

## MAL İHRACATINDA İADE TALEP EDİLEBİLECEK TUTAR VE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

Tugay KOSKA \*

### ÖZ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesi, vergi indirimi müessesesini açıklamıştır. Mezkûr kanunun 30. maddesinde ise, vergiden istisna edilmiş bulunan mallara ait KDV' nin indiriminin mümkün olmadığı hüküm altına alınmıştır. Fakat aynı kanunun 32. maddesi, ihracat istisnası dolayısıyla yüklenilen KDV' nin indirimine izin vermiş, ayrıca indirim konusu yapılamayan bir tutarın olması halinde, bu tutarın iadesinin de mümkün olduğunu açıklamıştır. Buna göre mükellefler ihracat istisnası dolayısıyla, yükledikleri ve indirim konusu yapamadıkları KDV' nin iadesini talep edebilirler. İhracat istisnasından yararlanma şartları, istisnanın nasıl beyan edilmesi gerektiği, iade edilebilir tutarın hesaplanması gibi, iade sürecinde dikkat edilmesi gereken hususlar çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

**Anahtar Sözcükler:** İhracat İstisnası, Yüklenilen KDV, İade Edilebilir KDV, Azami İade Edilebilir KDV, Doğrudan Yüklenim.

### 1- GİRİŞ

KDV kanununun 11. maddesinde ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler istisna olarak sayılmıştır. Mezkûr kanunun 12. maddesi;

*“1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:*

*a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya veya 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına 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 gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden*

\* Vergi Müfettiş Yrd.

*önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.*

*Yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak malın cinsi ve miktarı ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir. (T.C. Yasalar, 02.11.1984)*

şeklinde hüküm altına alınarak ihracat teslimlerinin hangi şartları taşıması gerektiği açıklanmıştır.

3065 sayılı KDV kanununun 29. maddesinde vergi indirimine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu madde hükmünde bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamının, hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olması durumunda aradaki farkın sonraki dönemlere devredilmesi gerektiği ve iadesinin mümkün olmadığı açıklanmıştır. Yine kanunun 30. maddesinde vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirilemeyeceği açıklanmıştır. Ancak mezkûr kanunun 32. maddesi;

*“Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17 inci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.*

*Maliye Bakanlığı katma değer vergisi iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlamaya; imalatçılar tarafından yapılan ihracat işlemlerinden kaynaklanan iadelerde, yüklenilen katma değer vergisi yerine sektörler itibarıyla ihracat bedelinin belli bir oranına kadar iade yaptırmaya yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu*

*işlemleri yapanlara iade olunur.”(T.C. Yasalar, 02.11.1984) şeklinde hüküm altına alınarak, hem teslimleri istisna olan mal veya hizmetlerin alımında yüklenilen KDV’ nin indirimine cevaz vermiş hem de indirilemeyen KDV’ nin iade edilmesine imkân tanımıştır.*

İhracat istisnası dolayısıyla yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan KDV’lerin iadesi, KDV Kanununda ve KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan şartları taşıması halinde mümkündür. İadesi talep edilebilecek KDV tutarının kapsamı, istisnanın beyanı ve iade tutarının hesaplanmasında dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda detaylı olarak açıklanacaktır.

## **2- İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA İADESİ TALEP EDİLEBİLECEK KDV VE İADE TUTARINDA DÂHİL EDİLEBİLECEK İŞLEMLER**

Çalışmamızın giriş bölümünde, mükelleflerin ihracat istisnası dolayısıyla yükledikleri ve indirim yoluyla gidermedikleri KDV’lerin iadesini talep edebilecekleri ifade edilmiştir. KDV Genel Uygulama Tebliğine göre iadesi gereken KDV’nin hesabında, iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren ve indirilemeyen KDV tutarları dikkate alınmalıdır. İşlemin bünyesine giren KDV ise 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 oluşmaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde Yüklenilen KDV’ nin, iade hakkı doğuran işlemle ilişkilendirilebilen alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortismanı tabi iktisadi kıymetler (ATİK) için yapılan harcamalara ilişkin KDV’lerden oluştuğu belirtilmiştir. Yine tebliğde, iade konusu yapılabilir KDV’ nin (azami iade edilebilir vergi), kural olarak o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin (% 18)’i (genel KDV oranı) olarak hesaplanan miktardan fazla olamayacağını açıklamıştır. Dolayısıyla iade tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak tebliğde yer alan sınırlamaya dikkat etmek gerekmektedir.

Mükellefler iade tutarının hesaplanmasında;

- İade hakkı doğuran işlemin doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler,
- 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,

-İade hakkı doğuran işlemde kullanılan *ATİK'in alımı*, (Maliye Bakanlığı, 26.04.2014)

nedeniyle yüklendikleri KDV'leri dikkate alabilirler. Fakat iade tutarının hesabında öncelik, işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalara ait KDV'lerden oluşmaktadır. Buna ilave olarak ilgili dönemde yapılan genel imal ve genel idare giderlerine ait KDV'lerden pay verilir. Bulunan iade edilebilir KDV tutarı, eğer azami iade edilebilir KDV tutarını aşmıyorsa, bulunan tutar ile azami iade edilebilir KDV tutarı arasındaki farka isabet eden tutarı aşmayacak şekilde ATİK'ler dolayısıyla yüklenen KDV tutarından iade hesabına pay verebilirler. Yani mükellefler tarafından ATİK dolayısıyla yüklenen KDV'den iade hesabına pay verilmesi durumunda, iade konusu yapılabılır KDV, azami iade edilebilir vergiden fazla olamayacaktır. Ayrıca ATİK nedeniyle yüklenen KDV'den iade hesabına pay verilebilmesi için, ATİK'lerin iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılması gerekmektedir. Diğer taraftan iade hakkı doğuran işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenen KDV hesabına pay verilemeyeceği tabiidir. İade edilebilecek KDV tutarının hesaplanması ile ilgili bir örnek vererek olayın daha iyi anlaşılmasını sağlayalım.

Örnek: A Kurumu imal ettiği süt tozunu ihraç etmektedir. Kurum, İhraç ettiği ürünlerin imalatı sırasında yüklendiği KDV'lerden, ihraç ettiği ürüne isabet eden payları sırasıyla, doğrudan yüklenimden 15.000,00-TL, genel idare giderlerinden 2.000,00-TL ve ATİK' den 1.500,00-TL olacak şekilde hesaplamıştır. Kurum toplamda 18.500,00-TL KDV' yi yüklenmiştir. Kurumun ihracat teslim bedeli ise **120.000,00-TL**' dir. Ayrıca kurumun o dönemde KDV'ye tabi başkaca işlemi olmadığını varsayalım.

İade edilebilecek tutar;

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerine göre A Kurumu yüklenip indirim konusu yapamadığı KDV' yi iade alabilir. Fakat burada azami iade edilebilir tutarın aşılması gerekmektedir. A kurumu toplamda 18.500,00-TL tutarında KDV' yi yüklenmiş olup o dönemde başkaca vergiye tabi işlemi bulunmadığından indirim konusu yapamamıştır. Azami iade edilebilir vergi ise ihracat bedelinin %18' i olarak hesaplanacaktır. Buna göre azami iade edilebilir vergi tutarı  $120.000,00-TL * \%18 = 21.600,00-TL$  olacaktır. Yüklenen KDV tutarı (18.500,00-TL) Azami İade Edilebilir KDV tutarının

(21.600,00-TL) altında kaldığından mükellef tarafından yüklenilen KDV' nin tamamının iade olarak talep edilmesi mümkündür.

Örnekte İhracat teslim bedelinin **100.000,00-TL** olduğunu varsayalım.

Bu durumda oluşacak Azami İade Edilebilir KDV tutarı 100.000,00-TL\*%18= 18.000,00-TL olacaktır. Yüklenilen KDV tutarı ise 18.500,00-TL' dir. Yukarıda yer alan açıklamalara göre iade edilebilir KDV tutarı azami iade edilebilir KDV tutarını aşamayacağından, mükellef tarafından öncelikle doğrudan yüklenimler nedeniyle ödenen 15.000,00-TL daha sonra genel idare giderleri için ödenen 2.000,00-TL iade konusu yapılabilecektir. Bu şekilde bulunan iade edilebilir KDV 17.000,00-TL olarak hesaplanır. Yine tebliğde yer alan hükme göre, ATİK dolayısıyla yüklenilen 1.500,00-TL' den, iade edilebilir KDV ile azami iade edilebilir KDV tutarı arasındaki fark olan 1.000,00-TL iade hesabında dikkate alınabilecektir. ATİK dolayısıyla yüklenilmiş olan 500,00-TL' nin ise iadesi söz konusu olmayacaktır.

Peki, mükelleflerin azami iade edilebilir KDV tutarından daha yüksek bir tutarda KDV iade talebinde bulunması mümkün müdür? Bu sorunun cevabı çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ilgili yasal mevzuat hükümleri çerçevesinde izah edilmiştir.

Mükellefler tarafından Yüklenilen KDV' nin, iade hakkı doğuran işlemlerin gerçekleştiği dönemde ortaya çıkmış olması gerek bulunmamaktadır. İade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemden önceki dönemlerde de yukarıda belirtilen hususlar çerçevesinde ödenen/borçlanılan KDV' lerde bu tutara dâhil edilir. Nitekim Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 22.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.193-267 sayılı özelgede de “...*Buna göre, iade hakkı doğuran işleminize ilişkin olarak yüklenilen KDV tutarının hesaplanmasında, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminden önce yapılmış olmak kaydıyla iade hakkı doğuran işlemle ilişkilendirilebilen genel yönetim giderlerinin dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.*”(Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 22.06.2012) bu hususa yer verilmiştir.

Mükellefler, fiili ihraç tarihinden sonra ihracata ilişkin olarak birtakım giderler yapabilmektedir. Fiili ihraç tarihinden sonra ortaya çıkan bu giderlere ilişkin olarak yüklenilen KDV' nin iade hesabına dâhil edilip edilmeyeceği hususu; İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 26.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-427 sayılı özelgede açıklanmıştır. Bahsi geçen özelge de “...*fiili ihraç tarihinden sonraki bir tarihte düzenlenen*

*faturalarda yer alan KDV'nin, ..... ihracatın bünyesine girdiğinin tevsik edilmesi şartıyla, ... Yüklenim listelerine dâhil edilmesi mümkün bulunmaktadır.*" (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 26.08.2011) şeklinde açıklanarak, fiili ihrac tarihinden sonra ihracata ilişkin olarak yapılan giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin iadesine imkan vermiştir.

İhracatın gerçekleşmesinden sonra, ihrac edilen mala ilişkin kur farkı ortaya çıkması halinde, kur farkı üzerinden ödenen KDV de yüklenilen KDV listesine dahil edilerek, iade olarak talep edilmesi mümkündür. Ancak bu şekilde ödenen ve yüklenilen KDV hesabına dahil edilecek KDV'nin, iade işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra ortaya çıkması halinde, indirim hesaplarına alındığı vergilendirme dönemine ilişkin iade hesabında dikkate alınabilecektir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde bazı durumlarda iadelerin YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarına istinaden yerine getirilebileceği açıklanmıştır. KDV iadesine ilişkin olarak düzenlenen YMM KDV İadesi Tasdik Raporları dolayısıyla yüklenilen KDV'ler indirim hesaplarına dahil edilir. Söz konusu yüklenilen KDV indirim hesaplarına dahil edildiği veya daha sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin iade hesabında dikkate alınabilir.

Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihrac kaydıyla imalatçılardan mal alan ihracatçının ödemediği KDV'yi iade olarak talep etmesinin mümkün olmamasıdır. Burada ihracatçının yüklendiği bir KDV söz konusu değildir. Fakat KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan düzenlemeye göre ihrac kaydıyla mal teslim alan ihracatçıların, genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle yüklendiği bir KDV söz konusu ise bu KDV'yi iade olarak talep etmesi mümkündür. Bu şekilde bir iade talebinin olması durumunda da iade edilebilecek KDV tutarı, ihracat bedeli ile ihrac kaydıyla teslim bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı hiçbir surette aşamayacaktır. Konu ile ilgili bir örnek vermek gerekirse;

İhracatçı B firması ihrac etmek üzere imalatçı C firmasından peynirleri ihrac kayıtlı olarak 100.000,00-TL'ye teslim almıştır. Almış olduğu ürünlere ilişkin ihracat aşamasında KDV dahil 1.180,00-TL nakliye giderine katlanmıştır. Nihai olarak ürünleri 105.000,00-TL teslim bedeli ile ihrac etmiştir. Görüldüğü üzere nakliye gideri sebebiyle B firması üzerinde 180,00-TL'lik KDV yükü vardır. Yukarıda açıklanan düzenlemelere göre B firmasının yüklendiği 180,00-TL'lik KDV, ihrac kayıtlı teslim bedeli ile ihracat bedeli

arasındaki farka  $((105.000,00-100.000,00)*\%18=900,00)$  genel vergi oranı uygulanarak bulunan tutardan düşüktür. Dolayısıyla B firması tarafından 180,00-TL tutarında KDV iade olarak talep edilebilecektir. Öte yandan B firmasının ihraç kayıtlı almış olduğu 100.000,00-TL tutarında mal için iade talebinde bulunamayacağı tabiidir.

### 3- İADESİ TALEP EDİLEBİLECEK KDV' NİN BEYANI

Mal ihracatına ilişkin istisna, ihracatın fiilen gerçekleştiği tarih olan, gümrük beyannamesinin kapanma tarihini içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edilmelidir. İhracat faturasının düzenlendiği tarih ile gümrük beyannamesinin kapanma tarihi uygulamada farklı olabilmektedir. Hatta gümrük beyannamesi kapanma tarihi, ihracat faturasının düzenlendiği vergilendirme döneminden bir sonraki vergilendirme dönemi içerisinde de olabilir. Bu durumda istisnanın beyanı, İhracat faturası malın yurtdışı edildiği dönemden önce düzenlenmiş olsa dahi, istisna ihracatın yapıldığı dönem KDV beyannamesi ile beyan edilmelidir.

“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.*

*Gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde, antrepo beyannamesi düzenlenecek olup, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğunu (fiilen işleticiye teslim edildiğini/işletici tarafından fiilen teslim alındığını) gösteren antrepo giriş sayım tutanağını da ihtiva eden antrepo beyannamesinin ilgili gümrük idaresi tarafından onaylandığı tarih itibarıyla istisna kapsamındaki işlemin gerçekleştiği kabul 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.” (Maliye Bakanlığı, 26.04.2014)*



Mükellefler tarafından yapılan ihracatlar genelde yabancı para cinsi ile gerçekleşmektedir. Yabancı para ile gerçekleşen ihracatlar da kur değerlemesinin doğru yapılmasına dikkat edilmelidir. Bu durumda beyannameye yazılacak olan 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 çevrilerek beyan edilmelidir.

Mükellefler yukarıda yer alan hususlar çerçevesinde hesaplamış olduğu iade edilebilecek KDV tutarını, iade edilebilir KDV olarak beyannameye gösterir. Bu şekilde iadesi talep edilen KDV tutarı, iade talep edilen dönemde indirilecek KDV ve Devreden KDV tutarlarının içerisinde çıkarılarak sonraki aya devreden KDV tutarının içerisinde yer almayacaktır. Mükelleflerin iadesini talep ettiği KDV’ lere ilişkin olarak düzeltme fişi düzenlenene kadar iade talebinden vazgeçerek yüklediği KDV’ leri indirim yoluyla telafi etmeleri de mümkündür. Tercih değişikliğinde bulunması halinde, iade talebi mükellefin yazılı dilekçesi üzerine iptal edilir ve bu dönem beyannamesinde yüklenilen KDV tekrar indirilecek KDV hesabına dahil edilir.

Eğer mükellefler tarafından, istisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren verginin iadesinin talep edilmemesi halinde “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılmalıdır.

#### **4- NAKDEN/MAHSUBEN İADE TALEPLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİ**

İade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen KDV, öncelikle indirim konusu yapılmalıdır. İndirimle giderilemeyen bir tutarın kalması halinde, kalan tutar iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabilir. Mükellefler bu şekilde hesapladığı iade edilecek KDV’ nin mahsuben veya nakden iadesini talep edebilirler.

Mal ihracatına ilişkin İade taleplerinin yerine getirilmesi için tebliğde, mükelleflerden birtakım belgelerin ibraz edilmesi gerektiği açıklanmıştır. Bu belgeler;

- *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, gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğuna dair ilgili gümrük idaresinin onayını da içeren antrepo beyannamesi)*

- İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

- Yüklenen KDV listesi

- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu (Maliye Bakanlığı, 26.04.2014)

şeklinde sayılmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde, mükelleflerin mahsuben iade talepleri; yukarıda sayılan belgelerin ibraz edilmesi ile birlikte tutarına bakılmadan ve Vergi İnceleme Raporu, YMM Raporu, Teminat aranmadan yerine getirilir.

Mükelleflerin mal ihracından kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. 5.000,00 TL' nin üzerinde olan nakden iade taleplerinde ise, aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Mükellef tarafından teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve verilen teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde iade konusu yapılabilir KDV' nin azami iade edilebilir vergi tutarından fazla olamayacağını açıklamıştık. KDV Genel Uygulama Tebliğinde, “Ancak, doğrudan yüklenimler nedeniyle bu tutardan fazla iade talebinde bulunulması halinde, aşan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.” şeklinde düzenleme yer almaktadır. Söz konusu düzenleme ile birlikte mükellefler azami iade edilebilir KDV tutarını aşan tutarların iadesini talep edebilecektir. Ancak dikkat edilmesi gereken husus yüklenen KDV içerisinde yer alan tutarların münhasıran **doğrudan yüklenimlerden** oluşması gerektiğidir. Eğer iade edilebilir KDV, azami iade edilebilir KDV tutarını aşıyor ve yüklenen KDV içerisinde genel giderlerden ve ATİK' den pay verilmişse, genel giderlere ve ATİK' e isabet eden iade talebinin yerine getirilmesi söz konusu değildir.

Örnek: A Kurumu imal ettiği süt tozunu ihraç etmektedir. Kurum, İhraç ettiği ürünlerin imalatı sırasında yüklendiği KDV'lerden, ihraç ettiği ürüne isabet eden payları sırasıyla, doğrudan yüklenimden 15.000,00-TL, genel idare giderlerinden 2.000,00-TL ve ATİK' den 1.500,00-TL olacak şekilde hesaplamıştır. Kurum toplamda 18.500,00-TL KDV' yi yüklenmiştir.

Kurumun ihracat teslim bedeli ise 80.000,00-TL'dir. Ayrıca kurumun ilgili dönemde KDV'ye tabi başkaca işlemi olmadığını varsayalım. (Yukarıda yer alan örnek aynen alınmış olup sadece ihracat teslim bedeli değiştirilmiştir.)

Örneğimize göre azami iade edilebilir vergi tutarı 80.000,00-TL\*%18=14.400,00-TL' dir. İade Edilecek KDV tutarı yine 18.500,00-TL olarak hesaplanmıştır. Çalışmamızın önceki bölümlerinde yer alan açıklamalara göre iade talebi 14.400,00-TL' yi aşamayacaktır. Fakat bu örnekte, mükellefin doğrudan yüklenimler nedeniyle yüklenilen KDV tutarı(15.000,00-TL) azami iade edilebilir vergi tutarını aşmaktadır. Dolayısıyla mükellef "*Ancak, doğrudan yüklenimler nedeniyle bu tutardan fazla iade talebinde bulunulması halinde, aşan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.*" düzenlemesine istinaden, doğrudan yüklenimler nedeniyle (15.000,00-TL), azami iade edilebilir KDV tutarından (14.400,00-TL) fazla olan 600,00-TL' nin de iadesini talep edebilecektir. Genel giderler ve ATİK dolayısıyla yüklenilen KDV'lere ilişkin herhangi bir iade talebinde bulunması ise mümkün değildir. Bu şekilde olan iade taleplerinde, iadenin münhasıran vergi inceleme raporuna istinaden yerine getirileceği hususu da unutulmamalıdır.

İhracatı artırmak amacıyla devlet tarafından firmalara belirli şartlar dâhilinde teşvikler sağlanmaktadır. Mükellefler uygulayacağı satış politikaları ile ihracatı artırabilmek adına ihracat satış fiyatlarını maliyetlerinin altında belirleyerek ihracat yapmaktadır. Mükellefler, maliyetlerinin altında satış fiyatı belirlediğinde bunun doğal sonucu olarak doğrudan yüklenimler nedeniyle yüklendikleri KDV tutarı ihracat teslim bedelinin %18' ini aşmaktadır. Dolayısıyla azami iade edilebilir vergi tutarını aşan iade taleplerinin daha çok zararına yapılan satışlarda ortaya çıktığını söylemek mümkündür.

## 5- SONUÇ

Mükellefler, KDVK'nun 11. maddesinde hüküm altına alınmış olan mal ihracatı dolayısıyla yüklendikleri ve indirim konusu yapamadıkları KDV' nin iadesini, yine 3065 sayılı KDV Kanununda ve KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde talep edebilirler. İade talebinde bulunulması halinde azami iade edilebilir vergi tutarının aşılmasına dikkat edilmelidir. Yukarıda detaylı olarak açıklandığı üzere iade edilebilir vergi tutarı, azami iade edilebilir vergi tutarını aşamayacaktır. Bununla birlikte mükelleflerin, doğrudan yüklenimler nedeniyle azami iade edilebilir vergi

tutarından fazla iade talebinde bulunulabilmesi bazı hallerde mümkün olup, aşan kısmın iadesi ise Vergi İnceleme Raporuna göre sonuçlandırılacaktır.

### KAYNAKÇA

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı (22.06.2012)  
*B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.193-267 Sayılı Özelge*

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (26.08.2011)  
*B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-427 Sayılı Özelge*

Maliye Bakanlığı (26.04.2014). KDV Genel Uygulama Tebliği. Ankara :  
Resmi Gazete (28983 sayılı)

T.C. Yasalar (02.11.1984). *3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu*.  
Ankara : Resmi Gazete (18563 sayılı)