



KDV Kanunu'nda Mal İhracı İstisnası ve KDV İadesi

Hazırlayan
Emin Serhat YILDIRIM
Vergi Denetmen Yardımcısı

İhracat istisnası, Katma Değer Vergisi Kanundaki tam istisnalardan olup, mükelleflerin ihracat istisnası kapsamında yaptıkları faaliyetleri nedeniyle yükledikleri ve indirim mekanizmasıyla gideremedikleri KDV'leri, KDV Kanunu'nun 32 inci maddesi hükmü gereğince kendilerine iade edilebilmektedir.

Son yıllarda, katma değer vergisi iadelerinin büyük bir kısmı ihracat istisnasından kaynaklanmakta ve KDV iade incelemeleri, vergi incelemeleri arasında önemli bir yer tutmaktadır.

Bu yazımızla; mal ihracı istisnası ve KDV iadesinin ilgili mevzuat çerçevesinde usul ve esasları açıklanmaya çalışılmıştır.

I. İHRACAT İSTİSNASI

3065 sayılı KDVK'nun İkinci Kısım, "İstisnalar" başlığını taşımakta olup Birinci Bölümü Tam İstisnalar kapsamında bulunan "İhracat İstisnası"na ait düzenlemeleri içermektedir. "Mal ve hizmet ihracatı" başlığını taşıyan 11. madde;

MADDE 11-1- Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.

a) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler,

b) Türkiye'de ikamet etmeyen yol-

cuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında katma değer vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen katma değer vergisi iade olunur.

(4731 sayılı Kanununun 5/A maddesiyle eklenen fıkra) (30.12.2001 tarihinden geçerli olmak üzere) Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetleri nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir.

(4731 sayılı Kanununun 5/A maddesiyle eklenen fıkra) (30.12.2001 tarihinden geçerli olmak üzere) Maliye Bakanlığı iadeden faydalanan mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tesbit etmeye yetkilidir.

c) (3297 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen bent) (20.6.1986 tarihinden geçerli olmak üzere) ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların, ihracatçıya, teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde 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 Kanun'un 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammının %50 fazlası ile birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

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

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan miktardan fazla olamaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken katma değer vergisi, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

2) (3297 sayılı Kanununun 3 üncü maddesiyle eklenen bent) (20.6.1986 tarihinde geçerli olmak üzere) Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Katma Değer Vergisi tahsil edilmeden teslim edilecek mal miktarını, ihracatçı ve ihracatçıya mal teslim edenlerin her biri için, bir önceki yıl iş hacmi, cari yıldaki işlemler ve vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla gerekli görülen hallerde sınırlamaya ve bu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespiti yetkilidir.

Şeklinde düzenlenmiş olup; takip eden "İhracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler" başlığıyla düzenlenen 12. maddesinde;

MADDE 12 - Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti **(4503 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle değişen ibare)** **(5.2.2000 tarihinden geçerli olmak üzere)** gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

2- Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgah, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder. Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

Şeklinde düzenlemeler yer almaktadır.

Kanun düzenlemelerine bakıldığında ihracat istisnasının dört bölümden oluştuğu görülmektedir;

- 1- Mal ihracatı istisnası,
- 2- Hizmet ihracatı istisnası,
- 3- Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimler,
- 4- İhraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması.

II. MAL İHRACATI İSTİSNASI ve KDV İADESİ

Mükellefler çoğunlukla, ihracat istisnası kapsamındaki mal teslimleri nedeniyle KDV iadesi hak etmekte olup, son yıllarda KDV iadelerine ilişkin incelemeler, toplam incelemeler içerisinde önemli bir yer almaktadır.

Mükelleflerin ihracat teslimleri, KDVK'nun 11/1-a bendine göre KDV'den istisna edilmiş olup, aynı kanunun 12. maddesinin 1 numaralı bendinde bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için;

- Teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması ve,

- Teslim konusu malın T.C. Gümrük Bölgesi'nden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması (ulaşması) şarttır. "Bir dış ülkeye vasıl olma" ifadesi 4 Seri No.lu KDVK Genel Tebliğinin A/6. bölümündeki açıklamalara göre "Malın gümrük hattımızı geçmesi" olarak anlaşılabacaktır. Bir diğer ifade ile gümrük bölgemizden çıkan bir mal, başka bir ülkeye ulaşmış sayılacaktır.

İhracatın iç gümrüklerden yapılması halinde ise; malların iç gümrüklerden çıktığı tarih değil, dış gümrüklerden fiilen çıktığı tarihte ihracat gerçekleşmiş olacaktır. Konuyla ilgili gerekli açıklamalar 19 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği ve 13.3.1991 tarih ve 1991/3. Sıra No.lu KDV İç Genelgesinde yapılmıştır.

Serbest bölgelere gönderilen mallar açısından ise, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 8. maddesinde; serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaretin dış ticaret rejimine tabi olduğu hükmüne bağlanmış olup, bu bölgeler gümrük sınırları dışarısında kabul edilmektedir. Dolayısıyla mallar serbest bölgeye girdiği tarihte yurt dışı edilmiş sayılmaktadır.

KDVK'nun 12. maddesinin 1/a bendinde "teslim yurt dışındaki müşteriye yapılmalıdır" derken, 2 numaralı bendinde yurt dışındaki müşteri tabirine açıklık getirilmiş ve "ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren

şubelerini ifade eder" denilmiştir. Aynı maddenin 1/b bendinde de "teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesinin ihracat kapsamına girmeyeceği ve KDV'ye tabi olacağı belirtilmektedir. Bu durum 4 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin A-6 bölümünde açıklanmakta ve aynı bölümde "Fatura ve belgelerin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi zorunludur." denilmektedir.

1- İhracatın Beyan Edileceği Dönem

19 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin E/2 bölümünde, KDV uygulamasında, ihracat işleminin gerçekleştiği tarihin, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce belirlenen ve gümrük beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen "gümrük hattını çıkış tarihi" olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla ihracat istisnasının beyanı yönünden vergiyi doğuran olay malların fiilen yurt dışı edildiği tarihte meydana gelmekte olup, o tarihe ait katma değer vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir. Gelir ve kurumlar vergileri açısından da durum aynıdır. Konuya bir örnek vermek gerekirse;

ÖRNEK: İhracat faturası 20 Aralık 2002'de düzenlenen, gümrük beyannamesi 25 Aralık 2002'de açılan ihraç konusu malların intaç tarihi 31 Aralık 2002'dir. Söz konusu mallar 2 Ocak 2003 tarihinde fiilen yurtdışı edilmiştir.

Bu durumda ihracat istisnası, 2 Ocak 2003 tarihinde gerçekleşmiş olduğundan, Ocak 2003 KDV beyannamesiyle beyan edilecek ve ihracat geliri 2003 t. yılına ait olup bu dönem kazancı olarak gelir veya kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

İhracat istisnası, malların fiilen yurtdışı edildiği tarihte KDV beyannamesiyle beyan edileceğinden, Katma Değer Vergisi açısından faturanın düzenlendiği ay beyannamesi ile beyan edilme ilkesinin de istisnasını oluşturmaktadır.

2- İhracat Bedeli

3065 sayılı KDV'nun 26. maddesinde bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden TL'ye çevrileceği hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla; ihracat bedeli dövizlerin, malın fiilen yurt dışı edildiği tarihteki T.C. Merkez Bankası cari alış kuru üzerinden TL'ye çevrilerek, malların fiilen ihraç edildiği döneme (aya) ait beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

Dış ticaret işlemlerinde ihracat FOB, ithalat ise CIF bedel üzerinden gerçekleştirilmekte olup, ihracat faturasının FOB bedel üzerinden düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak; ihracatın CIF veya CF olarak yapılması durumunda yurt dışındaki müşteriden alınan bedele de ihracat istisnası uygulanması gerekmektedir.

3065 sayılı KDVK'nun "matraha dahil olan unsurlar" başlığını taşıyan 24. maddesinde matraha dahil unsurlar;

a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,

b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,

c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adla altında sağlanan her türlü menfaat hizmet ve değerler" sayılmış olup istisna uygulanacak ihracat bedeli içine bu maddede yazılı unsurlar da dahil olacaktır. Dolayısıyla ihracatın CIF veya CF olarak yapılması durumunda navlun ve sigorta için yurt dışındaki müşterisinden aldığı bedele de KDV ihracat istisnası uygulanması gerekmektedir. Konu ile ilgili Maliye Bakanlığı'nın 1.12.1997 tarih ve 51921 sayılı özelgesinde aynı doğrultuda görüş bildirilmiştir. Bu durumda; navlun ve sigorta bedellerinin ihracat faturasında ayrıca gösterilerek ve ihracat bedeli ile birlikte KDV beyannamesinin "ihracat istisnası" satırına yazılarak vergiye tabi matrahtan indirilmesi gerekmektedir.

III. KDV İADESİ

3065 sayılı KDVK'nun 32. maddesi ile, tam istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenilip indirilemeyen KDV'nin mükelleflere iade edileceği hüküm altına alınmış ve iadeye ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığı bu yetkisine istinaden çıkardığı Genel Tebliğler ile uygulamaya yön vermeye çalışmaktadır. Bu konudaki en kapsamlı düzenleme 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 84 Seri Nolu KDVK Genel Tebliği'dir. 84 No.lu Tebliğ; I- Genel Esaslar ve II. Özel Esaslar olarak iki

bölümden oluşup; ihracat istisnası kapsamındaki teslimler kural olarak tebliğin I. Genel Esaslar bölümünde, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade talepleri ise II-Özel Esaslar bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilir.

Tebliğe göre; mükellefler iade taleplerini bir dilekçe ile yaparlar. Gümrük beyannameli mal ihracatında, dilekçenin yanı sıra aşağıdaki belgelerin de vergi da-iresine ibrazı şarttır.

* Gümrük beyannamesi (Aslı veya noter, gümrük idaresi yada YMM onaylı örneği) Beyannamelerin aslı veya örneği yerine bunların listesinin verilmesi de yeterlidir. Listede beyannamenin tarihi, sayısı, ihraç edilen malın cinsi, miktarı ve tutarı, gümrük kapısının ismi, varış ülkesi intaç ve çıkış tarihlerine yer verilir. Ancak bu bilgilerin eksik olması, veya tereddüt edilen durumlarda aslı veya örneği istenebilecektir.

* Satış faturalarının fotokopisi veya listesi,

* İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek KDV listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo.

(86 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile, nakden veya mahsuben iade edilmediği takdirde indirilecek KDV listesi ile hesaplamasını gösteren tablonun ibrazına gerek bulunmadığı belirtilmektedir.)

Mükellefler istisna kapsamındaki teslimlerinden doğan KDV iadelerini mahsuben veya nakden iade alabileceklerdir.

a) Mahsuben İade

Mükelleflerin vergi idaresinden olan alacaklarının, idareye olan borçlarına mahsubu mümkündür (hatta zorunludur). KDV iadelerinin ihracatçının kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı firmaların vergi borçlarına, ithalde alınan vergilere ve SSK prim borçlarına mahsubu yapılabilir. (Öncelikle kendi vergi borçlarına mahsup edilir)

Mahsup talepleri, miktarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

b) Nakden İade

4 milyar lirayı geçmeyen nakden iade talepleri yukarıda sayılı belgelerin tevsiki ile, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

4 milyar lirayı aşan kısım içinse; YMM, KDV iadesi tasdik raporu ibraz edilmesi veya teminat gösterilmesi halinde iadeleri yapılabilecektir. Teminat türleri ve uygulanacak teminat miktarları 84 Seri No.lu Genel Tebliğin ilgili bölümlerinde açıklanmaktadır.

Mükelleflerin;

* İadelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri,

** Nakden iade sınırını geçen iade taleplerinde (YMM tasdik raporu ibraz etmeyerek veya teminat göstermemeleri hallerinde)

*** Tebliğin II-Özel Esaslar bölümünde münhasıran vergi inceleme raporu ile iadesi öngörülen durumların bulunması hallerinde; iade talepleri Maliye Bakanlığı Vergi İnceleme Elemanlarınca düzenlenen "Vergi İnceleme Raporu" sonucuna göre yerine getirilir.

Ayrıca; normal veya indirimli teminat uygulaması kapsamında verilen teminat mektupları, inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna istinaden iade edilecektir.

c) Mahsup Sonrası Alacağın Nakden İadesi

İade hakkı sahipleri, iade alacaklarının mahsubundan sonra kalan kısmını kendilerine, ortaklarına veya mal ya da hizmet satın aldıkları kişilere nakden iadesini talep edebilirler. Bu durumda mahsuben iade talep ettikleri iade tutarları raporun mahsuben iadeye ait bölümdeki açıklamalara göre, mahsuben iadede arta kalan kısmın, nakden iadesi ise mahsuben talep edilen iade tutarı dikkate alınmaksızın, nakden iade bölümündeki açıklamalarımıza göre yapılacaktır. (İade alacağının tamamının üçüncü kişilere nakden ödenmesinin talep edilmesi halinde de aynı hükümler uygulanacaktır.)

A, B ve C bölümlerine bir örnek vermek gerekirse; mükellefin istisna kapsamındaki işlerinden kaynaklanan 10 milyar TL KDV iade alacağı olsun ve 5 milyar TL da GV borcu olsun.

Mükellef iadesinin 5 milyarlık kısmını incelemesiz, teminatsız, olarak GV bor-

cuna mahsuben kalan 5 milyarın 4 milyarını yine incelemesiz teminatsız nakden ve kalan 1 milyarını da teminat göstererek veya vergi incelemesi yolu ile iade alabilecektir.

Yukarıda anlatılan mevzuat bilgileri birlikte değerlendirildiğinde KDV ihracat istisnasının gerçekleşmesi ile iade edilecek KDV'nin hesabı ve iadesi için zorunlu şartlar aşağıdaki gibidir; (Mal ve hizmet ihracı için);

a) İhracat fiilen gerçekleştirilmiş olmalıdır.

b) İhracat nedeniyle yüklenilen vergiler indirilememiş olmalıdır.

c) İhracatın gerçekleştirilmiş olduğunun belgelenmesi (Gümrük Beyannamesi) ve iade için aranan belgelerin eksiksiz olarak ibraz edilmesi gereklidir.

d) İade edilecek verginin mükelleflerce doğru olarak hesaplanması ve muhasebe kayıtlarının buna elverecek şekilde tutulması gerekmekte olup, KDVK'nın "kayıt düzeni" başlıklı 54. maddesinde belirtilen hususlara uyulması gerekmektedir.

Katma değer vergisi iadesinde iade edilecek azami vergi miktarı ihracat nedeniyle yüklenilen verginin tutarı ile sınırlıdır. Mükelleflerin ihracat nedeniyle yükledikleri vergileri indirim yoluyla gidermeleri esas olup, yüklenilen vergilerin indirilememesi halinde, indirilemeyen verginin iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden kısmı iadeye konu olabilecektir.

26 Seri No.lu KDVK Genel Tebliğinin "M" bölümünde iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin olarak yüklenilen vergilerin, diğer işlemlere ait yüklenilen vergilerden mutlak suretle ayrılması gerektiği, böyle bir ayırım yapılmadan iade hakkı doğuran işlem bedeli ile genel vergi oranının çarpımı suretiyle bulunacak miktarın iade olarak talep edilmesinin mümkün olmadığı açıklanmış olup konu ile ilgili idareyle aynı doğrultuda görüş belirten Danıştay 11. Dairesinin 20.2.1997 tarih ve Esas No. 995/4955, Karar No. 1997/609 sayılı kararı da mevcuttur.

Mükellefler ihracat istisnası nedeniyle yükledikleri KDV'yi doğru olarak hesaplamak zorundadırlar.

Yüklenilen vergilerin kapsamına; direkt KDV yüklenimleri, (normal alış ve giderler), amortismanı tabi iktisadi kıymet alımı için ödenen KDV'nin iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden kısmı, genel yönetim giderleri nedeni ile ödenen

KDV'nin iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden kısmı girmektedir.

- Direkt KDV Yüklenimleri

İhraç edilecek malların temin edilebilmesi için yapılan alımlar (giderlerdir) nedeniyle yüklenilen KDV dir.

Örneğin; satın alma bedeli karşılığı ödenen KDV, nakliye, kur farkı nedeniyle ödenen KDV vs....

- Genel Giderlerden ve ATİK'lerden Pay Ayrılması

Konuyla ilgili olarak 24 Seri No.lu KDVK Genel Tebliğinin "E" bölümünde; "İade kapsamına mal ve hizmet alışları yanında genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ödenen vergiler de dahildir" denilmekte olup, konu açıklanmıştır. Buna göre;

1- Faaliyetleri münhasıran iade hakkı doğuran işlemlerden oluşan mükelleflerin hesaplanan vergileri olmadığından, iade hakkı doğuran işlem bedelinin genel orana isabet eden kısmı kadarlık bir kısmı iade alınabilecek, iade ile karşılanamayan kısım, sonraki döneme devredecektir.

2- Vergiye tabi işlemlerle, iade hakkı doğuran işlemleri birlikte yapan mükellefler bakımından;

a) ATİK münhasıran vergiye tabi işlerde kullanılıyorsa iade edilemez.

b) ATİK münhasıran iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılıyorsa KDV sinin tamamı, bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerle birlikte, genel KDV oranına tekabül eden kısmı kadar iade alınabilecek, iktisadi kıymetin indirilemeyen KDV kısmı içinse gelecek dönemlerde aynı işleme devam edilecektir.

c) ATİK, vergiye tabi işlemler ile iade hakkı doğuran işlemlerde ortaklaşa kullanılıyorsa, istisna kapsamına giren işlemlere isabet eden KDV kadar iade konusu olacaktır.

Genel idare giderleri için yüklenilen KDV'den, iade hakkı doğuran işlemlere pay ayrılabilceği hususu 36 Seri No.lu KDVK Genel Tebliğinin "B" bölümünde açıklanmıştır. Mükellefler, genel idare giderleri için yüklendikleri KDV'den her hâlükarde iade hakkı doğuran işlemler için pay ayırabilecek olup, verilecek payın hesaplanmasında kullanılacak kriterin iade hakkı doğuran işlemler ile diğer iş-

lemelerin hasılatları" oranı ile bulunması en doğru yöntem olacaktır.

İade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'ye ATİK'ler için yüklenilen KDV (ve genel idare giderleri için yüklenilen KDV) den pay verilmesi halinde, mükellefe iade edilebilecek KDV tutarı; işlem bedeli ile genel KDV oranının çarpılmasıyla bulunacak tutar kadar olabilecek (üst sınır) bu tutarın üzerinde iade sözkonusu olmayacaktır. (24 Seri No.lu KDVK Genel Tebliğinin "E" bölümü)

ATİK'lerden ve genel idare giderlerinden, iade hakkı doğuran işlemlere KDV payı verilmediği hallerde de, yine bu üst sınır mevcut olmakla birlikte, istisnai bazı durumlarda (Örn; zararına mal satışlarında, döviz kurundaki hareketler, ihracat malının bünyesine giren yükseltilmiş oranda KDV'ye tabi maliyet unsurlarının varlığı vb...) üst sınır olan (şu an genel oran %18 dir) ihracat bedelinin %18'inden daha fazla iade talep edilmesi de mümkündür. Çünkü asıl olan "yüklenilip indirilemeyen vergi kadarlık bir iadenin" yapılmasıdır. Nitekim Maliye Bakanlığı 18.3.1997 tarih ve 11328 sayılı özelgesinde özetle, "mükellefin iade taleplerinin iade hakkı doğuran işlem bedelinin %15'ini aşması (o dönemde genel oran %15'tir) halinde, %15'e kadar olan kısmın genel esaslar, aşan kısmın ise inceleme raporu sonucuna göre yerine getirileceği" şeklinde görüş bildirmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere mükellefler iade konusu edilecek KDV'lere ATİK'ler ve genel idare giderleri için yüklenilen KDV'lerden pay verebilirler. Ancak uygulamada genellikle idare ile sorun yaşamamak için bu hak kullanılmamakta, sadece mükellefler ihracata konu mal alımları nedeniyle yükledikleri KDV'lerden, indirimle gideremedikleri kısımları için KDV iadesi talep etmektedirler.

Yararlanılan Kaynaklar

- 1- Katma Değer Vergisi Kanunu, Genel Tebliğler
- 2- Maliye Bakanlığı Uygulama İç Genelgeleri ve Müktezarlar,
- 3- OKTAR Kemal, KDV istisnalar ve İadeler, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2001.
- 4- KIRIKTAŞ İlhan, TOLU Abdullah, İhracatçı KDV Uygulaması (2. Baskı), Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.