mal teslim eden satıcıların KDV iadesi talep etmeleri halinde, YMM tarafından ihracatta KDV iadesi tasdik raporlarının usul ve esaslarına benzer şekilde bir tasdik raporu tanzim etmeleri mümkündür (KDVK Genel Tebliği 83).

53 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde açıklandığı üzere, hurda metal teslimleri ile ilgili tevkifat uygulamasından kaynaklanan KDV iadelerinin YMM tasdik raporu ile yerine getirilmesi mümkündür (KDVK Genel Tebliği 53). Yine 74 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere tekstil ve konfeksiyon sektöründe yapılan fason işlemlerle ilgili tevkifat uygulamasından kaynaklanan mahsuben iade taleplerinin de YMM tasdik raporu ile yapılması mümkündür. Ancak tekstil ve konfeksiyon sektöründe yapılan fason işlemlerle ilgili tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin nakden yerine getirilmesi mümkün olmadığından bu kapsamdaki iade taleplerinin mahsuben iadesine ilişkin YMM tasdik raporu düzenlenebilmektedir. Gerek hurda metal teslimleri nedeni ile gerekse tekstil ve konfeksiyon işlemleri nedeni ile yapılan tevkifatlardan kaynaklanan KDV iadesi taleplerine ilişkin YMM tasdik raporları, ihracatta KDV iadesi tasdik raporlarının usul ve esaslarına benzer şekilde tanzim edilmesi gerekmektedir (KDVK Genel Tebliği 74).

1.2.5.4. Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden

- ✓ 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10'ncu maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler.
- ✓ Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.

1.2.5.5. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden

- ✓ 6183 Sayılı Kanunun 48'nci maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları" ,
- ✓ 6183 Sayılı Kanunun 105'nci maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki,

1.2.5.6. Damga Vergisi Yönünden

488 Sayılı Damga Vergisi Kanununun 18 ve 22'nci maddeleri uyarınca makbuz karşılığı ödemeler için verilecek Damga Vergisi beyannameleri ile 19 ve 23'üncü maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler.

1.2.5.7. Mali Mevzuatta Yer Alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden

Bundan önceki bölümlerde yer alan tasdik işlemleri ilgili kanun hükümleriyle de ilişki kurulmak suretiyle belirtilmiş olan, beyanname, bildirim, mali tablolar ya da çeşitli formların tasdik edilmesine yönelik bulunmaktadır. Bu bölümde yer alan tasdik işlemleri ise tüm mali mevzuat açısından konular itibariyle ele alınmak suretiyle düzenlenmiştir. Bu nedenle aşağıda başlıkları itibariyle belirtilecek olan tasdik konusu işlemlerin tasdikine yönelik şekil ve esas şartlarının, uygulama birliğinin sağlanması bakımından ayrıntılı biçimde düzenlenerek, çıkarılacak tebliğlerle belirlenmesinde büyük yarar bulunmaktadır. Bu bölümde başlıklar itibariyle yer alan tasdik konusu işlemler şunlardır (Örmeci, 1990):

- ✓ Yatırım indirimi
- ✓ Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası

- ✓ Yeniden değerleme
- ✓ Stok değerlemesi
- ✓ Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası
- ✓ Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması
- ✓ Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler, Bakanlık, tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibariyle sınırlandırmaya veya genişletmeye yetkilidir.

Buraya kadar genel olarak belirtilen ve yukarıda anılan YMM'lerin tasdik alanlarından her biri kendi başına inceleme konusu olabilecek durumdadır. Bu çalışmada, KDV açısından YMM'lerin tasdik sınırları içine alınan iade hakkı doğuran işlem ve belgelere dahil edilen KDVK'nın 11'nci maddesi kapsamında ihracat teslimleri ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup işlemlerini inceleme konusu yapılmıştır. Bu nedenle ileriki bölümlerde KDV ve KDV'nde İhracat İstisnası üzerinde durulacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU VE KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN İSTİSNALAR

2.1. KATMA DEĞER VERGİSİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

KDV Kanunu 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış ve 3065 Sayılı Kanunla 01.01.1985 günü yürürlüğe girmiştir.

02.11.1984 günlü Resmi Gazete yayımlanan 3065 Sayılı KDV Kanunu’nun, Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanlığı’na yetki veren hükümleri yayınlandığı tarihte, diğer hükümleri 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir (“KDVK Genel Tebliği 1).

2.1.1. Katma Değer Vergisine Geçiş Hazırlıkları

Türkiye’de KDV’nin uygulanma düşüncesi 1960’lara kadar uzanmaktadır. “İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda konu ile ilgili çalışmalara başlanıldığı ve bu amaçla 1972 yılında Maliye Bakanlığı’nda bir komisyon kurularak ilk tasarının hazırlandığı görülmektedir. Bu ilk Türk KDV kanun tasarısı hazırlığı sırasında Almanya ile işbirliğine gidilerek tasarının iyileştirilmesinde Almanya’daki tecrübelerden faydalanılmaya çalışılmıştır. 1971, 1974, 1976, 1977 ve 1978 yıllarında Maliye Bakanlığı’nca beş kez kanun tasarısı taslağı hazırlanmıştır. Ayrıca 1980 yılında iki ayrı kanun tasarısı hazırlanarak parlamentoya sunulmuş fakat kanunlaştırılamamıştır” (Tatlídil ve Ayaz, 1992:4).

KDV uygulamasına geçilmesinde çeşitli nedenler bulunmaktadır. Bu nedenlerin başında bu verginin çekiciliğı yanında, kaldırılan gider vergilerinin olumsuz etkileri de gelmektedir. Bilindiğı üzere, KDV’den önce üretim aşamasını kavrayan toplu muamele

vergileri uygulanmaktaydı. Bu vergilerin, üretimin vergilendirilmesine dönük olması nedeniyle, sanayi ve işletmeler üzerinde baskı yaratarak kaynak dağılımını olumsuz yönde etkilediği ve finansman sıkıntısına neden olduğu bilinmekteydi (Aydemir, <http://ekutup.dpt.gov.tr> 04.04.2006).

Diğer yandan, belli üretim aşamalarını yüksek oranlarda vergileme vergi kaçakçılığını çekici hale getirmekte, bu durum ise gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının aşınmaları sonucunu doğurmaktaydı. Ayrıca, ekonomik gelişmenin gerisinde bulunan kaldırılan gider vergileriyle ekonomide genel talep düzeyinin vergi yoluyla kontrolü sağlanamamakta ve verginin tüketim üzerindeki etkisinden yeterli ölçüde faydalanılamamaktaydı (Aydemir, <http://ekutup.dpt.gov.tr> 04.04.2006).

KDV'den önceki mevcut vergileme sisteminde, sanayi üzerinde yoğunlaşan vasıtalı vergilerin yükünü ileri kademelere kaydırarak gelir ve kurumlar vergilerinin etki alanı dışında kalan vergi potansiyelini de harcamalar sırasında kavrayıp vergi gelirlerini artırmak için, KDV'ye geçmek zorunlu hale gelmişti (Aydemir, <http://ekutup.dpt.gov.tr> 04.04.2006).

KDV uygulamasına geçilmesinin diğer bir nedeni de, Türkiye'nin uluslararası ilişkilerinden kaynaklanmaktadır. Avrupa Birliği (AB) ile ekonomik ve mali işbirliğinin sağlanması için üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması konusuna önem verilmekte ve KDV, AB için ortak bir vergi sistemi olarak kabul edilmiş bulunmaktadır. AB'ye tam üye oluncaya kadar geçen süre içinde, KDV'nin ülkemizde tam anlamıyla yerleştirilmesi sağlanarak, AB'ye üye ülkelerle ortak bir KDV uygulamasında zorluk çekilmemesi amaçlanmıştır (Aydemir, <http://ekutup.dpt.gov.tr> 04.04.2006).

Yukarıda belirtildiği gibi, çeşitli haklı gerekçeleri ve uzunca bir tarihi olan KDV uygulamasına geçilmesi çabaları, 02.11.1984 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 3065 sayılı Kanun ile sonucuna ulaşmış ve 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren Türkiye'de KDV uygulamasına geçilmiştir.

KDVK'nın yürürlüğe girmesiyle aşağıdaki vergiler 01.01.1985 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır (Aydemir, <http://ekutup.dpt.gov.tr>):

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

2.1.2. Katma Değer Vergisine Geçiş Zorunlu Kılan Nedenler

KDV'ne geçiş zorunlu kılan nedenler özetle ekonomik ve mali nedenler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.1.2.1. Ekonomik Nedenler

a) Yatırımların Teşviki

İstihsal vergisinde, işletmelerin yapacakları yatırımlara, örneğin makine alımlarına ait vergiyi telafi edecek hiçbir mekanizma bulunmamaktadır. KDV'nde ise, yatırım mallarının maliyetine giren ve alış sırasında ödenmiş olan vergi, üretilen malların satış bedelleri üzerinden tahsil edilen vergiden, indirim mekanizması yardımıyla, indirilmektedir. Yatırımlar için ödenen vergilerin geri alınabilmesi, sanayileşme üzerinde hiç şüphesiz olumlu tesirler yaratmaktadır (Akbaş, 1984).

b) Kaynak Dağılımına Etkisi

İstihsal vergisi, belli sayıda önemli maldan yüksek oranda alındığı için bu alanlarda çalışan sanayiler adeta cezalandırılmakta ve yatırımların vergisiz alanlara kaydırılması bir tür teşvik görmektedir. Bu durum, sınırlı kaynakların kalkınma açısından verimsiz

alanlara kaymasına yol açmaktadır. KDV’nde, bu sakıncaların tümü giderilmektedir (Akbay, 1984).

c) İhracatın Gelişmesine Etkisi

Bugün ihracatta karmaşık bir vergi iadesi mekanizmasıyla yürütülebilen işlemler, KDV uygulamasında kendi kendine işler duruma geleceğinden, açık ve basit bir vergi istisnası uygulaması mallarımızın uluslararası ticarete rekabet gücüne kavuşmasını sağlayabilecektir. Bugünkü vergi iadesi uygulaması götürü miktar ve oranlara göre yapıldığından, hiçbir zaman gerçek durumu yansıtmamakta ve çeşitli sakıncalar yaratmaktadır (Akbay, 1984).

d) Vergilemede Adaletin Sağlanması

İstihsal vergisi, vergilemede yatay ve dikey adaletin sağlanması bakımından elverişli bir vergi değildir. Tüm malları kapsamına almamakta, kapsama aldığı mallar ise, esas itibarıyla sadece ilk üretim aşamasında vergilendirilmektedir. Böylece yatay olarak sektörler arasında, dikey olarak da dağıtım kademeleri arasında farklılık yaratılmaktadır. Bu durum vergilemede adaletsizliğe ve Hazine açısından da gelir kaybına yol açmaktadır (Akbay, 1984).

2.1.2.2. Mali Nedenler

a) Vergi Hasılatına Etkisi

Efektif talebin, KDV ile kavranmasında, vergi hasılatı, yalnızca vergiye tabi işlemlerin sayısı ve fiyat artışları ile değil, aynı zamanda yaratılan katma değerlerdeki artışlar oranında da artacaktır. Böylece KDV hasılatı esneklik kazanacak, milli gelirin istenilen ölçüde kamu maliyesine intikali sağlanacaktır (Akbay, 1984).

b) Vergi Kaçakçılığına Etkisi

KDV, vergi kaçakçılığının önlenmesinde başlıca iki yönden etkilidir (Akbay, 1984).

- ✓ **Matrahın Bölünmesi:** KDV’nde vergi, dağıtım safhalarına katma değerleri oranında paylaştırılır. Böylece taşıyıcı safhalardaki vergi yükü asgaride tutulabilir. Vergi yükünün düşük olması, vergi kaçırma eğilimini azaltan en önemli etkenlerden birisidir.
- ✓ **Oto kontrol imkanı:** Önceki bölümlerde açıklandığı gibi KDV, belge kullanımını zorunlu kılan bir vergidir. Çünkü satışta tahsil edilen vergiden, alıfta yüklenilen verginin indirilebilmesi için bu verginin belgelerde gösterilmesi şarttır. İşletmeler arasında çıkar zıtlığı yaratarak belge kullanımını yaygınlaştıran bu özellik hem KDV’nin hem de diğer vergilerin başarısını arttıracaktır. İstihsal Vergisi ise, yüksek oranları nedeniyle kaçakçılığı teşvik etmekte, bünyesinde oto kontrol araçları da bulunmamaktadır.

c) Uygulama Kolaylığı

Ekonomide yeni mallar üretildikçe ortaya vergileme sorunları çıkmaktadır. Bir malın vergiye tabi olup olmadığı konusu mükellefle idare arasında ihtilaflara neden olmaktadır. Halbuki KDV’nde, bütün mal ve hizmetleri kavradığından, böyle sorunlarla karşılaşılmamakta; basit bir vergileme tekniğine sahip olduğundan mükellefler ve idarece kolaylıkla uygulanabilmektedir (Akbay, 1984).

d) Vergi Mükerrerliğinin önlenmesi

İstihsal vergisinde malın bünyesine giren ön vergiler ilk madde indirimi mekanizmasıyla telafi edilmeye çalışılmaktadır. İlk madde indirim oranları ise idare tarafından götürülüşe yakın yöntemlerle tespit edilmektedir. Oranın gerçek indirim miktarını karşılayacak biçimde tespiti çok zordur. Ayrıca girdi kompozisyonunun, girdi fiyatlarının, üretim teknolojisinin değişmesi halinde yeniden tespit yapılması gerekir.

Bütün bu nedenlerle ilk madde indirim mekanizması vergi mükerrerliğini tam olarak önlemeye yetmemektedir (Akday, 1984).

KDV ise şeffaf bir vergidir. Mal üzerindeki vergi yükü herhangi bir el değıştirme safhasında tam olarak bilinebilmektedir. Böylece vergi mükerrerliği tamamen önlenmektedir (Akday, 1984).

2.2. KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

2.2.1. Katma Değerin Tanımı

Katma Değeri, bir işletmede belirli bir zaman diliminde üretilen mal ve hizmetlerin hasılat tutarı ile o hasılatın elde edilmesi için dışarıdan satın alınıp sarf edilen mal ve hizmetlerin mal oluş tutarı arasındaki olumlu farktır (Yazıcı, 1985).

Makro açıdan katma değeri, üretim sürecinde tüm işletmelerca eklenen değeri toplamıdır. Bu da ülke düzeyinde ücretler, faizler, kiralar, karlar ve amortismanlar toplamına eşittir (Uluatam ve Methibay, 1999:72).

İşletme açısından katma değeri ise her üretim faktörünün malların alış fiyatıyla satış fiyatı arasında yarattığı farktır (Erginay, 1998:281).

Satış bedeli ile maliyet arasındaki fark olarak tanımlanan katma değeri meydana getiren unsurlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

Maaşlar, ücretler, maaş ve ücret niteliğindeki aynı ödemeler

- ✓ Kiralar
- ✓ Ödenen faizler
- ✓ Vasıtalı vergiler
- ✓ Aşınma - eskime payı (Amortismanlar)
- ✓ Dağıtılan ve dağıtılmayan karlar
- ✓ Sübvansiyonlar

Gerek birey veya işletme açısından, gerekse ülke ekonomisi açısından hesaplanabilen katma değeri bulunması iki biçimde gerçekleştirilebilir. Çıkarma metodu diye bilinen

birinci yöntemde satış değerinden satın alınan girdiler indirilerek katma değere ulaşılırken, ikinci yöntem olan toplama yönteminde yukarıda sayılan unsurlar toplanarak katma değere ulaşılmaktadır. Ancak, sübvansiyonlar kamu sektöründen yapılan transferler niteliğinde olup katma değer yaratmadığından toplama negatif (-) olarak dahil edilmektedir (Aydemir, <http://ekutup.dpt.gov.tr> 04.04.2006).

2.2.2. Katma Değer Vergisi Tanımı

KDV yaygın ve genel bir vergidir. Prensip olarak, ekonomideki bütün mal ve hizmet hareketlerini kavramak üzere planlanmıştır (Öğüt, 2005).

KDV, mal ya da hizmetin üretiminden tüketiciye intikaline kadar her el değiştirme aşamasında alınan yaygın fakat kümülatif etkisi olmayan genel bir tüketim vergisidir (Canoğlu ve Hacıüstemoğlu, 1990:425).

Başka bir deyişle de “KDV, her ekonomik safhada satış değeri üzerinden alınmakla beraber, her üretim ve dağıtım aşamasında yaratılan katma değerlerin vergiye tabi tutulmasıdır (Aksoy, 1999:344).

KDV sistemi, mal ve hizmetlerin üretiminden başlayıp, tüketiciye ulaşıncaya kadar tüm safhalarda yaratılan değerın vergilenmesini sağlayan bir yapıya sahiptir. Bu süreç, her safhada hesaplanan KDV’den, katma değer yaratılmasıyla ilgili alım ve giderler için ödenen KDV’nin indirilmesiyle devam etmektedir.

2.2.3. Katma Değer Vergisi Türleri

2.2.3.1. Gayri Safi Milli Hasıla Türü Katma Değer Vergisi

Bu tür bir KDV uygulamasında ne yatırım malları ne de stok artışlarına ilişkin bir vergi indirimi imkanı tanınmaktadır. Dolayısıyla, makro planda verginin matrahını gayri safi milli hasılanın teşkil ettiği, böylece hem toplam tüketimin, hem de toplam yatırımın – herhangi bir indirim yapılmadan – vergilendiği açıktır. Yani vergi matrahı aşağıdaki ifade ile özetlenebilir (Uluatam ve Methibay, 1999:373):

$$GSMH = C + I + (X - M)$$

Yukarıdaki formülde C= Tüketim mallarını, I= Yatırım mallarını, gösterirken; X=İhracatı, M= İthalatı göstermektedir. Kapalı ekonomilerde GSMH, C+I toplamından oluşurken; açık ekonomilerde C+I toplamına ihracat ve ithalat arasındaki fark (X-M) eklenmektedir.

Kapalı bir ekonomide gayrisafi hasıla türü KDV'nin makro düzeyde toplam matrahı (Akalin, 1986:390):

$$\text{Matrah} = \text{GSMH} = \text{Tüketim} + \text{Yatırım} = \text{Ücret} + \text{Kar} + \text{Faiz} + \text{Rant} + \text{Amortisman},$$

şeklinde hesaplanmaktadır.

İşletme açısından KDV matrahı ise ;

$$\text{Matrah} = \text{Katma Değer} = (\text{Satışlar} + \text{Stok Artışları}) - \text{Alışlar},$$

şeklinde hesaplanmaktadır.

2.2.3.2. Gelir Türü Katma Değer Vergisi

Burada vergilenen değer, toplam gelirdir. Bu tür bir vergide işletmenin yatırım mallarındaki eskimeye karşılık olarak ayrılan amortisman miktarının, saptanmış amortisman süreleri içinde, satışlar üzerinden hesaplanan vergiden indirilmesi kabul edilmektedir (Uluatam ve Methibay, 1999:373).

Yukarıdaki formülde GSMH yerine (Y=Gelir) Geliri esas alarak, (D=Amortismanlar) bu formüle amortismanları da ilave edersek; aşağıdaki formüle ulaşılabacaktır:

$$Y = C + I + (X - M) - D$$

Gelir türü KDV'nin makro düzeydeki toplam matrahı:

$$\text{Matrah} = \text{Tüketim} + \text{Yatırım} - \text{Amortisman} = \text{Ücret} + \text{Kar} + \text{Faiz} + \text{Rant},$$

şeklinde hesaplanmaktadır. İşletme açısından matrah ise;

$$\text{Matrah} = \text{Net Katma Değer} = (\text{Satışlar} + \text{Stok Artışları}) - (\text{Alışlar} + \text{Amortismanlar}),$$

şeklinde hesaplanmaktadır.

2.2.3.3. Tüketim Türü Katma Değer Vergisi

Tüketim tipi KDV'de, diğer işletmelerden satın alınan mal ve hizmet bedelleri sermaye mallarının bedelleri de dahil olmak üzere işletmenin satış hasılatından düşülmektedir. Dolayısıyla, tüketim tipinde amortismanların vergi matrahından düşülmesi söz konusu değildir. Bir başka deyişle, tüketim türü KDV'de yüzde 100 oranında hızlandırılmış amortisman uygulanmaktadır ki, bu da sermaye mallarının vergiden istisnası demektir (Akalin, 1986:392).

2.2.3.4. Ücret Tipi Katma Değer Vergisi

Bu vergi modelinde, vergi matrahını işletmenin ücret ödemeleri oluşturur. Bu nedenle de makro planda verginin hedef aldığı iktisadi değer, ücretler toplamıdır. Yani, W ücretleri, P de ücret dışı tüm ödemeleri göstermek üzere, $W = \text{GSMH} - P$ ifadesi vergi matrahını özetlemektedir (Uluatam ve Methibay, 1999:373).

Yukarıda sayılanlar arasından, Türkiye dahil pek çok ülkenin daha çok gelir ya da tüketim tipi KDV'ni tercih ettikleri görülmektedir (Uluatam ve Methibay, 1999:373).

2.2.4. Katma Değer Vergisi Özellikleri

Üretim ve pazarlama zincirinin herhangi bir halkasında yaratılan değer ve bu değere belirli bir orana göre isabet eden vergi teknik olarak üç yoldan hesaplanabilir. Birinci yolda, işletmenin satışlarından, üretim için girdiği alımlar indirilir. Böylece bulunan katma değere vergi oranı uygulanır. İkinci yolda ise, dışarıdan alınan hammadde ve yarı mamul üzerine yapılan katkılarla istihdam edilen üretim faktör payları getirileri toplanır ve bulunan değere vergi oranı uygulanır. Her iki metod da hem karışık ve zor hem de oto - kontrol sağlamaktan uzak olduğundan günümüzde uygulanmamaktadır. Günümüzde uygulanan metod ise, işletme satışları üzerine uygulanan vergiden, işletmeye yapılan alışlar dolayısıyla ödenen vergilerin indirilmesi metodudur. Vergi mahsubu denilen bu yöntem hem oto - kontrolü sağlamakta, hem de en son aşamada uygulanan oranın, önceki aşamalara tesir edebilmesi açısından son derece önemli özellikler taşımaktadır. Zira, üretim ve pazarlamanın halkaları tamamlanıp, vergi nihai

yükümlüye oturuncaya kadar, arada yapılan ödemeler, peşin ödeme niteliğinde olup, her yükümlü, mal ve hizmeti satın aldığı anda vergi ödemekte, sattığında ise, hem kendi ödediği vergiyi, hem de yarattığı değer üzerinden hesaplanan yeni vergiyi tahsil etmekte, birinci kısmı kendisine kalarak, ikinci kısmı devlete aktarmaktadır (Önder, 1984).

Bu işleyişi bir örnekle açıklayalım;

Örnek: Bir konfeksiyon ürününün üretilmesi için geçen safhalarda vergi uygulamasını aşağıda olduğu gibi açıklamak mümkündür (Şenalp, www.alomaliye.com 27.10.2005).

Tablo 1. KDV İşleyişi

Safhalar	Alış	Ödenen	Satış	Hesaplanan	Ödenen
Pamuk	-0-	-0-	500	-0-	-0-
Çırçır	500	-0-	2.000	360	360
Dokuma	2.000	360	4.500	810	450
Konfeksiyon	4.500	810	10.000	1.800	990
	Toplam				1.800

Örneğimizdeki pamuk üreticisi KDV Kanunu Madde 17/4-b hükmüne göre KDV'den istisna edilmiş küçük çiftçi varsayılmıştır. Bu nedenle çırçır işletmecisine yaptığı 500 birimlik satış için KDV hesaplanmamıştır. Ancak bundan sonraki safhalarda teslim bedeli üzerinden %18 oranında hesaplama yapılarak, hesaplanan bu vergiden, önceki safhada ödenen KDV indirilmek suretiyle vergi dairesine ödenecek KDV bulunmuştur. Buna göre, çırçır işletmesi indirilecek KDV olmadığı için hesapladığı KDV'yi vergi dairesine yatırırken, dokuma işletmesi hesapladığı KDV'den çırçır işletmesine ödediği KDV'yi, konfeksiyon işletmesi de hesapladığı KDV'den dokuma işletmesine ödediği KDV'yi indirmiş, aradaki farkları vergi dairesine yatırmışlardır. Sonuçta her safhada ödenen KDV'ler toplamı 1800 birim olmuştur. Bu miktar görüleceği üzere konfeksiyon işletmesinin satış fiyatı üzerinden hesaplanan KDV tutarına eşittir. Böylece, ara safhaların sayısı ne kadar artarsa artsın, sonuçta devlete ödenen toplam vergi, nihai

tüketicinin satıcıya ödediği vergi kadar olacaktır (Şenalp, www.alomaliye.com 27.10.2005).

Görüldüğü gibi, KDV bir mal veya hizmetin üretimi veya ithalinden nihai tüketicisine intikaline kadar geçen her safhayı kapsayan ve her safhada yaratılan katma değeri vergilendirmeyi amaçlayan bir vergidir. Yayılı fakat kümülatif etkisi bulunmayan bir muamele vergisi olan KDV’nde üretim, dağıtım ve hizmet sektörleri her safhada vergiye tabi tutulmakta, ancak sistemin bünyesi içindeki indirim mekanizması vasıtasıyla, işletme girdileri için ödenen vergi indirilmek suretiyle, yalnızca o safhada eklenen değer (yaratılan katma değer) vergilendirilmektedir. Sistemin özelliği gereği, vergi yükü el değiştirme safhalarının sayısına göre kümülatif bir şekilde artmamakta, indirim mekanizmasına sahip olmayan diğer yayılı muamele vergilerinde görülen “vergi piramitleşmesi” de söz konusu olmamaktadır.

KDV’nin en önemli özelliği, indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. İndirim mekanizmasının uygulanmasıyla satışlar üzerinde hesaplanan KDV’den, alışlar sırasında ödenen KDV indirilmektedir. İndirim mekanizmasıyla; alıcı ve satıcı arasında Hazine lehine bir menfaat çatışması (zıtlığı) yaratılmakta, alıcıların alımlarını belgelemeleri halinde vergi indirim hakları doğmakta, böylece sistem içinde vergi kaçakçılığına ve faturasız satışlara karşı etkin bir oto-kontrol sistemi oluşturulmaktadır (Altındağ, 2001:345-346).

Mal ve hizmet üreten ve satan işletmeler, satışları üzerinden hesapladıkları ve müşteriden tahsil ettikleri KDV’den; satışa konu mal ve hizmetin alım ve üretimi aşamasında satıcılara ödedikleri KDV’sini düşmek suretiyle kalan artı değeri, ilgili vergi dairesine beyan ederek ödemektedirler. Bu işlem sonucu artı değer çıkmaz ise bu durumda indirim konusu yapılmayan KDV var demektir. Mükellefler, indirim konusu yapamadıkları bu KDV’yi izleyen dönemde tahsil ettikleri KDV’den mahsup etmek üzere sonraki döneme devretmektedir. İşletmelerin yaptıkları ticari faaliyetlerden kar ettikleri her durumda, oran farklılaşması olmamak kaydıyla uzun vadede (yıllık bazda) mutlaka ödenecek KDV tahakkuk edecektir (Küçük, 1999:212).

KDV’nin bir diğer özelliği ise, nötr, yani tarafsız bir vergi olmasıdır. Bu şekilde vergi, fiyat mekanizması yoluyla yansıtılmakta ve dolayısıyla ekonomik kaynakların dağılımı optimal denge noktasında ciddi ölçüde bir sapmaya maruz kalmamaktadır. Özü

itibariyle mükellefin üzerinde kalmayan nihai tüketicilere yansıtılan bir vergidir. Başka bir deyimle ithalatçı, imalatçı, toptancı, perakendeci gibi kimseler bu vergiyi nihai tüketicilerden tahsil etmektedir. Diğer taraftan, yatırım malları temininin sistem içinde himaye görmesi ve teşvik edilmesi de, KDV'nin bir başka özelliğini ve üstün yönünü teşkil etmektedir (Altındağ, 2001:345-346).

2.3. KATMA DEĞER VERGİSİ KONUSU

3065 sayılı KDV yasası; genelde, Türkiye'de yapılan tüm ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti niteliği gösteren işlemler çerçevesindeki teslim ve hizmetlerle, her çeşit mal ve hizmet dış alımlarını; ayrıca 1. maddede «diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler» başlığı altında sayılan işlemleri, KDV'nin (KDV) konusu içine almıştır (Türkoğlu, 1985). KDV Kanunu'nun 1. maddesinde “Türkiye 'de yapılan aşağıdaki işlemler KDV'ne tabidir” ifadesi yer almakta ve verginin konusuna giren işlemler sayılmaktadır (KDVK md.1):

1. Ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:

a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,

b) Spor-Toto oynanması, piyango tertiplenmesi (Millî Piyango dahil), at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunları tertiplenmesi, oynanması,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

d) (5228 sayılı Kanunun 59/2-a maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 1.8.2004) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,

e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) GVK'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Ticari, sınaî, ziraî faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği GVK hükümlerine göre; GVK'nda açıklık bulunmadığı hallerde, TTK ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.

Bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukukî statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanunî merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.

İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez (KDVK. Md.1).

2.3.1. Teslim ve Teslim Sayılan Haller

Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesi teslimin belirgin tanımıdır.

Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi, keza malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyesi veya sürücüye tevdi edilmesi halleri de mal teslimidir (Tokat, 1985)

Teslim, KDVK'nın 2.maddesinde şöyle tanımlanmaktadır:

“Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir”(KDV Md. 2/1).

Teslimde ana unsur, mal üzerindeki tasarruf etme hakkının yani mülkiyet hakkının başkasına devredilmesi olmaktadır. Bu nedenle bir malın ayriyeten veya ödünç olarak verilmesi teslim sayılmamaktadır. Buna karşılık aynı şeyin doğrudan doğruya alıcıya verilmemekle birlikte mülkiyetini de intikal ettirecek şekilde alıcı adına yetkili olanların gösterdiği bir yere veya kişilere tevdi veya gönderilmesi teslim sayılmaktadır (Özbalcı, 1999:370).

“Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir” (KDV Md. 2/2).

Yazılı ve sözlü şekilde satış akdi yapılmış olması, tek başına KDV’yi doğuran olay değildir. KDV’nin doğması için, akde konu olan malın, yukarıda açıklandığı şekilde teslim edilmiş olması gerekmektedir. Akde taraf olan alıcı, malı teslim almadan önce bir başkasına satarsa ve malın doğrudan yeni alıcıya gönderilmesini isterse kendisi herhangi bir tesellümde bulunmamış olmasına rağmen, mülkiyet geçişi vuku bulmuş olduğundan KDV doğacaktır (Maç, 1998:2.3.).

“Su, elektrik, gaz ısıtma soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir”(KDV Md.2/3). Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri mal ve diğer enerjilerin devir ve temlik genellikle dağıtım şeklinde gerçekleşmektedir (Özbalcı 1999:377). Bu nedenle söz konusu malların dağıtımı da birer teslim olarak kabul edilmektedir.

KDV’nin 2.maddesinin 4.bendinde döküntü ve tali maddeler 5.bendinde ise trampa teslim olarak sayılmıştır. Kanunun anılan maddeleri şöyledir:

“Döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim bunların dışında kalan şeyler itibarıyla yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette

döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır” (KDVK Md.2/4).

“Trampa iki ayrı teslim hükmündedir” (KDVK Md.2/5).

KDVK’nın 2. Maddesinde belirtilen teslim kavramına giren işlemlerin yanı sıra, teslim sayılabilecek bazı haller de söz konusu olmaktadır. Buna göre aşağıdaki haller de teslim sayılmaktadır (KDVK Md.3):

- ✓ Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,
- ✓ Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı,
- ✓ Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri,
- ✓ Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde, VUK hükümlerine göre bu kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanması.

2.3.2. Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller

Hizmet kelime anlamı itibariyle “başkasının işini veya başkasına yarayan bir iş yapma”(Türk Dil Kurumu Sözlüğü) anlamına gelmektedir.

Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bir şeyi yapmak, yapmamak, işlemek, onarmak, temizlemek, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek şeklinde de gerçekleştirilebilir. Görüldüğü gibi, Kanunda, “hizmet” kavramının kapsamı son derece geniş tutulmuştur.

Vergiye tabi hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması da hizmet sayılmaktadır (www.kobiline.com 06.05.2006).

2.3.3. Verginin Konusuna Girmeyen İşlemler

KDV’ye konu olmayan işlemler kısaca aşağıda sıralanmıştır (Öğüt 2005):

- ✓ Türkiye’de Yapılmayan Teslimler

- ✓ Türkiye’de Yapılmayan Hizmetler
- ✓ Avanslar
- ✓ Masraf Aktarımı
- ✓ Tazminatlar
- ✓ Cezai Şartlar
- ✓ Nefaset Bedelleri
- ✓ Aidatlar
- ✓ Ücretler
- ✓ Depozitolar
- ✓ Teminatlar
- ✓ Sübvansiyonlar
- ✓ Dövizli İşlemler

2.4. KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFİ VE SORUMLUSU

2.4.1. Katma Değer Vergisi Mükellefi

KDV’nde Vergi Mükellefi, vergilemenin temel unsurudur. KDV kapsamına giren bir işlem, ancak mükellef tarafından gerçekleştirildiği zaman vergilemeye konu olmaktadır. Bu nedenle, vergiye tabi işlemlerin niteliği yanında bu işlemlerin Kanunun mükellef saydığı kişiler tarafından gerçekleştirilmesi de vergilemenin ön koşulunu oluşturmaktadır (Kızılot, 1998:494).

KDV uygulamasında bazı istisnalar haricindeki ana mükellef grubu KDV’ye tabi mal tesliminde ve/veya hizmet ifasında bulunanlardır. Fakat KDV mükellefi olmak, bu verginin yüklenicisi (dolayısıyla asıl mükellefi) nihai tüketici durumunda bulunan kişi ve kuruluşlardır. KDV mükellefleri bir vezne görevi yapmaktadır. Başka bir anlatımla verginin nihai tüketiciden tahsili konusunda devlete yardım etmekle görevlendirilmişlerdir (Maç, 1998:8.1.).

Kanunun 8. maddesine göre KDV.’nin mükellefi esas itibariyle vergiye tabi işlemleri yapanlardır. Ancak 8. maddenin 1. fıkrasında, özellik arz eden bazı işlemler de dikkate alınarak verginin mükellefi ayrı ayrı sayılmıştır (Bingöl, 1986).

Katma Değer Vergisi Mükellefi şunlardır (KDVK Md.8/1):

a. Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,

KDV'nin konusu esas itibariyle ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimleri ve ifaları olmaktadır. Bu gibi işlemleri yapanlar, mükellefiyet tesis ettirmemiş olsalar bile, işlemlerinin tesbiti halinde, bu işlemlerin yapıldığı dönemler itibariyle KDV mükellefi oldukları kabul edilmektedir.

KDV mükellefiyeti genellikle mükelleflerin veya mükellef adaylarının Vergi Dairesine başvurarak işe başlama bildiriminde bulunmaları üzerine, işe başlama tarihinden itibaren, her bir vergi süjesi bazında merkezi olarak, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti yönünden bağlı bulunulan Vergi Dairesinde tesis olunmaktadır.

KDV mükellefleri, Türkiye'deki tüm işyerleri ve şubelerdeki işlemlerini, tek bir KDV beyannamesinde konsolide etmek suretiyle beyanda bulunmaktadır. Türkiye'de birden fazla şubesi bulunan yabancı ülkelerdeki mukim kişi ve kuruluşlar, bu şubelerdeki işlemlerini konsolide ederek, Türkiye'deki iş merkezlerinin (G.V. veya K.V. mükellefiyetlerinin) bulunduğu Vergi Dairesine KDV beyannamelerini vermektedir (Maç, 1995:8.4.).

b. İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,

KDVK'nın 43'üncü maddesinin 4'üncü bendinde yer alan "İthalde alınan KDV ilgili gümrük idaresince tarh olunur." (KDVK Md.43/4) ifadesine göre ithal edilen mala ait KDV'nin mükellefi, söz konusu malı ithal edenlerdir.

c. Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,

Transit taşımalarla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar mükellef olacaktır. Ancak, KDVK'nın 14'üncü maddesinde belirtildiği üzere, "Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır (KDVK Md.14/1)" ve "Bu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiyede bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır (KDVK Md.14/2).

- d. PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- e. Spor-Toto, piyango (Milli Piyango dahil) ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri,
- f. At yarışları veya diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler,
- g. 1 nci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- h. GVK'nın 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,

GVK'nın 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin, verginin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa da dahi KDV'ne tabi olacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

i) Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmaması,

ii) Kiralayanın gerçek usulde KDV mükellefi olması, şartlarının birlikte varolması halinde, kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Bu kapsamdaki kiralamalarda kiraya verenler tarafından beyanname verilmeyeceği tabiidir.

Kiraya verenlerin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde KDV mükellefi olmaları halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak, kiraya verenler, kiralama faaliyetleri ile ilgili KDV'nin diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edeceklerdir (KDVK Genel Tebliği 30).

i. İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

KDVK'nın 1'inci maddesinin 3/h bendinde "Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler (KDVK Md.1/3h)" KDV kapsamına alınmış, KDVK'nın 8'inci maddesinin 1/1 bendinde ise "İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlar (KDVK Md.8/1ı)"ın bu işlemlere ilişkin KDV'nin mükellefi olacakları belirtilmiştir.

Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDV'yi fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir.(KDVK md.8/2) Ayrıca, KDV tutarını, yanlış oran kullanarak veya hesap hatası yaparak, olması gerekenden daha fazla tespit edip fatura ve benzeri vesikalarda gösterenler, hatalı gösterdikleri bu KDV'yi beyannamelerine dahil etmek zorundadırlar. Bu düzenlemenin amacı, KDV mükelleflerinin KDV adı altında elde ettikleri bu ek meblağları kendi mameleklerine dahil ederek haksız kazanç sağlamalarını önlemektir (Maç, 1995:8.8).

5035 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi ile KDV 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 (KDVK Genel Tebliği 91).

“(3237 sayılı Kanunun 2'inci maddesiyle değişen bent) Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDV'ni fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda KDV'yi gösterenler bu vergiyi ödemekle mükelleftir. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. (5035 Sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle değişen cümle, Yürürlük: 2.1.2004) Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir” (KDVK md.8/2).

2.4.2. Katma Değer Vergisi Sorumlusu

Mükellef vergi kanunlarına göre, kendisine vergi borcu düşen, vergi sorumlusu ise vergi borcunun ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesinde muhatap olan gerçek ve tüzel kişileri ifade eder. Bu çerçevede bakıldığında KDV özellik arz etmektedir. Şöyle ki, KDV uygulamasında mükellef olarak belirlenen kişiler, esas itibarıyla vergi sorumlusudurlar. Zira KDV'nde asıl vergiyi yüklenen kişiler, nihai tüketicilerdir. Mükellef gerçekleştirdiği işlemler nedeniyle ödenmesi gereken vergiyi, malın bedeli içerisinde tüketiciye yansıtmaktadır. Dolayısıyla, mükellef olarak görünen kişi, verginin ödenmesinde aracılık hizmetini yerine getirmektedir. Verginin tahsildarı durumundadır. Vergi sorumlusu ise sorumlunun sorumlusu durumunda olmaktadır (Değer, 1997:17).

KDV, safha safha tahsil edilip ödenmesine rağmen, neticede «nihai tüketici» tarafından üstlenilen bir vergidir. Başka bir ifadeyle, verginin esas yüklenicisi; malı en son olarak satın alıp istihlak eden, ya da hizmetten en son yararlanandır. Kanun da mükellef olarak görülenler ise, gerçekte vergiyi ödeyenler değil, mal veya hizmeti son tüketiciye doğru aktarırken tahsil ettikleri vergiyi Maliyeye yatırmakla görevlendirilenlerdir. Teorik olarak, KDV mükellefleri tarafından ödenen verginin tamamının, nihai müstehliklere doğru aktarılması ve üzerinde hiç vergi yükü kalmaması gerekir (Kitiş, 1985).

Vergi sorumluluğu, mükellefiyet gibi kanunlarla belirlenen bir durumdur. Emredici kanun hükümlerinin, şahısların aralarında yaptıkları sözleşmeler ile değiştirilmesi mümkün değildir. Vergi sorumluluğunun devrini veya ortadan kaldırılmasını öngören sözleşmelerin, vergi uygulaması bakımından geçerliliği bulunmamaktadır. Diğer taraftan, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olması, sorumluluğu ortadan kaldırmamaktadır (Kartal, 1997).

Yaptıkları veya yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesmeye mecbur olan sorumlular, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmek zorundadırlar. Bu yükümlülükleri yerine getirmeyen sorumlular, mükelleflere uygulanacak yaptırımlara maruz kalacaktır. Nitekim VUK'nun 8. maddesinde, "Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir" ifadesine yer verilerek, verginin tam olarak kesilip ödenmemesi ve diğer ödevlerin yerine getirilmemesi halinde, kanunda öngörülen ceza, gecikme faizi vb. yaptırımların aynen sorumlulara da uygulanması öngörülmüştür (Kartal, 1997).

KDV'de vergi sorumluluğu müessesesi, Kanun'un 9. maddesinde, vergi alacağının emniyet altına alınabilmesi amacıyla düzenlenmiş bulunmaktadır. Maddenin 1. fıkrası hükmüne göre Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla (KDVK md.9);

- ✓ Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde,
- ✓ Gerekli görülen diğer hallerde vergiye tabi işlemlere taraf olanları, verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir. İşleme taraf olanlar, mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kimse veya

kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi olabilecektir (Altındağ, www.verginet.net 12.03.2006).

VUK'un 11.maddesinde vergi kesenlerin sorumluluğu "Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlölükleri yerine getirmemeleri haline verginin ödenmesinden (4369 sayılı kanunun 81/a-28 md. ile değiştirilen ibare) 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" denilmektedir (VUK md.11). Ancak mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler müteselsil sorumluluk kapsamı dışında tutulmuştur.

Maliye Bakanlığı konuya ilişkin kendisine verilen yetkiyi kullanarak müteselsilen sorumluluğuğun şartlarını, sınırlarını ve konuya ilişkin usul ve esasları 70 82 ve 84 No'lu KDV Genel Tebliğleri ile belirlemiştir. Buna göre;

- ✓ Vergi, mükellef adına tarh-tahakkuk ettirilecek ve öncelikle mükelleften aranacaktır. Vergiyi mükellefin ödemesi esas.
- ✓ Müteselsil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluğuğun kapsamı dışında tutulmuştur.
- ✓ Mükellef dışındaki kişilerden (Müteselsil sorumludan) yapılacak takibe ödeme emri tebliği suretiyle başlanacaktır. Vergi mükellef dışındaki kişilerden de tahsil edilebilecektir.

Buna göre, "Dış Ticaret Sermaye şirketleri"ne mal teslim eden mükellefler nezdinde yapılacak vergi inceleme sonucu, bir vergi ziyanının tespiti halinde, ziyaı uğratılan vergiden buna tekaböl eden gecikme zammı ve gecikme faizinden mükelleflerle birlikte "Dış Ticaret Sermaye şirketleri" de VUK' un 11/1 maddesi uyarınca müteselsilen sorumlu olacaklardır.

VUK'un 11/1 maddesi, KDVK 9. maddesi ve konuyla ilgili Maliye Bakanlığı yetkisini kullanarak çıkarmış olduğu KDV 70, 82 ve 84 No'lu Genel Tebliğleriyle birlikte

değerlendirildiğinde, kanunda verilen yetkinin kullanımının idarenin kendini korumaya yönelik, hazineye intikal etmemiş vergilerin hazineye intikalini sağlamak olduğu anlaşılmaktadır. Uygulamada sorunlar çıkmaya devam edeceğe benzemektedir (Turanlı, 2003:64-65).

2.4.3. KDV Sorumluluğuna İlişkin Beyanname

Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar KDV beyannamelerini, vergilendirme dönemini takibeden ayın (5035 sayılı Kanunun 48/3-a maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik: 01.01.2004; Yürürlük: 02.01.2004) yirminci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler (KDVK md.41/1).

Son dönemlerde KDV Beyannamelerinin vergi dairelerine verilmesi konusunda yenilikler olmuştur. Artık mükellefler beyannamelerini internet üzerinden vergi dairelerine göndermekle beyanname vermiş sayılmaktadır. “KDV’de e-beyanname 2004 Eylül döneminden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Klasik beyannamelerde de e-beyanname formatına uygun değişiklikler yapılmıştır. Bunlar da 2005 başından itibaren uygulamaya konulmuştur” (Öğüt, 2005:38). Halen hem internet üzerinden hem de klasik olarak vergi dairelerine gidilerek KDV Beyannamesi verilebilmektedir.

2.4.4. Sorumlu Sıfatıyla Ödenen KDV’nin İndirimi

Sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'nin indirim hakkı tanınan işlemle ilgili olarak yüklenilmiş olması halinde aynı döneme ait 1 No’lu KDV beyannamesinin düzenlenmesi sırasında indirilecek KDV tutarına eklenerek indirim konusu yapılması mümkündür. Söz konusu KDV'nin indirim hakkı tanınmayan işlemlerle ilgili olarak yüklenildiği hallerde, sorumlu bu KDV'sini, Kanun 58. maddesi gereğince gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alacaktır (Kartal, 1997). KDVK'nın 29. maddesinde, KDV indiriminin yapılabilmesi için KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmiş ve defterlere kaydedilmiş olması öngörülmüş ise de mükellefin bizzat kendisinin hesaplayıp ödediği KDV'sini beyannameye dayanarak indirim konusu yapması mümkün bulunmaktadır (KDVK md.29).

KDV sorumluluğunun yasal süre içinde yerine getirilmemesi nedeniyle ikmalen veya re'sen yapılan KDV tarhiyatlarında KDV indirimi, 49 No’lu KDV Genel Tebliğine göre

tarh olunan KDV'nin ödenip kayda geçirildiği aya ait 1 No'lu KDV Beyannamesi ile yapılacaktır. (KDVK Genel Tebliği 49)

2 No'lu KDV beyannamesinin, V.U.K.'nun 371. maddesine istinaden pişmanlıkla verildiği hallerde de KDV indiriminin, beyannamenin verildiği aya ait 1 No'lu KDV beyannamesi ile yapılması gerekmektedir.

Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurduğu veya hizmet satın aldığı tespit edilen mükelleflere, tespit tarihinden itibaren verilen 10 günlük sürede alış belgelerini ibraz edememeleri halinde alışlar nedeniyle re'sen tarh edilerek tahsil edilen KDV'nin indirimi konusunda bir düzenleme olmamakla birlikte, bu şekilde ödenen KDV'nin de ödendiği aya ait 1 No'lu KDV beyannamesi ile indirim konusu yapılması gerekir. İndirim için 2 No'lu KDV beyannamesinin, vergi dairesine verilmiş olması yeterlidir, verginin ödenmesi şart değildir. Ödenmeyen vergi için 6183 sayılı yasa hükümlerine göre işlem yapılacağı tabiidir. 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilen KDV'nin ödenmemesi ve 1 No'lu KDV beyannamesi ile indirim konusu yapılmaması halinde, süresinde ödenmeyen KDV gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir. Aynı şekilde, 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilmeyen tutar, 1 No'lu KDV beyannamesi ile indirim konusu yapılmamış olsa dahi gecikme faizi ile birlikte cezalı tarhiyat yapılır (Kartal, 1997).

Fason iş yaptıran veya hurda metal satın alan mükellefler, beyannamenin verilmesinden sonra, verginin ödenmesi halinde tahakkuk fişi ile birlikte ödemeyi gösteren vergi dairesi alındılarının kaşeli ve imzalı fotokopilerini beyannamenin verildiği tarihi izleyen ayın ilk on günü içinde satıcıya intikal ettirmek durumundadırlar. Tahakkuk eden vergi için mahsup talebinde bulunulmuşsa tahakkuk fişi ile birlikte mahsup talebine ilişkin bir yazı, kesinti yapılan mükellefe bildirilir (Kartal, 1997).

2.4.5. Katma Değer Vergisi Sorumluluğunun Hiç Uygulanmayacağı Haller

82 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre; “KDVK’nın 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.” Söz konusu kurum ve kuruluşlar:

- ✓ Genel ve katma bütçeli idareler,
- ✓ İl özel idareleri,
- ✓ Belediyeler,
- ✓ Köyler,
- ✓ Bunların (yukarıda sayılanların) teşkil ettikleri birlikler,
- ✓ Üniversiteler,
- ✓ Döner sermayeli kuruluşlar,
- ✓ Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- ✓ Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- ✓ Siyasi partiler,
- ✓ Sendikalar,
- ✓ Kanunla kurulmuş veya tüzel kişiliği bulunan emekli ve yardım sandıkları,
- ✓ Kamu menfaatine yararlı dernekler,
- ✓ Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınmış olan vakıflardır.

“Buna göre;

- i. yukarıda sayılan kuruluşların mal ya da hizmet satın aldıkları mükelleflerin bu alışlarla ilgili vergiyi,
- ii. bu kuruluşlardan mal ya da hizmet satın alanların ise bu alışlarla ilgili vergiyi sözü edilen kuruluşların, hazineye intikal ettirmemeleri nedeniyle müteselsil sorumluluk kapsamında işlem yapılmayacaktır.”

Tebliğde biraz karmaşık olarak belirtilmesine rağmen hiçbir şekilde müteselsilen sorumlu olmayacaklar, yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların bizzat kendileri ile bunlardan mal ya da hizmet alımı yapan diğer mükelleflerdir. Diğer bir ifadeyle bu kuruluşlardan KDV’li mal veya hizmet almış olanlar da, ödemenin nasıl yapıldığına bakılmaksızın, bu alımları ile ilgili olarak müteselsil KDV sorumlusu olmayacaktır.

Şayet, yapılan mal veya hizmet alımı KDV Kanunu uyarınca KDV kapsamı dışında ise veya KDV den istisna edilmişse, ortada indirilen veya Hazine aktarılması gereken bir KDV olmadığı için KDV sorumluluğunun da olmayacağı tabiidir (Dakın, 2001).

2.5. KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Genel olarak her vergi kanununda o verginin özelliklerine göre doğuşu için geçerli sayılan olaylar ve hukuki koşullar belirlenmiştir. Bu genel ilke çerçevesinde vergiyi doğuran olay Türk VUK'nun 19.maddesinde, “vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın oluşumu veya hukuki durumun gerçekleşmesi ile doğar”(VUK md.19) biçiminde tanımlanmıştır.

KDV genel anlamda mal teslimini veya hizmet ifasını kapsamına alan bir vergi olduğundan bu vergi türünde vergiyi doğuran olay malın teslim veya hizmetin yapılması ile ortaya çıkmaktadır.

KDV'nde Vergiyi Doğuran olay KDVK'nın 10. Maddesine göre (KDVK md.10):

- ✓ Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- ✓ Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- ✓ Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- ✓ Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- ✓ Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi,
- ✓ Amortisman tabi menkul veya gayrimenkul malların işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde, VUK hükümlerine göre bu kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanması,

- ✓ Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- ✓ Kiraya verme işlemlerinde kullanıma terkedilmesi
- ✓ İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise fiili ithalin yapılması,
- ✓ İkametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük hattından geçilmesi anında meydana gelir.

2.6. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNALAR

2.6.1. Genel Açıklama

KDV Kanunu; ticari, zirai, mesleki faaliyet kapsamında yer alan tüm mal ve hizmetleri kapsamına almıştır. Bunlar yanında ithal yoluyla gelen mal ve hizmetler arasında vergi yükü farklılaşmasını önlemek amacıyla, bir kaç istisnai durum dışında, her türlü ithalat vergi konusuna dahil edilmiştir. İhracat istisnasıyla, ihraç konusu mal ve hizmetler vergiden istisnadır. İhracat istisnasıyla, ihraç konusu mal ve hizmetler vergiden istisna edildiği gibi, bu mal ve hizmetlerin tedarikleri sırasında ödenmiş olan KDV de indirim ve iade konusu edilmek suretiyle vergi yükünden tamamen arındırılmaktadır. Bunun dışında bir grup istisna da kanunda yer almaktadır (Boy, 1985).

Vergi hukukunda "istisna", kanun koyucunun verginin konusuna girmekle beraber, bir olay, işlem veya geliri, kısmen veya tamamen vergi dışı bırakmasıdır. KDV, dolaylı bir vergi olup, gerçekte bu verginin yüklenicisi (bir bakıma mükellefi) işletmeler değil, nihai tüketicilerdir. Bu vurgulama, vergi kanunlarının "ekonomi hukuku potasına" dahil olduğunun kabulüne dayalı olmaktan doğar. İşletmelerin, gerçekte emanetçi veya "mültezim" konumunda olmalarına rağmen, kanuni düzenlemede vergi mükellefi sayılmaları, ekonomik gerçeği değiştirmez. Bir emaneti üstlenen onu, ne lehine, ne de aleyhine bir netice hasıl olmayacak şekilde usulüne uygun sahibine teslim ile mükelleftir. Bu açıdan işletmeler de tahsil ettikleri KDV'lerini, yüklendikleri KDV'lerinin tenzili ile birlikte devlete teslim etmekle yükümlüdürler. Bu

yükümlülükleri surecinde, kendi üstlerinde bir yük kalmaması, KDVK'nın esastandır (Yüksel, 2006:23-25).

KDVK'nında yer istisnalara göre; mal teslimi, hizmet ifası, kiralama veya taşımacılık v.b. gibi bir işin Türk Devleti'nin tahakkümü dışındaki kişilere ihraç edilmesi (Yani hasılatın Türkiye'de oluşması) halinde, bu iş için Türkiye'de yüklenilen KDV iade edilmek durumundadır. Kanun koyucunun 11.maddeyi düzenleme amacının bundan başka bir şey olmadığı açıktır (Yüksel, 2006:23-25).

KDVK'nın 11-17'inci maddeleri ile Geçici 6, 8 ve 9'uncu maddelerinde düzenlenmiş bulunan istisnaların bir kısmı tam istisna, diğerleri ise kısmi istisna niteliğindedir. İstisna uygulaması gereğince satışlardan KDV tahsil edilmemekte, ancak alımlar nedeniyle ödenen KDV'nin ne olacağı sorunu tam ve kısmi istisna ayırımında belirleyici olmaktadır.

Kısmi istisnada, istisna kapsamında teslim edilen mal ve hizmetlere ilişkin KDV tahsil edilmemekte, alımlar nedeniyle ödenen KDV ise KDV Kanunu 30/a maddesi gereğince indirim konusu yapılamamakta, gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınmaktadır.

Tam istisnada, KDV Kanunu 32 inci maddesinde düzenlendiği şekilde, istisna kapsamında mal ve hizmet teslim edenler KDV tahsil etmemekte, yüklendikleri KDV ise indirimle giderememeleri durumunda, giderilemeyen kısım iade edilmektedir (KDVK md.32).

KDV'nde mal veya hizmet üzerinden her aşamada gerekli vergi hesaplamalarını yapıp vergi dairesine ödeyen kişi aracı mükelleftir. Yani şekli mükellefiyet altında olup maddi vergi yükü olmayan kişidir. Şayet aracı mükellefin kendisi veya yaptığı işlemler vergi dışı bırakılırsa, yani muafiyet veya istisna kapsamı içerisine giriyorsa vergi yükü üzerinde kalacak demektir. Çünkü bir üst safhadan kendisine yansıyan vergileri kendi satışları üzerinden vergi hesaplamayacağı için düşemeyecek ve vergi yükü altında kalacaktır. O halde muafiyet ve istisnadan bu tür kişilerin sattıkları mal ve hizmeti satın alanlar yararlanacaktır. Çünkü bunlara yasal olarak vergi yansıtılamayacak, alışları üzerinden vergi hesaplanamayacaktır (Herekman, 2001:358).

KDVK. 29/1-a-b bentlerinde açıklandığı gibi mükellefler esas olarak kendisine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergileri ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergilerini mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV'den indirebilirler. Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki döneme devrolunur ve iade olunmaz. KDVK. 30/a düzenlenen hükümle vergiye tabi olmayan ve vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal veya hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV üzerinden indirilemez. Böylece mükellef yüklendiği KDV'ni, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirecektir. İndirimin ana gerekçesi indirim konu mal ve hizmetin KDV'ye tabi bir işlemle ilgili olması yani ileride teslim KDV'si hesaplamasına konu edilecek olan bir teslim veya hizmetin gerçekleşmesine yönelik bulunmasıdır. Bu durum mükellefler arasında oto-kontrolü sağlanmaktadır (Maç, 1998:30.2)

Durum bu olmakla birlikte KDVK. 32. maddesinde bu kanunun 11. 13. 14. ve 15. maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalardan gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanacak verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur. Buna paralel olarak geçici 12. madde metninde yani Özelleştirme Kanunu Kapsamına Alınan İktisadi Kıymetlerin Satışı veya Kiralanması ile ilgili işlemlerden dolayı yüklendikleri KDV'nin indirimi için KDVK'nın 30-a maddesi hükmünün uygulanmayacağını belirtmiştir. Fakat geçici 12. madde kapsamında olan teslim ve hizmetlerin alımında yüklenen KDV toplamının vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV toplamından çok olması halinde geri kalan hesaplanan KDV iade edilmeyecek tıpkı vergiye tabi işlemlerde olduğu gibi bir sonraki döneme devredecektir (Maç, 1998:30.2).

Buna göre 16 ve 17. maddeler ile geçici 12. madde dışındaki geçici maddeler uyarınca istisna edilmiş olan işlemlerle, keza Olağan Üstü Hal Bölge Valiliğine yapılan KDV'siz teslim ve hizmetlerle ilgili KDV yüklenimleri indirilemez. İndirim konusu yapılamayan

KDV'ye gelince; KDVK'nın 58. maddesi mükellefçe indirilebilecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceğinden “mefhum-u muhalifi” inden (tersi anlamından) hareket edilirse, mükellefçe indirilemeyen KDV'nin gider olarak kabul edilebileceği sonucu çıkmaktadır. Gerçekten de KDV kanunu 30/a maddesine göre, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen işlemler dolayısıyla yüklenilen hesaplanan KDV'den indirilmesi kabul edilmeyen alış ve giderlere ait KDV, mal veya hizmet bedelleriyle gider yazılabilecektir. Yani indirilemeyen KDV gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. KDV yönünden istisna kapsamında olduğu halde mal ve hizmet alımları sırasında yüklendikleri KDV'ni vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları vergisinden indirebiliyorlarsa tam istisna, indiremiyorlarsa kısmi istisna adı verilmektedir. (Maç, 1998:30.2)

KDVK'nda yer alan istisnaları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- ✓ İhracat İstisnası (KDVK Md. 11),
- ✓ Deniz, Hava ve Demiryolu Araçlarına İlişkin Teslim ve Hizmetler (KDVK Md. 13/a),
- ✓ Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler (KDVK 13/b),
- ✓ Petrol Arama Faaliyetlerine İlişkin Teslim ve Hizmetler (KDVK Md. 13/c),
- ✓ Teşvik Belgeli Makine ve Teçhizat Teslimleri (KDVK Md. 13/d),
- ✓ Uluslararası Taşımacılık İstisnası (KDVK Md. 14)
- ✓ Diplomatik İstisna Kapsamındaki Teslim ve Hizmetler (KDVK Md. 15),
- ✓ İthalat İstisnası (KDVK Md. 16),
- ✓ Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar (KDVK Md. 17),
 - iii. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar (KDVK Md. 17/1),
 - iv. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar (KDVK Md. 17/2),
 - v. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar (KDVK Md. 17/3),

vi. Diğer İstisnalar (KDVK Md. 17/4),

✓ Geçici İstisnalar,

- i. Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28. Maddesi kapsamında vergiden istisna olan işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 29. Maddesinin 6. ve 7. bentleri kapsamında vergiden istisna olan işlemler, (KDVK Geçici Md. 10)
- ii. Özelleştirme Kanunu Kapsamına Alınan İktisadi Kıymetlerin Satışı veya Kiralanması, (KDVK Geçici Md. 12)
- iii. 29.07.1998 Tarihinden önce bina ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerine, belediyelere ve kanunla kurulan sosyal güvenlik kuruluşlarına yapılan inşaat taahhüt işleri, (KDVK Geçici Md. 15/a)
- iv. 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak sadece 150 m'yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan inşaat taahhüt işlerinde KDV istisnası, (KDVK Geçici Md. 15/b)

Teslimin istisna olması nedeniyle KDV hesaplanmaması durumunda, mükelleflerin alış ve giderleri nedeniyle yüklendikleri vergilerin indirimle telafi edilemeyen kısmının iade edilmesi bir zorunluluktur haline gelmektedir (Vural, 2001:27).

Bazı istisnalarda, yüklenildiği halde indirilemeyen verginin iadesine imkan sağlanırken, bazı istisnalarda iade öngörülmediği gibi, indirim hakkı da tanınmamıştır. Yüklenen vergilerin indirim ve iadesine imkan sağlanan istisnalara tam istisna, diğerlerine ise kısmi istisna denilmektedir. İstisnalar dışında, indirimli orana tabi mal ve hizmet teslimleri içinde KDVK'nın 29/2 maddesinde yıllık bazda iade imkanı getirilmiştir. Öte yandan hurda, metal teslimleriyle tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işçiliklerinde uygulanan sorumluluk nedeniyle indirimi mümkün olmayan vergiler içinde iade söz konusu olmaktadır (Vural, 2001:27).

KDVK'nında yer alan tam istisna ve kısmi istisnaları aşağıdaki gibi ele alabiliriz.

2.6.2. Tam İstisna

Tam İstisna “Bir işlemin bünyesine giren tüm vergilerin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV toplamından indirilmesi veya bu vergilerin hesaplanan KDV toplamından çok olması halinde nihai kişiye iade edilmesidir” (Altuncu, 2002:229). KDVK'de Düzenlenen Tam İstisnalar aşağıdaki gibidir:

2.6.2.1. Mal Ve Hizmet İhracatı

3065 sayılı KDVK'nın 11. maddesinin 1/a fıkrası hükmü ile ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmektedir. Kanunun 12. maddesinin 1. fıkrası uyarınca da bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için (KDV Genel Tebliği 4);

- ✓ Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması,
- ✓ Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olması gerekmektedir. Ayrıca 12. maddenin 2. fıkrasında yurt dışındaki müşteri kavramına açıklık getirilmiş ve söz konusu kavramın tanımı yapılmıştır. Bu tanımlamaya göre yurt dışındaki müşteri kavramından anlaşılması gereken ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan işletmenin yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleridir. Ayrıca bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için de;
- ✓ Hizmetlerin yurt dışındaki bir müşteri için yapılması,
- ✓ Hizmetten yurt dışında faydalanılması zorunludur.

2.6.2.2. Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Teslimler

KDVK'nın 11. maddesinin 1/b bendinde, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların, satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallar için ödedikleri KDV'nin malın gümrükten çıkışı sırasında iade edileceği hükme bağlanmıştır. İade uygulamaları bu hüküm çerçevesinde sürdürülmektedir. (KDVK md.11)

Söz konusu istisnadan, Türkiye'de ikamet etmeyen ve satın aldığı malı yurt dışına götüren Türk uyruklu veya yabancı uyruklu alıcılar faydalanabilecektir.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamındaki satışlar vergi dairesinden "izin belgesi" almış, gerçek usulde KDV mükellefleri tarafından yapılabilir. Götürü usulde KDV mükellefi olanlar ile KDV 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. Her türlü mal teslimi istisna kapsamına girer. Hizmet ifalarında istisna uygulanamaz. (KDV Genel Tebliği 43)

2.6.2.3. İhraç Edilmek Kaydıyla Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında Yapılan

Mal Teslimleri

Kanunun 11/1-c maddesinde ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV'nin, ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı ve söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde de, tecil edilen verginin terkin olunacağı hüküm altına alınmıştır (KDVK md.11).

İhracatın belirlenen süre içerisinde gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunmaktadır. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı VUKnda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergiye tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi uygulanmaktadır.

Kanunun 11/1-c maddesinde düzenlenen bu uygulamadan prensip olarak yalnızca imalatçılar yararlanabilirler. Bununla birlikte, söz konusu hükmün 2. bendinde yer alan yetkiye istinaden yayımlanan 27 ve 62 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile imalatçı olmayan mükellefler tarafından Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığınca Dış Ticaret

Sermaye Şirketi ve Sektörel Dış Ticaret Şirketi ünvanı verilen kuruluşlara ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunulabileceği belirtilmiştir.

KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesinde düzenlenen ve tecil terkin sistemi olarak adlandırılan bu uygulama ihtiyari olup, ihracatçıya mal teslim eden imalatçılar isterlerse 11/1-c kapsamında işlem yapmayabilirler (KDV Sirküleri-17).

Yukarıda sıralanan, Mal Ve Hizmet İhracatı, Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Teslimler, İhraç Edilmek Kaydıyla Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında Yapılan Mal Teslimleri ile ilgili konular bir sonraki bölümde daha detaylı olarak açıklanacağından bu kısımda ayrıntıya girilmemiştir.

2.6.2.4. Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik

Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna

Maddenin ilk şeklinde yalnız araçlara ilişkin istisna bulunmakta ve maddenin değişmeden önceki ismi de “Araçlar ve petrol aramalarında istisna” idi. Daha sonra 5228 Sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle şu şekilde değiştirilmiştir:

“25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı KDVK'nın 13 üncü maddesinin başlığı "Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna" şeklinde değiştirilmiş, mülga (b) bendi aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiş, (c) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki (e) ve (f) bentleri ile maddenin sonuna aşağıdaki fıkra eklenmiştir” (5228 Sayılı Kanun md.14, 31.07.2004 Tarih ve 25539 Sayılı Resmi Gazete).

a) (4008 sayılı Kanunun 31'inci maddesiyle değişen bent, Yürürlük: 2.6.1995) Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demir yolu taşıma araçlarının, yüzer tesis araçlarının kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarımı ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler (KDVK md.13/a). *(değişmeden önceki şekli: "a)(3297 sayılı kanunun 4. maddesiyle değişen bent) Mükellefler işletmelerinde kullandıkları deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler.")*

b) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler (KDVK md.13/b). *(Değişmeden önceki şekli : " b) (5035 Sayılı Kanunun 49 uncu maddesi (MADDE 49 - 1) 3065 sayılı KDVK'nın 13 üncü maddesinin (b) bendi, yürürlükten kaldırılmıştır. Kanun No: 5035 - Kabul Tarihi : 25/12/2003, 02.01.2004 Tarih ve 25334 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır)yle kaldırılmıştır")*

Konuyla ilgili Denizcilik Müsteşarlığı, Deniz Ulaştırma Genel Müdürlüğünden alınan 31.01.1997 gün ve 100 sayılı yazıda “deniz motosikleti, paraşüt, çekme tekneleri, sürat motorları ve motorsuz lazer yelkenli tekneler”in deniz taşıma aracı olarak değerlendirilebileceği ifade edilmektedir (Maliye Bakanlığı, 01.04.1997 tarih ve 15035 sayılı özelge).

c) 6326 Sayılı Petrol Kanunu hükümleri gereğince petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere bu faaliyetleri yürütenlere yapılan hizmet ve mal teslimleri (KDVK md.13/c). *(Değişmeden önceki şekli: (Değişmeden önceki şekli : "c) 6376 sayılı Petrol Kanununun hükümlerine gereğince petrol arama faaliyetlerine münhasır olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan hizmetler ile mal teslimleri.")*

Petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisnadan yararlanacak olanlar: Petrol arama faaliyetleri ile ilgili söz konusu istisna, 6326 sayılı Kanunun 1702 sayılı Kanunla değişik 112/1. maddesi hükmünde belirtilen;

- ✓ Petrol hakkı sahibine,
- ✓ Petrol hakkı sahiplerinin temsilcisine,
- ✓ Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce kabul edilmiş müteahhidine hak sahibi adına yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacaktır.

Yukarıda sayılanlar dışındaki kişi ve kurumlar istisnadan yararlanamaz. İstisnanın uygulanabilmesi için, istisnadan yararlanacak olanlara yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarının sadece petrol arama faaliyetlerine ilişkin olması gerekir. Petrol arama faaliyeti olmayan, ham petrolün yeryüzüne çıkarılması, rafine edilmesi faaliyet ve ameliyeleri istisna kapsamına girmemektedir. Bu işlerle ilgili idari faaliyetlerin yapılmasına ilişkin mal ve hizmet alımları da istisna kapsamında değildir. Ham petrol arama faaliyetinde bulunan, hem de ham petrol üretim ve rafinaj işlerini yapan kuruluşların, istisna kapsamına giren mal ve hizmet alımları ile istisna kapsamına girmeyen mal ve hizmet alımlarını ayırmaları gerekmektedir (Güran, 2006:77-78).

16 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 3 üncü paragrafında, petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmayan idari faaliyetler ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmetlerin istisnadan yararlanamayacağı belirtilmiştir. Bu uygulama münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunmayıp, üretim, taşıma veya tasfiye yapan kuruluşları kapsamaktadır. Ancak, münhasıran petrol arama faaliyetlerinde 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 uygulamanın, Enerji ve Tabi Kaynaklar Bakanlığından, münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunduklarına dair bir belge almış olan kuruluşlar için geçerli olacağı vurgulanmaktadır (KDV Genel Tebliği 16).

Öte yandan, sözü edilen istisna kapsamında faaliyet gösteren belgeli kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmek suretiyle KDV'nin hesaplanması halinde ise, aynı Kanunun 32 nci madde hükmüne göre işlem yapılacaktır (KDV Genel Tebliği 19).

Petrol arama faaliyetleri ile ilgili KDV istisnası "tam istisna" mahiyetindedir. KDVK'nın 32. maddesi hükmü gereğince söz konusu istisnadan yararlanan kişi ve kuruluşlara istisna kapsamında teslim edilen mal ve ifa edilen hizmetlere ilişkin alış faturalarında gösterilen KDV, mal teslim eden veya hizmet ifasında bulunan mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan vergiden indirilebilecektir. İndirimin mümkün olmaması halinde ise iade edilmesi gerekmektedir (KDVK md.32).

- ✓ Nakden iade ve mahsuplarda aşağıdaki belgeler aranacaktır;
- ✓ Dilekçe,
- ✓ Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce onaylı liste,
- ✓ Alış ve satış faturalarının fotokopileri veya bu faturaların mükellef ya da işletme yetkililerince onaylı listesi.

86 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre 13. madde kapsamında doğan KDV iade alacaklarının miktarına bakılmaksızın; mükellefin kendisinin, ortaklarının, mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, SSK

prim borçlarına, inceleme raporu ve teminat aranılmadan mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır (KDVK Genel Tebliği 86).

Maliye Bakanlığınca petrol arama faaliyetleri ile ilgili teslim ve hizmetlerden doğan KDV iadesinin tasdikine ilişkin tebliğ yayımlanmamıştır. Buna göre, YMM'lerin, petrol arama faaliyetleri ile ilgili teslim ve hizmetlerden doğan katma değer vergisi iadesi ile ilgili olarak tasdik raporu düzenlemeleri söz konusu değildir. (Güran, 2006:77-78) Petrol arama faaliyetinde kullanılmak üzere satın alınan malların, yine petrol arama faaliyetinde bulunan başka işletmelere satışı halinde de KDV istisnası uygulanması mümkündür. Örneğin Petrol İşleri Genel Müdürlüğünün onayladığı bir listede yer alan sondaj makinasını vergi ödemeksizin satın alan (X) işletmesi, bu makinayı petrol arama faaliyetinde bulunan (Y) işletmesine satışında, (Y) işletmesi adına Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce düzenlenen belgede sondaj makinasının da yer alması şartıyla KDV uygulanmayacaktır (Oktar, 2001:80).

d) Yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri (KDVK md. 13/d),

KDVK'nın 13. maddesine 4369 sayılı Kanunla eklenen (d) bendi hükmüyle. (4369 sayılı kanun: yürürlük 29.07.1998), teşvik belgesi sahibi mükelleflere bu belge kapsamında yer alan makine ve teçhizatın yurt içi teslimleri ve ithalatı KDV'den istisna edilmek suretiyle, yatırımcılar KDV yönünden teşvik edilmektedir (KDVK md.13/d).

İstisnadan önceki uygulamada, teşvik belgeli yatırım malların ithalinde KDVK'nın 4369 sayılı kanunla kaldırılan 49. maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde KDV erteleme yapılrken, aynı malların yurt içinde alımı KDV'ye tabi bulunmaktaydı. Yurt içinde ödenen KDV bir yıl içinde indirilmekte, indirilmemesi halinde ise indirilmek üzere sonraki dönemlere devredilmektedir. Ancak yurt içinde alınan yatırım malları nedeniyle ödenen KDV'nin indirimi, yurt içi satışlar nedeniyle hesaplanan KDV'ye bağlı bulunmaktadır. Bu uygulama özellikle sadece yatırım yapan ve yurt içi satışı fazla olmayan yatırımcılar yönünden yüklenilen vergilerin indirilemeyerek birikmesi nedeniyle finans sıkıntılarına neden olmaktadır. Ancak bu istisna uygulamasından önce teşvik belgeli malları yurt içinde alan mükelleflere, bu malları yurt içinde alırken ödediği KDV'yi, KDV desteği olarak yatırımcılara iade edilmekteydi. Ancak KDV desteği uygulamasının farklı planda bir uygulanmış olması ve ayrıca KDV desteği

uygulanmasının uzun zaman alması yatırım malını ithal etmeyi, ithalde ödenmesi gereken KDV'nin ertelenmesi nedeniyle bu malları yurt içinde satın almaktan daha cazip hale getirmektedir (Vural, 1998).

Bu uygulamaya 1 Ağustos 1998 tarihinde başlanılmıştır. Aynı zamanda KDVK'nın 16/1-a maddesine göre, yurt içi teslimleri vergiden istisna olan mal ve hizmetlerin ithalide KDV'den istisnadır. Bu durumda, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizatların yurtiçi teslimleri ile bu makine ve teçhizatların belirtilen yatırımcılar tarafından ithali 01.08.1998 tarihinden itibaren KDV'den istisna olacaktır (Oktar, 2001:69).

e) (5228 Sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle eklenen bent, Yürürlük: 1.8.2004)
Limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri (KDVK md. 13/e),

f) (5228 Sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle eklenen bent, Yürürlük: 1.8.2004)
Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların Ar-Ge, 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 (KDVK md. 13/f),

(5228 Sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle eklenen fıkra, Yürürlük: 31.07.2004)
Bakanlar Kurulu, 213 sayılı VUK'nun 232'nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir (KDVK md. 13).

İstisnanın kapsamına; deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar ile hava ve demiryolu taşıma araçları girmektedir. Bu araçların aksam ve parçaları için istisna uygulanamaz. Ancak araçlarda hareket ettirici rol oynayan "ana motor"lar, aracın fonksiyonel bütünlüğünün zorunlu bir unsuru olmaları nedeniyle araçlardan ayrı mütalaa edilemeyeceğinden, istisna kapsamı içinde yer alacaktır. (KDVK Genel Tebliği 48) Daha sonra, istisnaya 4369 sayılı kanunla teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamında yapılacak makine ve teçhizat teslimlerinin KDV'den istisna edilmesi dahil edilmiştir (4369 Sayılı Kanun: Yürürlük 29.07.1998).

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 girmiştir (Oktar, 2001:69).

Yukarıdaki maddelerde belirtilen istisna hükümlerinden yararlanabilmek için, bu teslim ve hizmetlerin faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere veya bu araçlara yapılması gerekmektedir. Öyleyse açıklanması gereken ilk mevzu; kiralama ve işletilme terimleridir (Oktar, 2001:69).

Araçların kiralanması, doğrudan araç kiralanması şeklinde olabileceği gibi aracı belli bir bölümünün kiralanması şeklinde de olabilir. Örneğin, geminin tamamı kiralanabileceği gibi ambarlarından bir kısmı da kiralanabilir. Araçların çeşitli şekillerde işletilmesi ise, bu araçlarla yük ve yolcu taşınması, turistik turlar yapılması, işletmelerin taşımacılık taleplerinin yerine getirilmesi gibi faaliyetlerin yanı sıra aracın bizzat satılmak üzere imal ve inşası şeklinde de olabilmektedir (Oktar, 2001:69).

2.6.2.5. Transit ve Türkiye İle Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan

Taşımacılık

Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesna edilmiştir (KDVK md.14/1).

Bu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınmaktadır (KDVK md.14/2).

KDVK Genel Tebliğlerinden Seri No:11'de sözü edilen istisnaya dahil olacak taşıma işleri aşağıdaki gibi ifade edilmiştir (KDVK Genel Tebliği 11/D):

- ✓ İstisna kapsamına; yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren, yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren ve Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren taşıma işleri girmektedir.
- ✓ İstisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran işletmeye karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör işletmenin, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyyeyi gerçekleştiren işletmenin bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden her iki faaliyet de vergiye tabi olmayacaktır. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde bu işlerin vergiye tabi olacağı açıktır.

1615 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 90. maddesi transit rejimin, yabancı bir memlekette başka bir yabancı memlekete gitmek üzere Türkiye'den. geçen yolcular ile eşya ve taşıtlar Türkiye'de transit halinde sayılır, bunların Türkiye'de aktarma yapılması, karaya çıkarılması ve bir süre kalması transit halini değiştirmez, şeklinde tanımlandığına göre, bu tanıma uygun olarak taşımacılık işlemleri KDV'den müstesna tutulacaktır (Tüyen, 1985:41).

Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında, deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri KDV'den müstesna olup, bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin 60 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesinde belirlenen esaslar çerçevesinde iadesi gerekmektedir (KDVK Genel Tebliği 24).

İstisnanın asıl amacı, yerli taşımacılık işletmelerinin taşımacılık işlerine katılmalarını ve bu suretle gelişme potansiyeli bulunan taşımacılığın gelişmesini teşvik etmektir. Bununla, yerli işletmelere rekabet olanağı tanınmayan ülkelere ait taşımacılık işletmelerine Türkiye'de rekabet olanağı tanınmayarak, yerli işletmelerin rekabet güçleri uluslararası planda geniş olarak korunmak istenmiştir (Kızılot, 1998:925).

İstisna uygulaması, ulaşım türü ve araç cinsi itibariyle sınırlandırılmamıştır. Dolayısıyla istisna, kara, deniz, hava, ve demiryolu ile yapılan yolcu ve yük taşımacılığının hepsini kapsamaktadır. Bu işler için alınan ücretin Türkiye sınırları içinde katedilen mesafeye (iç parkura) isabet eden kısmı KDV'ne tabi tutulmayacaktır. Ayrıca, anılan işi yapan mükellefler Türkiye sınırları içinde bu işle ilgili olarak, yedek parça, bakım, tamir, akaryakıt, sürücülerin geçici ikametleri, yiyecek, içecek giderleri... dolayısıyla yaptıkları harcamalara ait Katma Değer Vergilerinin iade edilmesini isteyebilecektir (Bellek, 1996:55).

Uluslararası taşımacılık yapan yabancı işletmelerin istisna hükümlerinden yararlanmaları karşılıklılık ilkesine bağlıdır. Her ne kadar 84/889 sayılı Bakanlar Kurulu kararında karşılıklılık esasından bahsedilmemekte ise de KDVK 14'ncü maddesinin ikinci fıkra hükmünde karşılıklılık ilkesinin uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre; taşımacılık yapan şirketlerden ikametgahı, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların istisna hükmünden faydalanabilmeleri için kendi ülkelerinde Türkiye'de bulunan işletmelerin yaptığı taşımacılık işlerinin KDV veya benzeri dolaylı vergilerin uygulanmıyor olması gerekir. Yabancı ulaştırma şirketlerinin kendi ülkelerinin yetkili makamlarından veya elçiliklerinden alacakları belgeyi ve bu belgenin noter onaylı bir tercümesini bağlı oldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Yabancı taşımacılık şirketleri uluslararası taşımacılık faaliyetine ilişkin bilet satışları ve komisyonları için KDV istisnasından yararlanacaklardır (7/11/1999 tarih 47358 sayılı özelge). Karşılıklılık şartına uyulmaması nedeniyle yabancı taşımacı vergiye tabi olursa verginin sorumlu sıfatıyla Türk müşteri tarafından beyan edilmesi gerekmektedir (Öğüt, 2002:75).

21 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde, KDV mükellefiyeti uluslararası taşımacılık faaliyetinden ibaret olan ve işletme hesabı esasına göre defter tutanların 1 Nisan 1986 tarihinden itibaren üçer aylık vergilendirme dönemine tabi tutulacakları belirtilmektedir (KDVK Genel Tebliği 21).

Buna göre, faaliyetleri esas itibariyle yurt dışı taşımacılık teşkil etmekle birlikte, arızı olarak yurt içinde de taşımacılık yapan ve işletme hesabı esasına göre defter tutan KDV mükelleflerinin 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olmalarında sakınca bulunmamaktadır. Ancak, üçer aylık vergilendirme dönemi kapsamına giren

mükelleflerin bu durumu beyanname verme süresinden önce ilgili vergi dairelerince bildirmeleri gerekmektedir (KDVK Genel Tebliği 24).

91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile yapılan son düzenleme ile birlikte, uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetleri nedeniyle yüklendikleri ancak indirim yoluyla gideremedikleri KDV Kanun'un 32'nci maddesine göre iade edilmektedir. Bu istisna kapsamına giren uluslararası deniz taşımacılığı ile uğraşan mükelleflerin iadesi gereken KDV'nin yer aldığı KDV beyannamelerine (KDVK Genel Tebliği 91);

- ✓ Deniz manifestosu (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği)
- ✓ İndirilecek KDV listesini eklemeleri gerekmektedir .

2.6.2.6. Diplomatik İstisnalar Kapsamına Giren Teslim Ve Hizmetler

Diplomatik İstisnalar, KDVK'nın 15. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre aşağıdaki teslim ve hizmetler, KDV'den istisna edilmiştir (KDVK md. 15/1).

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,

Sözkonusu maddeyi, 1615 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 9. maddesiyle yabancı devlet başkanlarına ve aile efradı ile resmi bir ziyaret veya görev için Türkiye'ye gelen delegelere, yabancı diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları, mensuplarına, misyon şeflerine, diplomatik memurları ve diplomatik temsilciliklerde görevli idari ve teknik personele tanınan gümrük vergi muafiyetinin zorunlu bir uzantısı olarak mütalaa etmek gerekmektedir (Tüyen, 1985:41).

Diplomatik İstisnalar, bir açıdan, ihracat istisnasıyla benzerlik göstermektedir. Karşılığında esas itibarıyla döviz girdisi sağlanma yanında mal ve hizmet tedavülü, Devletler Hukuku bakımından özel statüsü olan, yabancı diplomatik temsilcilik ve

konsolosluk sahasına intikal etmiş olmaktadır. Bununla beraber, bilinen anlamda bir ihracattan söz edilemez (Özbalcı, 1999:455).

Diplomatik istisna kapsamında mal ve hizmet satışlarında satıcılar, kendilerine ibraz edilen istisna belgesini inceleyerek, sattıkları mal ve hizmetlerin istisna belgesinde belirtilen mal veya hizmetlerden olup olmadığını, mal ve hizmet bedelinin asgari harcama limitini geçip geçmediğini kontrol etmeleri, bu şartların gerçekleşmesi halinde mal ve hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplamamaları ve alıcılardan tahsil etmemeleri gerekmektedir. Aksi halde, mal ve hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplayarak tahsil etmeleri gerekmektedir. İstisna kapsamına giren satışlar için düzenlenen faturaya, alıcının adı ve adresinin yanısıra uyuğu, istisna belgesinin tarih ve numarası ile kimlik kartının numarası yazılacaktır (Özcan, www.turmob.org.tr 07.08.2006).

20 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan temsilcilik ve konsolosluklarına yapılan aşağıdaki teslim ve hizmet ifaları da diplomatik istisna kapsamına dahil edilmiştir (KDVK Genel Tebliği 20):

- ✓ Otel, motel, pansiyon, lokanta ve pastane gibi yerlerde yapılan teslim ve hizmetler,
- ✓ Diplomatik temsilcilik ve konsolosluk hizmet binalarının inşası, tadili, onarımı, bakımı ve temizlenmesine ilişkin teslim ve hizmetler.
- ✓ Resmi taşıtların bakım ve tamir hizmetleri,
- ✓ Resmi ihtiyaçlar için kullanılacak olan taşıtların kiralanması hizmetleri,
- ✓ Resmi ihtiyaçlarda kullanılacak olan evrak, basılı kağıt ve dökümanlar ile neşriyata ilişkin yayım evleri ve matbaalar tarafından yapılan teslim ve hizmetler.

Bu teslim ve hizmetlerin doğrudan diplomatik temsilcilik ve konsolosluklara yapılması şarttır. Diplomatik statüye haiz kişiler ise sadece otel, motel, pansiyon gibi yerlerde yapılan konaklama hizmetleri ile buna bağlı diğer hizmetlerde istisnadan faydalanabilmektedir (KDVK Genel Tebliği 20).

Kısaca özetleyecek olursak; “Bu istisnanın kanunda düzenleniş nedeni uluslararası teamüllere uyulma zorunluluğudur” (Kızılot, 1998:953).

Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin istisna, KDVK'nın "Diplomatik İstisnalar" başlığı altında yer almış olmasına rağmen, KDVK'nın 19'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan uluslararası anlaşma hükümleriyle tanınmış olan istisna ve muafıkların bu Kanun hükümleriyle sınırlı olmaksızın uygulanacağı hükmü gereğince söz konusu istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerle ilgili KDV istisnası, diplomatik istisna ile ilgili olarak daha önce yayımlanan Genel Tebliğlerde yer alan sınırlamalar ve usullere tabi tutulmamıştır. Bu istisnanın uygulanmasında diplomatik istisnanın aksine karşılıklı olma şartı yoktur. Kalma değer vergisi alınmamasını gerektiren bir uluslararası anlaşmanın mevcudiyeti gerekli ve yeterli olmaktadır. Ayrıca satıcının istisna belgesi aranmayacak, uluslararası kuruluşun, resmi ihtiyaçlarında kullanacağı mal ve hizmetlere vergi uygulanmaması için düzenlenip, yetkili kurum temsilcileri tarafından onaylanan bir yazı ile talep etmesi yeterli olacaktır (Turan, 2006:64).

2.6.3. Kısmi İstisnalar

Kısmi İstisnalar KDVK'nın 16 ve 17. Maddeleri ile 19/2'de yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamadığı istisnalar kapsamına giren işlemlerdir. Ayrıca 285 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 3. Maddesiyle düzenlenen Olağanüstü Hal Bölge Valiliğine yapılan teslimlere ilişkin istisna kısmi istisna kapsamındadır. Kısmi İstisnaları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

2.6.3.1. İthalat İstisnası

İthalat İstisnası KDVK'nın 16. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır (KDVK md.16/1).

- ✓ Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali, (KDVK md.16/1-a)
- ✓ (4503 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 5.2.2000) 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali, (Bu Kanunun 11 inci maddesinde düzenlenen ihracat

istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170'nci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır (KDVK md.16/1-b).

3065 Sayılı Kanunun ithalat istisnasını düzenleyen 16. maddesinde yapılan değişiklik ile ihracat istisnasından faydalanılarak ihraç edilen ancak, Gümrük Kanununun 132. maddesinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnası nedeniyle faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şartı getirilmiştir.

3065 Sayılı Kanunun 32 ile 11. maddesi hükümlerine göre, ihraç edilen malların bünyesine giren katma değer vergileri indirim konusu yapılmakta, indirilemeyen kısım mükellefe iade edilmektedir. 11. maddenin (c) bendinde ise; imalatçılar tarafından ihraç edilmek kaydıyla teslim edilen mallara ait KDV'nin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, imalatçılar tarafından beyan edilmesi gereken bu verginin vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilip tecil edileceği ve ihracatın tamamlanmasından sonra tecil edilen bu verginin terkin edileceği hükme bağlanmış bulunmaktadır.

İthalat istisnasının uygulanabilmesi için ilgili gümrük idareleri ihracat istisnasından yararlanılan miktarı tespit etmek amacıyla mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinden durumu bir yazı ile soracak, bu yazıda geri gelen eşyanın cinsi, miktarı, tutarı, ilgili bulunduğu gümrük çıkış beyannamesinin tarih ve sayısı ile faydalı olabilecek diğer bilgilere de yer verilecektir.

Vergi dairesince ihracat istisnasından faydalanılan miktarın belirlenmesinde, Kanunun 11. maddesi ile ihracatçıya getirilen imkanlar göz önüne alınarak aşağıdaki şekilde hareket etmesi gerekmektedir (Ceyhan, www.alomaliye.com 04.06.2006).

- ✓ Vergi dairesince yapılacak inceleme sonunda, mükellefin geri gelen mallarla ilgili olarak yüklendiği vergiyi tamamen indirim konusu yaptığı tespit edilirse, bu mallarla ilgili olarak ihracat istisnasından yararlanılan bir miktarın bulunmadığı ilgili gümrük idaresine bildirilecektir. Bu yazıyı alan gümrük

idareleri geri gelen eşya ile ilgili olarak ithalat istisnası kapsamında işlem yapacaklardır.

- ✓ Geri gelen malların bünyesine giren vergiler için ihracatçının, bu vergileri indiremeyip nakden veya diğer vergi borçlarına mahsuben iade olarak aldığıının belirlenmesi halinde ise bu iadede; geri gelen mallara isabet eden kısım kadar ihracat istisnasından faydalanıldığı belirtilecektir.
- ✓ İhraç edilip geri gelen mallar ile ilgili vergi, 3065 sayılı Kanunun 3297 Sayılı Kanunla değişik 11/c maddesi gereğince, ihracatçı tarafından imalatçıya ödenmeyip, tecil ve terkin edilmişse ihracat istisnasından faydalanılan miktar, imalatçı satış bedeline göre hesaplanıp ihracatçı tarafından ödenmeyen tutar olacaktır.

Vergi dairelerince, geri gelen eşyayla ilgili olanak ihracatçının ihracat istisnası nedeniyle faydalandığı miktar yukarıda yapılan açıklamalara göre tespit edildikten sonra ilgili gümrük idaresine durum derhal bildirilecektir. Gümrük idaresine ödenen miktarlar ihracatçı tarafından ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. Geri gelen eşyayı ihraç kaydıyla teslim etmiş bulunan ve sözü edilen 11/c maddesi uyarınca vergisi ertelenen imalatçılar bakımından, bu Tebliğin (c) bölümünde getirilen uygulamada bir değişiklik söz konusu olmayacaktır (Ceyhan, www.alomaliye.com 04.06.2006).

- a) (5035 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 02.01.2004)
Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar, (KDVK md.16/1-c)

5035 Sayılı Kanunla KDVK'nda yapılan değişiklikle Transit ve Gümrük antreposu rejimleri, geçici depolama yerleri ve gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarla ilgili hükümlerin uygulandığı hizmetler bundan böyle KDV'ye tabi olacaktır. Ancak serbest bölgelerde verilen hizmetler ise KDV'den istisnadır (Ceyhan, www.alomaliye.com 04.06.2006).

5035 sayılı Kanunla 3065 sayılı KDVK'nın İthalat İstisnası başlıklı kısmında yer alan "Transit ve Gümrük antreposu rejimleri ile serbest bölgeler, geçici depolama yerleri ve

gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarla ilgili hükümlerin uygulandığı mal ve hizmetler" şeklindeki 16/1-c maddesi "Gümrük kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar" şeklinde değiştirilmiştir (Ceyhan, www.alomaliye.com 04.06.2006).

Söz konusu değişiklikle yukarıda bahsi geçen yerlerde yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hükmünün kaldırıldığı söz konusu yerlerde yalnızca mal teslimleri için istisna uygulanacaktır. Ancak, 5035 sayılı kanunla KDV Kanunu'nun 17/4' üncü maddesinin (1) bendine yapılan ekleme ile sadece serbest bölgelerde verilen hizmetlerin KDV'den istisna olacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, "transit ve gümrük antreposu rejimleri ile geçici depolama yerleri ve gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarla ilgili hükümlerinin uygulandığı hizmetlerin bundan böyle KDV'ye tabi olacağının bilinmesi gerekmektedir" (Ceyhan, www.alomaliye.com 04.06.2006).

Yukarıda da belirttiğimiz KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesinde yapılan değişiklikle aynı madde de belirtilen söz konusu yerlerde yapılan hizmetler istisna kapsamından çıkartılmış sadece serbest bölgelerde yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olduğu KDVK'nın 17/4-1 maddesine ilave yapılmak suretiyle hüküm altına alınmıştır. Bu madde kapsamında serbest bölgelerde verilen hizmetlerin KDV'den istisna olması dolayısıyla söz konusu hizmetler için yüklenilen KDV indirim konusu da yapılamayacak mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır (Ceyhan, www.alomaliye.com 04.06.2006).

2.6.3.2. Kültür Eğitim ve Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar

3065 Sayılı Kanunun 17. maddesinde "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" düzenlenmektedir. Aynı Kanunun 30/a ve 32. maddeleri hükümlerine göre 17. madde kapsamına giren işlemler kısmi istisna niteliğindedir. Buna göre madde kapsamına giren işlemleri yapanlar, bu işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklendikleri vergileri indirim konusu yapamayacak, bu vergiler gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecektir (KDVK md.17).

2.6.3.3. Kısmi İstisna Kapsamına Giren Diğer İşlemler

Yukarıda açıklanmaya çalışan istisnaların dışında KDVK'nın 17. maddesinin 3.bendinde sayılan ve aşağıda sıralananlarda kısmi istisna kapsamına girmektedir (KDVK md.17).

- ✓ Küçük Esnaf ve Çiftçi Muafılığı
- ✓ İşletmelerin Devri, Bölünmesi ve Birleşmesi
- ✓ İktisadi işletmelere Dahil Olmayan Gayrimenkullerin Kiralanması
- ✓ Banka ve Sigortacılık İşlemleri
- ✓ Külçe Altın, Külçe Gümüş ve Değerli Kağıtların Teslimi
- ✓ Zirai Amaçlı Teslim ve Hizmetler
- ✓ Köylerde İçme Suyu Teslimi
- ✓ Boru Hattı ile Yapılan Yabancı Ham Petrol, Gaz ve Ürünlerin Taşınması
- ✓ Organize Sanayi Bölgeleri ve Küçük Sanayi Sitelerindeki Arsa ve İşyerlerinin Teslimi
- ✓ Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimi

2.6.4. İstisnadan Vazgeçme ve İstisnaların Sınırı

2.6.4.1. İstisnadan Vazgeçme

Vergiden istisna edilen işlemleri yapanlar, çeşitli nedenlerle bu istisnanın kendileri bakımından yararlı olmadığı kanısına ulaşabilirler. Zira, istisna müessesesi KDV'nin en önemli özelliği olan vergide indirim imkanını ortadan kaldırdığı için (KDVK. md. 30/a), bu durum bazı iş kolları veya işletmelerde yarardan çok zarar verebilir. İndirilemeyen verginin her ne kadar maliyetlere yansıtılması imkanı mevcut olsa da, 18. maddede dileyen mükelleflerin istisnadan vazgeçebilecekleri hükme bağlanmıştır. (KDVK md.18)

Buna göre bir işletme birden fazla vergiden istisna işlemleri birlikte yapıyorsa ve sadece bir bentte yazılı işlemleri dolayısıyla istisnadan vazgeçmek istiyorsa, dilekçesinde bu bentteki işlemler dolayısıyla istisnadan vazgeçtiğini belirtecektir. Talep, dilekçede belirtilen işlemlerin tamamı için geçerli olacak, ancak söz konusu mükellefiyet, dilekçede belirtilmeyen diğer istisna işlemleri etkilemeyecektir (Bingöl, 1986).

İstisnadan yararlanacak kişi ve kuruluşlar bazen istisnadan yararlanmanın kendileri için yararlı olmadığını düşünebilirler. Bu husus, özellikle istisna uygulamasının indirim imkanını ortadan kaldırması nedeniyle ortaya çıkabilir (Uluatam ve Methibay, 1999:383). Bu durum, KDVK'nın 18.maddesinde hükme bağlanmıştır:

(3297 sayılı Kanunun 7'inci maddesiyle değişen fıkra.) Vergiden istisna edilen işlemleri yapanlar diledikleri takdirde, ilgili vergi dairesine yazılı olarak müracaatta bulunarak bu işlemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin mükellefin istisnaya dahil olan işlemlerinin tamamını kapsamaması şarttır. Şu kadar ki; mükellefiyetin devam edilmekte olan işlemlere şümulü yoktur (KDVK, md. 18/1).

Bazı durumlara istisnadan vazgeçme hükmü uygulanmamaktadır. Bu durum ise aynı maddenin 2. bendinde hükme bağlanmıştır. Ancak 17.maddenin birinci ve ikinci fıkralarıyla üçüncü fıkranın (a) ve 4. fıkranın e bentlerinde yazılı istisnalar hakkında yukarıdaki birinci fıkra hükmü uygulanmaz (KDVK, md. 18/2).

İstisnadan vazgeçebilmek için bazı şartlara uymak gerekmektedir. Bu şartlar da aynı maddenin 3. bendinde hükme bağlanmıştır:

İstisnadan vazgeçeceklerin talepleri üzerine, vergi dairesince vergi mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren tesis olunur. Bu şekilde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzatılmış sayılır (KDVK, md. 18/3).

ÖRNEK:

Konut yapı kooperatiflerine inşaat taahhüt işi yapmakta olan bir müteahhit vergi dairesine başvurarak bu işlemler dolayısıyla istisnadan vazgeçtiğini bildirerek vergiye tabi tutulmasını isteyebilmektedir. Müteahhidin bu talepten sonra konut yapı kooperatiflerine verdiği bütün inşaat taahhüt işleri vergiye tabi olacaktır. Müteahhidin bu işlerin bir kısmı için istisna hükümlerine göre işlem yapması diğer kısmı için vergi uygulaması mümkün değildir. Ancak müteahhidin talep tarihinden önce başladığı inşaat taahhüt işleri ile ilgili olarak istisnadan vazgeçmesi söz konusu olamayacaktır. Bu müteahhit talep tarihinden sonra başladığı inşaat taahhüt işlerinde vergi uygulayacak,

talep tarihinden önce başlanan işlerde ise istisna hükümlerine göre işlem yapacaktır. Ancak istisnadan vazgeçen müteahhit, işi almadan önce kendisinin KDV karşısındaki durumunu, yani istisnadan vazgeçtiğini müşterilerine yazı ile bildirecek ve yapılan mukavelenameye de bu husus kaydedilecektir (KDVK Genel Tebliği 23).

2.6.4.2. İstisnaların Sınırı

Diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. KDV'ne ilişkin istisna muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenmektedir (KDVK, md.19/1).

KDVK'nın işleyişine rastgele bir müdahale yapılmasını önlemek ve sistemin düzenli bir şekilde işlemesini sağlamak amacıyla Kanunun bu maddesi düzenlenmiştir. Bu şekilde diğer kanunlarda yer alan "hiçbir vergi, resim ve harca tabi değildir" şeklinde hükümler KDV için geçersiz kılınmıştır. Aksi takdirde, diğer Kanunlarda yer alan hükümler yaralanacak, sistemin işleyişi aksayacak ve bozulacaktır. KDV sisteminin her istisna ve muafiyetin işleyişine sekte vurulacağı bir sistem olması nedeniyle, herhangi bir sektör veya işletmeye istisna veya muaflık tanınmak isteniyorsa, bu muaflık veya istisnanın sistem üzerinde yaratacağı etki incelenmek suretiyle KDVK'ya hüküm konularak istisna veya muaflık tanınabilmektedir (Kızılot, 1998:378).

Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır (KDVK, md. 19/2). Bu hüküm uyarınca, KDVK'ndan önce veya sonra yapılmış olan uluslararası anlaşmalardaki KDV'yi de kapsayan muaflık hükümleri, hukuki özellikleri nedeniyle tatbik edilecektir.

2.7. MATRAH, NİSPET VE İNDİRİM

Matrah, nispet ve indirim konuları KDV Kanunu'nun üçüncü kısmında; birinci bölümde matrah, ikinci bölümde oran ve üçüncü bölümde indirim başlığı altında 20 ile 36.maddeler arasında açıklanmıştır.

2.7.1. Matrah

Matrah, advalorem vergilerde diğer bir deyişle değer üzerinden alınan vergilerde çok geniş bir tarife üzerinden verginin hesaplandığı veya vergi nispetinin uygulandığı

meblağ, spesifik vergilerde ise verginin hesaplandığı adet, ölçü olarak açıklanabilmektedir (Uğurlu, 1985).

KDVK'nın özelliği dolayısıyla teslim ve hizmet işlemlerinde, ithalatta, uluslararası yük ve yolcu taşımalarında matrahın tayin ve tespitinde hükümleri belirlenmiş ayrıca özel matrah şekillerini göstermiş, yabancı parası (döviz) ile yapılan işlemlerde matrahın tespiti esasını getirmiş, matraha dahil olan ve olmayan unsurları belirlemiştir. Bu hususların yanında matrahın işleniş mahiyetine göre hangi hallerde emsal bedeli veya emsal ücreti olacağını göstermiştir (Tokat, 1985).

2.7.1.1. Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah

KDVK'nın 20-27.maddelerinde KDV matrahının nasıl tespit edileceğine dair hükümler yer almaktadır. 20. maddede KDV'ye tabi mal teslimlerinde ve hizmet ifalarında matrahın teslim veya hizmetin bedeli olduğu belirtilmiş; bedel deyimi tarif edilmiş, fiyatı belli bir tarifeye göre tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedelinin KDV dahil olarak belirlenmesi gerektiği düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmü şöyledir (KDVK md.20):

- ✓ Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.
- ✓ Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veya bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.
- ✓ Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli KDV tahsil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez.

2.7.1.2. İthalatta Matrah

KDVK'nın 21. maddesinde yer almaktadır. İthalde alınan KDV, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenmektedir. Gümrük Vergisinin matrahı olan ve Gümrük Vergisi Kanunun 65. maddesinde düzenlenmiş bulunan ithal edilen eşyanın kıymeti, KDV'nin matrahına da esas teşkil etmektedir. Diğer bir deyişle hareket noktasını oluşturmaktadır. İthalatta matrahı düzenleyen kanunun 21 maddesi; "ithalatta verginin

matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır” denilmiş ve toplama nelerin gireceği üç fıkra halinde sayılmıştır (Uğurlu, 1985). Buna göre ithalatta Katma Değer Vergisi matrahını oluşturan unsurlar, aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (KDVK md.21):

- ✓ İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde (değişmeden önceki şekli: Yurt dışındaki müşteriden kasıt, hizmet sunulan kişinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin yurt dışında bulunması veya yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şube, acenta, temsilci ve bürosunun olması gerekmektedir (KDVK Genel Tebliği 16). Sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,
- ✓ İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
- ✓ (4369 sayılı Kanunun 81 inci maddesiyle değişen (değişmeden önceki şekli: c) “Fiili ithalata kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler” ibare Yürürlük: 1.8.1998) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan (4731 Sayılı Kanunun 5/B maddesiyle değişen ibare,(değişmeden önceki şekli: "diğer giderler ve ödemeler") Yürürlük: 30.12.2001) diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.

2.7.1.3. Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah

Uluslar arası yük ve yolcu taşımalarında matrahın tespiti KDVK’nın 22. maddesinde şöyle düzenlenmiştir (KDVK md.22).

İkametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibarıyla yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye Bakanlığı yetkilidir (KDVK md.22)

2.7.1.4. Özel Matrah Şekilleri

KDV Kanunu'nun 1. maddesinde Türkiye'de ticari, sınai, zirai, ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'nin konusuna girmektedir. Bu tanıma karşın, bazı işlemlerin KDV kapsamına gireceği anılan Kanunda açıklıkla belirtilmemektedir. Bunlar, KDVK'nın 1. maddesinin 3.bendinde “diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler” başlığı altında belirtilmiştir. KDV matrahının tespitinde sorun doğmaması ve değişik yapılmaması açısından, söz konusu işlemlerin matrahını Kanun ayrıntıları ile belirtmiştir (Kızılot, 1998:1243).

KDVK'nın 23'ncü maddesinde, bazı teslim ve hizmetlerin matrahlarının tespiti açısından özel düzenleme getirilmiştir. Buna göre (KDVK md.23);

- ✓ Spor Toto oyununda ve Milli Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli,
- ✓ At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel,
- ✓ Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli.
- ✓ Gümrük depolarında ve müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli, KDV'nin matrahıdır.

Ayrıca 3099 sayılı kanunla bu maddeye iki fıkra daha eklenmiştir.

- ✓ Altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır.
- ✓ Maliye ve Gümrük Bakanlığı işin mahiyetini göz önünde tutarak özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkilidir.

Özetle, yalnızca Tekel, Milli Piyango, Spor Toto ve ganyan bayii olanlar KDV mükellefi olmayacaklardır. Bu işlemlerin kısmen yapılması halinde ise, mükellefiyet sadece diğer mal ve hizmet teslimleriyle sınırlı olacaktır (Uğurlu, 1985).

2.7.1.5. Matraha Dahil Olan Unsurlar

KDV Kanunu'nun 24. Maddesinde matraha dahil olan unsurların neler olduğu belirtilmiştir (KDVK md.24).

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

Yukarıdaki maddede, matraha dahil edilip edilmemesi gerekliliği açısından farklı yorumlara yol açabilecek nitelikteki unsurlar bakımından belirleme yapılmaktadır (Özbalcı, 1999:565). Maddenin konuluş amacı esasen KDV'ye tabi bulunan bu unsurların muhtelif isimler altında müstakilen tahsil suretiyle vergi dışında tutulmak istenmesini önlemek ve verginin konusuna girip girmeyeceği konusunda tereddüt olabilecek unsurları ismen zikrederek konuya açıklık getirmektir (Maç, 1998:24.1). 24. madde hükmü, bir başka yönü ile de mal ve hizmet satışı karşılığı alınan bedelin değişik nitelemelere bağlanarak, matrahın küçültülmesini önlemeye matuf bir güvenlik hükmü olma özelliğini de taşır (Özbalcı, 1999:565).

2.7.1.6. Matraha Dahil Olmayan Unsurlar

KDVK'nın 25. maddesinde matraha dahil olmayan unsurların neler olduğu belirtilmiştir (KDVK md.25).

- ✓ Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar (KDVK Md.25/a),
- ✓ Hesaplanan KDV (KDVK Md.25/b).

İskonto, afişe fiyata veya başka bir deyimle mutad fiyata göre hesaplanan bedelden muhtemel nedenlerle indirim yapılması ve işlemin bu indirimden sonraki tutar karşılığında yapılmasıdır. (Maç, 1998:24.1) Malın teslimine ve hizmetin yapılmasına ilişkin olarak düzenlenecek faturalarda, ticari teamüllere uygun olarak ayrıca gösterilen iskontolar, KDV matrahına dahil olmayacaktır. Diğer bir anlatımla faturanın

düzenlenmesini gerekli kılan işlem ve bu işleme bağlı olarak yapılan iskontonun aynı faturada yer alması şartına bağlı olarak iskonto, KDV matrahına dahil edilmeyecektir.

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonralarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemeler ise KDV'ne tabi olacaktır. Zira, bu tür bir iskonto doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, işletmenin yaptığı ek bir çalışmanın ya da çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla yapılan iş ana işletmeye karşı verilen bir hizmettir. Çünkü, ana işletme ile satıcı işletme arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı işletme sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir ki (belli bir hizmeti vermiştir ki) ek ödemeye (iskontoya) hak kazanmıştır.

Bu nedenle, yukarıda belirtilen şekilde uygulanan ve KDVK'nın 4. maddesi çerçevesinde "hizmet" kapsamına giren bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanunun 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır (KDVK Genel Tebliği 26).

2.7.1.7. Döviz İle Yapılan İşlemler

KDVK'nın 26. Maddesinde döviz ile yapılan işlemlere ilişkin durumlar açıklanmıştır (KDVK md.26).

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

2.7.1.8. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

Matrah; mal teslimlerinde emsal bedel, hizmetlerde ise emsal ücret olmaktadır (Maç, 1998:27.1). Emsal bedel ve emsal ücreti, KDVK'nın 27. Maddesinde şöyle açıklanmıştır (KDVK md.27):

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

- ✓ Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli ve emsal ücreti esas alınır.
- ✓ Emsal bedeli ve emsal ücreti VUK hükümlerine göre tespit olunur.
- ✓ KDV uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.
- ✓ Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.

Emsal bedeli sıra ile :

Birinci Sıra: Ortalama fiyat esası; aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan 'Ortalama satış fiyatı' ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır (VUK md. 267).

İkinci Sıra: Maliyet bedeli esası; emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli edecektir (VUK md. 267).

Üçüncü Sıra: Takdir esaslarına göre tayin olur; yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz (VUK md. 267).

KDV'nin uygulanması bakımından, emsal bedelinin tayininde ikinci sıra olan maliyet bedeli esasının uygulanması halinde, genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin maliyet bedeline dahil edilmesinin mecburi olduğu kanunun 27. maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilmiştir. Bilindiği üzere, VUK'nun 275. maddesine göre, genel idare giderlerinden imal edilen emtianın maliyetine pay verilip

verilmemesi hususu mükelleflerin ihtiyarına bırakılmıştır. Ancak, açıkladığımız gibi KDV uygulaması açısından mükellefler, imal ettikleri emtiada emsal satış bedellerini maliyet bedeli esasına göre tayin ettikleri takdirde, genel idare giderlerinden mamule düşen hisseyi behemehal emsal satış bedeline dahil edeceklerdir. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre, açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınacaktır (Uğurlu, 1985).

2.7.2. Nispet (Oran)

“(3505 sayılı Kanunun 23’üncü maddesiyle değişen madde) KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10’dur. Bakanlar Kurulu, bu oranı dört katına kadar artırmaya, %1’e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir. (KDVK Md.28)” hükmü yer almıştır bu madde hükmü doğrultusunda bakanlar kurulunca oranlar üzerinde değişik tarihlerde değişik oranlar tespit edilmiştir ve bilindiği üzere en son “genel KDV oranı %18 olarak tespit edilmiştir” (Elidolu, 2006:60).

KDV tüketici fiyatlarını, dolayısıyla talebi doğrudan etkilemesi nedeniyle maliye politikasının en çok başvurulana enstrümanlarından biridir. KDV’nin yürürlüğe girdiği 1985 yılında genel KDV Oranı %10 olarak belirlenmiştir. Genel KDV oranının yanında bir de temel gıda maddeleri için 0 (sıfır) vergi oranı getirilmişti. 1988 yılına kadar %10 olarak uygulanan genel oran, bu tarihte 12’ye çıkarılmış, ancak onbir ay sonra tekrar %10’a indirilmiştir. 1990 yılında %11’e yükselen genel oran 1.12.1990 tarihinde yine %12 olarak belirlenmiştir. Bundan sonra genel oran sürekli bir artış eğilimi göstermiştir. 1993 yılında %15’e 2000 yılında %17’ye yükselen genel oran, 15.5.2001 tarihinde %18 olarak belirlenmiş olup, halen bu oran yürürlüktedir. KDV Genel Oranlarındaki değişiklikleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

Tablo 2: KDV Genel Oran Değişiklikleri (Vergi Kılavuzu 2006 (Özel Ek), Vergi Sorunları, Mayıs 2006, s.212

Yürürlük Tarihleri	KDV Oranı (%)	İlgi (BKK)
01.11.1993 – 12.12.1999	15	93/4932
13.12.1999 – 14.05.2001	17	1999/3648
15.05.2001’den itibaren	18	2001/2344

Diğer taraftan, KDV’ye ilişkin oranlar birbirinden farklı ürün çeşitlerine göre değişik oranlarda tespit edilmiştir. Buna göre, mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanan KDV oranları aşağıdaki gibi tespit edilmiştir. (Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının ekli Karar'da belirtildiği şekilde tespiti; Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 22/12/1992 tarihli ve 94960 sayılı yazısı üzerine, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun değişik 28'inci maddesine göre, Bakanlar Kurulu'nca 22/12/1992 tarihinde kararlaştırılmıştır. Daha sonra ise Bakanlar Kurulu tarafından 17.07.2002 tarihli ve 2002/4480 sayılı kararname çıkarılmıştır. Aşağıdaki liste 2002/4480 sayılı kararnamede belirtilen oranlardan oluşmaktadır. Bunlar:

Madde 1 – Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranları;

- a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi her işlem için, % 18
- b) (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1,
- c) (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8 ,
- d) (III) sayılı listede Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon numaraları belirtilen malların teslimleri ile aynı listede yer alan hizmetler için % 26 ,

(I) Sayılı Liste

- ✓ Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı ve ayçiçeği çekirdeği, (95/6431 sayılı B.K.K. ile Yürürlük; 1.3.1995) ceviz ve kabak çekirdeği, (98/10884 sayılı B.K.K. ile Yürürlük; 1.5.1998) leblebi

- ✓ Meyan kökü, meyan balı, meyan hılasası, anason, defne yaprağı, kekik, sumak yaprağı, mazi, mahlep, palamut, çöven, kimyon, susam, haşhaş tohumu, kendir tohumu, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kapari (kebere), kanola (kolza), kitre, harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, adaçayı, acı badem, kuzu göbeği mantar, rezene tohumu, kişniş, şeker pancarı ve fiğ, (95/6431 sayılı B.K.K. ile Yürürlük; 1.3.1995) süpürge teli ve tohumu ile ıhlamur,
- ✓ (95/6431 sayılı B.K.K. ile değişen bent Yürürlük; 1.3.1995) Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, naturel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı, (95/6431 sayılı B.K.K. ile değişmeden önceki şekli) Kütlü ve elyaf pamuk, naturel veya tops haldeki tiftik,),
- ✓ (95/6431 sayılı B.K.K. ile değişen bent Yürürlük; 1.3.1995) Buğday, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, küçük ve büyükbaş hayvanlar (95/7612 sayılı B.K.K. ile ifade çıkarılmıştır. Yürürlük : 30.12.1995 Geçerlilik : 1.1.1996)((Çıkarılan ifade) kümes hayvanları ve) (arılar dahil) (95/7612 sayılı B.K.K. ile değişen ifade. Yürürlük 30.12.1995 Geçerlilik 1.1.1996) ile küçük ve büyükbaş hayvanların etleri ve bağırsağı, (Bunların herhangi bir katkı maddesi kullanılarak imal edilen ürünleri hariç) ((Değişmeden önceki ifade) ile küçük ve büyükbaş hayvan bağırsağı.) ((95/6431 sayılı B.K.K. ile değişmeden önceki şekli) Kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut ve mercimek ile küçükbaş hayvan bağırsağı,)(98/10884 sayılı B.K.K. ile Yürürlük; 1.5.1998) zeytinyağı, (99/12519 sayılı B.K.K. ile Yürürlük; 1.4.1999) patates, kuru soğan ve sarmısak
- ✓ (95/7176 sayılı B.K.K. ile eklenen bent Yürürlük; 31.8.1995) Buğday unu, ekmekler (Tost, sandviç ve hamburger ekmeği ile katkı maddeli veya yağlı, sütü, haşhaşlı ve üzümlü gibi yaygın olarak tüketilmeyen ekmekler hariç),
- ✓ Finansal Kiralama Kanununa göre, sadece finansal kiralamaya konu olan malların finansal kiralama şirketlerine veya finansal kiralama şirketlerince teslimi veya kiralanması işlemleri (98/11328 sayılı B.K.K. ile değişen ifade, Yürürlük; 1.8.1998) (III sayılı liste kapsamındaki malların bu kapsamda teslim ve kiralanması işlemleri için bu Kararın 1/d bendinde öngörülen vergi oranı, binek otomobilleri dışındaki kara nakil vasıtaları için ise aynı maddenin (c) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır).((98/11328 sayılı B.K.K. ile değişmeden önceki şekli) (Binek otomobillerinin bu kapsamda teslim ve

kiralanması işlemleri için, bu Kararın 1/d bendinde öngörülen vergi oranı, diğer kara nakil vasıtaları için ise aynı maddenin (c) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır),

- ✓ (95/6431 sayılı B.K.K. ile değişen bent Yürürlük; 1.3.1995) Gazeteler ve dergiler (3266) sayılı Kanunla değişik 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1/d bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır), (94/5454 sayılı B.K.K. ile iki sayılı listeden 6 ıncı sıra olarak gelmiştir.) 3266 sayılı Kanunla değişik 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar dışındaki gazete, dergi, kitap ve benzeri yayınların teslimi (3266 sayılı kanunla değişik 1117 sayılı kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1/d bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.),
- ✓ (94/5730 sayılı B.K.K. ile eklenen bent Yürürlük; 1.3.1995) Kullanılmış binek otomobilleri.
- ✓ 9 – (95/6431 sayılı B.K.K. ile eklenen bent Yürürlük; 1.3.1995) Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin 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 derileri.

(95/6431 sayılı B.K.K. ile değişen paragraf Yürürlük; 1.3.1995) Bu listenin 1, 2, 3 ve 8 inci sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde bu kararın 1/a bendinde öngörülen vergi oranı; 4 üncü sırada yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde ise aynı maddenin (c) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır. Perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kimseler dışındakilere satılmasıdır. (95/6431 sayılı B.K.K. ile değişmeden önceki şekli) Bu listenin ilk üç sırasında yeralan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde bu Kararın 1/a bendinde öngörülen vergi oranı; dördüncü sırada yeralan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde ise aynı maddenin (c) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır. Perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kimseler dışındakilere satılmasıdır.

(97/10465 sayılı B.K.K. ile eklenen bentler, Yürürlük; 2.1.1998, Geçerlilik; 1.1.1998)

- ✓ Net alanı 150 metrekareye kadar konut teslimleri,
- ✓ Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,
- ✓ Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 metrekareye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri, (98/11328 sayılı B.K.K. ile eklenen bent, Yürürlük; 1.8.1998)
- ✓ 24/6/1995 tarih ve 552 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara ve bunlar tarafından gerçek usule tabi KDV mükelleflerine yapılan taze sebze ve meyve,((99/112519 sayılı B.K.K. ile çıkarılan ifade, Yürürlük; 1.4.1999) patates, kuru soğan ve sarımsak) (mamulleri hariç) teslimleri.

(II) Sayılı Liste

A. TEMEL GIDA MADDELERİ

- ✓ (95/7612 sayılı B.K.K. ile değişen sıra Yürürlük; 30.12.1995 Geçerlilik : 1.1.1996) Kümes hayvanları ve balıklar ile bunların etleri (herhangi bir katkı maddesi kullanılarak imal edilen ürünleri hariç),(1)
- ✓ Hayvan yemi olarak veya hayvan yemi imalatında kullanılan küspe, (99/12519 sayılı B.K.K. ile, Yürürlük; 1.4.1999) tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapiyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler, (98/11328 sayılı B.K.K. ile eklenen ifade, Yürürlük; 1.8.1998) saman.
- ✓ (98/11328 sayılı B.K.K. ile değişen ifade, Yürürlük; 1.8.1998) Süt, yoğurt ve ayran,(2) (aromalı ve meyveliler hariç), yumurta, (99/12519 sayılı B.K.K. ile, Yürürlük; 1.4.1999) peynir,(3) zeytin, paketlenmiş kuru çay, şeker pancarının işlenmesi ile elde edilen toz, kristal ve kesme şeker, (95/6431 sayılı B.K.K. ile Yürürlük; 1.3.1995) arı balı.
- ✓ (95/6431 sayılı B.K.K. ile değişen bent Yürürlük; 1.3.1995) Bulgur, pirinç, (95/7176 sayılı B.K.K. ile Yürürlük; 31.8.1995) "Tost, sandviç ve hamburger ekmeği ile katkı maddeli veya yağlı, sütü, haşhaşlı ve üzümlü gibi yaygın olarak tüketilmeyen ekmekler,"(4) irmik, makarna.(5)

- ✓ Yemeklik katı veya sıvı bitkisel yağlar ile yemeklik katı veya sıvı bitkisel yağların üretiminde kullanılan ham yağlar, tereyağ, pamuk çiğiti ve pamuk tohumu, (95/6431 sayılı B.K.K. ile Yürürlük; 1.3.1995) prına.
- ✓ Taze sebze ve meyveler(6) (Mamulleri hariç (98/11328 sayılı B.K.K. ile eklenen ifade, Yürürlük; 1.8.1998) tohumları dahil)

B. DİĞER MAL VE HİZMETLER

- ✓ Doğal gaz teslimleri,
- ✓ 3100 sayılı KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun Kapsamına giren ödeme kaydedici cihaz teslimleri,
- ✓ 13/10/1983 tarih ve 2918 No'lu Karayolları Trafik Kanunu ve Karayolları Trafik Yönetmeliğinin 114. maddesine göre otobüs, kamyon ve çekici türü taşıtlarda bulundurulması ve kullanılması zorunlu olan takograf cihazı teslimleri, (94/5454 sayılı B.K.K. ile I sayılı listeye 6 ıncı sıra olarak eklenmiştir.Yürürlük; 1.5.1994)
- ✓ Sinema, tiyatro, opera, operet ve bale giriş ücretleri.
- ✓ (93/4406 sayılı B.K.K. ile eklenen hüküm Yürürlük; 16.5.1993) Üniversite ve yüksekokullar ile 625 sayılı Kanun hükümlerine göre ilgili Bakanlıktan faaliyette bulunma izni alan özel okullar ve kreşlerde verilen eğitim ve öğretim hizmetleri".
- ✓ (94/5454 sayılı B.K.K. ile eklenen hüküm Yürürlük; 1.5.1994) 4801.00 Gümrük Tarife pozisyonunda yer alan gazete kağıdı (rulo veya tabaka halinde) ile 48.02 Gümrük Tarife Pozisyonunda yer alan baskı ve yazı kağıtlarının teslimi,
- ✓ (95/6431 sayılı B.K.K. ile eklenen hüküm Yürürlük; 1.3.1995) Kitap ve benzeri yayınlar (3266 sayılı Kanunla değişik 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1/d bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır),

2.7.3. İndirim

KDV'nin en önemli özelliği, sahip olduğu indirim mekanizması sayesinde satışlarda ödenen KDV'den alışlarda ödenen KDV'nin indirilmesidir. KDV'nde İndirime İlişkin esaslar KDV'nin 29-36 maddelerinde belirlenmiştir.

2.7.3.1. Vergi İndirimi

Mükellefler vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler (KDVK md.29/1);

- ✓ Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV,
- ✓ İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV,
- ✓ Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV

(3297 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle eklenen fıkra) İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. (KDVK md.29/3)

KDV, genelde bu şekilde işlemesine rağmen, sistem içinde yer alan istisnalar, ya da bazı özel durumlar nedeniyle, bir önceki aşamada ödenen KDV'nin indirilmesi, her zaman mümkün olamamaktadır. İndirim mekanizmasının işlemediği durumlarda, mükelleflerce ödenen KDV'nin ne olacağı sorusu akla gelmektedir. Bu konuda üç olasılık söz konusudur (Yıldırım, 1985):

- ✓ İndirilemeyen vergi mükellefe iade edilir,
- ✓ İndirilemeyen vergi gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılır,
- ✓ Kanunen kabul edilmeyen giderler için ödenmiş vergi, mükelleflerin üzerinde kalır.

(3297 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle 3'üncü fıkra 4'üncü fıkra olmuştur.) Maliye Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerreriğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir (KDVK md.29/4).

2.7.3.2. İndirilmeyen Katma Değer Vergisi

Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemez (Vergi Kılavuzu, 2006:16);

- ✓ Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV,
- ✓ (3297 sayılı kanunun 10'uncu maddesiyle değişen bent) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV,
- ✓ (5228 Sayılı Kanunun 17 nci maddesiyle değişen bent, Yürürlük: 1.12.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 31.07.2004) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV,
- ✓ Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV.

2.7.3.3. İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim

KDVK'nın 32. maddesinde istisna edilmiş işlemlerle ilgili KDV'nin indiriminin nasıl olacağı hükme bağlanmıştır. 5035 Sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle eklenen fıkrada; “Maliye Bakanlığı KDV iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlayabilir” denilmektedir (Kanun No: 5035-Kabul Tarihi: 25/12/2003, 02.01.2004 Tarih ve 25334 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete).

KDVK'nın 11, 13, 14, 15'inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV,

Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur hükmü yer almaktadır (KDVK md.32).

KDVK’nda istisnalar, istisna edilen işlem nedeniyle yüklenilen KDV’nin indirilip indirilemeyeceği hususuna göre, tam ve kısmi istisnalar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. KDVK’nın 32.maddesinde sayılan istisnalar ise kısmi istisna kapsamına girmektedir. Tam istisna uygulamasında, yüklenilen vergiler öncelikle indirilmekte, indirilmeyen vergiler ise iade edilmektedir. Kısmi istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler ise indirilemediği gibi, mükelleflere iade de edilmektedir (Kızılot, 1998:1780).

Bu durum, KDVK’nın 33.maddesinde şöyle düzenlenmektedir. Bu kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV’nin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılacaktır. Kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespit Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır (KDVK md.33).

2.7.3.4. İndirimin Belgelendirilmesi

Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilecektir. (KDVK md.34/1) Bu hüküm gereğince indirimin gerçeğe uygun olması ve bu hususun mükelleflerce belgelendirilmesi zorunlu bulunmaktadır (Kızılot, 1998:1794). KDV’nin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Maliye Bakanlığınca tespit olunur (KDVK md.34/2).

2.7.3.5. Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi

Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi ve sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlanmış olduğu vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltilmesi gerekmektedir. Şu kadar ki, iade olunan

malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır (KDVK md.35).

2.7.3.6. Yetki

Bakanlar Kurulu indirim hakkını kısmen veya tamamen kaldırmaya veya yeniden koymaya ve bu şekilde indirim hakkı kısıtlanan mal ve hizmetleri belirlemeye yetkilidir. (KDVK md.36)

2.8. KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK

213 sayılı VUK'nun 8'nci maddesinde mükellef ve vergi sorumlusu tanımlanmış olup, ilgili maddeye göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi Kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamamaktadır. Maliye Bakanlığı, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmak suretiyle vergi alacağının güvenliğini ve tahsilini sağlamaktadır (Bozdağ, 2006:77).

Vergi mevzuatımızda yer alan sorumluluk hallerinin bazıları, genel hatlarıyla aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Bakır, 2002:65):

- ✓ Vergi Kesenlerin Sorumluluğu,
- ✓ Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu,
- ✓ Mirasçıların Sorumluluğu,
- ✓ Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu,
- ✓ Meslek Mensuplarının Sorumluluğu,
- ✓ Müteselsil Sorumluluk

2.8.1. Mütteselsil Sorumluluk Kavramı

Bu konudaki düzenleme ana hatlarıyla VUK’nda yer almaktadır. 213 sayılı VUK’nun “Vergi Kesenlerin Sorumluluğu” başlığını taşıyan 11. maddesi ile yapılan düzenlemede, verginin hazineye ödenmesi hususunda mütteselsilen yükümlü olanların sorumlulukları konusu belirtilmiştir (V.U.K. Md.11).

Söz konusu madde hükmüne göre “Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar”. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaktadır.

Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlölükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar mütteselsilen sorumludurlar. Mütteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.”

VUK’nun 11. maddesinin birinci fıkrasında verginin hazineye intikalinin bütün aşamalarında doğrudan sorumlu tutulma durumu ifade edilmektedir. Aynı maddeye 3239 sayılı kanunla eklenen üçüncü fıkra hükmü; birinci fıkrada belirtilen yükümlölürin sorumluluklarını yerine getirmemeleri durumunda, vergi idaresinin sorumlu tutacağı ya da muhatap olarak alacağı kimselerin belirlenmesi amacını taşımaktadır. Bu şekliyle, fıkra hükmünde sorumlu tutulmanın temel unsurunun “irtibat” olduğu görölmektedir. Yani, mütteselsil sorumluluk için “irtibat”ın ispatı gerekli ve de yeterli asli unsurdur. Böylece, kesilen (stopaj gibi) veya tahsil edilen (KDV gibi) vergilerin mutlaka vergi dairesine yatırılmasını ve hazineye intikal etmesini sağlamak amaçlanmıştır (Bakır, 2002:66).

Anılan fıkra 4369 sayılı kanunla yukarıda belirtilen şekilde düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile mütteselsilen sorumlu tutulmanın asli unsuru değışmiş ve taraflar arasındaki “irtibat” yerine, yakınlık durumu, yönetim-organizasyon birliğı veya menfaat sağlamaya yönelik ilişkide bulunma unsurları getirilmiştir (Özbalcı, 1999:401).

Yine aynı maddenin son fıkrası, müteselsil sorumluluk müessesesinin şartları, sınırları ve bu konudaki usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığını yetkili kılmıştır. Bu yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı, yayınladığı muhtelif tebliğlerle müteselsil sorumluluk konusunda çeşitli düzenlemeler yapmış bulunmaktadır.

Ayrıca VUK'nun mükerrer 227. maddesinde “beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar” yönünde hüküm yer almaktadır (V.U.K. Mükerrer md.227).

2.8.2. KDV Açısından Müteselsil Sorumluluk

3065 Sayılı KDVK'nın “Vergi Sorumlusu” başlıklı 9. maddesinin birinci bendi; “Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir” şeklinde düzenlenmiştir (KDVK md.9/1).

Söz edilen maddenin birinci bendi uyarınca; Maliye Bakanlığı, mükellefin Türkiye’de ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir. Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgahı, işyeri, iş merkezi ve kanuni merkezi Türkiye’de bulunmayanlar için öngörülmüş değildir. Bakanlığımız, bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de bazı şahısları sorumlu tutabilecektir. Bu haller sınırlı olmayıp, mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın ve gecikmenin olabileceği hallerdir. (KDVK Genel Tebliği 1)

KDVK Genel Tebliği Seri No: 38’e göre “vergiye tabi işlemler nedeniyle yüklenilen veya iade konusu yapılan KDV’nin, ilgili mükellef tarafından beyan edilerek ödenmemiş olduğunun yapılan incelemelerle tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan

KDV yönünden mükellefle birlikte, işleme taraf olanlar ile aralarında zımnen dahi irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar” (KDVK Genel Tebliği 38). Görüldüğü üzere; bu tebliğde tarafların müteselsilen sorumlu tutulabilmeleri aralarındaki “irtibat” şartına bağlanmıştır.

VUK’nun 11. maddesinin üçüncü fıkrasında 4369 sayılı kanun ile yapılan ibare değişikliği sonrası yayımlanan 70 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde konuya ilişkin yeni düzenlemeler yer almıştır. "Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarına doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tesbit olunanlar müteselsilen sorumludurlar” denilmektedir (KDVK Genel Tebliği 70).

Yapılan bu değişikliğe göre, mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olmak üzere, Hazine’ye intikal etmeyen KDV’den müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Anılan tebliğle “Müteselsil Sorumluluk” uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir (KDVK Genel Tebliği 70):

- ✓ Vergi, mükellef adına tarh-tahakkuk ettirilecek ve öncelikle mükelleften aranacaktır.
- ✓ Müteselsil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, 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. Öte yandan, müteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi herhangi bir nedenle Hazine'ye intikal etmeyen vergi, KDVK'nın 29 ve 32 nci maddelerine göre indirim ve iade konusu yapılmayacaktır. Müteselsil sorumluluk ile ilgili bu düzenlemeler, henüz kesinleşmemiş işlemler için de geçerli olacaktır (KDVK Genel Tebliği 70)

2.8.3. Sorumluluğun Uygulanacağı Vergilendirme Dönemi

KDVK'ya göre, sorumluluk uygulaması, mükelleflerin KDV sorumluluğunu gerektiren işlemlerin bulunduğu dönemlerde geçerli olacak, böyle bir işlem bulunmayan dönemlerde ise geçerli olmayacaktır. Yapılan kaydi envanter sonucunda geçmiş dönemlerde belgesiz alışın gerçekleştirildiği dönem tam olarak belirlenebiliyorsa tarhiyatın yapılmasında ilgili dönem dikkate alınacak ancak belgesiz alışın gerçekleştirildiği dönem tam olarak tespit edilemiyorsa dönem sonu envanterin çıkarıldığı dönem esas alınacaktır (Bozdağ, 2006:81).

Vergi sorumluları için, 2 No'lu KDV beyannamesi ihdas edilmiştir. 2 No'lu beyanname, sorumluluk gerektiren dönemlerde verilecek, gerektirmeyen dönemlerde verilmeyecektir. Bu yönüyle sorumluluk uygulaması, süreksiz bir mükellefiyet niteliğindedir. KDV yönünden vergi sorumlusu olan mükelleflerin, KDVK'nın 41'nci maddesi gereğince, ilgili işlem bedeli üzerinden hasapladıkları KDV'yi, işlemin vuku bulunduğu vergilendirme dönemini izleyen ayın 20'nci günü sonuna kadar KDV yönünden bağlı bulundukları vergi dairelerine 2 No'lu beyanname ile beyan etmeleri ve

yine aynı kanunun 46'ncı maddesine göre aynı ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödemeleri gerekmektedir (Bozda, 2006:81).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İHRACATTA KDV İADESİ

HESAPLANMASI, DENETİMİ VE RAPORLANMASI

3.1. İHRACAT

3.1.1.Tanım ve Kapsam

İhracat Yönetmeliğinin 4/e maddesine göre ihracat; bir malın veya değerın yürürlükteki ihracat mevzuatı ile kambiyo mevzuatına uygun şekilde fiili ihracatının yapılması ve Kambiyo Mevzuatına göre bedelinin (bedelsiz ihracat hariç) yurda getirilmesi veyahut Dış Ticaret Müsteşarlığınca ihracat olarak kabul edilen sair çıkışlardır. Başka bir ifadeyle ihracat; yurt dışına mal ve hizmet satışı suretiyle yürütölen faaliyetler olarak tanımlanabilir (Boz, 2000).

İhracat; bir malın veya hizmetin, yürürlükteki ihracat ve gümrük mevzuatına uygun şekilde fiili ihracının gerçekleşmesi ve bedelinin Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanununa uygun olarak yurda getirilmesi nedeniyle ölkelerin ekonomik gelişmeleri ve kalkınmalarında büyük bir rol oynamaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı Konya Defterdarlığı, 2002:3).

İhracat yoluyla elde edilen gelirler, gerek döviz rezervlerini artırması, gerek dış ödemeler dengesine katkısı, gerekse ekonomik büyümeyi sağlaması nedenleriyle, çeşitli kurumları yakından ilgilendirdiği gibi, toplumun çeşitli kesimleri için de önemli bir konu olmaktadır (Boz, 2000).

Dış ticaret; bağımsız ölkeler arasında gerçekleştirilen mal ve hizmet ticaretinin tümüdür. İthalat ile ihracat hareketlerinin toplamından oluşmaktadır. Ölkelerin dış ticaretteki amacı; her türlü ticarete olduğu gibi mal ve hizmet hareketlerinin sonucunda ekonomilerinin olumlu yönde etkilenmesini sağlamaktır (T.C. Maliye Bakanlığı Konya

Defterdarlığı, 2002:3). Önceleri sınırlı sayıda mal ve hizmet alım satımından oluşan dış ticaret, zamanla yeni ihtiyaçların doğması, teknolojik ilerleme, uluslararası haberleşme ve ulaştırma imkanlarının gelişmesiyle çok yönlü boyutlar kazanmıştır. Dış ticaretin iki temel boyutundan biri ihracattır. Ülkemiz açısından özellikle 1980 yılı sonrası uygulanan ekonomik politikalarda, ihracat çok önemli bir yer tutmaktadır. Alınan kararlar ve yapılan yasal düzenlemeler ihracatı artırmaya, dolayısıyla üretime dönük politikalardan oluşmaktadır (Baş ve Akay, 1998).

Gerek gelişmiş gerek gelişme yolunda olan ülkeler ihracatın artırılması konusunda büyük çabalar harcamaktadır. Dünya ekonomisinde kendini gösteren işsizlik, dış rekabet ve teknolojik yarış, ihracat, teşvik tedbirlerinin uygulanmasına neden olmuştur. Gelişme yolunda olan her ülke, kalkınma sürecinde karşılaşılabileceği döviz darboğazını genişletmek ve bunu sağlamak için ekonomi politikalarına yön vermek için bazı tedbirler almak zorundadır. Alınacak bu tedbirler ihracat artırıcı nitelik taşıyorsa bunlar ihracat teşvik tedbirleri olarak tanımlanmaktadır. Maliyetleri düşürerek veya gelirleri arttırarak ihracatı karlı kılan tüm tedbirleri içine almaktadır (Karluk 1996:194-195).

İhracat, yasal olarak iki temele dayanmaktadır. Bunlardan ilki belki de en önemlisi ihracat bedellerinin yurda getirilmesini belirleyen kambiyo mevzuatında yer alan düzenlemeler olmaktadır. Kambiyo mevzuatındaki temel düzenleme, aynı zamanda ihracat işlemlerinin önünü açan, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki 32 Sayılı Karardır. İhracata yönelik yasal düzenlemelerin ikinci ayağını, İhracat Rejim Kararları ve bunlara istinaden çıkarılan Yönetmelikler ve tebliğler oluşturmaktadır. İhracat Rejim Kararları günün şartlarına ve hükümetlerin ekonomik politikaları doğrultusunda belirlenmektedir (Baş ve Akay, 1998).

İhracatın dış ticaret rejimi açısından şekilleri İhracat Rejiminde tanımlanmakta, ihracatın fiziki ve fiili gerçekleşme prosedürü Gümrük Mevzuatında açıklanmakta, ihracat bedellerinin tahsil şekilleri ise Kambiyo Mevzuatında hükme bağlanmaktadır (Demir, 2002).

Yukarıdaki yasal çerçevenin günün ekonomik şartlarına göre ayarlanması ve ülke kalkınması dolayısıyla istihdam, teknoloji transferi, yeni pazarlar oluşturulması gibi etkileri ve uluslararası entegrasyon gibi sonuçları da göz önüne alındığında ihracat işlemlerinin kolaylaştırılması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır (Baş ve Akay, 1998).

Gümrük mevzuatı ve gümrük yükümlülüğü açısından ihracat : İhracatta reel mal akımı gümrük idarelerinde gerçekleştirilmektedir. Gümrük Mevzuatına göre –fiili- ihracat; İhraç eşyası, buna ilişkin gümrük beyannamesinin tescili sırasında bulunduğu durum ve niteliğini gümrük denetiminden çıktığı sırada da aynen muhafaza etmesi ve bu haliyle Türkiye Gümrük Bölgesini (gümrük hattını) terk etmesi, (serbest bölge ve antrepolara konulması) koşuluyla fiilen ihraç edilmiş sayılır. Gümrük İdaresinde, mal ihracatına ilişkin Gümrük-Çıkış-Beyannamesi reel mal ihracı gerçekleştirildikten sonra kapatılır (İhracat / Çıkış Gümrük Beyannamesinin kapatılması).

Gümrük mevzuatına göre ihracatın, fiili ihracatın gerçekleştirilmesi, serbest dolaşımda olan eşya ile serbest dolaşımda olmayan eşyanın ihracı şeklinde kategorize edilebilecek iki türdeki eşyanın ihracatına bağlı olarak, kesin ihracat, serbest dolaşımda olan eşyanın ihracı, yeniden ihracat, serbest dolaşımda olmayan eşyanın ihracı, geçici ihracat; serbest dolaşımda olan eşya veya serbest dolaşımda olmayan eşyanın ihracı, serbest dolaşımda olmayan eşyanın ihracı ile ithalatta ödenmesi gereken vergiler yönü ile gümrük yükümlülüğü (ve gümrük denetim-gözetimi) sona erer. Serbest dolaşımda olan eşyanın ihracında ise, esasen ihracat vergilerine tabi olması hariç gümrük vergileri açısından bir yükümlülük bulunmamaktadır (Demir, 2002).

3.1.2. İhracat Sayılan Satış ve Teslimler

İhracat Rejim Kararının 1. maddesine istinaden ihracat sayılan satış ve teslimler ile ilgili olarak ithalatta gümrük muafiyeti uygulanmasının usul ve esaslarını belirlemek amacıyla Dış Ticaret Müsteşarlığınca yayımlanan 96/30 sayılı İhracat Tebliğinde ihracat sayılan satış ve teslimler aşağıdaki gibi belirlenmiştir (Baş ve Akay, 1998)

1- Yatırım Programında yer alan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen işletmelerin;

a) Yerli işletme olması halinde; uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerden ise yabancı paraya isabet eden oranda yapılacak hizmet ve faaliyetler ile yerli imalatçı işletmelerin (mükerrer olmamak ve bahse konu işte kullanılmak kaydıyla) bu işin yapımını yüklenen işletmeye üreterek yapacakları mal, malzeme ve hizmet satış ve teslimleri ,

b) Yabancı işletme olması halinde; bu işte kullanılacak mal ve malzemeyi üreten yerli imalatçı işletmelerin üreterek yapacakları satış ve teslimler.

c) Yerli ve yabancı işletme ortaklığı olması halinde, yerli işletmeye kendi faaliyeti oranında; yabancı işletmeye yukarıda (b) alt başlığında belirtilen çerçevede, yerli işletmelerin üreterek yapacakları satış ve teslimler,

2- a) Savunma sanayi açısından önem arzeden araç ve gereçleri üreten yerli imalatçı işletmelerin ülkenin savunması ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına üreterek yapacakları satış ve teslimler,

b) Savunma Sanayi Müsteşarlığınca onaylanan savunma sanayi projelerini üstlenen yerli imalatçı işletmelerin üreterek yapacakları satış ve teslimler

3- a) Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarını üreterek Yatırım Teşvik Belgesi sahibi yatırımcılara teslim eden imalatçı işletmelerin satış ve teslimler,

b) İmalatçı işletmelerin Tebliğ ekinde yer alan 4 No'lu listede yer alan malları üreterek yurt içinde satışlar, (bu listede yer alan mallar dönemsel olarak değişikliğe uğramaktadır.)

c) Yatırımlarda Devlet Yardımları ile ilgili mevzuat çerçevesinde CKD (Otomobil üretim yatırımlarında özel parça) ithal edebilecek işletmelere, ithal edecekleri maddeleri yurt içinde üreten imalatçı işletmelerin üreterek yapacakları satış ve teslimler,

4- Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan yatırım malı ve sınai mamullerin ihalesini kazanan yerli imalatçı işletmelerin üreterek yapacakları satış ve teslimler,

5- Ambalaj malzemesi imalatçıların, belge süresi içinde teslim edilmek ve belge süresi bitiminden itibaren 6 ay içinde ihracatçının ihrac ürününü ile birlikte ambalaj olarak ihrac şartıyla yapılan ambalaj malzemesi satış ve teslimler,

6- Uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşma hükümlerine göre yurt içinde bulunan yabancı işletmelerin yurtdışından getirme imkanına sahip bulundukları sınai mamulleri teslim eden imalatçı işletmeler ile “ T.C. ile ABD Hükümetleri Arasındaki İkili

Anlaşmalar Kapsamına Göre İnşaat Faaliyetlerine Ait Usul ve Esaslar Hakkındaki 2 sayılı Tebliğ” kapsamı dışında kalan tesislerin yapımını üstlenen müteahhit işletmelerin faaliyet ve teslimleri

7- İmalatçıların, Dahilde İşleme İzin Belgesi sahibi işletmelere yapacakları kütük, blum satış ve teslimleri,

3.1.3. Özellik Arz Eden İhracat şekilleri

Dış Ticaret Müsteşarlığı ile Gümrük Müsteşarlığınca belirlenen usul ve esaslar dahilinde, Türkiye’den mal ihracının şekilleri kısaca aşağıda açıklanmaktadır (www.atonet.org.tr 30.10.2005):

- ✓ Serbest İhracat
- ✓ Kayda Bağlı İhracat
- ✓ Transit (Doğrudan) İhracat
- ✓ Kredili İhracat
- ✓ Bedelsiz İhracat
- ✓ Bağlı Muamele ve Takas Yoluyla İhracat
- ✓ Konsinye İhracat
- ✓ Ticari Kiralama Yoluyla İhracat
- ✓ Sınır ve Kıyı Ticareti Yoluyla İhracat

3.1.3.1. Serbest İhracat

İhracatçı işletmenin hazırladığı gümrük beyannamesine sadece ürünün bağlı bulunduğu ihracatçı birliklerinden onay almak koşuluyla gerçekleştirdiği ihracat şeklidir (www.ram.com.tr 18.08.2006).

3.1.3.2. Kayda Bağlı İhracat

Kayda Bağlı İhracat listesi kapsamında yer alan malların ihracatında ihracatçılar, gümrük beyannamesi ile birlikte kayıt için ilgili ihracatçı birliklerine müracaat ederler. Birlikler onayladıkları gümrük beyannamelerine kayıt meşruhatı düşerek, gümrük idarelerine tevdi edilmek üzere ihracatçıya verirler. İhracatçılar, birliklerce kayıt

meşruhatı düşölerek onaylanmış gümrük beyannamesi ile birlikte 90 gün içinde ihracatın yapılacağı gümrük idaresine müracaat etmektedir (www.ihracatdunyasi.com (18.08.2006)).

3.1.3.3. Transit (Doğrudan) İhracat

22/12/1995 tarihli ve 95/7623 sayılı İhracat Rejimi Kararı'nın 3'ncü maddesinin (e) bendine istinaden, yurtdışında veya serbest bölgede yerleşik bir işletmeden ya da antrepodan satın alınan malların, ölkemiz üzerinden transit olarak veya doğrudan doğruya yurtdışında veya serbest bölgede yerleşik bir işletmeye ya da antrepoya satılmasına ilişkin usul ve esaslar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir. Transit ticarete alış ve satış bedelleri arasında lehte fark olması esastır. Ancak, alış ve satış bedelleri arasında aleyhte farkın söz konusu olması halinde, transit ticaret formunun düzenlenmesine ilişkin talepler (www.foreigntrade.gov.tr 18.08.2006);

- ✓ Aleyhte farkın, kambiyo mevzuatında belirlenen genel terkin limitini aşmaması ya da genel terkin limitini aşmakla birlikte kambiyo mevzuatında belirlenen mücbir sebep hallerine dayandığının tevsiki halinde ilgili bankalarca,
- ✓ Aleyhte farkın, genel terkin limitini aşmakla birlikte, mücbir sebep halleri dışında kalan haklı durumlara dayanması halinde Dış Ticaret Müsteşarlığınca (İhracat Genel Müdürlüğü), sonuçlandırılır.

Transit ticaret talepleri, "Transit Ticaret Formu" düzenlenmek suretiyle bankalara yapılır. Transit ticarete konu olan mallarla ilgili olarak, ithalata ve ihracata ilişkin vergi, resim, harç ve fon tahsil edilmez. Gümrük idarelerince verilebilecek izne istinaden, malların Türkiye Gümrük Bölgesi'ne gelerek işçilik görmek üzere geçici depolama yeri veya antrepolara alınması "ithalat" hükmünde değildir (www.foreigntrade.gov.tr 18.08.2006).

Uluslararası anlaşmalarla ticareti yasaklanmış mallar ile Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın madde politikası itibariyle transit ticaretinin yapılmasını uygun görmediğı mallar transit ticarete konu olamaz. İthalat ve ihracat yapılması yasaklanmış ölkelerle transit ticaret yapılamaz. Transit ticarete ilişkin bankacılık uygulamaları Dış Ticaret ve Kambiyo

Mevzuatı çerçevesinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na belirlenecek esaslara göre yapılmaktadır (www.foreigntrade.gov.tr 18.08.2006).

3.1.3.4. Kredili İhracat

Kredili ihracat talepleri ile ilgili müracaatlar mal cinsi, ödeme planı ve ödeme süresini içeren satış sözleşmesinin aslı ve Türkçe tercümesi ile birlikte ihracatçı birliklerine yapılmaktadır.

Madde ve/veya ülke politikası açısından Dış Ticaret Müsteşarlığı'na getirilebilecek düzenlemeler kapsamındaki mallarla ilgili kredili ihracat talepleri bu Müsteşarlığın görüşü alındıktan sonra, bunun dışında kalan mallara ilişkin talepler ise satış sözleşmesinde belirtilen esaslar dahilinde doğrudan ihracatçı birliklerince sonuçlandırılmaktadır. Kredili ihracat taleplerinin uygun görülmesi halinde ihracatçı birliklerince gümrük beyannamesi üzerine kredili ihracat meşruhatı düşülerek onaylanır. Fiili ihraç tarihinde başlayan kredili ihracat süresi tüketim mallarında iki (2) yıl, yatırım mallarında beş (5) yıldır (www.gumruk.gov.tr 18.08.2006).

3.1.3.5. Bedelsiz İhracat

06.01.1996 tarih ve 22515 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ (İhracat 96/10) uyarınca, bedeli yürürlükteki Kambiyo Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekli olmaksızın yurt dışına kesin olarak mal çıkarılması bedelsiz ihracat olarak tanımlanmaktadır. Buna göre, karşılığında yurda herhangi bir bedel getirilmeksizin yurtdışına yapılan teslimler; KDV Kanunu'nun 12/1. maddesindeki şartlar çerçevesinde gerçekleştirildiğinin ve söz konusu ihracatın bedelsiz yapıldığının gümrük beyannamesi ve ilgili makamlardan (Gümrük idaresi, İhracatçı Birlikleri, Dış Ticaret Müsteşarlığı) alınan izin yazısı ile tevsiki şartıyla Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında işlem görebilecektir (KDV Sirküleri-17).

3.1.3.6. Bağlı Muamele ve Takas Yoluyla İhracat

22/12/1995 tarihli ve 95/7623 sayılı İhracat Rejimi Kararı'nın 3 üncü maddesinin (d) bendine istinaden, takas veya bağlı muamele yoluyla yapılacak ihracatın usul ve esasları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir (Takas Veya Bağlı Muamele Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin Tebliğ, 06 Haziran 2006 Tarihli 26190 Sayılı Resmi Gazete).

- ✓ Takas veya bağı muamele taleplerine ilişkin başvurular, ithalatçı ile yapılan sözleşmenin aslı ve yeminli tercüman tarafından yapılan Türkçe çevirisi ve ekteki "Takas veya Bağı Muamele Başvuru Formu" ile birlikte İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine yapılmaktadır. Takas veya bağı muamele sözleşmesinin; ithal ve ihraç edilecek malın cinsi, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (G.T.İ.P), miktarı, birim fiyatı, toplam değeri ve sözleşme süresini içermesi gerekmektedir. Takas veya bağı muamele yoluyla ihracat izni verilmiş ihracat işlemlerine ilişkin izin yazısının 30 (otuz) gün içinde gümrük idarelerine sunulması gerekmektedir.
- ✓ Takas veya bağı muamele iznini müteakiben işlemler, yürürlükteki ithalat ve ihracat rejimleri çerçevesinde yürütülür. İhracat ve ithalat işlemleri, ihracat ve ithalatta alınan her türlü gümrük, vergi, resim ve harçlar ile fonlara tabi olarak yapılmaktadır. İhracatın desteklenmesine ilişkin mevzuat ile takas veya bağı muamele konusu mal ve nakit ödemelerine ilişkin diğer mevzuat hükümleri saklı bulunmaktadır.
- ✓ İhraç veya ithal edilen mal veya hizmet bedelinin, kısmen veya tamamen mal, hizmet veya döviz ile ödenmesi mümkündür. Takas veya bağı muamele konusu ihracat ve ithalat bedellerinin mahsup ve transfer işlemleri, Kambiyo Mevzuatı çerçevesinde işleme aracılık eden bankalarca sonuçlandırılır. Ancak, takas veya bağı muameleye konu karşılıklı ödeme yükümlülüklerinin eşit olması esastır. Takas veya bağı muamele konusu işlemlerin tek bir aracı banka tarafından yapılması esastır. Ancak, takas veya bağı muamele izni verildikten sonra ihracat ve ithalat işlemleri başlamamış ise, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine bildirilmek suretiyle aracı banka değişikliği yapılabilir.

3.1.3.7. Konsinye İhracat

Konsinye ihracat (Konsinye ihracat, ihraç konusu malın kesin satışının yapılmadan ithalatçı tarafa gönderilmesidir. Konsinye malların en fazla 1 yıl içinde satılması gerekmektedir.) talepleri ilgili ihracatçı birliklerine yapılır. Madde ve/veya ülke politikası açısından Müsteşarlıkça getirilebilecek düzenlemeler kapsamındaki mallarla ilgili konsinye ihraç talepleri Müsteşarlığın görüşü alındıktan sonra, bunun dışında

kalan mallara ilişkin talepler ise doğrudan ihracatçı birliklerince sonuçlandırılmaktadır (www.kobitek.com 18.08.2006).

Konsinye ihracata izin verilmesi halinde ihracatçı birliklerince gümrük beyannamesi üzerine konsinye ihracat meşruhatı düşülerek onaylanır. Konsinye ihracat meşruhatı düşülerek onaylanan gümrük beyannamelerinin 90 (doksan) gün içinde gümrük idarelerine tevdi gerekmektedir (www.kobitek.com 18.08.2006).

İhracatçılar, konsinye olarak gönderilen malların kesin satışının yapılmasını müteakip 30 (otuz) gün içinde durumu, kendileri tarafından düzenlenmiş kesin satış faturası veya örneği ve gerekli diğer belgeler ile birlikte izni veren ihracatçı birliklerine ve aracı bankaya bildirirler. Konsinye olarak gönderilen malların fiili ihraç tarihinden itibaren bir yıl içinde kesin satışının yapılması gerekir. Bu süre, bitiminden önce başvurulmak kaydıyla haklı ve zorunlu nedenlerle izni veren merci tarafından toplam bir yıla kadar uzatılabilmektedir (www.kobitek.com 18.08.2006).

Süresi içinde satışı yapılan malların Kambiyo Mevzuatı'na göre bedellerinin, satılamaması halinde ise malların Gümrük Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekmektedir (www.kobitek.com 18.08.2006).

3.1.3.8. Ticari Kiralama Yoluyla İhracat

06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin İhracat: 2006/3 Sayılı Tebliğ "ile ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracata ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş ve 03.06.2003 tarih ve 25130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2003/4 sayılı Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır.

Söz konusu Tebliğ uyarınca, ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracatlara ilişkin taleplerin, kiracı işletme veya kuruluşla yapılan sözleşme (Türkçe tercümesi ile birlikte) ve söz konusu Tebliğ ekinde yer alan ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracata ilişkin başvuru formu ile üyesi olunan veya bulunulan bölgedeki ihracatçı birliğine yapılması gerekmektedir. Ticari kiralama sözleşmesinin; malın cinsi, birim fiyatı, miktarı, toplam değeri, kira süresi, döviz veya YTL olarak nakdi kira bedeline dair bilgileri içermesi

gerekmektedir. İhracatçı birlikleri, başvuruları değerlendirerek uygun görülenlerin ticari kiralama yoluyla ihracına izin verecektir.

Ticari Kiralama Yoluyla İhracatta Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar :

Hacizli, ihtiyati tedbirli veya mülkiyeti muhafazalı olan malın ticari kiralama yoluyla ihracına, ancak bu kısıtlamaların kaldırıldığıнын tevsiki halinde izin verilmektedir.

Mülkiyeti birden fazla kişiye ait olan malın, ticari kiralama yoluyla ihracata konu olması halinde, hissedarların veya ortakların noter onaylı izni aranmaktadır (Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin Tebliğ, Tebliğ No: İhracat 2006/ 3), Tarih:06.06.2006 No: 145).

Ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracatta süre, ihracatçı birliği tarafından kira sözleşmesine uygun olarak verilen süredir. Bu süre; fiili ihraç tarihinden itibaren toplam 3 yılı aşamayacaktır. Ancak, bu süre haklı ve zorunlu nedenlere istinaden Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca (İhracat Genel Müdürlüğü) uzatılabilmektedir. Bu durumda müracaat mercii, ilk iznin verildiği ihracatçı birliği olmaktadır. Süre uzatım taleplerinin iznin bitim tarihinden önce yapılması esastır. Ancak, süresi içerisinde yapılamayan talepler haklı ve zorunlu hallerin tevsiki kaydıyla Dış Ticaret Müsteşarlığı (İhracat Genel Müdürlüğü) tarafından incelenip sonuçlandırılacaktır. Yürürlükten kaldırılan 2003/4 sayılı Tebliğ uyarınca ticari kiralama yoluyla yurt dışına gönderilen eşyanın yurt dışında kesin satışının yapılabilmesi için Dış Ticaret Müsteşarlığından izin alınması gerekiyordu, yayımlanan yeni Tebliğ ile bu zorunluluk ortadan kaldırılmıştır. Ticari kiralamaya konu malın yurt dışında satılması halinde satış bedelinin kambiyo mevzuatı hükümlerine göre ülkeye getirilmesi gerekmektedir (Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin Tebliğ, Tebliğ No: İhracat 2006/ 3), Tarih:06.06.2006 No: 145).

3.1.3.9. Sınır ve Kıyı Ticareti Yoluyla İhracat

Kıyı ve sınır ticareti; komşu iki ülke arasında özel anlaşmalara dayanılarak yapılan ve her iki ülkenin sınıra yakın bölgelerini kapsamına alan bir ticaret türüdür (www.die.gov.tr 18.08.2006). Bu şekilde satılan mallar için ihracat istisnası uygulaması mümkündür. Sınır ve kıyı ticareti yoluyla ihracatta, gümrük beyannamelerinin yanı sıra sınır veya kıyı ticareti yetki belgesi de aranılmaktadır. Ayrıca gümrük beyannamesi

yerine düzenlenen “tahakkuk varakaları” istisna uygulamasında geçerli belge olarak kabul edilmektedir (www.igeme.org.tr 18.08.2006).

3.2. İHRACATTA KDV İSTİSNASI

3.2.1. Genel Açıklama

KDV teorisinde dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi açısından; Destinasyon ve Orijin olmak üzere iki ilke kabul edilmiş bulunmaktadır (Kırıktas ve Tolu, 1999:102).

1. **Destinasyon İlkesi**, mal ve hizmetlerin nihai olarak tüketildikleri veya faydalanıldıkları ülkede vergiye tabi tutulmasını öngörmektedir.
2. **Orijin İlkesi**, mal ve hizmetlerin dış ticaret dahil üretildikleri ülkede vergilendirilmesini öngörmektedir

Ancak, KDV bir tüketim vergisi olduğundan, bu vergi yönünden vergileme hakkının da mal ve hizmetin üretildiği ülkeye değil, nihai olarak tüketildikleri ülkeye ait olması gerekmektedir. Bu bakımdan, KDV’nin uygulandığı ülkelerin yaklaşık olarak tamamında destinasyon ilkesinin benimsendiği görülmektedir (Tolu, www.euroturk.org.tr 25.08.2006).

Ülkemizde uygulanmakta olan KDVK’da “Varış Ülkesinde Vergilendirme” (Destinasyon ilkesi) benimsenmiş bulunmaktadır. Bu ilkeye göre mal ve hizmetler nihai olarak tüketildiği ya da faydalanıldıkları ülkede KDV’ye tabi tutulmamaktadır.

Alman KDV sistemi ve AT direktifleri esas alınarak hazırlanan KDVK’da vergilendirmede “Destinasyon ilkesini” benimsemiş, buna paralel olarak ülkemiz ekonomisi açısından büyük bir öneme sahip bulunan ihracat KDV’den istisna edilirken, her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV’ye tabi tutulmuştur. İhraca konu mal ve hizmetlerin KDV yükü taşınamaması kaçınılmaz bir gerekliliktir. Aksi halde bu mal ve hizmetlerin uluslar arası pazarlarda rekabet şansı azalacak, hatta kısmen yok olacaktır. Başka bir anlatımla, diğer ülkelerin ihracatçıları, KDV yükü taşımayan malları için düşük fiyat teklifleri verebildikleri ortamda, Türk ihracatçısı KDV yüzünden yüksek fiyat uygulamak zorunda bırakılırsa ülkemiz aleyhine rekabet eşitsizliği doğacak, mal

ve hizmetlerimizi ihraç etme şansımız, göze alınamayacak ölçüde düşecektir (Maç, 1998:11.3).

3.2.2. KDV’de İndirim ve İade Sistemi

Türk KDV sisteminde esas olan, bir vergilendirme döneminde ödenen KDV’nin aynı dönemde tahsil edilen KDV’den indirilmesi sonucunda, indirilemeyen tutar arta kalırsa bunun sonraki döneme devretmesidir (Kazıcı ve Başağaç, www.ceterisparibus.net 02.04.2006).

KDVK’nın 29/1. maddesinin (a) ve (b) bentlerine göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları KDV’den aksine hüküm bulunmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle hesaplanarak, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV ile ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV’yi indirebilmektedirler. İndirim hakkının, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hükmüne bağlanmıştır. (T.C. Maliye Bakanlığı Konya Defterdarlığı, 2002:1-2)

KDV’de üç nedenle vergi iadesi ortaya çıkabilmektedir. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Vural, 2000):

1. Tam istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen ancak indirimle giderilemeyen vergiler iade edilebilmektedir. Bu iadelere;

- ✓ İhracat
- ✓ Diplomatik istisna kapsamındaki teslim ve hizmetler
- ✓ Deniz, hava ve demiryolu araçlarına ilişkin teslim ve hizmetler
- ✓ Liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler
- ✓ Petrol arama faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler
- ✓ Teşvik belgeli makina ve teçhizat teslimleri
- ✓ Uluslararası taşımacılık nedeniyle hak kazanılmaktadır.

2. KDVK’nın 29. maddesi uyarınca, indirimli orana tabi mal ve hizmetlere ilişkin olup, indirimle giderilemeyen vergiler iade edilebilmektedir.

3. Vergi sorumluluğu kapsamında uygulanan tevkifat nedeniyle vergi iadesi söz konusu olabilmektedir. Bu iadeler;

- ✓ Hurda metal teslimleri nedeniyle yapılan tevkifat ile
- ✓ Tekstil ve konfeksiyon sektöründe uygulanan tevkifatlardan kaynaklanmaktadır.

Yukarıda sıralanan KDV iadeleri, mükellefler tarafından ilgili vergi dairelerinden iki şekilde alabilmektedir.

- ✓ Nakden iade
- ✓ Mahsuben iade

İhraç edilen mal ve hizmetin meydana getirilmesi ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımları dolayısıyla yüklenilen KDV, ihracat teslimlerinin yapıldığı ve hizmetin ifa edildiğı vergilendirme döneminde yapılan vergiye tabi işlemler (Yurtiçi mal teslimleri ve hizmet ifası gibi) üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilebilmektedir. Vergilendirme dönemi itibariyle indirilemeyen KDVK'nın 32'nci maddesi gereğince iade konusu olmaktadır (KDVK Genel Tebliğı 4).

KDVK'nın 34/1. maddesi ile yurt içinden sağlanan veya ithal edilen mal ve hizmetlere ait KDV'nin;

- ✓ Alış faturası veya benzeri vesikalarda ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi,
- ✓ Bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceğı hükme bağlanmıştır.

Buna göre KDV indirimi yapılabilmesi için (T.C. Maliye Bakanlığı Konya Defterdarlığı, 2002:1-2).

- ✓ Vergi indirimi mükellefe tanınmış bir hak olduğundan, öncelikle gerçek veya basit usulde KDV mükellefi olmak gerekir.
- ✓ Vergiye tabi faaliyetler ile ilgili olmayan mal ve hizmet alımlarında yüklenilen KDV'nin indirimi yasal olarak mümkün olmadığından, indirilecek verginin mutlaka faaliyet konusu ile ilgili olması gerekmektedir.

- ✓ Yüklelenen KDV'nin indirilemeyeceğine ilişkin KDVK'nında bir hüküm bulunmaması gerekir.
- ✓ KDV fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmesi gerekir.
- ✓ Fatura ve benzeri belgeler ile gümrük makbuzu kanuni defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.
- ✓ KDV indirimine konu olan belgeler gerçek durumu yansıtmalı, gerçek bir alım satım işlemi nedeniyle düzenlenmiş olması gerekir. Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı nitelik taşıyan belgelerde yer alan KDV'nin indirilmesi mümkün olmamaktadır.

Yukarıda sıralanan ve KDV indirimi yapılabilmesi için gerekli olan koşulların, KDV'nin iade edilmesi için de gerekli olan koşullar olduğunu söyleyebiliriz. Ayrıca, iade istenebilmesi için indirimle giderilemeyen KDV bulunması ve iade hakkının devredilecek KDV olarak ta kullanılması gerekmektedir (T.C. Maliye Bakanlığı Konya Defterdarlığı, 2002:5).

3065 sayılı KDVK'nın vergi indirimini düzenleyen 29'ncü maddesinin 2 numaralı bendinde "Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devir olunur ve iade edilmez" denilmektedir. Ancak, hemen bu hükmün devamında ve Kanunun 32'nci maddesinde sayılan hallerde bu genel kuralın istisnası olarak, indirilemeyen KDV'nin iade edilebileceği de kabul edilmiştir. Ayrıca, kanunun değişik maddelerine dayanılarak da indirim yoluyla giderilemeyen bazı katma değer vergilerinin iadesi kabul edilmektedir (Kazıcı ve Başağaç, www.ceterisparibus.net 02.04.2006).

Bilindiği üzere vergi literatüründe KDV istisnası;

- ✓ Malın teslimi veya hizmetin ifası anında KDV tahsil edilmemesi,
- ✓ Malın teslimi veya hizmetin ifası anında KDV'nin tahsili, ancak daha sonra belirli şartların gerçekleşmesi kaydıyla tahsil edilen KDV'nin iade edilmesi,

olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır (Özcan, www.turmob.org.tr 07.08.2006).

Birinci yönteme, «ön ihracat istisnası» adı verilmektedir. Bunun esası, ihracata konu mal ve hizmetlerle bunlara ilişkin girdilerin tedarikinde KDV ödenmemesidir. Başka bir deyişle, ihracatçı, ihraca konu mal ve hizmetleri, (belirli bir süre içinde ihraç etmek kaydı ile) KDV ödemedi tedarik etmektedir. Bunları sattığında da KDV uygulamamaktadır. Sonuçta, ihracatçı KDV yükü dışında kalmış olmaktadır (Uçar, 1985).

İkinci yöntemde; ihraç edilen mal ve hizmetlere ilişkin olarak, bunların tedariki sırasında KDV ödenmektedir. Fakat, fiili ihracat yapıldığında, fatura ve benzeri belgelerde gösterilmek şartıyla daha önce ödenmiş bulunan KDV geri verilmektedir. Bu sebeple, ikinci yönteme «fitti ihracat istisnası» denilmektedir (Uçar, 1985).

3.3. İHRACAT İSTİSNASI

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere 3065 Sayılı KDVK'ya göre ihracat teslimleri vergiden müstesnadır. İhracat istisnası iki türlü uygulanabilmektedir (Çeçen, 1990):

1. Direkt ihracat istisnası olarak adlandırılan birinci uygulamada, ihracatçıya kadar olan aşamalarda istisna söz konusu değildir. İstisna sadece ihracatçıya uygulanmakta ve ihracatçının yurtdışındaki müşterilerine yaptığı teslimler vergiye tabi tutulmamaktadır.
2. İkinci uygulama ise literatürde "ön istisna" olarak da tanımlanan tecil-terkin uygulamasıdır. Bu uygulamada istisna, ihracatçıya malı teslim eden imalatçıya uygulanmaktadır. İmalatçının ihracatçıya yaptığı teslim nedeniyle hesaplanan vergi tahakkuk ettirilmesine rağmen tecil ettirilmektedir. Daha sonra kanunda belirtilen şartların tekemmülü halinde tecil edilen bu vergi terkin edilmektedir.

3.3.1. Mal ve hizmet İhracatı

İhracat istisnası KDV Kanunu'nun 11. Maddesinde düzenlenmiş olup sözkonusu madde hükmü aşağıdaki gibidir;

KDVK Madde 11-1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

KDVK md.11/1-a bendi) 4842 Sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle değişen bent, “İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetleri, (4842 Sayılı Kanun, 24.4.2003 Tarih ve 25088 Sayılı Resmi Gazete)”

Maddenin değişmeden önceki şekli şöyledir: "a) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler," Görüldüğü gibi maddeye 4842 sayılı kanunun 21 inci maddesiyle roaming anlaşmaları da dahil edilerek vergiden müstesna tutulmuştur. Roaming, en basit tanımıyla, kullanıcının mobil telefon cihazını operatörler arasında yapılan ticari anlaşmalar vasıtasıyla söz konusu operatörlerin yurtiçindeki ya da yurtdışındaki ağlarında kullanabilmesi olarak tanımlanmaktadır. Telekom şirketleri kendi abonelerine, başka operatörlerin kapsama alanında da hizmet verebilmek için, o şirketler ile anlaşma yaparak, şirketin altyapısını kullanıyorlar. Bununla ilgili anlaşmalara ‘roaming anlaşması’ denilmektedir. Bu anlaşmalarda başka operatörlerin kapsama alanını kullanan şirket, anlaşmaya göre bunun bedelini de ödemektedir. İhracat teslimleri ile bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetleri KDV’den istisna tutulmuştur. Bu kapsamda, Türkiye’de faaliyet gösteren GSM operatörlerinin, yurt dışındaki operatörlerin abonelerine Türkiye’de verdiği hizmetlerden KDV alınmamaktadır.

KDVK md.11/1-b bendi) Türkiyede ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında KDV tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında *fatura veya belgenin* ibrazında tahsil edilen KDV iade olunur.

(4731 sayılı Kanunun 5/A maddesiyle eklenen fıkra) 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 KDV, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir. Maliye Bakanlığı iadedden faydalananacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin

usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir (4731 Sayılı Kanun, 30.12.2001 tarih ve 24626 sayılı Resmi Gazete).

Bu kanunda geçen fatura ve benzeri vesikalar tabiri VUK'nda düzenlenen vesikaları ifade etmektedir (KDVK Md.53).

KDVK'nın 11/1-b bendi uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılan mal teslimlerine ilişkin istisnanın uygulanmasına yönelik usul ve esaslar 43 ve 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğlerinde düzenlenmiştir. İstisna;

- ✓ Verginin satış sırasında tahsil edilip malın yurtdışına çıkarılmasını takiben alıcıya iade edilmesi,
- ✓ Vergi tahsil edilmeksizin satış yapılması şeklinde uygulanmaktadır.

Maliye Bakanlığı 11/1-b maddesi gereğince iki ayrı istisna uygulama şekli belirlemiştir. Bunlar (T.C. Maliye Bakanlığı Konya Defterdarlığı, 2002:10-11):

- ✓ 43 numaralı KDV Genel Tebliğine göre Yolcu beraberliği eşya için istisna,
- ✓ 61 numaralı KDV Genel Tebliğine göre Bavul ticareti için istisna,

Yolcu beraberliği eşya ihracatı istisnası 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre şöyledir (KDVK Genel Tebliği 43):

Satıcılar; yabancı uyrukluların pasaportlarını, Türk uyrukluların ise pasaport ve yabancı ülkedeki ikamet ettiklerine dair tezkeresi veya benzeri bir belgeyi gördükten sonra 4 nüsha olarak fatura düzenleyecektir. Faturanın il üç nüshası ile faturanın tarih ve sayısı ile iade edilecek KDV tutarını gösteren çek alıcıya verilecektir. Çekin üzerine ise “yolcu beraberinde eşya ihracı amacı dışında kullanılamayacağı ve ciro edilemeyeceği” şerhini koyacaktır.

Bavul ticaretine ilişkin istisna düzenlemesi ise 61 Seri numaralı KDV Genel Tebliğine göre şöyledir (T.C. Maliye Bakanlığı Konya Defterdarlığı, 2002:11-12):

- ✓ Mal cinsi ve miktarı konusunda bir sınırlama yoktur.

- ✓ En az, KDV hariç 250 YTL tutarındaki satışlar için geçerlidir. (KDVK Genel Tebliği 73)
- ✓ Satış bedeli tutarında döviz, bankalara veya Özel Finans Kurumlarına satılmalıdır.
- ✓ Bu satışlarda özel fatura kullanılmalıdır.
- ✓ Satınla mallar 3 ay içinde Maliye Bakanlığı ve Gümrük Müsteşarlığının belirlediği Gümrük Kapılarından yurtdışına çıkarılmalı ve onaylatılan özel fatura çıkış tarihinden itibaren 1 ay içinde satıcıya intikal ettirilmelidir.

61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği kapsamında yapılan satışlarda fatura üzerinden KDV hesaplanmamakta ve tahsil edilmemektedir. Ancak beyanname verme aşamasında bu teslimlere ilişkin gerekli belgelerin teslimin yapıldığı dönemde temin edilip edilmemesine, teslimi yapıldığı dönemde ödenek KDV'nin çıkıp çıkmamasına göre farklılık göstermektedir.

Teslimin yapıldığı dönemde gerekli belgelerin (Döviz alım belgesi ve gümrük onaylı özel fatura) temin edilip beyannameye ek yapılması durumunda bu teslimler üzerinden beyanname üzerinde KDV hesaplanmayacağı için yüklenilen KDV, (dolayısıyla iadeye konu olabilecek) teslim konu mal ve hizmetlerin temini ya da imali aşamasında yüklenilen KDV tutarı olacaktır. Dolayısıyla iade işlemi gereği diğer şartların mevcut olması durumunda iade edilebilecek KDV tutarı söz konusu teslim konu mal veya hizmetlerin temini ya da imali aşamasında yüklenilen KDV tutarı kadar olacaktır. Teslimin yapıldığı dönemde, bu teslimlere ilişkin gerekli belgelerin (döviz alım belgesi ve gümrük onaylı özel fatura) temin edilememesi halinde iade edilecek KDV tutarı, teslimin yapıldığı dönemde ödenecek KDV'nin çıkması halinde, bu teslim ilişkin belgelerin temin edildiği dönemde KDV iadesi için gerekli diğer şartlarında mevcut olması halinde, bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV tutarı olacaktır. Teslimin yapıldığı dönemde ödenecek KDV'nin çıkmaması halinde ise, gerekli belgelerin temin edildiği dönemde, KDV iadesi için gerekli diğer şartlarında sağlanması halinde iade edilecek KDV tutarı, söz konusu teslim konu mal ve hizmetin temini ya da imali aşamasında yüklenilen KDV tutarı olacaktır (Çilingir, 2006, s.42-43).

KDVK md.11/1-c bendi) (3297 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle eklenen bent) İhraç edilmek şartıyla *imalatçılar* tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince *tarh* ve *tahakkuk* ettirilerek tecil olunur.

Burada yer alan imalatçılarla ilgili Sanayi ve Ticaret Bakanlığında yapılan tanıma göre imalatçının (KDV Genel Tebliği 27);

- ✓ Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması,
- ✓ Sanayi odası, ticaret odası veya esnaf ve sanatkarlar derneklerine kayıtlı bulunması,
- ✓ İmalat işinde en az 5 işçi çalıştırması,
- ✓ Sanayi sicil belgesinde yazılı üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması,
- ✓ Bu şartları topluca taşıyan imalatçıların kendi üretimine ilave olarak aynı zamanda fason olarak imalat yaptırmaları halinde,
 - a)Fason imalatı sadece sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yapmaları,
 - b)Fason olarak yaptırılan İşin riskini ve organizasyonunu üstlenmeleri,
 - c)Fason olarak imal ettirilen mallarla ilgili ham ve yardımcı malzemeleri temin etmeleri, gerekmektedir.

KDVK md.11/1-c bendinde bahsi geçen “Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur” (KDVK md.11/c).

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATUHK'nın 51'nci maddesine göre belirlenen (4842 Sayılı Kanunun 21'nci maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 1.5.2003) gecikme zammıyla birlikte tahsil olunmaktadır. Ancak ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların VUK'da belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren AATUHK'nın 48'nci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilmektedir. Tecil ve terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanunun 32'nci maddesi hükmü uygulanmaz. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV (5228 Sayılı

Kanunun 59/2-b maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 31.07.2004) ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşölmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken KDV ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır. (4842 Sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle eklenen hüküm, Yürürlük: 1.5.2003) İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir (KDVK md.11.1).

(3297 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değişen bent) Maliye Bakanlığı KDV tahsil edilmeden teslim edilecek mal miktarını; ihracatçı ve ihracatçıya mal teslim edenlerin her biri için, bir önceki iş hacmi, cari yıldaki işlemler ve vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla gerekli görölen hallerde sınırlamaya ve bu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespit etmeye yetkilidir (KDVK md.11.2).

3.3.2. İhracat Teslimi ve Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Yapılan Hizmetler

Madde 12-1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

- a. 4842 Sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle değişen bent, “Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır. (Kanun No: 4842 - Kabul Tarihi:09/04/2003, 24.4.2003 Tarih ve 25088 Sayılı R.G. Yürürlük 24.04.2003)” (KDVK md.12/1-a)

Maddenin değişmeden önceki şekli şöyledir: “a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmış olmalıdır”. Görüldüğü gibi, madde hükmü daha önce sadece yurt dışındaki müşterilere yapılan teslimleri ihracat teslimi olarak kabul etmiştir. Yapılan değişiklikle yurt dışındaki müşterilere yapılan teslimler dışında, serbest bölgelerdeki alıcılara yapılan teslimler ve gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimlerde ihracat teslimi olarak kabul edilmiş ve ihracat istisnasının kapsamı genişletilmiştir. “Yurt dışındaki

müşteriden kasıt, hizmet sunulan kişinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin yurt dışında bulunması veya yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şube, acenta, temsilci ve bürosunun olması gerekmektedir (KDVK Genel Tebliği 26)” .

- b. 4842 Sayılı Kanunun 22’nci maddesiyle değişen cümle, “Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki işletmeler veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez. (Kanun No: 4842 - Kabul Tarihi:09/04/2003,24.4.2003 Tarih ve 25088 Sayılı R.G.)” (KDVK Md.12/1-b)

Maddenin değişmeden önceki şekli şöyle idi: "Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti (4503 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 5.2.2000) gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olmalıdır.". Görüldüğü gibi, madde hükmünün değişmeden önceki şekli ihracat teslimi için malın gümrük bölgesinden çıkmasını tek koşul olarak görmektedir. Yapılan değişiklikle birlikte (a) bendine dahil edilen teslimler bu madde hükmüne de dahil edilmiş, ayrıca mala ilişkin sayılan alanlardaki kişilere teslim yapılmadan önce bu kişiler tarafından mal üzerinde yapılan işlemlerin ihracat teslimi sayılmayacağını da hükme bağlamıştır.

4842 Sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle eklenen alt bent, “İhracat teslimi yapılacak yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak mal miktarı ve cinsi ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı yetkilidir. . (Kanun No: 4842 - Kabul Tarihi:09/04/2003,24.4.2003 Tarih ve 25088 Sayılı R.G.)”

Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder. Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır. (KDVK md.12/1-b)

- ✓ Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- ✓ Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

Yukarıda sayılan şartlara daha sonra 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile aşağıdaki şartlar ilave edilmiştir (KDVK Genel Tebliği 26):

- ✓ Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir:

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

- ✓ Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir:

Yurt dışındaki müşteri için yapılan hizmete ait bedelin, Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi zorunludur. İstisnadan yararlanacak olanın döviz alım bordrosu veya dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden, kambiyo mevzuatına göre geçerli diğer bir belge ile bunu tevsik etmesi gerekmektedir (KDVK Genel Tebliği 26).

3.3.3. Mal İhracatında KDV İstisnası

3.3.3.1. İhracatta KDV İstisnası Uygulanabilmesi İçin Aranılan Şartlar

İhracat istisnasının düzenlendiği 3065 Sayılı KDVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendine göre, ihracat teslimleri KDV'den istisna bulunmaktadır.

Bir teslimin KDV istisnası bakımından ihracat teslimi sayılabilmesi için gerekli olan şartlar ise, aynı Kanunun 12/1. maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu madde hükmüne göre, bir mal tesliminin ihracat teslimi (malın ihraç edilmiş) sayılabilmesi için (Duman, 2000):

- ✓ Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve
- ✓ Teslim konusu malın T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olması (ulaşması) şarttır.

3.3.3.2. Bir Dış Ülkeye Vasıl Olmadan Kastedilen Husus

İhracat istisnasının ikinci şartı; Teslim konusu malın, Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmasıdır. Malın bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmasından kastedilen, ihracat teslimine konu olan malın T.C. gümrük bölgesini geçmesidir. Dolayısıyla, iç gümrüklerden yapılan ihracatlarda KDV istisnası, malın iç gümrükten çıktığı tarihte değil, sınır gümrüklerinden fiilen yurtdışı edildiği tarihte uygulanacaktır (13.03.1991 tarih ve 1991/3 Sıra No'lu KDV İç Genelgesi).

4 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin A/6. bölümünde de açıklandığı üzere, “bir dış ülkeye vasıl olma” (KDVK Genel Tebliği 4) ifadesinden, malın gümrük hattımızı geçmesi anlaşılmaktadır. Gümrük hattımızı geçen bir mal başka bir ülkeye ulaşmış sayılmaktadır.

3.3.3.3. Malın Yurt Dışındaki Alıcıya veya Adına Hareket Edenlere

Türkiye'de Teslim Edilmesi

Teslim konusu malın işlenmek veya çeşitli şekillerde değerlendirilmek üzere yurt dışındaki alıcıya veya onun adına hareket edenlere Türkiye'de teslim edilmesi işlemi, KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesinde düzenlenen ihracat istisnası kapsamına girmemektedir. KDV ihracat istisnasından yararlanılması için, malın TC. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye ulaşması gerekmekte olup, bu zorunluluk Kanunun 12/1. maddesinden ileri gelmektedir. Yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki ilgililere yapılan teslimler vergiye tabi olacak, bunların yaptığı ihracat ise KDV istisnası kapsamına girecektir (Duman, 2000). Görüldüğü gibi, bu sonuca aşağıdaki madde hükmünden ulaşılmaktadır.

“Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki işletmeler veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmemektedir” (KDVK Md.12/1-b).

3.3.3.4. İhracata Konu Malın Yurt Dışındaki Müşteriye Teslim Edilmesi

3065 Sayılı KDVK'nın 12. maddesinin 2. fıkrasında "yurtdışındaki müşteri" kavramına açıklık getirilmiş, söz konusu kavramın tanımı yapılmıştır.

Bu tanımlamaya göre, yurt dışındaki müşteri tabirinden; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde olan bir işletmenin yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleri anlaşılmaktadır (Kızılot, 1998:720). İşte Türkiye’de üretilen ya da Türkiye’de bulunan malların yukarıda açıklanan yurt dışındaki müşteri kapsamına giren kişilere satışı halinde ihracat istisnası sözkonusu olacaktır. Ancak ihracat istisnasının uygulanabilmesi için, ihracata konu satışla ilgili fatura veya benzeri belgelerin de yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmiş olması gerekmektedir (Duman, 2000).

Bu durumda, ihracat teslimine konu malın alıcı veya onun adına hareket edenlere Türkiye’de teslimi KDV’ye tabi olacak, malların bunlar tarafından yürürlükte bulunan ihracat mevzuatındaki şartlara uyularak yurt dışı edilmesi işlemi ise KDV ihracat istisnasından faydalanılabilmektedir (Duman, 2000).

Konuyla ilgili 4 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde, bir dış ülkeye vasıl olma deyiminin malın gümrük hattından geçmesi şeklinde uygulanacağı belirtilmiştir. Öte yandan KDVK’nın 10/a maddesine göre vergiyi doğuran olayı malın teslim veya hizmetin ifası ile meydana gelmektedir. Aynı maddenin (c) bendinde malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura düzenlenmesi halinde de vergiyi doğuran olay meydana geleceği hükme bağlanmıştır. Ancak ihracat istisnası uygulamasında malın gümrük hattından geçişi “Gümrük Beyannamesi” ile tevsik edileceğinden, sadece ihracat teslimlerinde geçerli olmak üzere KDV’yi doğuran olay, faturanın düzenlendiği tarih değil, malın yurt dışı edildiği tarih olarak kabul edilmektedir (KDVK Genel Tebliği 4).

Buna göre ihracat istisnası beyan edilecek dönem, ihraç edilen malların faturasının düzenlendiği veya gümrük beyannamesinin açıldığı tarih değil, gümrük beyannamesinde malların yurt dışı edildiğini belirten tarihle ilgili vergilendirme dönemi olmaktadır (Özdemir, www.muhasabetr.com 25.10.2006).

3.3.3.5. Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Teslimlerde İstisna

Uygulaması

Son yıllarda özellikle doğu bloku ülkelerinden gelip alışveriş yapan turistlerde artış olmuştur. Söz konusu turistlerin gerek ülkelerinde satmak amacıyla (bavul turizmi olarak adlandırılan) gerekse kullanmak amacıyla ülkemizden satın aldıkları mallar ülkemiz açısından önemli bir döviz kaynağı olmaktadır. Özellikle bazı sektörlerde canlanmayı beraberinde getiren bu potansiyel talep durgun ekonomik ortamda büyük önem ifade etmektedir. Türkiye’de satın alınarak yolcu beraberinde Türkiye dışına götürülen mallarında ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, konuya ilişkin olarak KDV Kanunu’nun 11/b maddesi Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların Türkiye’de satın aldıkları malları yurt dışına götürmeleri halinde Türkiye’de ödenen katma değer vergilerinin ne şekilde iade edileceği belirlenmiştir. Madde metninde Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında KDV’nin tahsil edileceği, ancak gümrükten malın çıkış anında fatura veya belgenin ibrazında önceden tahsil edilen KDV’nin iade olunacağı belirtilmiştir (Kökbulut, 1996).

28 Temmuz 1994 tarih ve 22004 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 43 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinin A/7-e bölümünde; Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara, Maliye Bakanlığında "Yetki Belgesi" almış aracı işletmeler tarafından KDV iadesi yapılabilmesi öngörülmüş, bu kapsamda işlem yapmak isteyen aracı işletmelerin Maliye Bakanlığına bir dilekçe ile başvurmaları halinde, yapılacak araştırma ve inceleme sonucunda kendilerine yetki belgesi verilebileceği belirtilmiştir (KDVK Genel Tebliği 43).

Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapmak üzere "Yetki Belgesi" talep eden aracı işletmelerde aranılacak şartlar ile belge düzeni ve diğer hususlarla ilgili usul ve esaslar, KDVK’nın 11’nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir (KDVK Genel Tebliği 43).

a. Yetki Belgesi İçin Başvuruda Bulunacak Aracı İşletmelerde Aranılacak Şartlar

- ✓ Bilanço esasına göre defter tutmaları.
- ✓ Asgari özkaynak tutarının 1.000.000.000 (87 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile artırılan tutar, Geçerlilik: 19.6.2003) (500 milyar) lira olması.
- ✓ Ücretli statüsünde en az 5 eleman istihdam etmeleri.
- ✓ Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediğine veya bilerek kullandığına dair rapor bulunmaması, gerekmektedir.

b. Başvuru Dilekçesine Eklenecek Belgeler

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

c. Yetki Belgesinin Verilmesi

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapmak üzere yetki belgesi almak için II. bölümde belirtilen şartlar dahilinde başvuran aracı işletmelerin, mevcut faaliyeti, mali yapısı, eleman durumu ile benzeri hususlar ve Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapılabilecek durumda olup olmadığı konusunda Merkezi Denetim Elemanınca hazırlanan incelme raporu Maliye Bakanlığı'nca değerlendirilecek ve iade yapabilecek durumda olması durumunda ise "Yetki Belgesi" verilecektir. Maliye Bakanlığı tarafından yapılan değerlendirme sonucunda Yetki Belgesi alan işletmeler, iade işlemlerine aracılık edecekleri izin belgeli satıcılar ile yaptıkları sözleşmelerin noter onaylı bir örneğini sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'ne göndermeleri gerekmektedir (Kökbulut, 1996).

Yetki belgesi sahibi aracı işletmeler ile izin belgeli satıcılar, iade işleminin yapılmasından müteselsilen sorumludurlar. İadenin herhangi bir şekilde alıcıya aracı kurum tarafından yapılmaması halinde, izin belgeli satıcıların iadeyi yapmaları gerekmekte olup, bu husus izin belgeli satıcılarla yetki belgesine sahip işletmelerca yapılacak sözleşmelerde açıkça belirtilmelidir. Aracı işletmelerce, iadenin mücbir sebepler dışındaki nedenlerle aksatılması ve bunun mutad ölçüleri aşacak biçimde tekrür etmesi halinde, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapmaya yetkili aracı işletmenin yetki belgesi iptal edilebilecektir. Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iade etmeye yetkili işletmeler bir ay içinde yapılan iadelere ait adet ve toplam tutarları gösteren bilgileri izleyen ay içerisinde (gelir vergisi mükellefleri nisan ayı, özel hesap dönemine tabi olmayan kurumlar vergisi mükellefleri ise mayıs ayı içerisinde) Maliye Bakanlığı'na göndereceklerdir (Kökbulut, 1996).

3.3.3.6. KDV İhracat İstisnası için İhracattan Önce Vergi Dairesine Başvuru

KDV Genel Tebliğ Seri No:4 İhracat İstisnası Uygulaması bölümünde “İhracat istisnası uygulamasından sadece "ihracatçı"lar yararlanacaktır” denilmektedir. İhracat Yönetmeliği uyarınca ihracatçı "İhracat Belgesi veya İhracat Belgesi ve Ruhsatnamesi'ni haiz olan ve ilgili diğer Kanunlara göre ihracat yapmasına bir engel bulunmayan gerçek veya tüzel kişi tacirlerdir." Yurt dışında inşaat, tesisat ve montaj işi alan müteahhitler de yurt dışına bir daha ülkeye geri getirmemek üzere götördükleri makina, teçhizat, inşaat malzemeleri ve işçilerin ihtiyacı olan tüketim maddeleri nedeniyle ihracatçı olarak kabul edilmiştir” (KDVK Genel Tebliği 4) hükmü yer almış ancak, bu maddeden sonra aşağıda yapılan açıklama ile ihracat istisnasından yararlanabilmek için vergi dairesine önceden bir bildirimde bulunmaya gerek olmadığı hükme bağlanmıştır.

“KDV Kanunu'nun 11/1-a ve 12. maddelerinde düzenlenen KDV ihracat istisnasından yararlanılabilmesi için, ihracattan önce vergi dairesine başvurulmasına, herhangi bir belge verilmesine ve alınmasına gerek bulunmamaktadır (KDVK Genel Tebliği 4). KDV ihracat istisnası, ihracatın gerçekleştirildiği gümrük beyannamesi ile tevsik edilmekte, aksi halde KDV ihracat istisnasından yararlanılamamaktadır.

3.3.3.7. İhracat İstisnasının Beyan Edileceği Dönem ile Bedelin Tespiti ve Beyannamede Gösterilmesi

3.3.3.7.1. GVK ve KVK Karşısındaki Durumu

Yukarıda da değinildiği üzere GVK ve KVK hükümlerine göre, ticari kazançta elde etme tahsil değil, tahakkuk esasına bağlanmıştır. Tahakkuk esasında, geliri doğuran muamelenin eksiksiz olarak tekemmül etmiş olması, gelirin elde edilmiş sayılması için yeterlidir. Yani bu esasta vergilendirme yapılabilmesi için, alacak hakkının doğmuş olması gerekir. Tahakkuk kavramına ilişkin olarak vergi kanunlarında net bir açıklama yapılmamıştır. Ancak bazı kanun maddelerinde bu ilke dile getirilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancı hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı; Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde gerçek usulde ticari kazancın bilanço ve işletme hesabi esasına göre belirleneceği ifade edilmiştir. Mezkur kanunun 38. maddesinde, bilanço esasında ticari kazancın "teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark" olduğu ifade edilmiş ve ticari kazancın bu suretle tespitinin VUKnun değerlemeye ait hükümlerinin göz önünde bulundurulacağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 39. maddesinde ticari kazancın tespitine ilişkin olarak "elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder." hükmüne yer verilmiştir. VUKnun 194. maddesinde ise gider; "satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar veya işletme ile ilgili diğer bütün giderler", hasılat; "satılan mal bedeli veya yapılan hizmetler karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetlerinden elde edilen diğer bütün hasılat" olarak ifade edilmektedir (Pehlivan, 2006:81).

Öz sermayenin hesabında alacak ve borçların da hesaplamaya dahil edilmesi, bilanço esasına göre ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasına göre hareket edileceğini açıkça ortaya koymaktadır (Gündoğdu 2001:50).

Yukarıda belirtildiği üzere vergi kanunlarında tahakkuk esasına değinilmiş ancak bu esasın net bir tanımı yapılmamıştır. Genel kabul görmüş tanıma göre tahakkuk esası, gelir ya da giderin mahiyet ve miktar itibarıyla kesinleşmesidir. Tahakkuktan bahsedebilmek için gelir ya da gideri doğuran işlemin eksiksiz olarak gerçekleşmesi gerekmektedir. Yani gelirin mahiyetinin ve miktarının kesinleşmesi ile birlikte hukuken istenebilir duruma getiren işlemin veya olayın gerçekleşmesi gerekmektedir (Pehlivan, 2006:82).

Ticari kazanç gibi tespit edilen kurum kazancının belirlenmesinde tahakkuk esası geçerli olup gelirin elde edilmesi veya giderin gerçekleşmesi yönünden tahsilat ya da ödemenin yapılmış olmasının bir önemi yoktur. Yani, gelir ya da giderin mahiyet itibarıyla kesinleşerek tutar olarak hesaplanabilmesi ve gelire hak kazanılması ya da borç altına girilmesi gelirin elde edilmesi ya da giderin gerçekleşmesi için yeterli bir unsurdur. 213 sayılı VUKnun 19. maddesinde vergiyi doğuran olay " Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar..." şeklinde tanımlanmıştır. Ticari bir faaliyet olan ihracat işleminde GVK ve KVK yönünden vergiyi doğuran olay satışa konu olan malın fiilen ihraç edildiği tarihte gerçekleşmekte, satış, akdi bu tarihte gerçekleşmiş olmaktadır. Buna bağlı olarak satıcı bu tarih itibarıyla satılan malın karşılığı olan bedeli talep etme hakkını kazanmakta, gelir bu tarih itibarıyla tahakkuk etmektedir. Dolayısıyla ihracat işlemine ait bedellerin malların fiilen ihraç edildiği yılın geliri olarak kabul edilmesi gerekmektedir (Pehlivan, 2006:82).

3.3.3.7.2. İhracat İstisnasının Beyan Edileceği Dönemin Tespiti

KDV ihracat istisnasına ait bedeller, malın fiilen ihraç edildiği, diğer bir ifade ile malın T.C. gümrük hattını geçtiği aya ait KDV beyannamesi ile beyan edilecektir. İhracat istisnası beyanının malın fiilen yurt dışı edildiği tarihe bağlanma zorunluluğu, KDV Kanunu'nun ihracat istisnası için gerekli olan şartların belirlendiği 12/1. maddesinden kaynaklanmaktadır. KDV ihracat istisnası uygulamasında, ihracatın gerçekleştiği veya malın fiilen yurt dışı edildiği tarih, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce belirlenen ve gümrük beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen "gümrük hattının çıkış tarihi" dir (Duman, 2000).

Fiili ihracat kavramı, İhracat Yönetmeliği'nde "İhraç konusu malın Gümrük Mevzuatına göre muayenesinin yapıp taşıta yüklenilmesi, bir yerden veya muhtelif yerlerden bir defada veya kısım kısım gelmekte olan dökme ve diğer eşyada yüklemenin tamamlanması veyahut Gümrük Mevzuatınca fiili ihracat olarak kabul edilen sair çıkışlar" şeklinde tanımlanmıştır. KDV İhracat istisnası uygulamasında, ihracatın gerçekleştiği veya malın fiilen yurt dışı edildiği tarih, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce belirlenen ve gümrük beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen "gümrük hattını çıkış tarihi" dir. Dolayısıyla, İhracat Yönetmeliğindeki fiili ihraç tabiri, ihracata konu mal T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye ulaşmadığı sürece, KDV ihracat istisnası bakımından geçerli olmayacaktır. İhracat istisnasına ilişkin KDV Beyannamesi de işte bu vergilendirme döneminde verilecektir (Duman, 2000).

Yukarıda ifade edildiği gibi intaç tarihi, fiili ihraç tarihi olarak değerlendirilmektedir.

Genel olarak intaç tarihi, malların sevkine ilişkin işlemlerin tamamlandığı, gümrük işlemlerinin gümrük idaresi açısından tamamen bitirilmiş olduğu tarihi göstermekte olup, bu tarihte mallar henüz gümrük hattını geçerek bir başka ülkeye ulaşmamaktadır. Buna göre, malların yükleme işleminin tamamlandığı tarihi gösteren intaç tarihinde, ihracata konu mallar henüz T.C gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olmadığından, bu tarihte KDV ihracat istisnasının uygulanması ve istisna kapsamındaki bedelin beyanı mümkün değildir. KDV ihracat istisnası uygulamasında beyan açısından intaç tarihinin esas alınması halinde istisna, malın fiilen ihraç edildiği vergilendirme döneminden önceki bir dönemde uygulanabilecek, bu durumda ise bir erken KDV iadesine sebebiyet verilebilecektir. Dolayısıyla sonraki dönemlerde yararlanılacak istisnadan önceki dönemlerde yararlanılarak erken KDV iadesine sebebiyet verilmek suretiyle vergi ziyana neden olunabilmektedir (Oktar ve Tolu, 1995:4).

Konu hakkında yayımlanan 19 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (E/2) bölümünde, KDV uygulamasında ihracat işleminin gerçekleştiği tarihin, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce belirlenen ve gümrük çıkış beyannamesinin (01.01.1996 tarihinden itibaren gümrük beyannamesi) ilgili bölümünde belirtilen "gümrük hattını çıkış tarihi" olduğu belirtilmiştir (KDVK Genel Tebliği 19).

İç gümrüklerden yapılan ihracatlarda da, KDV istisnası yönünden fiili ihracat tarihinin tespiti önem taşımaktadır. İç gümrüklerden yapılan ihracatlarda da, KDV ihracat istisnası bakımından fiili ihraç tarihi, malların iç gümrüklerden çıkışının yapıldığı tarih değil, malların T.C. Gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce belirlenen ve gümrük beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen gümrük hattını çıkış tarihi esas alınacaktır. Konu hakkında yayımlanan 13/03/1991 tarih ve 1991/3 Sıra No'lu KDV İç Genelgesinde de aynı husus vurgulanmıştır. Söz konusu genelgede, iç gümrüklerden yapılan ihracatlarda KDV ihracat istisnasının belirlenmesinde gümrük beyannameleri değerlendirilirken, iç gümrüklerden yapılan yüklemelere itibar edilmemesi, malın sınır gümrüğünden çıkış tarihini gösteren imzalı ve kaşeli tarihlerin esas alınması gerektiği belirtilmiştir (KDV İç Genelgesi, 13/03/1991-1991/3).

Önceki bölümlerde de belirtildiği gibi 4842 sayılı kanunla müşterilere gönderilmek üzere gümrük antrepo işleticisine yapılan teslimler de ihracat teslimi sayılmıştır. Bu durumda mallar antrepo işleticisine teslim edildiği anda, ihracat istisnasının şartları gerçekleşmiş olacağından istisna, söz konusu vergilendirme döneminde beyan edilebilecektir. Söz konusu durum ihracatçının, mallar TC gümrük bölgesini geçmeden iadeye hak kazanmasını sağlamaktadır. Ancak, intaç ve fiili ihraç tarihlerinin aynı olması halinde, herhangi bir sorun olmayacaktır. İstisnanın beyan edileceği döneme ilişkin aşağıda bir örnek verilmiştir.

İstisnanın beyan edileceği döneme ilişkin örnek (Gezgin ve Aytürk, www.vdd.org.tr 24.07.2006):

(X) A.Ş. yapacağı ihracata ilişkin faturayı 20.12.2002'de düzenlemiştir. 30.12.2002'de gümrük beyannamesi düzenlenmiş ve intaç tarihi 05.01.2003 olarak belirtilmiştir. Gümrük beyannamesine göre malların fiilen yurtdışına çıktığı tarih ise 01.02.2003'dür.

Bu durumda ihracat istisnasının beyan edileceği dönem şubat 2003 vergilendirme dönemi olacaktır. Faturanın daha önceki bir tarihte düzenlenmiş olması durumu değiştirmemektedir. Mükellef ihracat istisnasının uygulanma şartlarını malları fiilen ihraç ettiği 01.02.2003 tarihinde tamamladığı için istisnanın uygulanacağı dönem Şubat 2003 vergilendirme dönemidir.

İstisnanın malın fiilen yurtdışı edildiği dönemden önceki bir dönemde uygulanması, erken KDV iadesine neden olduğu takdirde vergi ziyayı söz konusu olabilecektir. Ancak, ihracat istisnası malın fiilen ihraç edildiği dönemden önceki bir dönemde beyan edilmiş olmakla birlikte, beyanname uyarınca iade olarak doğan verginin, ihracatın gerçekleştirildiği döneme ait KDV beyannamesinin verilmesinden sonraki bir tarihte alınması halinde, erken iade ve vergi ziyasından söz edilemez. Maliye Bakanlığı'nın vermiş olduğu bir özelgede "ihracat istisnasına ait bedelin ihracatın yapıldığı tarihten önceki dönem beyannamesinde beyan edilmesine karşın, KDV iadesinin ihracatın gerçekleştirildiği dönem beyannamesinin verilmesinden sonraki tarihlerde yapılması halinde haksız ve erken bir KDV iadesinden söz edilemeyeceği" (02.01.1997 tarih ve 136 sayılı özelge) açıklanmıştır. Örneğimizde ihracata ilişkin beyanın Ocak ayında yapılmış olduğunu ve iadenin 10.04.2003 tarihinde alınmış olduğu varsayıldığında, istisna Şubat ayında doğru olarak beyan edilmiş olsaydı en erken 25.03.2003 tarihinde iade alınabilecekti. İade bu tarihten sonra alındığı için bir erken iade sözkonusu olmamaktadır.

3.3.3.7.3. İhracat İstisnasında Bedelin ve İade Olunacak KDV'nin Tespiti

a) Hesaplama Yöntemi:

Yukarıda da bahsedildiği üzere, iade edilecek verginin hesaplanması ile ilgili ana ilke, kanunun 32'nci maddesinde belirlenmiştir. Söz konusu maddede yer alan "..... istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV iade olunur." şeklindeki ifade, iade edilecek verginin hesaplanma yöntemi ve sınırını belirlemektedir. Buna göre, iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle mükellefe iade edilecek vergi, bu işlemlerin bünyesine giren yani bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergidir. Bu şekilde yüklenilen vergiler öncelikle indirim konusu yapılacak, indirilememesi halinde ise iade edilecektir (Uzunoglu, 2001).

Bu durumda, iade edilecek verginin hesaplanabilmesi için mükelleflerin her şeyden önce iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin yüklenilen vergiyi diğer işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden mutlak suretle ayırmaları gerekmektedir. Bir başka ifade ile yüklenilen vergi hesaplanırken iade hakkı doğuran işlem bünyesine fiilen giren tutarların esas alınması gerekir. Bu yöntem yerine, iade hakkı doğuran işlem bedelinde genel vergi oranının veya işleme ilişkin vergi oranının çarpılması suretiyle iade edilecek

verginin hesaplanması söz konusu değildir. Yüklenilen vergilerden sadece mal alışları, hammadde alışları gibi girdiler için ödenen KDV'nin indirilebileceği şeklinde bir sınırlama yoktur. İndirimli oranda vergilenen işlemlere veya tam istisna kapsamında olan işlemlere ait her türlü alış ve giderlere ödenen KDV iade kapsamına dahildir. Bunlar arasına hammadde, yardımcı madde, ulaşım, ambalaj, kırtasiye gibi genel giderlere ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ödenen KDV'ye girmektedir (Pehlivan, 2004:121-131).

Yüklenilen vergiler kapsamına, iade hakkı doğuran işlemle ilgilendirilebilen normal alış ve giderler, genel üretim ve genel yönetim giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymet için yapılan harcamalara ilişkin vergiler girmektedir. Bu vergiler hesaplanırken, iade hakkı doğuran işlemin maliyetinin tespitine ilişkin yöntemlerden faydalanılacaktır. V.U.K.'nın 275'inci maddesine göre maliyet muhasebesi tutan imalatçılar, yüklendikleri KDV'yi de aynı ilkeler ışığında hesaplayacaklar, genel üretim ve genel yönetim giderlerinden mamule verilen payı hangi yöntemle hesaplıyorlarsa, bu giderler dolayısıyla yüklendikleri vergileri de aynı yöntemle hesaplayacaklardır. Örneğin genel idare giderlerinin yarısını mamul maliyetine dahil eden işletmelerde bu giderler nedeniyle ödenen vergilerin de yarısı yüklenilen vergi hesabında dikkate alınacaktır. Faaliyetlerinin tamamı iade hakkı doğuran işlemde oluşan mükelleflerin, bu giderlerle ilgili ödedikleri verginin tamamını da yüklenilen vergi içine dahil edebilecekleri tabiidir. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden isabet eden payın hesaplanması özellik arz ettiği için bu husus ileride ayrı bir başlık altında irdelenecektir. Bilindiği üzere, iade hakkı doğuran işlem nedeniyle yüklenilen verginin bir kısmının önceki dönemlerden kaynaklanması hatta tamamen veya kısmen bu dönemlerde indirim konusu yapılmış olması da mümkündür. İade edilecek verginin hesaplanmasında bu durumun bir önemi bulunmamaktadır. İade hakkı doğuran işlemin ait olduğu dönemdeki indirim KDV tutarının yeterli olması halinde bu durumdaki vergilerin de tamamının iade olarak alınması mümkün olabilmektedir (Uzunoğlu, 2001).

Bu durumda iade olarak istenecek vergi, esas itibariyle malın satın alınmasına bağlı olarak ödenmiş bulunan KDV'den oluşacaktır. Asıl mala ait KDV yanında, genel idare giderlerinden ve amortismanlardan da iade hakkı doğuran ihraç konusu mala isabet eden kısımların hesaplamaya dahil edilmesi mümkündür. Malın nakliyesi, ambarlanması, ambalajı gibi giderler dolayısı ile yüklenilen katma değer vergileri de hesaplamaya dahil

edilebilecektir. Ancak isteyen mükelleflerin, sadece malın alışına bağlı KDV'yi iade olarak istemeleri, genel gider ve benzeri giderlerle ilgili vergileri indirilecek KDV hesabında takip etmeleri de mümkün olmaktadır (Pehlivan, 2004:121-131).

b) Yüklenilen Verginin, Genel Vergi Oranının Uygulanması Suretiyle Bulunan Tutarı Aşması:

İade hakkı doğuran işlem nedeniyle yüklenilen verginin hesaplanmasında nasıl iade hakkı doğuran işlem bedeli ile genel vergi oranının çarpılması suretiyle bulunan tutarın esas alınması mümkün değilse, yine iade edilecek verginin bu tutarla sınırlandırılması da söz konusu değildir. Bu konuda ana prensip, fiilen yüklenilen verginin tutarı ne olursa olsun (diğer şartları da taşımak kaydıyla) tamamının iade edilmesi olmaktadır (ATİK'lerle ilgili özel durum hariç). İade edilecek verginin, iade hakkı doğuran işlem bedeline genel vergi oranının uygulanması suretiyle bulunan tutarı aşamayacağına yönelik olarak mevzuatta yer alan tek düzenleme 24 Seri No'lu Genel Tebliğin (E) bölümünde yapılan açıklamalar olmaktadır. Ancak söz konusu düzenleme, hem amortismanı tabi iktisadi kıymetler nedeniyle iade edilecek vergilerin hesaplanmasına yönelik olması hem de diğer işlemler için bu konuda daha sonra yayımlanan 36 ve 39 Seri No'lu Genel Tebliğlerde aksi yönde düzenlemeler yapılmış olması nedeniyle, ATİK'ler dışında yapılacak iade işlemlerinde bir anlam ifade etmemektedir. Aksi bir düzenleme esasen Kanunun 32'nci maddesine de aykırı olurdu. Dolayısıyla ATİK'ler nedeniyle yüklenilen vergiler hariç olmak üzere, iade hakkı doğuran işlem nedeniyle yüklenilen vergilerin tamamının iadesinin talep edilmesinde hiçbir yasal engel bulunmamaktadır (Uzunoğlu, 2001).

Esasında normal olarak yüklenilen vergilerin, iade hakkı doğuran işlem bedelinin genel vergi oranı ile çarpılması suretiyle bulunan tutarı aşmaması gerekir. Ancak bazı özel durumlarda (Örneğin; zorunlu olarak zararına satış, kurların aleyhe değişmesi, yüksek orana tabi giderlerin kullanılmış olması, bazı giderlerin belli dönemlerde ödeniyor olması gibi) söz konusu olabilecek bu hususun da haklı nedenlerden kaynaklandığının mükellefler tarafından tevsik edilmesi gerekeceği açıktır.. Bu durumun haklı nedenlerle tevsik edilememesinin inceleme nedeni olabileceği ni de unutmamak gerekir (Uzunoğlu, 2001).

3.3.3.7.4. İhracatın Beyannamede Gösterilmesi

İhracata ilişkin tutarların ve yüklenilen KDV'nin beyannamede gösterilmesini basite indirgenmiş bir örnek yardımıyla şöyle açıklayabiliriz.

Örnek Olay:

ABC Şirketi, Haziran 2006 döneminde, 500 adet krank mili üretimi gerçekleştirmiştir. Şirket bu dönemde 300 adet krank milini ihraç etmiş, 200 adet krank milini ise yurtiçinde satmıştır. İhracatın bir kısmı Almanya'ya bir kısmı da İtalya'ya gerçekleştirilmiştir. Şirket Almanya'daki A işletmesine 125 adet krank mili, İtalya'daki B işletmesine ise 175 adet krank mili satmıştır. 1 adet krank mili = 100,00 YTL' dir. Bu durumda şirketin satışlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki olacaktır:

Yurtiçi satışlar = 200 x 100,00 = 20.000,00 YTL

Yurtdışı Satışlar = 300 x 100,00 = 30.000,00 YTL

SATIŞLAR	Tutar	KDV
Yurtiçi Satışlar	20.000.-	3.600.-
Yurtdışı Satışlar	30.000.-	-
TOPLAM	50.000.-	3.600.-

Tablodan görüldüğü gibi yurtiçi satışlar için (20.000 x 0,18 =) 3.600,00 YTL KDV hesaplanmış ve alıcı işletmeden tahsil edilmiştir. Yurtdışı satışlar için ise daha önce yapılan açıklamalardan anlaşılabacağı üzere Destinasyon İlkesi gereği KDV hesaplanmamıştır. Aynı dönemde işletme 500 adet krank mili üretimi ve daha sonra yapacağı üretimler için 70.000,00 YTL tutarında hammadde ve mal alımı gerçekleştirmiştir. Bunun dışında 5.000,00 YTL tutarında çeşitli gidere katlanmıştır. Bu alımlar dolayısıyla (75.000 x 0,18=) 13.500,00 YTL KDV ödemiştir. Önceki Dönemden KDV ise 1.500,00 YTL' dir.

ALIŞLAR	Tutar	KDV
Hammadde Alışları	70.000.-	12.600.-
Diğer Girdiler	5.000.-	900.-
TOPLAM	75.000.-	13.500.-

Yukarıda yer alan bilgiler doğrultusunda; ABC Şirketinin Haziran 2006 döneminde düzenleyeceği KDV Beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır:

KDV Beyannamesinin Matrah ve Vergi Bildirimi bölümünde Tablo:1 Tevkifat Uygulanmayan İşlemler içine dahil edilecek olan yurtiçi satışlardır, yurtdışı satışlar ihracat istisnası kapsamında olduğu ve KDV hesaplanmayacağı için bu bölüme dahil edilmeyecektir. Buna göre Tablo:1'in 10.satırına yazılacak teslim ve hizmet bedeli 20.000,00 YTL, hesaplanan KDV ise 3.600,00 YTL'dir.

MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ						
TABLO-1 TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER						
MATRAHIN VERGİ ORANLARINA GÖRE DAĞILIMI	TESLİM VE HİZMET BEDELİ		KDV ORANI	HESAPLANAN. KDV		
	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)	(%)		(YTL)	(YKr)
	6		1	7		
	8		8	9		
	10	20.000	00	11	3.600	00
	12			13		

[Not: Bu tabloda, verginin konusuna girmeyen ve vergiden istisna olan işlemlere yer verilmeyecek, sadece vergiye tabi işlemler (alıcının tevkifat uyguladığı işlemler hariç) ait oldukları vergi oranları itibariyle ayrı ayrı beyan edilecektir. İhraç kaydıyla teslimler ile özel matrah şekli uygulanan işlemlerde bedelin matraha dahil olan kısmı da bu tabloya dahil edilecektir. (KDV Sirküleri – 24)]

TABLO-3 DİĞER İŞLEMLER					
		TESLİM VE HİZMET		HESAPLANAN KDV	
		(YTL)	(YKr)		
22	43 No'lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki İşlemler (3)			23	
24	61 No'lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki İşlemler (4)			25	
26	Diğerleri			27	
28	MATRAH TOPLAMI (6+8+10+12+14+16+18+20+22+24+26)			20.000	00
29	HESAPLANAN KDV TOPLAMI			3.600	00
30	İLAVE EDİLECEK KDV				
31	TOPLAM KDV (29 + 30)			3.600	00

[Bu tabloda, 43 ve 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğlerine göre Türkiye'de ikamet etmeyenlere beyannamenin ait olduğu dönemde yapılan teslimler beyan edilecektir. Bunlar istisna kapsamına girmekle birlikte istisna şartları işlemten sonra oluşan teslimlerdir. Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılan teslimler, istisna şartları aynı dönemde oluşsa bile bu tabloda beyan edilmelidir. 22.satır Yolcu İstisnası, 24.satır Bavul Ticareti. 28. Satır: Matrah Toplamı Tablo 1, 2 ve 3'ün "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütunlarında yer alan tutarların toplamı bu satıra yazılacaktır. -29. Satır: Hesaplanan KDV Toplamı Tablo 1, 2 ve 3'ün "Hesaplanan KDV" sütunlarında yer alan vergi tutarlarının toplamı bu satıra yazılacaktır. - 30. Satır: İlave Edilecek KDV Bu satırda; fazla ve yersiz hesaplandığı anlaşılan vergiler, işlemin kısmi istisna kapsamına girmesi nedeniyle indirim hesaplarından çıkarılması gereken vergiler ve çeşitli nedenlerle düzeltme amacıyla "Toplam KDV" içine alınması gereken vergiler beyan edilecektir. 31. Satır: Toplam KDV 29 ve 30. satırların toplamı bu satıra yazılacaktır. (KDV Sirküleri – 24)]

Haziran 2006 döneminde başka satış ve teslim bulunmadığı için Tablo:1'deki değerler aynen Tablo:3'e aktarılacaktır. Buna göre Tablo:3'ün 28. satırı 20.000,00 YTL, 29. ve 30. satırı da 3.600,00 YTL olacaktır.

ABC Şirketinin önceki dönemden devreden KDV'si 1.500,00 YTL olarak bilinmektedir. Önceki dönemden devreden KDV Tablo:4'de 32.satırda yer alacaktır. Tablo 4:'ün 33.satırına ise Haziran 2006 döneminde yapılan giderlere ilişkin KDV toplamı yazılacaktır. ABC Şirketinin anılan dönemde yaptığı giderlere ilişkin indirilecek KDV'si $((70.000,00 + 5.000,00) \times 0,18 =)$ 13.500,00 YTL'dir ve 33.satıra yazılacaktır. Tablo 4'ün son satırında ilgili döneme ilişkin indirimlerin toplamı yazılmaktadır. Bu tutar örneğimizde yer alan verilere göre 32. (Önceki dönemden devreden KDV) ile 33. (Bu döneme ait indirilecek KDV) satırların toplamından oluşmakta olup $(1.500,00 + 13.500,00)$ 15.000,00 YTL'dir. Buna göre 37. satıra 15.000,00 YTL yazılacaktır.

TABLO-4 İNDİRİMLER			
32	Önceki Dönemden Devreden KDV	1.500	00
33	Bu Döneme Ait İndirilecek KDV	13.500	00
34	Mal İadeleri veya Gerçekleşmeyen İşlemler Nedeniyle		
35	43 No'lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili		
36	61 No'lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili		
37	İNDİRİMLER TOPLAMI (32+33+34+35+36)	15.000	00

[32. Satır: Önceki Dönemden Devreden KDV; Varsa önceki dönem beyannamesinin "Sonraki Döneme Devreden KDV" satırındaki (41. satır) tutar bu satıra yazılacaktır. -33. Satır: Bu Döneme Ait İndirilecek KDV; İndirim hakkı bu dönemde doğan KDV tutarları yazılacaktır. -34. Satır: Mal İadeleri Veya Gerçekleşmeyen İşlemler Nedeniyle Düzeltilecek KDV; Mükellefler arasındaki mal iadeleri ile vazgeçilen veya gerçekleşmeyen hizmetler nedeniyle KDV'nin 35. maddesine göre düzeltme işlemine konu olan KDV tutarları bu satıra yazılacaktır. -35. Satır: 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili Düzeltilecek KDV; Beyannamenin ait olduğu dönemde veya önceki

dönemlerde yapılan 43 No'lu KDV Genel Tebliği (yolcu istisnası) kapsamındaki satışlarla ilgili olup beyannamenin ait olduğu dönemde alıcıya iade edilen KDV tutarı bu satıra yazılacaktır. -36. Satır: 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili Düzeltilecek KDV; Beyannamenin ait olduğu dönemde veya önceki dönemlerde yapılan 61 No'lu KDV Genel Tebliği (Bavul Ticareti) kapsamındaki teslimlerden istisna şartları bu dönemde oluşan (Döviz Alım Belgesi ve Onaylı Özel Faturası bu dönemde temin edilen) kısmına ait hesaplanan KDV yazılacaktır. (KDV Sirküleri – 24)]

KDV Beyannamesinde Hesaplanan KDV Toplamı (Toplam KDV) İle İndirimler Toplamı belirlendikten sonra, sıra bu iki değerin birbiriyle mahsubuna gelmektedir. Bu mahsup sonucu ise Tablo:5 Sonuç Hesapları bölümünde ilgili satıra aktarılmaktadır.

Örneğimizde;

37.satırda yer alan İndirimler Toplamı = 15.000,00 YTL

31.satırda yer alan Toplam KDV (Hesaplanan KDV Toplamı) = 3.600,00 YTL

= (37-31) Toplam KDV-İndirimler Toplamı = 11.400,00 YTL

olacaktır. Şirketin Haziran 2006 dönemine yurtdışı satışı olmasaydı bu tutar sonraki döneme devreden KDV olarak yazılacaktı. ABC Şirketi ihracat istisnası dolayısıyla, anılan dönemde yurtdışına göndermiş olduğu 300 adet krank milinin üretimi için yüklenmiş olduğu KDV'yi iade olarak talep edebilecektir. Ancak iade olarak isteyeceği tutar İhracat tutarının %18'ini geçemez. Şirketin Haziran dönemindeki ihracatı 30.000,00 YTL idi. Buna göre işletme, $(30.000,00 * 0,18=)$ 5.400,00 YTL'den daha fazla iade talep edemeyecektir. Şirketin anılan dönem için talep ettiği KDV'yi 5.000,00 YTL olarak kabul edersek;

Şirketin sonraki döneme devreden KDV'si (37-31 farkı) 11.400,00 olarak hesaplanmıştı. İade olarak talep edilen 5.000,00 YTL devreden KDV'den düşülecek ve son durumda devreden KDV $(11.400,00 - 5.000,00=)$ 6.400,00 YTL olacaktır. Bu bilgiler doğrultusunda Tablo:5'in 40.satırına İade Edilmesi Gereken KDV 5.000,00 YTL, 41.satırına da Sonraki Döneme Devreden KDV 6.400,00 YTL yazılacaktır.

TABLO-5 SONUÇ HESAPLARI			
38	Tecil Edilecek KDV		
39	Ödenmesi Gereken KDV		
40	İade Edilmesi Gereken KDV	5.000	00
41	Sonraki Dönemlere Devreden KDV	6.400	00

[Bu tabloda yer alan 38 ve 40. satırlar Föy'de yer alan açıklamalara göre, 39 ve 41. satırlar ise bu satırlarda parantez içinde belirtilen hesaplama göre doldurulacaktır. (KDV Sirküleri – 24)]

Sonuçta ihracata ilişkin bilgiler, KDV Beyannamesinin arka yüzünde Tablo:8 Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler bölümünde gösterilecektir. Bu Tabloda Mal ve Hizmet İhracatının Kod Numarası 301 Kanun Madde No ise 11/1-a'dır. Örneğin yapılan teşvik belgeli satış olsaydı; Kod Numarası 308 ve Kanun Madde No 13/d olcaktı. Bu şekilde aynı ay içinde birden fazla istisna hükümlerine uyan satış gerçekleştirilirse alt alta sıralanarak TOPLAM satırında bunların toplamı ve yüklenilen KDV'leri gösterilecektir. Daha sonra da diğer İade hakkı Doğuran İşlemler varsa onlarla toplanarak 82.satırda İade Edilebilir KDV kısmına aktarılacaktır. Örneğimizde, Yalnızca KDVK Md.11/1-c kapsamında ihracat işlemi olduğu için, söz konusu ihracat işlemlerine ilişkin teslim ve hizmet bedeli toplamı önce 58. satıra, sonra 68. satıra yazılacaktır. Ayrıca, ihracata ilişkin Yüklenilen KDV önce 59. satıra, sonra 69. satıra ve son olarak 82. satıra yazılır. KDV beyannamesinin önyüzünde yer alan Tablo:5'de 40. satır ile buradaki 82. satırda yer alan tutar birbirinin aynı olması gerekmektedir. Bu işlemler sonucu oluşan tablo aşağıdadır.

TABLO-8 TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER							
KOD	KDVK	TESLİM VE HİZMET			YÜKLENİLEN KDV		
		YTL	YKr			YTL	YKr
301	11/1-a	58	30.000	00	59	5.000	00
TOPLAM		68	30.000	00	69	5.000	00
TABLO-9 DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER							
KOD	KDVK	TESLİM VE HİZMET			İADEYE KONU OLAN KDV		
		YTL	YKr			YTL	YKr
TOPLAM		80			81		
İade Edilebilir KDV					82	5.000	00

[KDVK'nına göre tam istisna kapsamına giren işlemler ile bu işlemlere ilişkin "KOD NO" ve "KDVK MD. NO" bölümleri Föy'deki TABLO 12'den seçilerek beyan edilecektir. Bu işlemler dolayısıyla iade almak istemeyen mükelleflerin "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa işlem bedelini, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" (sıfır) yazmaları gerekmektedir. (KDV Sirküleri – 24)]

3.3.3.8. Mal İhracatında Özellikli Durumlar

3.3.3.8.1. İhracat Faturasındaki Dövizin YTL'ye Çevrileceği Tarih ve

Beyanı

3065 sayılı KDVK'nın 26. maddesinde, "Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir" hükmü yer almıştır (KDVK Md.26).

Yukarıda açıklandığı üzere, KDV ihracat istisnasında, istisnanın beyanı açısından vergiyi doğuran olay, ihracatın fiilen gerçekleştirildiği, diğer bir anlatımla ihracata konu malın T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye ulaştığı tarihte meydana gelmektedir. Bu nedenle, KDV ihracat istisnası açısından ihracat bedeli dövizlerin malın fiilen yurt dışı edildiği tarihteki T.C Merkez Bankası cari alış kuru üzerinden YTL'ye çevrilerek, malların fiilen ihraç edildiği döneme (aya) ait beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın 09.09.1992 tarih ve 70564 sayılı özelgesinde de, şu şekilde bir açıklama yapılmıştır. "KDV ihracat istisnası uygulaması ihracatın gerçekleştirildiği dönemde uygulanacağından, fatura daha önceki bir tarihte düzenlense dahi ihracat istisnasına ait bedeller faturanın kesildiği dönemde değil, malın gümrük hattını geçtiği dönem beyannamesinde beyan edilecektir. İstisna işlemine ait bedeller, ihracatın gerçekleştirildiği dönem beyannamesi ile beyan edildiğinden, fatura ve gümrük çıkış beyannamesinde ihracat bedeli olarak gösterilen dövizlerin ihracatın gerçekleştirildiği tarihteki cari kur (alış) üzerinden Yeni Türk Lirasına çevrilmesi gerekmektedir. Bu şekilde bulunan tutarların ilgili dönem KDV beyannamesinin "Teslim ve Hizmet İşlemlerinin Karşılığını Teşkil Eden Bedel" satırında gösterilmesi, daha sonra da aynı beyannamenin " ihracat istisnası" ait bölümünde gösterilmek suretiyle matrahtan indirilmesi gerekmektedir (Maliye Bakanlığının 09.09.1992 tarih ve 70564 sayılı özelgesi).

3.3.3.8.2. Faturası Düzenlenen Malların Sonraki Yılda İhraç Edilmesi

Halinde KDV İstisnası ve Gelirin Beyan Edileceği Dönemin Tespiti

İhracat teslimlerinde teslim ve satış işlemlerinin tekemmül etmiş sayılabilmesi için fiili ihracatlarının yapılmış olması gerekir. Aksi halde ihracat tesliminden ve KDV istisnasından bahsedilemeyecekti (Kırıktas, 1998:117).

Yukarıda da belirtildiği üzere, KDV ihracat istisnası, ihracata konu malın fiilen ihracat edildiği diğer bir ifade ile TC gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye ulaştığı tarihte uygulanacak ve istisnaya ait bedeller bu tarihin ait olduğu aya ilişkin KDV beyannamesi ile beyan edilecektir. Dolayısıyla önceki yıl açılan gümrük beyannamesine konu olan malın, sonraki yılda fiilen ihraç edilmesi halinde, KDV istisnası fiili ihraç tarihinde uygulanacak, ihracata ait bedeller, ihracatın fiilen gerçekleştiği ay beyannamesi ile beyan edilecektir. İhracat teslimi, fiili ihracat tarihinde gerçekleşmiş olduğundan, ihracat faturasının ilke olarak VUK'nun 231/5. maddesine göre fiili ihracat tarihinden itibaren 10 gün içinde düzenlenmesi ve ihracata ait bedellerin ve istisna uygulamasının, malların fiilen ihracat edildiği ay beyannamesi ile beyanı gerekmektedir (Kırıktas, 1998:119).

Örneğin gümrük beyannamesi 20 Aralık 1998'de açılan malların 25 Ocak 1999 tarihinde fiilen ihraç edilmesi halinde, KDV istisnası ve ihracat bedelleri 1998 Aralık ayı değil, 1999 Ocak ayı KDV beyannamesi ile beyan edilecek, ihracat faturası ise 25 Ocak 1999 tarihinden itibaren 10 gün içinde düzenlenebilecektir. 10 günlük süre nedeniyle ihracat faturasının 1999 Şubat ayında düzenlenmesi halinde de, fiili ihracat işlemi 1999 Ocak ayı içinde gerçekleştirildiğinden, KDV istisnası ve beyanı Ocak ayı beyannamesi ile beyan edilecektir (Kırıktas, 1998:119).

Yukarıdaki açıklama ile örtüşen Maliye Bakanlığının açıklaması da şu şekildedir: “Gümrük beyannamesi 1995 Aralık ayında açılan malların 1996 yılında fiilen ihraç edilmesi halinde, bu işten sağlanan kazanç 1996 yılının geliri olarak vergilendirilecektir. Çünkü mal fiilen ihraç edilmedikçe satış akdi tamamlanmış olacağından, tahakkuk etmiş bir alacaktan da söz edilmeyecektir. İhracat faturasının ise, fiili ihraç tarihinden itibaren en geç 10 gün içinde düzenlenmesi gerekir.” şeklinde idari görüş bildirilmiştir” (Maliye Bakanlığı'nın 20/01/1998 tarih ve 1626, 08/06/1998 tarih ve 21487 sayılı özelgeleri).

Yukarıda belirtildiği üzere, ihracat faturası, akreditif ve gümrük beyannamesinin açılması ve sair nedenlerle mallar fiilen ihraç edilmeden önce düzenlenebilmektedir. Buna göre, “vergiyi doğuran olayın, malların fiilen ihraç edildiği tarihte meydana geldiği ve alacak hakkının bu tarihte doğduğu ilkesi gözönünde tutularak, ihracat faturası bir önceki yılda düzenlense dahi, ihracat bedellerinin, malların fiilen ihraç edildiği yılda elde edildiği kabul edilmesi ve bu yılın geliri olarak vergilendirilmesi gerekmektedir” (Kırıktaş, 1998:120).

İhracata konu malın alış faturasının, ihracat faturasından sonraki bir tarihte düzenlenmiş olması, diğer bir ifadeyle ihracat faturasının, ihraç edilen malların alış belgelerinden önceki bir tarihte düzenlenmesi, diğer şartların gerçekleşmiş olması şartıyla, tek başına ihracat istisnasının uygulanmasına engel oluşturmamaktadır. Ancak, bu durumda ihracat istisnası, ihraç edilen malların, ihracat faturasından sonraki bir tarihte düzenlenen alış faturaları kapsamındaki mallar olduğunun bir vergi incelemesi ile tespit edilmesi şartına bağlı olarak uygulanabilecektir. Aksi halde, KDV istisnası uygulanmayacaktır (Maliye Bakanlığı'nın 03/04/1990 tarih ve 33459 sayılı özelgesi).

3.3.3.8.3. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde KDV İstisnası

Ticaret konusu yapılan malların alıcıları tarafından çeşitli nedenlerle satanlarına iade edilmesine uygulamada sürekli rastlanmaktadır. Satılan malların iadesi yurtiçi alım-satım yapan işletmeler arasında olduğu gibi yurtdışı alım-satım yapan işletmeler arasında da olabilmekte, ihraç edilmiş mallar çeşitli nedenlerle yurt dışından iade edilebilmektedir. KDV Kanunu'nun 16/1-b maddesine göre; ihracat istisnasından faydalanılarak yurtdışına satılan ancak Gümrük Kanunu'nun 168, 169 ve 170'nci maddelerinde belirtilen şekilde çeşitli nedenlerle geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşyaya ilişkin ihracat istisnasından yararlanılan tutarın ilgili gümrük idaresine ödenmesi veya aynı tutar kadar teminat gösterilmesi gerekmektedir (Taşyürek, 2003:57). Geri gelen eşya konusu önce 23 No'lu, daha sonrada 46 No'lu KDV Genel Tebliğlerinde incelenmiştir. İhraç edilen eşyaların geri gelmesi, iki başlık altında ele alınabilmektedir (Çakar, 1996).

- ✓ KDV ödenmek suretiyle alınan malların ihracı,

- ✓ KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesine göre KDV ödenmeksizin alınan malların ihracı.

İhraç edilen malların geri gelmesi halinde imalatçılar ve ihracatçılar için yapılması gerekli işlemler 46 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin C bendinde aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.

a) KDV Ödenmek Suretiyle Satın Alınan veya İşletmede İmal Edilen İhraç Mallarının Geri Gelmesi: İhraç edilen mallarla ilgili olarak iadesi talep edilen KDV henüz nakden veya mahsuben iade edilmemiş ise, ihracatçının KDV iadesinden yararlanmadığı kabul edilecek ve Gümrük Kanununun 132. maddesi uyarınca geri gelen mallar için gümrükte KDV 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 KDV beyannamesinin satışlardan iade edilen işlemlerle ilgili satırına yazılarak indirilebilmektedir (KDVK Genel Tebliği 46).

İhraç edilen mallara ilişkin KDV'nin iadesi talep edilmemiş ve yüklenilen KDV'nin indirim yolu ile giderilmesi söz konusu ise, geri gelen eşya ithalat istisnasından faydalanılabilecektir. Malın gümrükten çekilmesi için herhangi bir meblağ da ödenmeyecektir (Çakar, 1996).

b) Kanunun 11/1-c Maddesi Uyarınca Satın Alınarak İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi: KDVK'nın 11/1-c maddesi kapsamında teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanununun 132. maddesinde belirtildiği şekilde geri gelmesi halinde ithalat istisnasından faydalanılabilmesi için, ihracatçıya düzenlenen faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen KDV'nin ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesi gerekmektedir. Bu durumda, Kanunun 11/1-c maddesi uyarınca fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı tarafından ödenmeyen KDV tutarının ilgili gümrük idaresine ödendiğinin ihraç kaydıyla mal teslim eden tarafından tevsiki şartıyla, döviz alım belgesi ve gecikme zammı aranmaksızın anılan madde kapsamında terkin veya iade işlemleri yerine getirilebilmektedir (KDVK Genel Tebliği 46).

Gümrüğe ödenen meblağ daha önceki aşamada beyan edilen ancak tecil veya terkin olunan veya iade olarak alınan KDV'nin idare tarafından geri alınması anlamına gelmektedir. Bu meblağ ihracatçı tarafından gümrük makbuzuna dayanılarak ödendiği dönemde indirim konusu yapılmaktadır (Çakar, 1996). Öte yandan, geri gelen malların ihracatçılar tarafından imalatçılara, tedarikçilerine ya da yurt içindeki üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi bulunmaktadır (KDVK Genel Tebliği 46). İhracatçılara ihraç kaydıyla mal satan imalatçılar bakımından ise durum değişmemektedir. Eğer ihraç kaydıyla satış nedeniyle tahsil edilmeyip beyan edilen KDV terkin ve/veya iade olunmuşsa yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Eğer sözkonusu KDV tecil edilip henüz terkin ve/veya iade olunmamışsa, fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı tarafından ödenmeyen KDV tutarının, ihracatçı tarafından gümrük idaresine ödendiğinin tevsik edilmesi şartıyla, terkin ve/veya iade işlemi vergi dairesi tarafından gerçekleştirilecektir. Maliye Bakanlığı uygulamada bir takım karışıklıklara yol açmamak için pratik olan yolu seçmiş ve sanki mallar geri gelmemiş gibi ihraç kaydıyla satış yapan imalatçıların terkin ve/veya iade işlemlerini; döviz alım belgesi ve Kanunun 11/1-c maddesinde belirtilen, ihracatın gerçekleşmemesi halinde tahsil edilmesi gereken, gecikme zammını aramaksızın yerine getirmeyi taahhüt etmiştir (Çakar, 1996).

3.3.3.8.4. Vade Farkı, Kur Farkı

Bilindiği üzere vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler KDV matrahına dahildir (KDVK md.24/c). İhracat bedelinin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan vade farkları da ihracat teslimi ile ilgili olduğu için KDV'den istisna olacaktır. Benzer bir durum olarak dövize endeksli olarak satın alınıp ihraç edilen mallar için sonradan ortaya çıkan kur farkları nedeniyle fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir. Buna göre kur farkı nedeniyle yüklenilen KDV'nin söz konusu kur farkının ödendiği dönemde indirim konusu yapılması ve indirimle giderilemeyen kısmın ise iade edilmesi gerekmektedir (Gezgin ve Aytürk, www.vdd.org.tr 24.07.2006).

3.3.3.8.5. İhracata Konu Malların Zayi Olması

KDV Kanunu'nun "İndirilemeyecek KDV" başlıklı 30. maddesinin 4503 sayılı Kanunla[1] değişik (c) fıkrası ile "Deprem veya sel felaketi nedeniyle zayi olanlar hariç

olmak üzere zayi olan mallara ait KDV'nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hükmüne bağlanmıştır (Biyar, www.muhasabetr.com 14.06.2006).

Ancak, İhracat edilen malların zayi olması durumunda KDV Kanunu'nun 12. maddesindeki şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine göre işlem yapılacaktır. Şartlar gerçekleştikten sonra zayi olan mallar için ihracat istisnası kapsamında işlem yapılabilir (Duman, 2003). Yani mallar, TC gümrük bölgesini geçmeden zayi olmuş ise ihracat istisnası şartları gerçekleşmemiş olduğundan istisna hükümlerinden faydalanılamayacaktır.

3.3.3.8.6. İhracatın CIF Veya CF Bedel İle Yapılması

Kural olarak ihracat faturalarının FOB (Free On Board) bedel üzerinden düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak, KDV Kanunu'nun 24/a maddesine göre, teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri KDV matrahına dahil olacaktır. Bu nedenle ihracatın navlun ve sigorta ücretlerini de içeren CIF(Cost Insurance Freight) veya CF(Cost and Freight) bedelle yapılması durumunda bu bedellerin de ihracat istisnasına dahil olması gerekmektedir. İhracatçı ödediği bu bedeli ihracat bedeli ile birlikte KDV beyannamesinin ihracat istisnası satırına yazacaktır (Gezgin ve Aytürk, www.vdd.org.tr 24.07.2006).

3.3.3.8.7. Döviz Alım Belgesi İbrazı İle İlgili Hususlar

Bilindiği üzere, Maliye Bakanlığı, ihracattan ve İhracat kayıtlı teslimlerden doğan KDV iade ve mahsupları ile terkin işlemlerinde döviz alım belgesi ibrazı zorunluluğunu getirmiş bulunmaktadır. Buna göre, KDV'nin nakden iade edilmesi veya vergi borçlarına mahsup edilebilmesi için ihracat kayıtlı teslimde bulunan imalatçıların döviz alım belgesi ibraz etmeleri gerekmektedir. Maliye Bakanlığı, KDVK'nın 11 ve 32. maddeleri gereğince ihracat istisnası veya ihracat kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup işlemlerinde döviz alım belgesi ibrazı zorunluluğu uygulamasına 13.11.1997 tarih ve 23169 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 65 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile son vermiştir. Buna göre, söz konusu istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin KDV iade ve mahsup taleplerinin yerine getirilebilmesi için;

- ✓ Gümrük beyannamesinin aslı veya noter veya gümrük idaresi ya da YMM'den onaylı örneğinin,
- ✓ Alış ve satış faturalarının (İmalatçılarda sadece satış faturalarının) fotokopileri veya bu faturaların dökümünü gösteren ilgili işletmeca onaylı listelerin, vergi dairelerinde ibrazı gerekmektedir.

Bu uygulama KDV iade ve mahsubu yapılmamış dönemler için de söz konusu olacaktır. Bir başka deyişle, mükellefler iade veya mahsup için başvurmuş olmakla birlikte henüz iade ve mahsupları yapılmamışsa, vergi dairesi iade ve mahsup için döviz alım belgesi aramadan bu işlemleri yerine getirecektir. Örneğin ihracatçı mükellef (A). 1997 Haziran dönemine ilişkin ihracatı ile ilgili KDV iadesini, henüz döviz alım belgesi temin edemediği için alamamışsa, döviz alım belgesi ibrazına gerek olmadan KDV iadesini alabilecektir (Vural, 1997).

İhracattan veya ihraç kayıtlı teslimlerden doğan bir iade alacağı için mükellefin vergi borcuna mahsup talep etmesi halinde, iade hakkı doğuran işlemin dönemine bakılmaksızın döviz alım belgesi aranılmadan mahsup talebi yerine getirilecektir. Örneğin, bir ihracatçı 1997 yılı Mayıs dönemine ilişkin ihracatı ile ilgili olarak henüz döviz alım belgesi temin edemediği için mahsup yaptıramamış ise, diğer belgelerini ibraz etmek kaydıyla mahsup talep etme imkanı bulacaktır. Öte yandan, mükelleflerin döviz alım belgesi ibraz edemedikleri için yerine getirilmemiş olan mahsup talepleri döviz alım belgesi ibrazına gerek olmadan, (diğer gerekli belgelerin tamam olması kaydıyla) yerine getirilecektir. Ancak, hizmet ihracı ile 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde yer alan Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara döviz karşılığı yapılan satışlara ilişkin istisna işlemlerinde döviz alım belgesi ibrazı uygulamasına devam edilecektir (Vural, 1997).

84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile 65 Seri No'lu KDV Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. Mükelleflerin nakden veya mahsuben iade taleplerinde dilekçenin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla ibraz edecekleri belgeler ile ilgili olarak yeni düzenlemeler getirmiştir. Buna göre;

- ✓ Gümrük beyannameli mal ihracında,

- ✓ Yolcu beraberli eşya ihracında,
- ✓ Sınır ve kıyı ticaretinde,
- ✓ İhraç kaydıyla satışlarda (bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara satış yapılması hariç) Döviz Alım Belgesi (DAB) ibraz mecburiyeti yoktur.

Hizmet ihracında ve 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde usul ve esasları belirlenen “bavul ticareti” ile bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara ihraç kaydıyla satışlardan doğan KDV iade ve mahsup işlemlerinde ise DAB ibrazı uygulaması devam etmektedir. İhracat istisnası nedeniyle yapılan bir kısım KDV iadelerinde DAB aranmaması, bu ihracat bedellerinin yurda getirilme ve bozdurulma mecburiyetinin olmadığı anlamına gelmemektedir. Bir kısım ihracatlarda KDV iadesi alabilmek için DAB ibraz mecburiyetinin kaldırılmış olması, bu belgelerin yalnızca vergi dairesine ibraz zorunluluğunu ortadan kaldırmakta olup, diğer yetkili kurum ve kuruluşlara gerektiğinde ibraz mecburiyeti devam etmektedir (Gezgin ve Aytürk, www.vdd.org.tr 24.07.2006).

3.3.3.8.8. İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi

Bilindiği üzere 1567 sayılı Kanunun 6258 sayılı Kanunla değişik 1. maddesine göre, Bakanlar Kurulu'nca “Türk Parasının Kıymetinin Korunması Hakkında 32 Sayılı Karar”, 7/8/1989 tarihinde yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu Karar'ın 1. maddesi, “Türk parasının kıymetini korumak amacıyla, Türk parasının yabancı paralar karşısındaki değerinin belirlenmesine, döviz ve dövizli temsil eden belgelere (menkul değerler ve diğer sermaye piyasası araçları dahil) ilişkin tüm işlemler ile dövizlerin tasarruf ve idaresine, Türk parası ve Türk parasını temsil eden belgelerin (menkul değerler ve diğer sermaye piyasası araçları dahil) ithal ve ihracına, kıymetli maden, taş ve eşyalara ilişkin işlemlere, prim tahsili suretiyle bedelsiz ithal izni vermeye, ihracata, ithalata, özelliği olan ihracat ve ithalata, görünmeyen işlemlere, sermaye hareketlerine ilişkin kambiyo işlemlerine ait düzenleyici, sınırlayıcı esaslar bu karar ile tayin ve tespit edilmiştir,” şeklinde çok genel açıklamalar içermekte ve burada “ihracat” ayrıca zikredilmektedir. Diğer yandan Karar'ın ihracat başlıklı 8. maddesi aşağıdaki düzenlemeleri içermektedir (Baş ve Akay, 1998):

- ✓ Ticari amaçlarla ihraç edilen malların bedelinin, bu Karar'da öngörülen özel haller ile Bakanlıkça uygun görülen mücbir sebeplerden kaynaklanan gecikmeler hariç, fiili ihraç tarihinden itibaren en çok 180 gün içinde ihracatçılar tarafından yurda getirilerek bankalara veya özel finans kurumlarına, Türk Parası olması halinde tevsiki, döviz ise satılması zorunludur. Ancak;
- ✓ Söz konusu ihracat dövizlerinin en az % 70'inin fiili ihraç tarihinden itibaren 90 gün içerisinde getirilerek bankalara veya özel finans kurumlarına satılması halinde bakiye % 30'una tekabül eden kısmı üzerinde ihracatçı serbestçe tasarruf edebilir.
- ✓ Türkiye'de yerleşik kişilerin yurtdışında yerleşik kişilere yaptıkları teknik hizmet sözleşmelerine istinaden yurtdışındaki kişilere verdikleri hizmetler kapsamında (tamir, bakım, montaj hizmetleri ve benzerleri dahil) ve sözleşmede belirtilen hizmet bedeli içinde yurtdışına götürecekleri yedek parça ve malzemelerin ihraç işlemleri yürürlükteki ihracat rejimi hükümlerine tabidir.
- ✓ İşlenmemiş altın ihracatında ihracat bedellerinin yurda getirilmesi zorunlu değildir.
- ✓ Ayrıca aynı maddede Bakanlığa ihracata ilişkin bazı hususlarda yetki verilmiştir.
- ✓ Diğer yandan yurda getirilmesi zorunlu ihracat bedeli dövizlerin, bu maddede öngörülen sürelerden sonra yurda getirilmesi halinde, ek süreler içinde olsa dahi, sürenin sonuncu gününde geçerli kur ile dövizin satıldığı günün kuru arasında meydana gelen olumlu farkın ilgililere ödenmeyip Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'na aktarılacağı belirtilmiştir.

Dikkat edilirse yukarıdaki düzenlemelerle ihracat bedellerinin yurda getirilmesine yönelik kolaylıkların yolu açılmış ve böylece kalkınma planlarında da hedeflenen ihracat rakamlarına ulaşılmaya çalışılmıştır.

3.3.3.8.9. Ek Vergiye Tabi Mal İhracatında KDV İstisnası

KDVK'nın 60. maddesinde düzenlenen ek verginin mükellefi, 1. fıkrada zikredilen malların imalatçı ve ithalatçılarıdır. Söz edilen 60. maddenin 3. fıkrasında ek verginin

tarh, tahakkuk ve ödenmesi ile vergilendirmeye ilişkin diğer hususlar hakkında KDV Kanunu hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmaktadır. Bu hükme göre ek vergiye tabi malların vergilendirilmesinde aşağıdaki esaslara göre işlem yapılacaktır (KDVK Genel Tebliği 15/K):

- ✓ İşletmede üretilen ek vergiye tabi bir maddenin, yine işletmede üretilen ek vergiye tabi olmayan maddeler için kullanılması veya sarfı KDVK'nın 3/b maddesi gereğince "teslim sayılan haller" kapsamında ek vergiye tabi olacaktır.
- ✓ Ek vergiye tabi maddelerin üretiminde kullanılan girdiler dolayısıyla hesaplanan ve fatura veya benzeri vesikalarda ayrıca gösterilen ek vergiler, bu maddelerin teslimi dolayısıyla hesaplanan ek vergiden; KDVK'nın genel hükümleri çerçevesinde indirilebilecektir. Bu indirim ile ilgili olmak üzere indirilecek ek vergiye ilişkin alış belgelerinde yer alan bilgileri ihtiva eden bir liste hazırlanarak ilgili dönemin ek vergi beyannamesine eklenecektir. Ek vergi hiç bir şekilde KDV'den indirilemeyecektir.
- ✓ KDVK'nın istisna hükümleri ek vergi bakımından da geçerlidir. Buna göre, ek vergi mükellefi olan imalatçı veya ithalatçılar, istisnalar kapsamına giren teslimlerinde ek vergi tahakkuk ettirmeyeceklerdir. Bu istisnalardan sözü edilen Kanunun 32. maddesine girenlerle ilgili teslimlerde ise iktisap sırasında ortaya çıkan ve fatura veya benzeri vesikalarda ayrıca gösterilen ek vergiler mükellefin varsa vergiye tabi satışları üzerinden hesaplanan ek vergiden indirilecek, indirilemeyen kısım ise genel hükümler çerçevesinde mükellefe iade edilecektir.

3.3.3.9. Mal İhracatında İade İçin Aranılan Belgeler

Mal ihracatı yapan bir işletmenin bu mala imal ve ihraç edebilmek edebilmek için katlandığı maliyet ve giderlere ilişkin KDV'yi iade olarak vergi dairesinden talep edebilmesi için aşağıda sayılan belge ve bilgileri tamamlaması gerekmektedir (Gezgin ve Aytürk, www.vdd.org.tr 24.07.2006):

- ✓ Dilekçe “Mükellef dilekçe ile yapmış olduğu ihracat bilgilerini (dönemini, iade tutarını) ve iadeyi nakden veya mahsuben alma isteğini, ve banka hesap

numaraları gibi vergi dairesinin ihtiyaç duyduğu bilgileri belirtir ve iadenin tarafına yapılmasını yazılı olarak talep eder.”

- ✓ Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM’den onaylı örneği), Gümrük beyannamelerinin aslı veya örneği yerine bunların listesinin verilmesi de yeterlidir. Bu takdirde listede;
 - i. Beyannamenin tarihi, sayısı,
 - ii. İhraç edilen malın cinsi, miktarı ve tutarı, gümrük kapısının ismi, varış ülkesi,
 - iii. İmalatçının adı-soyadı veya unvanı,
 - iv. İntaç ve çıkış tarihlerine yer verilir.
- ✓ Satış faturalarının fotokopisi veya listesi,
- ✓ İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek KDV listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo.

Aranılan belgelerin fotokopilerinin verilmesi halinde, bu fotokopilerin aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle işletme yetkililerince onaylanması gerekir. İndirilecek KDV listesinin, satıcıların adı veya unvanına göre alfabetik sırada veya alış tutarlarına göre; fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, satıcının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli ve hesaplanan KDV tutarına (aynı satıcıdan birden fazla sayıda alınan belgelerde, belge adedi itibarıyla toplamı yazılır) yer verilerek (2) örnek olarak düzenlenmesi, her sayfanın altına “Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim.” şerhi konularak, işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması gerekir. Şu kadar ki, tutarı VUK’nun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin altında kalan mal veya hizmet alımları bu listede tek kalemde gösterilebilir. Satış faturalarına ilişkin listelerin de bu bilgileri (serbest bölgelerle yurt dışındaki müşterilere düzenlenen faturalarda vergi dairesi ve vergi kimlik numarasına yer verilmeyeceği tabiidir.) içerecek şekilde düzenlenmesi gerekir.

İhraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösteren tabloda ise, ihraç edilen mal veya hizmet nedeniyle iadesi talep edilen tutarın hangi

girdiler nedeniyle yüklenildiği (örneğin, mamul mal alımları, hammadde alımları, yardımcı malzeme alımları, hizmet alımları, genel gider, amortismanı tabi iktisadi kıymet gibi) ve ne şekilde hesaplandığı gibi unsurlara yer verilecektir. (Gezgin ve Aytürk, www.vdd.org.tr 24.07.2006).

3.3.4. Hizmet İhracatında KDV İstisnası

3.3.4.1. Genel Açıklama

KDVK'nın 11/1. maddesiyle, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den müstesna tutulmuştur. “Yurtdışı müşteri” ve “yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler” ifadelerinden ne anlaşılması gerektiği ise Kanunun 12. maddesinin ikinci fıkrasında aşağıdaki şekilde hükme bağlanmıştır. İstisna uygulamasında “yurt dışındaki müşteri” kavramı önem taşımaktadır. Kanun'un 12. maddesinde yurt dışındaki müşteri tabirinin; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği hükme bağlanmıştır. Aynı maddede, bir hizmetin yurtdışındaki müşteriler için yapılan bir hizmet sayılabilmesi için, aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerektiği belirtilmektedir (Apak, www.alomaliye.com 17.06.2006):

- ✓ Hizmet yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- ✓ Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan (18) numaralı KDV Genel Tebliği ile istisna kapsamındaki hizmet bedellerine ilişkin döviz alım belgelerinin beyannameye eklenmesi zorunluluğu getirilmiş, (19) numaralı Tebliğ ile de söz konusu belgenin beyanname verme süresi içinde temininde yaşanan güçlük ve gecikme göz önüne alınarak bu zorunluluk kaldırılmıştır. Maliye Bakanlığı tarafından daha sonra yayımlanan (26) Numaralı KDV Genel Tebliği ile aşağıdaki dört şartın gerçekleşmiş olması zorunluluğu getirilmiştir (KDVK Genel Tebliği 26):

- ✓ Hizmet Türkiye’de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- ✓ Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.

- ✓ Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.
- ✓ Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

Yapılan bu son düzenleme ile önceki düzenlemelerden farklı olarak, işlem bedeli dövizlerin yurda getirilmiş olması istisna uygulamasının şartlarından birisi olduğu ortaya konulmuştur (Apak, www.alomaliye.com 17.06.2006)

3.3.4.2. “Yurt Dışı Hizmet-İhraç Edilmiş Hizmet” Ayrımı

3.3.4.2.1. Hizmetin Türkiye Dışında Yapılması ya da Türkiye’de Yapılması

Bir hizmetin Türkiye dışı hizmet sayılmasındaki tek ölçü, o hizmetin maliyetlerinin ve hasılatının Türkiye’de kayda alınmasının gerekmemesidir. Örneğin, bir Türk işletmesi yurt dışında bir taahhüt işi üstlense ve bu iş için ilgili ülkede şantiye (işyeri – şube) kurup o ülke mevzuatına göre bu işin hasılatını ve maliyetleri o ülkede tuttuğu defterde izleyerek işin kazancı üzerinden o ülkede vergi ödemiş olsa, böyle bir hizmet yurt dışı hizmettir. Bu hizmetin faturaları ve maliyetleri Türkiye’de defterlere kaydedileyecektir. Türkiye’de verilen KDV beyannamesinde de o işle ilgili hasılat ve teslim KDV si gösterilmeyecek, o işle ilgili hiçbir KDV indirimi yapılamayacaktır.

KDVK “Türkiye’de” yapılan işlemleri konu almakta (md.1), aynı kanunun 6’ncı maddesinde “hizmetin Türkiye’de yapılması” hali işlemin Türkiye’de yapılması sayılarak bu hizmetin KDV kapsamına girmesi sağlanmaktadır. Hizmetin Türkiye’de yapılması kavramı, hizmetin fiziki olarak Türkiye’de icrası yanısıra bu hizmetin maliyetlerinin ve hasılatının Türkiye’de oluşması ve kayıtlara geçmesi şeklinde anlaşılmalıdır. Başka bir ifadeyle bir hizmet yurt dışında icra edilmiş de olsa, şayet o hizmete ilişkin hasılat ve gider kayıtları Türkiye’de ise, hizmetin kaynağı yani hizmetin yapıldığı (doğduğu) yerin Türkiye olduğu anlaşılabacaktır (Maç, 2001).

3.3.4.2.2. Hizmet İhracı

Şayet bir hizmetin faturası T.C. mevzuatına göre kesilip Türkiye’de hasılat kaydediliyorsa veya böyle yapılması gerekiyorsa, dolayısıyla o hizmetin maliyetlerinin de Türkiye’de tutulan defterlerde yer alması gerekmekte ise o hizmeti, Türkiye’de yapılmış (Türkiye’de üretilmiş, Türkiye’de doğmuş, menşei türkiye olan) bir hizmet

yani KDV kapsamına giren bir hizmet saymak gerekmektedir. Şayet bu hizmet, 26 No’lu KDV Genel Tebliğinde sayılan hizmet ihracına ilişkin şartları taşıyorsa, bu hizmetle ilgili KDV indirim ve iade hakkı da var demektir (Maç, 2001).

3.3.4.3. Hizmet İhracat İstisnasının Beyan Dönemi Ve Hizmet Bedeli Dövizlerin Türkiye’ye Getirilme Şartının Değerlendirilmesi

Hizmet ihracında KDV istisnasının geçerli olabilmesi için gerekli olan şartlardan biri olan “hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye’ye getirilmesi” zorunluluğu oluşturmaktadır. Hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye’ye getirilmesi” ile ilgili olarak kanunda böyle bir şart zikredilmemiştir. Öte yandan kambiyo mevzuatına göre, Türkiye’de yerleşik kişilerin hizmet karşılığı olarak elde ettikleri dövizleri serbestçe tasarruf etme hakları bulunmaktadır; hizmet bedeli dövizlerin Türkiye’ye getirilmesi ve bozdurulması zorunlu değildir. Buna rağmen 26 No’lu KDV Tebliği’nde; “Yurt dışındaki müşteri için yapılan hizmete ait bedelin, Türkiye’ye döviz olarak getirilmesi zorunludur. İstisnadan yararlanacak olanın döviz alım bordrosu veya dövizin Türkiye’ye getirildiğini tevsik eden, kambiyo mevzuatına göre geçerli diğer bir belge ile bunu tevsik etmesi gerekmektedir.” ifadesine yer verilmiştir (Turan ve Ahioğlu, 2006:29).

Yapılan bu düzenleme nedeniyle, hizmet ihracatı kapsamına giren işlemlerin hizmetin ifa edildiği dönem KDV beyannamesi ile mi; yoksa bu hizmete ilişkin bedelin döviz olarak getirildiği dönem KDV beyannamesi ile mi; beyan edileceği hususu uygulamada tereddütlere yol açmaktadır. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için tartışmaların somut bir örnek üzerinden yürütülmesi daha faydalı olacaktır.

Örnek: (A) Ltd.Şti. Almanya’da mukim (X) İşletmesinin Türkiye’den ithal edeceği mallar için gözetim hizmeti vermiştir. 100.000 Euro tutarındaki hizmet faturası 2005/Aralık döneminde düzenlenmiş ve muhatabına gönderilmiştir.

Hizmet ihracatı için gerekli tüm diğer şartların mevcut olduğu varsayımı ile hizmet bedeli dövizin,

- a) 2005/Kasım döneminde peşin olarak getirilmesi,
- b) 2005/Aralık döneminde getirilmesi,

c) 2006/Şubat döneminde getirilmesi

durumlarında işlem hangi dönem beyannamesi ile beyan edilecektir?

İlk iki durumda; istisna işlemin hizmetin gerçekleştiği ve buna ilişkin faturanın düzenlendiği 2005/Aralık döneminde beyan edileceği tartışmasıdır. Şu anda uygulama, büyük ölçüde, istisna kapsamına giren işlemin; faturanın düzenlendiği tarih itibariyle beyan edilmesi, (yukarıdaki örnekte 2005/Aralık) dövizin getirildiğine ilişkin tevsik edici belgelerin ise ancak iade talebinin bulunması halinde istenilmesi ve iade talebinin 2006/Şubat tarihi itibariyle yapılması, şeklinde yürütülmektedir. Bu uygulamada, dövizin getirilmesi istisna uygulamasının bir şartı olarak değil iade yapılmasının bir şartı olarak algılanmaktadır. İade talebi yoksa dövizin getirildiğine ilişkin tevsik edici belgeler de istenilmemektedir.

Nitekim (19) Numaralı KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde yer alan aşağıdaki açıklamalar da bu uygulamayı destekler niteliktedir. “E.İhracat İstisnası: 26.12.1985 gün ve 18970 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 18 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinin (D) bölümünün ikinci paragrafında “hizmet ihracında bulunan mükelleflerin, ihrac ettikleri hizmete ait gümrük çıkış beyannamesi düzenlemeleri söz konusu olmadığından bu mükelleflerden KDV beyannamelerine; ihrac edilen hizmete ait yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen fatura ve benzeri vesikaların sureti ile söz konusu hizmet bedeline dair döviz alım belgesinin aslının veya noterce onaylı suretini ekleyecekleri” belirtilmiştir. Ancak, döviz alım belgesinin mükelleflere geç intikal ettiği göz önüne alınarak bu belgenin KDV beyannamelerine eklenmesi zorunluluğu kaldırılmıştır. Fakat KDV mükelleflerinin bu belgeyi temin ettikten sonra 213 sayılı VUKnun “Muhafaza ve İbraz Hükümleri” uyarınca saklamaları gerekmektedir. Fatura ve benzeri vesikalara ait suretlerin ise eskiden olduğu gibi beyannameye eklenmesine devam edilecektir” (KDVK Genel Tebliği 16).

Hizmet bedeli dövizlerin yurda getirildiğine ilişkin tevsik edici belgelerin beyannamelere eklenmesi konusunda (26) numaralı Tebliğde herhangi bir düzenleme yapılmadığı gibi (19) numaralı Tebliğin bu konuya ilişkin bölümünün yürürlükten kaldırıldığı yolunda bir açıklamaya da yer verilmemiştir. Bazı vergi daireleri ise yukarıdaki uygulamanın yanlış olduğunu, dövizin getirilmesinin istisna uygulamasının bir şartı olması nedeniyle istisna işleminin dövizin getirildiği dönem beyannamesi ile

beyan edilmesi gerektiğini savunmakta ve uygulamanın bu yönde yapılmasını talep etmektedirler. Bu görüşü savunanlar tarafından bir adım daha ileri gidilerek işleme önce KDV uygulanması, dövizin geldiği dönemde ise bu KDV'nin iade edilmesi gibi bir sistem de önerilmektedir. Böyle bir uygulamanın ise mevcut yasal düzenlemeler itibarıyla mümkün olmadığı açıktır. Kaldı ki bugüne kadar süregelen uygulamanın değiştirilmesinin pratik hiçbir faydası olmayacağı gibi, bu uygulamanın değiştirilmesini gerektirecek herhangi bir gelişme veya makul gerekçe de söz konusu değildir. (www.istanbulymmo.org.tr 12.09.2006)

3.3.5. İhraç Edilmek Şartıyla Yapılan Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

3.3.5.1. Genel Açıklama

Mal ve hizmet ihracı işlemlerinin önemli bir kısmını teşkil eden; imalatçılar tarafından ihracatçılara “ihraç kayıtlı” olarak yapılan ihracat işlemleri KDVK'nın 11/1-c maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre; ihraç edilmek üzere ihracatçılara yapılan teslimler üzerinden hesaplanan KDV'nin ihracatçılar tarafından ödenmemesi, ödenmeyen bu verginin de imalatçılar tarafından ilgili dönem beyannamesinde tecil ve ihracatın gerçekleşmesini müteakip terkin edilmesi öngörülmüştür (Apak, www.alomaliye.com 14.04.2006).

KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesine göre yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde, tecil edilemeyen KDV'nin iadesi ihracatın gerçekleştiği dönemde yapılabilmekte, ihracatın kısmen gerçekleşmesi halinde ise gerçekleşen kısma isabet eden tutar iade edilmektedir (Vural, 2006:91). Anılan kanun maddesi şöyledir:

Madde 11/1- c) (3297 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle eklenen bent) İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur, hükmü yer almaktadır.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATUHK'nın 51'inci maddesine göre belirlenen (4842 sayılı Kanunun 21'inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01.05.2003) gecikme zammıyla birlikte (**) tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların VUK'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATUHK'nın 48'nci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanunun 32'inci maddesi hükmü uygulanmayacaktır. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV (5228 sayılı Kanunun 59/2-b maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 31.07.2004) ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacaktır. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken KDV ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

(4842 sayılı Kanunun 21'inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 01.05.2003) İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.

3.3.5.2. Uygulamanın Temel Özellikleri

3.3.5.2.1. İhraç Kaydıyla Tecil-Terkin Kapsamında Mal Teslim Edebilecek

Mükellefler

KDVK'nın 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin sistemi kapsamında mal teslim edebilecek mükellefler yasal dayanakları da belirtilmek suretiyle aşağıda sıralanmıştır (Yıldırım ve Kolotoğlu, 2002):

- ✓ İmalatçılar tarafından ihracatçılara (DTŞS ve Sektörel Dış Ticaret Şirketleri dahil) ihraç kaydıyla yapılan teslimler (KDVK'nın 11/1-c maddesi uyarınca)

- ✓ İmalatçı olmayan mükellefler tarafından Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine ihracat kaydıyla yapılan teslimler.(27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin B Bölümü uyarınca)
- ✓ Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda KDV ihracat istisnası izin belgesi olan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılan ihracat kaydıyla teslimler (61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 5. Bölümü uyarınca.)
- ✓ İmalatçı tanımına girmeyen mükelleflerce, Dış Ticaret Müsteşarlığınca Sektörel Dış Ticaret Şirketi sayılan kuruluşlara ihracat kaydıyla yapılan teslimler(62 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin A Bölümü uyarınca)
- ✓ Özel finans kurumları tarafından ihracatçılara yapılan ihracat kaydıyla teslimler (62 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin A Bölümü uyarınca)
- ✓ Dahilde işleme veya geçici kabul rejimi kapsamında ihracat edilecek tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesine sahip imalatçı-ihracatçılara teslimi (KDVK'nın Geçici 17. maddesi ile 71 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca)
- ✓ Geçici kabul ve dahilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen ham ve yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihracatçılara ihracat kayıtlı teslimi(71 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca)

Daha sonra yayımlanan 16.04.2001 tarih ve 2001/2325 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 83 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesi kapsamında ihracat edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme ve geçici kabul izin belgesine sahip mükelleflere tesliminde tecil-terkin sisteminin uygulanması öngörülmüş, ayrıca 71 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 1. Bölümü ve 75 Seri No'lu KDV Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır (Altındağ, 2001:364).

3.3.5.2.2. Tecil-Terkin Kapsamında İmalatçı Tanımı ve Özellikleri

a-İmalatçı Tanımı

Konumuza ilişkin ilk düzenleme ve açıklamalar 23 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Bu tebliğde yer alana açıklamalara göre; Bu maddenin uygulanmasında

imalatçı deyimi; bir maddenin şekli, niteliğini veya terkipini; makina, alet veya el emeği yardımı ile kısmen veya tamamen değiştirilmesini sağlayanları ifade etmektedir. Satın aldıkları malları işledikten sonra ihraç edenler, imalatçı-ihracatçı sayıldıklarından, bu malları vergi ödenmeksizin satın almaları mümkün olmamaktadır. Sanayi ve Ticaret Bakanlığının 6948 sayılı Kanun çerçevesinde yaptığı imalatçı tanımı neticesi 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile 1.1.1988 tarihinden geçerli olarak imalatçılar tarafından ihraç kaydıyla teslim edilen mallarla ilgili tecil ve terkin uygulaması yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, 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,
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 imalatın işin riskini ve organizasyonu üstlenmeleri,
 - c) Fason olarak imal ettirilen mallarla ilgili ham madde ve yardımcı maddeleri temin etmeleri gerekmektedir.

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 işletmelere fason ücreti karşılığında yaptıran mükellefler de imalatçı sayılacaklardır. Ancak, işin riskini ve işletme organizasyonunu üstlenmek ve ham ve yardımcı maddeleri sağlamakla beraber, sanayi sicil belgelerinde

yer alan üretim konusu dışında başka malları fason olarak imal ettirenler, bu mallar dolayısıyla imalatçı sayılmayacaklardır (Şenalp, www.alomaliye.com 15.07.2006).

İmalatçılar tarafından bu kapsamda yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturalarda, hesaplanan KDV, mal bedelinden ayrı olarak gösterilecektir. Ancak faturaya "3065 Sayılı KDV Kanunu hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir" ibaresi yazılacaktır. KDVK'nın 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil – terkin sistemi ile ilgili olarak yayımlanan 27 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğinin 7. bölümündeki açıklamalara göre, ihracatçının ihraç kaydıyla aldığı malı değiştirmeden, başka bir deyişle imalatçının teslim ettiği şekilde ihraç etmesi gerekmektedir. Ancak, ihraç edilecek mal ile bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların ihraç kaydıyla teslim edilmesi ve bunların ihracının tek bir mal olarak gerçekleştirilmesi halinde, asıl malın yanı sıra eklenti veya ayrılmaz parça niteliğindeki malların yurt dışındaki müşteriye kesilen faturada ve gümrük beyannamesinde ayrıca yer almasına bağlı olarak tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılması mümkündür. Bu şekilde gerçekleşen işlemlere ait gümrük beyannamelerinde ihracatçılara ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçı-tedarikçi işletmelerin isim ve unvanlarının yer alması gerektiği de tabiidir. Sanayi ve Ticaret Bakanlığının 6948 sayılı Kanun çerçevesinde yaptığı imalatçı tanımında yer alan şartlardan birisi olan "imalat işinde en az 5 işçi çalıştırmak" hususu, Sanayi ve Ticaret Bakanlığının halen yürürlükte olan SGM 96/128-129 sayılı sanayi sicil tebliği ile 1983 yılında yayımlanan asgari personel şartını getiren Sanayi Sicil Tebliği iptal edilmiştir. Adı geçen tebliğ 28.12.1996 tarih ve 22861 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Bununla birlikte; Sanayi ve Ticaret Bakanlığı (Tebliğ No: SGM 2005/17) Sanayi Sicil Tebliğini 5 Temmuz 2005 tarih ve 25866 sayılı Resmi Gazetede yayınlamıştır. Bu tebliğ ile "6948 sayılı Sanayi Sicil Kanununun 1 inci maddesi kapsamında değerlendirilen ve en az bir işçi çalıştıran sanayi işletmeleri; Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa, Kayseri, Yalova, Kocaeli, Erzurum, Eskişehir, Konya, Samsun, Mersin, Erzincan, Antalya, Gaziantep, Diyarbakır ve Adana illerinde 1/9/2005 tarihinden itibaren, kalan diğer illerde 1/10/2005 tarihinden itibaren, sanayi siciline kayıt olacaklardır." denilmektedir (Şenalp, www.alomaliye.com 15.07.2006).

b-Yukarıda Belirtilen Şartları Taşıyan İmalatçılarda Bizzat Ürettiği Mallar Yanında Kendi Üretmediği Malları da Satanlar

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın yaptığı tanıma giren imalatçılar, ihracat kaydıyla teslim ettikleri malların tümünü kendileri imal etmeyebilirler. Diğer bir anlatımla imalatçılar, ihracatçıya ihracat kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın alabilirler. Bu durumda imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için tecil terkin işlemi uygulanmayacaktır (KDVK Genel Tebliği 27/A-2). Örneğin bir Anonim Şirket, ihracat kaydıyla satış bağlantısı kurduğu 10000 adet gömlekten 6000 adetini bizzat üretmiş, 4000 adetini de hazır olarak piyasadan almıştır. Bu mükellefin ihracat kaydıyla ihracatçıya teslim ettiği 10000 adet gömleğin bizzat imalatçısı olduğu 6000 adeti için tecil-terkin işlemi uygulanacak, kalan 4000 adet gömlek ise bu uygulamadan yararlanamayacaktır. Çünkü bu mükellef 4000 adet gömleği bizzat imal etmemiş, piyasadan hazır olarak satın almıştır.

Bu durumda, ihracatçıya satış yapan imalatçılar, bizzat ürettikleri mallar ile piyasadan hazır olarak satın aldıkları malları, düzenleyecekleri faturada ayrı ayrı gösterebilecekleri gibi, bu mallar için ayrı ayrı faturada düzenleyebileceklerdir.

c-Yukarıda Belirtilen Şartları Taşıyan İmalatçılardan, İşletme Organizasyonunu ve İşin Riskini Üstlenerek, İhracat Edilen Nihai Ürünün İmalat Safhalarının Bir Bölümünü Fason Ücreti Ödeyerek Başka İşletmelere Yaptıranlar

Yukarıda yapılan tanım kapsamına giren imalatçılardan, ihracat edilen nihai ürünün imalat safhalarından bir bölümünü bizzat yapan, diğer imalat safhalarını ise ham ve yardımcı maddelerini sağlayarak işin riskini ve işletme organizasyonunu üstlenip, başka işletmelere fason ücreti karşılığında yaptıran mükelleflerde imalatçı sayılacaklardır (KDVK Genel Tebliği 27/A-3). Örneğin X Anonim Şirketi ihracat kaydıyla bağlantı yaptığı 5000 adet deri ceketin, yaka dikişleri ile ilik ve düğme işlerini işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenerek başka bir işletmeden fason olarak yapmaktadır. (X) Anonim Şirketi İşletme organizasyonunu ve işin riskini üstlendiğinden, bu deri ceketlerin tamamının imalatçısı sayılacak ve tecil-terkin uygulamasından yararlanacaktır.

d-Yukarıda Belirtilen Şartları Taşıyan ve Kapasite Yetersizliği Nedeniyle Üretim Konusu Malların Bir Bölümünü Kendi Üretimine İlave Olarak İşletme Organizasyonunu ve İşin Riskini Üstlenerek, Fason Ücreti Ödeyerek Başka İşletmelere Yaptıranlar

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

Bu işletmelerde 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 (KDVK Genel Tebliği 27/A-4).

e-Ücret Karşılığında Fason İşi Yapanlar

Ücret karşılığında fason işi yapanlar, yaptıkları bu iş dolayısıyla imalatçı sayılmazlar (KDVK Genel Tebliği 27/A-5).

f-Sanayi Sicil Belgesi Almak İçin Başvuran Ancak Henüz Sanayi Sicil Belgesi Verilmemiş Olanlar

Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca tanımı yapılan imalatçı kapsamına mükellefler, tecil-terkin uygulamasından yararlanamayacaklardır. Ancak diğer şartları taşımakla birlikte, sadece sanayi sicil belgesine sahip olmayan mükelleflerden, Sanayi ve Ticaret Bakanlığına başvuran ve bu Bakanlıktan söz konusu belgenin verileceğine ilişkin olumlu görüş alanlarda, sanayi sicil belgesi verilmesi beklenilmeden tecil-terkin uygulamasından yararlandırılabilir (KDVK Genel Tebliği 27/A-6).

Bu şekilde olumlu görüş yazısı alan mükelleflerin, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki dönemlerde de bu belge dışında imalatçı şartlarına haiz olduğunun bir vergi dairesi müdür yardımcısının başkanlığındaki yoklama grubu tarafında tespit edilmesi halinde, bu dönemlerde yaptıkları ihraç kayıtlı teslimlerde de tecil-terkin uygulaması yapabilecektir. Bu tespitin YMM Tasdik Raporu ile yapılması halinde, yoklama grubunca ayrı bir tespite gerek kalmadan, mükellefin tecil-terkin uygulamasından faydalandırılması mümkün olmaktadır (Kırıktaş ve Tolu, 1996:95).

g-Sanayi Sicil Belgesinde Yer Alan Üretim Konusunda Gerekli Araç Parkının Kiralanmış Olması

İmalatçılarda aranılan şartlardan biriside, sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olunmasıdır. Üretim için gerekli olan araç parkının sahibinin imalatçı olması veya bu araçların kiralanmış bulunması durumu değiştirmemektedir. Ancak sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli olan araç parkının kiralanmış olduğunun, noterlikçe yapılmış en az bir yıllık kira sözleşmesi ile tevsik edilmesi halinde,üretip ihraç kaydıyla teslim edilen mallara KDV tecil-terkin sistemi uygulanabilecektir (Kırıktas ve Tolu, 1996:94).

h-İmalat İşinde Beş İşçi Çalıştırılması Hali ve İşyeri Sahibinin İşçi Sayısına Dahil Olup Olmadığı

27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde imalatçını sahip olması gereken şartlar sayılmıştır. Bu şartlardan biride, imalat işinde çalışan işçiler dikkate alınacak,imalat işine fiilen katılmayan yönetici,büro personeli ve muhasebeci gibi personel bu sayıya dahil edilmeyecektir (KDVK Genel Tebliği 27).

Ancak sanayi siciline kayıtlı bulunan işyeri sahibinin fiilen işyerinde imalat işinde çalışması halinde, işyeri sahibini 5. işçi kapsamına dahil edilmesi gerekir. İşyeri sahibi dahil en az 5 işçinin işyerinde imalat işinde fiilen çalıştığının tespiti ve aranılan diğer şartların mevcudiyeti halinde, bu mükelleflerce yapılan ihraç kaydıyla teslimlere de tecil-terkin işlemi uygulanabilecektir (Kırıktas ve Tolu, 1996:96).

ı-Gümrük Beyannamesinde İmalatçının Adının Yer Almaması Halinde Tecil-Terkin Uygulaması

27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin (A/8) bölümünde yapılan açıklamalara göre, terkin işleminin yapılabilmesi için, imalatçılar tarafından ihraç edilmek üzere teslim edilen malın, ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesinin vergi dairelerine ibraz edilmesi zorunludur (Çoban, www.verginet.net 25.08.2006).

İlke olarak, gümrük beyannamesinin ilgili bölümünde, ihraç edilen malların imalatçısının adının yazılması gerekir. Uygulamada, gümrük beyannamesinde yanlışlık, unutm vb. nedenlerle imalatçının adının gösterilmediği hallerde tecil-terkin işleminin

yapılıp yapılmayacağı konusunda tereddütlerle karşılaşılabilir. Ancak VUK 3. Maddesindeki "işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olması gerekir" çerçevesinde hareket edilerek, ihraç edilen malların, imalatçı tarafından ihraç kaydıyla teslim edilen mallar olduğunun bir inceleme ile tespit edilmesi halinde, KDV tecil-terkin işlemi uygulanabilecektir. Söz konusu tespitin YMM Tasdik Raporu ile yapılması da mümkündür (Kırıktas ve Tolu, 1996:97).

i-İmalatçı Faturasının İhracat Faturasından Sonraki Bir Tarihte Düzenlenmesi

İmalatçı faturasının ihracat faturasından sonraki bir tarihte düzenlenmesi, tek başına tecil-terkin sisteminin uygulanmasını engellemeyecektir. Ancak bu şekilde işlem yapılabilmesi, ihraç edilen malların, imalatçı tarafından teslim edilen mallar olduğunun bir inceleme ile tespiti ile mümkün olabilecektir (Kırıktas ve Tolu, 1996:98).

3.3.5.2.3. İmalatçı Olmayan Mükellefler Tarafından “Dış Ticaret Sermaye

Şirketleri”ne İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde Tecil-Terkin

Uygulaması

İmalatçı olmayan mükellefler tarafından "Dış Ticaret Sermaye Şirketleri"ne ihraç kaydıyla yapılan teslimler, yukarıda yapılan imalatçı tanımı kapsamına girmeyen mükelleflerin "ihracatı teşvik kararları" uyarınca "Dış Ticaret Sermaye Şirketleri"ne ihraç kaydıyla yaptıkları teslimler içinde KDVK'nın 11/2 maddesi gereği bakanlığa verilen yetkiye dayanılarak aşağıdaki şartları yerine getirmeleri halinde tecil-terkin iade uygulamasından yararlanabilecektir (Turanlı, 2003:64).

- ✓ Tecil-terkin uygulaması, KDVK'nın 11/1-c maddesinde yer alan hükümler ve 23 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin (c) bendinde belirtilen esaslara göre yapılacaktır.
- ✓ Her bir teslimde ait tecil uygulamasından önce "Dış Ticaret Sermaye Şirketi" müteselsil sorumluluk taahhünamesini ilgili verdi dairesine verme zorunluluğu 70 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile kaldırılmıştır.

Buna göre, dış ticaret sermaye şirketlerine mal teslim eden mükellefler nezdinde yapılacak vergi incelemesi sonucu, bir vergi ziyanının tespit edilmesi halinde ziyaa uğratılan vergiden, buna tekabül eden cezalardan ve gecikme faizinden mükelleflerle

birlikte dış ticaret sermaye şirketleri de VUKnun 11. maddesi uyarınca müteselsile sorumlu olacaktır (KDVK Genel Tebliği 70).

Tecil-terkin uygulaması tamamen imalatçıların inisiyatifindedir. Yani normal olarak KDV tahsil edilmek suretiyle satış yapılması da mümkündür. İhracatçının bu suretle ödeyeceği KDV'yi indirim ve iade konusu yapabileceği de açıktır. Ancak sektörel dış ticaret şirketlerinin ortakları dışındaki satıcılardan ihraç kaydıyla mal alımında tecil-terkin uygulaması zorunlu olmaktadır (Oktar, 2001:26).

Bu uygulama çerçevesinde faaliyet gösterebilen Sektörel Dış Ticaret Şirketleri ile Dış Ticaret Sermaye Şirketleri, Dış Ticaret Müsteşarlığınca her yıl belirlenerek Resmi Gazetede yayımlanmaktadır.

3.3.5.2.4. Özel Finans Kurumlarının İhracatçılara Yaptıkları İhraç Kayıtlı

Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

Özel finans kurumlarının sadece ihracatçılara ihraç kaydıyla teslim ettikleri mallar için KDVK'nın 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin sistemi uygulanacaktır. Ancak, tecil-terkin sisteminin uygulanması zorunlu değildir. Özel finans kurumları istedikleri takdirde, ihracatçıdan KDV tahsil etmek suretiyle de satabilirler. (KDVK Genel Tebliği 27)

3.3.5.2.5. Tecil-Terkin İşlemlerinin İhraç Edilen Nihai Ürünün İmalatçısına

Uygulanması

Tecil-terkin işlemleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca tanımı yapılan imalatçı kapsamına giren mükelleflerin (imalatçıların) ihraç kaydıyla satışını yaptıkları mal teslimlerine uygulanacaktır. Diğer bir ifadeyle imalatçının ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın ,ihraç edilen nihai mamul olması gerekmektedir.

İmalatçının ihraç kaydıyla da olsa satışını yaptığı mal, aynen ihraç edilen mamul değilse, bu teslimde tecil-terkin işlemi uygulanmayacaktır. Dolayısıyla kendisi ihraç edilmeyip, ihraç edilen malın üretiminde kullanılan mamul mallar, yarı mamuller, hammaddeleri, yedek parçalar,sarf malzemeleri vb. girdilerin ihraç kaydıyla tesliminde tecil-terkin işlemi uygulanmayacaktır (KDVK Genel Tebliği 27/A-7)

Ancak KDVK'nına 4369 Sayılı Kanunla eklenen Geçici A maddesi ve yayımlanan 71 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile, dahilde işleme veya geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesine sahip imalatçı ihracatçılara tesliminde tecil-terkin kapsamında işlem yapılması uygun görülmüştür (KDVK Genel Tebliği 71).

3.3.5.2.6. İhraç Kaydıyla Yapılan Teslime Ait Faturanın Düzenlenmesi

İmalatçılar tarafından ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin olarak düzenlenecek faturada KDV hesaplanarak gösterilecek, ancak ihracatçıdan tahsil edilmeyecektir. Söz konusu faturaya,"3065 Sayılı KDVK hükümlerine göre ihraç edilmek suretiyle teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir." Şeklinde bir şerh düşülmesi zorunludur (Altındağ, 2001:477). Bu şerhin düşülmemesi halinde tecil-terkin uygulamasından yararlanılamayacaktır.

3.3.5.2.7. İmalatçı Olmayan Mükellefin Haksız Olarak Tecil-Terkin

Uygulamasından Yararlanması

İmalatçı olmayan mükelleflerin ihracatçılara ihraç kaydıyla yaptıkları teslimleri nedeniyle tecil-terkin sisteminden yararlandıklarının tespit edilmesi halinde, vergi süresinde tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edildiğinden vergi ziyai cezası uygulanmayacaktır. Ayrıca ihracat süresinde gerçekleştirildiğinden, KDVK'nı 11/1-c maddesinde düzenlenen yaptırımlarda geçerli olmayacaktır Böyle bir durum karşısında tecil edilen vergi sadece gecikme zammı ile birlikte mükelleften aranılabilecektir (Altındağ, 2001:480).

3.3.5.2.8. İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin ve İade Edilebilecek

KDV'nin Hesabı

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil edilemeyen KDV'nin iadesi, ihracatın gerçekleştiği dönemde yapılabilmekte, ihracatın kısmen gerçekleşmesi halinde, gerçekleşen kısma isabet eden tutar iade edilmektedir. 95 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğinde, ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin herhangi bir satırına, bu şekilde hesaplanacak iade tutarının yazılamayacağı açıklanmıştır. Bir başka deyişle, iade tutarının beyannamenin 83'üncü satırına (İhraç Kaydıyla Teslimlerle İlgili Tecil Edilemeyen KDV satırı) dahil edilmesi şeklindeki uygulamadan vazgeçilmiştir. Buna göre mükellefler ihraç kaydıyla

teslimlerden doğan iadeleri için ihracatın gerçekleştiği dönemde iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvuracaklar, yapılacak değerlendirmeden sonra iade talepleri bu dönem beyannamesi dışında gerçekleştirilecektir. Bu durumda, iade işlemi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir (Vural, 2006:92):

- ✓ Mükellefler, ihrac kaydıyla teslim ettikleri malların kısmen veya tamamen ihrac edilmesi halinde, iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle vergi dairesine başvurarak ihracatı gerçekleşen kısma isabet eden tutarın nakden veya mahsuben iadesini talep edeceklerdir.
- ✓ Vergi dairesi beyanname verilmesini beklemeden talebi değerlendirerek genel hükümler çerçevesinde talebi sonuçlandıracaktır. Red ve iade, ihrac kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesine (Beyannamenin 90-İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV satırına) dayandırılacaktır.
- ✓ Mükellef, bu iade tutarını hiçbir beyannamede 40 veya başka bir satırda göstermeyecektir. İhrac kaydıyla teslimin gerçekleştiği dönem beyannamesinin 90 ıncı satırında bir tutar yer alması ve iade başvurusunun gerekli belgelerle birlikte usulüne uygun olarak yapılması, iade talebinin yerine getirilmesi için yeterlidir.
- ✓ İade, beyanname dışında gerçekleştirileceğinden, ihracatın gerçekleştiği tarihten sonra ortaya çıkacak bu iade talebine ait tutarın herhangi bir beyannameye dahil edilmesinin, mükerrer iadeye ve dolayısıyla cezalı tarhiyatlara yol açabileceği hususuna dikkat edilmesi gerekmektedir.

a- Tecil Edilebilir KDV

Tecil edilebilir KDV ihrac kaydıyla mal teslim eden özel finans kurumları, imalatçı veya imalatçı olmayan mükelleflerin hesaplayıp, ihracatçı,dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerinden tahsil etmedikleri KDV'dir (Kırıktas, 1996:480-481).

b- Tecil Edilecek KDV

Bir vergilendirme döneminde, ödenecek vergi tutarının, tecil-terkin kapsamında teslim edilen mallara isabet edilen kısmı, tecil edilecek KDVdir. Ödenecek KDV yoksa, tecil edilecek KDV de olmayacaktır (Kırıktaş, 1996:480-481).

c- İade Edilebilecek KDV

KDVK'nın 11/1-c maddesinde düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilmeyen kısmı, ihraç kaydıyla teslim yapanlara iade edilebilmektedir. Ancak bu şekilde iade edilebilecek tutar, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden fazla olamaz. Dolayısıyla, ihraç kaydıyla mal teslim eden mükelleflere iade edilecek KDV miktarı, yükümlülerin ilgili dönem beyannamesine göre, ihraç kaydıyla yaptıkları satışlar dolayısıyla tahsil etmedikleri KDV (tecil edilebilir KDV) tutarından, ödenmesi gereken KDV (tecil edilecek KDV) tutarı düşüldükten sonra kalan miktardır. Ancak her durumda tecil edilebilir KDV ile tecil edilecek KDV arasındaki farkın iadesi, mükelleflerin bu teslimler nedeniyle yükledikleri vergilerin telafisini sağlamamaktadır. Bu, özellikle indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde ortaya çıkmaktadır. Maliye Bakanlığı, 64 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde iade edilecek verginin hesabında, bu teslimler nedeniyle yüklenilen vergilerin esas alınmasını uygun görmüştür (Kırıktaş, 1996:480-481).

3.3.5.2.9. İhraç Kaydıyla Teslimlerin KDV Beyannamesinde Gösterilmesi

KDVK'nın 11/1-c maddesinde; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV'nin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı belirtilmiştir. Söz konusu madde çerçevesinde ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilemeyen kısmı, ihraç kaydıyla teslim yapanlara iade edilebilmektedir. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken KDV, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılabilecektir (Vural, 2006:92).

K.D.V.K.'nın 11/1-c maddesine istinaden ihraç kaydı ile satış yapan mükelleflerin beyanname tanzim ve iade süreçleri Kasım/2004 dönemine kadar sorun teşkil etmez iken 1.1.2005 tarihinden sonra verilecek olan K.D.V. beyannameleri'nin formatının değiştirilmesi nedeniyle, ihraç kaydı ile satışa ilişkin bilgi oluşumu ve iade süreci değişmiştir. Yeni uygulamada, iade talep edilebilir dönem ile iadeye hak kazanılan dönem farklılaştırılmış ve ihraç kaydı ile satış işlemi ile ihracat işleminin aynı ay içerisinde gerçekleşmemesi durumunda, iade hakkının ancak ihracatın gerçekleştiği döneme ait verilecek beyanname üzerinden ve beyanname verildiği zaman itibarıyla kullanılabilir durumda olduğu ifade edilmiştir.

Yeni beyanname düzeninin hem mükellefler hem de vergi dairelerinde yarattığı sorunu ortadan kaldırmak amacıyla 95 Seri No'lu Tebliğin 4/1. bölümü ile uygulama değiştirilmiştir. Buna göre;

1.1.2005 tarihinden önceki uygulamaya paralel şekilde hareket edilerek, tecil edilebilir K.D.V. tutarı beyannamenin 89. satırına, tecil edilecek K.D.V. tutarı 38.satıra yazılacak tecil edilemeyen KDV tutarı ise ki bu tutar "iade edilecek K.D.V." olarak algılanmaktadır, beyannamenin 90.satırına yazılacaktır. Beyannamelerdeki 83. satır uygulamadan kaldırılmış olup, buna ilişkin 15 No'lu dipnotta iptal edilmiştir. İade tutarlarının ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamelerinin 83. satırına yazılması uygulamasına son verilmiştir. İhraç kaydı ile satışın gerçekleştiği dönem beyannamelerinde gözüken tecil edilecek K.D.V. (38. satır) tutarı ile iade edilecek K.D.V. (90.satır) tutarları, ihracat gerçekleşip gerekli evraklar vergi dairesine verildikçe tamamlanacaktır (KDVK Genel Tebliği 95).

İhraç kaydıyla teslimlere ilişkin beyan, teslimin yapıldığı dönemime ait 1 No'lu KDV Beyannamesinin 1 ve 10 numaralı Tablolarına (internet ortamında verilen beyannamenin "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" ile "İhraç Kaydıyla Teslimlere ilişkin Bildirim" Tablolarına) dahil edilmek suretiyle yapılmaktadır. "Tablo-1" de yapılan kayıt ile bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV'nin beyanı sağlanmakta, "Tablo-10"da (internet ortamında verilen beyannamenin "İndirimler ve İhraç Kaydıyla Teslimler" kulaklığının "İhraç Kaydıyla Teslimlere ilişkin Bildirim" Tablosunda) yapılan beyan neticesinde de "Tecil Edilebilir KDV", Tecil Edilecek KDV" ve "İhracatın Gerçekleştiği

Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” tutarları belirlenmektedir (Vural, 2006:92). Konuyu bir örnek yardımıyla şöyle açıklayabiliriz:

ÖRNEK: 1

İmalatçı konfeksiyon işletmesi ABC, ihracatçı dış ticaret şirketi XYZ aracılığı ile ihraç kayıtlı mal satışında bulunmuştur. İmalatçı ABC’nin Mayıs/2006 vergilendirme dönemindeki faaliyet bilgileri şöyledir;

ALİŞLAR	TUTAR	KDV
Kumaş Alışları	620.000.-	111.600.-
Diğer Girdiler	117.000.-	21.060.-
TOPLAM	737.000.-	132.660.-
SATIŞLAR	TUTAR	KDV
Yurtiçi Satışlar	580.000.-	104.400.-
İhraç Kaydıyla Satışlar	350.000.-	63.000.-
TOPLAM	930.000.-	167.400.-

Mükellefin önceki dönemden devreden 15.700.- YTL indirilecek KDV’si bulunmaktadır. Yukarıdaki Tabloya göre KDV Beyannamesinin ilgili bölümleri aşağıdaki doldurulacaktır:

Yurtiçi satışlar ile ihraç kayıtlı satışlar KDV Beyannamesinin Matrah ve Vergi Bildirimi bölümünde Tablo:1 Tevkifat Uygulanmayan İşlemler içine dahil edilerek gösterilecektir. Buna göre Tablonun 10.satırına satışlara ilişkin matrah (Yurtiçi Satışlar + İhraç Kayıtlı Satışlar) 930.000,00 YTL (580.000,00 YTL +350.000,00 YTL) yazılacaktır.

MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ						
TABLO-1 TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER						
MATRAHIN VERGİ ORANLARINA	TESLİM VE HİZMET BEDELİ		KDV ORANI	HESAPLANAN. KDV		
	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)	(%)		(YTL)	(YKr)
	6		1	7		
	8		8	9		

	10	930.000	00	18	11	167.400	00
	12				13		

(Örneğimiz basitleştirilmiş olduğundan ilgili ayda diğer faaliyetlerin olmadığı varsayımıyla yapılan yurtiçi ve ihraç kayıtlı satışlara ilişkin matrah ve hesaplanan KDV Tablo:3’de 28.satıra 930.000,00 YTL, 29. ve 30.satıra ise 167.400,00 YTL olarak aktarılacaktır.)

TABLO-3 DİĞER İŞLEMLER							
		TESLİM VE HİZMET BEDELİ		HESAPLANAN KDV			
22	43 No’lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki İşlemler (3)			2			
				3			
24	61 No’lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki İşlemler (4)			2			
				5			
26	Diğerleri			2			
				7			
28	MATRAH TOPLAMI (6+8+10+12+14+16+18+20+22+24+26)				930.000	00	
29	HESAPLANAN KDV TOPLAMI (7+9+11+13+15+17+19+21+23+25+27)				167.400	00	
30	İLAVE EDİLECEK KDV						
31	TOPLAM KDV (29 + 30)				167.400	00	

Örneğimizde önceki dönemden devreden KDV 15.700,00 YTL olarak verilmişti. Bu tutar Tablo: 4 ‘de 32.satırda yer alacaktır. Tablonun 33. satırına ise bu dönemde yapılan kumaş alırları ve diğer girdilere ilişkin KDV toplamı yazılacaktır. Sözü edile KDV bu döneme ait indirilecek KDV olarak adlandırılmış olup kumaş alırlarına ilişkin 111.600,00 YTL ile diğer girdilere ilişkin 21.060,00 YTL toplamı olan (111.600,00 + 21.060,00) 132.660,00 YTL’dir. Tablo 4’ün son satırında ilgili döneme ilişkin indirimlerin toplamı yazılmaktadır. Bu tutar örneğimizde yer alan verilere göre 32. (Önceki dönemden devreden KDV) ile 33. (Bu döneme ait indirilecek KDV) satırların toplamından oluşmakta olup (15.700,00 + 132.660,00) 148.360,00 YTL’dir. Bu tutar 37. satıra yazılacaktır.

TABLO-4 İNDİRİMLER			
32	Önceki Dönemden Devreden KDV	15.700	00
33	Bu Döneme Ait İndirilecek KDV	132.660	00
34	Mal İadeleri veya Gerçekleşmeyen İşlemler Nedeniyle Düzeltilecek KDV		
35	43 No'lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili Düzeltilecek KDV (5)		
36	61 No'lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili Düzeltilecek KDV (6)		
37	İNDİRİMLER TOPLAMI (32+33+34+35+36)	148.360	00

KDV Beyannamesinde Hesaplanan KDV Toplamı (Toplam KDV) İle İndirimler Toplamı belirlendikten sonra, sıra bu iki değerin birbiriyle mahsubuna gelmektedir. Bu mahsup sonucu ise Tablo:5 Sonuç Hesapları bölümünde ilgili satıra aktarılmaktadır.

Örneğimizde;

31.satırda yer alan Toplam KDV (Hesaplanan KDV Toplamı) = 167.400,00 YTL

37.satırda yer alan İndirimler Toplamı = 148.360,00 YTL

= (31-37) Toplam KDV-İndirimler Toplamı = 19.040,00 YTL olacaktır.

İlgili ayda İhraç kaydıyla Satış olmasaydı söz konusu tutar Ödenmesi Gereken KDV satırına yazılacaktı. Ancak bu ayda ihraç kayıtlı satış olması sebebiyle, 19.040,00 YTL ödenmesi gereken KDV ihraç kayıtlı satışlara ilişkin hesaplanan KDV ile mahsup edilmek üzere Tablo:5'in 38.satırında yer alan Tecil Edilecek KDV olarak beyannameye aktarılabacaktır.

TABLO-5 SONUÇ HESAPLARI			
38	Tecil Edilecek KDV	19.040	00
39	Ödenmesi Gereken KDV		
40	İade Edilmesi Gereken KDV		
41	Sonraki Dönemlere Devreden KDV		

Yukarıdaki satış işlemlerinin beyannameye aktarılması işleminde ihracat kayıtlı satışlar KDV Beyannamesinin arka yüzünde kendileri için ayrılmış olan Tablo:10 da ayrıca gösterilirler. Tablonun bu bölümünde İhracat kayıtlı satışlar sonucu mükellefin ne kadar iade alabileceği de net bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

Örneğimizde İhracat Kayıtlı satış 350.000,00 YTL olup Tablonun Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel kısmında %18’lik KDV ile ilgili satıra yazılır, buna ilişkin KDV (63.000,00 YTL) ise Hesaplanan KDV kısmında 88. satıra yazılır. İhracat Kayıtlı Satışa ilişkin Hesaplanan KDV ayrıca 89. satırda Tecil Edilebilir KDV olarak gösterilir. Buradan hareketle ihracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV hesaplanır. Bu hesaplama 89. satırdaki tutardan 38.satırdaki tutarın çıkarılması ile gerçekleşir.

89. satırda yer alan Tecil Edilebilir KDV = 63.000,00 YTL
38. satırda yer alan Tecil Edilecek KDV = 19.040,00 YTL
 = (89-38) Tecil Edilebilir KDV-Tecil Edilecek KDV = 43.960,00 YTL olacaktır.

Nihayet İhracat Kayıtlı Satışlar dolayısıyla iade edilecek KDV, KDV Beyannamesi Tablo:10’da 90.satırda 43.960,00 YTL olarak aşağıdaki gibi gösterilecektir.

TABLO -10 İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLER								
TESLİM VE HİZMET		ORAN(%)	HESAPLANAN KDV			YÜKLENİLEN KDV		
(YTL)	(YKr)			(YTL)	(YKr)		(YTL)	(YKr)
		1	84			85		
		8	86			87		
350.000	00	18	88	63.000	00			
Tecil Edilebilir KDV (84+86+88)						89	63.000	00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV (89 - 38)						90	43.960	00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı [(85+87) - (63.000+00)]						91		

3.3.5.2.10. İhracat Kaydıyla Tecil-Terkin Kapsamında Yapılan Teslimlerde

Tecil Edilen Verginin Terkini ve İbrazı Gereken Belgeler

İhracat kaydıyla yapılan mal teslimlerine ait olduğu beyan edilen ve vergi dairelerince de tecil edilen KDV, malın ihracat kaydıyla teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içerisinde ihracat edilmesi halinde aranılan belgelerin ibrazı şartıyla terkin

edilmektedir. İhracatın gerçekleşmesi üzerine, terkin ve iade için bir dilekçe ile vergi dairesine başvurulacaktır. Dilekçeye (Özbalcı, 1999:389);

- ✓ Gümrük beyannamesinin (gümrük çıkış beyannamesinin) aslı veya noter onaylı örneği eklenecektir.
- ✓ İhraç kaydıyla yapılan teslimlere ait faturaların fotokopisinin de dilekçeye eklenmesi gerekir. 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde, fatura fotokopileri yerine, faturalara ait bilgileri içeren listelerin verilebileceği kabul edilmiştir. İmalatçılar dışında, alış faturalarına ait listede verilecektir.
- ✓ İmalatçılar tarafından yapılan ihraç kayıtlı teslimler bakımından, bir defaya mahsus olmak üzere sanayi sicil belgesi örneğinin ibrazı gerekir.
- ✓ Döviz alım belgesi ibraz gerekliliği 65 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile kaldırılmıştır.
- ✓ Dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketleri tarafından 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile verileceği öngörülen taahhütname verme zorunluluğu 70 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile kaldırılmıştır.

3.3.5.2.11. İhracatın Gerçekleşmemesi

a-İhracatın Mücbir Sebep Olmaksızın Süresinde Gerçekleşmemesi

İhraç kaydıyla teslimlerde ihracatın,yapıldığı tarihi izleyen ayın başından itibaren 3 ay içinde gerçekleştirilmesi gerekir. İhracatın bu 3 aylık süre içerisinde gerçekleştirilmemesi halinde tecil edilen vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 Sayılı AATUHK'nın 51 'nci maddesine göre belirlenen gecikme zammının %50 fazlası ile birlikte tahsil olunur. İhracat söz konusu süre geçtikten sonra yapılırsa ve bu gecikme için mücbir sebep gösterilmezse, hiç ihracat yapılmamış gibi işlemde bulunacaktır. Malların bir kısmının süresinde ihraç edilmemesi halinde ise yukarıdaki işlemlerin, ihracı gerçekleşmeyen teslimlerle sınırlı şekilde uygulanması gerekir (Maç, 1995:11.61).

b-İhracatın Mücbir Sebepler Nedeniyle Süresinde Gerçekleşmemesi

İhraç edilmek şartıyla teslim edilen malların VUK'da belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATHK'nın 48'nci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir. VUK'un mücbir sebepleri düzenleyen 13'ncü maddesi şöyledir:

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

Maliye Bakanlığı'nın 25.03.1997 tarih ve 12180 Sayılı Özelgesinde Ancak, "Tecil-terkin kapsamında satın alınan malların yurt içinde başkasına devredilmemiş olması ve ihraç edilmek şartıyla tecil-terkin kapsamında satın alınan malların elde olmayan nedenlerden (mücbir sebepler) dolayı 3 aylık süreyi aşsa dahi, satın alındığı tarihten itibaren bir yıl içinde ihraç edilmesi halinde, tecil faizi uygulanmaksızın tecil edilen verginin terkin edileceği" açıklanmıştır.

Ancak ihracatın gerçekleşmemesindeki mücbir sebeplerin daha kapsamlı olarak değerlendirilmesi gerekir. Vergi İdaresinin de mukteza bazında bu anlayışa uygun görüşler açıklamış olduğu anlaşılmaktadır (Özbalcı, 1999:383).

- ✓ Sürekli yağış ve malın bulunduğu sahayı sel basmış olması,
- ✓ Sınır kapısında tren seferleri düzenlenmemesi sebebiyle malın sınır kapısında trende beklemesi,
- ✓ Malın gönderileceği ülke itibariyle,ihracata yetkili makamlarca sınırlama getirilmesi,
- ✓ İspat ve tevsik edilmek şartıyla trafik kazası,

- ✓ İlgili mallara,mahkeme kararıyla ihtiyatı haciz konması,
- ✓ İthalatçının ülkesindeki olaylar nedeniyle ihracatın gecikmesi veya yapılamaması da mücbir sebepler arasında sayılmıştır.

3.3.5.2.12. İhraç Kaydıyla Satın Alınan Malların İhraç Edilmeyip Yurt

İçinde Satılması Halinde Tecil-Terkin İşlemleri

İhraç kaydıyla satın alınan malların ihracatçı tarafından ihraç edilmeyip,yurt içinde satılması halinde,yurt içi satış KDV'ye tabi olacaktır. Öte yandan, ihracat gerçekleşmediğinden, imalatçının tecil edilen KDV, KDVK'nın 11/1-c maddesi uyarınca, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammının % 50 fazlası ile birlikte tahsil olunur (Altındağ, 2001:483).

3.3.5.2.13. Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında Satın Alınarak İhraç Edilen

Malların Geri Gelmesi Halinde Yapılacak İşlemler

46 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin C/b bölümünde yapılan açıklamalara göre KDVK'nın 11/1-c maddesi kapsamında teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanununun geri gelen eşyaya ilişkin hükümlerine göre uygun şekilde geri gelmesi halinde ,ihracat istisnasından faydalanabilmesi için,ihracatçıya düzenlenen faturada düzenlendiği halde imalatçı tarafından tahsil edilmeyen KDV'nin ihracatçılar tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesi gerekmektedir. Bu açıklamalara göre (Altındağ, 2001:483):

- ✓ Kanunun 11/1-c maddesi uyarınca fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı (Dış ticaret Sermaye Şirketi ile Sektörel Dış Ticaret Şirketleri dahil) tarafından ödenmeyen KDV tutarının ilgili gümrük idaresine ödendiğinin tevsik edilmesi suretiyle, ihraç kaydıyla mal teslim edenlere ait tecil edilen KDV,malın kendilerine iade edilip edilmediğine bakılmaksızın döviz alım belgesi ve gecikme zammı aranılmaksızın terkin edilecek,iade işlemleri genel esaslara göre yine döviz alım belgesi aranılmaksızın yapılacaktır.
- ✓ İhracatçı, alıcı tarafından beğenilmeyerek yada kusurlu bulunarak geri gönderilen malları, eksikliklerini gidererek tekrar ihraç edecekse,malların ithali

sırasında kayma değeri vergisi tutarını ödemeyip, bu tutar kadar teminat gösterebilecektir. Bu durumda, geri gelen söz konusu mallar yeniden ihraç edilmediği sürece, ihraç kaydıyla mal teslim edenlerin tecil-terkin ve iade işlemlerinin yapılması söz konusu olmayacaktır. Geri gelen malların kusurunun giderilerek ihraç edilmesi halinde ise, aranan belgelerin ibraz edilmesi şartıyla tecil-terkin ve iade işlemleri yapılabilecektir.

- ✓ Geri gelen malların, ihracatçılar tarafından imalatçılara, tedarikçilerine veya yurt içindeki diğer şahıslara satışı ise KDV'ye tabi olacaktır.

3.3.5.2.14. Süresinde İhraç Edilmeyen Malların İmalatçısına İade Edilmesi

KDVK'nın 11/1-c maddesi kapsamında ihracatçı tarafından satın alınan malların teslimi tarihini takip eden ayın başından itibaren 3 ay içerisinde ihraç edilememesi ve söz konusu malların ihraç kaydıyla tesliminde bulunanlara iade edilmesi halinde, ihracatçı tarafından bir fatura düzenlenerek fatura bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekir. Bu malların alımı sırasında KDV ödenmemiş olması, imalatçısına iadesinde katma değer vergisi hesaplanmasını engellemektedir. İhraç kaydıyla teslimde bulunanlar ise söz konusu vergiyi indirim konusu yapabileceklerdir.

Öte yandan, ihraç kaydıyla mal teslim eden mükellefin teslimin yapıldığı döneme ait beyannamesinde tecil edilen vergisi var ise, bu vergi kanunun 11/1-c maddesi uyarınca ilgili mükellefçe gecikme zammının %50 fazlası ile birlikte bağlı bulunulan vergi dairesine ödenecektir. Bu şekilde ödenen gecikme zammı ve verginin ihracatçıdan tahsil edilip edilmeyeceği konusu özel hukuk hükümleri çerçevesinde taraflar arasında çözümlenebilecektir. İhraç kaydıyla mal teslim eden mükellefin, ilgili dönemde tecil edilen vergisi yoksa, sadece iadesi gereken KDV'si varsa, ihracatçının iade ettiği mallara ait KDV, iadesi gereken KDV'den düşülecek, kalan tutar, iade olarak talep edilecektir (Altındağ, 2001:484).

3.3.5.2.15. Tecil-Terkin İşlemlerinde Pişmanlık Hükümlerinin Geçerliliği ve

Uygulaması

213 Sayılı VUK'un 371.maddesinde Pişmanlık ve Islah hükümleri düzenlenmiştir. Pişmanlık; beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olan ve temelinde vergi ziyayı yatan bir olayın kendiliğinden haber verilmesidir.

Yükümlülerce KDVK'nın 11/1-c maddesi uyarınca yapılan teslimlere ait ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmekle beraber, daha sonra beyannamenin hatalı doldurulmuş olduğunun farkına varılarak düzenlenen ek beyannamenin pişmanlık talebiyle verilmesi ve pişmanlık şartlarına uyulması hallerinde, bu taleplerin geçerli sayılması gerekmektedir. Bu durumda, pişmanlık talebiyle verilen beyannameye dayanarak tahakkuk ettirilen ödenmesi gereken vergi (tecil edilen vergi) üzerinden pişmanlık zammı hesaplanması gerekir. Ayrıca mükelleflerin pişmanlık şartlarına uymamaları halinde de, bunlar adına cezalı tarhiyat yapılacağı açıktır (Kırıktaş, 1996:1081).

3.3.5.3. İhraç Kayıtlı Teslimin Aşamaları

İhraç kayıtlı olarak satılan veya alınan malın ihraç edilene kadar geçirdiği aşamalar özetle aşağıdaki sıralanabilmektedir (Sağır, www.muhasabenet.net 27.07.2006).

1. İhracatçı İşletmenin İhraç Edeceği Malı Satın Alması

İhracatçı işletme aradığı malı imalatçıdan buraya kadar yapılan açıklamalarda yer alan şartlarla teslim alır. İhracatçı işletme bu malı 3065 sayılı KDVK'nın 11/c maddesi ile talep ettiğini ve bu işlem için KDV ödemeyeceğini belirtmektedir.

2. İmalatçı İşletme Malı Satar

İmalatçı işletmede sattığı mal için KDV tahsil etmez ama bu tahsil etmediği KDV yi ilgili dönem beyannamesinde normal satışlarıyla beraber gösterir.

İmalatçı kestiği faturanın üzerine “3065 sayılı KDV Kanunu hükümlerine göre ihraç edilmek şartıyla teslim ettiğimizden KDV tahsil edilmemiştir.” İbaresini eklemek zorundadır.

3. İhracatçı İşletme Faturayı Kayıtlarına Alır

Yapılan satış 1.000,00 YTL, ve KDV oranı %18'den hesaplanarak 180,00 YTL olarak fatura edilmiştir. Toplam bedel 1.180,00 YTL. Devreden ve iade KDV dikkate alınmamıştır. Mal İhraç edileceğinden; KDVK'nın 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil – terkin sistemi ile ilgili olarak yayımlanan 27 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğinin(13) 7. bölümündeki açıklamalara göre, ihracatçının ihraç kaydıyla aldığı

malı değiştirmeden, başka bir deyişle imalatçının teslim ettiği şekilde ihraç etmesi gerekmektedir.

İhracatçının KDV açısından, ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin yapacağı bir işlem bulunmamaktadır. Çünkü ihracatçı, ihraç kaydıyla aldığı mallar için KDV ödememekte ve ihracatçı gerçekleştirdiği mallar için de KDVK' nun 11/1-c bendi hükmü dahilinde KDV tahsil edememektedir.

		/	
153 Ticari Mallar Hesabı	1.000,00		
191 İndirilecek KDV	0,00		
	320 Satıcılar	1.000,00	
		/	

İhracatçı KDV ödemediği için 180,00 YTL'lik tutarı dikkate almamıştır ve söz konusu mallar ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunacaktır.

4. İmalatçı İşletme Faturayı Kayıtlarına Alır

		/	
192 Diğer KDV	180,00		
120 Ticari Alacaklar	1.000,00		
	600 Yurtiçi Satışlar	1.000,00	
	391 Hesaplanan KDV	180,00	
		/	

KDV Beyannamesinin Tablo 1 Teslim ve Hizmetler Bedeline yapılan ihraç kayıtlı işlemler normal satışlar gibi yazılmaktadır.

İhraç Kayıtlı Satış Tablo 10 İhraç Kaydıyla Teslimler bölümüne yazılacaktır. Teslim Bedeli KDV oranına göre yazılır.84-86-88. satırlardır. Tecil Edilebilir KDV 89 No'lu satıra yazılacaktır (Müşteriden tahsil edilemeyen KDV). İade Edilecek KDV 90 No'lu satıra yazılacaktır.

40 No'lu iade edilmesi gereken KDV satırına hiçbir rakam yazılmaz. İade rakamı sadece 90 No'lu satırda gösterilir. 95 No'lu tebliğ gereği 83 No'lu satır hiç kullanılmayacak boş kalacaktır.

İmalatçı faturayı kestiği zaman 192 hesapda izlenen KDV malların fiilen yurtdışı edilmesiyle terkin edilir. Burada 192 yerine 136 Vergi Dairesinden alacaklar hesabına da aktarabiliriz. Bu hesabı da maliye iademizi banka hesabımıza yatırdıktan sonra kapatabiliriz. (Akyol, www.muhasibetr.com 27.04.2006) İmalatçı, 192 Diğer KDV hesabını aşağıdaki gibi 136 No'lu hesaba aktarabilir.

136 Diğer Çeşitli Alacaklar	180,00		
136.001 ...V. D. Alacaklar			
		192. Diğer KDV	1.000,00

Vergi Dairesi İade KDV'yi imalatçı işletmenin banka hesabına yatırdığı zaman ise aşağıdaki kaydı yapabiliriz.

102 Bankalar	180,00		
102.001 ...XYZ Bankası			
		136 Diğer Çeşitli Alacaklar	1.000,00
		136,001 ..V.D.Alac.	

KDV Ödemesi Çıkarsa

Hesaplanan KDV ile İndirilecek KDV arasındaki fark pozitif çıkarsa yani Hesaplanan KDV fazla çıkarsa işletmenin KDV ödemesi çıkar.Bu durumda , KDV ihraç kayıtlı tutar kadar tecil edilir.ihraç kayıtlı satış fazla ise iade olarak imalatçı işletmeye geri ödenir.Vergi Dairesinin istediği belgeleri fatura tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içerisinde tevsik edilmesi şartıyla terkin işlemi yapılır.

Devir KDV Çıkarsa

İhraç kayıtlı tutar kadar iade edilecek bu işlemde ,iade tutarı 90 No'lu satıra yazılacak, ihracat gerçekleşince vergi dairesinin istediği belgeleri (aşağıda istenilen belgeler belirtilmiştir) tevsik ederek iade işlemi başlatılacaktır. (Sağır, www.muhasibenet.net 27.07.2006)

3.3.5.4. İhraç Kayıtlı Teslimde İade Edilecek Verginin Hesaplanması

İade hakkı doğuran işlemler nedeniyle iade edilecek verginin, bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergi olması gerektiği ilkesi ihraç kayıtlı teslimlerde değişmektedir. İhraç kayıtlı mal teslim eden mükellefler için yüklenilen verginin tanımı değişmektedir. Diğer iade hakkı doğuran işlemlerde bulunan mükellefler için yüklenilen vergi, söz konusu işlemlere konu mal veya hizmetin satın alınması veya üretilmesi ile ilgili olarak ödenen vergiler olurken, ihraç kayıtlı teslimde bulunanlar için yüklenilen vergi, söz konusu teslim bedeli üzerinden hesaplanan ancak tahsil edilememesine rağmen ilgili dönem beyannamesinde beyan edilen tutar olmaktadır. Bu şekilde mükellefler, tahsil etmemelerine rağmen söz konusu tutar kadar indirimlerini azaltmakta yani bu kadar indirim konusu vergiyi yok etmektedirler. Dolayısıyla bu tutarın yüklenilen vergi olarak kabul edilmesi doğru ve kanuna da uygun olmaktadır. İndirime konu edilmiş kısmı iade edilebilmektedir. Yani bu mükelleflerin ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabileceği bir vergileri yoksa herhangi bir iade almaları da söz konusu olmamaktadır. Veya bu tutarı kısmen indirime konu edebilmişlerse sadece bu kısmı iade olarak alabilmektedirler. Bu şekilde yüklenildiği kabul edilen ancak indirim konusu olmaması nedeniyle indirilemeyen tutarların sistemin özelliği gereği tecil ve terkinde konu olacağı açıktır. Buna göre, ihraç kayıtlı teslimde bulunanlar, bu teslimleri nedeniyle hesapladıkları ancak tahsil etmedikleri vergiden ilgili dönem beyannamesinde beyan edilen ödenmesi gereken vergiyi düştüktan sonra kalan kısmı iade olarak alabileceklerdir. İlgili dönem beyannamesinde ödenecek verginin bulunmaması halinde ise hesaplanan verginin tamamı iade olarak alınabilecektir (Uzunoğlu, 2001).

İhraç kayıtlı teslimde bulunanlar için de yüklenilen vergi olarak teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergi yerine, bu teslim konu malların üretimi nedeniyle ödenen vergilerin esas alınmasına yönelik olarak 28 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (I) bölümünde yapılan açıklamalar 39 Seri No'lu Genel Tebliğ ile yürürlükten kaldırılarak hem uygulanması çok zor olan bir sistemden vazgeçilmiş hem de kanunun ruhuna uygun düzenleme yapılmıştır. Halen de bu sistem uygulanmaktadır.

3.4. İHRACAT İSTİSNASINDA İADE ESASLARI

3.4.1. Katma Değer Vergisinde İade Yöntemleri

İhracat istisnası "Tam İstisna" olarak isimlendirilen bir istisna türüdür. Tam istisna, işlemin KDV'siz olması ile yetinilmeyip, bu işlemle ilgili olarak işlemde bulunan tarafından yüklenilmiş olan KDV'nin indirilmesi, indirimle giderilememe halinde, işlemin yapıldığı ay itibariyle mükellefe iadesi suretiyle, istisnaya konu mal veya hizmetin KDV yükünden tamamen arındırılmasıdır. KDV iadelerinin tabi olduğu esasları, genel esaslar ve özel esaslar diye ikili bir ayırıma tabi tutmak mümkündür. KDV iadelerinin genel esasları, Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SAMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunmayan mükelleflerin iade taleplerinde geçerli olan esaslardır. SAMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade taleplerinde geçerli olan esaslar ise özel esaslar olarak adlandırılmaktadır (Vural, 2002) .

İhraç olunan mal ile ilgili olarak yüklenilmiş olan girdi KDV'nin iadesinde uygulanan yöntemler, aranan belgeler, iade usul ve esasları aşağıdaki bölümlerde özetlenecektir.

3.4.1.1. İndirim Yoluyla İade

KDV Kanunu'nun 30/a maddesinde, KDV'ye tabi olmayan veya KDV'den istisna edilmiş bulunan mal ve hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV'lerin İndirilmesi yasaklanmıştır. Bu yasak, tam istisna uygulamasına konu olan ve Kanunun 11,13, 14 ve 15. maddelerinde düzenlenen istisnalar ve indirim yasağına konu olmayacağı belirtilmiş diğer istisnalar için geçerli değildir. Nitekim 32 nci maddede tam istisna uygulaması yapılan 11, 13, 14 ve 15 inci maddelerdeki istisnalarla ilgili KDV yüklenimlerinin indirilebileceği belirtilmiştir. İhraç malı ile ilgili olarak yüklenilmiş olan KDV'nin, KDV'ye tabi işlemlerle ilgili olarak müşterilerden tahsil olunan KDV'den indirilmesi demek, söz konusu yüklenimlerin, indirim yoluyla mükellefe iadesi demektir.

ÖRNEK 1 : Mükellef A Şubat 2005 ayında, ihraç edeceği bir parti malın alımı için 12.000,00 YTL KDV yüklenmiş ve indirim konusu yamıştır. Şubat ayında başka mal alımı yoktur. Daha önce satın aldığı başka bir malı yine Şubatta 20.000,00 YTL KDV

tahsil ederek satmıştır. İhraç malının gümrük bölgesinden çıkışı Mart 2005 de gerçekleşmiştir. Mart ayında başkaca teslim bulunmadığı gibi yüklenilen KDV’de yoktur. Şubat ve Mart aylarının KDV beyannameleri şöyle olacaktır:

	Şubat	Mart
Teslim KDV'si	20.000,00	Yok (istisna)
İndirilen KDV	10.000,00	Yok
Ödenecek KDV	8.000,0	Yok
Devrolan KDV	Yok	Yok

Bu örnekte mükellef, ihraç malını Mart ayında KDV'siz olarak teslim ettiği gibi, bu malla ilgili olarak yüklendiği 12.000,00 YTL KDV'ye Şubat ayında indirim yoluyla, (20 bin YTL yerine 8 bin YTL KDV ödeyerek) iade almış olmaktadır (KDVK Genel Tebliği 9/4).

ÖRNEK 2: Şayet aynı mükellef Mart ayında herhangi bir malalımı dolayısıyla 30.000,00YTL KDV yüklenmiş olsaydı, Mart 2005 KDV beyannamesini şu şekilde düzenlemesi gerekirdi.

Mart	
Teslim KDV'si	Yok (istisna)
İndirilen KDV	30.000.000.000
Ödenecek KDV	Yok
İade Alınacak KDV	12.000.000.000
Devrolan KDV	18.000.000.000

Burada 12.000,00 YTL hem Şubat ayında (indirim yoluyla) hem de Mart ayında (nakden veya mahsuben) olmak üzere iki kere iade alınmış gibi görünmekle beraber, aslında iade tektir. Çünkü iadeye vücut veren şey indirim olayıdır ve ihraç malı ile ilgili olarak mükerrer indirim yoktur.

Bu olayda Şubat ayında ödenecek KDV yi aşağı çeken (indirime neden olan) şey aslında ihraç malının indirimi olmakla beraber uygulamada, ihracın gerçekleştiği ayda bir önceki aydan devren gelen veya o ayda yüklenilen KDV varsa, bunların ihraç malına isabet eden kısmının ihraç malı için yüklenildiği farzedilmektedir. Yani belli bir ayda hem ihracat, hem de indirimle giderilememiş KDV var ise KDV iade hakkı da var demektir (KDVK Genel Tebliği 9/4).

İadenin indirim yoluyla alınması en basit iade tarzıdır. Çünkü iade işlemi KDV beyannamesi üzerinde kendiliğinden gerçekleşmektedir. Başka bir anlatımla, iadenin nakden veya başka vergi borçlarına mahsup suretiyle yapılabilmesi için Vergi Dairesine başvurulmasını gerektirmektedir.

3.4.1.2. Sonraki Dönemlere Devir Yoluyla İade

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri uyarınca, istisna kapsamında mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunan mükellefler bu mal ve hizmetlerle ilgili olarak yükledikleri Katma Değer Vergilerini, KDV ye tâbi teslimleri nedeniyle müşterilerinden tahsil ettikleri KDV den indirilebilmekte, indirim yoluyla giderilemeyen KDV yüklenimlerini de, gerekli belgeleri ibraz ederek nakden veya mahsup suretiyle iade alabilmektedir.

39 No'lu KDV Genel Tebliği ve yeniden dizayn olunan KDV beyannamesi ile, Şubat 1992 ayından itibaren, iade hakkı doğuran işlem yapan ve KDV iadesi çıkan mükelleflere, iade tutarını, devrolan KDV olarak kullanabilme konusunda tercihte bulunma imkanı sağlanmıştır. Bu imkan halen kullanılmakta olan yeni beyannamede de devam etmektedir.

3.4.1.3. Nakden ve/veya Başka Vergi Borçlarına Mahsup Suretiyle İade

İhracatın yapıldığı (malın gümrük bölgesinden çıktığı) aya ait KDV beyannamesinde indirimle giderilemeyen KDV varsa, (37'inci satırdaki rakam 31'inci satırdaki rakamdan büyükse) ihraca konu mal ile ilgili olarak yüklenilmiş olan KDV kısmen veya tamamen, indirim yoluyla giderilememiş demektir. Bu durumda mükellef; ya KDV 8 No'lu tablonun Yüklenilen KDV bölümünü boş bırakmak suretiyle, iade hakkını devrolan KDV olarak kullanacak, ya da bu bölümü doldurmak suretiyle, yani KDV

beyannamesini iade talepli olarak hazırlayıp, bu iadeyi nakden veya mahsup suretiyle talep edecektir. İade hakkının, kısmen nakit iade almak, kısmen mahsup talep etmek suretiyle kullanılması da mümkündür (www.bdodenet.com.tr 15.07.2006).

Yukarıda bahsedildiği gibi, “KDV iadeleri, mükellefler tarafından iki şekilde alınabilmektedir” (Vural, 2000).

1. Nakden iade 2. Mahsuben iade

İadeye konu işlemler için nakden veya mahsuben iade de eklenecek belgeler ve izlenecek yol muhtelif genel tebliğ, iç genelge, sirkülerde tespit edilmiştir. Genel olarak, iade talebi, iade hakkı doğuran işlemin vuku bulduğu dönem beyannamesi ile yapılır. Beyannameye iade talebine ilişkin dilekçe ve iade için istenen belgeler eklenir. Beyanname ve dilekçesini verip, belgelerini tamamlayan mükelleflerin nakden veya mahsuben talep edecekleri KDV alacakları 4 şekilde İade edilir (Acar ve Çalı, 2006:51).

- ✓ Teminat ve inceleme raporu aranmayan sınırın altındaki iadeler
- ✓ Teminat karşılığı iadeler
- ✓ Vergi inceleme raporu ile iadeler
- ✓ YMM raporu ile iadeler

Bütün nakden KDV iadeleri prensip olarak inceleme raporuna dayanılarak yapılır. Ancak, bütün iade taleplerinin incelenmesi, mükelleflerin iadelerinin gecikmesine neden olmanın yanı sıra, inceleme elemanlarının iş yükünü de artırdığından, Maliye Bakanlığınca belirlenen haddin altında kalan tutarların nakden veya mahsuben iadesinde inceleme raporu aranmamaktadır. Söz konusu haddi aşan iade taleplerinde ise, haddin altında kalan kısım teminat ve inceleme raporu aranmaksızın, aşan kısım ise inceleme raporuna dayanarak iade edilmektedir (Vural, 2002:32).

Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SAMIYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunmayan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilmektedir. Buna göre, SAMIYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunmayan mükelleflerin talep ettiği nakit iade miktarının;

- ✓ İhracat teslimleri ile ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan nakden iadelerde 4.000,00 YTL'yi, (KDVK Genel Tebliği 84)
- ✓ Uluslararası taşımacılıktan doğan iadelerde 1.000,00 YTL'yi. (KDVK Genel Tebliği 81)
- ✓ İndirimli orana tabi mal ve hizmet teslimleri ile ilgili iadelerde 2.000,00 YTL'yi, (KDVK Genel Tebliği 74)
- ✓ Hurda metal, hurda plastik, hurda veya atık kağıt ve cam teslimlerine ilişkin tevkiyat uygulamasından doğan iadelerde 2.000,00 YTL'yi, (KDVK Genel Tebliği 86)
- ✓ Diğer iade hakkı doğuran işlemlerde ise 200,00 YTL'yi (KDVK Genel Tebliği 73) aşmaması halinde, gerekli belgelerin ibrazı şartıyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın nakden iade işlemi gerçekleştirilmektedir (Vural, 2002:38-39).

Mahsuben iadeleri ise 3 grupta toplamak mümkündür.

- ✓ Mükellefin kendi vergi borçlarına mahsuben iade
- ✓ Mükellefin mal ve hizmet satın aldığı mükelleflerin vergi borçlarına mahsuben iade
- ✓ Sosyal Sigortalar Kurumu prim borçlarına mahsuben iade

Hangi işlemten doğmuş olursa olsun, bütün KDV iade alacaklarının mükelleflerin kendi vergi borçlarına mahsubu istenebilir. (Vural, 2002:34) Buradan anlaşılacağı üzere, KDV iade alacaklarının mükellefin mal ve hizmet satın aldığı mükelleflerin vergi borçlarına veya SSK Prim borçlarına yönelik isteyecekleri mahsuben iade durumlarında, iadenin hangi işlemten doğduğu önem kazanmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği yayımlanarak KDV iadesi taleplerinin değerlendirilmesi ve sonuçlandırılmasına ilişkin esaslar yeniden belirlenmiştir. Söz konusu tebliğ ile KDVK'nın 11'nci maddesinin 1'nci fıkrasının:

(a) bendi kapsamında;

✓ Mal veya hizmet ihracından,

✓ 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı özel fatura ile yapılan satışlardan (bavul ticareti),

(b) bendi kapsamında 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak yurt dışına götürdükleri mallara ait verginin iadesinden (yolcu beraberliği eşya ihracı),

(c) bendi kapsamında (bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara satılanlar dahil) ihraç kaydıyla teslimlerden, doğan KDV iade taleplerinin yerine getirilmesi Genel Esaslar ve Özel Esaslar olmak üzere iki ayrı esasa dayandırılmıştır. KDV iade talepleri kural olarak Genel Esaslara, SMIYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilecektir (KDVK Genel Tebliği 84).

3.4.2. Genel Esaslar

3.4.2.1. Nakden İade

Nakit olarak yapılacak KDV iadelerinde temel prensip, mükellef tarafından hesaplanan iade tutarının doğruluğunu tespit amacıyla vergi inceleme elemanlarınca inceleme yapılmasıdır. Ancak, tüm iade taleplerinin incelenmesi büyük güçlükler doğuracağı için Maliye Bakanlığı bazı durumlarda KDV iadesi için inceleme yapılması zorunluluğunu kaldırmıştır. Buna göre, nakden iadeleri dört gruba ayırmak mümkündür (Gezgin, ve Aytürk, www.vdd.org.tr 24.07.2006):

- I. Belirli sınırın altında olduğu için teminat ve inceleme raporu aranmayan iadeler,
- II. YMM Raporu ile yapılan iadeler,
- III. Teminat karşılığı iadeler,
- IV. Vergi İnceleme Raporu ile yapılan iadeler.

3.4.2.1.1. Teminat Ve İnceleme Raporu Aranmayan İadeler

Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin 52.maddesi uyarınca, Gelirler Genel Müdürlüğü'nce belirlenen miktarı aşmayan iadelerde inceleme raporu ve teminat aranılmamaktadır (Vural, 2002:34). Ayrıca, aşağıda belirtilen durumlarda da teminat veya inceleme raporu aranmamaktadır.

- ✓ Mahsup yoluyla iade talepleri,
- ✓ Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşmayan nakden iade talepleri,
- ✓ Yeminli mali müşavir tasdik raporuna dayalı nakden iade talepleri,
- ✓ Kamuya ait kuruluşların iade talepleri,

Mahsup yoluyla yapılan iade: KDViade alacağının;

1-Hak sahibi mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına mahsubu yapılabilmektedir. Buna göre, mahsup için aranan belgelerin ibraz edilmiş olması şarttır ve kendi vergi borcuna mahsup talebinde bulunan mükelleflerin işlemleri 15 gün içinde tamamlanır.

2-İthalat sırasında uygulanan vergilere mahsubu yapılabilmektedir. Buna göre, mahsup için ilgili gümrük idaresinden mükellefin vergi dairesine hitaben yazılan ve ithalde alınan vergiler ile varsa gecikme faizi, zam ve ceza tutarlarıyla ödemenin yapılacağı Gümrük saymanlığı hesap numarası belirtir bir yazı alınmaktadır.

3-Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) prim borçlarına mahsubu yapılabilmektedir. Buna göre, mahsup,Sigorta primi, İşsizlik Sigortası primi, Eğitime Katkı Payı,Özel İşlem Vergisi, İdari Para Cezası, TTK katkı payı, Konut edindirmeyardımı ile benzeri vergilere yapılabilir.

Yukarıda belirtilen mahsup talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir (www.pwc.com.tr 28.10.2005).

Teminat ve inceleme raporu aranılmaksızın yapılacak iadeler konusunda bu 95 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile belirlenen yeni sınırlar, incelemesine başlanılmamış mahsuben iade talepleri bakımından da geçerli olup, bu Tebliğle belirlenen yeni sınırın

altındaki mahsuben iade işlemleri için verilen teminatlar vergi dairesince çözülecektir. İncelemesine başlanılmış olan mahsuben iade talepleri için inceleme elemanının uygun mütalaası ile yukarıdaki şekilde işlem yapılabilir. İnceleme elemanınca gerek duyulması halinde ise mahsup talebi, bu bölümde öngörülen düzenlemelere bağlı kalınmaksızın inceleme sonucuna göre yerine getirilecek, ancak mükellefin kendi vergi borçlarına yönelik mahsup talebi raporda belirlenen miktarla sınırlı olmak üzere dilekçe tarihi itibarıyla hüküm ifade edecektir (KDVK Genel Tebliği 95).

Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşmayan nakden iade talepleri:

İade işlemleri belli bir miktarın altında ise inceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade yapılmaktadır. Belli miktarın üzerindeki iadeler ise teminat karşılığında sonra incelenerek ve yeminli mali müşavir raporu ile yapılmaktadır (Pehlivan, 2004:121-131).

İhracat istisnası ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yapılacak iade tutarı, 84 Seri No'lu KDVK Genel Tebliği ile 4.000.00 YTL olarak belirlenmiştir (KDVK Genel Tebliği 84). KDVK'nın 11.maddesinde düzenlenen ihracat istisnası nedeniyle talep edilen nakden iadeler, bu tutarı aşmıyor ise inceleme raporu ve teminat aranmayacaktır.

YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna Dayalı Nakden İade

18 sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğine göre, süresinde YMM'lerle tam tasdik sözleşmesi yapan mükelleflerin gerek mahsuben gerekse nakden YMM raporuna göre yapılacak iadelerde herhangi bir sınır bulunmadığı belirtilmektedir. 23 No'lu KDV Genel Tebliğinde Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara 43 ve 61 Sıra No'lu Tebliğ kapsamında yapılan ihracat teslimleri (Özel fatura ile) nedeniyle yapılacak iade de, süresinde tam tasdik yapılmış dahi olsa üst sınır getirilmiştir. Bu sınır her yıl bakanlıkça tespit edilmekte olup, tespit yapılmadığı yıllarda yeniden değerlendirme oranında artış yapılarak üst sınır tespit edilmektedir. Buna göre 2006 yılı için üst sınır 60.000 YTL'dir. YMM'lerle tam tasdik yapma süresi her yılın ocak ayının sonuna kadar yapılmaktadır. Süresinde tam tasdik sözleşmesi yaptırmamış ya da hiç tam tasdik sözleşmesi bulunmayanların YMM raporuyla iade almasında üst sınır bulunmaktadır. 2006 yılı için bu sınır iade türleri itibarıyla şöyledir. (37 Sıra No'lu Tebliğ). KDVK'nın 11,13, 14 ve 15. madde kapsamındaki teslimlerinden

doğan iade alacaklarında üst sınır, 231.000,00 YTL, İndirimli oranlı KDV iade teslimlerinden dolayı oluşan nakden iade yıllık yapılmakta olup, buradaki yıllık üst sınır, 461.000,00 YTL dir.29 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM kanunu Genel Tebliğine göre, YMM ile tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin iade tasdik raporu mutlaka tam tasdik sözleşmesi yapılan YMM tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte süresinde tam tasdik sözleşmesi yapılmak şartıyla aynı YMM tarafından varsa önceki yıllara ait iade alacakları içinde sınırsız iade rapor düzenlenebilmektedir (www.tekinymm.com 14.08.2006).

12 Dönem Teminatsız Ve Raporsuz Olarak Nakden Yahut Mahsuben KDV İadesi Alanların İncelenmesi Gereği :

Her ne kadar 84 No'lu Tebliğ'de, mahsuben iadenin ve belli bir limite kadar nakden KDV iadesinin teminatsız ve inceleme raporsuz olarak yapılacağı belirtilmiş ise de, bu şekilde 12 dönem KDV iadesinden yararlanan mükellefler, 1999/2 sıra No'lu Vergi Denetimi ve Koordinasyonu İç Genelgesi'ne dayanılarak bu dönemlerden biri için incelemeye sevk edilmektedir. Söz konusu 12 dönemin birbirini takip eden 12 dönem olması şart değildir. Arada iade çıkmayan dönemler olduğu takdirde bunlar dikkate alınmamakta, bu şekilde nakden veya mahsuben KDV iadesinden faydalanan dönemler dikkate alınarak 12 dönem hesabı yapılmaktadır. Şüpheli durumlarda 12 dönemlik periyod beklenilmeksizin, mahsup veya iade talepleri, yapılacak tespit veya geçerli bir gerekçe ile birlikte incelemeye sevk edilebilmektedir (Maç, 2006:50-53).

YMM Tasdik Raporu İnceleme Gereğini Ortadan Kaldırmaktadır

12 dönem tamamlanmadan, YMM tasdik raporu veya Maliye Bakanlığı denetim elemanlarınca herhangi bir dönem için olumlu iade raporu düzenlenmiş olması halinde 12 dönemlik periyod, bu dönemden itibaren yeniden başlatılmaktadır. Bu 12 dönemin tamamlandığı gerekçesiyle incelemeye sevk edilen mükellefin, incelemeye sevk edilen ilgili ay hesapları, inceleme elemanınca incelenmeye başlanılmamış ise veya incelemeye başlanılmış olmakla beraber inceleme elemanınca uygun görülmesi halinde, bu ay için hazırlanan YMM tasdik raporunun inceleme raporu yerine geçmesi ve inceleme gereğini ortadan kaldırması mümkündür. (Aşağıda metni bulunan İstanbul Defterdarlığı'nın 19.11.2001 tarih ve 5603 sayılı yazısı) Yani söz konusu dönem için YMM tasdik raporu hazırlanmış olması inceleme gereğinin yerine gelmiş sayılmasını sağlamaktadır. Şayet incelemeye sevk işlemi yapılmamışsa, mükellefin bu 12 dönemden

herhangibiri için hazırlatacağı YMM tasdik raporu, bu raporun ilgili olduğu ay ve daha önceki 12 aya ait birikimi ortadan kaldırmakta, yani 12 dönem, söz konusu YMM tasdik raporundan sonra, teminatsız ve incelemesiz nakden yahut mahsuben KDV iadesi alınan aylar için yeniden hesaplanmaya başlanmaktadır (Maç, 2006:50-53).

Kamuya Ait Kuruluşlara İade

Sermayelerinin % 51 veya daha fazlası genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, köylere, belediyelere ve bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile Devlet eliyle kurulan üniversitelere, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri, bu Tebliğin (I/1.1.3.) bölümünde yer alan belgelerin (nakden iade talep edilmesi halinde buna ilişkin dilekçe) ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan yerine getirilmektedir. 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 gerekmektedir (KDVK Genel Tebliği 84).

3.4.2.1.2. Yeminli Mali Müşavir Raporuyla Yapılan İadeler

3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanunu'nun 12'nci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden yayımlanan "YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre yayımlanan genel tebliğlerle, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu (bundan sonra kısaca YMM Tasdik Raporu olarak belirtilecektir) ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir. Buna göre ihracat istisnasından kaynaklanan iadelerde inceleme raporu ve teminat aranmaksızın 4.000,00 YTL olarak belirlenen limit ile SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'yle belirlenen tutarlar arasındaki iade talepleri YMM Tasdik Raporuna göre yerine getirilmektedir.

Tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde ise bavul ticareti ve yolcu beraberliği eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre,

diğerlerinde miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılır. YMM'lerin düzenledikleri raporlarda gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura ya da özel faturaların teyidinin alınmamış olması halinde teyit işlemleri vergi dairesince yapılır (Gezgin ve Aytürk, www.vdd.org.tr 24.07.2006).

YMM Tasdik Raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe iade yapılmaz. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir. Bu kapsamda teminat veren ve dış ticaret sermaye şirketleri hariç indirimli teminat uygulamasından yararlanan mükelleflerden iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içinde bu iade ile ilgili YMM tasdik raporu ibraz etmeyenlerden teminatlarını belirlenen sınırı aşan kısmın % 100'üne tamamlamaları istenir. 15 gün içinde teminatlarını tamamlamayanlar, bu dönemlere ilişkin YMM tasdik raporu ibraz edinceye kadar, müteakip dönemlerdeki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasından yararlandırılmazlar. Ancak bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte başvurmaları halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara, VUK'nun 17 nci maddesi uyarınca vergi dairesince en fazla 6 ay ek süre verilebilir. Mükelleflerin iade tutarını kısmen mahsup, kısmen YMM tasdik raporu ile nakden almak istemeleri halinde, iade için istenen belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla öncelikle muaccel hale gelen vergi borçlarının tamamı mahsup edilir. Kalan kısım YMM tasdik raporu ile nakden iade edilebilirken, bu uygulamada nakden iade edilecek tutara ilişkin olarak tam tasdik sözleşmesi ile ilgili sınırın dikkate alınması gerekmektedir (KDVK Genel Tebliği 84).

Bir vergilendirme döneminde iade hakkı doğuran işlemlerin arasında, bavul ticareti, yolcu beraberı eşya ve gümrük beyannameli ihracatın birlikte bulunması halinde her bir işlem için geçerli limitler ayrı ayrı dikkate alınarak iade yapılır (Gezgin ve Aytürk, www.vdd.org.tr 24.07.2006). YMM raporuyla yapılan iadeler ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak ele alınacağından burada özet olarak verilmiştir.

3.4.2.1.3 Teminat Karşılığı İadeler

İhracat istisnası ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yapılacak iade tutarını (4.000,00 YTL) aşan ve YMM tasdik raporu ibraz edilmeyen nakden iade taleplerinde aşağıda belirtildiği şekilde teminat

gösterilmesi halinde iade yapılır. Teminat, vergi inceleme raporu veya YMM Tasdik Raporuna dayanılarak çözülür.

a) Verilebilecek Teminat Türleri :

Teminat olarak 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde sayılan iktisadi kıymetlerden bir veya bir kaç gösterilebilir. Teminat olarak şunlar kabul edilir (6183 Sayılı Kanun Md.10):

- ✓ Para,
- ✓ (5234 sayılı Kanunun 7 nci maddesinin (a) bendi ile değişen bent)(1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere) Bankalar ve özel finans kurumlar tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
- ✓ (5234 sayılı Kanunun 7 nci maddesinin (a) bendi ile değişen bent)(1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere) 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.),
- ✓ Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat “Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksanıyla değerlendirilir.”
- ✓ (251 sayılı Kanunun 1’inci maddesiyle değişen bent) İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar,

Teminat sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybeder veya borç miktarı artarsa, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenmektedir. Borçlu verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilir.

b) Teminat Miktarları

Normal Teminat Uygulaması

İndirimli ve yükseltilmiş teminat uygulamasına tabi olmayan tüm mükellefler normal teminat uygulamasına tabidir.

Normal teminat uygulaması kapsamındaki mükellefler, talep ettikleri iade miktarının 4.000.00 YTL'yi aşan kısmının tamamı için teminat verirler (KDVK Genel Tebliği 84).

İndirimli Teminat Uygulaması

Genel Şartlar:

İndirimli oranda teminat uygulamasından faydalanabilmek için mükelleflerin sahip olması gereken şartlar aşağıdaki gibidir (Gezgin ve Aytürk, www.vdd.org.tr);

- ✓ Haklarında SMİYB düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor bulunmaması,
- ✓ Son 5 yıl içinde adlarına tahakkuk eden gelir, kurumlar ve katma değer vergilerini ödemiş olması (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 olması.

- % 4 Oranında Teminat Verecek Mükellefler :

Yukarıdaki şartlara sahip olan Dış Ticaret Sermaye Şirketleri (DTSS) ve Sektörel Dış Ticaret Şirketleri (SDTŞ), nakit olarak talep ettikleri iade miktarının 4.000,00 YTL'yi aşan kısmının % 4'ü kadar teminat verirler. Otomotiv sektöründe faaliyet gösteren dış ticaret sermaye şirketlerinden yukarıda sayılan genel şartları taşıyan imalatçıların, 1318 sayılı Finansman Kanununda yer alan tarifelerdeki taşıtların ihracatından kaynaklanan iade taleplerinde 5 olumlu rapor şartı aranmaz (KDVK Genel Tebliği 84).

- % 8 Oranında Teminat Verecek Mükellefler :

i-Özel Finans Kurumları:

Yukarıda belirtilen genel şartları taşıyan özel finans kurumları, nakit olarak talep ettikleri iade miktarının 4.000,00 YTL'yi aşan kısmının % 8'i kadar teminat veririler.

ii-İmalatçılar ve İmalatçı-İhracatçılar:

Yukarıda belirtilen genel şartları taşıyan imalatçılar ve imalatçı-ihracatçılar aşağıda sayılan şartlara da sahip olmaları halinde %8 oranında teminat uygulamasından yararlanabileceklerdir (KDVK Genel Tebliği 84);

- ✓ Sanayi siciline kayıtlı olması,
- ✓ Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 80 milyar lirayı aşması (Söz konusu amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ve bunların üzerinden ayrılan amortismanların VUK'nun 189 uncu maddesinde belirtildiği şekilde "özel bir amortisman defteri" veya "envanter defteri"nde açıkça gösterilmiş olması zorunludur.),
- ✓ İşletmenin sahip olduğu amortismanına tabi iktisadi kıymetler ve bu kıymetlerin kayıtlı olduğu defterlerin noter onayları ve numaraları ile kaç yıldır amortismanına tabi tutuldukları kapasite raporlarında açıkça belirtilmesi (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 çalıştırması (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).

iii-Diğer İhracatçılar:

İndirimli teminat uygulamasından faydalanmak için gereken genel şartları taşıyan ihracatçılardan;

- ✓ Son üç takvim yılı itibariyle ihracatları her bir yıl için beş milyon ABD Dolarını, veya
- ✓ Son beş takvim yılı itibarıyla ihracatları her bir yıl için bir milyon ABD Dolarını, geçenler, burada öngörülen ihracat tutarını gerçekleştirdikleri son yılı izleyen takvim yılı başından itibaren % 8 oranında teminat uygulamasından yararlanabilirler (KDVK Genel Tebliği 84).

c) Teminat Mektuplarının İadesi

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 düşölerek, tarih yazılmak ve mühür tatbiki suretiyle imzalanır. Bu şerhi gören bankaların, vergi dairesinden ayrıca bir teyit almaksızın gerekli işlemi yapmaları mümkün bulunmaktadır (Gezgin ve Aytürk, www.vdd.org.tr).

3.4.2.1.4. Vergi İnceleme Raporu İle Yapılan İadeler

213 sayılı VUK'nun 135.maddesine göre vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haiz olmaktadır (V.U.K md.135).

Yukarıda sayılan incelemeye yetkili kişilerce düzenlenen vergi inceleme raporu ile iade yapılan haller şunlardır (KDVK Genel Tebliğin 84):

- ✓ Mükelleflerin iadelerini Vergi İnceleme Raporu sonucunda almak istemeleri,

- ✓ Mükelleflerin iadesini talep ettikleri KDV'nin 4.000.000.000.-TL'yi aştığı hallerde; teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,
- ✓ Sadece vergi inceleme raporu ile iadesi öngörülen durumların bulunması,

3.4.2.2. Mahsuben İade

Maliye Bakanlığı KDVK'nın 32.maddesine dayanarak, ihracat ve ihraç kayıtlı mal teslimlerine ilişkin yüklenilen ve iadesi istenilen KDV'nin kimlere nasıl iade edileceği ve kimlerin hangi borçları için mahsup yapılabileceğini yayımladığı KDV Tebliği ile belirlemiştir (Gezgin ve Aytürk, www.vdd.org.tr). Bu konu ile ilgili daha önceki bölümlerde gerekli açıklamalar yapılmış olup, burada ayrıntıya inilmeyecektir.

KDV iade hakkının mahsup yoluyla kullanılabilmesi için vergi dairesine dilekçe verilmesi gerekir. Bu dilekçede, hangi aya ait KDV beyannamesindeki hangi iade hakkının kaç YTL olduğu belirtilir ve bu iade hakkı ile ilgili gerekli belgeler, listeler ve hesaplama tabloları dilekçeye eklenmektedir.

Mahsup talep dilekçelerinde mahsubu istenen kamu borcuna ilişkin bilgilerin de eksiksiz olarak yer alması gerekir. Örneğin SSK prim borcuna mahsup isteniyorsa aşağıda sıralanan bilgiler ile SSK borç dökümü eklenmelidir (Maç, 2006a:14).

- ✓ SSK prim borçlusunun adı, soyadı ve unvanı,
- ✓ Adresi,
- ✓ Vergi dairesi ve vergi kimlik numarası
- ✓ Prim borcunun ait olduğu SSK Şubesi
- ✓ Borcun nevi, dönemi ve tutarları,

İhracat istisnasında mahsup yoluyla iade esasları, son olarak 95 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Söz konusu tebliğ ve daha önce yayımlanan tebliğ hükümlerinden hareketle mahsuben iadeyi özetle aşağıdaki gibi açıklayabiliriz..

Mahsuben iadelerde inceleme veya teminat aranmayacaktır. Buna göre talep edilen KDV alacağı tutarına bakılmaksızın, inceleme ve teminat aranılmaksızın anında mahsuben iade edilecektir. Mahsuben iadeler teyit beklenilmeksizin yerine getirilecektir. İhracatta KDV iadesi uygulaması açısından gümrük beyannamelerinin ilgili gümrük idaresinden teyidi, bir başka deyişle ihracata konu malların ilgili ülkeye çıktığının doğrulanması gerekmektedir. Gümrük beyannamelerinin teyidi KDV iade sisteminde yaşanan süreci uzatmakta ve gecikmelere neden olmaktadır. Ancak 82 No'lu KDV tebliğinin (2.4.) bölümünde belirtildiği üzere, mahsup işlemi ya da mahsuben iade gümrük beyannamelerinin teyit işlemlerinin tamamlanması beklenilmeksizin derhal yerine getirilecek, teyit mahsup işleminden sonra yapılacaktır (Gezgin, 2001).

3.4.3. Özel Esaslar

Buraya kadar yapılan açıklamalar, ihracat istisnasından kaynaklanan KDV iadelerinde uygulanan genel esaslar olarak adlandırılmaktadır. Bu esaslar, çeşitli nedenlerle haksız iade alma girişiminde bulunabileceği endişesi duyulan mükellefler için geçerli değildir. Bu durumdaki mükelleflerin KDV iadeleri 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin "Özel Esaslar" başlığı altında belirlenen esaslara göre yapılmaktadır. Sahte veya muhteviyatı İtibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilir, iade talepleri Özel esaslara göre yerine getirilecek mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri yükseltilmiş teminat karşılığında veya vergi İnceleme sonucuna göre yerine getirilir. Ancak iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükellefler belirli şartların mevcudiyeti halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Bir mükellefin iade talebinin özel esaslara göre yerine getirilmesinde ve mükellefin genel esaslara dönmesinde aşağıdaki kıstaslara göre değerlendirme yapılır (KDVK Genel Tebliği 84):

- ✓ Olumsuz Rapor
- ✓ Olumsuz Tespit
- ✓ SMİYB Kullanma fiili

- ✓ SMİYB Düzenleme fiili
- ✓ Kullanma ve Düzenleme Fiiline ilişkin Olumsuz Rapor veya Tespitin
 - i. Kendileri Hakkında Olması
 - ii. Doğrudan Mal ve Hizmet Satın Aldığı Kişiler Hakkında Olması
 - iii. Doğrudan Mal ve Hizmet Temin Ettiği Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olması
- ✓ Ödemelerin Müteselsil Sorumluluk Kapsamında Yapılıp Yapılmaması

3.4.3.1. 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, yani yükseltilmiş teminat karşılığında veya münhasıran inceleme raporuna göre yerine getirilmesine yol açan raporlardır.

3.4.3.2. Olumsuz Tespit

Aşağıda belirtilen durumlar olumsuz tespit sayılır (Akbulak ve Tokmak, www.spk.gov.tr 15.06.2006):

- ✓ Belge düzenleyen veya kullanan mükellef nezdinde yapılmakta olan inceleme de veya bu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer kişi veya kurumların incelenmesi sırasında yahut yetkili makamların yazıyla bildirmesi üzerine SMİYB düzenlendiği veya kullanıldığının tespiti,
- ✓ Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle ilgili dönem defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi veya birden fazla döneme ilişkin olarak KDV beyannamesinin verilmemesi,
- ✓ Yapılan yoklama ve araştırmalarda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması,
- ✓ 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 oransızlık bulunması.

3.4.3.3. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

İade taleplerinin yerine getirilebilmesi düzenlenen ve kullanılan belgelerin geçerliliğine ve gerçeği yansıtmalarına bağlıdır (Demir, 2001:256).

SMİYB'nin tanımı, VUK (VUK)'nun 359'uncu maddesinde yer almaktadır. Buna göre sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.

3.4.3.4. Kendileri Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar

Hakkında olumsuz rapor bulunduğu gerekçesi ile mükelleflerin iade taleplerinin özel esaslara göre değerlendirilebilmesi için söz konusu raporun vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş olması gerekir. Çünkü 84 Seri No'lu KDVK Genel Tebliğinin (II/1.3.) bölümünde olumsuz raporun inceleme raporu olduğu belirtilmiş ve (I/3.) bölümünde de inceleme raporunun vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporu ifade ettiği açıklanmıştır. YMM'lerce düzenlenmiş raporlarda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin iade talepleri özel esaslara göre değerlendirilmeyecektir (Özyer, 2002).

a) Haklarında SMİYB Düzenleme Raporu Bulunanlar:

Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunanların, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri 4 kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi durumunda ise münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Mükelleflerin SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatları ödemeleri ya da tamamına teminat göstermeleri halinde raporun vergi dairesine intikalinden sonraki iade talepleri, indirimli teminat uygulamasından yararlananlarda % 100, diğerlerinde % 200 teminat karşılığında yerine getirilir (KDVK Genel Tebliği 84)

Genel esaslara dönüş (Akbulak ve Tokmak, www.spk.gov.tr 15.06.2006):

- ✓ SMİYB düzenleme raporları üzerinde yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi halinde bu raporlar hiç düzenlenmemiş sayılır.
- ✓ SMİYB düzenleme raporları ile yapılan tarhiyatların yukarıdaki şekilde ödenmesi veya tamamına teminat gösterilmesi ve yükseltilmiş teminat uygulama sına geçilmesinden sonra, vergi dairesine vergi incelemesine yetkili elemanlarca düzenlenmiş bir olumlu raporun intikal etmesi halinde, olumlu raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden itibaren bu mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunan DTSS'ler ile SDŞ'ler bu belgelere dayanarak iade aldıkları verginin aynı dönemde iade edilen toplam verginin % 4'ünü aşmaması ve tarhı öngörülen vergi ile kesilmesi istenen ceza ve hesaplanacak gecikme faizini ödemeleri veya tamamı için teminat göstermeleri durumunda iade talepleri olumlu rapor beklenmeden genel esaslara göre yerine getirilir.
- ✓ Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunanların KDV 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 düzenlediği konusunda rapor bulunan mükelleflerle ilgili olarak yapılan düzenlemeler, bu mükelleflerin raporun ait olduğu vergilendirme dönemindeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirket bakımından da geçerlidir.

b) Haklarında SMİYB Kullanma Raporu Bulunanlar:

Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerin raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri 4 kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde ise münhasıran vergi inceleme raporuna 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 aşılmaması halinde genel esaslara göre iade yapılır. Aşağıdaki hallerden birinin gerçekleşmesi durumunda, KDV iadeleri genel esaslara göre yerine getirilmektedir (KDVK Genel Tebliği 84):

- ✓ SMİYB kullanma raporlarında tarhi öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi iste nen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi,
- ✓ Yukarıda belirtildiği şekilde ödeme yapılmaz veya teminat gösterilmezse, SMİYB kullanma raporundan sonra vergi dairesine olumlu bir vergi inceleme raporunun intikal etmesi,
- ✓ Kullanma raporları üzerinde yapılan tarhiyatın % 95 ve daha fazlasının nihai yargı kararları ile terkin edilmesi.

c) Haklarında Olumsuz Tespit Bulunanlar

- ✓ SMİYB düzenlediği konusunda tespit bulunanlar: Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin iade talepleri, tespit bulunan dönemler için münhasıran vergi raporuna göre, diğer dönemler için 4 kat teminat karşılığında yerine getirilir. Teminat gösterilmemişse vergi inceleme raporuna göre iade yapılır. SMİYB düzenlediği tespit edilen DTSS ile SDŞ'lerin, bu belgelere dayanarak iadesini istedikleri verginin aynı dönemde iadesini talep ettikleri toplam verginin % 4'ünü aşmaması ve bu kısma 4 kat teminat gösterilmesi halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilmektedir.
- ✓ SMİYB kullandığı konusunda tespit bulunanlar: Tespitin ilgili olduğu döneme ilişkin iade talepleri bu tespiti konu alışlara isabet eden kısma 4 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 getirilmektedir.
- ✓ Adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla döneme ilişkin olarak KDV beyannamesini vermedikleri konusunda tespit bulunanların iade talepleri

münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Düzenlenecek raporda olumsuz tespitlerin ortadan kalk-tığının belirtilmesi halinde genel esaslara dönülmektedir..

- ✓ İade talebinde bulunan mükelleflerin işletmelerinin sermaye tutarı, kullandıkları kredi tutarı, üretim tesisi bulunması halinde tesisin kapasitesi, verimliliği, istihdam ettiği işçi sayısı gibi unsurlar ile iş hacmi arasında bariz bir oransızlık bulunduğu tespit edilmesi halinde, bu mükelleflerin iade talepleri münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmektedir (Akbulak ve Tokmak, www.spk.gov.tr 15.06.2006).

d) Doğrudan Mal ve Hizmet Temin Ettiği Kişiler Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar

Kendileri hakkında olumsuz bir rapor veya tespit bulunmayan ancak doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerin iade talepleri, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunan 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 veya tespit bulunan mükelleflerden mal veya hizmet alan mükelleflerin iade taleplerinde yapılması gereken işlem genel olarak bu olmakla birlikte Tebliğde iyi niyetli mükellefler açısından genel esaslara göre iade alabilmenin koşulları da belirtilmiştir. Bir başka ifade ile aşağıda belirtilen şartların varlığı halinde hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerden mal veya hizmet alan mükelleflerin iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilecektir (Özyer, 2002).

e) Doğrudan Mal ve Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alan Kişiler Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar

Doğrudan mal ve 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 ve hizmet temin ettiği safhadan önceki safhalardaki mükellefler hakkında olumsuz tespit bulunan ancak kendileri veya doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri, olumsuz tespite konu alımlar için 4 kat teminat gösterilmesi halinde genel esaslara göre yerine getirilmektedir (Akbolak ve Tokmak, www.spk.gov.tr 15.06.2006).

3.5. YMM TASDİK RAPORU İLE İHRACATTA KDV İADESİ

3.5.1. Genel Açıklama

YMM'lerin sistemdeki yeri, bu iadelerin ödenmesine yönelik olarak tasdik raporu düzenlemek şeklinde olmaktadır. Diğer bir deyişle, iadelerin doğmasına yönelik işlemler ortaya çıkmakta, vergiyi doğuran olaylar tamamen iade öncesi aşamalarda gerçekleşmekte, bu aşamalar sonrasında da KDV iadesi doğmuş ise, YMM'ye başvurularak işlemlerin doğruluğunun incelenmesi talep edilmektedir. Bu talep sonrasında da YMM tasdik raporunu düzenleyerek, iadenin yapılıp yapılamayacağını yapılacak işlemlerle ilgili tutarda yapılacağını, raporunda belirtmektedir. Bu bilgilerden de anlaşılacağı üzere, esas işlemlerin yapılması aşamasında YMM'lerin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine yönelik herhangi bir rolü olmamaktadır. Sisteme tamamen işlemler olup bittikten sonra dahil edilmektedir (Kazıcı, ve Başağaç, www.ceterisparibus.net 02.04.2006).

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci-Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun yasalaşması sonucu Batılı Ülkelerin uygulamaları anlamında ilk kez denetim ve tasdik alanları doğmuş ve devlet denetim yetkisini özelleştirme yolunda ciddi bir adım atmıştır. Burada oluşan değişiklik beraberinde getirilen en önemli husus ise, vergi mükelleflerinin ya da denetime konu olan kişi ve kurumların denetime ve tasdike konu işlemlerde hata yapmadan önce yasal düzenlemelere yönelmeleri ve yeminli mali müşavirlik mesleği kapsamında hata ve yanlışlıkların önünü kesecek koruyucu ve önleyici bir süreçte olmalarını sağlamaktır.

YMM Denetim ve Tasdik Hizmetlerinden yararlanmak ve bu tasdiki rapora bağlatmak mükellefler ve kanuni temsilcileri için çoğu kez bir tercih olmaktan çok, giderek

uygulamalardaki güçlüklerin aşılması ve YMM denetim ve tasdik raporuna duyulan gereksinimle zorunluluğa doğru bir yönelişi beraberinde getirmektedir. Özellikle ihracatta KDV iadelerinde yaşanan güçlükler ve iadenin zamanında yapılması hususunda YMM raporlarından yararlanmak yerinde bir uygulamadır. Gerek nakden ve gerekse mahsuben iade taleplerinde olsa dahi, YMM Tasdik Raporları iadenin doğru ve denetimden geçirilmiş olması bakımından anlamlı bir tercih olarak ortaya çıkmaktadır. En yaygın biçimiyle YMM tasdik raporlarının uygulama alanı; hiç kuşku yoktur ki, "İhracatta KDV İadesi YMM Tasdik Raporu" ve "Tam Tasdik Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu"dur. Aslında bu iki tasdik konusunda ve yukarıda sayılan tasdik konularının çoğunda mükelleflerin yeminli mali müşavirlik müessesesinde yaralanmaları tamamen ihtiyari ve mükellef ya da kanuni temsilcisinin tercihinin kalmış bir durumdur. Fakat bu tercih giderek uygulamada öylesine gereklilik göstermektedir ki, tercihten zorunluluğa doğru bir giden bir yol izlemektedir (Sarımışeli, www.ekometre.com 02.09.2006).

3.5.2. YMM'ler Tarafından Yapılacak Tasdik Ve Tasdikin Amacı ve

Kapsamı

3.5.2.1. Tasdik

Tasdik, Maliye ve Gümrük Bakanlığının 3568 sayılı yasanın 12. maddesine dayanılarak hazırlanan Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 4. maddesinde "Tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce 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 tesbiti ve rapora bağlanmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır.

3.5.2.2. Tasdik Amacı

Yukarıda bahsedilen yönetmeliğin 5. maddesinde ise Tasdikin Amacı açıklanmıştır. Anılan madde ile tasdikin amacı;

a) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,

b) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,

c) Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmak, olarak belirlenmiştir.

3.5.2.3. Tasdik Kapsamı

YMM'lerin yapacakları tasdik işlemlerinin kapsamı Tasdik Yönetmeliği'nin 7/C maddesi gereğince;

- ✓ KDV beyannameleri ve ekleri,
- ✓ İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
- ✓ Maliye Bakanlığı'nca gerek görülecek KDV'ye ilişkin diğer işlem ve belgelerin tasdiki ile sınırlıdır.

3568 Sayılı Kanunun Gerekçesinde açıklandığı üzere; tasdik görevinin YMM'lerce uygulanmaya başlaması kamu idarelerince yapılması gerekli denetleme işlerini kolaylaştırmaya yöneliktir. Bu işleyişle, idare ve kurumlara sunulan beyanlar YMM'nin ehliyeti ile gözden geçirilmiş olacağından, anlaşılması ve incelenmesi kolay belgeler haline gelecektir (Alptürk, 2006:61).

3.5.2.4. Tasdik Talebinde Bulunmak Zorunda Olanlar

“YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 9. maddesinin birinci fıkrasında, tasdik kapsamına giren mali tablolar ve beyannameler ile diğer belgelerin YMM'lerce denetlenmesi ve tasdikinin ilgilinin talebi üzerine yapılacağı belirtilmiştir. Yine aynı maddenin ikinci fıkrasında ise tasdik talebinde bulunması gerekenler açıklanmıştır. Buna göre;

- ✓ Bankalar ve sigorta şirketleri,

- ✓ Dış ticaret sermaye şirketleri,
- ✓ Sermaye Piyasası Kanununa göre menkul kıymetlerini halka arz etmiş veya arz etmiş sayılan şirketler,
- ✓ Sermaye Piyasası Kanununa tabi aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve Yatırım Fonları,
- ✓ Bakanlığın gerek göreceği diğer şirketler ve kuruluşlar, hesap dönemlerine ilişkin mali tablolarını ve beyannamelerini bu yönetmelikler çerçevesinde tasdik ettirmekle yükümlü kılınmışlardır.

Diğer yandan yönetmeliğin 9. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan düzenlemeye göre; mali tablolarının tasdiki zorunlu tutulan gerçek veya tüzel kişilerin YMM'nini herhangi bir nedenle seçmemesi halinde bu seçim, Birlik (Geçici Kurul) tarafından ilgili Odaya yaptırılacak ve ilgililere bildirilecektir. Yeminli mali müşavir seçmek zorunda bulunan gerçek ve tüzel kişiler; tasdiki zorunlu tutulan mali tabloların ilgili bulunduğu hesap döneminin basına kadar seçtikleri YMM'leri Birliğe (Geçici Kurul'a) bildirmediikleri takdirde, yeminli mali müşavir seçmemiş sayılmaktadırlar (Örmeci, 1990).

Yukarıda belirtilen ve mali tablolarının tasdiki zorunlu tutulan gerçek veya tüzel kişiler dışında kalan diğer mükellefler için tasdik zorunluluğu yoktur. Ancak dileyen mükellefler YMM'lere tasdik talebinde bulunabilmektedir.

3.5.3. YMM'lerce KDV İade Ve Mahsup İşlem Ve Belgelerinin Tasdikine

İlişkin Yasal Dayanak

3568 sayılı yasanın 12. Maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan ve 2.1.1990 gün ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar hakkında Yönetmelik" in 7/C maddesi ile KDV iade ve mahsup işlem ve belgeleri tasdik kapsamına alınmıştır (Kazıcı ve Başağaç, www.ceterisparibus.net 02.04.2006). Önceki bölümlerde açıklanan söz konusu maddenin ilgili hükmü aşağıdaki gibidir:

Madde 7: YMM'lerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler özetle aşağıda belirtilmiştir (YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar hakkında Yönetmelik" R.G.No:20390, R.G.Tarihi: 02.01.1990).

A) Gelir Vergisi Yönünden ...

B) Kurumlar Vergisi Yönünden...

C) KDV Yönünden

- KDV beyannameleri ve ekleri,
- **İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,**
- Maliye ve Gümrük Bakanlığınca gerek görülecek KDV'ye ilişkin diğer işlem ve belgeler,

D) Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden...

E) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden...

F) Damga Vergisi Yönünden...

G) Mali Mevzuatta Yeralan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden...

YMM'lerin düzenlemiş bulundukları tasdik raporları,14.10.1991 tarih ve 21021 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin 52 inci maddesi uyarınca "Nakden veya mahsuben tahsil edilerek bütçeye gelir kaydedilen paraların, fazla veya yersiz tahsil edilmesinden dolayı ilgililerine geri verilmesinde aranılacak belgeler" arasında sayılmıştır. Söz konusu Yönetmeliğin 52/3 maddesinde KDVK'ya göre yapılacak iadelerde uygulanacak esaslar belirtilmiş olup, maddenin son fıkrasında 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanununun verdiği yetkiye dayanılarak Gelirler Genel Müdürlüğünce tespit edilen usul ve esaslar çerçevesinde YMM'lerce düzenlenen raporların, bu maddede sözü edilen inceleme raporu yerine geçeceği belirtilmiştir (Kazıcı ve Başağaç, www.ceterisparibus.net 02.04.2006).

YMM'lerin tasdik yetkilerinden çalışmamızla ilgili olan ihracat istisnası kapsamındaki, ihracat ve ihraç kaydıyla teslimlere ilişkin YMM'lere 1 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile tasdik yetkisi verilmiştir. Anılan tebliğin ilgili bölümü şöyledir:

“KDVK'nın 11. maddesinde yer alan ihracat teslimleri ile ihraç kaydıyla tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan teslimlerden doğan KDV iadelerinde vergilendirme dönemleri itibarıyla 150.000.000 lirayı aşmayan iadeler ve mahsuplar teminat gösterilmeksizin YMM'lerin düzenleyecekleri tasdik raporuna dayanılarak yapılabilecektir”(1 Seri No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği). üresinde tam tasdik sözleşmesi yaptırmamış ya da hiç tam tasdik sözleşmesi bulunmayanların YMM raporuyla iade almasında üst sınır bulunmaktadır. Yukarıda anılan tebliğde belirtilen (150,00 YTL)150.000.000 TL bu sınırı göstermektedir. Ancak, bu sınır her yıl Maliye Bakanlığı tarafından yeniden tespit edilmekte olup, tespit yapılmadığı yıllarda yeniden değerlendirilme oranında artış yapılarak yeni üst sınır tespit edilmektedir. 2006 yılı için belirlenen ve KDVK'nın 11,13, 14 ve 15. madde kapsamındaki teslimlerinden doğan iade alacaklarında üst sınır, 231.000,00 YTL'dir. Ancak bu sınır YMM ile yapılacak Tam Tasdik sonucu geçilebilir. YMM'ler Tam Tasdik Sözleşmesi imzaladıkları mükelleflerinin iadelerine ilişkin bu sınırın üstünde rapor yazabilir ve teminat göstermeksizin iade alabilmektedir.

“Tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde ise bavul ticareti ve yolcu beraberliği eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre, diğerlerinde miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılmaktadır. YMM'lerin düzenledikleri raporlarda gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura ya da özel faturaların teyidinin alınmamış olması halinde teyit işlemleri vergi dairesince yapılmaktadır” (KDVK Genel Tebliği 84).

3.5.4. İhracat İstisnasından Doğan KDV İadesine İlişkin YMM Raporunun

Düzenlenmesi

3.5.4.1. Tasdik Sözleşmesi İle İlgili Hükümler

YMM'lerin yapacakları her türlü tasdik işlemlerini sözleşmeye bağlamaları zorunludur. (YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve

Esaslar Hakkında Yönetmelik, R.G.No:20390, R.G.Tarihi:02.01.1990 md.10). KDV iadesi amacıyla düzenlenecek tasdik raporları için de YMM ile mükellef arasında tasdik sözleşmesi düzenlenmesi gerekmektedir. (Vural, 2002:155)

3568 sayılı Kanunun 12. maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanan ve 2/1/1990 gün ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"ın 10. maddesinde; YMM'lere ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması ve sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde bir örneğinin YMM'ler tarafından Maliye Bakanlığına gönderilmesi zorunluluğu getirilmiş ve tasdik sözleşmesinde hangi hususların yer alacağı belirtilmiştir (11 sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği). Aynı madde hükmünde tasdik sözleşmesinde en az aşağıdaki hususlara yer verilmesi gerektiği belirtilmektedir (YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, R.G.No.20390, R.G.Tarihi.16.12.1993):

- ✓ Tasdikin amacı, kapsamı, varsa özel nedenleri,
- ✓ YMM'lerce verilecek hizmetin niteliği ve süresi,
- ✓ Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,
- ✓ Ücret.

Bu itibarla, 1/1/1994 tarihinden itibaren YMM'lerce yapılacak tasdik hizmetlerine ilişkin yeminli mali müşavirlik tasdik sözleşmelerinin düzenlenmesi ve Bakanlığımıza gönderilmesinde aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulacaktır (11 sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği).

- ✓ Mükellefin ilgili dönem hesapları vergi inceleme.sine alınmış ise söz konusu vergi incelemesi tamamlanmadan, inceleme dönemi ve inceleme kapsamındaki konularla ilgili olarak yeminli mali müşavirlik tasdik sözleşmesi ve tasdik raporu düzenlenmeyecektir.
- ✓ İptal edilen sözleşmeler iptal tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde iptal gerekçesi ile birlikte Bakanlığa bildirilecektir.

- ✓ Tasdik sözleşmelerinin bir örneği yeminli mali müşavirlik tasdik raporuna eklenecektir.
- ✓ Bu Tebliğ'in ekine uygun olarak düzenlenecek "Tasdik Sözleşmesi"nin I. Bölümünde yer alan "Tasdik Konusu" başlıklı sütun aşağıdaki şekilde kodlanacaktır.

01 - İhracatta KDV İadesi

02 - Yeniden Değerleme

03 - Değer Artış Fonunun Sermayeye Eklenmesi

04 - Vakıf Muafiyeti

05 - Kurumlar Vergisi İstisnası

06 - Uluslararası Taşımacılık KDV İadesi

07 - Yatırım İndirimi

08 - Araçlara İlişkin KDV İstisnası

09 - Temel Gıda Maddelerinde KDV İadesi

10 - Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara İlişkin KDV İadesi

11 - Uluslararası Kuruluşlara ve Bunların Mensuplarına Yapılan Teslim ve Hizmetlere İlişkin KDV iadesi

- ✓ Şirket olarak faaliyet gösteren YMM'lerin düzenleyecekleri sözleşmelerde, tasdik sözleşmesinin II. Bölümünde yer alan "Adı-Soyadı (Ünvanı)" sütununa yeminli mali müşavirlik şirketinin ünvanı yazılacaktır.
- ✓ Tasdik hizmetlerinde, müteselsil seri ve sıra numarası bulunan ve Türkiye SMMM ve YMM'ler Odaları Birliği tarafından bastırılan sözleşmeler kullanılacaktır. Taraflar arasında yapılacak sözleşme belirli bir formatta olmalıdır.

3.5.4.2. Genel İncelemeler

Mevcut yasal düzenlemeler, ilgili mevzuat ve (I)' inci bölümdeki kavramlar ve açıklamalar doğrultusunda (www.istanbulymmo.org.tr 16.09.2006),

- ✓ İade konusu tutarların doğruluğunun saptanması açısından, incelenen işletmenin iadeye konu olan mal alışlarının ve satışlarının doğru olup olmadığı belirlenecektir.
- ✓ İmalatçılarda ise KDV iadesine konu olan malların imalatçı tarafından üretilebilecek bir kapasiteye sahip bulunup bulunmadığı, her türlü inceleme teknikleriyle tespit edilecektir.
- ✓ Bunun yanı sıra, ihracat istisnasından veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup taleplerinin karşılanmasında, ihracatın gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespitinde gümrük beyannamelerinin ve gerekli hallerde raporun düzenleme tarihinden önce dövizin yurda getirilmiş olması halinde, döviz alım belgelerinde yer alan bilgilerin de doğruluğu araştırılacaktır.
- ✓ YMM'lerin, KDV iade ve mahsup incelemesi sonucunda düzenleyecekleri tasdik raporlarında, mal hareketlerinin veya mal imalatının doğru olduğu ve ihracatın gerçekleştirilmiş bulunduğu tespit edilecektir.
- ✓ Mükellefin adı, soyadı, unvanı ile ortakların adları, soyadları ile işyeri ve ikametgah adresleri; bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları, Ortakların nüfus hüviyet cüzdanlarının tasdikli örnekleri temin edilecektir.
- ✓ Aynı adreste birden fazla işletme var ise, bu işletmeler ve ortaklar için de yukarıdaki bilgiler sağlanacaktır.
- ✓ Mevcut en son tarihli bilanço ve gelir tablosu örneği temin edilecektir.
- ✓ Ödenmiş sermaye tutarı tespit edilecektir.
- ✓ Ticaret sicil kaydı ve numarası tespit edilecektir (Kuruluş ve değişiklik gazeteleri; unvan, adres, sermaye, temsil ve ilzamları ilgili, ayrıca anonim şirketlerde en son hazırlan cetveli gereklidir).

- ✓ İhracattan önceki altı ay içinde ve bu altı ay sonunda işyerinde çalıştırdığı işçi sayısı belirlenecektir.
- ✓ İletişim araçlarının (telefon, faks gibi) sayısı ve numaraları belirlenecektir.
- ✓ İmalatçılarda bir önceki yıl üretim miktarının saptanması,
- ✓ Bir önceki yıl ihracat miktarının saptanması,
- ✓ Varsa; sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun sağlanması,
- ✓ İşyerinin fiziki büyüklüğünün tespiti,
- ✓ Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı, kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne tutarda kredi aldığının tespiti,
- ✓ İmalatçı ihracatçılara ve ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan imalatçılara ait incelemelerde, yukarıda sayılanlardan başka, ihraç edildiği belirtilen malların üretimi için yeterli kapasitenin bulunup bulunmadığı, kullanılan ilk madde ile üretim araçlarının fiilen var olup olmadığı ve defterlerde yer alıp almadığı belirlenecektir.
- ✓ İmalatçı olmayan ihracatçılarda ise ihraç konusu malların sürekli olarak aynı işletmelerden alınıp alınmadığı ve bu işletmelerin isimleri, adresleri, vergi daireleri ve vergi numaraları belirlenecektir.

3.5.4.3. Karşıt İnceleme

YMM'lerin, KDV iadesi tasdik raporu düzenlerken, ihraç edilen mal veya hizmete ilişkin alış ve giderler ile cari dönemdeki alış ve giderlerin doğruluğunu araştırmak için karşıt inceleme yapmaları gerekmektedir (Vural, 2002:162).

YMM'lerin hazırlayacakları KDV iade raporlarında, hatta tam tasdik raporlarında yapılan incelemeler içerisinde en önemlisinin karşıt inceleme safhası olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü yapılan işlemlere esas olan mal veya hammadde alışları ile diğer giderlerin sağlandığı işletmeler nezdinde yapılan karşıt inceleme, olayların gerçekliğini destekleyici bir unsurdur. İncelenen işletme imalatçı ise hammadde veya hammaddeyi işleyecek gerekli giderlere katlanmadan imalat ve dolayısıyla ihracat

yapamayacağı, tedarikçi ise ihraç edilen malı imalatçı işletmelerden tedarik etmeden ihracat gerçekleştiremeyeceği için yapılacak karşıt incelemeler sonucunda yapılan işlemlerin hayali olup olmadığı konusunda bir karara varılabilecektir. Eğer hayali bir ihracat söz konusu ise incelemenin diğer safhalarına geçilmeden veya diğer işlemler tamamlanmadan işlemlerin tasdikinden vazgeçilebilmektedir.

3.5.4.3.1. Karşıt İnceleme Yapma Zorunluluğu ve Sınırı

3568 Sayılı Kanunun 12’nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan “YMM’lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 7’nci maddesinde tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi ve şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkartılacak tebliğlerle belirleneceği hüküm altına alınmaktadır. Yönetmeliğin 4’ncü maddesinin ilk fıkrasında tasdik kavramı “Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM’ler tarafından denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtır yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması” şeklinde tanımlanmaktadır. Yönetmeliğin 4’ncü maddesinin 2’nci fıkrası hükmü ile de, tasdik kavramının tanımında geçen denetleme ilke ve standartlarından, konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğler ile yapılan düzenlemeler ve esasların anlaşılması gerektiği açıklığa kavuşturulmuştur. Öte yandan, Yönetmeliğin 14’ncü maddesinde YMM’lerin 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 (Kazıcı ve Başağaç, www.ceterisparibus.net 02.04.2006).

3568 Sayılı Kanunun 12 nci maddesi hükmü ve maddedeki yetkiye dayanılarak çıkarılan Yönetmeliğin yukarıda değinilen hükümleri uyarınca, YMM’ler mükelleflerin tasdik kapsamına giren işlemlerinin gerçeği yansıtır yansıtmadığının tespiti için gerekli karşıt incelemeleri yapmakla yükümlüdürler. Buna göre, YMM’lerin hem tam tasdik

işlemleri için hem de KDV iadesi tasdik işlemleri için karşıt inceleme yapmaları gerekmektedir (27 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği).

29 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile 1.1.2001 tarihinden itibaren 3.120,00 YTL'yi aşan belgeler için karşıt inceleme zorunluluğu getirilmiştir. Bu tutar Maliye Bakanlığı tarafından yeniden belirlenmediğinde, yeniden değerlendirilmesinde artırılarak her yıl değişmektedir. Buna göre 2006 yılı için karşıt inceleme zorunluluğu sınırı 11.924,00 YTL olmaktadır. Diğer taraftan, KDV iadesi tasdik işlemlerinde indirilecek KDV'nin %80 veya daha fazlasına isabet eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılması zorunluluğu bulunmaktadır. Ayrıca anılan Tebliğde indirilecek KDV'nin üçte biri veya daha fazlasının karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal veya hizmet alımlarından kaynakladığı hallerde karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal ve hizmet alımları ile ilgili indirilecek KDV'nin yarısına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt inceleme yapılması yeterli olacaktır. Bu durumda karşıt inceleme kapsamındaki mal ve hizmet alımlarına ilişkin karşıt incelemelerle %80 oranının sağlanması ile yetinilmesi mümkün bulunmaktadır. Şu kadar ki, karşıt inceleme kapsamında bulunan mal ve hizmet alımları tutarı ile %80 oranına ulaşamadığı hallerde bu oranın sağlanıp sağlanmadığı dikkate alınmamaktadır (27 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği).

3.5.4.3.2. Karşıt İnceleme Yapılması Zorunlu Olmayan Belgeler

27 ve 29 Seri No'lu Genel Tebliğlerde ayrıca aşağıda belirtilen kurum ve kuruluşlardan yapılan mal ve hizmet alımları için 3.120,00 YTL (2006 yılı için 11.924,00 YTL) sınıra bakılmaksızın herhangi bir karşıt inceleme yapılmayacağı belirtilmiştir (KDVK Genel Tebliği 27, KDVK Genel Tebliği 29).

- ✓ Genel ve Katma Bütçeli idareler,
- ✓ Belediyeler,
- ✓ İl Özel İdareleri,
- ✓ En az %51 ya da daha fazla hissesi bu kurumlara ait olan kuruluşlar,

- ✓ Özelleştirilen kamu kuruluşlarından yapılan elektrik, telefon ve doğal gaz alımlarına ilişkin belgeler,

3.5.4.3.3. Karşıt İnceleme Tutanaklarında Yer Alması Zorunlu Bilgiler

6.12.2000'de yayımlanan 27 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile karşıt inceleme tutanaklarında yer alması gerekli bilgiler tek tek sayılmıştır. Ancak tutanağın 4-5 sayfa sürmesi, bazı bilgilerin gereksiz yere yazılması ve uygulamada ortaya çıkan imkansızlıklar ve sorunlar nedeniyle 2.03.2001 tarihinde yayımlanan 29 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile karşıt inceleme tutanaklarında yer alması gereken bilgiler yeniden düzenlenmiş olup, son duruma göre karşıt inceleme tutanaklarında yer alması gereken bilgiler aşağıda ayrıntılı olarak gösterilmektedir (Kazıcı ve Başağaç, www.ceterisparibus.net 02.04.2006):

- ✓ Karşıt inceleme yapan YMM'nin 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,
- ✓ Karşıt inceleme yapan YMM'nin sözleşmeli olduğu mükellefin adı-soyadı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- ✓ Karşıt inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen mükellefin adı-soyadı veya unvanı ile vergi dairesi, vergi kimlik numarası ve karşıt incelemenin yapıldığı tarihteki açık adresi,
- ✓ Karşıt inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen mükellefin ilgili yıla ilişkin yevmiye defterlerinin onay bilgileri,
- ✓ Karşıt inceleme konusu belgeye ilişkin olarak, belgeyi düzenleyen mükellefin defterindeki yevmiye kaydının tarih ve numarası (Yevmiye kaydının yapılmadığı hallerde bu husus tutanakta belirtilecektir),
- ✓ Karşıt incelemeye konu belge veya belgelerin düzenlendiği dönemle ilgili olarak bu belgeleri düzenleyen mükellefin KDV beyanları hakkında bilgi (teslim ve hizmet tutarı, istisna tutarı, KDV matrahı, hesaplanan KDV tutarı,

ödenecek/sonraki döneme devreden KDV 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 işletmelere 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,

27 Sıra No’lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinin II/6 bölümünde “nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin 4 sıra No’lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ uyarınca beyannamelerini imzalatmakla yükümlü ise tutanak serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavir tarafından da imzalanacaktır. Teyit yazıları teyidi veren yeminli mali müşavir tarafından imza ve mühür ile onaylanacaktır” denilmektedir (27 Sıra No’lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği). Ancak daha sonra, karşıt inceleme tutanaklarının serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavir tarafından imzalanması zorunluluğu kaldırılmıştır. Buna göre, isteğe bağlı olarak karşıt inceleme tutanaklarının anılan meslek mensupları tarafından imzalanması mümkün bulunmaktadır.

27 sıra No’lu Tebliğin II/7 bölümünde ise karşıt inceleme tutanaklarında bulunması zorunlu bilgiler belirtilmiştir. Tebliğin anılan bölümünde karşıt inceleme tutanaklarında yer alması zorunlu bilgiler arasına tutanağın düzenlenme tarihi ve yeri eklenmiş, kanuni temsilciler hakkında bilgi, işçilere yapılan ücret ödemelerinin tutarı ve defteri kebir

onay bilgilerinin tutanakta yer alması zorunlu olmaktan çıkarılmıştır (27 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği).

Öte yandan, karşıt inceleme ve teyit tutanaklarının tasdik raporuna eklenmesi konusundaki düzenlemeler 20 ve 27 sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile yapılmıştır. Buna göre, 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 açıktır. 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 (29 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği).

3.5.4.3.4. YMM'lerden Bilgi İstenmesi

27 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinin teyit alınması suretiyle karşıt inceleme yapılması konusundaki düzenlemeleri saklı kalmak üzere, YMM'ler tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan ya da silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak diğer YMM'lerden bilgi isteyebilirler. Bilgi tam tasdik hizmeti veren YMM'lerden istenebilmektedir. Bilgi istemlerinin tasdik konusu ile sınırlı olması ve YMM'nin tasdik hizmeti verdiği mükellef ile hakkında bilgi istenen mükellef arasındaki ticari ilişki ile doğrudan bağlantılı olması gerekmektedir. Kendisinden bilgi istenen YMM'ler tam tasdik hizmeti verdikleri mükelleflere ilişkin yukarıda belirtilen nitelikte ve harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri vermekle yükümlü bulunmaktadır. Bilginin yazılı olarak istenmesi ve bilgi isteme yazılarında en az aşağıdaki hususların yer alması gerekmektedir (29 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği):

- ✓ Bilgi talebinde bulunan YMM'nin adı-soyadı, bağlı olduğu oda ve vergi dairesi, vergi kimlik numarası, mühür ve sicil numarası, adresi, telefon ve benzeri diğer bilgiler,

- ✓ Bilgi talebinde bulunan YMM'nin tasdik hizmeti verdiği mükellefin adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi, telefon ve benzeri diğer bilgiler,
- ✓ Tasdik sözleşmesinin tarihi ve sayısı,
- ✓ Hakkında bilgi talep edilen mükellefin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, adresi ve benzeri diğer bilgiler.

Bilgi isteme yazılarında, hakkında bilgi istenen mükellefin tasdik hizmeti verilen mükellef ile ticari ilişkisi ve istenen bilgi açıklıkla belirtilecektir. Bilgi isteme talepleri yazılı olarak cevaplandırılacak ve cevap yazıları ilgili yeminli mali müşavir tarafından imzalanıp mühürle tasdik edilecektir. YMM'lerin cevap yazılarında en az aşağıdaki hususların yer alması gerekmektedir (29 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği):

- ✓ Cevap yazısını düzenleyen YMM'nin adı-soyadı, bağlı olduğu oda ve vergi dairesi, vergi kimlik numarası, mühür ve sicil numarası, adresi, telefon ve benzeri diğer bilgiler,
- ✓ Cevap yazısını düzenleyen YMM'nin tam tasdik hizmeti verdiği mükellefin adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi, telefon ve benzeri diğer bilgiler,
- ✓ Tam tasdik sözleşmesinin tarihi, sayısı, ilgili meslek odası ve vergi dairesine veriliş tarihi,
- ✓ Hakkında bilgi verilen mükellefin yevmiye defteri onay bilgileri,
- ✓ Bilgi istenen konu ile ilgili yevmiye kayıtlarının tarih ve numarası,
- ✓ KDV iadesi tasdik işlemleri için, mal veya hizmet alımına ilişkin bilgi istemlerinde hakkında bilgi verilen mükellefin bilgi istemine konu işlemin gerçekleştiği dönemdeki KDV beyanları hakkında bilgi (teslim ve hizmet tutarı, istisna tutarı, KDV matrahı, hesaplanan KDV tutarı, ödenecek/sonraki döneme devreden KDV tutarı, tahakkuk fişinin tarih ve numarası),

- ✓ Hakkında bilgi verilen mükellefin malları (imalatçılarda hammaddeyi) tedarik ettiği alt işletmelere 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).

Yukarıda yer alan esaslara uygun olarak düzenlenen cevap yazılarını alan YMM'ler, hakkında bilgi verilen mükellef nezdinde karşıt inceleme yapmakla yükümlü olmayacaklardır. Şu kadar ki, tasdiki yapan YMM'nin hakkında bilgi verilen mükellefin alt mükellefleri ile ilgili karşıt inceleme yükümlülüğünün devam edeceği açıktır. Öte yandan, KDV iadesi tasdik işlemlerinde, süresinde tam tasdik sözleşmesi yapmamış mükellefler ile ilgili olarak YMM'lerden alınan cevap yazılarına itibar edilmeyecektir. Bilgi veren YMM'ler verdikleri bilgilerin doğruluğundan genel hükümler uyarınca sorumludurlar (29 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği).

Bilgi isteyen YMM'ler aldıkları bilgileri titiz bir şekilde kontrol etmekle yükümlüdürler. Bilgilerin birbiriyle veya bilgi isteyen YMM'nin elindeki diğer bilgi, belge ve kanıtlarla uyumlu olmadığı hallerde veya tereddüt uyandıran sair durumlarda alınan bilgi kullanılmadan önce gerekli araştırmaların yapılması, yapılan araştırmalar sonucunda uyumsuzluklar ve tereddütler giderildiği takdirde alınan bilgiye itibar edilmesi gerekmektedir. Diğer YMM'lerden aldıkları bilgileri gerekli kontrolleri yapmadan işleme koyan YMM'ler doğacak sonuçlardan sorumlu olacaklardır. YMM'lerden yukarıda belirtilen şekilde elde edilen bilgilerin gizliliğine dikkat edilmesi yasal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğa uyulmaması halinde ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemin yapılacağı açıktır. YMM'lerin yukarıdaki esaslara uygun yazılı bilgi taleplerini 15 iş günü içerisinde cevaplandırmaları gerekmektedir (29 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği).

Ancak, yukarıda açıklanan ve 29 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nin "III-Ortak Hükümler 1-YMM'lerden Bilgi İstenmesi" bölümünde öngörülmüş olan bilgi verme zorunluluğuna ilişkin usul ve esasları belirleyen düzenlemelerin, kesinleşen yargı kararları ile iptaline hükmolünmüş olması nedeniyle uygulanma olanağı kalmamıştır. Bu konu; Maliye Bakanlığı'nca 41 Sıra No'lu SM,

SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nde yeniden değerlendirilmiş ve iptaline hükmolunan düzenlemede zorunluluk öngörülen bilgi verme işlemi, Tebliğin I.bölümünde bu kez ihtiyari hale dönüştürülmüştür. Ancak bilgi vermenin zorunlu olmaktan çıkartılarak ihtiyari hale getirilmiş olması bu yazıların resmi kurum ve kuruluşlarca kabul edilmesini ve bu yazılara istinaden düzenlenen raporların kabul görmesini engellemektedir. Dolayısıyla ihtiyari olarak verilecek olan bilgi yazılarının da, tebliğ gereğince kabul göreceği açıktır. Bu nedenle YMM'lerden bilgi istenmesine ilişkin daha önce yapılan düzenlemeler ışığında, işlemlere devam edilerek karşılıklı bilgi istenmesinde YMM'ler arasında yardımlaşma ve dayanışma sağlamak olanaklıdır.

3.5.4.3.5. Karşıt İnceleme Tutanağı

Karşıt inceleme sonuçları düzenlenecek bir tutanakla tespit edilir. Tutanakta YMM'nin imzası ve mührü, nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin veya yetkili temsilcisinin imzası bulunur. Teyit yazıları ise teyidi veren yeminli mali müşavir tarafından imza ve mühür ile onaylanacaktır (27 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği).

Karşıt incelemelerin belgelendirilmesi ve yapılan incelemeler sonucunda elde edilen bilgilerin vergi dairelerine sunulması düzenlenen "Karşıt İnceleme Tutanağı" ile sağlanmaktadır. Çünkü düzenlenen tutanaklar YMM Tasdik Raporuna eklenmektedir. Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, YMM tarafından düzenlenen Karşıt İnceleme Tutanağı 10 adetten fazla ise en fazla 10 adedi, düşükse düzenlenen tutanakların tamamı YMM Tasdik Raporuna eklenmektedir. Tutanakta bir anlamda yapılan incelemeler özetlenmektedir. Böylelikle vergi dairesi tarafından YMM'nin yaptığı incelemeler görülebilmektedir. Karşıt inceleme tutanakları KDV İadesi sürecinde en önemli belgelerden biri olarak kabul edilmektedir.

3.5.4.4. Kayıt ve Belgeler Üzerinde Yapılacak İncelemeler

3.5.4.4.1. Belgeler Üzerinde İnceleme

Belge incelemesi; işletme muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırıldığıının doğrulanması, ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılması olarak ifade edilmektedir (Seviğ, www.vergiturk.com 29.11.2005).

VUK'un 256'ncı maddesi hükmü uyarınca, YMM'lerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlar YMM'lere defter ve belgelerini ibraz etmekle yükümlüdürler (VUK md.256).

Bu zorunluluk YMM'ler tarafından tasdik edilen hesap ve işlemler ile ilgili defter ve belgelerle sınırlıdır. YMM'lerin tasdik ettikleri hesap ve işlemler dışındaki konularla ilgili olarak defter ve belge ibrazını isteme yetkileri, böyle bir talebe muhatap olan mükelleflerin ise buna uyma zorunlulukları bulunmamaktadır. Defter ve belgelerin ibrazı yazı ile istenmektedir. Bu yazılarda defter ve belgelerin tetkik edilmesini gerektiren gerekçelere ve karşıt incelemenin kapsamına açık bir şekilde yer verilmektedir. Örneğin, KDV iadesi dolayısıyla, iade talebinde bulunan mükellefe mal ya da hizmet satan mükellef nezdinde karşıt inceleme yapılacak ise, talep yazısında bu hususa ve ayrıca tetkik edilmek istenilen işlemlere yer verilecektir. İlgililer YMM'lerin defter ve belgelerin ibrazına ilişkin taleplerini talep yazısının kendilerine tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde yerine getireceklerdir (27 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği).

YMM'lerce defter ve belgelerin incelenmesi mükellefin iş yerinde yapılacaktır. Ancak, iş yerinin uygun olmaması veya ölüm, işin bırakılması gibi zaruri sebeplerle defter ve belgelerin iş yerinde tetkikinin fiilen imkansız olması ya da mükellefin istemesi halinde, defter ve belgelerin taraflarca belirlenecek bir yerde incelenmesi de mümkündür. Defter ve belgeleri tetkik için talep eden yeminli mali müşavir mükellefe kimliğini ibraz edip kendisini tanıtmakla yükümlüdür. Ayrıca, tam tasdik sözleşmesi veya KDV iadesi tasdik sözleşmelerinin aslı ya da onaylı örnekleri mükellefe ibraz edilecek ve yapılacak tetkikin bu çerçevede olduğu açıklanacaktır. Mükellefler kimliklerini veya ibrazını istedikleri defter ve belgeleri tetkike yetkili olduklarını kanıtlayamayan YMM'lerin taleplerini yerine getirmekle yükümlü değildirler. Bu konularda tereddüdü bulunan mükellefler ilgili meslek odaları ve vergi dairelerinden bilgi alabilmektedir (27 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği).

YMM'ye bağlı olarak çalışan sigortalı personel veya stajyer elemanlarının karşıt inceleme yetkileri yoktur. Mükelleflerin bu kişilere defter ve belge ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır. Karşıt incelemenin yukarıda açıklandığı şekilde yazılı teyit alınmak suretiyle yapıldığı hallerde defter ve belge ibrazı talep edilmeyecektir. Bu gibi

durumlarda, kendisinden teyit alınacak YMM'ye durum yazılı olarak intikal ettirilecek ve alınacak teyit yazısına göre işlem tesis ettirilecektir (Vural, 2002: 172).

YMM'ler iadeye konu olan vergi tutarlarının doğruluğunun sağlanması ve yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için aşağıda belirtilen incelemeleri yapmaktadırlar (www.istanbulymmo.org.tr 12.09.2006).

- ✓ Mal hareketlerinin izlenmesinde, alış ve satış faturaları yanında sevk irsaliyelerinden, nakliyat giderleri ile ilgili faturalardan ve benzeri belgelerden yararlanılacaktır.
- ✓ Mal bedelinin ödenmesi ile ilgili nakit akımı izlenecek, ödeme şekli tespit edilecektir.
- ✓ İmalatçılarda, malın miktarı yönünden, kapasite raporu, aktifinde kayıtlı veya kiralama yoluyla kullandığı makine parkı ve harcanan enerji miktarı gibi veriler kullanılarak, kapasite raporu ile üretim, analitik inceleme yöntemiyle karşılaştırılacaktır.
- ✓ Fatura bilgileri, gümrük beyannameleri ve gerekli hallerde döviz alım belgelerinde yer alan bilgilerle mukayese edilecek, miktar ve fiyat yönünden olabilecek muhtemel uyumsuzluklar tespit edilecektir.
- ✓ İhracatçıya mal satan kuruluşların gerçekten var olup olmadıklarının ve bu malları gerçekten satıp satmadıklarının tespitinin yapılması, bu amaçla işletmelerin Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya bunları kullananlar listesinde olup olmadıkları belirlenecektir.

Alt işletme incelemesinde iade edilecek ve indirilecek KDV toplamının en az % 80'inin incelemesi yapılacak, geriye kalan % 20'lik kısmın içinde, kalan tutarın % 10'unu aşan işletme varsa bu işletmelerde incelemeye dahil edilmektedir. Ancak, bu inceleme; Maliye Bakanlığı'nca belirlenen incelenmesi gerekli olmayan tutarın üzerinde ise yapılmaktadır. Belgelerin hukuki uygunluğu tespit edildikten sonra, ilgili mevzuat hükümlerine göre doğruluğu üzerinde durulmaktadır (www.istanbulymmo.org.tr 12.09.2006).

3.5.4.4.2. KDV Beyannamesinin İncelenmesi

YMM'ler tarafından sözleşme imzalanan işletme ve bu işletmenin mal/hizmet alımlarını yaptığı işletmelerin KDV Beyannamelerinin incelenmesi sırasında:

- ✓ Beyanname ve eklerinin usulüne uygun ve tutarlı bir şekilde düzenlenip düzenlenmediğinin tespiti, düzeltmeler ve ek beyannameler varsa incelenmesi,
- ✓ Beyannamelerin muhasebe kayıtlarına uygun olarak düzenlenmiş olduğunun tespiti,
- ✓ Belgelerin yasal defterlere işlenip işlenmediğinin tespiti yapılmaktadır (www.istanbulymmoo.org.tr).

YMM'ler, KDV iade taleplerini incelerken sadece iadesi talep edilen KDV'nin değil, ilgili dönem beyannamelerinde yer alan hesaplanan ve indirilecek KDV tutarlarının da doğruluğunu araştırmakta ve buna ilişkin olarak raporda gerekli açıklamaları yapmaktadırlar. Örneğin, 2006 yılı Ekim ayına ilişkin toplam 500.000,00 YTL'lik teslimi için de 100.000,00 YTL'lik ihracatı olan bir mükellefin 15.000,00 YTL olan KDV iadesine ilişkin inceleme yapan YMM, yalnızca 100.000,00 YTL'lik ihracat teslimi ile buna ilişkin alış ve giderlerin doğruluğunu araştırmakla yetinmemekte tüm alış ve teslimleri incelenmektedir.

Bu inceleme sırasında, ihracatın tamamının gerçek ve ihracatla ilgili alış ve giderlerin doğru olduğunu belirlemesine rağmen, yurt içi teslim ilişkisi olarak bir SAMİYB düzenlendiğini tespit etmesi halinde mükellefin iade talebini yerine getirmemektedir. Aynı şekilde, ihracatla ilgili olarak yüklenilen KDV tutarları arasında yer almayan bir SAMİYB'nin kullanıldığını tespit etmesi halinde de iade talebini yerine getirmemektedir. Dolayısıyla düzenlenen veya kullanılan SAMİYB'nin ihracatla ilgili olup olmasının bir önemi bulunmamaktadır (Vural, 2002:150).

Benzer şekilde, iade yapılan dönemin hesaplarını incelerken, hesaplanan vergi tutarının ya da indirilecek vergi tutarının toplamlarını etkileyecek bir hata tespit etmesi halinde, bu hataları da düzelttirecektir. Yüklenilen vergi tutarını etkilemese dahi bu tür hataların iade edilecek KDV'yi etkilemesi mümkündür (Vural, 2002:150).

3.5.4.4.3. İndirilecek, Hesaplanan ve İhracat Nedeniyle İade Edilecek

KDV'nin İncelenmesi

İndirilecek KDV, hesaplanan KDV ve ihracat nedeniyle iade edilecek KDV'nin incelenmesi sürecinde özellikle aşağıda sıralanan konulara dikkat edilmektedir (www.istanbulymmo.org.tr 12.09.2006):

- ✓ İndirilecek KDV listelerinde yer alan fatura bilgilerinin doğruluğunun tespiti,
- ✓ Listelerde yer alan satıcı işletmelerin defterlerdeki cari hesapların kontrolü,
- ✓ İnceleme dönemlerine ilişkin defter kayıt ve belgeleri esas alınarak hesaplanan ve iade edilecek KDV'nin doğruluğunun tespiti,
- ✓ Genel yönetim giderlerine ve sabit kıymetlere ait katma değer vergilerinin iadesi talep ediliyor ise, bu giderlerin ihracat ile ilişkileri araştırılarak;
 - i. Bire bir ilişki kurulabiliyorsa; ilişki kurulan kısmın tamamı,
 - ii. Bire bir ilişki kurulamıyorsa; ihracat hasılatının toplam hasılat içindeki payı oranına göre oluşan kısmı,
 - iii. Bu iki yöntemle de ilişki kurulamıyorsa; maliyet paylarına göre bulunacak oran dahilinde pay verilip verilmediği tespit edilecektir.
- ✓ İhracat faturası ve gümrük beyannamelerindeki bilgilerin uyumlu olup olmadığı; (gerekli hallerde DAB kontrol edilecektir.)
- ✓ Mamullerin üretiminde kullanılan ham ve yardımcı malzeme miktarları, randıman oranları da dikkate alınarak tespit edilecek ve bu miktarların ihraç edilecek mal miktarları ile uyumlu olup olmadığı kontrol edilecektir. Randıman incelemelerinde aşağıdaki ölçülerden yararlanılabilir.
 - i. Varsa kapasite raporlarında belirtilen randıman oranları,
 - ii. Sanayi ve Ticaret Odalarının fire raporları,
 - iii. İşletmedeki fiili durum ve yükümlünün beyanı,

- ✓ Hazır olarak ihraç edilen malların gümrük beyannamelerindeki adet ve tutarları ile alış faturaları listesindeki adet ve tutarların uyumunun incelenmesi,
- ✓ Hazır mal ihracatında mal alışlarına ilişkin imalatçıların ad ve unvanlarının gümrük beyannamesinde yer alan imalatçılarla karşılaştırılması ve hazır mal satıcısının gümrük beyannamesindeki konumunun belirlenmesi,
- ✓ Gerekli görüldüğü durumlarda, ihracat bedeli dövizlerin 90 - 180 gün içerisinde gelip gelmediğinin tespiti,
- ✓ Gerekli görüldüğü durumlarda gümrük beyannamesi ve varsa DAB teyit yazıları alınacaktır.

3.5.4.4.4. İhraç Kayıtlı Satışların İncelenmesi

İhraç kayıtlı satışlara ilişkin yapılan incelemelerde aşağıda sıralanan konulara dikkat edilmektedir (www.istanbulymmo.org.tr 12.09.2006):

- ✓ İhraç kayıtlı satışlar KDV beyannamesindeki yurt içi teslimler içinde gösterilecek, ancak beyannamenin ilgili sütunlarına ayrıca kayıt edilmesi sağlanacaktır.
- ✓ İhraç kayıtlı satışlarda KDV iadesi alabilmek için aşağıdaki şartlar aranmalıdır.
 - i. Düzenlenen faturada “ihraç kaydı ile teslim edildiği ve KDV tahsil edilmediği” ibaresi bulunmalıdır.
 - ii. Gümrük beyannamesinde imalatçı yazılmış olmalı ve gümrük beyannamesi içindeki mallar arasında imalatçıdan alınanlar görülebilmeli ve belgelenmelidir. Gümrük beyannamesinde imalatçı işletmeye ait bilgilerin yer almaması halinde, ihraç edilen malın imalatçı tarafından imal edildiğinin yeminli mali müşavir tarafından tespiti yeterli olmaktadır.
 - iii. İmalatçı; imalatçı niteliği veren kapasite raporu, sanayi sicil belgesi gibi belgelere sahip olmalıdır,
 - iv. İhracat; teslim tarihini takip eden ay başından başlamak üzere 3 ay içinde gerçekleşmiş olmalıdır.

- v. Teslim edilen mamul; kapasite raporunda, sanayi sicil belgesinde yer alan üretim cinsinden olmalıdır. İhraç konusu imal edilen mamul kapasite raporunda yazılı değilse inceleme raporunun vergi dairesine tevdiinden evvel kapasite raporu ürün imalindeki değişiklik için mürakat yeterli sayılacaktır.
- vi. İhraç edilen mamul; imalatçıdan alındığı gibi (miktar, nevi, adet/kg) aynen ihraç edilmiş olmalıdır.
- ✓ Gerekli durumlarda gelen dövizden imalatçıya ait olan kısım, ihracatçının bir yazısı ile tespit ve belgelenmiş olmalıdır.

3.5.4.4.5. Gümrük Beyannamelerinin İncelenmesi ve Teyidi

Gümrük beyannameleri için yapılan inceleme ve gümrük beyannamelerinin teyidine ilişkin özellik arzeden hususlar ise aşağıdaki gibidir (www.istanbulymmo.org.tr 12.09.2006):

- ✓ Gümrük beyannamelerinde yer alan dış satım bilgilerinin doğruluğu için gerekli görüldüğünde Gümrük İdaresinden teyit alınmalıdır.
- ✓ Gümrük beyannamelerindeki dış satımla ilgili bilgiler (miktar-tutar) fatura ile uyumlu olmalıdır. Aynı gümrük beyannamesinde birden fazla tedarikçinin ve imalatçının malı varsa ayrı ayrı yazılmalıdır.
- ✓ Gümrük beyannamesinde yer alan mallardan:
 - i. Hangileri imal edilerek ihraç edilmektedir,
 - ii. Hangileri satın alınarak ihraç edilmektedir,
 - iii. KDV ödenmeksizin ihraç kaydıyla ile satın alınıp ihraç edilenler tespit edilmiş olmalıdır.

Gümrük beyannamelerinin teyid işleminin yapılması KDV iadesi açısından elzem olarak görülmektedir. Bir şekilde teyidi alınmadan KDV iadesinin yapılması mümkün olmamaktadır.

2001/4 KDV iç genelgesinde; “Bilindiği üzere 2001/1 No’lu KDV İç Genelgesinde, gümrük beyannamelerinin” vergi dairelerince bir yazı ile doğrudan ilgili gümrük idaresinden istenilmek ve gümrük idaresince de doğrudan vergi dairesine cevap verilmek suretiyle” teyit edileceği belirtilmiştir. Ancak mükelleflerin ihracat işlemlerine ilişkin bilgilerin doğru, sağlıklı ve kısa sürede takibi amacıyla gümrük beyannamelerine ilişkin bilgilerin Gümrük Müsteşarlığı tarafından Maliye Bakanlığına verilmesi ve gümrük beyannamelerinde yer alan kimlik bilgilerinin doğruluğunun tespiti için de mükelleflerin sicil bilgilerinin Maliye Bakanlığı tarafından Gümrük Müsteşarlığına manyetik ortamda “text file olarak” verilmesi hususunda Maliye Bakanlığı ile sözü edilen Müsteşarlık arasında 16.02.2001 tarihinde protokol imzalanmıştır (Ateşli, 2003:22).

Gümrük Müsteşarlığınca manyetik ortamda verilen bilgilerin vergi daireleri otomasyonu (VEDOP) projesi çerçevesinde vergi dairelerinin kullanımına açılması ile birlikte, gümrük idareleri ile yazışma yapmadan, (VEDOP) sorgulama sonuçlarına göre teyit alınmasına imkan sağlanmıştır” (Ateşli, 2003:22).

YMM tasdik raporunda gümrük beyannamelerinin teyidi almamış olması ve vergi dairesince yapılan VEDOP sorgusunda da teyid alınamaması halinde Vergi dairesi duruma göre gümrük idaresinden gönderilen listelerden teyid almaya çalışacak veya doğrudan ilgili gümrükten yazılı teyid isteyecektir (Ateşli, 2003:22).

Yukarıda verilen bilgilerden de anlaşılacağı üzere, gümrük beyannamelerinin teyidine ilişkin yapılan düzenlemeler sonucunda YMM’ler üzerinden gümrük beyannamelerinin teyidine ait yük kaldırılmış olmaktadır. Bu nedenle YMM’lerin yazdıkları YMM tasdik raporlarında gümrük beyannamelerinin teyidine ilişkin hususlara yer verme zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, YMM’ler gümrük beyannamelerinin VEDOP sistemine geçmediği kanısında ise, vergi daireleri arasındaki yazışmalar nedeniyle kaybedilecek zamanı kazanmak amacıyla, dilediklerinde denetimleri esnasında ilgili gümrük müdürlüklerinden teyit alarak YMM tasdik raporuna ekleyebilmektedirler.

3.5.4.4.6. Döviz Alım Belgelerinin İncelenmesi

Döviz alım belgeleri, yapılan ihracatın tutarlılığı ve ülkeye döviz kazandırması açısından önem arz etmektedir. İhracatçı yurtdışı satışlarına ilişkin mal/hizmet bedeline

ilişkin döviz yurda getirdiğinde, bu döviz bozdurarak YTL'ye çevirdiğinde döviz alım belgesi almaktadır. Bu belge yurda getirilen dövizin göstergesi olarak kabul edilmektedir. Ancak, döviz alım belgesi tek gümrük beyannamesinde 100.000 USD ve eşdeğer para birimlerini aşan ihracat tutarlarının yurda getirilmesinde zorunlu kılınmıştır. YMM tek gümrük beyannamesinde bu sınırı aşan ihracata ilişkin yapacağı denetimlere döviz alım belgesini de dahil etmekte ve YMM Tasdik Raporuna eklemektedir. Bu tutarın altındaki ihracatlar için döviz alım belgesi alma ve YMM Tasdik Raporuna ekleme zorunluluğu olmamakla birlikte, YMM ihracat bedelinin yurda getirilip getirilmediğini denetimlerinde göz ardı etmemektedir.

Döviz alım belgelerinin YMM Tasdik Raporuna eklenmesinin zorunlu olduğu durumlarda anılan belge üzerinde yapılan incelemeler aşağıdaki gibidir (www.istanbulymmo.org.tr 12.09.2006):

- ✓ Döviz alım belgesi bilgileri gümrük beyannamesine ve ihracat satış faturalarına uygun olmalıdır.
- ✓ Dövizin geliş süresi ve şekli tespit edilmelidir.
- ✓ Dövizin kambiyo mevzuatındaki düzenlemelere uygun olarak gelip gelmediği incelenmelidir.
- ✓ DAB üzerinde bankadaki yetkili kişilerin imzaları ve "KDV kaşesi" bulunmalıdır.
- ✓ Döviz peşin gelmişse, DAB tarihi gümrük beyannamesinden önceye ait olacağı için, dövizin hangi gümrük beyannamelerinin karşılığı olduğu, gümrük idaresince DAB üzerine kayıt edilmiş olmalıdır.
- ✓ Aynı gümrük beyannamesi içinde birden fazla imalatçı veya satıcının malı var ise, bu durumda gelen dövizin ne kadarının imalatçıya ait olduğu ihracatçıdan alınan yazı ile belgelenmelidir.

YMM'ler, iadesi talep edilen KDV ile ilgili yeni "Gümrük Beyannamesi" ve "Döviz Alım Belgesinin" doğruluğundan ve ihraç edilen mal ve hizmetlerle ilgili faturaların, gümrük Beyannamesi ile Döviz Alım Belgesine uygun olmasından sorumlu

bulunmaktadırlar. YMM'ler, Gümrük Beyannameleri ile Döviz Alım Belgelerinin gerçekliğini tesbitte herhangi bir şekil şartına bağlı olmamakla birlikte; döviz alım belgesinin alınmasının zorunlu olduğu durumlarda, Gümrük Beyannamesi ve Döviz Alım Belgelerinin gerçeği yansıttığına ilişkin tesbitlerini raporlarında açıkça belirtmekte ve Gümrük Beyannamesi ile Döviz Alım Belgelerinin YMM'lerce tasdikli örneklerini raporlarına eklemektedirler (20 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği).

3.5.4.5. YMM KDV İadesi Tasdik Raporu Taslağı

Yeminli Mali Müşavirlik KDV İadesi Tasdik Raporuna ilişkin izleyen bölümlerde ayrıntılı bir örnek verileceğinden burada taslak olarak yer almaktadır. Söz konusu raporun "6 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği" ekinde verilen taslağı aşağıdaki gibidir (6 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği):

Rapor Sayısı . YMM, , , , , / , , ,

Rapor Ekleri / /

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK

KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ TASDİK RAPORU

Adı Soyadı ...

Bağlı Olduğu Oda ...

Büro Adresi...

İncelemeyi yapan..

YMM'nin Vergi Dairesi...

Hesap No.su...

Telefon Numarası...

Dayanak Sözleşmesinin Günü...

Sayısı...

Adı...

İşi...

Adresi...

Mükellefin

Vergi Dairesi...

Hesap No.su...

Telefon Numarası...

İncelemenin Dönemi...

SONUÇ...

RAPOR 1.1

RAPOR DİSPOZİSYONU

I - GENEL BİLGİ .

(Bu bölüm aşağıdaki bilgileri içerecektir.)

- ✓ İşletmenin ticari ünvanı, ticaret sicili kaydı ve numarası.
- ✓ İşletme sahibi veya ortaklarının ad ve soyadları ile işyeri ve ikametgah adresleri, bağlı oldukları vergi dairesi ve hesap numaraları.
- ✓ İletişim araçlarının (telefon, telex, fax v.b.) sayısı ve numaraları ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı.
- ✓ Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı, kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı.
- ✓ İşyerinin durumu, önceki altı ay içinde ve altı ay sonunda işyerinde çalıştırdığı işçi sayısı.
- ✓ Mevcut en son tarihli bilanço örneği.

- ✓ Muhasebeden sorumlu olanların adları, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya 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 yansıtıp 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.)

- ✓ İstisna kapsamındaki işlemin, gerçekleştiğini gösteren ve kanıtlayan belgelerin irdelenerek, doğruluğunun belirlenmesi.
- ✓ İstisna kapsamında yer alan işlemler dolayısıyla yapılan mal ve hizmet alımlarının doğruluğunun ve gerçekliğinin belirtilmesi.
- ✓ Belgelerin hukuki geçerliliği ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu sağlanan işlem sonucunda iade veya mahsup edilmesi gereken verginin miktarının hesaplanması ile ilgili tüm verilerin ve hesaplamaların yapılması, ilgili dönem KDV beyannamelerinde yer alan bilgilere uygunluğunun ortaya konması.
- ✓ İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için ilgili mevzuat uyarınca gerekli olabilecek diğer konular.

IV - SONUÇ :

Yeminli Mali Müşavir, işletmenin ilgili dönem hesaplarının KDV iadesi yönünden incelenmesinde, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyannamelerin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırdığını belirterek, iadesi ve/veya mahsubu gereken KDV miktarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecektir.

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

Adı ve Soyadı

İmza

Mühür

RAPOR 1.2

Yukarıda 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 gerekmektedir. YMM'ler belgelerin geçerliliğini, diğer bir deyişle belli edilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini ve gerçeği aksettirip aksettirmediğini tespit etmek zorundadırlar. İmza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan ve tasdik raporu düzenleyen YMM'ler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumlu olmaktadır (Ateşli, 2003:42-43).

YMM'ler, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır (6 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği).

3.5.4.6. YMM KDV İadesi Tasdik Raporu İle Vergi Dairesine İbrazı Gereken Bilgi ve Belgeler

İhracattan doğan KDV iadeleri ile ilgili tasdik raporunun ekleri en az aşağıdaki belgelerden oluşmaktadır (Ateşli, 2003:18-19):

- ✓ KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi

- ✓ Gümrük beyannameleri (aslı, noter, YMM veya ilgili gümrük idaresince onaylı örneği)
- ✓ Döviz alım belgeleri (Sadece hizmet ihracatı ve bavul ticareti kapsamında KDV iadelerinde ve zorunlu sınırı aşan ihracatlarda)
- ✓ Satış faturaları fotokopisi veya listesi
- ✓ İlgili döneme ait indirilecek KDV listesi
- ✓ Yüklenilen KDV tablosu
- ✓ Karşıt inceleme tutanakları (10 adetten fazla ise fazlasının rapora eklenmesi ihtiyari fakat muhafazası mecburidir)
- ✓ Alt işletmelere ilişkin olarak YMM'lerden alınan karşıt inceleme Teyid yazıları ve Bilgi yazıları
- ✓ Ortakların nüfus hüviyet cüzdanının tasdikli örneği
- ✓ Sanayi sicil belgesi (sadece imalatçılarda)
- ✓ Kapasite raporu (sadece imalatçılarda)
- ✓ Bilanço ve gelir tablosu
- ✓ İmza sirküleri
- ✓ Tam tasdik sözleşmesi (YMM tasdik raporu ile alınabilecek KDV iadesi üst sınırını aşanlar için)
- ✓ Gümrük müdürlüklerinden alınan teyid yazıları (ihtiyaridir)

Tasdik raporuna yukarıda yer alan belgelerin yanı sıra raporun konusu olayın niteliğine göre gerekli görülen diğer vesikaların da eklenmesi (alt işletmelerin KDV beyanlarının özetleri, sigorta prim bildirimleri, elektrik enerjisi tüketim faturaları, kira kontratları v.b.gibi) düşünülebilir.

3.5.4.7. Birden Fazla Dönemi Kapsayan YMM Raporları

Aynı takvim yılına ilişkin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan yeminli mali müşavirlik KDV iadesi tasdik raporları, her bir vergilendirme dönemine ilişkin iade edilecek KDV tutarına ait hesaplamaların ayrı ayrı görülmesinin sağlanmış olması kaydıyla işleme konulmaktadır. Aynı takvim yılına ait vergilendirme dönemlerinin birbirini takip etmesi şart değildir. Birden fazla takvim yılına ait dönemler için tek rapor düzenlenemez.

3.5.4.8. YMM KDV İadesi Tasdik Raporu Kaç Örnek Düzenlenir

YMM KDV iadesi tasdik raporunun en az üç örnek olarak düzenlenmesi zorunludur. İki örneği vergi dairesine doğrudan YMM tarafından teslim edilir. Bir örneği de YMM'de kalır. Bir örneğinin ise iade talep eden işletmede muhafaza edilmesi uygun olacağından raporlar dört örnek olarak da düzenlenebilmektedir (YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md.18).

3.5.4.9. Raporların Numaralanması

YMM'lerce düzenlenen bütün tasdik raporlarına meslek sicil numarası ile birlikte biri genel, diğeri özel iki sayı verilir. Genel sayı, YMM'nin mesleki faaliyete başlamasından itibaren kendi imza ve mühürü ile düzenlediği raporda (1) den başlatılmak suretiyle mesleki faaliyetten ayrılana kadar kesintisiz devam ettirilir. Mesleki faaliyetten ayrılıp, sonra bağlı oldukları odalara tekrar faaliyete başlayacaklarını bildirip faaliyete başlayanlar, genel sayıya, mesleki faaliyetten ayrıldıkları tarihteki son sayıdan itibaren devam ederler. Özel sayı ise, her takvim yılı başında yeniden başlar ve yıl sonuna kadar devam eder. Tasdik raporlarına sayı verilmesinde, önce meslek sicil numarası, sonra genel sayı ve daha sonra özel sayı kullanılır. Rapor sayısının başına yeminli mali müşavir deyimini ifade eden "YMM" rumuzu konulur (YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md.19).

3.5.4.10. KDV İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairesine Teslimi

KDV iadesi tasdik raporları vergi dairesine iade talep eden mükellef tarafından veya YMM'nin bir elemanı tarafından teslim edilemez (Vural, 2002:157).

YMM'lerce tanzim edilen KDV iadesi tasdik raporları, ilgili vergi dairelerine veya malmüdürlüklerine bizzat raporu düzenleyen yeminli mali müşavir tarafından kimlik ibraz edilerek tutanak karşılığında teslim edilecektir. Tutanaklar vergi dairesi müdürü veya yardımcıları tarafından imzalanacaktır. KDV iadesi tasdik raporları dışındaki raporlardan YMM'nin iş yerinin bulunduğu il merkezindeki mükelleflere ait olanlar yukarıda belirtildiği şekilde teslim edilecektir. YMM'nin işyerinin bulunduğu il merkezi dışındaki mükelleflere ait KDV iadesi dışındaki tasdik raporları ise faaliyet belgesi ile birlikte taahhütlü olarak posta yoluyla vergi dairelerine gönderilebilecektir (21 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği).

3.5.4.11. YMM KDV İadesi Tasdik Raporunun Vergi Dairesince Teslim

Alınması

Vergi Dairesince Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporunun teslim alınmasından sonra kontrolü sırasında aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir (T.C. Maliye Bakanlığı Konya Defterdarlığı, 2002:48-51):

- ✓ 31 Numaralı Mali Müşavirlik Genel Tebliği gereğince aralarında tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin KDV İadelerinin 231.000,00 YTL'yi aşamayacağı belirtilmiştir. 84 No'lu KDV Genel Tebliğine göre KDV İadesinin mahsuplar sonrasında kalan tutarın iadesinde de yukarıda belirtilen limit dikkate alınacaktır.
- ✓ KDVK'nın 29/2 maddesine göre, indirimli orana tabi işlemlerle ilgili KDV iadesinde 231.000,00 YTL'lik tutar 2 kat olarak uygulanmaktadır.
- ✓ 43 ve 61 Seri numaralı KDV Genel Tebliğleri kapsamında, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlardan doğan KDV iadesi tutarının 15 milyar lirayı aşması halinde tam tasdik sözleşmesi düzenleseler dahi, iadenin Yeminli Mali Müşavir Raporu ile alınması mümkün bulunmamaktadır.
- ✓ KDV Tasdik Raporu düzenleyen YMM'nin, Maliye Bakanlığınca faaliyetleri yasaklanan veya teyitleri kabul edilmeyen kişilerden olup olmadığı kontrol

edilir. Ayrıca karşıt inceleme tutanakları incelenerek hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükelleflerden mal alıp almadığı kontrol edilmektedir. (Mesleki faaliyetleri yasaklanan YMM'ler ile sahte ve yanıltıcı belge düzenleyen-kullanan mükelleflere ait bilgiler Vergi Dairesi Otomasyon Projesi çerçevesinde bilgisayar kayıtlarında yer almaktadır.)

- ✓ KDV Tasdik Raporlarının 18 ve 27 Seri Numaralı YMM Genel Tebliğlerinde yer alan bilgileri iç erip iç ermediğı, Rapor Dispozisyonu ve şekil şartlarına uygun olup olmadığı kontrol edilir. Eksiklikler bulunması durumunda YMM'ye bir yazı tebliğ edilerek eksiklerin tamamlanması istenilir. Tüm kontrollerin yapıldığını ve KDV Tasdik Raporunda bulunan bilgileri gösterir bir çizelge doldurulup düzeltme fişine eklenmektedir.
- ✓ Yeminli Mali Müşavir KDV Tasdik Raporlarının tutanak karşılığı teslim alınmasını ve gelen evrak kayıt numarası alınmasını takiben vergilendirme servisinde, bilgisayarda rapor kayıt defterine kayıt yapılır. 20 Seri numaralı Y.M.M Genel Tebliğı uyarınca, yapılan ön kontrollerde işleme konulmasında sakınca bulunmayan KDV Tasdik Raporlarına ait işlemler Vergi Dairesine geliş tarihinden itibaren 7 iş günü içerisinde tamamlanır. Ödevlinin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması gibi tespit bulunması durumunda raporlar belirtilen sürede işleme konulmaz. Mükellefin KDV beyannamesi ile YMM KDV iadesi Tasdik Raporu karşılaştırılır. Beynamede yer alan iadesi gereken tutar ile YMM Tasdik Raporu sonuç bölümünde iadesi uygun görülen tutar arasında farklılık bulunması halinde YMM tasdik raporundaki tutar dikkate alınarak işlem yapılır ve ödevliden düzeltme beyannamesi vermesi istenmektedir.
- ✓ YMM'lerce düzenlenen raporların her sayfasının paraf edilmesi, mühürlenmesi, son sayfasının ise imzalanmış ve mühürlenmesi gereklidir. YMM tasdik raporla' kazıntısız, silintisiz ve açık ifadeleri iç erir biçimde düzenlenmelidir. Bu nedenle Maliye Bakanlığınca belirlenen rapor dispozisyonuna uygun olarak düzenlenmeyen raporların işleme konulmaması gerekmektedir.

- ✓ YMM KDV Tasdik Raporu ekinde bulunması zorunlu belge ve teyit tutanaklarının tam olup, olmadığı kontrol edilmektedir. Aynı mükellefle ilgili olarak aynı yılda, aynı YMM tarafından düzenlenen ve aynı vergi dairesine verilen müteakip KDV İadesi Tasdik Raporuna aşağıda belirtilen belgelerin eklenme zorunluluğu bulunmadığından eksik olması halinde istenilmez

- i. Bilanço ve Gelir tablosu,
- ii. Kapasite Raporu,
- iii. İmza sirküleri,
- iv. Sanayi Sicil Belgesi,
- v. Nüfus Cüzdan Sureti,

- ✓ Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuna istinaden yapılacak KDV iadesinde Gümrük Beyannamesi teyidi ve faturalar doğruluğunun araştırılması gibi işlemler Vergi Dairesi yerine YMM tarafından yapıldığından, Vergi Dairesince ayrıca işlem yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak 27 Seri numaralı SM, SMMM, YMM Genel Tebliği uyarınca Gümrük Beyannamesi teyidinin Rapora eklenmesi, ekli olmadığı takdirde teyit işleminin Vergi Dairesince yapılması gerektiği belirtilmiştir. Gümrük idarelerinden yazılı olarak alınan teyitlerin rapora eklenmesi halinde, ihtiyaç duyulmadığı sürece vergi dairesince ayrıca teyit alınmayacaktır. (2001/1 sayılı KDV İç Genelgesi)

3.5.4.12. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının Vergi Dairesi Tarafından

Maliye Bakanlığına Gönderilmesi

YMM'ler tarafından düzenlenen raporların, yukarıda sayılan belgelerle birlikte ve iki örnek olarak YMM tarafından kimlik ibraz edilerek tutanak karşılığında vergi dairesine tesliminden sonra, raporda iade edilmesi öngörülen meblağ mükellefe herhangi bir teminat aranmaksızın iade edilecek ve raporun bir örneği ilgili vergi dairesince değerlendirilmek üzere Maliye Bakanlığına gönderilmektedir (1 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği).

Ancak daha sonra yayımlanan 26 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde;

“YMM’ler tarafından düzenlenip vergi dairelerine teslim edilen tasdik raporları ile ilgili olarak bundan böyle aşağıda belirtilen esaslara göre işlem yapılması uygun görülmüştür. Vergi daireleri kendi ihtiyaçlarına yeter sayıda alacakları tasdik raporlarını mükellef dosyasında muhafaza edecekler, ayrıca Defterdarlık ve Maliye Bakanlığına gönderilmek üzere ilave bir rapor örneği talep etmeyeceklerdir. Ancak, Maliye Bakanlığına gönderilmesi özel olarak istenilen raporlar ile vakıflara vergi muafiyeti tanınması için düzenlenen tasdik raporları gibi olayın özelliği gereği Maliye Bakanlığına gönderilmesi gereken raporlara ilişkin uygulamaya aynen devam edilecektir.” denilerek YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının vergi dairelerinin ihtiyaçları sayısında düzenleneceği ve Maliye Bakanlığına gönderilmeyeceği belirtilmektedir.

Ayrıca, tasdik raporları ile ilgili olarak YMM’ler tarafından doldurulup raporlar ile birlikte vergi dairelerine teslim edilen ve defterdarlıklar aracılığıyla Maliye Bakanlığına gönderilen “Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu Bilgi Formu” uygulamasına da son verilerek. 26 Sıra No’lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği’nin yayımlanma tarihinden itibaren anılan formların düzenlenmeyeceği ve Maliye Bakanlığına gönderilmeyeceği de ifade edilmektedir (26 Sıra No’lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR RAPORU İLE İHRACATTA KDV İADESİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

4.1. GENEL AÇIKLAMA

Uygulama için YMM ve bir şirket nezdinde yapılan gözlemler sonucunda oluşturulmuştur. YMM'lerin sır saklama zorunluluğu ve şirket açısından da rekabet hususu dikkate alınarak, anılan şirket ve YMM isim olarak belirtilmemiştir. Ancak, tarafların KDV iade sürecinde yapmış oldukları işlemler aşağıda olduğu gibi gerçekleşmiştir.

ABC Otomotiv Makine ve Sanayi Ticaret Ltd.Şti. Ağustos 2006 döneminde gerçekleştirdiği ihracat dolayısıyla yüklendiği KDV ile ihraç kayıtlı teslimler nedeniyle hesaplayıp tahsil etmediği KDV'nin iadesini vergi dairesinden talep etmektedir. Ancak talep ettiği iade tutarı 4.000,00 YTL sınırını aştığından dolayı iadenin alınabilmesi için YMM tasdik raporu gerekmektedir. Ayrıca, şirket iadeyi teminat göstererek alabildiği gibi, vergi dairesinin görevlendireceği vergi denetim elemanları tarafından yapılacak vergi inceleme raporu ile de alabilmektedir. Ancak sözü edilen şirket, teminat karşılığı iade aldığı anda teminatı çözdürebilmek için bir vergi incelemesi raporu veya bir YMM tasdik raporunun yazılması gerekmektedir. Vergi inceleme raporuyla alınacak iade de, iade süreci uzun sürebileceğinden işletmelerce pek tercih edilmemektedir. Uygulamada şirket, KDV iadesini YMM raporu ile alma yolunu tercih etmiştir.

Şirket yukarıda bahsedilen ihracat ve ihraç kayıtlı satış işlemlerinden doğan KDV iadesi nedeniyle, 1 Ekim 2006 tarihinde YMM Mustafa Sönmez ile yapmış olduğu görüşme sonucunda, şirket ile YMM Mustafa Sönmez arasında KDV iadesi ile ilgili olarak yapılacak incelemeler ve tasdik konularında mutabakat sağlanmış ve YMM tasdik

sözleşmesi düzenlenmiştir. Sözleşmenin düzenlenme süreci aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

4.2. TASDİK SÖZLEŞMESİNİN DÜZENLENMESİ

YMM'lerin yapacakları her türlü tasdik işlemlerini sözleşmeye bağlamaları zorunludur. Bu nedenle ABC Otomotiv Makine ve Sanayi Ticaret Ltd.Şti. ile varılan mutabakat sonucu, KDV iadesi amacıyla düzenlenecek tasdik raporu için YMM ile mükellef arasında tasdik sözleşmesi düzenlenmesi gerekmektedir. YMM tasdik sözleşmesinin düzenlenebilmesi için aşağıda belirtilen hususlara yer verilmesi gerekir. Sözleşmeye ilişkin bölümler şu bilgileri içermektedir.

Tasdik sözleşmesinin I.Bölümünde aşağıdaki bilgiler yer almaktadır.

Sözleşmenin Tarihi :1 Ekim 2006

YMM ile mükellef arasında KDV iadesi amacıyla tasdik yapılması konusunda anlaşmaya varılan tarihtir.

Sözleşmenin Sayısı: 150

YMM tarafından 2006 yılı başından itibaren düzenlenen her sözleşmeye verilen sayıdır. YMM'nin 2006 yılında 150. tasdik sözleşmesini düzenlediğini göstermektedir. 2007 yılına geçildiğinde 1'den itibaren yeniden numara verilmeye başlanacaktır.

Sözleşmenin Dönemi: Ağustos 2006

Sözleşmenin dönemi, sözleşmenin hangi dönem içinde düzenlendiğini (Ekim 2006) değil, yapılacak tasdik işlemlerine esas olan dönemi göstermektedir. İhracat ve ihraç kayıtlı satışlar üzerine tasdik yapılacağı ve bu işlemlerin Ağustos 2006 döneminde gerçekleşmesi sebebiyle sözleşmenin dönemi Ağustos 2006 olacaktır. Eğer tasdike esas işlemler hem Temmuz hem de Ağustos 2006 döneminde gerçekleştirilmiş olsaydı, sözleşmenin dönemi Temmuz ve Ağustos 2006 olacaktı. Aynı şekilde işlemler Ocak-Şubat-Mart-Nisan-Mayıs-Haziran dönemlerini kapsamış olsaydı sözleşmenin dönemi Ocak-Haziran 2006 olacaktı. Bu şekilde hangi dönemler incelenecekse sözleşme yalnızca o dönemleri kapsamaktadır.

Tasdik Konusu: 01 İhracatta KDV İadesi

Tasdik Konusu kısmına yazılacak çeşitli tasdik işlemleri için 11 Sıra No’lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile belirli kodlamalar getirilmiştir. Örneğin uluslararası taşımacılık işlemleri için düzenlenecek sözleşme için tasdik konusu “01 Uluslararası Taşımacılık KDV İadesi” veya başka bir konuda yapılacak sözleşme için “10 Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara İlişkin KDV İadesi” gibi kodlamalar belirlenmiştir. İhracat işlemleri için de bu “01 İhracatta KDV İadesi” olarak tespit edilmiştir.

Tasdik sözleşmesinin II.Bölümünde aşağıdaki bilgiler yer almaktadır.

Bu bölümde sözleşmeye taraf olan YMM’ye ait bilgiler yer almaktadır. Bu bilgiler aşağıdaki gibidir.

Adı Soyadı: Mustafa SÖNMEZ

Vergi Dairesi: Meram

Vergi Dairesi Kodu: Vergi Dairesi Kodu’na ilişkin satır boş bırakılacaktır.

Vergi Dairesi Sicil No: 753 357 4554

Mühür No: 9889

Bağlı Olduğu Oda: Ankara

Oda Sicil No: 5665

Tasdik sözleşmesinin III.Bölümünde denetim yapılacak mükellefe ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Adı Soyadı: ABC Otomotiv Makine ve Sanayi Ticaret Ltd.Şti.

Vergi Dairesi: Meram

Vergi Dairesi Kodu: Vergi Dairesi Kodu’na ilişkin satır boş bırakılacaktır.

Vergi Dairesi Sicil No: 111 222 7447

Mahalle veya Semt: Havzan Mahallesi

Cadde veya Sokak: Kurtuluş Caddesi

Kapı No: 14

Daire No: -

PTT Kodu: 42005

İlçe Adı: Meram

İl Adı: Konya

Telefon: 0 332 350 00 00

Fax: 0 332 350 00 01

Tasdik sözleşmesinin IV.Bölümünde ise ücrete ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Bu bölümde, yapılacak tasdik işlemi karşılığında YMM'nin alacağı tasdik ücreti belirlenmektedir. YMM'ler tasdik işlemleri karşılığında alacağı ücreti, her yıl Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen örneğin "2006 Yılı SM, SMMM ve YMM Asgari Ücret Tarifesi" doğrultusunda tespit etmektedir. Sözleşme serbestliği gereği taraflar (YMM ve İşletme); işin durumu, iş yeri veya çalışan personel sayısı ya da faaliyet konusu gibi unsurları dikkate alarak daha yüksek ücret kararlaştırabilirler. Ancak söz konusu tarifede "aşağıda belirtilen indirimler haricinde ücret tarifesinin altında iş kabul edilemez." denilerek YMM'lerin ücreti belirlerken bu tarifeyi dikkate almaları gerektiği vurgulanmaktadır.

Yukarıda bahsedilen "Asgari Ücret Tarifesi"nin ihracatta KDV iadesi tasdik işlemleri ile ilgili olan kısmı aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.1. “2006 Yılı SM, SMMM ve YMM Asgari Ücret Tarifesi”

II		KATMA DEĞER VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İŞLEMLERİ	
	I	KDV VE ÖTV İADE VE MAHSUP İŞLEMLERİ TASDİKİ	
		42.262 YTL’ye kadar olan kısım için	%8
		Sonraki 83.281 YTL için	%6
		Sonraki 124.300 YTL için	%4
		Sonraki 167.805 YTL için	%2
		Sonraki 211.310 YTL için	%1
		628.958 YTL’ yi aşan kısım için	%05
Bu suretle hesaplanacak ücret 933 YTL’ den az olamaz. Yıllık denetleme ve tasdik sözleşmesi olmayan kuruluşlarda bu tarifeye göre bulunacak ücret % 20 artırılarak uygulanır.			

Yapılacak tasdik işlemleri için Yeminli Mali Müşavir ile ABC Otomotiv Makine ve Sanayi Ticaret Ltd.Şti. arasında asgari ücret tarifesinde belirtilen oran (%8) üzerinde anlaşmaya varılmıştır. Buna göre YMM’nin alacağı ücret, mükellef tarafından alınacak iade toplamının yüzde 8’i olacaktır. Hesaplama şöyledir:

İhracat için talep edilen iade tutarı 15.111,51 YTL, ihrac kayıtlı satışlar nedeniyle hesaplanan ve iadesi istenilen: 8.375,40 olmak üzere toplam iade tutarı: 23.486,91

YMM Ücreti: 23.486,91 X 0,08 = 1.878,95 YTL olmaktadır.

Ayrıca YMM ile işletme arasında tam tasdik sözleşmesi olmadığı için bu ücret %20 oranında artırılmış ve 1.878,95 x 1,20 = 2.254,74 YTL üzerinde anlaşma sağlanmıştır.

İmzalanan sözleşme örneği aşağıdaki gibidir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

SERİ : D
SIRA № A-9658

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK TASDİK SÖZLEŞMESİ

I. BÖLÜM

SÖZLEŞMENİN

TARİHİ	SAYISI	DÖNEMİ	TASDİK KONUSU
1 Ekim 2006	2006/150	Ağustos 2006	KDV İadesi

II. BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN

ADI SOYADI (ÜNVANI) : Mustafa SÖNMEZ

VERGİ DAİRESİ	* V.D. KODU	VERGİ DAİRESİ SİCİL NO.	MÜHÜR	BAĞLI ÖLÇÜ ODA ADI	ODA SİCİL NO.
Meram		753 357 4554		Ankara	5665

ADRESİ :

MAHALLE VEYA SEMT	CADDE VEYA SOKAK	KAPI NO.	DAİRE NO.	PTT KODU
Armağan Mah.	Hilal i Merkez	A Blok Kat. 7	705	

İLÇE ADI	İL ADI	TELEFON	FAX
Meram	Konya	911 11 11	911 11 12

III. BÖLÜM

MÜŞTERİNİN

ADI SOYADI (ÜNVANI) : ABC OTOMOTİV MAK.SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.

VERGİ DAİRESİ	V.D. KODU	V.D. SİCİL NO.
Meram		111 222 7447

ADRESİ :

MAHALLE VEYA SEMT	CADDE VEYA SOKAK	KAPI NO.	DAİRE NO.	PTT KODU
	Havzan Mh. Kurtuluş Cd. No:14			

İLÇE ADI	İL ADI	TELEFON	FAX
	Konya	350 00 00	350 00 01

* Vergi Dairesi Kodu'na ilişkin sütun boş bırakılacaktır.

IV. BÖLÜM

I. AMAÇ : 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili Yönetmelikler gereği meslek mensubu ile müşteri arasındaki ilişkileri düzenlemektir.

- a) Meslek mensubu için sözleşmede belirtilen işlerden dolayı kararlaştırılan ücret **2.254,74 YTL** (Yalnız **İkibiniyüzellidört YTL yetmişdört KR** KDV İadesinin alındığı ayda nakden ödenecektir.
- b) Sözleşmeye ilişkin Damga Vergisi şeklinde ödenecektir.
- c) Ücrete KDV dahil değildir.
- d) İş için yapılacak bütün giderler iş sahibince karşılanacaktır.
- e) Ücret, sözleşmede belirtilen şekilde ödenmediği takdirde meslek mensubu işi bırakır. Atacaklar için kanunî takibe geçer, ayrıca kayıtlı olduğu Odaya bildirerek başka meslek mensubunun iş alması konusunda tavsiyede bulunur.

İş bu sözleşme anılan işlerle sınırlı olmak üzere
1. Ekim 2016 günü **Hilal İ. Merkezi A Blok, Kat. 7/705, Konya** adresinde 2 nüsha olarak düzenlenmiş olup, birer nüsha taraflara verilmiştir. Doğabilecek anlaşmazlıklarda **Konya** Mahkemeleri ve İcra Daireleri yetkilidir.

- a) Meslek mensubu sözleşmede belirtilen işleri mevzuat ve meslek ahlak kuralları ile genel kabul görmüş muhasebe prensipleri uyarınca yerine getirecektir. Bu işi kendisi yapabileceği gibi gözetimi altında başka meslektaşlarla işbirliği yaparak da yerine getirebilir. Ancak bu durumda müşterinden ek ücret istenmez. Müşteri meslek mensubunun yazılı oluruu almadan bu işi başkasına yaptıramaz. Aksine davranışları halinde meslek mensubuna ücretin tamamını öder.
- b) Müşteri yukarıda gösterilen adresi kanunî adres olarak kabul etmiştir. Meslek mensubunun müşteriye yapacağı her türlü bildirim bu adrese yapılır. Müşteri adres değişikliklerini 3 gün içinde meslek mensubuna bildirmekle yükümlü olup, adres değişikliği dolayısıyla müşteriye ulaşmayan bildirimlerde meslek mensubuna sorumluluk yüklenmez.
- c) Müşteri; meslek mensubu tarafından, sözleşmede anılan işlerle ilgili olarak mevzuat uyarınca yapılması zorunlu işler nedeniyle yapılacak her uyarıyı ve öneriyi yerine getirmekte yükümlüdür. Müşterinin aksine davranışı nedeniyle yerine getirilmeyen yükümlülüklerden meslek mensubu sorumlu tutulamaz.
- d) Sözleşme konusu işlerle ilgili olarak meslek mensubuna sunulan bilgi ve belgeler doğruluğundan ve meslek mensubunun belirttiği tarihe kadar meslek mensubuna teslim edilmemesinden doğacak risklerden, müşteri sorumludur. Bilgi ve belgelerin teslim tarihi ve şekli taraflar arasında yapılacak ek protokolle belirlenebilir.
- e) Taraflar hakkı nedenlerle veya karşılıklı rızaları ile aralarındaki sözleşmeyi her zaman fesh edebilirler. Ancak, sürekli denetimlerde yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki üç ay içinde tasdik sözleşmesi feshedilemez. Bu takdirde alınmış olan defter ve belgeler müşteriye geri verilir. Tarafların tazminat hakkı genel hukuk kurallarına tabiidir. Üzerine aldığı iş hakkı bir sebep olmaksızın bırakan meslek mensubu iş için almış olduğu ücreti, alınan avansları dahil geri vermek zorundadır. Müşteri adına zorunlu olarak yapılan giderleri geri ödemez. Sözleşmenin müşteri tarafından feshi halinde meslek mensubunun ücretinin tamamı ödenir. Şu kadar ki, meslek mensubunun bu duruma kendi kusur ve ihmali ile yol açmış olmasının yetkili adli mercilerce tespit edilmiş olması kaydıyla ücret geri ödenir. Bu sözleşmeye göre peşin verilmesi gereken ücret ya da avans ödenmezse meslek mensubu işe başlamak zorunda değildir.

Sözleşmeye ait Damga vergisi
defterin 12 sayfasında kayıtlı olup
makbuz karşılığı ödenecektir.

NOT : 1 - Tarafların sözleşmede yazılı bulunan meslek yasasından ve yönetmeliklerden doğan karşılıklı sorumluluk ve yükümlülükleri ilc ortaya koydukları özel hükümleri bu sözleşmenin kapsamı dahilindedir.

2 - İş bu sözleşme daktilo ile doldurulacaktır.

Müşteri
Kaşe - İmza

P U L

Meslek Mensubu
Mühür - Kaşe - İmza

Mustafa SÖNMEZ
Yeminli Mali Müşavir

ABC OTOMOTIV MAK. SAN. TIC. LTD. STİ
Havzan Mah. Kurtuluş Cad. No:14
Meram - KONYA
Meram - 111 222 7447

Bu sözleşme üzerine iade işlemlerine başlanılabilmesi için YMM tarafından şirketten ilgili dönem KDV beyannamesi ile alış ve satış faturaları ve bunların muhasebe kayıtlarının ibrazı istenmektedir. Bunların yanı sıra gerek bu aşamada gerekse rapor yazılması aşamasında aşağıdaki bilgi ve belgeler aranmaktadır.

- ✓ Oda sicil kayıt sureti,
- ✓ İmza sirküleri ,
- ✓ Nüfus cüzdan sureti ve ikametgah senedi,
- ✓ Ticaret sicil gazetesi
- ✓ Kredi kullarımlarına ilişkin banka ekstreleri
- ✓ İhracat ve ihraç kayıtlı satışın yapıldığı dönemden 6 ay önceki ve raporun yazıldığı döneme kadar geçen sürede işletmede çalışan aylık personel sayısı
- ✓ Son tarihli bilanço ve gelir tablosu
- ✓ Kapasite raporu ve sanayi sicil belgesi
- ✓ İlgili yıla ait yasal defterlerin tasdikine ilişkin belgeler
- ✓ İncelenen döneme ait KDV beyannamesi ve tahakkuk fişi
- ✓ İhracat ve ihraç kayıtlı satışa ilişkin belgeler
- ✓ İhracata ilişkin yüklenilen KDV listesi
- ✓ İlgili dönem indirilecek KDV listesi

4.3. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLERİN DENETLENMESİ

YMM tarafından ilk olarak işletmenin ticari unvanı, ticaret sicil kaydı ve numarası denetlenmektedir. Şirkete ait ticaret odasından alınmış bir “Oda Sicil Kayıt Sureti” üzerinde yapılan incelemede ticaret siciline kayıtlı olduğu, ünvanının “ABC Otomotiv Mak.San. ve Tic.Ltd.Şti.” olduğu ve ticaret sicilinde “658753” sıra numarası ile yer aldığı tespit edilmiştir. Şirkete ait oda sicil kayıt sureti aşağıdaki gibidir.



**KONYA
TİCARET ODASI**

ODA SİCİL KAYIT SURETİ

Servis.....: Oda Sicil **Tanzim Tarihi :** 29.08.2006
Sayı.....: 658753
Ticari Ünvanı..: ABC OTOMOTİV MAKİNA SANAYİ VE TİCARET LTD.ŞTİ.

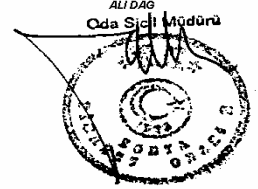
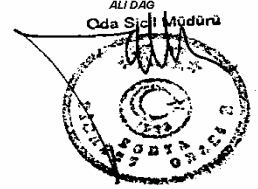
Oda Sicil No...: 658753
Tic.Sicil Nosu..: 354214 - MERKEZ
Kayıt Tarihi...: 15.11.2003
Sermayesi.....: 1.000.000,00 YTL
Yalnız bir milyon YTL
Derecesi.....: 1
İştiğal Konusu..: Otomotiv Yedek Parça İmalatı

Verileceği Yer..: Resmi Kurum ve Kuruluşlara

Yukarıda ticari ünvanı ve ticaret sicil numarası yazılı ticari işletme, halen faal ve Odamız üyesi bulunmaktadır.

Bu belge isteği üzerine verilmiştir.

GENEL SEKRETER

ALİ DAG
Oda Sicil Müdürü



Şirket ortaklarının ad ve soyadları ile ikametgah adresleri, bağlı oldukları vergi dairesi ve vergi numaraları ile ilgili bilgilere hisse çoğunluğuna sahip ortakların “Nüfus Cüzdan Suretleri”, “İkametgah İlmuhaberleri” ve “Vergi Kimlik Kartları”ndan faydalanılarak ulaşılmıştır. Ayrıca şirketin kuruluşuna ait “Ticaret Sicil Gazetesi”nden, şirketin ortaklık yapısı, şirketin iştiğal konusu gibi gerekli diğer bilgilere ulaşılmıştır.

Şirkete ait iletişim araçlarının sayısı, numaraları ve kanuni defterlerde kayıtlı olup olmadığı tespit edilmiştir.

Şirketin son bir yıl içinde kullandığı kredilerin bir dökümü alınarak bankalardan teyidi istenmiş ve kullanılan kredi miktarının makul ölçüler dahilinde olduğu ve üretim için gerekli hammaddelerin tedarikinde ve üretim araçlarının alımında kullanıldığı tespit edilmiştir.

Şirketin faaliyet gösterdiği işyerinin kendisine ait olduğu gayrimenkulün tapusu incelenerek görülmüş ve işyerinde kendisinden başka bir şirket veya şahsın faaliyet göstermediği tespit edilmiştir. Şirketin sınai ve ticari faaliyetlerinde çalışan işçi sayıları muhtasar beyannamelerin denetiminden ve işyerinde yapılan gözlem sonucu tespit edilmiştir. İşyerinde kayıt dışı işçi çalışmamaktadır.

Mevcut en son tarihli bilanço ve gelir tablosu örneği irdelenerek kayıtlarında yer alan faaliyetleri gerçekleştirebilecek yapıya sahip olduğu görülmüştür.

Şirketin muhasebe faaliyetlerinin SMMM Hamdi KARAÇAY tarafından yürütüldüğü tespit edilmiş ve Konya SMMM Odasında 1452 numarada kayıtlı olduğu anlaşılmıştır.

4.4. USULE İLİŞKİN DENETİM

YMM tarafından usule ilişkin yapılan denetimlerden ilki, işletmenin yasal defterlerinin yasal süresinde tasdik ettirip ettirmediği konusu ile ilgili olmaktadır. Yasal defterlerin incelenmesinde defterlerin noter tarafından kanuni süresinde tasdik edilmiş olduğu ve kayıtların bu defterlere işlendiği tespit edilmiştir.

YMM ikinci olarak anılan defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin denetimini yaparak, bu belgelerin gerçeği yansıttığını, usulüne uygun olduğunu tespit etmiştir. Bu denetimlerde belgelerin düzenleniş usulleri ile belge üzerindeki rakamların kayıtlara doğru aktarılıp aktarılmadığı gibi hususlar dikkate alınmaktadır. Ayrıca defter kayıtlarının Genel Kabul Görmüş muhasebe ilkelerine uygun yapıldığı anlaşılmaktadır.

Şirkete ait KDV Beyannamesi, Kurumlar Vergisi Beyannamesi, Geçici Vergi Beyannameleri, Muhtasar Beyanname ve Damga Vergisi Beyannamesi gibi diğer yükümlülüklerin zamanında yerine getirildiği belirlenmiştir. Bu beyannameler ile ilgili incelemeler her bir beyannameye ait tahakkuk fişleri ve ödeme makbuzları üzerinden yapılmaktadır.

4.5. İHRACATA İLİŞKİN BELGELERİN DENETLENMESİ

İhracat ile ilgili gerekli incelemeler genellikle gümrük beyannamesi ve eklerinin kontrolü ile başlamaktadır. İhracatı belgeleyecek olan gümrük beyannamelerinde gümrük müdürlüğünün mührünün bulunması gerekmektedir. Gümrük müdürlüğü onayının bulunması belgenin görüldüğü ve doğru olduğu anlamına gelmektedir. Gümrük beyannamelerinin gümrük müdürlüğünden onay almasından sonra ihracata konu mal veya malların gümrük kapısından yurt dışına gönderilmesi ile gümrük beyannamesine malın gümrükten geçiş tarihine ilişkin bir ibare yazılmaktadır. Bu ibare “intaç tarihi” olarak adlandırılmaktadır. Belge üzerinde gümrük onayı ve intaç tarihi varsa ihracatın gerçekleştiği kabul edilir. Gümrük beyannamelerinin gerçek olup olmadığının teyidi önceki bölümlerde açıklandığı üzere vergi dairesi tarafından yapıldığından YMM’lerce ayrıca teyit istenmemektedir. Ancak, gümrük beyannamesinin VEDOP kayıtlarına ulaşmamış olması durumlarında iade işlemini çabuklaştırmak için YMM’ler tarafından gümrük müdürlüklerinden gümrük beyannamesinin teyidi istenebilmektedir.

Gümrük beyannamesinin incelenmesinden sonra sıra söz konusu beyanname ekinde belirtilen fatura ve/veya çeki listesinin kontrolüne gelmektedir. Bunların incelenmesinde gümrük beyannamesinde zikredilen malların nitelik ve nicelik yönünden fatura ve çeki listesi ile tutarlılık gösterip göstermediği, ihracatçı işletmenin faturası olup olmadığı, faturanın kayıtlara alınıp alınmadığı vb. hususlar dikkate alınmaktadır.

YMM, şirketin muhasebe kayıtlarının dökümünü isteyebilmekte veya bizzat kullanılan muhasebe programı üzerinden istediği bilgilere ulaşabilmektedir. YMM Mustafa Sönmez’in, ABC Otomotiv Mak. Ve San.Tic.Ltd.Şti.’den defter kayıtlarına baktıktan sonra, bunların dökümlerini de aldığı, defter kayıtlarından işletmenin 601 Yurtdışı Satışlar Hesabının incelenmesi sonucunda ilgili ayda KDV beyannamesinde bildirilen tutarda ihracat yapıldığı görülmektedir. Bu bilgi kayıtlarda gösterilen ihracat belgeleri ile karşılaştırılarak kayıtların güvenilirliği tespit edilmektedir. Bunun gibi diğer kayıtlarda da dikkat çeken kısımlarda aynı şekilde belgelere dönülerek kontroller yapılmaktadır.

Aşağıda verilen ihracat bilgi ve belgeleri ile yukarıda bir kısmını belirttiğimiz incelemelerin yanı sıra diğer denetimlerde açıklanmaya çalışılacaktır.

ABC Otomotiv Makine ve Sanayi Ticaret Ltd.Şti.'nin vergi dairesine beyanında Ağustos 2006 döneminde 98.260,28 YTL'lik ihracat yapıldığı görülmektedir. Bu bilgiye Ağustos 2006 dönemine ait KDV Beyannamesinin incelenmesinden ulaşılmaktadır. Beyan edilen ihracat tutarının doğru olup olmadığının tespiti için işletmenin 601 Yurtdışı Satışlar Hesabı incelenmek istenmektedir. Kayıtlara göre 601 Yurtdışı Satışlar Hesabının Ağustos 2006 dönemine ait bölümü defter kayıtlarına göre aşağıdaki gibidir.

601 Yurtdışı Satışlar Hesabı.....	98.260,28
601 01 001 Saget Co.(Suriye).....	14.447,07
601 01 002 Ali Hassan (İran).....	64.382,41
601 01 003 Ömer Türk (KKTC).....	19.430,80

Yukarıdaki bilgilerde görüldüğü gibi işletme Ağustos 2006 döneminde Suriye, İran ve KKTC'ye ihracat yapmıştır. Bu kayıtlara göre ihracatın 98.260,28 YTL olarak gerçekleştiğini söyleyebilmek için YMM tarafından ihracatın gerçekleştirildiği gümrük beyannameleri de incelenmek istenmektedir. Ağustos 2006 döneminde Suriye'ye 14.447,07 YTL, İran'a 64.382,41 YTL ve KKTC'ye 19.430,80 YTL'lik ihracat yapılmıştır. Yapılan ihracatla ilgili gümrük beyannameleri veya satış faturaları Ağustos döneminde düzenlendiği halde Eylül döneminde yurtdışı edilmiş olsaydı, şirket anılan ihracat bedellerini Eylül 2006 dönemi KDV beyannamesinde beyan edecek ve KDV iadesini de Eylül döneminde talep edecekti. Ancak aşağıda gösterilen gümrük beyannamelerinde intaç tarihleri Ağustos 2006 dönemi içinde kaldığı için ihracat ve iade bu dönemde beyan edilmiştir. Dolayısıyla söz konusu ihracatın beyan dönemi doğrudur. Kayıtlarda geçen ihracat bedellerinin doğruluğu ise aşağıda verilen gümrük beyannamelerinin incelenmesiyle görülmektedir.

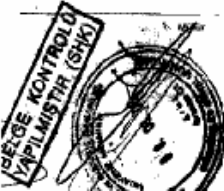
Seri: 0888

1-3184-644-845 0905

T.C. GÜMRÜK BEYANNAMESİ

İhracatçı nüshası	3	1 Gönderen/İhracatçı ABC OTOMOTİV MAK. VE SAN.TIC.LTD.ŞTİ. 111 222 7447 HAVZAN M. KURTULUŞ C. NO:14 MERAM - KONYA 052	2 BEYAN 1 Formlar 1 1 2 2 Formlar 1 18 3 İhracatçı Mühürü	KONYA GÜMRÜK MÜD. 06060500EX128 08/08/2006
	4	5 Alınan SAGET CO. SYRIA 608	6 Alınan HAMDI KARAÇAY 125 036 046 0566 HAZIMULUŞAHİN İŞMERKEZİ A.B.L.K.1 KONYA	7 Alınan 13 Tarih 13 7/8
	8	9 Alınan AB GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ LTD.ŞTİ. ZAFER CAD.NO:012 KONYA 052	10 Alınan TÜRKİYE	11 Alınan 052
	12	13 Alınan 31 AH 123	14 Alınan KAMYON - KONYA	15 Alınan TÜRKİYE İŞ BANKASI KATATAY SANAYİŞ. KONYA MAL MUKABİLİ
21	22	23	24	25
26	27	28	29	30
31	32	33	34	35
36	37	38	39	40
41	42	43	44	45
46	47	48	49	50
51	52	53	54	55
56	57	58	59	60
61	62	63	64	65
66	67	68	69	70
71	72	73	74	75
76	77	78	79	80
81	82	83	84	85
86	87	88	89	90
91	92	93	94	95
96	97	98	99	100

Seri: 18 6P2008/936-915
Tarih: 08.08.2008
Seri: 08.08.2008



KONYA 08/08/2008
OSMAN NURULLAH

ABC

Automotive and Machine Industry Trade Company

Adres : Havzan Mah. Kurtulus Cad. No.14 Meram

KONYA / TURKEY

Tel : +90.332 350 00 00

Fax : +90.332 350 00 01

MERAM V.D. 111 222 7447



İL KODU 42

**ABC OTOMOTİV
MAKİNA VE SANAYİ
TİC.LTD.ŞTİ.****FATURA**

(INVOICE)

SERİ A-1

SURET

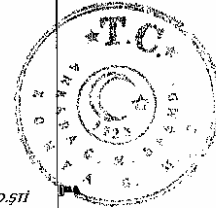
Sıra

№ **1525**FATURA TARİHİ
Invoice Date**08/08/2006**İrsaliye TARİHİ
Waybill Date

/ /200

İRSALİYE No
Waybill number**SAGET CO.
SYRIA**

MALIN KODU (CODE)	MALIN CİNSİ (DESCRIPTION)	BİRİM (TEM)	MİKTARI (QUANTITY)	FİYATI (UNIT PRICE)	TUTARI (TOTAL PRICE)
	TRAILER AXLE CM	SET	33	300,00 \$	9900,00 \$
				TOPLAM :	9900,00 \$
	TESLİM ŞEKLİ :	EXFACTORY - TURKEY			
	NET AĞIRLIK (KG) :	15906 KG			
	BRÜT AĞIRLIK (KG) :	15906 KG			
	MAL MENŞEI :	TURKIYE			
	PAYMENT / ÖDEME ŞEKLİ :	MAL MUKABILI			
	BANKA :	İS BANKAŞI			
	BANKA ŞUBESİ :	KARATAY SUBESİ / KONYA			
	Yalnız : Nine Thousand Nine Hundred U.S.D				

ABC OTOMOTİV MAKİNA VE SANAYİ TİC.LTD.ŞTİ
Havzan Mah. Kurtulus Cad. No:14
Meram - KONYA
Meram - 111 222 7447

ABC

Automotive and Machine Industry Trade Company

Adres : Havzan Mah. Kurtulus Cad. No.14 Meram

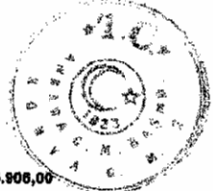
KONYA / TURKEY

Tel : +90.332 350 00 00

Fax : +90.332 350 00 01

MERAM V.D. 111 222 7447

**ABC OTOMOTİV
MAKİNA VE SANAYİ
TİC.LTD.ŞTİ.****ÇEKİ LİSTESİ - (PACKING LIST)**

M / S : SAGET CO.		TARİH : 08-08-2008					
ALEPPO - SYRIA		FM: ABC OTOMOTİV MAK.VE SAN.TİC.LTD.ŞTİ. Havzan M.Kurtuluş C.No.14 Meram - KONYA					
S.NO	MAL TANIMI	QUANTITY	NET WEIGHT (KG)	GROSS WEIGHT (KG)	QUANTITY (BOX)	TOTAL GROSS WEIGHT (KG)	TOTAL NET WEIGHT (KG)
1	DİNGİL KOYANI	33	482,00	482,00	18	15.906,00	15.906,00
						18	15.906,00
							15.906,00
TIR PLATE: 31 HY 095 Toplam Net Ağırlık (Net Weight) : KG 15.906,00 Toplam Brüt Ağırlık (Gross Weight) : KG 15.906,00 ABC OTOMOTİV MAK.VE SAN.TİC.LTD.ŞTİ Havzan Mah. Kurtuluş Cad. No:14 Meram - KONYA Meram V.D. 111 222 7447 							

Yukarıdaki belgeler bir bütün halinde incelenmektedir. Gümrük beyannamesi 08.08.2006 tarihinde düzenlenmiştir. Ancak ihrac konusu mallar 09.08.2006 günü yurt dışı edilmiştir. Bu durum gümrük beyannamesinde intaç tarihi olarak yazılan ve ilgili gümrük memurunun ismi ve imzasının olduğu bölümden görülebilmektedir. İhracat Suriye’de faaliyet gösteren Saget Co. şirketine yapılmıştır. ABC Otomotiv Mak. ve San.Tic.Ltd.Şti. tarafından Saget Co. şirketine 33 set dingil kovani satılmıştır. Satılan malın hem gümrük beyannamesinde hem de fatura ve çeki listesinde aynı miktarda ve aynı özellikte olduğuna dikkat edilmektedir. Ayrıca zikredilen faturanın tarih ve sayısı gümrük beyannamesinin 44. satırında belirtilmektedir. Belgelerin birbirleriyle uyduğu ve belgelerde gümrük mührünün olduğu görülmektedir.

İhrac edilen mal bedelinin gümrük beyannamesinin 22.satırında ve faturada 9.900 USD olduğu ve 23.satırda döviz kurunun 1.45930 olarak belirtildiği görülmektedir. Buna göre ihracatın Türk Lirası cinsinden değeri $9.900 \times 1.45930 = 14.447,07$ YTL’dir. Bu tutarın 601 01 001’de kayıtlı tutar olduğu ve ihracat bedeli ile kayıtların da birbirleriyle uyduğu görülmektedir.

İşletme tarafından ihracat yapıldığında ve ihracat bedeli geldiğinde yapılan yevmiye kayıtlarının ise aşağıdaki gibi olduğu ve Tek Düzen Hesap Planı yönünden de doğru olduğu anlaşılmaktadır.

		08.08.2006	
120 ALICILAR	14.447,07		
120 02 023 Saget Co.-1525 N.FT			
		601 Yurtdışı Satışlar	14.447,07
		601 01 001 Saget Co.-1525 N.FT	
1525 No’lu Fatura ile Satış			
		10.08.2006	
102 BANKALAR	14.447,07		
102 02 01 A Bankası(9.900 USD x 1.45930)			
		120 ALICILAR	14.447,07
		120 02 023 Saget Co.-1525 N.FT	
1525 No’lu Fatura ile Satılan Mal Bedelinin Tahsili			

Suriye'ye yapılan satışla ilgili denetimlerden sonra İran'a yapılan satışa ait belgeler incelenmeye geçilmiştir. Bu belgeler de aşağıda olduğu gibidir.

Seri: 4-3184-644-245 0907

T.C. GÜMRÜK BEYANNAMESİ		1 BEYAN	
3 İhracatçı / İhracatçı ABC OTOMOTİV MAK. VE SAN.TIC.LTD.ŞTİ. 111 222 7447 HAVZAN M. KURTULUŞ C. NO:14 MERAM - KONYA 052	2 Gözetmen / Gözetmen ALİ HASSAN KHOY/İRAN 616	4 Gözetmen / Gözetmen HAMİ KARACAY HAZİMLUŞAHİN İŞMERKEZİ A BL.K.1 KONYA	KONYA GÜMRÜK MÜD. 05060500EX631245 09/08/2006
14 Beyan sahibinin / Beyan sahibinin AB GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ LTD.ŞTİ. ZAFER CAD.NO.012 KONYA 052		15 Ülkedeki / Ülkedeki TÜRKİYE	
16 Çıkış belgesi / Çıkış belgesi 46 NG 5589		17 Ülkedeki / Ülkedeki İRAN (İslam Cumhuriyeti)	
21 Sıra / Sıra KAMYON - KONYA		22 Döviz / Döviz USD 44.155,00	
25 Sıra / Sıra KONYA		26 Döviz / Döviz 1.45810	
29 Çıkış gümrük / Çıkış gümrük G.BULAK		30 Eyalet / Eyalet KONYA	
31 Kargo / Kargo Pilot Dingil F.Set (3 Set),Çift Last.Ding.(4 Ad.), İspit Dingil (10 Ad.),Pilot Dingil (3 Ad.), Bijon (600 Ad.), Süsp.Körük (40 Ad.), T.Makas Bağlantı Büy-Kuç. (20 Ad.), K.Körük Ventili (30Ad.), Z Makas (15 Ad.), Madeni Yağ (1 Ad.) Pompa (20 Ad.), Caplin (20 Ad.) Ventil (9 Ad.)		32 Eyalet / Eyalet 8.70086095	
44 Ek bilgi / Ek bilgi Orjinal Fatura:1526- 9.08.2006 Diğer ÇEKİ LİSTESİ		45 Eyalet / Eyalet 052	
47 Vergi / Vergi 48 Ödemenin / Ödemenin 49 Adres / Adres		46 Eyalet / Eyalet 44.155.00	
50 Adres / Adres 51 Adres / Adres 52 Adres / Adres 53 Adres / Adres 54 Adres / Adres 55 Adres / Adres 56 Adres / Adres 57 Adres / Adres 58 Adres / Adres 59 Adres / Adres 60 Adres / Adres		61 Adres / Adres 62 Adres / Adres 63 Adres / Adres 64 Adres / Adres 65 Adres / Adres 66 Adres / Adres 67 Adres / Adres 68 Adres / Adres 69 Adres / Adres 70 Adres / Adres 71 Adres / Adres 72 Adres / Adres 73 Adres / Adres 74 Adres / Adres 75 Adres / Adres 76 Adres / Adres 77 Adres / Adres 78 Adres / Adres 79 Adres / Adres 80 Adres / Adres	

İSCELME KONTROLÜ YAPILMIŞTIR (İSCELME)

KONYA GÜMRÜK MÜD. 09/08/2006

OSMAN NUR

ABC

Automotive and Machine Industry Trade Company

Adres : Havzan Mah. Kurtulus Cad. No.14 Meram
KONYA / TURKEY

Tel : +90.332 350 00 00

Fax : +90.332 350 00 01

MERAM V.D. 111 222 7447

**ABC OTOMOTİV
MAKİNA VE SANAYİ
TİC.LTD.ŞTİ.****FATURA**

(INVOICE)

Sıra No : **1526**

SERİ A-1

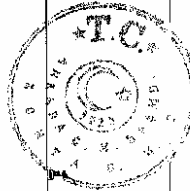
FATURA TARİHİ : **09/08/06**
Invoice Date

SURET

İsaliye TARİHİ : / /200
Waybill DateİRSALİYE No :
Waybill number**ALİ HASSAN
KHOY / IRAN**

MALIN KODU (CODE)	MALIN CİNSİ (DESCRIPTION)	BİRİM (TEM)	MİKTARI (QUANTITY)	FİYATI (UNIT PRICE) USD	TUTARI (TOTAL PRICE) USD
	PILOT DİNGİL FULL SET	SET	3	5500,00 \$	16500,00 \$
	ÇİFT LASTİK DİNGİL	ADET	4	1000,00 \$	4000,00 \$
	24 JANT İSPİT DİNGİL	ADET	4	1150,00 \$	4600,00 \$
	20 JANT İSPİT DİNGİL	ADET	6	1100,00 \$	6600,00 \$
	PILOT DİNGİL	ADET	3	1000,00 \$	3000,00 \$
	BPW DÜZCE BİJON	ADET	500	2,00 \$	1000,00 \$
	TIR DORSE BİJONU	ADET	100	2,00 \$	200,00 \$
	813 SÜSPANSİYON KÖRÜK	ADET	30	57,00 \$	1710,00 \$
	3881 SÜSPANSİYON KÖRÜK	ADET	10	85,00 \$	850,00 \$
	TERS MAKAS BAĞLANTI-BÜYÜK	ADET	8	30,00 \$	240,00 \$
	TERS MAKAS BAĞLANTI-KÜÇÜK	ADET	12	6,00 \$	72,00 \$
	KASA KÖRÜK VENTİLİ	ADET	30	30,00 \$	900,00 \$
	Z MAKAS	ADET	15	105,00 \$	1575,00 \$
	SHELL-RTS MADENİ YAĞ	ADET	1	61,00 \$	61,00 \$
	2509 ESP POMPA	ADET	20	125,00 \$	2500,00 \$
	HİDROLİK YÖN VENTİL	ADET	9	28,00 \$	252,00 \$
	QUICK CAPLIN	ADET	15	3,50 \$	52,50 \$
	1/2 QUICK CAPLIN	ADET	5	8,50 \$	42,50 \$
				TOPLAM :	44155,00 \$

ABC OTOMOTİV MAKİNA VE SANAYİ TİC.LTD.ŞTİ.
Havzan Mah. Kurtulus Cad. No:14
Meram - KONYA
Meram V.D. 111 222 7447



ABC

Automotive and Machine Industry Trade Company

Adres : Havzan Mah. Kurtulus Cad. No.14 Meram

KONYA / TURKEY

Tel : +90.332 350 00 00

Fax : +90.332 350 00 01

MERAM V.D. 111 222 7447

**ABC OTOMOTİV
MAKİNA VE SANAYİ
TİC.LTD.ŞTİ.****09/08/2006****ÇEKİ LİSTESİ - (PACKING LIST)****ALİ HASSAN
KHOUY / IRAN**FM: ABC OTOMOTİV MAK. SAN. TİC.LTD.ŞTİ.
HAVZAN M. KURTULUŞ C. NO:14
MERAM- KONYA

S.NO	MAL TANIMI	QUANTITY	NET WEIGHT (KG)	GROSS WEIGHT (KG)	QUANTITY (BOX)	TOTAL GROSS WEIGHT (KG)	TOTAL NET WEIGHT (KG)
1	3 SET) PİLOT DİNGİL FULL SET (AKSESUARLARIYLA)	3	1926,00	1926,00	3	5.778,00	5.778,00
	- 18 ADET JANT SİBOPLU (Akseuar)	18	46,00	48,00	18	864,00	828,00
	- 18 ADET 813 SÜSPANSİYON KÖRÜK (Akseuar)	18	13,00	14,00	1	252,00	234,00
2	ÇİFT LASTİK DİNGİL	4	420,00	420,00	4	1.680,00	1.680,00
3	24 JANT İSPİT DİNGİL	4	520,00	520,00	4	2.080,00	2.080,00
4	20 JANT İSPİT DİNGİL	6	460,00	460,00	10	2.760,00	2.760,00
5	PİLOT DİNGİL	3	435	435	3	1.305,00	1.305,00
6	BPW DÜZCE BİJON	500	0,57	0,60	8	300,00	285,00
7	TIR DORSE BİJON	100	0,70	0,70	2	70,00	70,00
8	813 SÜSPANSİYON KÖRÜK	30	13,00	13,00	1	390,00	390,00
9	3881 SÜSPANSİYON KÖRÜK	10	13,00	13,00		130,00	130,00
10	T.M BAĞLANTI-BÜYÜK	8	8,00	8,00	1	64,00	64,00
11	T.M BAĞLANTI-KÜÇÜK	12	3,00	8,00		96,00	36,00
12	KASA KÖRÜK VENTİLİ	30	0,75	0,8		24,00	22,50
13	Z MAKAS	15	46	48	1	720,00	690,00
14	SHELL-RTS MADENİ YAĞ	1	16	18	1	16,00	18,00
15	2509 ESP POMPA	20	20	20,00	1	400,00	400
16	HİDROLİK YÖN VENTİL	9	9,5	8,00	1	72,00	85,5
17	QUICK CAPLIN	15	1,1	1,20		18,00	16,5
18	1/2 QUICK CAPLIN	5	0,5	0,60	1	3,00	2,5

60 17.022,00 16.873,00

TIR PLATE:

Arka (Rear) : 76 AH 879

Ön (Front) : 76 AN 097

Toplam Net Ağırlık (Net Weight) : KG 16.873,00
Toplam Brüt Ağırlık (Gross Weight) : KG 17.022,00**PILOT DİNGİL AKSESUARLARI (DİNGİLLERE
MONTELİ)**

	ADET
KALDIRMALI KULAK	18
BAĞLANTI	36
KEP TAKIMI	54
Z MAKASI	18
AMORTİSÖR	18
SÜSPANSİYON KÖRÜK	18

ABC OTOMOTİV MAK. SAN. TİC.LTD.ŞTİ
Havzan Mah. Kurtulus Cad. No:14
Meram - KONYA
Meram - 111 222 7447

İran’a yapılacak ihracat için 09.08.2006 tarihinde düzenlenen gümrük beyannamesinin incelenmesinden anlaşıldığı üzere ABC Otomotiv Mak. ve San.Tic.Ltd.Şti. tarafından gönderilen mallar 13.08.2006 tarihinde yurt dışı edilmiştir. İhraç edilen mallar şunlardır: “3 set pilot dingil full set, 4 adet çift lastik dingil, 10 adet ispit dingil, 3 adet pilot dingil, 600 adet bijon, 40 adet süspansiyon körük, 20 adet ters makas bağlantı büyük-küçük, 30 adet k.körük ventili, 15 adet Z makas, 1 adet madeni yağ, 20 adet pompa, 20 adet caplın, 9 adet ventil”

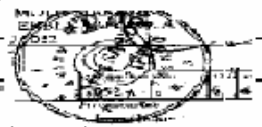
Yukarıda sayılan malların fatura ve çeki listesinde de bu şekilde olup olmadığının YMM tarafından incelenmesi sonucu nitelik ve nicelik yönünden uyduğu görülmüştür. Fatura tarih ve sayısı gümrük beyannamesinin 44. satırında belirtildiği gibidir. Gümrük beyannamesinde başka imalatçı sayılmamıştır. İhraç edilen malların tamamının işletmenin kendisine ait olup olmadığının denetiminden söz konusu malların şirket tarafından üretildiği tespit edilmiştir.

İhraç edilen mal bedeli 44.155 USD ve döviz kuru 1.45810 olduğuna göre, ihracatın Yeni Türk Lirası cinsinden değeri $44.155 \times 1.45810 = 64.382,41$ YTL’dir. Bu tutarın 601 01 002’de kayıtlı tutar olduğu ve ihracat bedeli ile kayıtların birbirleriyle uyduğu, Tek Düzen Hesap Planı yönünden de doğru bir şekilde kayda alındığı görülmektedir.

		09.08.2006	
120 ALICILAR	64.382,41		
120 02 024 Ali Hassan-1526 N.FT			
		601 Yurtdışı Satışlar	64.382,41
		600 01 002 Ali Hassan-1526 N.FT	
1526 No’lu Fatura ile Satış			
		15.08.2006	
102 BANKALAR	64.382,41		
102 02 09 A Bankası (44.155 USD x 1.45810)			
		120 ALICILAR	64.382,41
		120 02 029 Ali Hassan-1526 N.FT	
1526 No’lu Fatura ile Satılan Mal Bedelinin Tahsili			

İran'a yapılan satışla ilgili denetimlerden sonra KKTC'ye yapılan satışa ait belgeler incelenmeye geçilmiştir. Bu belgeler de aşağıda olduğu gibidir.

Seri: 274

T.C. GÜMRÜK BEYANNAMESİ		1 BEYAN		TAŞUCU GÜM.MÜD. 24 AĞUSTOS 2006 987		
İhracatçı nüshası	3 2 Gözetici/İhracatçı ABC OTOMOTİV MAK. VE SAN.TİC.LTD.ŞTİ. 111 222 7447 HAVZAN M. KURTULUŞ C. NO:14 MERAM - KONYA 052		3 Formlar 1 1 2 1 1 18			
	4 İhracatçı ÖMER TÜRK KARAĞLAN SANAYİ BÖLGESİ GİRNE / KKTC		5 İhracatçı/İhracatçı Mükessir HAMDI KARACAY HAZIMULUŞAHIN İŞMERKEZİ A BL.K.1 KONYA		6 Gözetici 60	
	14 Beyan sahibinin Tescilli AB GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ LTD.ŞTİ. ZAFER CAD.NO.012 KONYA 052		15 Ülkeden TÜRKİYE		16 Ülkeden 052	
	18 Çıkışlı taşıt aracının kimliği ve kaydı olduğu ülke 01-GEMİ MERSİN-KKTC		19 Kilo 20 Tutarı 21 Döviz ve toplam tutara bedeli USD 19.430.80 YTL		22 Döviz 1.4477	
23 Sıra geçişli taşıt aracının kimliği ve kaydı olduğu ülke TIR KJ 452/236 B KKTC		24 Döviz USD		25 Döviz 19.430.80 YTL		
26 Sıra geçişli taşıt TAŞUCU		27 Döviz TAŞUCU		28 Döviz TAŞUCU		
29 Çıkışlı taşıt TAŞUCU GÜM.		30 Çıkışlı taşıt TAŞUCU		31 Döviz TÜRKİYE İŞ BANKASI KARATAY SANAYİŞİ. KONYA		
32 Kargo ve eşya Otomatik Fren Cırcırı (80 Ad.), Perçin (90 Ad.), Diyafram Lastiği (30 Ad.), Balata (149 Ad.), Kampana(55 Ad.)		33 Tutar 8700850		34 Tutar 8700850		
35 Tutar 8700850		36 Tutar 8700850		37 Tutar 8700850		
38 Tutar 8700850		39 Tutar 8700850		40 Tutar 8700850		
41 Tutar 8700850		42 Tutar 8700850		43 Tutar 8700850		
44 Tutar 8700850		45 Tutar 8700850		46 Tutar 8700850		
47 Tutar 8700850		48 Tutar 8700850		49 Tutar 8700850		
50 Tutar 8700850		51 Tutar 8700850		52 Tutar 8700850		
53 Tutar 8700850		54 Tutar 8700850		55 Tutar 8700850		
56 Tutar 8700850		57 Tutar 8700850		58 Tutar 8700850		
59 Tutar 8700850		60 Tutar 8700850		61 Tutar 8700850		
62 Tutar 8700850		63 Tutar 8700850		64 Tutar 8700850		
65 Tutar 8700850		66 Tutar 8700850		67 Tutar 8700850		
68 Tutar 8700850		69 Tutar 8700850		70 Tutar 8700850		
71 Tutar 8700850		72 Tutar 8700850		73 Tutar 8700850		
74 Tutar 8700850		75 Tutar 8700850		76 Tutar 8700850		
77 Tutar 8700850		78 Tutar 8700850		79 Tutar 8700850		
80 Tutar 8700850		81 Tutar 8700850		82 Tutar 8700850		
83 Tutar 8700850		84 Tutar 8700850		85 Tutar 8700850		
86 Tutar 8700850		87 Tutar 8700850		88 Tutar 8700850		
89 Tutar 8700850		90 Tutar 8700850		91 Tutar 8700850		
92 Tutar 8700850		93 Tutar 8700850		94 Tutar 8700850		
95 Tutar 8700850		96 Tutar 8700850		97 Tutar 8700850		
98 Tutar 8700850		99 Tutar 8700850		100 Tutar 8700850		

BEDELİ KONTROLÜ YAPILMIŞTIR (SHS)

OSMAN NUSRETTİN / 24.08.2006

ABC

Automotive and Machine Industry Trade Company

Adres : Havzan Mah. Kurtulus Cad. No.14 Meram
KONYA / TURKEY

Tel : +90.332 350 00 00

Fax : +90.332 350 00 01

MERAM V.D. 111 222 7447

**ABC OTOMOTİV
MAKİNA VE SANAYİ
TİC.LTD.ŞTİ.****FATURA**

(INVOICE)

Sıra No **8522**

SERİ A-1

FATURA TARİHİ
Invoice Date : **23/08/2006**

SURET

İrsaliye TARİHİ
Waybill Date : / /200İRSALİYE No
Waybill number :**ÖMER TÜRK
KARAĞLAN SANAYİ BÖLGESİ
KKTC**

MALIN KODU (CODE)	MALIN CİNSİ (DESCRIPTION)	BİRİM (TEM)	MİKTARI (QUANTITY)	FİYATI (UNIT PRICE)	TUTARI (TOTAL PRICE)
	OTOMATİK FREN CİRCİRİ	ADET	80	52,00	4160,00
	PERÇİN	ADET	90	8,50	765,00
	DIYA FRAM LASTİĞİ	ADET	30	3,485	104,55
	BYS 720 BALATA	ADET	49	77,25	3785,25
	BYS 7253 BALATA	ADET	50	56,00	2800,00
	BYS 7252 BALATA	ADET	50	48,00	2400,00
	SCANIA 10009 KAMPANA	ADET	10	108,80	1088,00
	SCANIA 10005 KAMPANA	ADET	5	91,20	456,00
	SCANIA 10010 KAMPANA	ADET	40	96,80	3872,00
TESLİM ŞEKLİ : EXFACTORY - TURKEY				TOPLAM :	19430,80
NET AĞIRLIK (KG) : 4646,15 KG					
BRÜT AĞIRLIK (KG) : 4720,00 KG					
MAL MENŞEİ : TÜRKİYE					
PAYMENT / ÖDEME ŞEKLİ : MAL MUKABİLİ					
BANKA : İS BANKAŞI					
BANKA ŞUBESİ : KARATAY SUBESİ / KONYA					
Yalnız : ONDOKUZBİN DÖRTYÜZOTUZ YTL SEKSEN YKR					
ABC OTOMOTİV MAKİNA VE SANAYİ TİC.LTD.ŞTİ Havzan Mah. Kurtulus Cad. No:14 Meram - KONYA Meram V.D. 111 222 7447					

ABC

Automotive and Machine Industry Trade Company

Adres : Havzan Mah. Kurtulus Cad. No.14 Meram

KONYA / TURKEY

Tel : +90.332 350 00 00

Fax : +90.332 350 00 01

MERAM V.D. 111 222 7447

**ABC OTOMOTİV
MAKİNA VE SANAYİ
TİC.LTD.ŞTİ.****09/08/2006****ÇEKİ LİSTESİ - (PACKING LIST)****ÖMER TÜRK
KKTC**FM: ABC OTOMOTİV MAK. SAN. TİC.LTD.ŞTİ.
HAVZAN M. KURTULUŞ C. NO:14
MERAM- KONYA

PALET	MAL TANIMI	ADET	NET KG	TOPLAM NET KG	TOPLAM BRÜT KG
1.PALET	BYS 7253 BALATA	50	7,00	350,00	930,00
	BYS 720 BALATA	43	12,35	531,05	
	DIYAFRAM LASTİĞİ	30	0,20	6,00	
	PERÇİN	35	1,00	35,00	
2.PALET	BYS 720 BALTA	6	12,35	74,10	710,00
	BYS 7252 BALATA	50	6,4	320,00	
	PERÇİN	55	1	55,00	
	OTOMATİK CİRCİR	80	3	240,00	
3.PALET	SCANIA 10010 KAMPANA	20	54	1080,00	1.095,00
4.PALET	SCANIA 10010 KAMPANA	20	54	1080,00	1.095,00
5.PALET	SCANIA 10009 KAMPANA	5	51	255,00	890,00
	SCANIA 10005 KAMPANA	10	62	620,00	
TOPLAM				4646,15	4.720,00

Toplam Net Ağırlık (Net Weight) : KG 4.646,15
Toplam Brüt Ağırlık (Gross Weight) : KG 4.720,00ABC OTOMOTİV MAK. SAN. TİC.LTD.ŞTİ.
Havzan Mah. Kurtulus Cad. No:14
Meram - KONYA
Meram V.D. 111 222 7447

Yukarıda gümrük beyannameleri, fatura ve çeki listesi gösterilen ihracatlardan sonuncusu KKTC'ye yapılmıştır. 24.08.2006 tarihinde düzenlenen gümrük beyannamesiyle aynı tarihte yurtdışı edilmiştir. KKTC'ye yapılan ihracat bedeli dövizle olabileceği gibi YTL cinsinden de olabilmektedir. Nitekim ABC Otomotiv Mak. ve San.Tic.Ltd.Şti. tarafından yapılan ihracat bedeli de 19.430,80 YTL olup gümrük beyannamesinin 22.satırında döviz ve toplam fatura bedeli altında bu şekilde YTL olarak gösterilmiştir.

Şirket tarafından KKTC'den Ömer Türk'e 80 adet otomatik fren circırı, 90 adet perçin, 30 adet diyafram lastiği, 149 adet balata, 55 adet kampana satılmıştır. İhraç konusu bu mallar fatura ve çeki listesinde olduğu gibidir. Gümrük beyannamesinin 44.satırında anılan fatura ve çeki listesi uyuşmaktadır. Bu satışa ilişkin ihracat bedeli ile kayıtlar uyuşmakta olup, yevmiye kayıtları da Tek Düzen Hesap Planına uygundur. İhracat gerçekleştiğinde ve ihraç bedelinin tahsilinde yapılan kayıtlar şöyledir.

		24.08.2006	
120 ALICILAR	19.430,80		
120 02 025 Ömer Türk-8522 N.FT			
		601 Yurtdışı Satışlar	19.430,80
		600 01 003 Ömer Türk-8522 N.FT	
8522 No'lu Fatura ile Satış			
		27.08.2006	
102 BANKALAR	19.430,80		
102 02 14 A Bankası (19.430,80)			
		120 ALICILAR	19.430,80
		120 02 035 Ömer Türk-8522 N.FT	
8522 No'lu Fatura ile Satılan Mal Bedelinin Tahsili			

Taşıucu Gümrük Müdürlüğünden KKTC'ye yapılan ihracatın VEDOP kayıtlarına geç girilmesi nedeniyle bir yazı ile gümrük beyannamesinin teyidi istenmiştir. Bu yazı YMM'lerin resmi kurumlardan bilgi talebine yöneliktir. YMM tarafından bu gümrük beyannamesi ile ilgili olarak yazılan yazı aşağıda olduğu gibidir.

Sayı :YMM/136-06/136
Konu:G.B.Teyidi

KONYA
03/10/2006

TAŞUCU GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ'NE
TAŞUCU-MERSİN

Havzan Mh. Kurtuluş Cd. No:14 Meram-KONYA adresinde faaliyet gösteren ve Yeminli Mali Müşavirliğimle 01.10.2006 tarih ve 2006/150 sayılı KDV iadesi tasdik sözleşmesi olan Meram Vergi Dairesi'nin 111 222 7447 sicil numaralı mükellefi ABC Otomotiv Mak.San. ve Tic.Ltd.Şti. nezdinde yapılacak işlemlere esas olmak üzere bu işletmeye ait aşağıda dökümü yer alan 24.08.2006-8522 sayılı Gümrük Beyannamesinin mümkün olan en kısa zamanda teyidi hususunda ;

Gereğini bilgilerinize saygılarımla arz ederim.

Mustafa SÖNMEZ
Yeminli Mali Müşavir

G.B Tarih-No	Gümrük Müdürlüğü İntaç Tarihi	İhracatçı İşletme	Müşteri Adı Adresi	İmalatçı İşletme Fatura No	Emtianın Cinsi	Miktar (Adet)	Satış Tutarı (YTL)
24.08.2006 8389	Taşucu 24/08/2006	Akkar Bijon Otomotiv Mak.İml.San. ve Tic.Ltd.Şti.	RECEP AYDIN Karağlan Sanayi Bölgesi Girne / K.K.T.C.	23/08/06 065847	Fren Cırcırı Perçin Diyafram Lastiği Balata Kampana	80 90 30 149 55	19.430,80

Adres :
Kule İş Merkezi A Blok
Kat.8/805,Meram-Konya
Tel: (0332) 650 56 89

Ankara YMMO/5665 Mühür No:9889 Ruhsat No: 632456897 Meram V.D. 753 357 4554
Armağan Mahallesi, Kule İş Merkezi A Blok Kat.8/805, Meram-Konya Tel: (0332) 650 56 89

Yukarıdaki teyit yazısına gümrük müdürlüğünden gelen cevap ise şöyledir.

T.C.

BAŞBAKANLIK

Gümrük Müsteşarlığı Mersin Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü

SAYI : B.02.1.GÜM.4.06.14.08

TAŞUCU

05.DİŞ.051/2006/10892

KONU: G.B.Teyidi

Mustafa SÖNMEZ

Yeminli Mali Müşavir

İLGİ : 03.10.2006 tarihli 136 sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınız ile teyidi istenilen ABC Otomotiv Mak. ve San. Tic.Ltd.Şti. işletmesi adına kayıtlı aşağıda tarih ve sayısı belirtilen İhracat Beyannamesinin Gümrüğümüzce tescil edildiği kayıtlarımızın tetkikinden anlaşılmış olup, söz konusu beyannamelerin YTL ve intaç tarihleri aşağıda çıkarılmıştır.

Bilgilerinize rica ederim.

.....

Taşucu Gümrük Müdürü

İhracat Beyan No/Tarih: 24.08.2006

İhracatçı İşletme : ABC Otomotiv Mak. ve San.Tic.Ltd.Şti.

Tutarı : 19.430,80

İntaç Tarihi : 24.08.2006

Taşıucu gümrük müdürlüğünden alınan bu yazının bir örneği yazılacak olan KDV İadesi Tasdik Raporuna eklenmektedir. Böylece hem gümrük beyannamesinin (dolayısıyla yapılan ihracatın) doğruluğu tasdik edilmiş olmakta hem de KDV iadesinin daha kısa sürede alınması sağlanmış olmaktadır.

4.6. İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARA İLİŞKİN BELGELERİN İNCELENMESİ

ABC Otomotiv Mak. ve San.Tic.Ltd.Şti. tarafından Ağustos 2006 döneminde 3065 Sayılı KDVK'nın 11/1-c maddesine göre 2 adet ihraç kayıtlı fatura düzenlenmiştir. Bunlardan birincisi aşağıda bir örneği gösterilen 02.08.2006 tarihli ve 1455 sayılı faturadır. Şirket anılan fatura ile Beşel Otomotiv San. ve Tic.A.Ş.'ye 6 takım "pilot dingil full takım 3'lü grup" satmıştır. İhraç kayıtlı olarak satılan bu malların bedeli 43.530,00 YTL, KDV'si ise 7.835,40 YTL'dir. Şirket bu satış karşılığında Beşel A.Ş.'den mal bedeli olan 43.530,00 YTL'yi tahsil etmiş ama malın KDV'sini tahsil etmemiştir. Ancak, ihraç kayıtlı sattığı malın KDV'sini 391 Diğer Hesaplanan KDV Hesabı'na kaydederek, KDV tahsil etmiş gibi beyan etmiştir. İhraç kayıtlı satışı ile ilgili yevmiye kayıtlarından birine aşağıda olduğu gibidir.

02.08.2006	
120 ALICILAR	51.365,40
120 03 001 Beşel A.Ş.-1455 N.FT	
	600 Yurtiçi Satışlar 43.530,00
	600 03 001 Beşel A.Ş.-1455 N.FT
	391 Diğ.Hesaplanan KDV 7.835,40
02.08.2006	
192 Diğer KDV	7.835,40
	120 ALICILAR 7.835,40
15.08.2006	
136 Vergi Dairesinden Alacaklar	7.835,40
	192 Diğer KDV 7.835,40

Yukarıda yapılan kayıtlar üzerinde yapılan incelemelerde şirketin, ihraç kayıtlı satışa ait KDV'yi kayıtlarına aldığı, ihracatçı Beşel A.Ş.'nin satılan malı yurt dışı edinceye kadar geçen sürede KDV'yi 192 Diğer KDV Hesabı'nda izlediği ve Beşel A.Ş.'nin ihracata ilişkin belgeleri şirkete göndermesinden sonra ise 136 Vergi Dairesinden Alacaklar Hesabı'na aktardığı görülmüştür. Şirketin KDV iadesini aldığı anda veya herhangi bir vergi borcuna mahsup ettiğinde yapacağı kayıtlar ise şöyle olacaktır.

102 Bankalar	7.835,40		
		136 Vergi Dairesinden Alacaklar	7.835,40
360 Öd.Vergi ve Fonlar Hesabı	7.835,40		
		136 Vergi Dairesinden Alacaklar	7.835,40

Daha önceki bölümlerde anlatıldığı gibi, imalatçı tarafından ihracatçıya ihraç kayıtlı olarak satılan mallar için imalatçı KDV tahsil etmemekte bu tutar imalatçıya vergi dairesi tarafından ödenmektedir. Burada incelenen şirket hem imalatçı hem de ihracatçıdır. Ancak, bu durum ihraç kayıtlı olarak satış yapmasına engel teşkil etmemektedir. Şirket anılan dönemde hem ihracat yapmış hem de ihraç kayıtlı olarak mal satmıştır.

YMM tarafından yapılan incelemelerde aşağıda açıklanacak olan ve şirketin ihraç kayıtlı satışlarında yer alan malların imalatçısının ABC Otomotiv Mak.San. ve Tic.Ltd.Şti. olduğu tespit edilmiştir. Eğer şirket ihraç kayıtlı olarak sattığı bu malların imalatçısı olmasaydı, ihraç kayıtlı satışı dolayısıyla hesaplanan KDV'yi vergi dairesinden talep edemeyecekti. Çünkü önceki bölümlerde belirtildiği üzere ihraç kayıtlı satış yapabilmek için satıcının o malın imalatçısı olması gerekmektedir. Kendi imalatı olmayan malları ihraç kayıtlı olarak satamamaktadır.

Şirketin ihraç kayıtlı satışlarına ilişkin belgeler aşağıda olduğu gibidir.

ABC

Automotive and Machine Industry Trade Company

Adres : Havzan Mah. Kurtulus Cad. No:14 Meram

KONYA / TURKEY

Tel : +90.332 350 00 00

Fax : +90.332 350 00 01

MERAM V.D. 111 222 7447



İL KODU 42

**ABC OTOMOTİV
MAKİNA VE SANAYİ
TİC.LTD.ŞTİ.****FATURA**

İRSALİYELİ

Sıra **№ : 1455**

Düzenleme Tarihi : 02.08.2006

Düzenleme Saati : 15:46

Fiili Sevk Tarihi : 02.08.2006

SAYIN:**BEŞEL OTOMOTİV SAN. VE TİC.A.Ş.****Karşıyaka Sanayi Bölgesi No: 19****Karşıyaka - İZMİR****Karşıyaka -789 963 1478**

MALIN KODU	MALIN CİNSİ	BİRİM	MİKTARI	FİYATI	TUTARI
	PILOT DİNGİL FULL TAKIM 3' LÜ GRUP	TK	2	7.065,00	14.130,00
	PILOT DİNGİL FULL TAKIM 3' LÜ GRUP	TK	4	7.350,00	29.400,00
				BRÜT TUTAR	43.530,00
				K.D.V. %18	7.835,40
				GENEL TOPLAM	51.365,40
	YALNIZ: ELLİBİRİNÜÇYÜZALTMİŞBEŞ YTL KIRK YKR				
	İHRAÇ KAYITLI SATILDIĞI İÇİN 3065 SAYILI K.D.V. KANUNU'NA GÖRE K.D.V. TAHSİL EDİLMEMİŞTİR.				
	ABC OTOMOTİV MAKİNA SAN. TİC. LTD. ŞTİ. Havzan Mah. Kurtulus Cad. No:14 Meram - KONYA Meram - 111 222 7447				

Seri: 852

[illegible]

Adres : Karşıyaka Organize Sanayi Bölgesi No:19
Karşıyaka - İzmir
Tel : +90 232 635 23 65
Fax : +90 232 635 23 66



**BEŞEL OTOMOTİV
MAKİNA SANAYİ
VE TİC. A.Ş.**

FATURA

(INVOICE)

SERI A-1

SURET

Sıra No : 5521

FATURA TARİHİ : **04.08.2006**
Invoice Date

Irsaliye TARİHİ
Waybill Date

IRSALIYE No
Waybill number

TURAN TALİBOV
NAHÇIVAN MUHATARASI
AZERBEYCAN

[illegible]

**BEŞEL OTOMOTİV
SAN. VE TİC. A.Ş.**

Adres : Karşıyaka Organize Sanayi Bölgesi No:19
Karşıyaka - İzmir

Tel : +90 232 635 23 65

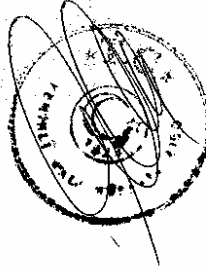
Fax : +90 232 635 23 66

**BEŞEL OTOMOTİV
MAKİNA SANAYİ
VE TİC. A.Ş.**

PACKING LIST-ÇEKİ LİSTESİ

NO	MALIN CİNSİ	ADET	BİRİM	KOLİ ADET	TOTAL KG
1	MIG 550SW BUĞRA GAZALTI KAYNAK MAKİNASI	2	ADET	2	470,00
2	4X1720 mm BOMBELENMİŞ SAÇ LEVHA	30	ADET	30	1.800,00
3	PILOT DİNGİL FULL TAKIM 3' LÜ GRUP	2	TK	2	4.000,00
4	PILOT DİNGİL FULL TAKIM 3' LÜ GRUP	4	TK	4	8.000,00
5	TELESKOPIK DAMPER LİFT	10	ADET	10	4.100,00
6	HİDROLİK SİLİNDİR	20	ADET	20	700,00
7	22,5x11,75 KARA NAKİL VASITA JANTI	4	ADET	4	174,00
	22,5x11,75 KARA NAKİL VASITA JANTI	96	ADET	8 PALET	4.176,00
TOPLAM				72 PAKET 8 PALET	23.420,00

BEŞEL OTOMOTİV SAN. VE TİC. A.Ş.
Karşıyaka Sanayi Bölgesi No:19
Karşıyaka - İzmir
Karşıyaka V.D. 789 963 1478



İşletmenin bu dönemdeki ihraç kayıtlı satışları YMM tarafından incelenirken dikkat ettiği hususlardan biri, malı ihraç kayıtlı olarak alan Beşel A.Ş.'nin bu mala ilişkin ihracatı ne zaman gerçekleştirdiğidir. Çünkü ihracatçının ihraç kayıtlı olarak mal aldığı tarihteki ayı izleyen 3 ay içinde o malın ihracatını gerçekleştirmesi gerekmektedir. İşletme belgeleri arasında Beşel A.Ş.'ye ait gümrük beyannamesi olmadığından ihracatın ne zaman gerçekleştiği bilinmemektedir. Bu nedenle YMM ihracatçı işletmeden anılan malların ihracatı ile ilgili gümrük beyannamesi, fatura ve çeki listesinin noter onaylı birer örneğinin gönderilmesini talep etmiştir. Gönderilen evraklar aşağıdaki gibidir.

Aşağıda gösterilen belgeler üzerinde YMM tarafından yapılan incelemeler ve dikkat edilen hususlar şu şekildedir.

- ✓ İhracatçının gümrük beyannamesi üzerinde ilgili gümrük müdürlüğüne ait mührün olup olmadığı,
- ✓ Gümrük beyannamesinde adı geçen fatura ve çeki listelerinin birbirleriyle uyuşup uyuşmadığı,
- ✓ Gümrük beyannamesinde intaç tarihinin yazılıp yazılmadığı, yazıldı ise bu tarihin ihraç kayıtlı faturanın düzenlendiği ayı izleyen 3 içinde olup olmadığı
- ✓ İşletmenin Beşel Otomotiv San. Ve Tic. A.Ş.'ye satmış olduğu malların gümrük beyannamesinde isim olarak geçip geçmediği,
- ✓ İmalatçının satış fiyatı ile ihracatçının satış fiyatı arasında bariz fark olup olmadığı,
- ✓ İmalatçı faturasındaki birim ve miktar ile uyuşup uyuşmadığı ve
- ✓ Gümrük beyannamesinde ihracatçının adının geçip geçmediği (imalatçı adı geçmiyor ise ihracatçı işletmeden alınan bir üst yazı ile telafi edilebilmektedir).

Yukarıda sayılan hususların aşağıda verilen belgeler üzerindeki incelemesi YMM tarafından yapılmış ve herhangi bir olumsuzluk görülmemiştir.

İşletme tarafından yapılan diğer ihraç kayıtlı satışta aynı incelemelerden geçmiştir. İşletme ihraç kayıtlı olarak 15.08.2006 tarihinde 5586 sayılı fatura ile Alpsoy Dış Ticaret Ltd.Şti.'ne 2 tk "12 tonluk pilot dingil" satmıştır. Bu satışa ilişkin belgeler ise aşağıdaki gibidir.

ABC

Automotive and Machine Industry Trade Company

Adres : Havzan Mah. Kurtulus Cad. No.14 Meram

KONYA / TURKEY

Tel : +90.332 350 00 00

Fax : +90.332 350 00 01

MERAM V.D. 111 222 7447



İL KODU 42

**ABC OTOMOTİV
MAKİNA VE SANAYİ
TİC.LTD.ŞTİ.****FATURA**

İRSALİYELİ

Sıra **№ : 5586**

Düzenleme Tarihi : 15.08.2006

Düzenleme Saati : 11:20

Fiili Sevk Tarihi : 15.08.2006

SAYIN:
ALPSOY DIŞ TİCARET LTD.ŞTİ.
İstiklal Cad. Tarsuslu İşhanı No: 63
MERSİN
Uray V.D. 852 258 6544

MALIN KODU	MALIN CİNSİ	BİRİM	MİKTARI	FİYATI	TUTARI
	Pilot Dingil 12 Tonluk	TK	2	1.500,00	3.000,00
				BRÜT TUTAR	3.000,00
				K.D.V. %18	540,00
				GENEL TOPLAM	3.540,00
	YALNIZ : ÜÇBİNBEŞYÜZKIRK YTL				
	İHRAÇ KAYITLI SATILDIĞI İÇİN 3065 SAYILI K.D.V. KANUNU'NA GÖRE K.D.V. TAHSİL EDİLMEMİŞTİR.				
				ABC OTOMOTİV MAKİNA SANAYİ TİC.LTD.ŞTİ. Havzan Mah. Kurtulus Cad. No:14 Meram - KONYA Meram - 111 222 7447	

Yukarıdaki faturada görüldüğü gibi, işletme 15.08.2006 tarihinde Alpsoy Dış Ticaret Ltd.Şti.'ne ihraç kayıtlı bir fatura düzenlemiştir. Ancak bu faturada gösterilen KDV'yi alıcı işletmeden tahsil etmemiştir. Faturadaki KDV'nin tahsil edilmediğini ise faturanın uygun görülen bir yerine konulan "İhraç kayıtlı satıldığı için 3065 sayılı K.D.V. kanununa göre K.D.V. tahsil edilmemiştir" ibaresi ile belgelemiştir. YMM bu şekilde düzenlenmiş olan ihraç kayıtlı faturanın usule uygun olduğunu tespit etmiştir.

İhracatçı işletmenin yapmış olduğu ihracata ilişkin belgelerin onaylı birer örneğini incelenen işletmeye göndermiş olduğu görülmüştür. YMM bu belgeler üzerinde de daha önceki ihraç kayıtlı satışa ait belgelerde yaptığı incelemeleri yapmıştır. Yapılan bu incelemelerde;

- ✓ İhracatın yapıldığı gümrük beyannamesi üzerinde ilgili gümrük müdürlüğü mührü ve gümrük memurlarının isim ve imzalarının olduğu,
- ✓ Gümrük beyannamesinin 44.satırında anılan fatura tarih ve sayısının incelenen fatura ile aynı olduğu,
- ✓ Gümrük beyannamesi, fatura ve çekli listesinde yer alan bilgilerin nitelik ve nicelik yönünden tutarlı olduğu,
- ✓ Gümrük beyannamesi üzerinde intaç tarihinin gösterildiği, ihraç konusu malların 22.08.2006 tarihinde yurt dışı edildiği ve bu tarihin yasal süre (ihraç kayıtlı faturanın kesildiği ayı izleyen 3 ay içinde) dahilinde olduğu,
- ✓ İşletme tarafından ihraç kayıtlı olarak satılan 2 takım pilot dingilin hem gümrük beyannamesinde hem de fatura ve çekli listesinde yer aldığı,
- ✓ İhraç kayıtlı satış fiyatı ile ihracatçının satış bedeli arasında farkın makul olduğu, tespit edilmiştir.

Aşağıda bu tespitlerin yapıldığı, ihracatçıya ait gümrük beyannamesi, fatura ve çekli listesi gösterilmektedir.

Seri: 852

T.C. GÜMRÜK BEYANNAMESİ		BEYAN		7086456EX456275 17.08.2006		
İhracatçı nüshası	3	1 Gönderen/ihracatçı	No	1	2	
	ALPŞOY DIŞ TİCARET LTD.ŞTİ.		İstiklal Cad. Tarsuslu İşhanı No: 63		MERSİN	
	Uray V.D. 852 258 6544					
	1	İhracat	No			
	SALİH RASSUL		MUSUL / IRAK		612	
	AKHAN GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ LTD.ŞTİ		TRABZON			
	14	İhracat mahall-i ihraç	No			
	TÜRKİYE		15	İhracat ülkesi	16	İhracat ülkesi kodu
	052	052	612			
	18	Müvekkil	19	Müvekkil kodu	MUSUL / IRAK	
20	Gözetim	21	Gözetim kodu			
22	Özet ve toplam tutarı	23	Özet kodu	24	İşlem	
USD	21.968,32	1.44520				
25	Sıra dışı işlem	26	Sıra dışı işlem kodu			
27	Sıra dışı işlem	28	Sıra dışı işlem kodu			
29	Sıra dışı işlem	30	Sıra dışı işlem kodu			
31	Sıra dışı işlem	32	Sıra dışı işlem kodu			
33	Sıra dışı işlem	34	Sıra dışı işlem kodu			
35	Sıra dışı işlem	36	Sıra dışı işlem kodu			
37	Sıra dışı işlem	38	Sıra dışı işlem kodu			
39	Sıra dışı işlem	40	Sıra dışı işlem kodu			
41	Sıra dışı işlem	42	Sıra dışı işlem kodu			
43	Sıra dışı işlem	44	Sıra dışı işlem kodu			
45	Sıra dışı işlem	46	Sıra dışı işlem kodu			
47	Sıra dışı işlem	48	Sıra dışı işlem kodu			
49	Sıra dışı işlem	50	Sıra dışı işlem kodu			
51	Sıra dışı işlem	52	Sıra dışı işlem kodu			
53	Sıra dışı işlem	54	Sıra dışı işlem kodu			
55	Sıra dışı işlem	56	Sıra dışı işlem kodu			
57	Sıra dışı işlem	58	Sıra dışı işlem kodu			
59	Sıra dışı işlem	60	Sıra dışı işlem kodu			
61	Sıra dışı işlem	62	Sıra dışı işlem kodu			
63	Sıra dışı işlem	64	Sıra dışı işlem kodu			
65	Sıra dışı işlem	66	Sıra dışı işlem kodu			
67	Sıra dışı işlem	68	Sıra dışı işlem kodu			
69	Sıra dışı işlem	70	Sıra dışı işlem kodu			
71	Sıra dışı işlem	72	Sıra dışı işlem kodu			
73	Sıra dışı işlem	74	Sıra dışı işlem kodu			
75	Sıra dışı işlem	76	Sıra dışı işlem kodu			
77	Sıra dışı işlem	78	Sıra dışı işlem kodu			
79	Sıra dışı işlem	80	Sıra dışı işlem kodu			
81	Sıra dışı işlem	82	Sıra dışı işlem kodu			
83	Sıra dışı işlem	84	Sıra dışı işlem kodu			
85	Sıra dışı işlem	86	Sıra dışı işlem kodu			
87	Sıra dışı işlem	88	Sıra dışı işlem kodu			
89	Sıra dışı işlem	90	Sıra dışı işlem kodu			
91	Sıra dışı işlem	92	Sıra dışı işlem kodu			
93	Sıra dışı işlem	94	Sıra dışı işlem kodu			
95	Sıra dışı işlem	96	Sıra dışı işlem kodu			
97	Sıra dışı işlem	98	Sıra dışı işlem kodu			
99	Sıra dışı işlem	100	Sıra dışı işlem kodu			

ALPSOY**DIŞ TİCARET LTD.ŞTİ.**Adres : İstiklal Cad. Tarsuslu İşhanı No:63
MERSİN

Tel : +90 232 635 23 65

Fax : +90 232 635 23 66

**FATURA**

(INVOICE)

Sıra No : 5521

SERİ A-1

FATURA TARİHİ : 04.08.2006
Invoice Date

SURET

İrsaliye TARİHİ :
Waybill DateİRSALİYE No :
Waybill number**SALİH RASSUL****MUSUL / IRAK**

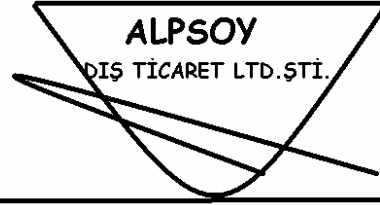
MALIN KODU (CODE)	MALIN CİNSİ (DESCRIPTION)	BİRİM (TEM)	MİKTARI (QUANTITY)	FIYATI (UNIT PRICE) USD	TUTARI (TOTAL PRICE) USD
	Conta	AD.	4.550	0,50 \$	2.275 \$
	Gömlek Lastiği	AD.	950	4,85 \$	4.607,50 \$
	Merkez Kompresör	AD.	156	83,55\$	13.034,92 \$
	Pilot Dingil 12 Tonluk	TK.	2	1.025,45\$	2.050,90 \$
MAL BEDELLİ TOPLAM					21.968,32 \$
YALNIZ: YİRMİBİRBİNDOKUZYÜZALTMİSSEKİZ YTL OTUZİKİ YKR					
ALPSOY DIŞ TİCARET LTD.ŞTİ. İstiklal Cad. Tarsuslu İşhanı No:63 MERSİN Uyay Y.B. 632 238 6544					

ALPSOY
DIŞ TİCARET LTD.ŞTİ.

Adres : İstiklal Cad. Tarsuslu İşhanı No:63
MERSİN

Tel : +90 232 635 23 65

Fax : +90 232 635 23 66



PACKING LIST - ÇEKİ LİSTESİ

S.NO	MAL TANIMI	QUANTITY	NET WEIGHT (KG)	GROSS WEIGHT (KG)	QUANTITY (BOX)	TOTAL GROSS WEIGHT (KG)	TOTAL NET WEIGHT (KG)
1	CONTA	4.550			418	260	260
2	GÖMLEK LASTİĞİ	950			25	300	300
3	MERKEZ KOMPRESÖR	156			30	4200	4200
4	PİLOT BİNGİL 12 TONLUK	2			2	4905	4800

ALPSOY DIŞ TİCARET LTD.ŞTİ
İstiklal Cad. Tarsuslu İşhanı No:63
MERSİN
Uyay Y. 01 635 23 6544

4.7. KDV BEYANNAMESİNİN DENETİMİ

ABC Otomotiv Makine San. ve Tic.Ltd.Şti.'nin Ağustos 2006 döneminde Meram Vergi Dairesine vermiş olduğu KDV Beyannamesi aşağıda olduğu gibidir.



KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ

(Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellefler İçin)

1015 A
1

MERAM VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE	DÖNEM TİPİ Aylık	Yıl Ay	2006 Ağustos
------------------------------------	---------------------	-----------	-----------------

Vergi Kimlik Numarası	1112227447	TC Kimlik No	
E-Posta Adresi			
Ticaret Sicil No		İrtibat Tel No	0 332 350 00 00
Soyadı (Unvanı)	ABC OTOMOTİV MAKİNA		
Adı (Unvanın Devamı)	SAN. VE TİC.LTD.ŞTİ.		

MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ			
TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER			

Matrah	KDV Oranı	Vergi	
279.046,17	18		50.228,31

Matrah Toplamı	279.046,17
Hesaplanan Katma Değer Vergisi	50.228,31
İlave Edilecek Katma Değer Vergisi	923,58
Toplam Katma Değer Vergisi	51.151,89

İNDİRİMLER		Vergi
İndirim Türü		
Önceki Dönemden Devreden KDV		80.309,11
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV		61.780,67
Mal İadeleri veya Gerçekleşmeyen İşlemler Nedeniyle Düzeltilecek KDV		29.132,29
İndirimler Toplamı		171.222,07

İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERE AİT BİLDİRİM			
Teslim Bedeli	Oran	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV
46.530,00	18	8.375,40	8.375,40
Tecil Edilebilir KDV			8.375,40
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV			8.375,40
İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimlerinde İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Yüklenilen KDV Farkı			0,00

TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER			Yüklenilen KDV
İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı		
Mal İhracı	98.260,28		15.111,51
İstisna Kapsamına Giren İşlemlere Ait Toplam Teslim ve Hizmet Tutarı			98.260,28
İade Edilebilir KDV			15.111,51
Tecil Edilecek Katma Değer Vergisi			0,00
Ödenmesi Gereken Katma Değer Vergisi			0,00
İade Edilmesi Gereken Katma Değer Vergisi			15.111,51
Sonraki Döneme Devreden Katma Değer Vergisi			104.958,67

DİĞER BİLGİLER	
Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel	0,00
Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (aylık)	377.306,45
Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (kümülatif)	3.337.662,95
Kredi Kartı İle Ödenen Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel	0,00

BEYANNAMENİN HANGİ SIFATLA VERİLDİĞİ	BEYANNAMEYİ DÜZENLEYEN
Mükellef	
Vergi Kimlik Numarası 111 222 7447	Vergi Kimlik No. 036 046 5566
Soyadı, Adı (Unvanı)	Soyadı, Adı (Unvanı)
ABC OTOMOTİV MAK.SAN. VE TİC.LTD.ŞTİ.	KARAÇAY HAMDİ
TC Kimlik No	TC Kimlik No
Ticaret Sicil No	Ticaret Sicil No
E-Posta Adresi	E-Posta Adresi
İrtibat Tel No 332 350 00 00	İrtibat Tel No

EKLER

YMM tarafından KDV beyannamesi bir bütün olarak incelenmektedir. KDV beyannamesini oluşturan değerler ile işletmenin kayıtları ve belgeleri karşılaştırılmak suretiyle doğruluğu ve uygunluğu tespit edilmektedir.

Yapılan incelemeler şu şekilde özetlenebilir:

- ✓ KDV beyannamesinin matrah ve vergi bildirimi bölümünde yer alan matrah 279.046,17 YTL'dir. Bu matrahın %18'lik satışlardan kaynaklandığı görülmektedir. Şirketin beyan dönemi içerisinde bu satışlar dışında satışı bulunmamaktadır. Şirketin muhasebe kayıtları ve belgeleri incelenerek matrahın fiili durumla uyuşup uyuşmadığı araştırılmıştır. Ayrıca bu dönemde bu satışlar dışında satışı da olmadığı tespit edilmiştir. Bu tutardaki satışa ilişkin hesaplanan KDV'nin ise $50.228,31 = (279.046,17 \times 0,18)$ YTL olarak kayıtlar ve beyana yansıtıldığı ve doğru olduğu görülmüştür.
- ✓ Anılan dönemde 923,58 YTL tutarında ilave edilecek KDV bulunduğu ve bu tutarın önceki dönemlerde oluşan KDV farklarından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Toplam KDV ise hesaplanan KDV ile ilave edilecek KDV toplamından oluşmakta olup $51.151,89 = (50.228,31 + 923,58)$ YTL'dir
- ✓ Beyannamede yer alan önceki dönemden devreden KDV, Temmuz 2006 dönemindeki sonraki döneme devreden KDV ile karşılaştırılarak tutarlı olduğu görülmüştür.

- ✓ Bu dönem indirilecek KDV tutarı ise beyannamenin diğer kalemlerine nazaran daha kapsamlı bir incelemeye tabi tutulmuştur. İnceleme sonucu beyan edilen tutarın doğru olduğu ve şirketin hammadde ihtiyacı ve faaliyetinin devamı için katlandığı giderlere ilişkin KDV'lerden ibaret olduğu görülmüştür. Bu incelemeler ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak anlatılacaktır.
- ✓ Mal iadeleri veya gerçekleşmeyen işlemler nedeniyle düzeltilecek KDV beyannamede 29.132,29 YTL olarak görülmektedir. Bu tutarda iade olup olmadığı hem belgeler üzerinde yapılan incelemelerden hem de tarafların kayıtları üzerinde yapılan incelemeler ile tespit edilmiştir. Buna göre indirimler toplamının 171.222,07 =(80.309,11 + 61.780,67 + 29.132,29) YTL olarak tespit edilmiştir.
- ✓ Şirketin ihrac kayıtlı satışları ile ihracatına ilişkin yapılan incelemeler önceki bölümlerde anlatılmıştır. Beyannamede yer alan tutarlar ile daha önce yapılan tespitler uyushmaktadır.
- ✓ Beyannamede şirketin ihracat dolayısıyla iade edilecek KDV'sinin 15.111,51 YTL olduğu görülmektedir. Bu tutarın doğruluğu ve hesaplanması ileriki bölümlerde açıklanacaktır. Ancak burada YMM tarafından yapılan başka bir inceleme söz konusudur. Bilindiği gibi işletmenin KDV iadesi alabilmesi için devreden KDV'sinin olması gerekmektedir. İhracat dolayısıyla alacağı iade için ise en az iade tutarına denk gelecek miktarda devreden KDV'sinin bulunması gerekmektedir. Örneğin bu döneme ait KDV beyannamesinde ödenecek KDV çıkması halinde, yüklenilen KDV'nin tamamı indirilmiş olacağından, iade yapılamayacaktır. Buna göre ilk hesaplamada devreden KDV şöyle hesaplanmaktadır.

Devreden KDV = Toplam KDV – İndirimler Toplamı

$$120.070,18 = 171.222,07 - 51.151,89$$

Şirketin devreden KDV'si ihracat dolayısıyla istenilen iade edilecek KDV için yeterlidir. Bu durumda devreden KDV şu hesaplama ile bulunacaktır.

Devreden KDV = (Toplam KDV–İndirimler Toplamı)–İade Edilmesi Gereken KDV

$$104.958,67 = (171.222,07 - 51.151,89) - 15.111,51$$

Bulunan tutar ile şirketin KDV beyannamesinde yer alan devreden KDV tutarı uyuşmaktadır. Bununla birlikte KDV Beyannamesi bir bütün olarak incelenmiş ve doğru olduğu tespit edilmiştir.

4.8. İNDİRİLECEK KDV’NİN DENETİMİ VE KARŞIT İNCELEME

YMM işletmenin Ağustos 2006 dönemindeki indirilecek KDV’si üzerinde inceleme yapmıştır. Çünkü YMM ile işletme arasında bu dönem için sözleşme yapılmış ve bu dönem için sorumluluk öngörülmüştür.

YMM aşağıda verilen indirilecek KDV listesinde geçen tüm faturaları görerek öncelikle kayıtların esasını oluşturan belgelerin varlığını tespit etmiştir. Bu incelemelerde işletmenin mal ve hizmet aldığı bu işletmelerin SAMIYB (Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge) listesinde yer alıp almadığının tespiti de TÜRMOB’un internet sitesinden ve ilgili vergi dairelerinden yazılı bilgi alınması suretiyle yapılmaktadır. Söz konusu denetimler KDV iadesinin yapılabilirliğinin tespiti açısından son derece önemlidir. Çünkü mal alış faturalarının SAMIYB olması durumunda vergi dairesince iade işlemi yapılmamakta bunun için söz konusu belgede yazılı KDV’nin iadedden çıkarılması istenilmekte ve bu nedenle iade işlemi sürüncemede kalmaktadır. Ayrıca bu durumun iade aşamasından sonra ortaya çıkması halinde ise söz konusu faturaya ait KDV tutarı YMM ve İşletmeden müteselsil sorumlu sıfatıyla cezalı olarak geri istenebilmektedir.

İşletmenin Ağustos 2006 döneminde beyan ettiği indirilecek KDV tutarını oluşturan faturalara ait liste ve yapılan incelemeler aşağıdaki gibidir.

ABC OTOM.MAK.SAN.ve TİC.LTD.ŞTİ.’NİN İNDİRİLECEK KDV LİSTESİ

S.N.	Fat.Tar.	F.No.	İşletme Unvanı	V.D.	Vergi No	Malın Cinsi	Miktar	Tutar	İnd.KDV
1	10.08.06	6254	AB Gümrük Müşavirliği Ltd.Şti.	Meram	6021045600	Gümrükleme	1	300,00	54,00
2	10.08.06	6255	“	“	“	“	1	250,00	45,00
3	30.08.06	6298	“	“	“	“	1	350,00	63,00
4	04.08.06	2648	Acem Çelik İml.ve Tic.A.Ş.	Beyşehir	3336665214	Çelik-Sac	2687	4.330,26	779,45
5	04.08.06	2645	“	“	“	Sac-Çelik	316	1.219,40	219,49

6	05.08.06	2661	“	“	“	Sac-Çelik	316	1.219,40	219,49
7	04.08.06	2657	“	“	“	Sac-Çelik	334	1.360,10	244,82
8	04.08.06	2659	“	“	“	Sac-Çelik	476	1.969,80	354,57
9	10.08.06	2714	“	“	“	“	5624	9.063,41	1.631,41
10	14.08.06	2765	“	“	“	“	7586	12.225,30	2.200,55
11	05.08.06	6857	Asıl Madeni Yağ San.Tic.Ltd.Şti.	Selçuk	4325689654	Mad. Yağ	1	80,51	14,49
12	03.08.06	6523	“	“	“	Balata	76	1.000,00	180,00
13	01.04.86	6535	“	“	“	Balata	389	5.000,00	900,00
14	03.08.06	6529	“	“	“	Balata	76	1.000,00	180,00
15	03.08.06	6525	“	“	“	Balata	76	1.000,00	180,00
16	03.08.06	6530	“	“	“	Balata	157	2.000,00	360,00
17	10.08.06	6601	“	“	“	Balata	149	6.217,16	1.119,09
18	20.08.06	6689	“	“	“	“	957	39.931,69	7.187,70
19	26.08.06	6692	“	“	“	“	751	31.336,16	5.640,51
20	29.08.06	6695	“	“	“	“	462	19.277,37	3.469,93
21	27.08.06	1325	Adıbelli Otomotiv A.Ş.	Meram	5060880024	Çekici	1	16.500,00	2.970,00
22	01.08.06	6542	Beyşehir Körük San.Ltd.Şti.	Beyşehir	2223654444	S.Körük	40	3.340,00	601,20
23	06.08.06	1356	Çukurağıl Profil İml.A.Ş.	Beyşehir	2254486321	Demir	136	695,47	125,18
24	02.08.06	5461	Davdaslı Otomotiv San. ve Tic.Ltd.Şti.-	Karaman	5668997412	Kampana	234	1.000,00	180,00
25	04.08.06	5485	“	“	“	Kampana	1203	5.000,00	900,00
26	03.08.06	5476	“	“	“	Kampana	234	1.000,00	180,00
27	02.08.06	5463	“	“	“	Kampana	234	1.000,00	180,00
28	03.08.06	5478	“	“	“	Kampana	286	1.500,00	270,00
29	16.08.06	5512	“	“	“	Kampana	600	3.184,85	573,27
30	03.08.06	86578	Deha Otomotiv A.Ş.	Meram	7864734955	T.Makas B.	20	317,00	57,06
31	03.08.06	6542	Derebağ Döküm San. ve Tic.Ltd.Şti.	Selçuk	5126354888	Döküm	1654	4.461,48	803,07
32	04.08.06	6554	“	“	“	Döküm	587	1.363,00	245,34
33	04.08.06	6556	“	“	“	Döküm	689	1.974,00	355,32
34	23.08.06	6601	“	“	“	Döküm	1789	4.825,63	868,61
35	18.08.06	75321	Doğanlar Kampana San.Tic.Ltd.Şti.	Selçuk	3356885794	Kampana	55	4.569,55	822,52
36	03.08.06	7986	Dökdök Döküm San. ve Tic.Ltd.Şti.	Mevlana	4236517894	Döküm	2698	10.905,84	1.963,05
37	21.08.06	7995	“	“	“	“	3624	14.648,91	2.636,80
38	20.08.06	8524	Fulcar Otomotiv A.Ş.-	Mevlana	5942315645	Fren Cırcırı	80	3.920,00	705,60
39	20.08.06	8525	“	“	“	Perçin	90	720,00	129,60
40	20.08.06	8526	“	“	“	Diyafram Lastiği	30	92,10	16,58
41	01.08.06	82645	Gafar Makas San.tic.Ltd.Şti.	Selçuk	9998521477	Z Makas	15	2.294,40	412,99
42	07.08.06	3428	Güç Hidr.San.Tic.A.Ş.	Mevlana	8886571548	H.Y.Ventili	9	360,00	64,80
43	06.08.06	76548	Hashüs Otomotiv San.Tic.Ltd.Şti.	Meram	1426545845	Caplin	20	87,50	15,75
44	24.08.06	2356	Has Jant İmal.San.Tic.Ltd.Şti	Selçuk	3001205648	Jant	258	6.850,00	1.233,00
45	02.08.06	4257	Kale Çelik İmal.Paz.San. ve Tic.A.Ş.	Selçuk	3254448641	Sac-Çelik	587	2.558,16	460,47
46	15.08.06	4296	“	“	“	“	3697	16.114,33	2.900,58
47	28.08.06	756	Kaldıran Vinç A.Ş.	Meram	7460110055	Vinç	5	50.000,00	9.000,00
48	01.08.06	8698	Karalar Döküm San.ve Tic.Ltd.Şti.	Meram	5624578642	Döküm	214	1.222,00	219,96
49	02.08.06	8710	“	“	“	Döküm	214	1.222,00	219,96
50	17.08.06	8805	“	“	“	“	3248	18.546,49	3.338,37
51	04.08.06	95123	Kaya Bijon İml.Tic.A.Ş.	Selçuk	4561752100	Bijon	600	708,40	127,51

52	09.08.06	6258	Nakleden Nakliyat San.Tic.Ltd.Şti.	Mevlana	4026001400	Nakliye	1	900,00	162,00
53	18.08.06	6294	“	“	“	“	“	1.500,00	270,00
54	19.08.06	6298	“	“	“	“	“	1.240,00	223,20
55	01.08.06	4785	Reyhan Boya ve Kimya San.Tic.Ltd.Şti.	Manisa	4446527824	Boya,Tiner	4	26,00	4,68
56	02.08.06	4792	“	“	“	Boya,Tiner	15	109,35	19,68
57	02.08.06	4795	“	“	“	Boya,Tiner	4	26,00	4,68
58	02.08.06	4796	“	“	“	Boya,Tiner	6	29,00	5,22
59	02.08.06	4799	“	“	“	Boya,Tiner	6	42,00	7,56
60	19.08.06	4825	“	“	“	“	36	252,00	45,36
61	05.08.06	9458	Şaheser Otomotiv A.Ş.	Selçuk	7531590000	Makas	84	510,04	91,81
62	06.08.06	9470	“	“	“	Makas	246	2.032,87	365,92
63	05.08.06	9461	“	“	“	Makas	84	510,04	91,81
64	05.08.06	9467	“	“	“	Makas	113	799,67	143,94
65	05.08.06	9462	“	“	“	Makas	94	554,68	99,84
66	24.08.06	9516	“	“	“	“	965	7.974,47	1.435,40
67	02.08.06	43912	Tiktak Otom.San.Tic.Ltd.Şti	Meram	680890054	K.k.Ventili	30	1.312,20	236,20
68	02.08.06	5798	Yeğren Oksijen A.Ş.	Beyşehir	6218880450	Oksijen	5	57,20	10,30
69	03.08.06	5802	“	“	“	Oksijen	22	240,57	43,30
70	02.08.06	5799	“	“	“	Oksijen	5	57,20	10,30
71	03.08.06	5805	“	“	“	Oksijen	11	63,80	11,48
72	03.08.06	5809	“	“	“	Oksijen	9	92,40	16,63
73	11.08.06	5862	“	“	“	“	85	872,67	157,08
74	01.08.06	3951	Yenidoğanlılar Profil İml.Paz. ve Tic.Ltd.Şti.	Beyşehir	3987645555	Demir	32	165,36	29,76
75	03.08.06	3963	“	“	“	Demir	32	165,36	29,76
76	02.08.06	3953	“	“	“	Demir	25	184,44	33,20
77	03.08.06	3966	“	“	“	Demir	58	267,12	48,08
78	16.08.06	3996	“	“	“	Demir	875	4.029,83	725,37
İNDİRİLECEK KDV TOPLAMI								343.225,94	61.780,67

Yukarıdaki listede yazılı faturalar YMM tarafından incelenerek listedeki bilgilerle uyduğu tespit edilmiştir. YMM faturaları usul yönünden de incelemiş ve bir olumsuzlukla karşılaşmamıştır. YMM tarafından yapılan en önemli inceleme söz konusu faturalarla ilgili yapılacak olan karşıt incelemedir. Karşıt incelemeler, karşıt inceleme zorunluluğu kapsamında yer alan alışlar ile gerekli görülen diğer alışlar için yapılmıştır. 2006 yılı için karşıt inceleme yapma zorunluluğu matrahı 11.924,00 YTL ve daha fazla olan alışlar için geçerlidir. Yukarıdaki listeye bakıldığında; şirketin Acem Çelik İml.ve Tic.A.Ş., Asıl Madeni Yağ San.Tic.Ltd.Şti., Adıbelli Otomotiv A.Ş., Davdashlı Otomotiv San. ve Tic.Ltd.Şti., Derebağ Döküm San. ve Tic.Ltd.Şti., Dökdök Döküm San. ve Tic.Ltd.Şti., Kale Çelik İmal.Paz.San. ve Tic.A.Ş., Kaldıran Vinç A.Ş., Karalar Döküm San.ve Tic.Ltd.Şti., ve Şaheser Otomotiv A.Ş.’den yapmış olduğu alışlar karşıt inceleme yapma zorunluluğunda olan şirketlerdir. YMM bu şirketler nezdinde karşıt incelemelerde bulunmuş ve her biri için birer karşıt inceleme tutanağı

düzenlemiştir. Karşıt inceleme dışında kalan şirketlerin vergi dairelerinde mükellefiyet kaydının olup olmadığı, ilgili dönemler itibariyle beyanname verip vermedikleri ve kesilen faturaları beyanlarına dahil edip etmedikleri hususlarında haricen araştırmaları yapılmıştır. Yapılan incelemeler sonunda herhangi bir olumsuzlukla karşılaşılmamıştır. YMM tarafından yapılan karşıt incelemelerden bir örnek aşağıda açıklanmıştır.

YMM şirketin sac ve çelik aldığı Beyşehir Vergi Dairesi'nin 333 666 5214 sicil numaralı mükellefi Acem Çelik İml.ve Tic.A.Ş. nezdinde ilgili şirketin işyerinde denetimlerde bulunmuştur. Bu denetimde YMM en önemli hususlardan birinin incelenen şirketin düzenlemiş olduğu faturalarda belirtilen malları üretebilecek işyerine ve kapasiteye sahip olup olmadığı, faal durumda bulunup bulunmadığının tespiti olduğunu ifade etmiştir. İncelenen şirket belirtilen adreste ve faal durumda bulunmaktadır. Burada yapılacak denetimlerde ABC Otomotiv Mak. ve San.Tic.Ltd.Şti. adına düzenlenen faturanın kayıtlara alınıp beyan edildiği, şirketin 600 Yurtiçi Satışlar ve 391 Hesaplanan KDV hesapları ile Ağustos 2006 dönemi KDV beyannamesinin incelenmesi sonucu tespit edilmiştir. Ayrıca şirketin 150 İlk Madde Malzeme ve 191 İndirilecek KDV hesaplarının incelenmesi sırasında şirkete satılan sac ve çeliklerin hammadde olarak alındığı görülmüştür. Burada gerekli görülmediği için şirketin mal aldığı işletmeler nezdinde inceleme yapılmamıştır. Ancak YMM şirketin bu alışlarının yapılan işle orantılı olmadığı tespitinde bulunulmuş olsaydı, bu alışlar içinde denetim yapılabileceğini ifade etmektedir. Burada yapılan incelemelerde şirketin sattığı ürünleri imal edebilecek alışlarda bulunduğu ve bunun için gerekli masraflara katlandığı görülmektedir. Şirkette çalışan işçi sayısı da yapılan işle orantılı görülmüştür. Bu denetime ilişkin YMM tarafından düzenlenen Karşıt İnceleme Tutanağı aşağıda olduğu gibidir. YMM tarafından düzenlenen tutanak hem incelen şirket hem de YMM tarafından birlikte imzalanmaktadır.

TUTANAK

Havzan Mh. Kurtuluş Cd. No:14 Meram-KONYA adresinde faaliyet gösteren ve Yeminli Mali Müşavirliğimizle 01/10/2006 tarih ve 2006/150 sayılı KDV iadesi tasdik sözleşmesi olan Meram Vergi Dairesi'nin 111 222 7447 sicil numaralı mükellefi ABC Otomotiv Mak. ve San.Tic. Ltd. Şti. ile mal ve hizmet alım satım ilişkisinde bulunan Acem Çelik İml. ve Tic.A.Ş. nezdinde yapılan karşıt incelemede aşağıdaki hususlar işletme yetkilisi ile birlikte tespit edilmiştir.

1-Nezinde karşıt inceleme yapılan işletmeye ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Adı,soyadı (Ünvanı)	Acem Çelik İml. ve Tic.A.Ş.
Vergi Dairesi ve sicil numarası	Beyşehir – 333 666 5214
Telefon,faks numarası	0 332 512 69 70 Fax: 512 69 71
Adresi	Sanayi Cd. No:16, Beyşehir - KONYA
Faaliyetin türü	Sac-Çelik İmalat ve Ticareti
Bağlı olduğu Tic.ve San.Odası-Sicil No	Konya Ticaret Odası - 3256

2-Adı geçen işletmenin hisse çoğunluğuna sahip ortaklarına ait bilgiler de şöyledir.

Ortağın adı,soyadı (Ünvanı)	Hisse oranı	Vergi Dairesi	Sicil Numarası
Mehmet Acem	%40	Beyşehir	999 056 4111
Selçuk Acem	%30	Beyşehir	999 056 4115
Ali Acem	%30	Beyşehir	999 056 4120
Şirketin kanuni temsilcisi.....: Mehmet Acem			
Yetki belgesinin tarih ve sayısı ile süresi : 12.03.2004 - 124 – 10 Yıl			

3-Mükellefin ilgili dönem kanuni defterlerinin tasdik durumu aşağıdaki gibidir.

Defterin Nev'i	Tasdik Makamı	Tasdik Tarihi	Sayısı
Yevmiye Defteri	Konya 4.Noter	30.12.2005	7853
Envanter Defteri	Konya 4.Noter	30.12.2005	7854

4-İşletme tarafından 2006 yılında ABC Otomotiv Mak. ve San.Tic. Ltd. Şti.'ne yapılan satışlara ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturalar ve bu faturaların yasal defterlerdeki kayıt durumu şöyledir.

Fatura Tarihi	Fatura No'su	Malın Cinsi	Miktar (adet)	Tutarı	KDV'si	Yevmiye Tarih ve no
04/08/06	2648	Çelik-Sac	2687	4.330,26	779,45	
04/08/06	2645	“	316	1.219,40	219,49	
04/08/06	2657	“	334	1.360,10	244,82	
05/08/06	2661	“	316	1.219,40	219,49	

04/08/06	2659	“	476	1.969,80	354,57	
10/08/06	2714	“	5624	9.063,41	1.631,41	
14/08/06	2765	“	7586	12.225,30	2.200,55	

5-Yukarıda dökümü yapılan emtiaların bir dışarıdan temin edilmekle birlikte, bir kısmı da işletme tarafından imal edilmiş olup bu malların imalatında kullanılan hammaddeler ve nihai ürünler ağırlıklı olarak aşağıdaki işletmelerden temin edilmiştir.

Satıcı İşletmenin	Vergi Dairesi-Sicil Numarası	Fatura Tarih	KDV Dahil T.Tutar	Ödeme Sekli
Konçelik A.Ş.	Meram 3650128965	25/07/06 64231	15.250,00	Çek
Zirveden Çelik Ltd.Şti.	Selçuk 0321053215	28/07/06 156457	7.326,50	Nakit
Kayacan Sac ve Profil A.Ş.	Mevlana 8645961356	14/07/06 5624	3.489,25	Nakit
Karaçam Çelik Ltd.Şti.	Krd.Ereğli 4263158664	01/08/06 76545	26.754,12	Banka Havale
Asrın Mad.İnş.San.Ltd.Şti.	Krd.Ereğli 4263187966	01/08/06 75698	17.896,25	Banka Havale
Asrın Mad.İnş.San.Ltd.Şti.	Krd.Ereğli 4263187966	02/08/06 75768	18.745,62	Çek
Konçelik A.Ş.	Meram 3650128965	03/08/06 65842	2.642,31	Nakit
Zirveden Çelik Ltd.Şti.	Selçuk 0321053215	30/07/06 156498	5.261,32	Nakit
Karaçam Çelik Ltd.Şti.	Krd.Ereğli 4263158664	04/08/06 76575	7.365,14	Çek
Asrın Mad.İnş.San.Ltd.Şti.	Krd.Ereğli 4263187966	03/08/06 7575864	1.456,24	Nakit
Kayacan Sac ve Profil A.Ş.	Mevlana 8645961356	05/08/06 5699	4.625,85	Çek
Asrın Mad.İnş.San.Ltd.Şti.	Krd.Ereğli 4263187966	09/08/06 75911	8.326,54	Çek

6-İşletmenin ilgili dönem KDV beyannamelerinde yer alan bilgiler aşağıdaki gibidir.

Dönemi	Temmuz 2006	Ağustos 2006		
Tes.ve Hiz.Bedeli	125.850,36	548.968,21		
İstisna Tutarı	-	-		
KDV Matrahı	125.850,36	548.968,21		
Hes. KDV	22.653,06	98.814,28		
İnd. Toplamı	20.000,00	75.500,00		
Öden.Ger.KDV	2.653,06	23.314,28		
Devreden KDV	-	-		
Tah.Fişi Tar.-No.su	18.08.06-6254	20.09.06-8954		

7-Şirketin istihdam durumuna ilişkin bilgiler de şöyledir.

Dönemi	Ağustos 2006			
İşçi sayısı	26			
Bey.Verildiği V.D.	Beyşehir	Sicil No.su	333 666 5214	

Durumu tespit eden bu tutanak karşıt inceleme yapılan işletmenin işyerinde düzenlenip birlikte imzalanmış ve bir örneği şirket yetkilisine verilmiştir. 06/10/2006, Beyşehir

Kaşe- İmza

Mustafa Sönmez

İşletme Temsilcisi

Yeminli Mali Müşavir

Yukarıdaki tutanak örneği önceki bölümlerde açıklanan incelemeler sonucunda düzenlenmiştir. Amacı yapılan incelemeyi raporda belgelemektir. YMM işletmenin ilgili dönem indirilecek KDV'sinde yer alan ve işletmenin mal ve hizmet aldığı 18 işletmeyi denetleme yapmış olup, her biri için yukarıda bir örneği verilen tutanak düzenlemiştir. Ancak rapora yüksek tutarları içeren 10 adet tutanak eklenmektedir. Diğer tutanaklara gerek görüldüğünde onlarda vergi dairesine ibraz edilebilmektedir.

4.9. YÜKLENİLEN KDV DENETİMİ

İşletme tarafından işletmenin ihraç etmiş olduğu ürünlerin bünyesine giren hammaddeler ve bu malzemelerin alındığı mükelleflere ilişkin bir döküm hazırlanmıştır. İhraç edilen ürünlere ilişkin yüklenilen hesabı aşağıdaki gibidir.

İHRAÇ EDİLEN ÜRÜN		DİNGİL KOVANI		
İHRAÇ EDİLEN ÜRÜN MİKTARI		33 ADET		
KULLANILAN MALZEME TUTARI		13.464,00		
YÜKLENİLEN KDV TUTARI		2.423,52		
İMALATA GİREN MALZEMELER		Kullanılan Malz.Oranı	Maliyet	Yüklenilen KDV
İlk Madde ve Malzeme	Kimden Alındığı			
Döküm	Dökdök Döküm San. ve Tic.Ltd.Şti.	81%	10.905,84	1.963,05
Sac-Çelik	Kale Çelik İmal.Paz. San. ve Tic.A.Ş.	19%	2.558,16	460,47
TOPLAM		100	13.464,00	2.423,52
İHRAÇ EDİLEN ÜRÜN		PİLOT DİNGİL - TEK		
İHRAÇ EDİLEN ÜRÜN MİKTARI		3 ADET		
KULLANILAN MALZEME TUTARI		5.200,00		
YÜKLENİLEN KDV TUTARI		936		

İMALATA GİREN MALZEMELER		Kullanılan Malz.Oranı	Maliyet	Yüklenilen KDV
İlk Madde ve Malzeme	Kimden Alındığı			
Döküm	Karalar Döküm San. ve Tic.Ltd.Şti.	23,5%	1.222,00	219,96
Sac-Çelik	Acem Çelik İml.ve Tic.A.Ş.	23,45%	1.219,40	219,49
Demir-Platin	Yenidoğanlılar Profil İml.Paz. ve Tic.Ltd.Şti.	3,18%	165,36	29,76
Kampana-Makas, Diğer İlk Madde Malzeme	Davdaslı Otomotiv San. ve Tic.Ltd.Şti.- Asya Balatacılık A.Ş.- Şaheser Otomotiv A.Ş.	48,27%	2.510,04	451,81
YARDIMCI MALZEMELER				
Boya Tiner	Reyhan Boya ve Kimya San.Tic.Ltd.Şti.	0,50 %	26,00	4,68
Oksijen Kaynak	Yeğren Oksijen A.Ş.	1,10%	57,20	10,30
TOPLAM		100	5.200,00	936,00
İHRAÇ EDİLEN ÜRÜN		PİLOT DİNGİL FULL TAKIM		
İHRAÇ EDİLEN ÜRÜN MİKTARI		3 ADET		
KULLANILAN MALZEME TUTARI		21.870,00		
YÜKLENİLEN KDV TUTARI		3.936,60		
İMALATA GİREN MALZEMELER		Kullanılan Malz.Oranı	Maliyet	Yüklenilen KDV
İlk Madde ve Malzeme	Kimden Alındığı			
Döküm	Derebağ Döküm San. ve Tic.Ltd.Şti.	20,40%	4.461,48	803,07
Sac-Çelik	Acem Çelik İml.ve Tic.A.Ş.	19,80%	4.330,26	779,45
Demir-Platin	Çukurağıl Profil İml.A.Ş.	3,18%	695,47	125,18
Kampana-Makas, Diğer İlk Madde Malzeme	Davdaslı Otomotiv San. ve Tic.Ltd.Şti.- Asya Balatacılık A.Ş.- Şaheser Otomotiv A.Ş.	55,02%	12.032,87	2.165,92
YARDIMCI MALZEMELER				
Boya Tiner	Reyhan Boya ve Kimya San.Tic.Ltd.Şti.	0,50 %	109,35	19,68
Oksijen Kaynak	Yeğren Oksijen A.Ş.	1,10%	240,57	43,30
TOPLAM		100	21.870,00	3.936,00
İHRAÇ EDİLEN ÜRÜN		ÇİFT LASTİK DİNGİL		
İHRAÇ EDİLEN ÜRÜN MİKTARI		4 ADET		
KULLANILAN MALZEME TUTARI		5.200,00		
YÜKLENİLEN KDV TUTARI		936		
İMALATA GİREN MALZEMELER		Kullanılan Malz.Oranı	Maliyet	Yüklenilen KDV
İlk Madde ve Malzeme	Kimden Alındığı			
Döküm	Karalar Döküm San. ve Tic.Ltd.Şti.	23,5%	1.222,00	219,96
Sac-Çelik	Acem Çelik İml.ve Tic.A.Ş.	23,45%	1.219,40	219,49
Demir-Platin	Yenidoğanlılar Profil İml.Paz. ve Tic.Ltd.Sti.	3,18%	165,36	29,76

Kampana-Makas, Diğer İlk Madde Malzeme	Davdaslı Otomotiv San. ve Tic.Ltd.Şti.- Asya Balatacılık A.Ş.- Şaheser Otomotiv A.Ş.	48,27%	2.510,04	451,81
YARDIMCI MALZEMELER				
Boya Tiner	Reyhan Boya ve Kimya San.Tic.Ltd.Şti.	0,50 %	26,00	4,68
Oksijen Kaynak	Yeğren Oksijen A.Ş.	1,10%	57,20	10,30
TOPLAM		100	5.200,00	936,00
İHRAÇ EDİLEN ÜRÜN		24 JANT İSPİT DİNGİL		
İHRAÇ EDİLEN ÜRÜN MİKTARI		4 ADET		
KULLANILAN MALZEME TUTARI		5.800,00		
YÜKLENİLEN KDV TUTARI		1.044,00		
İMALATA GİREN MALZEMELER		Kullanılan Malz.Oranı	Maliyet	Yüklenilen KDV
İlk Madde ve Malzeme	Kimden Alındığı			
Döküm	Derebağ Döküm San. ve Tic.Ltd.Şti.	23,50%	1.363,00	245,34
Sac-Çelik	Acem Çelik İml.ve Tic.A.Ş.	23,45%	1.360,10	244,82
Demir-Platin	Yenidoğanlılar Profil İml.Paz. ve Tic.Ltd.Şti.	3,18%	184,44	33,20
Kampana-Makas, Diğer İlk Madde Malzeme	Davdaslı Otomotiv San. ve Tic.Ltd.Şti.- Asya Balatacılık A.Ş.- Şaheser Otomotiv A.Ş.	48,27%	2.799,66	503,94
YARDIMCI MALZEMELER				
Boya Tiner	Reyhan Boya ve Kimya San.Tic.Ltd.Şti.	0,50 %	29,00	5,22
Oksijen Kaynak	Yeğren Oksijen A.Ş.	1,10%	63,80	11,48
TOPLAM		100	5.800,00	1.044,00
İHRAÇ EDİLEN ÜRÜN		20 JANT İSPİT DİNGİL		
İHRAÇ EDİLEN ÜRÜN MİKTARI		6 ADET		
KULLANILAN MALZEME TUTARI		8.400,00		
YÜKLENİLEN KDV TUTARI		1.512,00		
İMALATA GİREN MALZEMELER		Kullanılan Malz.Oranı	Maliyet	Yüklenilen KDV
İlk Madde ve Malzeme	Kimden Alındığı			
Döküm	Derebağ Döküm San. ve Tic.Ltd.Şti.	23,50%	1.974,00	355,32
Sac-Çelik	Acem Çelik İml.ve Tic.A.Ş.	23,45%	1.969,80	354,57
Demir-Platin	Yenidoğanlılar Profil İml.Paz. ve Tic.Ltd.Şti.	3,18%	267,12	48,08
Kampana-Makas, Diğer İlk Madde Malzeme	Davdaslı Otomotiv San. ve Tic.Ltd.Şti.- Asya Balatacılık A.Ş.- Şaheser Otomotiv A.Ş.	48,27%	4.054,68	729,84
YARDIMCI MALZEMELER				
Boya Tiner	Reyhan Boya ve Kimya San.Tic.Ltd.Şti.	0,50 %	42,00	7,56
Oksijen Kaynak	Yeğren Oksijen A.Ş.	1,10%	92,40	16,63
TOPLAM		100	8.400,00	1.512,00
İHRAÇ FATURA TARİHİ			23.08.2006	

İHRAÇ EDİLEN YER		ÖMER TÜRK -KKTC	
DİĞER MALLAR			
Malzeme Adı	Ad.	T.Tutar	Yük.KDv
Fren Cırcırı - Fulkar Otomotiv A.Ş.- 20.08.06/8524	80	3.920,00	705,60
Perçin - Fulkar Otomotiv A.Ş. 20.08..06/8525	90	720	129,6
Diyafram Lastiği - Fulkar Otomotiv A.Ş.-20.08.06/8526	30	92,1	16,58
Kampana - Doğanlar Kampana San.Tic.Ltd.Şti.-18.08.06/75321	55	4569,55	822,52
Balata - Asya Balatacilık A.Ş.-10.08.06/6601	149	6217,16	1119,09
		TOPLAM	2.793,39
İHRAÇ FATURA TARİHİ		08.08.2006	
İHRAÇ EDİLEN YER		ALİ HASSAN-İRAN	
DİĞER MALLAR			
Malzeme Adı	Ad.	T.Tutar	Yük.KDv
Bijon – Kaya Bijon İml.Tic.A.Ş. 04.08.06/95123	600	708,40	127,51
Süspansiyon Körük – Beyşehir Körük San.Ltd.Şti. 01.08.06/6542	40	3.340,00	601,20
Ters Makas Bağlantı- Deha Otomotiv A.Ş. 03.08.06/86578	20	317	57,06
Kasa Körük Ventili – Tıktak Otom.San.Tic.Ltd.Şti 02.08.06/43912	30	1.312,20	236,20
Z Makas – Gafar Makas San.tic.Ltd.Şti. 01.08.06/82645	15	2.294,40	412,99
Rts Madeni Yağ – Asıl Madeni Yağ San.Tic.Ltd.Şti. 05.08.06/6857	1	80,51	14,49
Hidrolik Yön Ventil – Güç Hidr.San.Tic.A.Ş. 07.08.06/3428	9	360,00	64,80
Çaplin – Hashüs Otomotiv San.Tic.Ltd.Şti. 06.08.06/76548	20	87,50	15,75
Esp Pompa - Eskiciler Pompa San. Ve Tic.A.Ş. 07.08.06/45792	20	0,00	0,00
		TOPLAM	1.530,00

Yukarıda yapılan ayrıntılı hesaplamalarda ihraç konusu malın bünyesine giren malzemelerin hangi şirketlerden alındığı miktar, tutar ve KDV itibariyle belirlenmiştir. Burada sayılan 33 adet Dingil Kovanı, 3 adet Pilot Dingil, 3 adet Pilot Dingil Full Takım, 4 adet Çift Lastik Dingil, 4 adet 24 Jant İspit Dingil ve 6 adet 20 Jant İspit Dingilin şirket tarafından üretilen ve ihraç edilen mallar olduğu ve adı geçen malların şirket tarafından üretilebileceği tespit edilmiştir. YMM bu tespiti daha önce şirketin üretim alanlarında yaptığı incelemelerden, ticaret odası randıman verileri ve şirkete ait kapasite raporu göz önünde bulundurarak yapmıştır. Bu malların üretimi için ağırlıklı olarak Döküm, Sac-Çelik, Demir-Platin ve Kampana-Makas kullanılmaktadır. Şirketin kapasite raporu aşağıda verilmiştir. YMM bu belgeler üzerinde ihraç edilen ürünlerle ilgili gerekli bilgilere ulaşmış, ihraç edilen ürünlerin büyük bir kısmının şirket tarafından üretildiğini tespit etmiştir.

Yüklenilen KDV'nin belirlenmesinde yapılan hesaplamaların yanı sıra YMM bulunan yüklenilen KDV'nin ihracat tutarının %18'ini geçip geçmediğine de dikkat etmektedir. Çünkü ihracat dolayısıyla iadesi istenen yüklenilen KDV ihracat tutarının %18'inin altında olmaktadır. Ayrıca ilgili dönemde şirketin KDV beyannamesinde ödenecek KDV çıkması durumunda ihracat dolayısıyla istenen iade alınamaz. İhraç kayıtlı

satışlarda ise şirketin iade istediği dönemde ödenecek KDV çıkmaz ise ihrac kayıtlı satışın %18'ini iade olarak alabilmektedir. Ödenecek KDV çıktığında ise bu KDV iadesi istenilen KDV ile mahsup edilerek geriye iade KDV kalmış ise iadesi alınmakta, ödenecek KDV kalmış ise vergi dairesine ödenmektedir.

TÜRKİYE ODALAR VE BORSALAR BİRLİĞİ

KAPASİTE RAPORU

KONYA
SANAYİ ODASI

Sanayi Sicil No.:
Oda Sicil No.: 658753
Ticaret Sicil No.: 354214

Geçerlik Süresi Sonu

18 Ocak 2009

Rapor Tarihi.: 26.04.2005
Rapor No : 2005/11

Firma Ünvanı.....: ABC OTOMOTİV MAKİNA VE SAN. TİC. LTD. ŞTİ.

İşyeri Tel:

332/350 00 00

Tescilli Markası :

İşyeri Fax:

332/350 00 01

Vergi Dairesi : Meram 111 222 7447

Web:

www.abcoto.com

İşyeri Adresi : Havzan Mah. Kurtuluş Cd. No:14 Meram - KONYA

E-posta:

info@abcoto.com

Büro ve İdare:
Merkez Adresi

Büro Tel:

Bağlı Olduğu Holding :

Büro Faks:

Üretim Konusu : Otomotiv Yedek Parça İmalatı

İmalat Gr.No.: 20

Meslek Gr.No: 3819

İşyeri Durumu		Sermaye-Kıymetler Durumu(YTL)		Personel Durumu	
Arazi (m²) : 1.250		Arazi ve Bina : 400.000.-		Mühendis : 1	
Toplam Kapalı		Makina ve Tesisat : 1.250.000.-		Teknisyen : -	
saha (m²) : 1.250		Diğer sabit		Usta : 2	
Bina inşaat Tipi : Prefabrik		Kıymetler : 50.000.-		İşçi : 28	
Mal sahibi : ☒		Döner Sermaye : 800.000.-		Çırac : -	
Kiracı : ☐		Toplam : 2.500.000.-		İdari Pers.2	
		Tescilli Sermaye : 500.000.-		Toplam : 33	
Yabancı Sermaye		Gayri Maddi Hak	İhracat Durumu	Kalite Kontrol	
Ülkesi :		Patent : ☐	Bedeli (\$)	Cihaz - Laboratuvar	
Firması :		Know-How : ☐	(Firma Beyanına göre)	☐ Var ☒ Yok	
Oranı % :		Lisans : ☐	: 1.456.265 \$	Aritma Tesisi	
		Ülkesi :	Yılı : 2005	☐ Var ☒ Yok	
ISO 14000 Belgeniz Var mı?		Deşarj izniniz var mı?		Emisyon izniniz var mı?	
☐ Var ☒ Yok		☐ Var ☒ Yok		☐ Var ☒ Yok	

Yukarıda ünvanı yazılı işletmenin, işyerinde mevcut ve özellikleri belirtmiş makina ve tesisatın yürürlükteki yöntem ve kriterlere göre günde 8 saat yılda 200 iş günü üzerinden hesaplanan mamül üretim kapasitesi ile ana, yardımcı ve ambalaj maddeleri tüketim kapasitesini kapsayan işbu rapor 26.04.2005 günü tarafımızdan düzenlenmiştir.

RAPORTÖR

EKSPER

EKSPER

MÜŞAHİT

Yeni Bizcanlı
Sicil Memuru

Derya Büyükbalkı
Endüstri Mühendisi

TABLO : 1 **MAKİNA VE TESİSAT (FİRMAYA AİT)** **Sayfa (2)**

Adet		Puan	Yerli- ithal	Güçü BG-KW
1	Eksantrik pres, akrenajlı (130 ton)	74		
2	Hidrolik pres (250 ton)	220		
6	Sütunlu matkap	60		
2	Üniversal torna (1.5 m)	30		
1	Üniversal torna (3 m)	20		
3	CNC torna tezgahı (12 KW)	459		
1	CNC Dik işleme merkezi (12 KW)	153		
1	Ovalama diş açma tezgahı	2		
2	Şerit testere	16		
1	Kalıpcı frezesi	3		
8	Gazaltı kaynak makinesi	160		
1	Tozaltı kaynak makinesi(seyyar)	20		
6	Fleks	24		
2	Kompresör	-		
2	Gezici çift hareketli (elektrikli)	100		
1	Dekupaj tezgahı	8		
TOPLAM		1.349		

TABLO : II YILLIK ÜRETİM KAPASİTESİ

<u>Ticari ve teknik ismi</u>	<u>Miktar</u>	<u>Birim</u>	<u>Madde Kodu</u>
Ters makas dorse dingili seti	258	Ad	
3'lü mek. grup dingil seti	827	Ad	
Pilot dingil	2.506	Ad	
Lovbed dingil	2.506	Ad	
Ispit dingil	2.212	Ad	
Bijon	62.666	Ad	
Fren seti	2.801	Ad	
Universal dingil seti	1.364	Ad	

TABLO : III

KAPASİTE HESABI

Sayfa (3)

Raporun hangi maksatla düzenlendiği: Ön kapasite: ☐ İlk kapasite: ☐ Yenileme: ☐ Tesis: ☒

Firmanın müracaatı üzerine odamız tarafından teşkil olunan eksper heyetle işyerine gidilerek gerekli tetkik ve inceleme yapılmış olup, firmanın kapasitesi mer'i usul ve esaslar dahilinde aşağıya çıkarılmıştır.

TETKİKTE.1-Tablo 1 deki makina parkı faaldır.

2-Tesiste Dingil, Bijon ve Fren Aksarı imalatı yapılmaktadır.

3-Tesisin kapasitesi 3811/d grubundan yapılmıştır.

KAPASİTE HESABI:

İşçi puanı 31 x 5 = 155

Tezgah puanı = 1.349

Atölye puanı = 1.504

Yıllık Malzeme ihtiyacı : 1.504 x 1 = 1.504 ton/yıl

TÜKETİM MALZEMELERİ:

Altı köşe çelik mil = 1.504 x % 3 = 45 ton/yıl

Makas çeliği = 1.504 x % 22 = 331 "

Pik döküm = 1.504 x % 22 = 331 "

Çelik sac = 1.504 x % 25 = 376 "

Çelik boru = 1.504 x % 6 = 90 "

Yuvarlak çelik = 1.504 x % 14 = 211 "

Platin = 1.504 x % 8 = 120 "

YILLIK ÜRETİM :

Ters makas dorse dingili seti = 1.504 x % 3,5 : 204 kg/ad = 258 ad/yıl

3'lü mek. grup dingil seti = 1.504 x % 16,5 : 300 " = 827 "

Pilot dingil = 1.504 x % 17 : 102 " = 2.506 "

Lovbed dingil = 1.504 x % 17 : 102 " = 2.506 "

İspit dingil = 1.504 x % 15 : 102 " = 2.212 "

Bijon = 1.504 x % 2,5 : 0,6 " = 62.666 "

Fren seti = 1.504 x % 9,5 : 51 " = 2.801 "

Fren circırı = 1.504 x % 0,5 : 3 " = 2.506 " (*)

Universal dingil seti = 1.504 x % 18,5 : 204 " = 1.364 "

(*)Dingil imalatında kullanılacak fren circırı ihtiyacı :

258 x 4 + 827 x 6 + 2.506 x 2 + 2.506 x 2 + 2.212 x 2 + 1.364 x 4 = 25.898 ad/yıl

Üretilen = 2.506 ad/yıl

Dışarıdan temin edilen = 25.898 - 2.506 = 23.392 ad/yıl



TABLO : IV YILLIK TÜKETİM KAPASİTESİ (Ana, Yardımcı ve Ambalaj Maddeleri) Sayfa(4)

Madde Kodu	Ticari ve Teknik İsmi	Birim	Miktar	
			Rakam ile	Yazı ile
	Altı Köşe Çelik Mil	ton	45	Kırkbeş ton
	Makas Çeliği	ton	331	Üçyüzotuzbir ton
	Pik Döküm	ton	331	Üçyüzotuzbir ton
	Çelik Sac	ton	376	Üçyüzyetmişaltı ton
	Çelik Boru	ton	90	Doksan ton
	Yuvarlak Çelik	ton	211	İkiyüzonbir ton
	Platin	ton	120	Yüzyirmi ton
	Fren cırcırı	ad	23.392	Yirmüçbinüçyüzdoksani ad
	Rulman	ad	18.000	Onsekizbin ad
	Fren Körüğü	ad	18.000	Onsekizbin ad
	S-Cam Mili	ad	18.000	Onsekizbin ad
	Keçe	ad	18.000	Onsekizbin ad
	Beyaz Plastik	ad	18.000	Onsekizbin ad
	Fren Pabucu	ad	36.000	Otuzaltıbin ad
	Fren Balatası	ad	36.000	Otuzaltıbin ad
	Porya	ad	18.000	Onsekizbin ad
	Percin	kg	2.000	İkibin kg
	M 16 Civata	ad	24.000	Yirmidörtbin ad
	M16 Somun	ad	24.000	Yirmidörtbin ad
	M18 Civata	ad	66.000	Altmışaltıbin ad
	M18 Somun	ad	45.000	Kırkbeşbin ad
	M10 Civata	ad	66.000	Altmışaltıbin ad
	M10 Somun	ad	45.000	Kırkbeşbin ad
	Tozaltı Kaynak Teli	ton	17	Onyeri ton
	Gazaltı Kaynak Teli	ton	26	Yirmik 'tı ton
	Elmas Uç	ad	6.000	Altıbin ad
	Gres Yağı	kg	8.640	Sekizbinaltıyüzkırk kg
	Boya	ton	2	İki ton

İş bu kapasite raporu4..... sayfadır ve firmanın TOBB tarafından 07.04.2004 tarih ve 004778 sayı ile onaylı; kapasite raporunu geçersiz kılar.

KONYA SANAYİ ODASI ONAYI  H.İbrahim KAPALAROĞLU GENEL SEKRETER	T.O.B.B. ONAYI  Ahmet FERİHA SANAYİ MÜDÜRÜ	T.O.B.B. ONAY TARİHİ ve NO: 05.05.2005 - 13233269649
---	---	--

Bu kapasite raporu 1. sayfada Birlikçe tespit edilen "Geçerlilik süresi sonu"na kadar yürürlüktedir.

Şirket ihraç ettiği ürünlerden 20 adet Esp Pompayı ihraç kayıtlı olarak almış ve ihraç etmiştir. YMM yaptığı incelemede o mala ilişkin KDV'nin Yüklenilen KDV'ye dahil edilmediğini yaptığı hesaplamalardan tespit etmiştir.

Yukarıda sayılan malların dışındaki diğer malların işletme dışından temin edildiği ve bu mallara ilişkin ödenen KDV'nin yüklenilen KDV'ye dahil edilmesinin uygun olduğu tespit edilmiştir. YMM bu incelemeler sonunda ihracat dolayısıyla iadesi istenilen KDV'nin doğru olduğu kanaatine varmıştır. KDV İade raporuna eklenmek üzere ise aşağıdaki liste hazırlanmıştır.

ABC OTOM.MAK.SAN.ve TİC.LTD.ŞTİ.'NİN YÜKLENİLEN KDV LİSTESİ

S.N.	Fat.Tar.	F.No.	İşletme Unvanı	V.D.	Vergi No	Malın Cinsi	Miktar	Tutar	İnd.KDV
1	4.8.06	2648	Acem Çelik İml.ve Tic.A.Ş.	Beyşehir	3336665214	Çelik-Sac	2687	4.330,26	779,45
2	4.8.06	2645	“	“	“	Sac-Çelik	316	1.219,40	219,49
3	5.8.06	2654	“	“	“	Sac-Çelik	316	1.219,40	219,49
4	4.8.06	2657	“	“	“	Sac-Çelik	334	1.360,10	244,82
5	4.8.06	2659	“	“	“	Sac-Çelik	476	1.969,80	354,57
6	5.8.06	6857	Asıl Madeni Yağ San.Tic.Ltd.Şti.	Selçuk	4325689654	Mad. Yağ	1	80,51	14,49
7	3.8.06	6523	“	“	“	Balata	76	1.000,00	180,00
8	1.4.86	6535	“	“	“	Balata	389	5.000,00	900,00
9	3.8.06	6529	“	“	“	Balata	76	1.000,00	180,00
10	3.8.06	6525	“	“	“	Balata	76	1.000,00	180,00
11	3.8.06	6530	“	“	“	Balata	157	2.000,00	360,00
12	10.8.06	6601	“	“	“	Balata	149	6.217,16	1.119,09
13	1.8.06	6542	Beyşehir Körük San.Ltd.Şti.	Beyşehir	2223654444	S.Körük	40	3.340,00	601,20
14	6.8.06	1356	Çukurağıl Profil İml.A.Ş.	Beyşehir	2254486321	Demir	136	695,47	125,18
15	2.8.06	5461	Davdash Otomotiv San. ve Tic.Ltd.Şti.-	Karaman	5668997412	Kampana	234	1.000,00	180,00
16	4.8.06	5485	“	“	“	Kampana	1203	5.000,00	900,00
17	3.8.06	5476	“	“	“	Kampana	234	1.000,00	180,00
18	2.8.06	5463	“	“	“	Kampana	234	1.000,00	180,00
19	3.8.06	5478	“	“	“	Kampana	286	1.500,00	270,00
20	3.8.06	86578	Deha Otomotiv A.Ş.	Meram	7864734955	T.Makas B.	20	317,00	57,06
21	3.8.06	6542	Derebağ Döküm San. ve Tic.Ltd.Şti.	Selçuk	5126354888	Döküm	1654	4.461,48	803,07
22	4.8.06	6554	“	“	“	Döküm	587	1.363,00	245,34
23	4.8.06	6556	“	“	“	Döküm	689	1.974,00	355,32
24	18.8.06	75321	Doğanlar Kampana San.Tic.Ltd.Şti.	Selçuk	3356885794	Kampana	55	4.569,55	822,52
25	3.8.06	7986	Dökdök Döküm San. ve Tic.Ltd.Şti.	Mevlana	4236517894	Döküm	2698	10.905,84	1.963,05
26	20.8.06	8524	Fulkar Otomotiv A.Ş.-	Mevlana	5942315645	Fren Cırcırı	80	3.920,00	705,60
27	20.8.06	8525	“	“	“	Perçin	90	720,00	129,60
28	20.8.06	8526	“	“	“	Diyafram Lastiği	30	92,10	16,58
29	1.8.06	82645	Gafar Makas San.tic.Ltd.Şti.	Selçuk	9998521477	Z Makas	15	2.294,40	412,99
30	7.8.06	3428	Güç Hidr.San.Tic.A.Ş.	Mevlana	8886571548	H.Y.Ventili	9	360,00	64,80
31	6.8.06	76548	Hashüs Otomotiv San.Tic.Ltd.Şti.	Meram	1426545845	Caplin	20	87,50	15,75

32	2.8.06	4257	Kale Çelik İmal.Paz.San. ve Tic.A.Ş.	Selçuk	3254448641	Sac-Çelik	587	2.558,16	460,47
33	1.8.06	8698	Karalar Döküm San.ve Tic.Ltd.Şti.	Meram	5624578642	Döküm	214	1.222,00	219,96
34	2.8.06	8710	"	"	"	Döküm	214	1.222,00	219,96
35	4.8.06	95123	Kaya Bijon İml.Tic.A.Ş.	Selçuk	0045617521	Bijon	600	708,40	127,51
36	1.8.06	4785	Reyhan Boya ve Kimya San.Tic.Ltd.Şti.	Manisa	4446527824	Boya,Tiner	4	26,00	4,68
37	2.8.06	4792	"	"	"	Boya,Tiner	15	109,35	19,68
38	2.8.06	4795	"	"	"	Boya,Tiner	4	26,00	4,68
39	2.8.06	4796	"	"	"	Boya,Tiner	6	29,00	5,22
40	2.8.06	4799	"	"	"	Boya,Tiner	6	42,00	7,56
41	5.8.06	9458	Şaheser Otomotiv A.Ş.	Selçuk	7531590000	Makas	84	510,04	91,81
42	6.8.06	9470	"	"	"	Makas	246	2.032,87	365,92
43	5.8.06	9461	"	"	"	Makas	84	510,04	91,81
44	5.8.06	9467	"	"	"	Makas	113	799,67	143,94
45	5.8.06	9462	"	"	"	Makas	94	554,68	99,84
46	2.8.06	43912	Tiktak Otom.San.Tic.Ltd.Şti	Meram	0680890054	K.k.Ventili	30	1.312,20	236,20
47	2.8.06	5798	Yeğren Oksijen A.Ş.	Beyşehir	6218880450	Oksijen	5	57,20	10,30
48	3.8.06	5802	"	"	"	Oksijen	22	240,57	43,30
49	2.8.06	5799	"	"	"	Oksijen	5	57,20	10,30
50	3.8.06	5805	"	"	"	Oksijen	11	63,80	11,48
51	3.8.06	5809	"	"	"	Oksijen	9	92,40	16,63
52	1.8.06	3951	Yenidoğanlılar Profil İml.Paz. ve Tic.Ltd.Şti.	Beyşehir	3987645555	Demir	32	165,36	29,76
53	3.8.06	3963	"	"	"	Demir	32	165,36	29,76
54	2.8.06	3953	"	"	"	Demir	25	184,44	33,20
55	3.8.06	3966	"	"	"	Demir	58	267,12	48,08
YÜKLENİLEN KDV TOPLAMI								83.952,83	15.111,51

Yukarıda yapılan hesaplamalarda belirlenen yüklenilen KDV'nin iade olarak alınması veya herhangi bir vergi borcuna mahsup edilmesi halinde şirketin yapması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

136 Vergi Dairesinden Alacaklar	15.111,51	
		192 Devreden KDV 15.111,51
102 Bankalar	15.111,51	
		136 Vergi Dairesinden Alacaklar 15.111,51
360 Öd.Vergi ve Fonlar	15.111,51	
		136 Vergi Dairesinden Alacaklar 15.111,51

4.10. YMM KDV İADESİ TASDİK RAPORU

Yeminli Mali Müşavir Mustafa Sönmez tarafından ABC Otomotiv Mak. ve San.Tic.Ltd.Şti.'nin Ağustos 2006 dönemi için düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporu aşağıdaki gibidir.

4.10.1. Rapor Teslim Tutanak

TESLİM TUTANAĞI

Meram Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 111 222 7447 sicil numaralı mükellefi **ABC Otomotiv Makine ve Sanayi Ticaret Ltd. Şti'nin Ağustos 2006** dönemi hesaplarının KDV Kanunu'nun 11. maddesinde yer alan İhracat ve İhraç kayıtlı teslimler dolayısıyla KDV İadesi yönünden incelenmesi sonucu düzenlenen 25/10/2006 tarih ve YMM-632456897/897-06/150 sayılı **Yeminli Mali Müşavirlik KDV İadesi Tasdik Raporu 2'**şer nüsha olarak teslim edilmiştir.

Teslim Eden
Mustafa SÖNMEZ
Yeminli Mali Müşavir

Teslim Alan
.....
Vergi Dairesi Müdürü

4.10.2. Rapor Kapak

Rapor Sayısı :YMM-632456897/897-06/150

Konya

Rapor Ekleri :Dizi pusulasındadır.

25/10/2006

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ TASDİK RAPORU

İncelemeyi Yapan YMM'nin:

Adı Soyadı : Mustafa Sönmez

Bağlı Olduğu Oda : ANKARA YMM ODASI - 565

Büro Adresi : Kule İşMerkezi A Blok K:8/805 - KONYA

Telefon Numarası : 0 332 650 56 89

Dayanak Sözleşmenin:

Günü : 01.10.2006

Sayısı : 150

Mükellefin:

Adı Soyadı (Ünvanı) : ABC Otomotiv Mak. ve San.Tic.Ltd.Şti.

İşi : Otomotiv Yedek Parça İmalatı

Adresi : Havzan M.Kurtuluş C. No:14 Meram-KONYA

Vergi Dairesi : Meram

Vergi Numarası : 111 222 7447

Telefon Numarası : 0 332 350 00

İncelemenin Dönemi : Ağustos 2006

SONUÇ : Fiili durumun,muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyannamenin ilgili mevzuata uygunluğu araştırıldıktan sonra, Ağustos 2006 döneminde İhracat teslimleri nedeniyle 15.111,51 YTL, İhraç kaydıyla teslimler sebebiyle de 8.375,40 YTL, olmak üzere toplam 23.486,91 YTL tutarındaki KDV'nin adı geçen kuruma iade edilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

4.10.3. Rapor

I- GENEL BİLGİ :

Meram Vergi Dairesi'nin 111 222 7447 sicil numaralı mükellefi ABC Otomotiv Makine ve Sanayi Ticaret Ltd. Şti, Ağustos 2006 döneminde K.D.V. Kanunu'nun 11. maddesinde yer alan ihracat ve ihraç kayıtlı satışlar kapsamındaki işlemlerinden dolayı, KDV iadesi talebinde bulunmuştur. (Ek-1) Söz konusu iade talebinin Yeminli Mali Müşavirliğimce incelenmesi sonucunda bu rapor düzenlenmiştir.

Şirkete Ait Bilgiler Aşağıdaki Gibidir.

- ♦ **Adresi** : Havzan M.Kurtuluş C. No:14 Meram-Konya
- ♦ **Ticaret Sicil No** : 25894 (Ek-2)
- ♦ **İştilal Konusu** : Otomotiv Yedek Parça İmalatı
- ♦ **Şirketin kanuni temsilcisine imza sirküleri,nüfus cüzdan sureti ve ikametgah senedi örnekleri,**

Raporumuz ekindedir. (Ek-3)

♦ **Şirket ortaklarına ilişkin bilgiler de şöyledir.**

<u>Adı ve Soyadı</u>	<u>HisseNispeti</u>	<u>Adres</u>	<u>Vergi Dairesi Sicil</u>
<u>No</u>			
Ali Dağ 6589	%50	Zafer C.No5-Konya	Meram -635 123
Hasan Dağ 7569	%50	Zafer C.No5-Konya	Meram -635 123

- ♦ **Şirkete Ait İletişim Araçları** : Yasal defterlere kayıtlıdır.
Tel : 0 332 350 00 00
Faks : 0 332 350 00 01
- ♦ **Kredi Kullanımı** : Önceki yıl büyük bir kısmı Garanti Bankasından olmak üzere toplam 965.850,00 YTL'lik kredi kullanılmıştır.
- ♦ **Bir önceki yıl üretim tutarı** : 2005 yılında üretilen ve satışı yapılan mamuller toplamı 26.617.950,27 YTL'dir.
- ♦ **Bir önceki yıl ihracat tutarı** : 2005 yılında 20.816.418,12 YTL'lik ihracat yapılmıştır.
- ♦ **Bilanço ve Gelir Tablosu** : Raporumuz ekindedir. (Ek-4)

♦ **Şirketin Muhasebe Yetkilisi** : Şirketin muhasebe işlemleri, Konya SMMM

Odası'nın M – 1452 numarasında kayıtlı üyesi ve Selçuk Vergi Dairesi'nin 036 046 5566 sicil numaralı mükellefi Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Hamdi KARAÇAY tarafından yürütülmektedir.

♦ **Çalıştırılan Personel Sayısı** :

İhracattan 6 ay önceki ve sonraki işçi sayısı								
Şubat 2006	Mart 2006	Nisan 2006	Mayıs 2006	Haziran 2006	Temmuz 2006	Ağustos 2006	Eylül 2006	Ekim 2006
95	98	98	98	90	89	93	93	92

♦ **Kapasite Raporu ve**

Sanayi Sicil Belgesi, : Raporumuz ekindedir. (Ek-5)

Kapasite Raporunun tarih ve sayısı; 25.04.2005 ve 2005/11 olup 18.01.2007 tarihine kadar geçerlilik süresi bulunmaktadır. Raporda, işyerinde bulunan şirkete ait makine ve tesisat sayılmış yıllık üretim kapasitesi; bijon 26.180 adet, Somun 43.633 adet, Pabuç Makarası 8.727 adet, Pabuç Makarası Pimi 6.545 adet, Pabuç Pernosu 3.079 adet, Keçe Yatağı 2.618 adet, Yüksük 13.090 adet, Yay 2.618 adet, Makas Pernosu 1.455 adet, Fren Cırcırı 1.870 adet, İspit Ters Makas Dingili 1.120 adet, Pilot Dingil 537 adet, Çift Lastik Dingil 537 adet, Lobel Dingil 537 adet olarak tespit edilmiştir. Belgede ayrıca söz konusu maddelerin imalatıyla ilgili hesaplamalara yer verilmiştir.

Sanayi Sicil Belgesi ise 28.05.2004 tarih ve 896230 sayılı olup anılan belgede üretimin konusu; bijon, somun, Pabuç Makarası, Pimi ve pernosu, keçe yatağı, yüksük, yay, makas pernosu, fren cırcırı, pilot dingili, çift lastik dingili, lobel dingil, ispit ters makas dingili, olarak belirlenmiştir.

♦ **İşyerinin Durumu** : 3.000 m² arazi üzerinde kurulu ve 900 m²

kapalı alandan müteşekkil olan işyeri, şirket ortaklarından Hasan Dağ'ın mülkü olup yıllık 4.500 YTL'ye kiralanmış ve faaliyet konusu üretimi gerçekleştirecek makine ve teçhizata sahip olduğu ve belirtilen adreste başka bir şirketin faaliyet göstermediği tespit edilmiştir.

♦ **Sermayesi** : 31.12.2005 tarihi itibarıyla şirketin sermayesi

5.000.000,00 YTL olup tamamı ödenmiştir.

♦ **Ödeme Durumu** : Mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemelerin

kasadan nakitle veya Albaraka Türk, Kuveyt Türk, T.İş Bankası çekleri ve havalesi ile yapılmaktadır. Mal hareketi ile ilgili ödemeler gerçek durumu yansıtmaktadır.

II- USULE İLİŞKİN İNCELEMELER:

A- Defterlerin Tasdiki:

Şirketin 2006 takvim yılına ait defterlerin tasdik durumuna ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Defterin Adı	Tasdik Makamı	Tasdik Tarih ve No.su
Yevmiye Defteri	Konya 8. Noteri	23/12/2005 - 57926
Envanter Defteri	Konya 8. Noteri	23/12/2005 - 57925

B- Kayıt Nizamı Ve Belgeler:

Ödevli kurumun defter kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve tek düzen hesap planına uygun olarak V.U.K.nun 215-219.maddelerine göre tutulduğu, kayıtların dayanağı olan belgelerin yönetmelik hükümlerine uygun olduğu, görülmüştür.

III- HESAP İNCELEMELERİ :

A- KURUMUN BEYANI:

Şirket tarafından 2006 / Ağustos vergilendirme dönemine ilişkin olarak Vergi Dairesine verilen KDV beyannamesinde bildirilen;

Teslim Ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel	377.306,45 YTL
İhracat İstisnası Kapsamındaki Teslimlerin Tutarı	98.260,28 YTL
İhraç Kayıtlı Teslimlerin Tutarı	46.530,00 YTL
İhracat Nedeniyle Yüklenilen Ve İadesi İstenilen KDV	15.111,51 YTL
İhraç Kayıtlı Satışlar Nedeniyle Hesaplanan KDV	8.375,40 YTL

Kurumun ilgili dönem KDV beyanına ilişkin diğer bilgiler rapora ekli KDV beyanname örneğinde ayrıntılı olarak görülmektedir.(Ek-6)

B- YAPILAN İNCELEMELER:

Şirketin ilgili döneme ait KDV beyannamesinde yer alan Hesaplanan KDV", "İndirilecek KDV" ve "İadesi Talep Edilen KDV" bir bütün halinde analitik incelemeye tabi tutulmuş ve inceleme sonuçları aşağıdaki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

1) Hasılat İncelemeleri :

ABC Otomotiv Makine ve Sanayi Ticaret Ltd. Şti'nin; Ağustos 2006 dönemine ait toplam satış hasılatı, 377.306,45 YTL olup bu tutarın, 98.260,28 YTL'si ihracat istisnası kapsamında yapılan mal teslimlerine, 46.530,00 YTL'si ihraç kayıtlı satışlara, kalan kısmı ise yurt içi satışlara aittir.

İlgili döneme ait ihracat ve ihraç kayıtlı satış işlemlerinin dökümü; satış faturaları ve gümrük beyannameleri itibariyle aşağıya çıkarılmıştır.

G.B. Tarih Ve Sayısı	Gümrük Müd.	Fiili İhraç Tarihi	İhraç Edilen Emtianın Cinsi	Tutarı	Fatura Tarih-No
İHRACATLA İLGİLİ BİLGİLER					
08/08/06 06060500 EX002805	KONYA	09/08/06	Dingil Kovanı 33	9.900 USD 14.447,07	08/08/06 065844
09/08/06 06060500 EX002824	KONYA	13/08/06	Pilot Dingil Full Set 3 Dingil 17 Bijon 600 Süspansiyon Körük 40 T.Makas Bağlantı 39 Ventil 15 Z Makas 1 Shell-Rts Madeni Yağ 1 Pompa (Esp) 20 Caplin 20	44.155 USD 64.382,41	08/08/06 065845
24/08/06 8389	TAŞUCU	24/08/06	Fren Cırcırı 80 Perçin 90 Diyafram Lastiği 30 Balata 149 Kampana 55	19.430,80	23/08/06 065847
TOPLAM				98.260,28	
İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARLA İLGİLİ BİLGİLER					
04/08/06 06610100 EX004777	TRABZON	07/08/06	Pilot Dingil Full Takım 6	43.530,00	02/08/06 225212
17/08/06 06330100 EX042884	MERSİN	22/08/06	Pilot Dingil 2	3.000,00	15/08/06 225246
TOPLAM				46.530,00	

Kurumun, anılan dönemde yukarıdaki tabloda dökümü yazılı satış faturalarına istinaden ihracat nedeniyle yurt dışındaki müşterilerine ve ihracat kayıtlı olarak da ihracatçı işletmeye satmış olduğu emtiaların tamamı, hıızalarında gösterilen gümrük beyannamelerine uygun olarak ihraç edilmiştir. Satış faturalarının ve gümrük beyannamelerinin gerçek ve doğru olduğu kanaatine varılmıştır.

Yurt dışı satış faturası ile gümrük beyannamesinin karşılaştırmalı olarak incelenmesi sonucunda, söz konusu emtiaların tamamının ihraç edildiği, ihracat bedelinin döviz olarak yurda getirildiği, 601 Yurt Dışı Satışları hesabında hasılat olarak gösterildiği ve T.İş Bankası Karatay Sanayi Sitesi Şubesi hesabına intikal ettirildiği, ihraç kayıtlı satışla ilgili ihracat bedellerinin de döviz olarak yurda getirildiği ve ilgili işletmelerin hesabında izlendiği, tespit olunmuştur. İlgili döneme ilişkin gümrük beyannameleri ile satış faturaları ve bunların dökümünü gösteren liste rapora eklenmiştir.(Ek-7)

ABC Otomotiv Makina ve Sanayi Ticaret Ltd. Şti, imalatçı bir işletme olup yukarıda ihraç ettiği ve ihraç kayıtlı olarak sattığı otomotiv yedek parçalarının büyük bir kısmının imalatı, şirketin aktifinde kayıtlı makinalarla kendisi tarafından yapılmıştır.

İşyeri ve işyerinde bulunan üretim araçlarıyla ana ve yardımcı ham maddelerin, kullanılan enerjinin, ihraç edilen malların üretimine yeterli kapasitede olduğu ve defter kayıtlarında yer aldığı, görülmüştür.

İhraç edilen makine ve cihazların üretim verilerine göre imalatında kullanılması gereken ilk madde ve malzemelerle enerji,işçilik gibi unsurların imalattaki fire payları da (sac,demir,profil gibi ana maddelerde %2 ile 5) göz önünde bulundurularak hesaplanan yüklenilen KDV tutarları, rapora ekli tabloda ayrıntılı olarak gösterilmiştir. (Ek-8)

İhraç edilen malların imalatıyla ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alımlarının bu çerçevede doğru ve gerçek olduğu, yapılan harcamaların otomotiv yedek parça imali işinden kaynaklanan zorunlu giderler kapsamında olduğu, temin edilen belgelerin V.U.Kanunu hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş ve kanuni defterlere kaydedilmiş olduğu, anlaşılmıştır.

2- İndirilecek KDV'ye İlişkin Alt İşletme İncelemeleri:

Müşavirliğimce ABC Otomotiv Makine ve Sanayi ve Ticaret Ltd.Şti.'nin anılan döneme ait mal ve hizmet alımları, 3568 Sayılı SM,SMMM ve YMM Kanunu'nun 1,20,27 ve 29 sayılı Genel Tebliği hükümlerine uygun olarak indirilen KDV toplamının (Ek-9) % 80'inden fazlası itibariyle karşıt incelemeye tabi tutulmuştur.

Yapılan karşıt incelemelerde ilgili işletmelerca tanzim edilmiş olan faturaların kayıtlara intikal ettirildiği faturalarda yer alan Katma Değer Vergilerinin ilgili dönemlere ait KDV beyannamelerine dahil edilerek beyan edildiği, tespit edilmiştir.

Düşük tutarlar içeren diğer faturalar için ayrıca karşıt incelemeye gidilmemiş ancak mükellefiyet ve beyanları itibariyle haricen araştırmaları yapılmıştır.

Bu verilere göre kurumun ilgili dönemdeki alışlarıyla ilgili olarak yapılan karşıt inceleme yeterli düzeyde olup söz konusu karşıt incelemelere ilişkin olarak düzenlenen 18 adet tutanak ve teyit yazısından 10 adedi raporumuza eklenmiştir.(Ek-10) Diğer tutanaklar dosyamızda mevcut olup istenildiğinde ibraz edilebilecektir.

3- İadeye Hak Kazanılan KDV:

Müşavirliğimce imalatçı şirketin inceleme dönemine ait KDV Beyanı, 3568 Sayılı SM,SMMM ve YMM Kanunu'nun 1,20,27 ve 29 sayılı Genel Tebliği hükümlerine uygun olarak incelemeye tabi tutulmuş mal ve hizmet alış ve satış faturalarının gerçek durumu yansıttığı ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olduğu, anlaşılmıştır.

Kurum tarafından iadesi talep edilen KDV'nin, K.D.V.K.nun 11. madde kapsamında yapılan ihracat ve ihraç kayıtlı satışlar nedeniyle indirimle giderilemeyen KDV olduğu, tespit edilmiştir.

Müşavirliğimce yapılan ve yukarıda açıklanan incelemeler neticesinde; anılan kurum tarafından ilgili dönemde ihracat ve ihraç kaydıyla teslimler dolayısıyla yüklenilen ve indirimle giderilemeyen;

İhracat teslimleri nedeniyle	15.111,51 YTL,
İhraç kayıtlı teslimlerden dolayı	8.375,40 YTL,

olmak üzere toplam 23.486,91 YTL, tutarındaki KDV'nin, KDV Kanunu'nun 11 ve 32. maddelerine göre ödevli kuruma ret ve iade edilmesi gerektiği sonuç ve kanaatine varılmıştır.

IV- SONUÇ :

Meram Vergi Dairesi'nin 111 222 7447 sicil numaralı mükellefi ABC Otomotiv Makina ve Sanayi Ticaret Ltd. Şti'nin; Ağustos 2006 dönemi hesaplarının, K.D.V.Kanunu'nun 11.maddesinde yer alan ihracat ve ihraç kayıtlı teslimlerden dolayı KDV iadesi yönünden incelenmesi neticesinde;

1- Fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerin ve buna ilişkin beyannamenin ilgili mevzuata uygunluğu araştırılmış olup kurumun alış ve satış faturalarının gerçek mal hareketini yansıttığı, bunlarla ilgili muhasebe kayıtlarının usulüne uygun olduğu,

2- Vergi dairesine verilmiş bulunan KDV beyannamesinin yasal defter kayıtlarına uygun olduğu,

3- Aynı kanunun 11 ve 32. maddeleri uyarınca, ilgili dönemde şirket tarafından gerçekleştirilen ihracat ve ihraç kaydıyla teslimler dolayısıyla yüklenilen ve indirimle giderilemeyen;

İhracat teslimleri nedeniyle	15.111,51 YTL,
İhraç kayıtlı teslimlerden dolayı	8.375,40 YTL,

olmak üzere toplam 23.486,91 YTL, tutarındaki KDV'nin, Gümrük Beyannamelerinin teyidi alındıktan sonra* adı geçen kuruma iade edilmesi,

Gerektiği sonucuna varılmıştır.

Mustafa SÖNMEZ
Yeminli Mali Müşavir

RAPOR EKLERİ :

- 1- KDV İade Sözleşmesi
- 2- Oda Sicil Kayıt Sureti
- 3- İmza Sirküleri N.Cüzdan Sureti
ve İkametgah Senedi Örnekleri
- 4- Bilanço Ve Gelir Tablosu
- 5- Kapasite Raporu Ve Sanayi
Sicil Belgesi
- 6- KDV Beyannamesi
- 7- Gümrük Beyannameleri ile
satış faturaları ve listesi
- 8- Yüklenilen KDV Listesi
- 9- İndirilecek KDV Listesi
- 10- Karşıt İnceleme Tutanakları
- * Taşucu Gümrük Müdürlüğüne ait teyit yazısının
aslı ilgili G.B.nin ekindedir.

SONUÇ

Ülkemizin sürekli dış ticaret açığı ile karşı karşıya bulunması ihracatın önemini giderek artırmaktadır. Sorunun çözümünde etkili olabilecek en iyi yöntemlerden biride ihracatın ve ihracatçının teşvik edilmesi olarak görünmektedir. Bu nedenle 3065 Sayılı KDVK'da, KDV yönünden ihracatçılara sağlanan ihracat istisnasının yerinde ve faydalı bir uygulama olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, ihracatçılara KDV istisnasının devamı ve istisnanın karmaşık yapısını en aza indirmek için yeni yasal düzenlemeler gerekmektedir. İhracatçıların ihraç konusu ürünün üretimi veya tedariki ile yurtdışında alıcısının bulunmasının dışında ürünün yurt dışı edilmesi ve sonrasında karşılaştıkları iş yükünün azaltılması, onların daha etkin ve verimli olmasını sağlayacak, dolayısıyla üretime ve pazarlamaya daha çok zaman ve enerji harcanarak ihracatın artırılmasının önü açılmış olacaktır. Nitekim bu yönde çalışmalar yapılmakta, ancak gerektiği gibi uygulamaya geçirilememektedir. Örneğin, yapılan tez çalışmasına son şeklinin verildiği Mayıs 2007 dönemi itibariyle ihracatçıya sağlanan kolaylıklarla ilgili şu düzenlemeler son derece yerindedir. Söz konusu düzenlemelerden birkaçı ve sağladığı kolaylıklar şöyle özetlenebilmektedir.

Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 4 Nisan 2007 tarih ve 2007/19 sayılı genelgesi ile 1 Mayıs 2007 tarihinden itibaren ihracat için düzenlenen gümrük beyannamelerine “fiili ihracat tarihi” kaşesi vurulmayacak ve iç gümrükte işlem tamamlandıktan sonra ihracatçı nüshası doğrudan ihracatçıya verilecek, TIR sınır kapısından çıktığı anda, iç gümrükte açılmış olan ihracat beyannamesi, elektronik ortamda otomatik olarak kapatılacaktır. Böylece, ihracat için düzenlenen gümrük beyannamelerinin geç kapatılması nedeniyle, KDV iadesi işlemlerinde yaşanan gecikmeler ortadan kalkarak, ihracatçının yüklendiği KDV daha kısa sürede kendisine dönmüş olacaktır. Ayrıca vergi dairelerinin noter onaylı olarak istedikleri gümrük beyannameleri yerine, Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) sisteminde bilgilerin görülmesi yeterli olacağından buna benzer konularda ihracatçılar üzerindeki bürokrasi ve kırtasiyecilik yükünün kalkacağı, ihracatımızın gittikçe artacağı sonucu ortaya çıkmaktadır.

İhracatçıların yükümlülüklerinin azaltılarak daha etkin faaliyet gösterebilmeleri açısından iade sürecinde YMM'lerin aldığı rol de ayrı bir öneme sahiptir. YMM, ihracatçının vergi idaresi ile olan ilişkilerini düzenlemekte, vergi açısından

güvenilirliklerini artırmakta ve iadelerini çok kısa bir zaman içinde alarak onlara artı fon sağlamaktadır. Diğer taraftan KDV iade sürecinde YMM tarafından yapılan incelemeler de büyük önem taşımaktadır. Birçok alanda olduğu gibi “İhracatta KDV İadesi” sisteminde de yolsuzluklar yapılabilmektedir. Bu alandaki yolsuzluk hayali ihracat yapılması, yüklenilen vergilerin olduğundan yüksek gösterilmesi ve ihracat için katılan maliyet ve giderlere ilişkin sahte belge düzenlenmesi vb. şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa dayanılarak çıkarılan “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ve 1 sayılı Genel Tebliğinden başlayarak konu ile ilgili olarak yayımlanan ve çalışmada değinilen ilgili genel tebliğlerde YMM’lerin düzenledikleri tasdik raporları kapsamındaki işlemlerin doğru olmaması halinde ortaya çıkacak vergi cezalarından mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları şeklinde düzenlemeler yapılmıştır. Özellikle KDV iadesi ile ilgili tasdik raporları düzenlenirken tedarikçiler ve duruma göre imalatçının bir alt kademesine kadar karşıt incelemeler yapılması zorunluluğu getirilmiştir. YMM’lerin yapacakları karşıt incelemeler, ihraç konusu mal veya hizmetin üretimi veya tedariki için yüklenilen KDV’nin doğruluğunun tespit edilmesinde en etkili araçlardan biridir. Böylelikle sahte belge kullanımları da tespit edilebilmektedir. Ancak burada YMM’lerin tasdik raporları sonucu mükellefle müşterek ve müteselsil sorumlu olması, YMM’ler üzerindeki yükü artırmaktadır. YMM’lere bu konularda verilen yetki ile beklenen fayda ve yüklenilen sorumluluğun orantılı olmadığı anlaşılmaktadır. Şöyle ki; iyi niyet ve mesleki açıdan titizlik gösterilse dahi tespiti mümkün olmayacak işlemler, vergi kanunlarının uygulanmasında, tartışmaya açık veya tereddütlü olan ve tasdik raporunda açıkça belirtilen konular vb. gibi herhangi bir kasıt ve kusurun olmadığı durumlarda dahi sorumluluk bulunmaktadır. Buna karşın YMM’ler kasıt, kusur ve ihmallerinin açık ve net bir biçimde tespiti halinde sorumlu tutulsa hem işlemlerin hızlandırılması hem de güvenilirliklerinin sağlanması açısından daha faydalı sonuçlar alınabilecektir.

Çalışmada yer verilen konular özetle “İhracatta KDV İadesi” sisteminin tetkiki ve açıklanmasına dair olup, bu sistemin uygulanmasında kendisine yetki verilen YMM’lerin sistem üzerindeki rolü ve yaptıkları denetimlerle birlikte ele alınarak sistemin uygulanma usul ve esasları derinlemesine işlenmiştir. Nihayetinde görülmüştür

ki, İhracatta KDV iadesi ile ilgili yapılacak işlemlerin büyük çoğunluğunda YMM yer almak zorundadır. YMM bir anlamda devlete bağlı bir vergi denetim elemanı olarak görülmektedir. Bu düşüncenin gerçeğe yakın bir varsayım olduğu söylenebilir. Çünkü YMM anılan faaliyetlerin sürdürülmesinde çoğunlukla devletin çıkarlarını ön planda tutarak, vergi denetim elemanı gibi hareket etmektedir. Buna karşın yaptığı denetimlerde ihracatçıyı da tamamen karşısına almamaktadır. Onların hatalarını direkt cezalandırma yolunu tercih etmemektedir. İhracatçının çıkarlarını da gözetmekte ve karşılaşılabilecek olumsuzlukların kaynağına inebilmekte, yapılan hatalar sonucu alabilecekleri cezaların önceden öngörülerek hatalarının düzeltilmesinde vb. birçok konuda çıkış yolu göstermektedir.

Sonuç olarak diyebiliriz ki; YMM'ler vergi idaresi ile ihracatçı (mükellef) arasında denge faktörüdür, hem vergi idaresinin hem de ihracatçının olumsuz bir şekilde karşı karşıya gelmesini engellemekte, işlemlerin hızlandırılmasında yardımcı olarak ihracatçının önünü açmaktadır. Vergi idaresi ile ihracatçı mükellef arasındaki karşılıklı güvenin sağlanmasında köprü görevi yaparken birçok fayda da sağlayarak, KDV iade sürecini yazacakları YMM KDV İADESİ TASDİK RAPORU ile taçlandırmak suretiyle sonlandırmaktadırlar.

KAYNAKLAR

Kitaplar:

AKALIN, G. (1986). Kamu Ekonomisi, Ankara Ün. SBF Yayını, Ankara

AKGÜN. (2004). İç Hukukumuz ve Uluslararası Hukuk Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları, Y.M.M. Müşterek ve Sorumluluklarının Değerlendirilmesi, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, Ankara

AKSOY, Ş. (1999). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 5.Baskı, İstanbul

ALTINDAĞ, M. (2001). Vergi ve Revizyon Rehberi, Yaklaşım Yayınları, 2.Baskı, Ankara,

ALTUNCU, H. (2002). Vergileme Esasları Oranlar Hadler 1997-2002, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını

ATEŞLİ, E. (2003). KDV İadesi Tasdik Raporlarının Düzenlenmesi ve YMM'lerin Sorumlulukları, Türmob Yayınları-209, Ankara

CANOĞLU, M.A. ve HACIRÜSTEMOĞLU, R. (1990). Vergi Uygulamaları ve Muhasebesi, 1.Baskı, İstanbul

ERGİNAY, A. (1998). Vergi Hukuku, 16.Baskı, Ankara

HEREKMAN, A. (2001). Türk Vergi Sistemi, Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Ağustos, Eskişehir

KARLUK R. (1996). Uluslararası Ekonomi, İstanbul

KIRIKTAŞ, İ. ve TOLU, A.(1996). İhracatta KDV Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara

KIRIKTAŞ, İ. ve TOLU, A.(1999). İhracatta KDV Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2.Baskı, Ankara

- KIZILOT, Ş. (1998). Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Cilt 1, 3.Baskı,
Ankara
- KORKMAZ, Ö., BAYKARA, B., ÖZEL, S., KAZICI, S., YAĞMURLU, T. (2005)
Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları Ve Yargı
Süreci, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, Ankara
- MAÇ, M. (1995) Katma Değer Vergisi Uygulaması,, Denet Yayıncılık A.Ş., 3. Baskı
İstanbul
- MAÇ, M. (1998) Katma Değer Vergisi Uygulaması, Denet Yayıncılık A.Ş., 4. Baskı,
İstanbul
- OKTAR, K. (2001). KDV İstisnalar ve İadeler, Maliye ve Hukuk Yayınları Ankara,
Aralık
- OKTAR, K. ve TOLU, A. (1995). KDV Beyannameleri Düzenleme Rehberi, Ankara
- ÖNDER, İ. (1984). Katma Değer Vergisi, Vergi Dünyası, Kasım
- ÖZBALCI, Y. (1999). Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş
Yayıncılık, Ankara
- ÖZER, M. (1997). Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Vergi
Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim-1, Özkan
Yayıncılık, Cilt 1, 1.Baskı,
- TATLIDİL, R. ve AYAZ N. (1992). Avrupa Topluluğu 1992'de KDV Uygulamaları ve
Türkiye'ye Muhtemel Etkileri, TOBB, Ankara
- T.C. Maliye Bakanlığı Konya Defterdarlığı. (2002). Katma Değer Vergisi İstisna ve
İadeleri El Kitabı, Konya
- ULUATAM, Ö. ve METHİBAY, Y. (1999). Vergi Hukuku, 3. Baskı, Ankara

- VURAL, M. (2001). Katma Değer Vergisi İade Rehberi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, VURAL, M. (2002). Katma Değer Vergisi İade Rehberi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2.Baskı
- YANIK, Z. (2005). Muhasebe Denetimi Konferans Notları, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, Nisan, Ankara
- YILMAZ, H.G. (2004). Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, Ankara

Dergiler:

- ACAR, M. G. ve ÇALI, İ.Ç. (2006). “KDV İadesinde Mahsup Sıralaması Hakkında Uygulamada Dikkat Edilmesi Gereken Konular.” Vergi Dünyası, S.302, Ekim
- AKBAY, M. (1984). “Vergi İdaresi Açısından Katma Değer Vergisi.” Vergi Dünyası, Kasım, S.39
- AKBULUT, Y. (1998). “Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma.”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Nisan
- ALPTÜRK, E. (2006). “Yeminli Mali Müşavirlik KDV İadesi Tasdik Normları.” Vergi Sorunları, S.209, Şubat
- ATEŞLİ, E. (2002). “Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan KDV İstisnası (Yolcu Beraberinde Eşya İhracı).” Yaklaşım Dergisi, S.116, Ağustos
- BAKIR, T. (2002). “En Son Haliyle Müteselsil Sorumluluk Müessesesi.” Mükellefin Dergisi, S.117 Eylül
- BAŞ, S. A. ve AKAY, Y. (1998) “İhracatı Düzenleyen Yasal Prosedür.” Vergi Dünyası, S.201, Mayıs
- BELLEK, M. (1996). “KDV’de Hizmet İhracatı.” Mükellefin Dergisi, S.40, Nisan

- BİNGÖL, M. (1986). “Katma Değer Vergisinde 3297 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklikler.” Vergi Dünyası, Ağustos
- BOY, K. (1985). “Katma Değer Vergisinde istisnalar.” Vergi Dünyası, S.43, Mart
- BOZ, T. (2000). “İhracat, İhracat Sayılan Satış Ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet Ve Faaliyetlerde Vergi, Resim Ve Harç İstisnası” Vergi Dünyası Dergisi, S. 226
- BOZDAL, Y. (2006). “Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulamasının Esasları.” Maliye ve Sigorta Yorumları, S.466, Haziran
- ÇEÇEN, S. (1990). “İhraç Bedeli Dövizin Kısmen Yurda Getirilmesi Halinde Tecil - Terkin Uygulaması.” Vergi Dünyası, S.112, Aralık
- ÇAKAR, B. (1996). “KDV İhracat İstisnası Uygulamasında İki Sorun: Geri Gelen Mallar Ve Terkin Olunan Döviz Bedelleri.” Vergi Dünyası, S.174, Şubat
- ÇAKMAK, Ş. (2002). “Yeminli Mali Müşavirlik ve Katma Değer Vergisi İadesi.” Vergi Dünyası, S.245
- ÇAKMAK, Ş. (2005). “Yeminli Mali Müşavirlik ve Sorumluluk.” Mali Pusula, S.1, Ocak,
- ÇİLİNGİR, F. (2006). “61 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği Kapsamında (Bavul Ticareti) Yapılan Teslimlerde İade Edilecek Katma Değer Vergisi Tutarı.” Vergi Dünyası, S.302,
- DAKIN, M. (2001). “KDV’de Müteselsil Sorumluluk.” Vergi Dünyası, S.238, Haziran
- DEĞER, N. (1997). “Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu Uygulaması.” Yaklaşım Dergisi, S.52, Nisan
- DEMİR, A. (2002). “İhracatta Kıymet Farklılıkları, Hayali İhracat Ve Kara Para Aklama İlişkileri Her Kıymet Farklılığı Hayali İhracat Mıdır.” Vergi Dünyası, S.250, Haziran

- DEMİR, O. (2001). "84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği Uyarınca KDV İadesi Taleplerinin Yerine Getirilmesine İlişkin Esaslar." Vergi Dünyası, Sayı: 244, Aralık
- DEMİROĞLU, M. (1998). "Yeminli Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları." Vergi Dünyası, S.97, Kasım
- DUMAN, Ö. (2003). "Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergilerinde Verginin Mahsubu ve İadesi." Yaklaşım Yayınları, S.189, Şubat
- DUMAN, Ö. (2000). "Mal İhracatında KDV İstisnası." Vergi Dünyası, S.222, Şubat
- ELİDOLU, S. (2006). "İndirimli Orana Tabi Katma Değer Vergisinde Aylık İade Başlıyor." Vergi Sorunları, S.214, Temmuz
- GEZGİN, B. (2001). "İhracatta KDV İadesi Sistemi İçinde Yer Alan Mahsupların Örtülü Kazanç Bağlamında Değerlendirilmesi." Vergi Dünyası, S.243, Kasım
- GÜNDOĞDU, M. (2001). "Vadesi İzleyen Yıl İçinde Olan kredi Faizlerinde Dönemsellik Sorunu İle Kıst Dönem Faiz Gideri Hesaplamasına İlişkin Değerleme." Vergi Sorunları, S.151, Nisan
- GÜRAN, A. (2006). "Kıymetli Maden ve Petrol Arama Faaliyetlerinde Katma Değer Vergisi İstisnası-I." Maliye Postası Dergisi, Haziran
- GÜVEMLİ, O. (2005). "3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası'nın 15. yılı Üzerine." Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.25
- KARTAL, Z. (1997). "Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu." Vergi Dünyası, Temmuz, S.191
- KESKİN, Ş. (1995). "İthalatçı - İhracatçı Belgelerinin Niteliği Ve Belgelere İlişkin Prosedür." Vergi Dünyası, S.171, Kasım

- KIRIKTAŞ, İ. (1998). " Bir Önceki Yılda açılan Gümrük Beyannamesine Konu Olan Malın Sonraki Yılda Fiilen İhraç Edilmesi Halinde Gelirin Beyan Edileceği Yıl ve KDV İstisnası." Yaklaşım, Sayı:65, Mayıs
- KİTİŞ, N. (1985) "Katma Değer Vergisi Nasıl İşleyecektir?." Vergi Dünyası, Ocak, S.41
- KÖKBULUT, İ. (1996). "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Satışlarda (Tax Free) Kdv İadesi Yapmaya Yetkili Aracı Firmalar." Vergi Dünyası, S.175, Mart
- KÜÇÜK, M. (1999). Bakanlar Kurulu Tarafından KDV oranları indirilen Mal ve Hizmetlere İlişkin 4369 Sayılı Kanun Sonrası Vergi İadesi, Vergi Dünyası, , S.212, Nisan
- MAÇ, M. (2001). "KDV Açısından Yurtdışı Hizmet Nedir? Hizmet İhracı Nedir?." Mükellefin Dergisi, Ocak
- MAÇ, M. (2006a). "KDV İade Hakkının SSK Borcuna Mahsup Suretiyle Kullanılması." Mali Pusula, S.13, Ocak
- MAÇ, M. (2006b). "12 Dönem Teminatsız ve Raporsuz Nakden veya Mahsup Yoluyla KDV İadesi Alanların İncelemeye Sevkini Öngören Genelge ve Uygulaması." Yaklaşım Dergisi, S.157, Ocak
- ÖĞÜT, A. (2002). "KDV Uluslararası Taşımacılık İstisnası." Maliye Postası Dergisi, s. 75
- ÖĞÜT, A. (2005). "KDV'nin Konusuna Girmeyen İşlemler." Mali Pusula, Nisan
- ÖĞÜT, A. (2005). "Yeni KDV Beyannamesi: Özellik Taşıyan Bazı Mükellefler." Mali Pusula, Ocak
- ÖRMECİ, M. (1997). "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Yetki ve Sorumluluk Sınırı." Vergi Dünyası, S.195

- ÖRMECİ, M. (1990). “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler ve Tasdik Konuları.” Vergi Dünyası, , S.102, Şubat
- ÖZEL, S. (2002). “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Sorumlulukların Yaptırımları.” Muhasebe ve Denetime Bakış, S.7, Ekim
- ÖZYER, M. A. (2002). “84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğine Göre İade Taleplerinin Özel Esaslara Göre Değerlendirilmesi.” Vergi Dünyası, S.45, Ocak
- PEHLİVAN, Y. (2004). “İhraç Edilen Malın Bünyesine Giren KDV’nin Hesaplanması.” Sayıştay Dergisi, S.55, Ekim-Aralık
- PEHLİVAN, Y. (2006). “Bir Önceki Yılda Açılan Gümrük Beyannamesine Konu Olan Malın Sonraki Yılda Fiilen İhraç Edilmesi Halinde Gelirin Beyan Edileceği Yıl Ve İhracatta Kdv İstisnasının Beyan Edileceği Dönem.” Maliye Postası Dergisi, Temmuz
- TAŞYÜREK, E. (2003). “İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde KDV Uygulamaları.” Mali Çözüm, S.62, Ocak-Şubat-Mart
- TOKAT, R. (1985). “Katma Değer Vergisinde Matrah Nispet.” Vergi Dünyası, Mart, S.43
- TURAN, S. (2006). “Uluslar arası Anlaşma Hükümlerine Göre Uygulanan Katma Değer Vergisi İstisnaları.” Maliye ve Sigorta Yorumları, S.457, Şubat
- TURAN, C. ve AHİOĞLU, S. (2006). “Hizmet İhracında, KDV İstisnasının Geçerli Olabilmesi ve KDV İadesi Talebinde Bulunulabilmesi İçin Bedelin Döviz Olarak Türkiye’ye Getirilmesi Şartı Neyi İfade Etmektedir.” Vergi Dünyası, S.298, Haziran
- TURANLI, D.A. (2003). “İhraç Edilmek Koşuluyla Yapılan Satışlarda Tecil-Terkin ve İade Uygulaması.” Mali Çözüm, S.62, Ocak-Şubat-Mart

- TÜRKÖĞLU, C. (1985). “Katma Değer Vergisinde Yeni Getirilen İhracatta Vergi İadesi Düzeni ve Bazı Sorunlar.” Vergi Dünyası, S.43, Mart
- TÜYEN, Z. (1985). “Gümrük Uygulaması Açısından Katma Değer Vergisi.” Vergi Dünyası, , S.41, Ocak
- UÇAR, Ş. (1985). “KDV'de İhracat İstisnası Ve Bunun Uygulama Esasları.” Vergi Dünyası, S.46, Haziran
- UĞURLU, S. (1985). “Katma Değer Vergisinde Matrah.” Vergi Dünyası, Ocak, S.41
- UZUNOĞLU, N. (2001). “İade Hakkı Doğuran İşlemlerde İade Edilecek Katma Değer Vergisinin Hesaplanması.” Vergi Dünyası, S.243, Kasım
- ÜNALAN, S. “Türkiye’de Alışveriş Yapan Turistlere KDV İadesi.” Yaklaşım Dergisi, S.152, Ağustos
- VURAL, İ. (2006). “İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması.” Vergi Sorunları, S.208, Ocak
- VURAL, M. (1997a). “Bavul Ticaretinde Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası Uygulaması.” Vergi Dünyası, S.190, Haziran
- VURAL, M. (1997b). “KDV İade Ve Mahsup İşlemlerinde Döviz Alım Belgesi Uygulaması.” Vergi Dünyası, S.196, Aralık
- VURAL, M. (1998). “4369 Sayılı Kanunla KDVK’da yapılan Değişiklikler.” Vergi Dünyası, S.204, Ağustos
- VURAL, M. (2000). “Katma Değer Vergisinde Mahsuben İadeler.” Vergi Dünyası, S.222, Şubat
- VURAL, M. (2002). “84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğine Göre İhracatta KDV İadesinin Genel Esasları.” Vergi Dünyası, S.245, Ocak
- YAZICI, M. (1985) “Katma Değer Vergisine İlişkin Muhasebe Düzeni.” Vergi Dünyası, S.44, Nisan

YILANCI, M. ve YILDIZ, B. (2001).” YMM-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo

Denetimi Çelişkisi Mesleğin Gelişimine Etkileri.” Muhasebe Ve Denetime

Bakış, S.5

YILDIRIM, A.H. ve KOLOTOĞLU, O. (2002). “İmalatçıların İhraç Kayıtlı

Teslimlerine İlişkin Bir Öneri.” Vergi Sorunları, S.166, Temmuz

YILDIRIM, A. (1985). “KDV' nin İade Edildiği Ve Gider Yazıldığı Haller.” Vergi

Dünyası, S.46, Haziran

YÜKSEL, A. (2006). “Katma Değer Vergisi Kanunundaki İstisnalara Bakış.” Vergi

Dünyası, S.298, Haziran

Vergi Kılavuzu 2006 (Özel Ek): Vergi Sorunları, S.212, Mayıs 2006

Elektronik Kaynaklar:

AKBULAK, Y. ve TOKMAK, A. İhracatta KDV İadesi ve Dış Ticaret Sermaye

Şirketlerinin Durumu, <http://www.spk.gov.tr> (15.06.2006)

AKYOL, M. İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, <http://www.muhasibetr.com>

(27.04.2006)

ALTINDAĞ, M. Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Ve Sorumluluk Kapsamına

Alınan İşlemler, <http://www.verginet.net> (12.03.2006)

APAK, T. 2004 Yılına Girilirken Yeminli Mali Müşavirlik Ve Tam Tasdik.

<http://www.alomaliye.com> (10.04.2006)

APAK, T. İhraç Kaydıyla Teslimler Sonucu “İadesi Gereken KDV”nin Tamamı Aynı

Dönemde İade Edilemeyecektir, <http://www.alomaliye.com> (14.04.2006)

APAK, T. Hizmet İhracatı İstisnasının KDV Beyan Dönemi Ve KDV İadesinin Şartları,

<http://www.alomaliye.com> 17.06.2006

AYDEMİR, B. :(1996) “Türkiye’de katma değer vergisi uygulamasının

değerlendirilmesi ve efektif katma değer vergisi oranlarının hesaplanması.”

- Ankara: DPT. Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ağustos, <http://ekutup.dpt.gov.tr> (04.04.2006)
- AYGÜNDÜZ, H. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Hizmetinden Doğan Sorumlulukları. <http://www.vergidegundem.com> (04.05.2006)
- BİYAN, Ö. Zayi Olan Mallarda KDV Uygulaması, <http://www.muhasibetr.com> (14.06.2006)
- CELAL, Y. Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) nedir?, <http://www.sitemynet.com> (20.03.2006)
- CEYHAN, M. Serbest Bölgeler, <http://www.alomaliye.com> (04.06.2006)
- ÇETİN, S. Yeminli Mali Müşavir, <http://www.alomaliye.com> (02.03.2006)
- ÇOBAN, S. İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde KDV Uygulaması <http://www.verginet.net> (25.08.2006)
- GEZGİN, A. ve AYTÜRK, A. R. Katma Değer Vergisi İadeleri ve Muhasebeleştirilmesi, <http://www.vdd.org.tr> (24.07.2006)
- KAZICI, S. ve BAŞAĞAÇ, H. Katma Değer Vergisi İade Sistemi Ve Yeminli Mali Müşavirlerin İşlevi, <http://www.ceterisparibus.net> (02.04.2006)
- KENGER, E. Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, <http://www.muhasibe.gen.tr> (07.11.2005)
- ÖZCAN, S. Yabancı elçiliklere yapılan teslim ve hizmetlerde KDV istisnası, Finansal Forum, <http://www.turmob.org.tr> (07.08.2006)
- ÖZDEMİR, U. İhracat ve İhraç Kayıtlı Teslim Nedir?, <http://www.muhasibetr.com> (25.10.2006)
- SAĞIR, M. K. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Taraflar ve İmalatçının Katlandığı Risk, <http://www.muhasibenet.net> (27.07.2006)

SARIMEŞELİ, G. Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporları,

<http://www.ekometre.com> (02.09.2006)

ŞENALP, Ş. KDV Beyanında Tercih Değiştirilemez mi?, <http://www.alomaliye.com>

(27.10.2005)

ŞENALP, Ş. İhraç Kayıtlı Satışlar ve Özellikli Konular, <http://www.alomaliye.com>

(15.07.2006)

SEVİĞ, V. Denetim Teknikleri ve Karşıt İnceleme, <http://www.vergiturk.com>

(29.11.2005)

TOLU, A. İhracat Komisyonlarının Gider Yazılması, <http://www.euroturk.org.tr>

(25.08.2006)

<http://www.kobiline.com> (06.05.2006)

<http://www.tekinymm.com> (14.08.2006)

<http://www.istanbulymmo.org.tr> (12.09.2006)

<http://www.ram.com.tr> (18.08.2006)

<http://www.ihracatdunyasi.com> (18.08.2006)

<http://www.foreigntrade.gov.tr> (18.08.2006)

<http://www.gumruk.gov.tr> (18.08.2006)

<http://www.kobitek.com> (18.08.2006)

<http://www.die.gov.tr> (18.08.2006)

<http://www.igeme.org.tr> (18.08.2006)

<http://www.istanbulymmo.org.tr> (16.09.2006)

<http://www.bdodenet.com.tr> (15.07.2006)

<http://www.atonet.org.tr> (30.10.2005)

<http://www.pwc.com.tr> (28.10.2005)

<http://http://www.turmob.org.tr> (02.03.2006)

Kanun Maddeleri:

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 1.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 2.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 3.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 8.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 9.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 11.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 13.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 14.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 15.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 16.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 17.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 18.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 19.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 20.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 21.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 22.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 23.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 24.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 25.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 26.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 27.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 28.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 29.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 32.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 33.
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 34.
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 35.
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 36.
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 41.
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 43.
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1985). Md. 53.
3568 Sayılı SM, SMM ve YMM Kanunu. (1989). Md. 2.
3568 Sayılı SM, SMM ve YMM Kanunu. (1989). Md. 9.
3568 Sayılı SM, SMM ve YMM Kanunu. (1989). Md. 11.
3568 Sayılı SM, SMM ve YMM Kanunu. (1989). Md. 12.
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 11.
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 13.
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 19.
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 30.
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 127.
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 128.
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 135.
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 227.
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 256.
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 267.
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 371.

Sirkülerler:

KDV Sirküleri-17. 04/06/2004. KDVK-16/2004-16

KDV Sirküleri – 24. 14/01/2005. KDVK-24/2005-3

Tebliğler:

Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ, 06.01.1996 Tarih ve 22515 sayılı Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 1. 30/11/1984 Tarih ve 18591 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 4. 08/12/1984 Tarih ve 18599 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 9. 31/12/1984 Tarih ve 18622 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 11. 09/01/1985 Tarih ve 18630 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 15. 21/07/1985 Tarih ve 18818 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 16. 19/12/1985 Tarih ve 18963 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 19. 21/03/1986 Tarih ve 19054 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 20. 28/03/1986 Tarih ve 19061 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 21. 28/03/1986 Tarih ve 19061 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 23. 18/07/1986 Tarih ve 19168 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 24. 22/11/1986 Tarih ve 19289 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 26. 31/12/1987 Tarih ve 19681 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 27. 05/03/1988 Tarih ve 19745 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 29. 12/08/1988 Tarih ve 19897 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 30. 16/12/1988 Tarih ve 20021 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 38. 16/10/1991 Tarih ve 21023 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 39. 12/03/1992 Tarih ve 21169 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 43. 28/07/1994 Tarih ve 22004 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 46. 17/03/1995 Tarih ve 22230 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 49. 20/07/1995 Tarih ve 22349 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 53. 30/03/1996 Tarih ve 22596 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 62. 02/04/1997 Tarih ve 22952 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 70. 10/09/1998 Tarih ve 23459 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 71. 13/11/1998 Tarih ve 13522 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 72. 24/02/1999 Tarih ve 23621 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 73. 21/01/200 Tarih ve 23940 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 74. 14/09/2000 Tarih ve 24170 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 82. 10/05/2001 Tarih ve 24398 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 83. 29/06/2001 Tarih ve 24447 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 84. 23/11/2001 Tarih ve 24592 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 86. 05/07/2002 Tarih ve 24806 No'lu Resmi Gazete

KDVK Genel Tebliği 91. 28/02/2004 Tarih ve 25387 No'lu Resmi Gazete

SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 1, 18/02/1990 Tarih ve
20437 No'lu Resmi Gazete

SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 6, 21/10/1992 Tarih ve
21382 No'lu Resmi Gazete

SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 8, 15/04/1993 Tarih ve
21553 No'lu Resmi Gazete

SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 9, 29/07/1993 Tarih ve
21652 No'lu Resmi Gazete

SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 11, 16/12/1993 Tarih ve
21790 No'lu Resmi Gazete

SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 15, 28/02/1995 Tarih ve
22216 No'lu Resmi Gazete

SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 19, 08/11/1995 Tarih ve
22457 No'lu Resmi Gazete

SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 20, 19/02/1996 tarih ve
22559 No'lu Resmi Gazete

SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 21, 07/02/1997 tarih ve

22901 No'lu Resmi Gazete

Takas Veya Bağlı Muamele Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin Tebliğ, 06 Haziran 2006

Tarihli 26190 Sayılı Resmi Gazete

Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin Tebliğ, Tebliğ No: İhracat 2006/ 3,

Tarih:06.06.2006 No: 145