

**İHRAÇ
KAYDIYLA
MAL
TESLİMLERİNDE
K.D.V.
İADESİ
UYGULAMASINA
GENEL
BİR
BAKIŞ**

Recat BÜTÜN
Vergi Kontrol Memuru

3 065 sayılı K.D.V. Kanunu'nun 11. nci maddesinde 3297 sayılı Kanunun 3. maddesiyle eklenen ve 20.6.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe giren "C" bendi ile ihracata konu olan nihai malı üreten imalatçı firmaların talepleri halinde ihracat istisnasından yararlanabilmeleri olanağı sağlayan bu uygulama beraberinde bir takım sorunları getirmiştir.

İmalatçı firmalara K.D.V. iadesi uygulamasında iadeye konu olan K.D.V. tutarının ne olduğu uygulamanın başladığı 20.6.1986 tarihinden bu yana çözümü zor bir problem olarak ortaya çıkmıştır. Bir diğer sorun ise imalatçı firmanın tanımı ve kimlerin imalatçı sayılabileceğidir. Bu konulara, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yayımlanan Genel Tebliğ, Uygulama İç Genelgeleri ve mükelleflere verilen özeldgelerle açıklık getirilmeye çalışılmış, en son yayımlanan 39 seri no.lu K.D.V. genel tebliği ile 28 seri no.lu K.D.V. Genel Tebliğinde şekillenen ihrac konusu malın maliyetinde yüklenilen K.D.V.'nin iadesinden vazgeçilerek 23 Seri Nolu K.D.V. Genel Tebliğinin yürürlükte olduğu dönemdeki uygulamaya dönülmüştür.

Şu halde imalatçı firmalara K.D.V. iadesi uygulanmasını 3 dönemde incelemek ve uygulamayı bu dönemler itibariyle ayrı ayrı değerlendirmek yararlı olacaktır.

1 - 20.6.1986 - 31.7.1988 Dönemi (23 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğinin şekillendirdiği dönem)

2 - 1.8.1988 - 31.1.1992 Dönemi (27-28 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğinin şekillendirdiği dönem)

3 - 1.2.1992 ve sonrasını kapsayan dönem (39 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğinin Uygulanacağı Dönem)

23 SERİ NO.'LU K.D.V. GENEL TEBLİĞİNİN UYGULANDIĞI DÖNEM

23 Seri No.lu K.D.V. genel tebliği ile K.D.V. Kanunu'nun 20.6.1986 tarihinde yürürlüğe giren 11/C maddesinin uygulanmasına açıklık getirilmeye çalışılmıştır. Burada temel olarak imalatçı tanımı üzerinde durularak "İmalatçı deyimi; bir maddenin şeklini, niteliğini veya terkiibini, makina, alet veya elemeği yardımı ile kısmen veya tamamen değiştirilmesini sağlayanları ifade eder" denilerek geniş bir tanımlamaya gidilmiştir. Bu tanımlama aslında imalatçıyı çok geniş bir çerçevede değerlendirmesine rağmen uygulamada bu esneklik sağlanamamış mükellef ile vergi idaresi arasında uyuşmazlık konusu olmuştur. Burada inceleme elemanları; Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın yayımladığı uygulama iç genelgeleri, yazıları ve özelgelerini hazineci yorumları ile birleştirerek imalatçı vasıflarını taşımadığı gerekçesi ile bir çok mükellefin iade talebini reddetmişlerdir. Ancak bu taleplerin reddedilmesi ile sorun çözülmemiş, yargı kararları genellikle idare aleyhine sonuç vermiştir.

Yargının mükellef aleyhine sonuçlandığı durumlarda ise; yani iade isteminde bulunan ve talebi reddedilen mükelleflerin imalatçı olmadığının yargı kararı ile kesinleştiği durumlarda, bu kez ihracatı gerçekleştiren firmalar düzeltme beyanı vererek iade isteminde bulunmuşlardır. Bu durum karşısında Maliye ve Gümrük Bakanlığı iadenin fiili ihracatçıya yapılabileceği konusunda görüş oluşturmıştır. Dolayısı ile yapılan bunca inceleme, yargıya giden bunca dosya, iadenin imalatçıya

mı yoksa ihracatçıya mı yapılacağı sorusuna cevap vermekten ileriye gidememiştir.

23 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğinin uygulamada Kaldığı 20.6.1986 - 31.7.1988 döneminde iadeye esas olacak K.D.V. tutarı tesbit edilirken ihrac kaydıyla teslimlerle ilgili olarak hesaplanan, ancak tahsil edilmeyen Katma Değer Vergisinden (Tecil Edilebilir K.D.V.) ödenmesi gereken Katma Değer Vergilerinin (Tecil Edilecek K.D.V.) düşülmesinden sonra kalan müsbet farkın iadesi esas alındığından büyük bir ihtilaf ve sorun yaşanmamıştır. Bu yöntem imalatçı firmaların hesapladığı ancak tahsil etmediği Katma Değer Vergilerinin tümünün iadesinin olabilmesine imkan tanımaktadır. Sistemin işleyişi "İhrac kaydıyla teslimlerde Hesaplanan KDV.=Tecil Edilecek KDV + İadesi Gereken KDV= formülüyle özetlenebilir.

28 SERİ NO.'LU K.D.V. GENEL TEBLİĞİNİN UYGULANDIĞI DÖNEM

1.1.1988 Tarihinden itibaren yürürlüğe giren 27 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği İmalatçı tanımına açıklık getirmiş, ancak büyük ölçüde uygulama şansını 1.8.1988 tarihinde yürürlüğe giren 28 seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğinin yayımı ile bulabilmiştir.

27 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğinin esas aldığı kıstaslara göre imalatçının;

- Sanayi siciline kayıtlı ve Sanayi Sicil Belgesine haiz olması,
 - Sanayi Odası, Ticaret Odası veya Esnaf ve Sanatkar Derneklerine kayıtlı olması,
 - İmalat işinde en az 5 işçi çalıştırması,
 - Sanayi Sicil Belgesinde yer alan üretim hususunda gerekli araç parkına sahip olması,
 - Bu şartları topluca taşıyan imalatçıların kendi üretimlerine ilave olarak aynı zamanda fason imalat yaptırmaları halinde
- a - Fason imalatı sadece, sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırmaları,

b - Fason olarak yaptırılan imalatı işin riskini ve organizasyonunu üstlenmeleri

c - Fason olarak imal ettirilen mallarla ilgili hammadde ve yardımcı maddeleri temin etmeleri gerekmektedir. denilerek imalatçı sınırları çizilmiştir.

Bu belirlemeler ile 23 Seri No.lu Genel Tebliğdeki imalatçı tanımı daraltılmış, anılan tebliğdeki geniş kapsamlı tanımın getirdiği yorum keyfiliği büyük ölçüde ortadan kalkmıştır. İmalatçı firmaları belirlemek-teki kıstasların ortaya konulması firmaları bu yönde düzenlemeye gitmeye ve organize olmaya zorlamıştır. En çok tartışılan konulardan birisi olan fason imalatın yeri ve payı konusuna getirilen açıklamalar da olası ihtilafları büyük ölçüde önlenmiştir. Ancak konu ne kadar detaylandırılrsa da tartışmaları tümünden ortadan kaldırmamakta sonuçta inceleme elemanının yorumu mükellef uygulamaları ile çelişebilmektedir.

28 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğinde ise "Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, iade edilecek katma değer vergisinin hesaplanmasında temel prensip, iade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen vergilerden indirimle giderilmeyen kısmın iadesidir. İade edilecek vergi tutarının hesabında iade hakkı doğuran teslim ve hizmet bedelinin, % 1, % 3, % 8, % 12 veya % 15 gibi bir oranla çarpılarak bulunması mümkün değildir." denilerek iadeye esas olacak K.D.V.'nin hesaplanıp tahsil edilmeyen K.D.V. değil yüklenilen ancak indirimle giderilmeyen K.D.V. olduğu ifade edilmiştir. Bu konu 1.1.1988 tarihinde yürürlüğe giren 26 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğinin (m) bölümünde genel hatları ile açıklanmasına rağmen imalatçı konumunda iade talebinde bulunan ve K.D.V. Kanunu'nun 11/C maddesine göre işlem yapan mükellefler ayrıca belirtilmediğinden 1.1.1988 - 31.7.1988 tarihlerini kapsayan dönemlerde mükellefler lehine olarak 23 Seri No.lu Genel Tebliğe göre hesaplanıp tahsil edilmeyen K.D.V. lerin iadesi yapılmıştır. 1.8.1988 tarihinden itibaren konunun açık ve net olarak Genel Tebliğde belirtilmesi üzerine imalatçı mükelleflerin ihracata konu olan malların imalatı safhasında yüklendiği Katma Değer Vergilerinin tesbitine yönelik çalışmalar başlamıştır. Bu konu tek düzen muhasebe sisteminin oluşmadığı imalat ve maliyet muhasebesinin tutulmadığı firmalarla birlikte vergi idaresini de büyük bir sıkıntı ve iş

yüküne sokmuştur. Zaman içinde firmalar ve idare bu konuda ileri ve olumlu bir noktaya gelmişse de sorun büyük ölçüde çözülebilmiş değildir. Bu dönemde imalatçı firmalarda ihracata konu olan malların üretiminde yüklenilen Katma Değer Vergisinin tesbitinin sağlıklı bir şekilde yapıldığını, söylemek pek anlamlı olmayacaktır. Kaldı ki maliyet K.D.V.'nin tesbiti de büyük bir mana taşımayacaktır. Mükellef ihraç kaydıyla teslimde bulunduğu mallarla ilgili olarak hesapladığı Katma Değer Vergisi ile bu malların imalinde yüklendiği Katma Değer Vergisi arasındaki farkı indirimle giderebilme olanağına sahip olmakta, en kötü şartlarda bu fark K.D.V. sonraki döneme devreden indirilebilir K.D.V. olarak beyan edilmekte ve takibeden dönemlerde indirim konusu olmaktadır.

Kısacası 23 Seri No.lu K.D.V. genel tebliği ihraç kaydıyla teslimlerde hesaplanan K.D.V.'nin tamamının iadesine imkân verirken 28 Seri No.lu K.D.V. tebliğine göre imalatatta yüklenilen kısmı ile sınırlı iadeye imkân vermekte fark K.D.V.'nin indirimle giderilmesini önermektedir. Bu küçük ayrımın mükellef ve vergi idaresi ile yargıya getirdiği yük azımsanamayacak boyutlardadır. Nitekim 39 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğinin yayımı ile birlikte büyük bir sıkıntı mükellef ve idarenin omuzlarından kaldırılmış 1.8.1988 tarihinden öncesine yapılan uygulamaya geri dönüş yapılmıştır.

SONUÇ

3065 sayılı K.D.V. Kanunu'nun 11 nci maddesine 3297 sayılı Kanunun 3. maddesiyle eklenen ve 20.6.1986 tarihinden bu yana yürürlükte bulunan "C" bendi mükellef-vergi idaresi-yargı üçgenine büyük sıkıntılar yaşatmasına rağmen bugün anlaşılır hale gelmiş ve uygulamadaki bir çok sıkıntı çözülmüş durumdadır. Esas olan imalatçı firmalara K.D.V. iadesinden yararlanma hakkı tanınırken umulan yarara bugün ulaşıp ulaşılmadığıdır.

Kanaatimiz beklenen yarar noktasının çok üstünde bir yerlerde olduğumuzdur.