

İHRACAT KAYNAKLI KDV İADELERİNDE MÜKELLEFLER ARASINDA UYGULAMA FARKLILIKLARI SORUNSALI

THE PROBLEMATIQUE OF IMPLEMENTATION DIFFERENCES BETWEEN TAXPAYERS IN EXPORT GENERATED VAT REFUNDS



Niyazi Koray GÜRHAHTA*

ÖZ

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 29'uncu maddesinin 2 numaralı fıkrasında açıklandığı üzere satın alınan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen/borçlanılan vergiler (indirilecek KDV), satılan mal ve hizmetler dolayısıyla hesaplanan vergilerden indirilir, hesaplanan KDV indirilen KDV'den fazla ise aradaki fark vergi dairesine ödenir. İndirilen KDV hesaplanan KDV'den fazla ise aradaki fark sonraki döneme devreder ve iade edilmez. Sonuç itibarıyla indirim mekanizması nedeniyle Katma Değer Vergisi (KDV), en son nihai tüketicinin (son alıcı/müşteri) üzerinde kalmaktadır. Öte yandan KDV'de yer alan istisna uygulamaları ile indirim mekanizmasına müdahale edilmek suretiyle KDV (vergiler) en son alıcıya yansıtılamamaktadır. Bu durumda mükelleflerin yüklendiği ancak son alıcıya yansıtamadığı KDV ile ilgili olarak iade sistemi öngörülmüştür.

ABSTRACT

As explained in the clause 2 of the 29th article of the Value Added Tax Law (VATK) No 3065, the taxes paid / debited for the purchased goods and services (deductible VAT) are deducted from the taxes calculated for the goods and services sold. If the calculated VAT is more than the reduced VAT, the difference is paid to the tax office. If the deducted VAT is more than the calculated VAT, the difference is transferred to the next period and is not refunded. As a result, Value Added Tax (VAT) remains above the ultimate end consumer (end buyer / customer) due to the discount mechanism. On the other hand, VAT (taxes) cannot be reflected to the last buyer by intervening in the discount mechanism with the exception applications included in the VAT. In this case, a refund system is envisaged for the VAT that the taxpayers are loaded but cannot reflect to the end buyer.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, n.koray.gurhayta@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-4318-006X.

Gürhayta, N. K. (Mart 2021). İhracat Kaynaklı Kdv İadelerinde Mükellefler Arasında Uygulama Farklılıkları Sorunsalı, *Vergi Raporu*, 258, (27-38).

Bu çalışmamızda ihracat istisnası kaynaklı KDV iadesi talep eden mükelleflerin ihracat nedeniyle yüklenilen KDV tutarının, yüklenildiği dönem ile iadenin talep edildiği dönem arasındaki KDV beyannamelerinde yer alan devreden KDV ile karşılaştırılmasının gerekip gerekmediği hususu KDVK, ikincil mevzuatlar ve Gelir İdaresi Başkanlığının görüşlerine yer verilerek ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: KDV, İhracat istisnası, KDV İadesi, Vergi İncelemesi, Vergi Dairesi KDV iade işlemleri

JEL Sınıflandırma Kodları: K30, K34

GİRİŞ

KDVK'nın¹ 29'uncu maddesi uyarınca işletmeler (mükellefler) tarafından satın alınan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen vergiler, satılan mal ve hizmetler dolayısıyla hesaplanan vergilerden indirilir, hesaplanan KDV indirilen KDV'den fazla ise aradaki fark vergi dairesine ödenir. İndirilen KDV hesaplanan KDV'den fazla ise aradaki fark sonraki döneme devreder. Sonuç itibarıyla indirim mekanizması nedeniyle Katma Değer Vergisi (KDV), en son nihai tüketicinin (son alıcı/müşteri) üzerinde kalmaktadır.

Yayıllı bir muamele vergisi olan ve her aşamada oluşan katma değeri vergilendirmeyi hedefleyen katma değer vergisi sistemi, bu fonksiyonu indirim mekanizması aracılığı ile yerine getirir.

Diğer bir deyişle KDV, indirim mekanizması sistemine dayanan dolaylı bir vergidir. İndirim mekanizmasının sağlıklı çalışabilmesi için sisteme müdahale edilmemesi gerekir.

Bir teslim veya hizmet ifasına ilişkin işlemin KDV'den müstesna edilmesi hali mükelleflerin indirim konusu yapabileceği vergi tutarını da

In this study, we tried to put forward whether it is necessary to compare the VAT amount incurred due to export of the taxpayers who request VAT refund arising from the export exemption with the deferred VAT in the declarations between the period when it is undertaken and the period when the refund is requested, by including the opinions of the VATK, secondary legislation and the Revenue Administration.

Keywords: VAT, Export Exemption, VAT Refund, Tax Inspection, Tax Office VAT Refund Procedures

JEL Classification Codes: K30, K34

otomatik olarak azaltmakta ve ödenen vergilerin mükellefin üzerinde yük olarak kalmasına yol açabilmektedir.

Bu sakıncayı gidermek için de Katma Değer Vergisi Kanununda iade sistemi öngörülmüştür.²

Genel manada bahsetmek gerekir ise, bir teslim veya hizmet ifasına ilişkin işlemin KDV'den müstesna olması halinde, bu teslim veya hizmet ifasını gerçekleştirebilmek adına yüklenilen (katlanılan) KDV' nin (vergilerin) iadesi söz konusu olabilmektedir.

Bu çalışmamızda KDVK 11/1-a maddesi kapsamında ihracat işlemlerine ilişkin yüklenilen KDV'nin iadesinde katlanılan KDV'nin indirime konu edildiği dönem ile iade talep edilen dönem arasında telafi edilip edilmediğine bakılıp bakılmaması gerektiğine ilişkin özellikli durumu KDV mevzuatı ile Gelir İdaresi Başkanlığının görüşlerini dikkate alınarak değerlendirmeye çalışacağız.

Çünkü açıklanmaya çalışılacak olan uygulama mükelleflerin bir kısmının kamu tarafından finanse edilmesini sağlarken bir kısmını ise vergi cezaları ile karşı karşıya bırakmak suretiyle ver-

¹ 2/11/1984 tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

² Kdv Tevkifatına Tabi İşlemlerde Kdv İadesi, (<https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/492.pdf>). Erişim tarihi: 02 Ocak 2021

gi iadeleri açısından mükellefler arasında haksız rekabete neden olacaktır.

Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde yer alan yazılarında Gelir İdaresi Başkanlığı “tam istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenilen KDV iadeleri” demek suretiyle sadece ihracat işlemlerinden kaynaklı yüklenilen KDV’lerin iade hesaplaması ile ilgili görüşünü ortaya koymayıp tam istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenilen KDV iade taleplerinin tamamı için görüşünü açıklamıştır. Çalışmamızda ise anlaşılabilirlik ve örnek yardımıyla açıklama yapılabilmesi açısından tam istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenilen KDV iadeleri kapsamında olan ihracat istisnası kaynaklı iadeler işlenmiştir.

Çalışmamızda tam istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenilen KDV iade taleplerinden olan ihracat istisnası kaynaklı KDV iadeleri ile ilgili bahsedilen hususların, tam istisna kapsamındaki diğer işlemler nedeniyle yüklenilen KDV iade taleplerini de kapsayacağı izahtan varestedir.

1- KONUYA İLİŞKİN MEVZUAT

1.1- Katma Değer Vergisi Kanunu

3065 sayılı Kanunun 29’uncu maddesi uyarınca KDV indirim mekanizmasına ilişkin genel kural; mükellefler yapılan vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden, faaliyet konularına dair ödedikleri/borçlandıkları vergileri indirirler şeklinde olup bu kural bir vergilendirme döneminde ki toplam indirilecek katma değer vergisinin, mükellefin toplam hesaplanan katma değer vergisinden fazla olması halinde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez şeklinde devam eder.

KDV Kanununun “Mal ve hizmet ihracatı” başlıklı 11/1-a maddesinde belirtilen ihracat işlemlerine ilişkin teslim ve hizmetler ise vergiden istisna edilmiştir.

KDVK’nın 30/a maddesinde, vergiden müstesna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Bu durumda indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler KDVK’nın “İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim” başlıklı 32’nci maddesinde KDVK’nın 11’inci maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin, mükellefin gerçekleştirdiği işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirileceği belirtilmiştir. Aynı maddede KDV’ye tabi muamelelerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisinin ise iade edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

1.2- 39 Seri No.lu KDV Tebliği

39 seri No.lu KDV Tebliğinin³ D bölümünde “Bildirimde yer alan “Yüklenilen Katma Değer Vergisi” başlıklı satırlardaki rakamlar bulunurken, yüklenilen toplam vergiler içinde, o dönemde gerçekleştirilen iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden kısım hesaplanacaktır. Bu hesaplama sonucu bulunacak vergi, daha önceki beyannamelerde indirimle giderilip giderilmediğine bakılmaksızın, bu satırlarda beyan edilecektir...” denilmektedir.

1.3- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

1.3.1- KDV Genel Uygulama Tebliği Taslağında Yer Alan Hususlar

1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği taslağının “III-KDV İADE USUL VE ESASLARI” başlığı altında “A.

³ 12.03.1992 tarih ve 21169 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olup yürürlükte değildir. KDV Genel Uygulama Tebliğinin yürürlüğe girmesiyle güncelliğini kaybetmiştir.

İADESİ TALEP EDİLE(BİLE)CEK KDV” alt başlığında aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“1. İŞLEMİN BÜNYESİNE GİREN KDV (YÜKLENİLEN KDV)

İadesi gereken KDV’nin hesabında, esas itibarıyla, fiilen iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren ve indirilemeyen KDV tutarları dikkate alınır.

İşlemin bünyesine giren KDV’nin iadesinin öngörüldüğü (yüklenilen vergi farkının iadesi durumu dışında ihraç kayıtlı teslimlerde ve istisna uygulaması olarak verginin önce ödenip sonra iadesinin öngörüldüğü uygulamalar hariç) istisna uygulamalarından kaynaklanan iade taleplerinde, aşağıda belirtilen hususlar çerçevesinde yüklenilen KDV hesabı yapılır.

1.1. Kapsam

...KDV iadesi uygulamasında temel prensip, bir dönemde gerçekleştirilen iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren vergilerden indirimle giderilemeyen kısmın iadesi olup, Kanun hükümlerine göre vergiye tabi işlemlerle iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren KDV, gerçek miktarları itibarıyla ayrı ayrı hesaplanır. Yüklenilen bu vergilerden indirim konusu yapılamayan KDV, iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren miktarla sınırlı olmak üzere iade konusu edilebilir, kalan kısım ise sonraki dönemlere devredilir. Böyle bir hesaplama veya ayırım yapılmadan, iade hakkı doğuran işlemin bedeli ile genel vergi oranının çarpımı suretiyle bulunacak KDV tutarının iadesi mümkün değildir.

İade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen vergiler, öncelikle indirim konusu yapılacaktır. İndirimle giderilemeyen bir miktarın kalması halinde ise, kalan tutar iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek vergi olarak dikkate alınabilir. ...”

1.3.2- KDV Genel Uygulama Tebliğinde Yer Alan KDV İadesine İlişkin Düzenlemeler

1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinin⁴ (Tebliğ) “IV. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR” bölümü “A. İADE TUTARININ HESABI VE İADEYE DAYANAK İŞLEM VE BELGELER” kısmı altında **“Bu Tebliğ 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.”** denilmektedir.

Aynı tebliğin “1. İadesi Talep Edilebilecek KDV” başlığı altında “Kanunda ve bu Tebliğ’de aksi belirtilmediği sürece, **iadesi gereken KDV’nin hesabında, iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren ve indirilemeyen KDV tutarları dikkate alınır.**” denildikten sonra “1.1. Kapsam” başlığı altında “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. ... 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.**” hükmüne yer verilmiştir.

Tebliğin “8. İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması” kısmının alt başlığı olan “8.7. İhracatın Gerçekleşmemesi Hali” altında bulunan örnekte ihracatçının mevzuatta yer alan sürelerden sonra ihracat işlemini gerçekleştirmesi

⁴ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

nedeniyle ihrac kayıtlı mal teslimine ilişkin olarak imalatçının iade alamayacağı açıklanırken ihracatçının imalatçıya ilgili KDV'yi ödemesi durumunda ise ihracatçının mal ihracatına ilişkin yüklenilen KDV'nin iadesinin alınabileceği açıklanmıştır.

Aynı örneğin son paragrafında ise “ (B) firmasının daha sonra yurtdışı bağlantılarını yeniden kurup KDV'sini ödediği bu malları ihrac etmesi durumunda da ödenen KDV'nin indirim yoluyla telafi edilememesi halinde iadesi mümkündür.” denilmek suretiyle ihracat işlemlerinden doğan iadelerde yüklenilen Katma Değer Vergisinin indirimle konu edildiği dönem ile iade talep edilen dönem arasında telafi edilip edilmediğine bakılması gerektiği belirtilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği “3.1. İade Tutarının Hesaplanması” başlığının alt başlığı olan “3.1.1. Yılı İçinde Talep Edilen Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması” kısmında “İlk iade talebinden sonraki dönemlerde yapılacak iade taleplerinde, kümülatif iade edilebilir tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi talep edilen tutar düşüldükten sonra kalan tutar, iadesi talep edilen tutar düşülmeyen önceki devreden vergi tutarı ile karşılaştırılır, beyannamede gösterilen devreden vergi tutarı, bulunan tutardan fazla ise bulunan tutarın tamamı, altında ise söz konusu satırda yazan tutar iade olarak talep edilebilir. Devreden vergi tutarı “0” (bir başka deyişle ilgili dönemde mükellefin ödenecek vergisi çıkmış) ise iade talebinde bulunulamayacağı tabiidir.” Denildikten sonra 3.1.2. İzleyen Yıl İçerisinde Talep Edilen Nakden/ Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması başlığı altında ise İadesi talep edilebilir tutarın verginin yüklenildiği dönemden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan devreden vergi tutarları ile karşılaştırılacağı açıklanmıştır.

1.4- KDV Sirküleri

66 No'lu KDV sirkülerinin⁵ “2. Tebliğin Yürürlüğüne İlişkin Açıklama” ana başlığının “2.1. Genel Açıklama” alt başlığı altında; 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği yürürlüğe girmiş olup, bu tarihten sonraki işlemlere Tebliğde belirtilen usul ve esaslar uygulanacağı, Tebliğin yürürlük tarihinden önceki işlemlere ise mülga Tebliğlerde yer alan düzenlemelerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Aynı ana başlığın bir diğer alt başlığı olan “2.2. İade Uygulaması” başlığı altında ise; Tebliğin yürürlük tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin iade taleplerinin, KDV Genel Uygulama Tebliğindeki usul ve esaslara göre sonuçlandırılacağı belirtilmiştir.

1.5- Gelir İdaresi Başkanlığının Yazıları

1.5.1- Gelir İdaresi Başkanlığının

11.12.2015 Tarih ve E.118555 Sayılı

Yazısı

Gelir İdaresi Başkanlığının “Yüklenilen Verginin Hesaplanması” konulu İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına hitaben düzenlenen 11.12.2015 tarih ve E.118555 sayılı yazısında “KDV Genel uygulama Tebliğinin (IV/A-1.1.) bölümünde; 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. İfadesi yer almıştır.” açıklamasına yer verilmiştir. Mezkur yazının devamında ise ““Başkanlığımıza yansıyan olaylardan konunun mükellefler açısından tereddüt oluşturduğu müteaddit defa müşahade edilmiş olup, tereddüt uyandıran konu hakkında ilgili yeni bir düzenleme yapılar kadar tam istisna kapsamında işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler nedeniyle yükledikleri KDV'nin yüklen-

⁵ 10/06/2014 tarih ve KDV-66 /2014-1 sayılı KDV sirküleri

diği dönem ile iadenin talep edildiği dönem arasındaki KDV beyannamelerinde yer alan devreden KDV ile karşılaştırılmasının yapılmaması, iadenin talep edildiği dönem beyannamesinde ki toplam indirim KDV ile karşılaştırılarak iade taleplerinin sonuçlandırılmasının gerektiği” belirtilmiştir

Ayrıca 11.12.2015 tarih ve E.118555 sayılı yazıda ilgi b olarak belirtilen ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına hitaben düzenlenen 19.02.2015 tarih ve 15885 sayılı yazıdan da bahsedilmiştir. 11.12.2015 tarih ve E.118555 sayılı yazının içerisinde 19.02.2015 tarih ve 15885 sayılı yazı ile ilgili olarak “ *Mükelleflerin KDV Genel Uygulama Tebliğinin yürürlüğünden önceki vergilendirme dönemlerine ait tam istisna kapsamındaki işlemleri nedeniyle yüklendikleri KDV’nin; yüklendiği dönem ile iadenin talep edildiği dönem arasındaki KDV beyannamelerinde yer alan Devreden KDV ile karşılaştırılması yapılmaksızın, iadenin talep edildiği dönem beyannamesindeki toplam indirim KDV ile kıyaslanarak iade talebinin sonuçlandırılacağı, KDV Genel Uygulama Tebliğinin yürürlüğünden sonraki dönemlere ilişkin iade taleplerinde indirim ile giderilemeyen bir miktarın kalması halinde, kalan tutar iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabileceği, yüklenilen KDV’nin indirim yoluyla giderilip giderilmediğinin hesabında, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminden iade talebinin yapıldığı vergilendirme dönemine kadar devreden KDV tutarlarının dikkate alınacağı, bu aradaki vergilendirme dönemine ilişkin beyannamelerde yüklenilen KDV tutarından daha az devreden KDV olması durumunda yüklenilen KDV ile devreden KDV arasındaki tutar indirim yoluyla telafi edilmediğinden, iade edilecek KDV’nin Devreden KDV tutarı kadar olacağı, bu aradaki vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerden herhangi*

birinde ödenecek KDV çıkması durumunda ise yüklenilen KDV indirim yoluyla telafi edilmiş olduğundan iade talep edilmesinin mümkün olmayacağı” ifade edilmiştir.

Yukarıda bahsedilen malumatlardan da görüleceği üzere Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) 2015/Şubat ayında İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına bildirdiği görüşünü yine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına 2015/Aralık ayında bildirdiği yazı ile değiştirmiştir.

1.5.2- Gelir İdaresi Başkanlığının 15.01.2016 Tarih ve E.3320 Sayı Yazısı

Gelir İdaresi Başkanlığının “KDV iade talebi hk.” konulu Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına hitaben düzenlenen 15.01.2016 tarih ve E.3320 sayılı yazısında ise “*konu ile ilgili yeni bir düzenleme yapılana kadar tam istisna kapsamında işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler nedeniyle yüklendikleri KDV’nin yüklendiği dönem ile iadenin talep edildiği dönem arasındaki KDV beyannamelerinde yer alan devreden KDV ile karşılaştırılmasının yapılmaması, iadenin talep edildiği dönem beyannamesinde ki toplam indirim KDV ile karşılaştırılarak iade taleplerinin sonuçlandırılmasının gerektiği” belirtilmiştir.*

1.6- Vergi Usul Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun⁶ (VUK) “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlıklı 3’üncü maddesi aşağıdaki gibidir.

“... Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. ...”

213 sayılı VUK’un 140/5’inci maddesinde; “*Vergi incelemesi yapanlar... Vergi kanunlarıyla*

⁶ 10.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. ...” hükmü yer almaktadır.

143 seri No.lu VUK Genel Tebliğinde *“kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadiselerle teşmil edilmemesi gerekir. Kanunda diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınmalıdır. Ayrıca, kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı gözönünde tutularak yorum yapılması esastır.*

Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyacak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılamaz.” denilmek suretiyle kanunların geniş yorumlanmasına ve kıyas yapılmasına müsaade edilmemektedir.

2- DEĞERLENDİRME

İhracat istisnasına ilişkin KDV'nin 11/1-a maddesi aynı Kanunun 32'nci maddesinde indirim ve iade hakkı tanınan işlemlerden olması hasebiyle tam istisna statüsündedir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde detaylıca açıklandığı üzere, KDV Genel uygulama Tebliğinin gerek taslak hali gerekse yürürlüğe giren mevcut haline göre; yüklenilen KDV kaynaklı ihracat istisnası kapsamında iadelerde iade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen vergiler, öncelikle indirim konusu yapılacaktır. İndirimle giderilemeyen bir miktarın kalması halinde ise, kalan tutar iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek vergi olarak dikkate alınabilir. Diğer bir deyişle tebliğ hükümlerine göre aksine bir düzenleme olmadığı sürece ihracat işlemleri nedeniyle yüklenilen KDV'lerin indirim yoluyla telafi edilemeyen tutarının iadesi öngörülmektedir.

Çalışmanın 1.3.2. bölümünde bahsedildiği üzere KDV Genel Uygulama Tebliğinde; ihracat

işlemlerine ilişkin yüklenilen KDV'nin *“indirim yoluyla telafi edilememesi halinde iadesi mümkündür.”* amir hükmüne yer verilmiştir. Tebliğdeki bu emredici hükmün mefhumu muhalifi uyarınca ihracat işlemlerine ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim yoluyla telafi edilmesi halinde iadesi mümkün değildir.

Yüklenilen KDV'nin indirimi ve iadesi imkânına sahip olması hasebiyle ihracat istisnası ile iade sistemi aynı olan (yani yüklenilen KDV kaynaklı iade olan) indirimli oran KDV iadesine özelinde KDV Genel Uygulama Tebliği “3.1. İade Tutarının Hesaplanması” başlığının alt başlığı altındaki açıklamalara çalışmamızın önceki bölümlerinde yer verilmiştir.

İndirimli oran KDV iadesi ile ilgili olarak indirim yolu ile telafi edilemeyen yüklenilen KDV iadesine ilişkin detaylı örneğin yer aldığı KDV Genel Uygulama Tebliğinin “ 3.6.Açıklamalı Örnek” başlığı altındaki hesaplamalar ve açıklamaların KDV Genel Uygulama Tebliğine ilişkin yukarıda yer verilen IV. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR” bölümü altındaki açıklamalara uygun olacak şekilde hazırlandığı ve yüklenilen KDV'lerin iadesinde; Yüklenilen Katma Değer Vergisinin (KDV) indirime konu edildiği dönem ile iade talep edilen dönem arasında telafi edilip edilmediğine bakıldığı anlaşılmaktadır.

Keza KDV Genel Uygulama Tebliğinde yüklenilen KDV'lerin indirim yoluyla giderilememesi (telafi edilememesi) halinde telafi edilemeyen KDV'nin iade edilebileceği açıkça belirtilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin yürürlüğe girmesiyle birlikte 39 seri No.lu KDV Tebliği ile benimsenen görüşün tam aksi yönde bir uygulamaya yön verilmiştir.

Çalışmamızın 1.4. bölümünde belirtildiği üzere GİB tarafından yayımlanan sirküler ile iade uygulamalarına ilişkin olarak 2014/Mayıs ayından sonraki vergilendirme dönemlerinde KDV Genel Uygulama Tebliğine göre işlem tesis edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ise İstanbul ve Ankara Vergi Dairesi Başkanlıklarına hitaben tanzim ettiği 11.12.2015 tarih ve E.118555 ile 15.01.2016 tarih ve E.3320 sayılı yazılarında ihracat işlemleri nedeniyle yüklenilen KDV'nin yüklendiği dönem ile iadenin talep edildiği dönem arasındaki KDV beyannamelerinde yer alan devreden KDV ile karşılaştırılmasının yapılmadan yani yüklenilen vergilerin indirim yoluyla telafi edilip edilmediği kontrol edilmeden iade edilmesini öngörmektedir.

GİB'in ilgili görüşü 39 seri no.lu KDV Tebliği'ne uygun olmakla birlikte mezkûr KDV tebliği 01.05.2014 tarihinden bu yana yürürlükte bulunmamaktadır. 01.05.2014 tarihinden itibaren KDV Genel Uygulama Tebliği yürürlükte.

Kaldı ki aynı konuya ilişkin olarak GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına hitaben düzenlediği 19.02.2015 tarih ve 15885 sayılı yazısında KDV Genel Uygulama Tebliğinin yürürlüğünden önceki yüklenilen KDV kaynaklı iadeler için yürürlükte bulunan 39 seri no.lu KDV Tebliğine, KDV Genel Uygulama Tebliğinin yürürlüğünden sonraki yüklenilen KDV kaynaklı iadeler için ise KDV Genel Uygulama Tebliğine uygun olarak görüş bildirmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığının 11.12.2015 tarih ve E.118555 ile 15.01.2016 tarih ve E.3320 sayılı yazıları genel yazı mahiyetinde olmadığı gibi çalışmamızın hazırlandığı dönem itibarıyla de KDV Genel Uygulama Tebliğinde ilgili yazılar minvalinde bir düzenleme ve değişikliğe de gidilmemiştir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun⁷ 11'inci maddesinde memurun amirin yazılı emrini yapmaya mecbur olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla ihracat iadelerinin nasıl sonuçlandırılacağına ilişkin olarak kendisine GİB'den yazılı olarak bildirim yapılan Vergi Dairesi Başkanlıklarının ihracat işlemleri nedeniyle yüklenilen KDV'nin

yüklendiği dönem ile iadenin talep edildiği dönem arasındaki KDV beyannamelerinde yer alan devreden KDV ile karşılaştırılması yapılmadan iadenin talep edildiği dönem beyannamesinde ki toplam indirim KDV ile karşılaştırılarak iade taleplerini sonuçlandırmaları gerekecektir.

11.12.2015 tarih ve E.118555 ile 15.01.2016 tarih ve E.3320 sayılı yazılar İstanbul ve Ankara Vergi Dairesi Başkanlıklarına hitaben yazılmış olup vergi incelemelerinde bağlı olunan kanun ve ikincil mevzuat hükmünde bulunmamaktadır. 213 sayılı VUK'un 140/5'inci maddesinde Vergi İncelemelerinde uyulacak normlar hiyerarşisinin en alt idari düzenlemesi sirküler olarak hükme bağlanmıştır. Vergi İncelemelerinde 213 sayılı VUK'un 140/5'inci maddesinin amir hükmü uyarınca tebliğ hükümlerinin dikkate alınması gerektiği tabiidir.

Ayrıca yukarıdaki paragrafa zikredilen yazılar genel yazı mahiyetinde bulunmadığı için kendisine gönderilmeyen Defterdarlıklar ve Vergi Dairesi Başkanlıkları açısından da bağlayıcı olmayacaktır. Bu durumda kendisine ilgili yazılar ile aynı içeriğe sahip yazılar tevdi edilmeyen Defterdarlıklar ve Vergi Dairesi Başkanlıkları KDVK ve KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan düzenlemelere göre işlem tesis etmek durumundadırlar.

Kendisine anılan yazılar ile aynı içeriğe sahip yazılar tebliğ edilmeyen Defterdarlıklar ve Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Vergi İnceleme elemanlarının ihracat işlemleri nedeniyle yüklenilen KDV'nin yüklenildiği dönem ile iadenin talep edildiği dönem arasındaki KDV beyannamelerinde yer alan devreden KDV karşılaştırması yapmaları gerekecektir.

İhracat işlemlerinden kaynaklı KDV iadesine ilişkin olarak yukarıda bahsedilen her iki duruma ilişkin iade edilebilecek/alınabilecek vergi tutarı farklı varyasyonlar itibarıyla aşağıda örneklendirilmiştir.

⁷ 23.07.1965 tarih ve 12056 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

Örnek: Mükellef kurumun, 2020/12'uncu döneme ilişkin KDV Kanununun 11/1-a maddesi kapsamında ihracat teslimlerine ilişkin Yüklenilen KDV' si 750.000 TL dir. Mükellef kurumun yüklenilen KDV dönemleri 2020/05 (500.000 TL)

ve 08. (250.000 TL) aylardır. 2020/05 ila 12'nci vergilendirme dönemleri KDV beyannameleri bilgilerine tabloda beş farklı varyasyon olarak (Örnek 1/A, 1/B.....) yer verilmiştir.

• Durum 1: KDV Genel Uygulama Tebliği dikkate alındığında Devreden KDV ve İade edilebilecek KDV bilgileri aşağıdaki gibi olacaktır.

2020	Yüklenilen KDV	Örnek 1/A	Örnek 1/B	Örnek 1/C	Örnek 1/D	Örnek 1/E
		SDD KDV	SDD KDV	SDD KDV	SDD KDV	SDD KDV
Mayıs	500.000	900.000	900.000	900.000	900.000	900.000
Haziran	0	875.000	875.000	0	200.000	900.000
Temmuz	0	825.000	825.000	825.000	825.000	825.000
Ağustos	250.000	950.000	950.000	950.000	950.000	950.000
Eylül	0	775.000	775.000	775.000	775.000	775.000
Ekim	0	775.000	500.000	900.000	50.000	0
Kasım	0	925.000	925.000	925.000	925.000	925.000
Aralık *	0	800.000	800.000	800.000	800.000	800.000
Toplam Yüklenilen KDV	750.000	İade Talep Edilmesi Halinde Olması Gereken KDV Beyanı				
2020/Aralık Vergilendirme Döneminde İade Edilmesi Gereken Tutar		750.000	500.000	250.000	50.000	0
2020/Aralık Dönemi Olması Gereken SDD KDV		50.000	300.000	550.000	750.000	800.000

* İade Talep Edilmemesi halinde oluşacak Devreden KDV

- Durum 2: Gelir İdaresi Başkanlığının ilgili yazıları dikkate alındığında Devreden KDV ve İade edilebilecek KDV bilgileri aşağıdaki gibi olacaktır.

2020	Yüklenilen KDV	Örnek 1/A	Örnek 1/B	Örnek 1/C	Örnek 1/D	Örnek 1/E
		SDD KDV	SDD KDV	SDD KDV	SDD KDV	SDD KDV
Mayıs	500.000	900.000	900.000	900.000	900.000	900.000
Haziran	0	875.000	875.000	0	200.000	900.000
Temmuz	0	825.000	825.000	825.000	825.000	825.000
Ağustos	250.000	950.000	950.000	950.000	950.000	950.000
Eylül	0	775.000	775.000	775.000	775.000	775.000
Ekim	0	775.000	500.000	900.000	50.000	0
Kasım	0	925.000	925.000	925.000	925.000	925.000
Aralık *	0	800.000	800.000	800.000	800.000	800.000
Toplam Yüklenilen KDV	750.000	İade Talep Edilmesi Halinde Olması Gereken KDV Beyanı				
2020/Aralık Vergilendirme Döneminde İade Edilmesi Gereken Tutar		750.000	750.000	750.000	750.000	750.000
2020/Aralık Olması Gereken SDD KDV		50.000	50.000	50.000	50.000	50.000

* İade Talep Edilmemesi halinde oluşacak Devreden KDV

- Durum 3: Durum 2 de örneklendirildiği şekilde iadeleri gerçekleştiren vergi idaresinin teminat mektubu veya Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporuna istinaden yaptığı vergi iadelerinin teminat mektubu çözümünü veya başka bir neden ile vergi incelemesine sevk edilmesi halinde mükelleflerin aşağıda belirtilen durumlar ile karşılaşacağı tabiidir.

Vergi İncelemesi Sonucunda Oluşacak Tablo	2020	Örnek 1/A	Örnek 1/B	Örnek 1/C	Örnek 1/D	Örnek 1/E
	Aralık Vergilendirme Döneminde İade Edilmesi Gereken Tutar	750.000	500.000	250.000	50.000	0
	Aralık Dönemi Olması Gereken SDD KDV	50.000	300.000	550.000	750.000	800.000
	Geri Alınacak vergi	0,00	250.000	500.000	700.000	750.000
	Vergi Ziyai Cezası⁸	0,00	250.000	500.000	700.000	750.000

⁸ 213 sayılı VUK'un 341'inci maddesinde haksız iadenin geri alınması sırasında ceza uygulanacağı hükmü bulunmaktadır.

Yukarıda açıklanan durumlar tetkik edildiğinde doğrudan vergi incelemesi sonucunda vergi iadesi alacak olan mükellef ile doğrudan GİB'in ilgili yazılarına göre Vergi Dairesi Başkanlığından vergi iadesi alacak mükellefler arasında uygulama farklılığı olacağı gibi GİB'in ilgili yazılarına göre Vergi Dairesi Başkanlığından vergi iadesi alan mükelleflerin cezalı işlemlerle muhatap olması kaçınılmaz olacaktır.

Vergi İdaresinin birimleri arasında meri mevzuat hükümlerine göre işlem tesis edilmesi; KDV iade talebinde bulunacak mükellefler açısından iade işlemlerinde farklılığa neden olunmaması hatta mükelleflerin geri alınacak vergi (haksız iade) nedeniyle cezai işlemlerle karşılaşmaması açısından önem arz etmektedir.

Mükellefler nezdinde yukarıda bahsedilen farklı uygulamalara ve hatta vergi idarelerinin farklı uygulamaları nedeniyle cezalı işlemlere sebebiyet verilmesi GİB'in Etik Kurallar Bildirgesine⁹ ve Mükellef Hakları Bildirgesine¹⁰ de aykırılık teşkil etmektedir.

GİB'in Etik Kurallar Bildirgesinde belirttiği görevini yerine getirirken yetkilerini aşacak nitelikte bağlayıcı açıklamada bulunulmayacağı taahhüdüne de Mükellef Hakları Bildirgesinde yer alan vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde ve yapılan işlemlerde ve gerçekleştirilen düzenlemelerde adil, hukuksal ve vergi kanunlarının rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasının esas alınacağı ifadeleriyle uyusmamaktadır.

11.12.2015 tarih ve E.118555 ile 15.01.2016 tarih ve E.3320 sayılı yazılarda ki GİB'in görüşü ile yürürlükte bulunan tebliğde yer alan düzenlemeler birlikte değerlendirilerek aynı konuda uygulama farklılıklarına sebebiyet veren GİB'in görüşünün tebliğe uygun hale getirilmesi veya hut tebliğde değişiklik yapmak suretiyle GİB'in

görüşünün ikincil mevzuata uygun bir hale getirilmesi gerekmektedir.

İhracat istisnasına ilişkin iade işlemlerinde uygulama birliğini sağlamaya yönelik çalışmanın idari bir yazıdan ziyade tebliğ gibi bağlayıcı, yol gösterici bir düzenleme ile yapılması gerekmektedir.

İhracat istisnası kaynaklı yüklenilen KDV iadelerine ilişkin olarak GİB, KDV Genel Uygulama Tebliğinde değişiklik yapmadığı sürece 11.12.2015 tarih ve E.118555 ile 15.01.2016 tarih ve E.3320 sayılı yazılarda yer verilen görüşlere göre değil bağlayıcı ve meri mevzuat olan yürürlükteki KDV Genel Uygulama Tebliğine göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

İhracat istisnasına ilişkin KDV iade işlemlerinde tebliğ hükümlerinin dikkate alınması halinde yüklenilen KDV tutarının KDV'nin yüklendiği dönem ile iadenin talep edildiği dönem arasındaki KDV beyannamelerinde yer alan devreden KDV ile karşılaştırılması ve iadenin talep edildiği dönem beyannamesinde ki toplam indirim KDV ile karşılaştırılarak iade taleplerinin sonuçlandırılması gerekecektir.

İhracat istisnasına ilişkin KDV iade işlemlerinde GİB'in idari yazılarının dikkate alınması halinde ise yüklenilen KDV tutarının yüklendiği dönem ile iadenin talep edildiği dönem arasındaki KDV beyannamelerinde yer alan devreden KDV ile karşılaştırılmasının yapılmaması, iadenin talep edildiği dönem beyannamesinde ki toplam indirim KDV ile karşılaştırılarak iade taleplerinin sonuçlandırılması gerekecektir.

Mükellefler arasında farklı uygulamalara ve cezalı işlemlere yer vermeyecek şekilde ihracat istisnasına ilişkin iade işlemlerinde uygulama

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı. "Etik Kurallar Bildirgesi" (<http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/etiket-kurallar-bildirgesi>). Erişim tarihi: 02.01.2021

¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı "Mükellef Hakları Bildirgesi" (<http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>). Erişim tarihi: 02 Ocak 2021

birliğini sağlamaya yönelik çalışmanın idari bir yazıdan ziyade tebliğ gibi bağlayıcı, yol gösterici bir düzenleme ile yapılması gerekmektedir.

İhracat istisnası kaynaklı yüklenilen KDV iadelerine ilişkin olarak GİB, KDV Genel Uygulama Tebliğinde değişiklik yapmadığı sürece 11.12.2015 tarih ve E.118555 ile 15.01.2016 tarih ve E.3320 sayılı yazılarda yer verilen görüşlere göre değil bağlayıcı ve meri mevzuat olan yürürlükteki KDV Genel Uygulama Tebliğine göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu
- Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği
- 39 seri No.lu KDV Tebliği
- 143 seri No.lu VUK Genel Tebliği
- 10/06/2014 tarih ve KDV-66 /2014-1 sayılı KDV sirküleri
- Kdv Tevkifatına Tabi İşlemlerde Kdv İadesi, (<https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/492.pdf>). Erişim tarihi: 02 Ocak 2021.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. “Etik Kurallar Bildirgesi” (<http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/etiket-kurallar-bildirgesi>). Erişim tarihi: 02 Ocak 2021.
- Gelir İdaresi Başkanlığı “Mükellef Hakları Bildirgesi” (<http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>). Erişim tarihi:02 Ocak 2021.