



İHRACATTA KDV İADESİ SEMİNER NOTLARI

HAZIRLAYAN VE SUNAN
Alptekin YÜCEBAŞ
Yeminli Mali Müşavir

24 Şubat 2021



KDV'NDE İHRACAT İSTİSNASI VE GENEL OLARAK İHRACATTA KDV İADESİ

A. GENEL BİLGİLER

1. KDV'NİN KONUSU

- KDV'nin konusuna giren işlemler, 3065 sayılı Kanunun 1'inci maddesinde sayılmıştır.
- Türkiye'de yapılan **ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti** kapsamında yapılan teslim ve hizmetler ile mal ve hizmet ithalatı

Mal teslimi veya hizmet ifalarının verginin konusuna girebilmesi için, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış olmaları gerekir. İthalatta ise prensip olarak her türlü mal ve hizmet ithali vergiye tabidir.

2. KDV' NDE VERGİLEME İLKESİ (UYGULAMA)

KDV tabi işlemlerinin vergilendirilmesi açısından; Destinasyon ve Orijin olmak üzere iki ilke kabul edilmiş bulunmaktadır.

- Destinasyon İlkesi: Mal ve hizmetlerin nihai olarak tüketildikleri veya faydalandıkları ülkede vergiye tabi tutulmasını öngörmektedir.
- Orijin İlkesi: Mal ve hizmetlerin dış ticaret dahil üretildikleri ülkede vergilendirilmesini öngörmektedir.

KDV'nde prensip itibarıyla destinasyon ilkesi benimsenmiştir.

3. KDV İSTİSNALARI

KDV'nde İstisnalar Kanununun 2'nci Kısmında düzenlenmiştir.

- Genel Kural verginin konusuna girmeyen veya vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV'nin mükellef tarafından indirim konusu yapılamaması, bu yükün gider olarak dikkate alınması gerekir. (KDVK md. 30/a ve 58)
- Ancak KDVK'nun 32'nci maddesinde istisna edilmiş işlemlerden; ihracat istisnası, Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna, Taşımacılık İstisnası ve diplomatik

istisna işlemleri ve Bakanlığın uygun gördüğü hususlarda yüklenilen KDV'nin indirimine imkan tanınmış, indirim yolu ile telafi edilemeyen KDV'nin ise iade yolu ile giderilmesi öngörülmüştür. (Tam istisna)

- Tam istisna dışındaki diğer bütün istisnalar için yüklenilen KDV'nin indirimi mümkün değildir. (Kısmi istisna)

4. KDV'DE BAŞLICA VERGİ İADE MEKANİZMASI

KDV'de başlıca üç nedenle vergi iadesi ortaya çıkabilmektedir;

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

- 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
- Ulusal Güvenlik amaçlı teslimler
- Uluslararası kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetler
- Vb

2) KDVK'nun 29'uncu maddesi uyarınca, indirimli orana tabi mal ve hizmetlere ilişkin olup, indirimle giderilemeyen vergilerin iadesi

- Temel Gıda Maddesi Teslimleri
- 150 m2 Altı Konut Teslimleri
- Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti

- Yolcu taşımacılığı hizmetleri,
- Dışarıda yeme içme hizmetleri (alkollü içecekler hariç)
- Vb.

3) Vergi sorumluluğu kapsamında uygulanan tevkifatlar nedeniyle vergi iadesi

- Taahhüt İşlerinden Yapılan Tevkifat
- Hurda metal teslimleri nedeniyle yapılan tevkifat
- Tekstil ve konfeksiyon sektöründe uygulanan tevkifatlar
- Yapı denetim hizmeti ile ilgili olarak alıcı tarafından tevkifat
- Büyük ve küçükbaş hayvan etlerinin tesliminde alıcı tarafından tevkifat
- Vb

5. İHRACAT TANIM

- İhracat Yönetmeliğinde İhracat;

“Bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde **Türkiye gümrük bölgesi dışına** veya **serbest bölgelere** çıkarılmasını veyahut Müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemleri ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

- Genel olarak ihracat;

“Yurt dışına mal ve hizmet satışı suretiyle yürütülen faaliyetler” olarak tanımlanabilir.

B. İHRACAT İSTİSNASI

- İhracatta KDV İstisnası Kanununun 2’nci kısmınının 1’inci bölümünde 11 ve 12’nci maddeleri ile düzenlenmiştir.
- İhracat istisnası 4 temel bölüme ayrılabilir. (KDVK Md.11)
 - 1- Mal ihracatı
 - 2- Hizmet ihracatı
 - 3- Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimler
 - 4- İmalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla yapılan teslimler

1. MAL İHRACI

1.1. GÜMRÜK BEYANNAMELİ MAL İHRACI

1.1.1. İstisnanın Kapsamı ve Beyanı

3065 sayılı Kanununun (11/1-a) maddesine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanununun 12'nci maddesi uyarınca bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki iki şartın gerçekleşmesi gerekir:

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

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

Mal ihracına ilişkin istisna, ihracatın gerçekleştiği tarih olan gümrük beyannamesinin "**kapanma tarihi**"ni içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edilir. İhracat işlemleri iç gümrüklerde yapılan ihracat teslimlerinde, **gümrük beyannamesinin sınır gümrüklerince kapatıldığı tarih, ihracatın gerçekleştiği tarih** olarak kabul edilir.

Serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin düzenlenmediği hallerde, malın serbest bölgeye giriş işlemlerinin tamamlanarak serbest bölgeye vasıl olduğu tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir. Bu tarih, **malların serbest bölgeye girişinin yapıldığını gösteren, serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihtir.**

İhracat faturası malın yurtdışı edildiği dönemden önce düzenlenmiş olsa dahi, istisna ihracatın yapıldığı dönem KDV beyannamesi ile beyan edilir.

Mal ihracına ilişkin beyan, ilgili dönem KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 301 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

Bu satırın, “**Teslim ve Hizmet Tutarı**” sütununa ihracat tesliminin bedeli girilir. **İhracat bedeli, gümrük beyannamesinin kapanma tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanmış bulunan (kapanma tarihinde Resmi Gazete’de kurlar ilan edilmemiş ise kapanma tarihinden önceki ilk Resmi Gazete’de yayınlanmış bulunan) T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden TL’ye çevrilir.**

“Yüklenilen KDV” sütununa ise istisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren, KDV GU Tebliğindeki açıklamalar dikkate alınarak belirlenen KDV tutarı yazılır.

İstisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren verginin mahsuben veya nakden iadesinin talep edilmemesi halinde “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılır.

1.1.2. İstisnanın Tevsiki

Gümrük beyannameli mal ihracatının beyanında, **gümrük beyannamesi ve satış faturaları**, bir **dilekçe** ile ihracat istisnasına ilişkin **beyanname ekinde vergi dairesine verilir**. Söz konusu belgelerden elektronik ortamda alınanların ayrıca beyanname ekinde ve kâğıt ortamında vergi dairesine verilmesine gerek olmayıp, dilekçe ekinde internet vergi dairesi liste alıncısının vergi dairesine verilmesi yeterlidir.

İhracata ilişkin gümrük beyannamesi verilebileceği gibi, gümrük beyannamelerindeki bilgilerin yer aldığı listelerin verilmesi de mümkündür. Verilecek listenin, gümrük beyannamesinin tarihi, sayısı, ihraç edilen malın cinsi, miktarı ve tutarı, gümrük kapısının ismi, varış ülkesi, varsa imalatçının adı-soyadı veya unvanı, varsa intaç ve çıkış tarihi bilgilerini içermesi gerekir.

İhracata ilişkin yurtdışındaki alıcı adına düzenlenen faturaların fotokopileri ya da faturaların dökümünü ihtiva eden firma yetkililerince imzalı ve kaşeli bir liste ibraz edilir.

İhracat teslimlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ile gümrük beyannamesi arasında uyumsuzluk olması halinde vergi dairesince ilgili gümrük müdürlüğünden bilgi talep edilir ve sonucuna göre işlem tesis edilir.

1.1.3. İade

Mal ihracatından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Satış faturaları listesi
- Gümrük beyannamesi veya listesi (Serbest bölgeye yapılan ihracatta serbest bölge işlem formu, posta veya kargo yoluyla gerçekleştirilen ihracatta elektronik ticaret gümrük beyannamesi)
- İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

1.1.3.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin mal ihracından kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

1.1.3.2. Nakden İade

Mükelleflerin mal ihracından kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde, aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür. (2020 yılı için Tam tasdik sözleşmesi olanlarda iade tutarı sınırsız, sözleşme yoksa 852.000 TL ile sınırlı iade yapılır. İndirimli oran iadesinde bu tutar 1.705.000 TL'dir.)

2. HİZMET İHRACI

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

2.1. İstisnanın Kapsamı

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanunun (12/2)nci maddesine göre;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,
 - Hizmetten yurtdışında faydalanılması,
- gerekir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.

Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurt dışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV'ye tabidir. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir.

Yabancı firmaların Türkiye'den ithal ettiği (Türkiye'nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir.

Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen tadil, bakım, onarım hizmetleri hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisnadır.

Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.

Bu istisna uygulamasına ilişkin bazı örnekler aşağıda yer almaktadır:

Örnek 1: Türkiye'de mükellef (Z) Mühendislik Ltd. Şti., Ürdün'de bulunan bir firma ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Ürdün'de inşa edilecek bir tekstil fabrikası projesi çizimini yapmış ve buna ait bedeli tahsil etmiştir.

Bu hizmet, hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna olup, (Z) firması, düzenleyeceği faturada KDV hesaplamaz.

Örnek 2: Türkiye'de faaliyette bulunan (A) şirketi, Almanya'da yerleşik bir firma için, bu firmanın Türkiye'den satın aldığı tekstil ürünlerinin temin edilmesinde aracılık etmiş ve komisyon ücreti almıştır.

(A) şirketinin, bu komisyonculuk hizmeti, hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisnadır.

Örnek 3: Türkiye'de yerleşik olan ve seyahat acenteliği yapan (B) A.Ş., yurtdışında bulunan bir seyahat acentesinin gönderdiği turist grubuna konaklama, tur düzenleme ve yeme-içme hizmeti vermektedir. (B), söz konusu hizmeti karşılığında 25.000 TL almıştır. Türkiye'deki seyahat acentesi aldığı bu paranın 10.000 TL'lik kısmını, turist grubunun Türkiye'deki konaklama, yeme-içme gibi masraflarında kullanmıştır. Yaptığı bu masraflardan sonra kendisine 15.000 TL kalmıştır.

Bu durumda, (B), yabancı seyahat acentesine 15.000 TL'lik hizmette bulunmuş olup, bu hizmet KDV'den istisna olacaktır.

Ancak, (B) A.Ş. nin turist grubuna Türkiye'de verdiği yeme-içme, konaklama gibi hizmetlerden Türkiye'de faydalanıldığından, bu hizmetler KDV'ye tabidir.

Bu mükellefin, yabancı seyahat acentesine verdiği söz konusu hizmetlere ait düzenleyeceği faturada, vergiden istisna tutulan hizmet bedeli ile vergiye tabi tutulacak hizmet bedelini ayrı ayrı gösterebileceği gibi, bu hizmetler için ayrı ayrı fatura düzenlemesi de mümkündür.

Örnek 4: Türkiye'de yerleşik olan ve aracılık faaliyetinde bulunan (A) şirketi, Japonya'da yerleşik bir firmanın mallarına Türkiye'de müşteri bulmaktadır.

Bu şirketin aracılık faaliyeti kapsamında yaptığı hizmetten Türkiye'de faydalanılmakta olup bahse konu hizmet ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmez. Faturanın yabancı firma adına düzenlenmiş ve hizmet bedelinin Türkiye'ye getirilmiş olması bu durumu etkilemez.

Örnek 5: *Hollanda'da yerleşik bir firma Türkiye'den maden cevheri ithal etmektedir. Türkiye'de yerleşik (A) firması da söz konusu maden cevherinin sağlanması, kalite kontrolü, malın ihraç limanına kadar taşınması ve gemilere yüklenmesi gibi işleri yabancı firma adına yapmaktadır.*

(A) firması, bu hizmetleri ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmekte ve bedelini Türkiye'ye getirmektedir.

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'den ithal edecekleri mallar ile ilgili olarak, Türkiye'den aldıkları hizmetlerden yurtdışında faydalanılmaktadır. Bu nedenle, (A) firmasının yaptığı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 6: *Irak'ta yerleşik bir firma, Irak'taki bir sulama projesini üstlenen (A) Türk firması hakkında, (B) Türk danışmanlık firmasından yeterlik araştırması yapmasını istemiştir.*

(B) danışmanlık firması, bu hizmeti ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmiş ve karşılığını döviz olarak Türkiye'ye getirmiştir.

(A) firmasının hizmetinden yurtdışında faydalanılmakta olup (B) danışmanlık firmasının yaptığı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 7: *Türkiye'de mükellef (T) İnş. Taah. Ltd. Şti., Özbekistan'da yerleşik (X) firması ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Özbekistan'da inşa edilecek bir fabrikanın inşasında kullanılmak üzere gerek kendi mülkiyetinde bulunan gerekse kiralama yoluyla temin ettiği iş makinelerini kiralamıştır.*

Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye'de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV'nin konusuna girmez. KDV'nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 8: Türkiye’de mukim (Z) firması Almanya’da mukim (Y) firması ile yapmış olduğu sözleşme kapsamında yurtdışındaki kontrollü kredi kartı müşterilerine internet ortamında servis, destek, danışmanlık hizmeti vermektedir. Söz konusu hizmetlere ilişkin fatura Almanya’da mukim (Y) firması adına düzenlenmiş ve karşılığı döviz olarak Türkiye’ye gelmiştir.

(Z) firmasının hizmetinden yurtdışında faydalanıldığından, (Y) firmasına vermiş olduğu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 9: Türkiye’de mukim (A) firması ABD’de yerleşik (B) firmasından yine ABD’de yerleşik finansal kiralama şirketi aracılığıyla 60 ay süreyle kiralamış olduğu uçakları Türkiye’ye getirmeden Rusya’da yerleşik bir firmaya kiraya vermiştir.

Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye’de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV’nin konusuna girmez. KDV’nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 10: Türkiye’de mukim (T) havayolu firması kendisine ait uçaklarla yurtdışındaki havayolu firmalarına kendi uçuş ekibinin denetimi ve yönetimi altında uçuş saatine endeksli ücretlendirme yapılmak suretiyle yurtdışında uçuş hizmeti vermektedir.

(T) havayolu firmasının yurtdışındaki havayolu firmalarına yurtdışında vermiş olduğu uçuş hizmeti KDV’nin konusuna girmediğinden hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.

2.2. İstisnanın Tevsiki ve Beyanı

Hizmet ihracına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Hizmet faturalarının firma yetkililerince onaylı fotokopileri veya dökümlerini gösteren liste verilir. Bu belgelerin istisnanın beyan edildiği dönemde beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde ibrazı gerekir. İstisnanın beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye’ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olması zorunlu değildir.

İhracat istisnası, hizmetin ifa edildiği vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir. Beyan, yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin tamamlandığı/ifa edildiği dönem beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 302 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

Bu satırın, “Teslim ve Hizmet Tutarı” sütununa hizmetin bedeli girilir. “Yüklenilen KDV” sütununa ise bu hizmetin bünyesine giren, KDV GU Tebliğinde belirtilen açıklamalar dikkate alınarak hesaplanan KDV tutarı yazılır. İade talep edilmemesi halinde, “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılır.

Bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV’nin iadesi, hizmet bedeli Türkiye’ye gelmeden yerine getirilmez.

2.3. İade

Hizmet ihracından doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Hizmet faturası veya listesi
- Ödeme belgesi (bedelin Türkiye’ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.)
- Hizmet ihracatının beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

2.3.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin hizmet ihracından kaynaklanan ve 5.000 TL’yi aşmayan mahsuben iade talepleri inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL’yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2.3.2. Nakden İade

Mükelleflerin hizmet ihracından kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu¹ veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

3. TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE ÖZEL FATURA İLE YAPILAN SATIŞLAR (BAVUL TİCARETİ)

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar, 3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

3.2.1. İstisna Belgesi

Bağlı olduğu vergi dairesinden "*Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılacak Satışlara Ait KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi*" (İstisna İzin Belgesi) alan mükellefler, bu tür satışlarını KDV hesaplamadan yapar.

İstisna izin belgesi almak isteyenlerin;

- Gerçek usulde KDV mükellefi olması,
- Haklarında "olumsuz rapor" yazılmamış olması,

gerekir. Bu şartları taşıyan mükelleflerin yapacakları başvuru vergi dairesince değerlendirilerek durumu uygun görülenlere, istisna izin belgesi verilir.

Haklarında yazılan olumsuz rapor nedeniyle istisna izin belgesi iptal edilenler, KDV iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından genel esaslara dönmeleri halinde tekrar istisna izin belgesi alabilirler.

3.2.2. İstisnanın Şartları

İstisna izin belgesine sahip mükellefler, aşağıdaki şartların mevcudiyeti halinde KDV hesaplamadan işlem yapar:

a) Teslim, Türkiye'de ikamet etmeyen yabancı uyruklu alıcılara veya yurtdışında ikamet eden ve buna dair ilgili ülke resmi makamlarından alınmış ikamet

tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk uyruklu alıcılara yapılmalıdır.

b) Satılan malların bedelleri toplamının 2.000 TL'nin üzerinde olması gerekir. Bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller dahildir.

Bu kapsamdaki satışlarda, şekil ve muhtevası Gelir İdaresi Başkanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen GU Tebliği ekinde yer alan "**Özel Fatura**" kullanılır.

Özel fatura beş nüsha olarak düzenlenir. Birinci nüshası alıcıya verilir. İki, üç ve dördüncü nüshalar malın gümrükten çıkışı sırasında onaylatılır. Beşinci nüsha ise satıcıda kalır.

Satın alınan malların, özel fatura tarihini izleyen aybaşından itibaren üç ay içinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın uygun görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'na belirlenen gümrük kapılarından yurtdışına çıkarılması ve bu malların gümrük bölgesinden çıktığını gösteren bu gümrük kapılarında onaylatılmış özel faturanın bir nüshasının çıkış tarihinden itibaren en geç bir ay içinde satıcıya intikal etmiş olması gerekir.

Özel faturanın gümrükte satıcılar tarafından onaylatılması mümkün olduğu gibi, alıcılar tarafından veya kargo ile yapılan ihracatta taşıyıcı firma tarafından onaylatılması da mümkündür. Dolayısıyla Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar nedeniyle ihraç edilen malların bizzat alıcı beraberinde Türkiye'den çıkış zorunluluğu bulunmamaktadır.

İstisna izin belgesine sahip satıcıların, Türkiye'de ikamet etmeyenlere 3065 sayılı Kanununun (11/1-b) maddesi kapsamında vergi tahsil ederek satış yapmaları da mümkündür.

3.2.3. İstisnanın Beyanı

Bu kapsamda yapılan satışlar, **onaylı özel faturanın satıcı firmaya intikal ettiği tarihi kapsayan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile tam istisna kapsamında** beyan edilir. Söz konusu beyannameye onaylı özel faturanın bir

nüshası veya firma yetkililerince onaylı örneği ya da onaylı özel faturaların muhtevasını içerecek şekilde hazırlanan liste eklenir.

Beyan, ilgili dönem beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 322 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

“Yüklenilen KDV” sütununa ise istisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren, KDV GU Tebliğinde yapılan açıklamalar dikkate alınarak belirlenen KDV tutarı yazılır. İade talep edilmemesi halinde “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılır.

3.2.4. İade

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlardan doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Onaylı özel faturanın aslı veya firma yetkililerince onaylı örneği ya da onaylı özel faturaların muhtevasını içerecek şekilde hazırlanan liste
- İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

4. İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERDE TECİL-TERKİN UYGULAMASI

4.1. Kapsam

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

Bu kapsamda yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturaya;

"3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir."

ifadesi yazılır.

Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

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

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından 3065 sayılı Kanununun 32'nci maddesi hükmü uygulanmaz.

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

İhracatçılara mal teslim eden imalatçıların terkin ve iade işlemleri ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç **üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde** başvuran ihracatçılara üç aya kadar ek süre verilebilir.

İhraç kaydıyla teslimlere ait faturanın esas itibarıyla ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihinden önceki bir tarihte düzenlenmiş olması gerekir. İmalatçı tarafından düzenlenen fatura tarihinin; ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihi

veya fiili ihraç tarihinden sonraki bir tarih olması halinde, VUK’undaki fatura düzenleme sürelerine uyulması kaydıyla tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir.

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

İhracat, gümrük beyannamesinin kapanma tarihi itibarıyla gerçekleştiğinden, süresinde ihraç edilmek kaydıyla bu tarih itibarıyla ihraç kaydıyla teslim nedeniyle tecil edilen vergi, terkin edilebilir hale gelir. Ödenecek KDV çıkmaması nedeniyle tecil edilecek vergisi bulunmayan mükellefler ise bu tarihten itibaren iade talep edebilirler.

Geçici ihracat veya hariçte işleme rejimleri çerçevesinde malların yurtdışı edilmesi, kesin ihracata dönmediği sürece, ihraç kaydıyla teslimler açısından ihracat olarak kabul edilmez. Diğer bir deyişle kesin ihracı öngörülmeleyen mallar için ihraç kaydıyla teslim uygulaması mümkün değildir.

4.2. Tecil-Terkin Uygulanacak Teslimler

İmalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir.

Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlarda, “İstisna İzin Belgesi” alan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem yapılabilir.

İstisna izin belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, **gümrükte tasdik edilen özel fatura nüshası** ibraz edilir.

3.3. Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanacak Satıcılar

Tecil-terkin uygulamasından **“imalatçı”** vasfını haiz satıcılar yararlanabilir.

İmalatçının;

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

- İlgili meslek odasına kayıtlı bulunması,

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

gerekmektedir.

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

İmalatçı niteliğindeki değişiklikler ve imalatçı niteliğinin kaybedilmesi halleri ayrıca vergi dairesine bildirilir.

İmalatçılar, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın alabilirler. Bu durumda, imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için tecil-terkin uygulaması yapılır. Piyasadan hazır olarak alıp sattıkları mallar için tecil-terkin işlemi uygulanmaz.

Örnek: Bir Anonim Şirket, ihraç kaydıyla satış bağlantısı kurduğu 10.000 adet gömlekten, 6.000 adedini bizzat üretmiş, 4.000 adedini de hazır olarak piyasadan satın almıştır. Bu mükellefin ihraç kaydıyla ihracatçıya teslim ettiği 10.000 adet gömleğin, bizzat imalatçısı olduğu 6.000 adedi için tecil - terkin işlemi uygulanır, kalan 4.000 adet gömlek için bu uygulamadan yararlanılamaz.

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

İlgili Kurumdan olumlu görüş alan mükelleflerin, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki dönemlerde (ilgili kuruma başvuru tarihinden sonraki) diğer tüm şartları taşıdığı için ilgili vergi dairesince tespit edilmesi kaydıyla, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki söz konusu teslimlerinde de tecil-terkin uygulamasından yararlandırılmaları mümkündür.

3.4. Uygulama Kapsamına Giren Mallar

Tecil-terkin işlemleri imalatçıların ihraç kaydıyla satışını yaptıkları mal teslimlerine uygulanır. Satıcının **ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın, ihraç edilen nihai mamul olması gerekir**. Bu şartı taşımayan teslimlerde tecil-terkin işlemi uygulanmaz.

Örnek: (A) A.Ş. iplik imalatçısı bir firmadan pamuk ipliği almaktadır. (A) Şirketi, almış olduğu iplikleri kumaş haline getirip ihraç etmiştir.

(A) A.Ş. ye pamuk ipliği satan iplik imalatçısı firma, tüm şartları taşımasına rağmen, iplik teslimi ile ilgili olarak KDV Kanununun (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulamasından yararlanamaz. Zira ihraç edilen nihai mamul, pamuk ipliği olmayıp, bu ipliklerden üretilen kumaştır.

İhraç kaydıyla teslimi yapılan malın, ihracat faturası ve gümrük beyannamesinde yer alan malla aynı olması gerekir. Aynı olmasına rağmen fatura ve/veya gümrük beyannamesinde farklı belirtilmesi halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen mal ile ihraç edilen malın aynı olduğunun, bu konuya münhasır vergi inceleme raporu veya YMM raporu ile tespiti istenir.

İhracatçı, ihraç kaydıyla aldığı malı imalatçının teslim ettiği şekilde ihraç etmelidir. İhraç kaydıyla teslim edilen malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki mallar ile ihraç malı için ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan malların 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında teslimi mümkündür. Ancak, bu malların tesliminde tecil-terkin uygulanabilmesi için, asıl malın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanarak satın alınması ve yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen faturada ve gümrük beyannamesinde asıl malla birlikte bu nitelikteki malların da yer alması gerekir.

Örnek 1: İhracatçı (A)'nın yurtdışındaki müşterisinin siparişi üzerine, (B) fabrikasından ihraç kaydıyla teslim aldığı şasi kamyonu, (C) fabrikası tarafından da ihraç kaydıyla teslim edilen kasa monte edilmiştir.

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

Örnek 2: (A) A.Ş. imalatçı firmadan satın aldığı gömlekleri, kendisi ambalajlayarak ihraç etmektedir. Ancak ambalaj maddelerini, bir başka imalatçı firmadan satın almaktadır.

Bu örnekte yer alan gömleklerin teslimlerinde hesaplanan KDV için tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılır. Ayrıca ambalaj maddelerini imal edip (A) A.Ş. ne satan firma da bu işlem ile ilgili olarak tecil-terkin uygulamasından yararlanır. Çünkü ambalaj maddesi, ihracatçı firmanın ihraç ettiği malın (gömleğin) eklenti ve ayrılmaz parçası niteliğindedir.

Örnek 3: Asıl üretim konusu porselen yemek takımı üretimi olan (A) Porselen İmalat A.Ş., üretimini yaptığı porselen takımları iç ve dış piyasalara satmaktadır. Üretimini yaptığı porselen takımların kırılmasını önlemek için, bunları (B) Ambalaj Ltd. Şti. den temin ettiği özel paletlerle ambalajlayarak ihraç etmekte ve söz konusu ambalaj bedellerini ihracat faturasında ayrıca göstererek yurtdışındaki müşteriye yansıtmaktadır.

(A)'nın, mamullerin ambalajlanmasında kullandığı özel paletleri, ihracata konu mamulün ihraç kaydıyla satın alınmaması nedeniyle, (B)'den ihraç kaydıyla satın alması mümkün değildir.

İhraç edilecek asıl malın istisna kapsamında satın alınması halinde, ambalaj maddeleri ve malzemeleri de dahil olmak üzere bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların alımında, 3065 sayılı Kanununun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem yapılabilir.

Örnek: (A) Sektörel Dış Ticaret Şirketi ihracatını yaptığı taze sebze ve meyveyi Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden, ambalaj maddelerini ise KDV mükelleflerinden satın almaktadır.

İhracata konu asıl mal olan sebze ve meyvenin teslimi 3065 sayılı Kanunun (17/4-b) maddesine göre vergiden müstesnadır ve bu teslimde tecil-terkin hükümlerinin uygulanması söz konusu değildir. Ancak bu husus ihraç edeceği malların ambalajlanmasında kullanacağı ambalaj maddelerinin Şirkete tesliminde tecil-terkin uygulanmasına engel değildir.

3.5. Tecil Edilecek Verginin Hesabı ve Terkini

Tecil edilecek vergi miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından fazla olamaz. Ancak mükellefin ödenmesi gereken vergi tutarı, ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından az ise bu tutar esas alınır. İhraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarından tecil edilemeyen bir kısım varsa, bu kısım imalatçı mükellefe iade edilir.

Örnek 1: Otomobil lastiği imalatçısı (A), Temmuz/2012 döneminde bir kamu kuruluşuna 5.000 TL, ihracatçı bir firmaya da ihraç kaydıyla 7.000 TL tutarında otomobil lastiği teslim etmiştir. (A) nın bu döneme ait toplam KDV indirimi 1.700 TLdir.

(A) nın ilgili dönem beyannamesi ile tecil işlemlerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılır:

Hesaplanan KDV $[(5.000 + 7.000) \times \% 18]$	2.160
Toplam Vergi İndirimi	-1.700
Fark (Ödenmesi Gereken KDV)	460
Tecil Edilebilir KDV $(7.000 \times \%18)$	1.260
Tecil Edilecek KDV	460
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	800
Ödenmesi Gereken KDV	0

Örnek 2: İmalatçı (A), Ekim/2012 ayında toptancılara 8.000 TL tutarında, ihracatçı firmaya ise ihraç kaydıyla 2.000 TL tutarında gömlek teslim etmiştir. Ekim ayında yüklendiği KDV toplamı 600 TLdir. İmalatçının önceki dönemlerden devreden indirilebilir KDV'si yoktur.

(A) nın Ekim ayı tecil işlemlerine ilişkin hesaplamaları aşağıdaki şekilde yapılır:

Hesaplanan KDV $[(8.000 + 2.000.) \times (\% 8)]$	800
Toplam Vergi İndirimi	- <u>600</u>
Fark (Ödenmesi Gereken KDV)	200
Tecil Edilebilir KDV $(2.000 \times \%8)$	<u>160</u>
Tecil Edilecek KDV	160
Ödenmesi Gereken KDV	40

Bu mükellef Ekim/2012 ayına ait olmak üzere vergi dairesine 40 TL KDV ödeyecektir. 160 TL KDV ise ihracatın tamamlanmasından sonra terkin edilmek üzere tecil edilir.

Örnek 3: İmalatçı (B), Şubat/2012 ayında müteahhit (C) ye 500 TL, ihracatçı firmaya ise ihraç kaydıyla 2.000 TL tutarında mobilya teslim etmiştir. İmalatçının bir önceki dönemden devreden KDV tutarı 150 TL, Şubat/2012 dönemindeki alış ve giderleri nedeniyle yüklendiği KDV ise 450 TLdir.

İmalatçı mükellefin, Şubat/2012 ayı beyannamesinin düzenlenmesi ve tecil işlemlerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılır:

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

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

Terkin işleminin yapılabilmesi için, ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesi veya listesinin ihraç kaydıyla satış faturaları ile birlikte vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir.

Gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgilerine ilişkin kayıt bulunmaması halinde, imalatçılar ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan bir yazı alarak gümrük beyannamesi veya listesine eklerler. Bu yazıda;

- İhracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısı,
 - Belgeyi talep eden imalatçının; adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
 - İhraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarı,
- gösterilir.

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

Vergi daireleri, imalatçı tarafından verilen gümrük beyannamesi listesi ve ihracatçının yazısına istinaden terkin işlemini yapar.

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan ihracatta, istisna izin belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için, gümrük beyannamesi yerine gümrükte tasdik edilen özel faturanın aslı veya noter, ilgili gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylanmış örneği ibraz edilir.

Serbest bölgeye “Serbest Bölge İşlem Formu” ile yapılan ihracatta, ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkinin için, gümrük beyannamesi yerine “Serbest Bölge İşlem Formu” nun aslı veya onaylı bir örneği ibraz edilebilir.

4.6. İhracat İçin Ek Süre Verilmesi

İhraç kaydıyla teslim aldıkları malları yasal süresi içinde mücbir sebepler veya beklenmedik durumlara bağlı olarak ihraç edemeyen ihracatçıların ek süre talepleri ilgili vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar tarafından değerlendirilir.

Buna göre, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uyarınca ihraç kaydıyla teslim edilen bir malın (teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üçüncü ayın sonuna kadar) ihracatının gerçekleşmemesi halinde, ek süre ihracatçı tarafından en geç **üç aylık sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa verilecek bir dilekçe ile** istenir. Bu süreden sonra yapılan veya ihracatçısı tarafından yapılmayan ek süre taleplerinin değerlendirilmesi ve kabulü söz konusu değildir.

İhracatçı ek süre talebine ilişkin dilekçede mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirterek, bu dilekçeye yalnızca ihraç kaydıyla teslimine ait faturanın bir örneğini ekler. Vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından mükelleflerden ek süre talebine dayanak olay veya durumun tevsikine yönelik herhangi bir belge talep edilmez.

Vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklar kendilerine yapılan ek süre taleplerini, öncelikle talebin zamanında ve ilgili ihracatçı mükellef tarafından yapıp yapılmadığı bakımından inceler.

Ek süre verilmesinde mücbir sebebin varlığı 213 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi hükmü esas alınarak belirlenir. İhracatın kanuni süresinde gerçekleşmesine engel teşkil eden ve mücbir sebep kabul edilmeyen haller ise beklenmedik durum sayılır.

Bu çerçevede; ihracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali/siyasal karışıklıklar, ekonomik belirsizlik ve durgunluk, yurt dışındaki alıcının sipariş erteleme/iptal etmesi, teslim programındaki değişiklikler, bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler, akreditif süresinin dolması, ihraç edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi, uygun depolama koşullarına sahip olunmaması, ithalatçı ülke ile yaşanan siyasi veya ekonomik sorunlar, ihraç malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına gecikmeli yanaşması, taşıma aracı veya konteyner bulunamaması), milli tatiller, iklim koşulları, gümrüklerde yaşanan sorunlar (gümrüklerdeki araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma), resmi makamlardan ihracat için izin alınamaması gibi haller beklenmedik durumlar kapsamında değerlendirilir. Vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklar mücbir sebep veya beklenmedik durum sayılıp sayılamayacağı konusunda tereddüt ettikleri hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığından görüş isteyebilir.

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

4.7. İhracatın Gerçekleşmemesi Hali

İhracatçıların ihraç kaydıyla aldıkları malları hiç ihraç edememeleri ya da süresinden sonra ihraç etmeleri durumunda, ihraç kaydıyla yapılan teslim mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine dönüşür.

Bu durumda, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan ve tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte imalatçıdan tahsil olunur.

Ancak, ihraç kaydıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde tecil edilen vergi, tecil

edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil olunur.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihracatının gerçekleşmemesi üzerine imalatçının ödediği vergi için ihracatçıya rücu etmesi halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin hesaplanan KDV, ihracatçı açısından ihracatın gerçekleşmesi gereken sürenin (ek süre verilmişse bu süre) sonu itibarıyla indirilebilir hale gelmektedir. Bu kapsamda, ihracatçının süresinde ihraç edemediği mallara yönelik olarak imalatçıya ödediği KDV'yi en erken ihraç süresinin (ek süre verilmişse bu süre) sona erdiği tarihi takip eden günün dahil olduğu dönem içinde ve nihai olarak o dönemi kapsayan takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması mümkündür.

Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar, ihracattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilir.

Örnek: İmalatçı (A) firması tarafından Eylül 2012 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (B) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (B) firmasının yurtdışı bağlantılarında yaşadığı sorun nedeniyle 31/12/2012 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.

Yaşanan bu gelişme üzerine imalatçı (A) firması 15/1/2013 tarihinde vergi dairesine Eylül 2012 döneminde hesaplayarak tecil ettiği KDV'yi gecikme zammıyla ödemiştir. İmalatçı (A) vergi dairesine ödediği vergi için ihracatçı (B) firmasına rücu etmiş, (B) firması da KDV ödemedi satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV'sini Ocak 2013 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda (B) firması, imalatçıya ödediği KDV'yi Ocak 2013 dönemi veya 2013 takvim yılı sonuna kadar indirim konusu yapabilir.

(B) firmasının daha sonra yurtdışı bağlantılarını yeniden kurup KDV'sini ödediği bu malları ihraç etmesi durumunda da ödenen KDV'nin indirim yoluyla telafi edilememesi halinde iadesi mümkündür.

İhraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçının, imalatçı vasfını taşımadığının anlaşılması durumunda, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin olarak hesaplanan vergi ihracatçı tarafından ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirilebilir.

Örnek: (B) firması tarafından Eylül 2012 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (Z) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (Z) firmasının yurtdışı bağlantılarında yaşadığı sorun nedeniyle 31/12/2012 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.

Yaşanan bu gelişme üzerine (B) firması 15/1/2013 tarihinde vergi dairesine Eylül 2012 döneminde hesaplayarak tecil ettiği KDV'yi gecikme zammıyla ödemiştir. Ödeme sırasında vergi dairesinin yaptığı sorgulamada (B) firmasının imalatçı vasfını taşımadığı ortaya çıkmıştır.

Sonrasında (B) firması vergi dairesine ödediği vergi için ihracatçı (Z) firmasına rücu etmiş, (Z) firması da KDV ödemediği için satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV'sini Ocak 2013 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda, yurtiçi teslim niteliğindeki işlemle ilgili (Z) firması, (B) firmasına ödediği KDV'yi malları satın aldığı Eylül 2012 döneminde indirim konusu yapması gerekirken takvim yılı aşılmış olduğundan Ocak 2013 döneminde indirim konusu yapamaz.

4.8. İmalatçı Lehine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik

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

İhracatçılar tarafından, ihraç kaydıyla mal aldıkları imalatçılara, malın satın alındığı dönemden ve ihracattan sonra reklamasyon, vergi iadesi, kur farkı, kaynak kullanımı destekleme primi, faiz vb. unsurların kısmen veya tamamen aktarılması 3065 sayılı Kanununun 20'nci maddesine göre ihraç kaydıyla teslim bedeline dahildir.

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

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

4.9. İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik

İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından imalatçıya bir fatura düzenlenerek KDV hesaplanır. Bu faturada hesaplanan KDV ihracatçı tarafından beyan edilir, imalatçı tarafından indirim konusu yapılır.

İhraç edilen mallar için yurtdışındaki firmalar tarafından sunulan yurtdışında ifa edilen ve yurtdışında yararlanılan mümessillik, pazarlama, reklâm vb. hizmetler verginin konusuna girmez.

Bu nedenle, KDV'nin konusuna girmeyen hizmetler karşılığında ödenen bedellerin ihracatçı tarafından imalatçılara aynen aktarılmasında da KDV hesaplanmaz.

4.10. Bedelsiz İhracatta Tecil-Terkin Uygulaması

Bedelsiz olarak yurtdışına gönderilen malların 3065 sayılı Kanunun (12/1) inci maddesindeki şartlar çerçevesinde gümrük beyannamesi ve ilgili makamlardan (Ekonomi Bakanlığı, Gümrük İdaresi, İhracatçı Birlikleri gibi) alınan izin yazısı ile

tevsiki şartıyla ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Bu malların imalatçıları tarafından ihracatçılara tesliminde 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanabilir.

4.11. İhraç Kaydıyla Teslim Edilerek İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelmesi halinde, ithalat istisnasından faydalanılabilmesi için, ihracatçıya düzenlenen faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen KDV'nin ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi gerekir.

İhraç edilip geri gelen mallar ile ilgili KDV, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi gereğince, ihracatçı tarafından imalatçıya ödenmeyip, tecil ve terkin edilmişse ihracat istisnasından faydalanılan miktar, imalatçı satış bedeline göre hesaplanıp ihracatçı tarafından ödenmeyen tutar olur.

Bu durumda, 3065 sayılı 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, gecikme zammı aranmaksızın bahse konu madde kapsamında terkin veya iade işlemleri yerine getirilir.

İhracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenen KDV tutarları, ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

Geri gelen malların ihracatçılar tarafından imalatçılarına, tedarikçilerine ya da yurtiçindeki üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

4.12. İade

İhraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

- Standart iade talep dilekçesi
- İlgili meslek odasına üyelik belgesinin onaylı örneği (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.)

- İmalatçı belgesi (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.).
- İhraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi
- Gümrük beyannamesi çıktısı veya listesi (serbest bölge işlem formu veya özel fatura örneği)
- İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan alınan onaylı yazı, (Bu yazıda; ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısının, belgeyi talep eden imalatçının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, ihraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarının gösterilmesi gerekmektedir.)
- İhraç kayıtlı teslimin yapıldığı döneme ait indirilecek KDV listesi

C. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR

1) İADE TUTARININ HESABI VE İADEYE DAYANAK İŞLEM VE BELGELER

KDV Genel Uygulama Tebliği (KDV GU Tebliği) kapsamına giren işlemler nedeniyle KDV iadesi talep edilebilecek tutar, iadeye ilişkin işlem ve belgeler, mahsuben ve nakden iade, bu bölümde yer alan açıklamalar dikkate alınarak iade hakkı doğuran her bir işlem bakımından Tebliğin ilgili bölümlerindeki düzenlemelere göre hesaplanarak yerine getirilir. Ancak, özel esaslara tabi mükelleflerin iade talepleri Tebliğin (IV/E) bölümünde belirlenen esaslara göre sonuçlandırılır.

1. İadesi Talep Edilebilecek KDV

Kanunda ve KDV GU Tebliğinde aksi belirtilmediği sürece, iadesi gereken KDV'nin hesabında, iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren ve indirilemeyen KDV tutarları dikkate alınır. İşlemin bünyesine giren KDV'nin iadesinin öngörüldüğü iade taleplerinde, aşağıda belirtilen hususlar çerçevesinde yüklenilen KDV hesabı yapılır.

1.1. Kapsam

İşlemin bünyesine giren KDV, teslim işlemlerinde malın üretimi, iktisabı, muhafazası ve teslimi; hizmet işlemlerinde ise ifa edilen hizmetin meydana getirilmesi ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur.

KDV'nin, iade hakkı doğuran işlemlerin gerçekleştiği dönemde ortaya çıkmış olması şart değildir. İade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemden önce yukarıda belirtilen alımlar-giderler nedeniyle ödenen/borçlanılan KDV de bu tutara dâhildir.

İade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen KDV, öncelikle indirim konusu yapılır. İndirimle giderilemeyen bir miktarın kalması halinde, kalan tutar iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabilir.

Bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir KDV (azami iade edilebilir vergi), kural olarak o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin (% 18)'i (genel KDV oranı) olarak hesaplanan miktardan fazla olamaz. Ancak, doğrudan yüklenimler nedeniyle bu tutardan fazla iade talebinde bulunulması halinde, aşan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

İadesi talep edilen yüklenilen KDV tutarı iade talep edilen dönemde toplam indirilecek ve devreden KDV tutarları içerisinde çıkarılır ve sonraki aya devreden KDV tutarının içerisinde yer almaz. Mükellefin iadeye ilişkin düzeltme fişi düzenlenene kadar tercih değişikliğiyle söz konusu KDV'yi indirim yoluyla telafi etme talebinde bulunması mümkündür. Bu durumda iade talebi mükellefin yazılı dilekçesi üzerine iptal edilir ve bu dönem beyannamesinde yüklenilen KDV tekrar indirilecek KDV hesabına dahil edilir.

1.2. İşlemin Bünyesine Giren Verginin Hesabına Dahil Edilebilecek Unsurlar

Yüklenilen KDV, iade hakkı doğuran işlemle ilişkilendirilebilen **alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) için yapılan harcamalara** ilişkin KDV'den oluşur. İade hakkı doğuran işlemle ilişkilendirilebilen alış ve giderler ile genel imal ve genel idare giderlerinden bu dönemde gerçekleştirilen işleme isabet eden pay, aşağıda yer alan açıklamalar dikkate alınarak hesaplanır.

İade hakkı doğuran işlemle ilgili talep edilecek KDV tutarı;

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

b) **İade hakkı doğuran işlemle ilgili olan telefon, kırtasiye, posta, ulaşım, konaklama, akaryakıt, elektrik, su, büro malzemeleri, muhasebe, reklâm, temizlik malzemeleri, kira vb. genel imal ve genel idare giderlerinden iade hakkı doğuran işleme isabet eden kısım,**

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

nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur.

İade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV dikkate alınır.

Daha sonra ilgili dönem genel imal ve genel idare giderleri için yüklenilen KDV'den pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmaması halinde, bu tutar ile azami iade edilebilir KDV tutarı arasındaki farka isabet eden tutar kadar ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilir.

İade hakkı doğuran işlemle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilmez.

1.3. YMM KDV İadesi Tasdik Raporu Hazırlanması Hizmetine Ait KDV

KDV iadeleri dolayısıyla düzenlenen YMM KDV İadesi Tasdik Raporları dolayısıyla yüklenilen KDV indirim hesaplarına dahil edildiği vergilendirme dönemine veya daha sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin iade hesabında dikkate alınabilir.

2) MAHSUP YOLUYLA İADE

2.1. Genel Açıklama

KDV iade alacağı mükellefin kendisinin veya ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların),

- Vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına,

- İthalat sırasında uygulanan vergilere,

- Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına,

mahsuben iade edilebilir.

Mahsup talebi, iade hakkı doğuran işleme ilişkin ilgili bölümlerde belirtilen belgelerin tamamlanıp, KDVİRA sistemi tarafından üretilen “KDV İadesi Kontrol Raporu” nun geldiği tarihte olumsuzluk tespit edilmeyen tutarlar itibarıyla yerine getirilir. Olumsuzluk tespit edilen alımlara ilişkin KDV tutarlarının mahsuben iadesi ise olumsuzlukların giderilmesi kaydıyla yapılabilir.

Mahsup talebinin yerine getirilmesinde, iade hakkı doğuran işlemin tevsikinde kullanılan (gümrük beyannamesi, serbest bölge işlem formu, gümrükte onaylatılan özel fatura nüshası vb.) belgelerin doğrulanmış (onaylı veya teyidinin alınmış) olması gereklidir.

2.1.2. Mahsuben İade Talebi

Mahsuben iade için iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgelerin eksiksiz ve tam olarak verilmiş olması gerekir. Vergi dairelerince yapılan işlemler sırasında meydana gelen gecikme nedeniyle zamanında mahsubu yapılamayan, vergi dairesine olan borçlar için gecikme zammı uygulanmaz.

KDV iade alacağının kesinleştiği (iadeye hak kazanılan) tarih ve tutar itibarıyla, vadesi geçmiş borçlara bu tarihten sonra gecikme zammı uygulanmaz.

KDV iadesi için mahsuben iadeye ilişkin iade talep dilekçesi olmaksızın, gerekli belgelerin ibraz edilmiş olması halinde, iade talebinde bulunulmamış sayılır. İlgili dönem KDV beyannamesinde iade beyanında bulunulmuş olması da bu şekilde işlem tesisine engel teşkil etmez.

Vergi dairesine olan borçlara mahsup taleplerinde vergi daireleri, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerini veya KDVİRA sisteminin tespit ettiği olumsuzlukları mükellefe yazı ile bildirirler. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve bunlara gecikme zammı uygulanmaz.

30 günlük ek süreden sonra eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin/olumsuzlukların giderildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır.

Mahsup dilekçesinin verilmesi ancak elektronik ortamda gönderilmesi gereken belgelerin gönderilmemesi veya belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde de bu doğrultuda işlem tesis edilir.

2.2. Mahsup Sonrası Alacağın Nakden İadesi

İade hakkı sahipleri, iade alacaklarının yukarıda belirtilen şekillerde mahsubundan sonra kalan kısmının nakden iadesini talep ederlerse Tebliğin nakden iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin bölümlerindeki açıklamalara göre işlem

yapılır. Bu şekilde yapılacak iadede, mahsup yoluyla iade edilen kısım, KDV GU tebliğinde belirtilen sınırın hesaplanmasında dikkate alınmaz.

İade alacağının üçüncü kişilere nakden veya mahsuben ödenmesinin talep edilmesi halinde de nakden iadeye ilişkin düzenlemeler uygulanır. Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesi halinde, alacağın üçüncü kişilere ödenmesine ilişkin talep, alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğini içeren, noter tarafından onaylanmış/düzenlenmiş alacağın temlik sözleşmesine dayanarak yapılır.

Mahsup sonrası alacağın, borçlarına mahsup yapılabilecekler dışındakilerin borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Bu durumda da önceki paragrafta belirtilen alacağın temlik sözleşmesi aranır.

3. Maliye Bakanlığınca Belirlenen Sınırı Aşmayan Nakden İadeler

İade hakkı doğuran her bir işlem bakımından Tebliğin ilgili bölümlerinde belirlenmiş sınırları aşmayan nakden iade talepleri teminat ve/veya vergi inceleme raporu aranmaksızın yerine getirilir. Talep, iade talep dilekçesi ve Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerin tamamlanıp, KDVİRA sistemi tarafından “KDV İadesi Kontrol Raporu”nun üretilmesinden ve teyidi gereken belgelerin teyidi (örneğin, mal ihracatında gümrük beyannamesinin ve/veya onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi) ile aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmesinden sonra yerine getirilir.

a) Liste sorgulamaları sırasında olumsuzluk bulunan mükelleflerin iade talepleri, söz konusu bölümde yapılan açıklamalara göre yerine getirilir.

b) İşlemin tevsiki için ibraz edilen belgelerin teyidi gerçekleşen kısmına isabet eden tutarların kısmen iadesi de mümkündür.

c) İade için belirlenen limitlerin daha sonra değiştirilmesi halinde iade taleplerinin değerlendirilmesinde aksi belirtilmedikçe iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde geçerli limitler esas alınır.

ç) İade için belirlenen limit, bir vergilendirme dönemindeki iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade taleplerinin toplamına bir defa uygulanır.

4. YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna Dayalı İadeler

1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12'nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"¹ uygulamasına ilişkin genel tebliğlerle, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir.

Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde, bavul ticareti ve yolcu beraberliği eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre, diğerlerinde miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılır.

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe iade yapılmaz. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar, izleyen bölümlerde açıklandığı şekilde teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir.

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

Bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte başvurmaları halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara, 213 sayılı Kanunun 17'nci maddesi uyarınca vergi dairesince altı ay ek süre verilebilir.

Mükelleflerin iade tutarını kısmen mahsup, kısmen nakden almak istemeleri mümkündür. Bu durumda, iade için istenen belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla öncelikle muaccel hale gelen borçlara mahsup yapılır.

Aynı döneme ilişkin farklı işlemlerden kaynaklanan iade talepleri için tek YMM raporu düzenlenebilir. Bir takvim yılını aşmamak ve her bir döneme ilişkin bilgi ve hesaplamaların ayrı ayrı yer alması kaydıyla birden fazla dönemi kapsayan tek YMM raporu verilmesi de mümkündür.

5. Teminat Karşılığı İade

5.1. Genel Açıklama

Mükelleflerin, KDV GU Tebliğinde belirlenen sınırı aşan ve işlem türü itibarıyla YMM raporu veya vergi inceleme raporuna bağlanan iadelerde, henüz YMM raporu ibraz edilmeden veya inceleme sonucu iade öngörülmüşse, inceleme yapılmadan aşağıda belirtildiği şekilde teminat gösterilmesi halinde iade yapılır. Teminat, iadeye konu işlem türüne göre vergi inceleme raporu veya YMM raporuna dayanılarak çözülür.

a) Adi ortaklık ve iş ortaklıkları adına yapılacak iadelerde teminat mektubunun ortaklardan biri adına düzenlenmesi yeterlidir.

b) Mükellef tarafından teminat çözümünün YMM raporuyla yapılacağı belirtilmediğinden incelemeye sevk edilmesi, sonradan YMM raporuyla teminatın çözümünü engellemez. Bu durumda teminatın YMM raporuyla çözüldüğü inceleme elemanına bildirilir.

c) Bu kapsamdaki nakden iade talepleri, nakit iade talebine ilişkin dilekçe ve teminatın yanı sıra ibrazı gerekli diğer belgelerin tamamlanıp KDVİRA sistemi tarafından “KDV İadesi Kontrol Raporu” nun üretilmesinden ve varsa yapılması gereken teyitlerin (örneğin, mal ihracatında gümrük beyannameleri ve usulüne uygun olarak gösterilmiş teminat mektupları ile varsa onaylı özel faturaların teyidi) yapılmasından sonra 10 gün içinde yerine getirilir.

5.2. Teminat Türleri

Teminat olarak 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinde sayılan iktisadi kıymetlerden bir veya bir kaç gösterilebilir. Şu kadar ki; banka teminat mektuplarının paraya çevrilmeleri konusunda hiç bir sınırlayıcı şart taşımayacak

biçimde, GU Tebliği ekinde yer alan kesin ve süresiz teminat mektubu örneğine uygun olarak ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

5.3. Teminat Miktarları

Talep edilen iade miktarının GU Tebliğinde belirlenen sınırı aşan kısmının tamamı için teminat verilir.

5.4. Teminat Mektuplarının İadesi

Teminat mektupları, iade hakkı doğuran işlem bazında kabul edilen vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre iade edilir.

İlgili vergi dairesince teminat mektuplarının iadesi sırasında teminat mektubunun, uygun bir yerine; *"KDV iadesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun vergi dairesinde olan işlemi sona ermiştir"* şerhi düşülerek, tarih yazılmak ve mühür tatbik edilmek suretiyle imzalanır. Bu şerhi gören bankaların, vergi dairesinden ayrıca bir teyit almaksızın gerekli işlemi yapmaları mümkün bulunmaktadır.

5.5. Teminat Mektuplarının Teyidi

Banka teminat mektubu karşılığında yapılan iade taleplerinde, teminat mektuplarının teyidi yapılmadan iade talebi sonuçlandırılmaz.

Bu çerçevede, mükellefler tarafından KDV iade alacakları için verilen ve Tebliğde öngörülen niteliği haiz banka teminat mektuplarının teyidi işlemi öncelikle, Bankalar tarafından Maliye Bakanlığı veri ambarına gönderilen, müşterilerine düzenlenen teminat mektuplarına ait bilgilerle elektronik ortamda yapılır.

Banka teminat mektubu bilgilerine elektronik ortamda ulaşılamaması halinde teminat mektubunu veren banka şubesinden doğrudan teyit alınır.

6. Vergi İnceleme Raporu ile İade

Mükelleflerin;

i. İadelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri,

ii. İadesini talep ettikleri KDV'nin Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilen miktarı aştığı hallerde; (teminat göstermek veya YMM Raporu ibraz etmeleri gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,

iii. KDV GU Tebliğinin ilgili bölümlerine göre münhasıran vergi inceleme raporu ile iade öngörülmesi,

hallerinde iade talepleri vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Yukarıda ilk iki sıra kapsamına giren taleplerde, inceleme başlamadan önce inceleme yoluyla iade talebinden vazgeçilerek YMM tasdik raporu ibrazı ile iade talep edilmesi de mümkündür. Bu gibi durumlarda teminat verilmesi halinde ise teminat, vergi inceleme raporu sonucuna veya YMM raporuna göre çözülür.

Teminat karşılığı iadelerde, teminatın YMM raporu ile çözülebileceği hallerde, süresi içinde YMM raporu ibraz edilmemesi veya ibraz edilmeyeceğinin belirtilmesi halinde, teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür.

Vergi inceleme raporu ifadesi, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporu ifade eder.

7. İade Talebinde Aranılan Belgeler

KDV GU Tebliğinde belirlenen esaslara tabi iade taleplerinde aşağıda belirtilen belgeler ortak mahiyette olup, ayrıca aranacak belgeler her bir işlem türü itibarıyla Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilmiştir.

Söz konusu bölümlerde, aranan belgelerin fotokopilerinin verilmesinin mümkün görüldüğü hallerde, bu fotokopilerin aslı ile aynı olduğunun kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylanması gerekir.

Aşağıda yer verilen belgelerden Gelir İdaresi Başkanlığınca uygun görülenler elektronik ortamda alınır. Bu belgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca öngörülen içeriğe uygun olarak gönderilir.

Vergi dairelerinin muhasebe birimleri tarafından nakden veya mahsuben iade işlemlerinde düzenlenen muhasebe işlem fişine, elektronik ortamda gönderilen listelerin tamamının eklenmesi yerine bu listelerin elektronik ortamda bulunduğunu gösteren "İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı"nın eklenmesi yeterlidir.

İnternet vergi dairesi üzerinden gönderilen belgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca uygun görülen durumlar hariç, kâğıt ortamında ayrıca vergi dairesine verilmez.

İade talebinde bulunulmaması halinde, aşağıda belirtilen ortak belgelerden indirilecek KDV listesi, yüklenilen KDV hesaplama tablosu ve yüklenilen KDV listesi aksi yönde bir düzenleme bulunmaması kaydıyla vergi dairesine verilmez.3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17'nci maddeleri kapsamında yapılan ihraç kaydıyla teslimler nedeniyle tecil edilen verginin terkininde de indirilecek KDV listesinin vergi dairesine ibraz edilmeyeceği tabiidir.

7.1. İade Talep Dilekçesi

İade talebi, iade türü itibarıyla 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan standart iade talep dilekçeleri kullanılmak suretiyle yapılır.

İade taleplerinde verilmesi gereken belgelerin, aksi yöndeki düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla, beyanname ekinde veya beyanname ile birlikte ya da beyanname ile aynı gün içinde verilmesi zorunlu değildir.

7.2. İade Hakkı Doğuran İşlemin Beyan Edildiği Döneme Ait İndirilecek KDV Listesi

Aynı döneme ilişkin olarak birden fazla iade hakkı doğuran işlem türünden (örneğin; Kanunun 11, 13 ve 29'uncu maddeleri kapsamındaki işlemlerden) kaynaklanan iade talepleri bulunanlarda indirilecek KDV listesinin bir kez verilmesi yeterli olup, her bir işlem için ayrı ayrı bu liste aranmaz.

KDV iadelerinde aranılan ve elektronik ortamda sistem üzerinden gönderilmesi gereken "İndirilecek KDV Listesi" nin doldurulmasında aşağıda belirtilen hususlara dikkat edilir.

a) Perakende satış fişi veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi kabul edildiği harcamalara ait KDV tutarlarının indirimi mümkün olduğundan, söz konusu belgeler, indirilecek KDV listelerine dâhil edilir, bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmediği harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacağından listeye de alınmaz.

b) Bu listeye, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge ayrı ayrı kaydedilir.

Ancak, 213 sayılı Kanununun 219 uncu maddesinde hükme bağlandığı üzere; muamelelere ilişkin belgelerin, muhasebe fişlerine kaydedilmesi ve defterlere kayıtların bu fişler üzerinden yapılması halinde, belgelerin fişlere kaydedilmesi, defterlere kaydedilmesi hükmündedir. Bu durumda, muhasebe fişlerinde yer alan belgelerin esas defterlere en geç 45 gün içinde işlenmesi gerekmektedir.

c) Aynı mükelleften yapılan alımlar bu listeye belge bazında ayrı ayrı girilir.

7.3. İade Hakkı Doğuran İşleme Ait Yüklenilen KDV Listesi

Yüklenilen KDV listesi, esas itibarıyla, iadesi talep edilen KDV hesaplama tablosunda yer alan hesaplamalara konu olan vergili mal ve hizmet alışlarına ilişkin KDV'nin dayanak belgeler itibarıyla listelenmesinden ibarettir.

İşlemin bünyesine giren vergi miktarına ilişkin listede, iade hakkı doğuran işlem nedeniyle iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiğine (örneğin, mamul mal alımları, hammadde alımları, yardımcı malzeme alımları, hizmet alımları, genel gider, ATİK gibi) ilişkin bilgilere, dayanak belgeler itibarıyla yer verilir.

KDV iadelerinde aranan ve elektronik ortamda sistem üzerinden gönderilmesi gereken "Yüklenilen KDV Listesi" nin doldurulmasında aşağıda belirtilen hususlara dikkat edilir:

a) Perakende satış fişi veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi kabul edildiği harcamalara ait KDV tutarlarının indirimi mümkün olduğundan, söz konusu belgeler, yüklenilen KDV listesine dâhil edilebilir. Bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmediği harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacağından listeye de alınmaz.

b) Bu listeye, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge ayrı ayrı kaydedilir.

c) Aynı mükelleften yapılan alımlar bu listeye belge bazında ayrı ayrı girilir.

ç) İşlemin bünyesine doğrudan giren KDV tutarları ile işlemle ilgili olmak kaydıyla genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklenilen vergilerden işleme isabet eden KDV tutarı yüklenilen KDV listesinde ayrıca yer alır.

7.4. İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu, iade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesinden hareketle iadesi talep edilen KDV tutarını gösteren özet tablodur. Tabloda, doğrudan girdiler nedeniyle yüklenilen KDV, genel yönetim giderleri ve ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den işleme verilen pay yer alacaktır.

7.5. Satış Faturaları Listesi

Satış faturaları listesi, iade hakkı doğuran işlemlere ait satış faturası, serbest meslek makbuzu ve benzeri belgelere ilişkin bilgileri ihtiva eden listedir.

3) İNDİRİMLİ TEMİNAT UYGULAMASI SİSTEMİ (İTUS)

1. İTUS Sertifikası Kapsamına Giren Mükellefler

Aşağıdaki şartları taşıyan mükelleflere bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan yerlerde Defterdarlık) tarafından İTUS sertifikası verilir.

1.1. Genel Şartlar

Başvuru tarihinden önceki son üç takvim yılı içinde;

a) Vergi mükellefiyetinin bulunması,

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

c) Gelir veya kurumlar vergisi, geçici vergi, gelir vergisi stopajı, ÖTV ve KDV (tevkifat hariç) uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla ikiden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),

ç) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması,

d) Cari takvim yılı da dahil olmak üzere son iki takvim yılına ilişkin tam tasdik sözleşmesi bulunması.

Başvuru tarihi itibarıyla;

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

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

Sertifika başvurusundan önceki, iade talebinin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemi itibarıyla haklarında yazılmış YMM ve/veya vergi inceleme raporlarının olumlu olması.

1.2. Özel Şartlar

Yukarıda (IV/B-1.1) bölümünde belirlenen genel şartlar ile birlikte, kendileri için öngörülen özel şartları taşıyan aşağıdaki mükellefler İTUS sertifikasına hak kazanırlar.

1.2.1. İhracat İstisnası Kapsamındaki İade Talepleri Bakımından

1.2.1.1. İmalatçılar ve İmalatçı-İhracatçılar:

Genel şartlara ek olarak;

a) İlgili sicile kayıtlı olan,

b) Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı ATİK'lerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 100.000 TL'yi aşan,

c) Üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olduğu kapasite raporuyla teyit edilen,

ç) İmalat işinde 20 veya daha fazla işçi çalıştıran (İşçi sayısının tespitinde bizzat imalat işinde çalışan işçiler dikkate alınır. Bunlar dışında kalan yönetici, büro personeli ve muhasebeci gibi personel dikkate alınmaz. Hesaplama, ihracatın gerçekleştiği dönemden önceki 12 aylık ortalama esas alınır.),

imalatçı-ihracatçılar ile ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçılara, bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ile başvurmaları halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde İTUS sertifikası verilir.

1.2.1.2. Diğer İhracatçılar (Hizmet İhracatı Yapanlar Hariç):

Genel şartları taşıyan mükelleflerden, son üç takvim yılı itibarıyla yıllık 4 milyon ABD Doları veya son beş takvim yılı itibarıyla yıllık iki milyon ABD Doları ve üzerinde ihracat yapanlara, bu şartları sağladıkları tarihi takip eden yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere İTUS sertifikası verilir.

1.2.2. Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler Bakımından

KDV GU Tebliğinin (IV/B-1.2.1.) bölümü kapsamında olmayan mükelleflerden;

a) Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş olan son yıllık kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilânçoya göre en az;

- Aktif toplamı 40.000.000 TL,
- Maddi duran varlıkları toplamı 10.000.000 TL,
- Öz sermaye tutarı 20.000.000 TL,
- Net satışları 50.000.000 TL,

b) Cari yıl dahil, başvuru tarihinden önceki takvim yılında vergi dairesine verilmiş muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısı 50 veya daha fazla, (Hesaplama işleminin gerçekleştiği dönemden önceki 12 aylık ortalama esas alınır.)

olanlara, yukarıdaki genel şartları da taşıyıcıları kaydıyla İTUS sertifikası verilebilir. Bu şartları birlikte taşıyan mükelleflerin bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ile başvurması halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde “İTUS Sertifikası” verilir.

Bu mükelleflerin KDV iade talepleri, sertifika tarihini içine alan dönemden başlamak üzere, aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

2. İTUS Sertifikası Uygulamasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

İTUS sertifikasına sahip mükelleflerin iade talepleri Tebliğin ilgili bölümlerinde yer alan açıklamalara göre yerine getirilir.

İadenin teminat karşılığında talep edilmesi halinde, iade miktarının belirlenen sınırı aşan kısmının (% 8)’i (dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için %4’ü) için teminat verilir.

Teminat, Tebliğde aksi belirtilmedikçe, iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde ibraz edilecek YMM raporu ile çözülür. Bu süre içerisinde YMM raporu ibraz edilmemesi halinde veya mükellefin talep etmesi durumunda teminat VİR sonucuna göre çözülür. İTUS sertifikasının iptalini gerektiren bir neden olmadığı sürece, sonraki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasına devam edileceği ve YMM raporunun da yine altı ay içinde ibraz edilmesinin isteneceği tabiidir.

4) HIZLANDIRILMIŞ İADE SİSTEMİ (HİS)

1. HİS Uygulaması Kapsamına Girecek Mükellefler

Aşağıdaki şartları taşıyan mükelleflere talep etmeleri ve aşağıda belirtilen belgeleri ibraz etmeleri halinde bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan yerlerde Defterdarlık) tarafından “HİS sertifikası” verilir.

a) Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı itibarıyla vergi mükellefiyetinin bulunması,

b) Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş son yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilânçoya göre en az;

- Aktif toplamının 200.000.000 TL,
- Maddi duran varlıkları toplamının 50.000.000 TL,
- Öz sermaye tutarının 100.000.000 TL,
- Net satışlarının 250.000.000 TL,

olması, (bu koşullardan herhangi üç tanesinin sağlanmış olması yeterlidir.)

c) Başvurudan önceki takvim yılında vergi dairesine vermiş olduğu muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısının 250 veya daha fazla olması,

ç) Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı içinde;

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

- Gelir veya kurumlar vergisi, ÖTV ve KDV uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla birden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması,

d) Başvuru tarihi itibarıyla;

- KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,

- Vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz),

gerekmektedir.

Bu şartları birlikte taşıyan mükelleflerin bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ile başvurması halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde “HİS Sertifikası” verilir.

Bu mükelleflerin KDV iade talepleri (henüz sonuçlandırılmamış olanlar dahil), aşağıdaki bölümdeki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

2. HİS Uygulamasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade talepleri tutarına bakılmaksızın, teminat, VİR veya YMM raporu aranılmadan yerine getirilir.

Hakkında “olumsuz rapor” olmaması şartıyla, mükellefle ilgili “olumsuz tespit” ortaya çıkması veya “olumsuz rapor” bulunanlardan mal ya da hizmet aldığı tespit edilmesi halinde; mükellefe durum bildirilir. Mükellefin söz konusu mal ve hizmet alımlarını KDV GU Tebliğinde belirlenen şekilde izah edememesi durumunda, KDV tutarlarının indirim ve iade hesaplarından çıkarılması veya bu tutarlara dört kat teminat göstermesi istenir. Teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür. Mükellef tarafından söz konusu KDV tutarları indirim ve iade hesaplarından çıkarılmaz veya bu tutarlara dört kat teminat gösterilmezse, sadece bu tutarlara ilişkin iade talebi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

5) ÖZEL ESASLAR

1. Ortak Hükümler

1.1. Amaç

KDV GU Tebliğinin özel esaslar bölümünde yer alan düzenlemeler, iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine’ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların, KDV iadesi çatısı altında yolsuz ve yersiz olarak iadesini önlemeyi amaçlamaktadır.

3065 sayılı Kanunun 9, 11, 29 ve 32’nci maddeleri ile iadeye ilişkin hükümler içeren diğer maddelerinde, nihai aşamada vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle

gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayalı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıtan belgelere istinaden yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi öngörülmektedir.

Mükelleflerin gerçekte yükledikleri ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarlarının iadesini temin amacıyla, hiç yüklenilmediği halde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV olarak gösterilen tutarların iadesinin önlenmesi gerekmektedir. Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirilecek KDV tutarlarının aynı zamanda KDV'nin katma değerden vergi alma işlevini de bozduğu ve gerçekte vergilenmesi gereken katma değeri vergi dışı bıraktığı da tabiidir.

3065 sayılı Kanunun 36'ncı maddesinin ikinci fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığının; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağına mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu nedenle, GU Tebliğinin bu bölümü 3065 sayılı Kanunun 9, 11, 29, 32, 36 ve iadeyi düzenleyen diğer maddelerinde yer alan yetkilere istinaden, gerçekte iadesi gereken KDV'nin tespitine yönelik olarak düzenlenmiştir.

1.2. Belge Kavramı

Bu bölümde bahsi geçen belgeler, Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilen ve (YMM raporu ve vergi inceleme raporu hariç) iadeye esas teşkil eden belgelerdir. Bu belgeler, üzerinde KDV gösterilen fatura ve benzeri belgeler ile iade hakkı doğuran işlemin niteliğine göre (gümrük beyannamesi, istisna belgesi, yatırım teşvik belgesi, kıymetli maden arama ruhsatı gibi) iade için aranılan diğer belgelerdir. Bunların haricindeki belgelerin, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak

düzenlendiklerine ve kullandıklarına yönelik belirlemeler nedeniyle mükelleflere özel esaslar uygulanmaz. Söz konusu belgelerin 213 sayılı Kanun uyarınca düzenlenme, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler kapsamında olması bu şekilde işlem tesisine engel teşkil etmez.

Örneğin, sipariş mektupları ve proforma faturaların nihai faturalar veya gümrük beyannameleri ile uyumsuz olması halinde, nihai faturaların veya gümrük beyannamelerinin gerçeğe aykırı olarak düzenlendiği tespit edilmedikçe, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslara göre işlem yapılmaz. Aynı şekilde, sigorta poliçesi, müstahsil makbuzu ve sevk irsaliyesinin gerçeğe aykırı düzenlendiği ve bunların kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslar uygulanmaz.

KDV indirimi imkânı tanınan durumlar dışında, 213 sayılı VUK uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan ödeme kaydedici cihaz fişi ile gider pusulasının gerçeğe aykırı düzenlendiği ve bunların kullanıldığı gerekçesi ile mükellefler özel esaslar kapsamına alınmaz.

1.3.Özel Esaslara Tabi Mükellefler

Haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan aşağıdaki mükellefler iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabidir.

- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler,

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler,

-Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “olumsuz rapor” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,

-Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,

-Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler.

Haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükelleflerin iade taleplerinin bulunmaması; bunlardan doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler ile bu kapsamdaki mükelleflerden haklarında “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporu” veya “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz tespiti” bulunanların raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin iade taleplerinde özel esaslar uygulanmasına engel teşkil etmez.

Yukarıda sayılan “özel esaslara tabi mükellefler” ile kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmasa dahi bunlardan mal ve/veya hizmet satın alanların iade taleplerinde özel esaslar uygulanır.

Kendileri hakkında herhangi bir olumsuz rapor ya da tespit bulunmayan mükelleflerin özel esaslara tabi mükelleflere mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunması durumunda, bu mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyicisi olarak özel esaslara alınabilmesi için haklarında bu GU Tebliğinin ilgili bölümlerinde belirtildiği şekilde bir rapor veya tespit bulunması gerekir.

Tebliğin “Özel Esaslar” bölümü kapsamına 3065 sayılı Kanunun 9, (11/1-b), (11/1-c), (29/2), 32 ve geçici 17’nci maddeleri çerçevesinde yapılacak iade talepleri girmekte olup, “fazla ve yersiz ödenen vergiler” ile “fazla ve yersiz tevkif edilen vergiler” in iadesine yönelik talepler bu kapsamda değerlendirilmez.

1.4. Özel Esaslarda İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda olumsuz rapor bulunanların raporun vergi dairesine intikal ettiği tarih

itibarıyla henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dâhil, bu tarihten sonraki iade talepleri,

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

Teminat gösterilmemesi halinde iade talepleri, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

1.5. Diğer Tespitler

1.5.1. Adresinde Bulunamama

Bilinen adresinde bulunmadığı yoklama ile tespit edilen mükellefler, 30 gün içinde yapılan ikinci yoklamada da adresinde bulunamamaları halinde ikinci yoklama tarihi itibarıyla özel esaslara alınırlar. İkinci yoklamanın en az iki personel tarafından yapılarak tutanağa bağlanması gerekir.

Yapılan yoklamada bilinen adreslerinde bulunamayan mükelleflerin mükellefiyet kaydının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 160 ıncı maddesi uyarınca terkin edilmesi halinde, ikinci yoklama yapılmaksızın mükellefler özel esaslara alınır. Anılan madde kapsamında mükellefiyet kaydının terkin işleminin birinci yoklama tarihinden de önce yapılmış olması halinde, mükellefler terkin tarihi itibarıyla özel esaslara alınır.

Vergiye müteallik ödevleri yerine getirilmekle birlikte, sadece işi bırakma bildiriminde bulunulmamış olması olumsuz tespit sayılmaz.

Adreslerinde bulunmadıkları konusunda haklarında tespit bulunanların sonuçlandırılmamış olanlar da dâhil bütün iade talepleri, tespit yapıldığından

itibaren münhasıran iki kat teminat karşılığında veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür.

Mükellef, adresinin tespiti veya kendi başvurusuna istinaden yapılan yoklamada adresinde veya yeni bildirdiği adreste bulunması durumunda, adreste bulunma tarihi itibarıyla genel esaslara alınır ve bu tarihten itibaren, henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

1.5.2. Defter ve Belge İbraz Etmeme

Vergi incelemesine yetkili olanlarca veya takdir komisyonlarınca ibrazı istenen, varlığı noter kayıtları veya sair surette sabit olan defterlerin ve ilgili dönem kayıtlarına esas belgelerin mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle KDV mükellefleri tarafından ibraz edilmemesi durumunda, mükellef özel esaslar kapsamına alınır.

Bu tespit varlığı için defter ve belge ibrazına ilişkin ek süre dâhil verilen sürenin dolmuş olması gerekmektedir.

Özel esas uygulaması bakımından “defter ve belge” ifadesinden, 213 sayılı Kanun uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler anlaşılmalıdır.

Örneğin, ödeme kaydedici cihazı kullanım dışı kaldığı halde ödeme kaydedici cihaz mali hafıza raporunu ve buna dair yetkili servisçe düzenlenmesi gereken tutanağı ilgili vergi dairesine ibraz etmeyen mükelleflerin bu fiilleri “defter ve belge ibraz etmeme olumsuz tespiti” kapsamında değerlendirilmez. Aynı şekilde ilgili dönemdeki KDV’ye tabi mal ve hizmet alışlarına ilişkin fatura ve benzeri belgelerin dökümünü gösteren “İndirilecek KDV Listesi”nin ibraz edilmemesi de bu kapsamda bir olumsuz tespit olarak değerlendirilmez.

Defter ve belge ibraz etmeme fiilinin varlığından söz edilebilmesi için defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazının mükellefe tebliği gerekmekte olup, söz konusu

yazının 213 sayılı Kanununun 93 ila 109 uncu maddeleri arasında düzenlenen “Tebliğ” hükümleri doğrultusunda tebliğinin sağlanmış olması gereklidir.

Faaliyetini sona erdirenlerin kullanılmayan belgelerini iptal edilmek üzere ibraz etmemesi de bu kapsamdadır.

Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri konusunda tespit bulunanların, tespitin ilgili olduğu döneme ait iade talepleri defter ve belgeleri ibraz etmedikleri sürece yerine getirilmez. Henüz sonuçlanmayanlar dâhil diğer dönemlere ait iade talepleri ise iki kat teminat karşılığında veya münhasıran vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Defter ve belgelerini daha sonra idareye ibraz eden mükellefin genel esaslara dönüşü sağlanır ve henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Defter ve belgelerini 213 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan mücbir sebep hallerinden biri nedeniyle ibraz edemeyen mükelleflere özel esaslar uygulanmaz.

Haklarında, tarh zamanaşımı öncesi dönemlere ilişkin olarak defter belge ibraz etmeme tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, tarh zamanaşımının dolduğu tarihten itibaren genel esaslara göre yerine getirilir.

1.5.3. Beyanname Vermeme

Birden fazla döneme ilişkin 1 no.lu KDV beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermeyen mükellefler özel esaslara tabi tutulur.

Beyanname verilmeyen dönemlere ilişkin iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

Beyanname vermeme kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükelleflerin, beyanname verdikleri dönemlere ilişkin iade talepleri münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Verilmeyen beyannamelerin usulüne uygun olarak verilmesi durumunda, mükellef genel esaslara döner ve henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Haklarında, tarh zamanaşımı öncesi dönemlere ilişkin olarak beyanname vermeme tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, tarh zamanaşımının olduğu tarihten itibaren genel esaslara göre yerine getirilir.

1.5.4. İhtiyati Tahakkuk veya İhtiyati Haciz Uygulanan Mükellefler

İade talebinde bulunan mükellefler hakkında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanması halinde, ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haczi istenen KDV tutarı kadar teminat gösterilmesi şartıyla bu mükelleflerin diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Aksi halde iade talepleri, vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilir.

Bu uygulama, bu mükelleflerin ortakları, kanuni temsilcileri ve bunların kurduğu veya ortak olduğu mükellefler bakımından geçerli değildir.

Bu bölüm kapsamında iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükelleflerden alım yapanların ve sonraki safhalarda yer alan mükelleflerin iade taleplerinde özel esaslar uygulanmaz.

Açılan dava sonucunda verilen yargı kararı üzerine işlem tesis edileceği tabiidir.

İhtiyati tahakkuk veya ihtiyati hacze dayanak teşkil eden işlemler, özel esaslar uygulanmasını gerektiren diğer işlemlerdense, GU Tebliğinin o işlemlere ilişkin düzenlemelerinin de dikkate alınacağı tabiidir.

KISA ÖZGEÇMİŞ



Alptekin YÜCEBAŞ
Yeminli Mali Müşavir

1965 yılında Ankara'da doğdu. İstanbul Maliye Okulunu takiben 1987 yılında Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF İktisat Bölümünden mezun oldu ve Lisansüstü eğitimini KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalında 2004 yılında tamamladı.

- 1983 yılında Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğünde **Atama Memuru**,
- İzmir ve Ankara Defterdarlıklarında 1983-88 yıllarında **Vergi ve Yoklama Memuru**,
- Nevşehir Defterdarlığında 1988-90 yıllarında **Milli Emlak Denetmeni**,
- 1990 yılında açılan giriş sınavını kazanarak **Stajyer Gelirler Kontrolörü** olarak atandı,
- Ağustos/1997'de Kordon **Vergi Dairesi Başkanı**,
- Ocak/1998'de İzmir **Defterdar Yardımcısı**,
- 1998-2004 yıllarında Trabzon'da **Defterdar**,

olarak görev yaptı.

1999-2002 yıllarında KTÜ İİBF Maliye Bölümü'nde **Öğretim Görevlisi** olarak, Vergi Hukuku ve Mali Denetim derslerini de veren YÜCEBAŞ, 08.03.2004 - 27.12.2010 tarihleri arasında **Gelirler Başkontrolörü** olarak Gelir İdaresi Başkanlığında çalışmıştır. Halen Yeminli Mali Müşavir olarak serbest çalışmakta olup, evli ve bir çocuk babasıdır.

İLETİŞİM:

SONUÇ

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK DENETİM VE DANIŞMANLIK
Konutkent Mah.3028.Cadde No.16A/12 (Kule EVO) Çankaya/ANKARA
Tlf.:(0312) 447 17 35 (Pbx) - Gsm. (0532) 414 00 99
ayucebas@hotmail.com

