

# İDARENİN “YETKİ GASPI”NA ÖRNEK BİR UYGULAMA:

## TÜRKİYE’DE İKAMET ETMEYEN YOLCULARA YAPILAN SATIŞLARDA K.D.V. İSTİSNASI İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 14.10.2008

### I. GİRİŞ

28.01.2008 tarih ve 2008/13186 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar’da 1567 sayılı Kanunun 1.maddesine göre bazı değişiklikler yapılmıştır.<sup>1</sup>

Diğer değişiklikler bir yana anılan Bakanlar Kurulu Kararı’nın 3.maddesi ile 32 sayılı Karar’ın 8.maddesi, Karar’ın yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere *“Madde 8 - İhracat bedellerinin tasarrufu serbesttir. Bakanlık ihtiyaç duyulması halinde ihracat bedellerinin yurda getirilmesine ilişkin düzenleme yapmaya yetkilidir.”* şeklinde değiştirilmiş, bu düzenleme çerçevesinde artık ihracatlarda mal bedellerini yurda getirme zorunluluğu ortadan kalkmış durumdadır.

Bu zeminde son günlerde pek de gündeme gelmeyen *“bavul ticareti”*<sup>2</sup> kapsamındaki satışlarda da bu yönde bir serbesti oluşup oluşmayacağı tartışmaları başlamıştır.<sup>3</sup> Maliye Bakanlığı muhtemelen bu yönde mükellefler tarafından yapılan taleplerin de artması nedeniyle bir İç Genelge yayımlayarak uygulamada bir değişiklik olmadığını açıklama ihtiyacı hissetmiştir.<sup>4</sup>

Çalışmamız esas olarak uygulamada *“bavul ticareti”* olarak adlandırılan ve aslında iki farklı alanı kapsayan uygulamalar ve bu uygulamalara ilişkin yayımlanmış KDV Genel Tebliğlerini temel alarak idarenin yetki gaspına yönelik açıklamaları içermektedir. Amaç olayı İdare ve Anayasa Hukuku ilkeleri çerçevesinde ele almak olsa da zaman zaman teknik nedenlerle

---

<sup>1</sup> RG: 08.02.2008-26781

<sup>2</sup> 43 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde yer verilen uygulama şeklinde, Türkiye’de ikamet etmeyen yolcu belirli koşullar dâhilinde KDV ödeyerek satın aldığı malın KDV. ni yurtdışına çıkışı sırasında gümrük idaresinde iade alabilmektedir. Bu uygulama belki *“bavul ticareti”* olarak adlandırılabilirse 61 seri no.lu KDV Genel Tebliği’nde yer verilen uygulama şeklinde daha baştan malın alışı sırasında KDV ödenmemektedir. Bu ikinci uygulama şeklinde satılan mallar hacim ve tutar olarak *“bavul ticareti”* kavramı ile adlandırılmayacak kadar yüksektir. Bu nedenle çalışmamızda *“bavul ticareti”* kavramı daha çok 43 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile yer verilen uygulama için kullanılmıştır.

<sup>3</sup> Bu konuda güncel yazılar için Bkz. İsmail Hakkı GÜNEŞ, “Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlar ve KDV İstisnası”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Eylül 2008 Sayı: 57 ve ayrıca Bkz. Şibli GÜNEŞ, “Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan KDV İstisnası”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Eylül 2008 Sayı: 57

<sup>4</sup> Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 2008/2 KDV İç Genelgesi

uygulamanın ayrıntısına ilişkin bilgilere de yer verilmesi bir zorunluluğun gereği olarak kabul edilmelidir.

## II. İSTİSNA, İNDİRİM VE İADE KAVRAMLARININ İRDELENMESİ

3065 sayılı K.D.V. Kanunu sistematigi içinde, ticari ve sınaî bir faaliyet çerçevesinde Türkiye’de yapılan mal teslimleri K.D.V.ne tabi olup <sup>5</sup>, malların teslim anında Türkiye’de bulunması işlemin Türkiye’de yapılması anlamına gelmektedir. <sup>6</sup> Yani mal teslimi vergiyi doğuran olay olup <sup>7</sup>, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik ya da onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi teslim olarak kabul edilmektedir. <sup>8</sup> Bu durumda ticari ve sınaî faaliyet çerçevesinde mal teslimi durumunda kural alıcı kim olursa olsun teslimin K.D.V.ne tabi tutulması gerektiği şeklindedir.

İstisna, genelden ayrı, kural dışı olma, ayrıklık olarak, vergi istisnası da vergiye tabi olması gereken bir iktisadi etkinliğin ya da gelirin kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılması olarak tanımlanabilir.

Çalışmamıza konu olayda mal teslimi Türkiye’de ve sınaî/ticari bir faaliyet çerçevesinde yapıldığından kural olarak bu teslim K.D.V.ne tabidir. Ancak bu kuralına bir istisna getirilmiş ve alıcının Türkiye’de ikamet etmemesi şartı ile teslim vergiden istisna edilmiştir. Tekrar belirtmek gerekir ki burada Türkiye’de ikamet etmeyen yabancıların kimliği nedeniyle kendine tanınan bir muafiyet değil, işleme yani teslimine uygulanan bir istisna söz konusudur.

Mal ve hizmetlerin, nihai anlamda tüketildikleri veya faydalandıkları memlekette K.D.V.ne tabi tutulması, K.D.V.nin uygulandığı tüm ülkeler tarafından benimsenen ve “*destination ilkesi*” (varış yerinde vergileme ilkesi) adı verilen temel ilkelerdendir.

Kanunda, “*Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.*”<sup>9</sup> ve “*Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.*” + “*Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.*”<sup>10</sup> şeklinde yer alan düzenleme ile ifade edilen bu ilkenin sonuçları aşağıdaki gibi oluşmaktadır.

- İthalatın vergiye tabi tutulması <sup>11</sup>,
- ithalat <sup>12</sup> ve uluslararası taşımacılığın <sup>13</sup> ayrıntılı düzenlemelere konu edilmesi,
- Yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin vergiye tabi tutulmaması,<sup>14</sup>
- İhraç işleminde teslimde K.D.V. hesaplatılmaması, <sup>15</sup>
- İhraç edilen malla ilgili olarak yüklenilmiş K.D.V.nin ihracatçıya iadesi, <sup>16</sup>

---

<sup>5</sup> KDV Kanunu md.1

<sup>6</sup> KDV Kanunu md.6

<sup>7</sup> KDV Kanunu md.10

<sup>8</sup> KDV Kanunu md.2

<sup>9</sup> KDV Kanunu md.12/1

<sup>10</sup> KDV Kanunu md.12/2

<sup>11</sup> KDV Kanunu md.1/2

<sup>12</sup> KDV Kanunu md.16, 21, 47

<sup>13</sup> KDV Kanunu md.7, 14, 22

<sup>14</sup> KDV Kanunu md.12

<sup>15</sup> KDV Kanunu md.11/1-a

<sup>16</sup> KDV Kanunu md. 32

- İhracatçının K.D.V. ödemeksizin mal satın alabilmesini sağlayacak düzenlemeler yapılması, <sup>17</sup>
- Dahilde işleme, hariçte işleme, geçici ithalat ile ilgili özel düzenlemeler olması, <sup>18</sup>

Kanunda yer alan ve olayımızla ilgili “Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların 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.” düzenlemesi de doğal olarak bu ilkenin bir sonucudur. <sup>19</sup>

Bu düzenlemeler ile ihrac malının K.D.V.nden tümüyle arındırılması, mal ve hizmetlerin varış ülkesinde uygulaması varsa K.D.V.ne tabi tutulması sağlanmaktadır. Aslında bu kaçınılmaz bir gereklilik olarak da ortaya çıkmaktadır. Aksi halde bu mal ve hizmetlerin uluslar arası pazarda rekabet şansı zaten kalmayacaktır. <sup>20</sup>

Diğer taraftan mal veya hizmetin devletin egemenlik alanı dışına çıkması nedeniyle mal veya hizmetin satın alınmasında ödenen K.D.V.nin indirimi bir diğer ülkede kabul edilmediğinden, yurtdışına çıkan mal veya hizmet zaten sistemin dışına çıkmış olacağından ihrac edilen mal ve hizmet için K.D.V hesaplanması K.D.V.nin sistemine/mantığına da uygun olmamaktadır.

Bu noktadan sonra ortaya konulması gereken bir diğer husus ise sistemin dışına çıkan (yurtdışına teslim edilen mal veya yurtdışında yararlanılan hizmet) mal veya hizmet nedeni ile satıcının/ihracatçının önceki aşamalarda ödediği K.D.V.nin durumudur.

Eğer satıcı/ihracatçı, bu mal veya hizmetin satın alınması ya da üretilmesi aşamasında ödediği K.D.V.ni indirim yolu ile kullanmış ise yani başkaca satışları nedeniyle hesapladığı K.D.V.nden düşmüş ise sorun yoktur. <sup>21</sup>

Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen K.D.V. söz konusu ise bu durumda Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacak ya da bazı kamu borçlarına mahsup edilecektir. <sup>22</sup>

İşte yukarıda yer alan açıklamalarımızın birinci bölümü “*istisna*”, ikinci bölümü ise “*indirim*” ve “*iade*” düzenlemeleridir.

Aşağıda yapacağımız açıklamalarda göz önünde bulundurulmak üzere bu noktada K.D.V.nde İNDİRİM müessesesinin verginin tüm mükellefleri için geçerli bir sistem olduğunu, İADE uygulamasının ise İSTİSNA uygulamasının devamında gündeme geldiğini belirtmekle yetiniyoruz.

---

<sup>17</sup> KDV Kanunu md.11/1-c

<sup>18</sup> KDV Kanunu md.16

<sup>19</sup> KDV Kanunu md.11

<sup>20</sup> KDV Kanunu’nun ihracat istisnası ile ilgili madde gerekçelerinde bu durum; “*Bu madde ile ihracat istisnası düzenlenmiştir. İhracatın ülke ekonomisi için taşıdığı önem göz önüne alınarak istisnanın kapsamı oldukça geniş tutulmuştur.*” şeklinde ifade edilmiştir.

<sup>21</sup> KDV Kanunu md. 29

<sup>22</sup> KDV Kanunu md. 32

### III. TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYEN YOLCULARA YAPILAN TESLİMLER “İHRACAT” TIR VE İHRACAT K.D.V.DEN İSTİSNA EDİLMİŞTİR

Kanununun 11. maddesinde “*Mal ve Hizmet İhracatı*” başlığı ile ihracat istisnası düzenlenmiştir. Bu istisna uygulandığı mal veya hizmet ihracatını (teslim ve ifa) vergi dışında bırakmaktadır. Bir başka deyişle bu işlemler karşılığında elde edilecek bedel verginin matrahına <sup>23</sup> dahil edilmemektedir.

Tartışma konusu olayımızda özel fatura ile ve TAX FREE belgesine istinaden yapılan satışların ihracat sayıldığı gerek vergi ve gerekse dış ticaret mevzuatında ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

İhracat istisnası ile ilgili kanun düzenlemesi çok geniş kapsamlı olup,

- Doğrudan mal ihracı,
- İhraç kaydıyla teslim,
- Hizmet ihracı,
- Turiste (Türkiye’de ikamet etmeyenlere mal satışı) ve bavul ticareti,
- Gümrük hattı dışı satış mağazaları (free shop),

olarak ana gruplara ayrılabilir.

Olayımızla ilgili turiste (Türkiye’de ikamet etmeyenlere mal satışı) ve bavul ticaretine ait düzenleme 11/1-b. maddesinde; “*Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların 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.*” hükmünden hareketle uygulanmaktadır.

Ancak buradan hareketle yapılan uygulama ikili alt ayrımla uygulanmaktadır. Bunlar aşağıda ele alınmıştır.

#### A. 43 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği Kapsamında Uygulama

Birinci uygulama şeklinde, Türkiye’de ikamet etmeyen yolcu belirli koşullar dahilinde KDV ödeyerek satın aldığı malın K.D.V. ni yurtdışına çıkışı sırasında gümrük idaresinde iade alabilir. <sup>24</sup>

Anlatım bütünlüğünün bozulmaması açısından çalışmamızın esası ile ilgili olmayan bu uygulamanın yapılabilmesi için :

- Satıcı firma bir “*izin belgesi*”ne sahip olmalıdır.
- Her türlü mal için bu olanak kullanılabilir, ancak hizmetler uygulama dışıdır.
- Satıcılar, yabancı uyrukluların pasaportlarını, Türk uyrukluların ise pasaportları ile birlikte yabancı ülkelerde ikamet ettiklerine dair ikamet tezkeresi veya benzeri belgeyi gördükten sonra istisna kapsamında satış yapacaklardır.
- İstisna kapsamındaki satışlar dolayısıyla düzenlenecek faturaya, satıcı tarafından; alıcının pasaport nevi ve numarası, Türk uyruklular için ayrıca yabancı ülkede ikamet ettiklerini gösteren belgenin tarih ve numarası, varsa alıcının banka şubesi ve hesap

<sup>23</sup> KDV Kanunu md. 20

<sup>24</sup> KDVK GT Seri No: 43

numarası, satıcının bu iadeler için hesap açtırmış olması halinde banka şubesi ve hesap numarası yazılacaktır.

- Fatura 4 nüsha olarak düzenlenecek, ilk 3 nüshası alıcıya verilecektir.
- İadenin gümrükteki banka şubesinden yapılmasını isteyen satıcılar, fatura ile beraber alıcıya bir çek vereceklerdir. Bu çekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen katma değer vergisi tutan Türk Lirası olarak yer alacaktır. Çek gümrükteki banka şubesine ibraz edildiğinde Türk Lirası tutarının karşılığı, A.B.D. Doları veya EURO cinsinden alıcıya nakden ödenecektir. Söz konusu çekin üzerinde, Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara katma değer vergisi iadesi dışındaki işlemlerde kullanılamayacağı ve ciro edilemeyeceğine ilişkin şerhler bulunacaktır.
- İstisna, verginin önce tahsil edilip, malın yurt dışına çıkarılmasından sonra iade edilmesi şeklinde uygulanacaktır. Buna göre, satış sırasında düzenlenecek faturada toplam mal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp ayrıca gösterilecek ve alıcıdan tahsil edilecektir. Bu vergi ilgili dönem beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde beyan edilip ödenecektir.

Görüldüğü üzere bu uygulama türünde izin belgesi, Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuya, satın alacağı mallar için ödeyeceği K.D.V.ni gümrükten çıkışı sırasında iade alabileceğini göstermekten öte bir anlam ifade etmemektedir.

Satışı yapan mükellef için ise yine özel bir durum yoktur. Satışını yaptığı malın K.D.V.ni Türkiye’de ikamet etmeyen yolcudan tahsil etmiş, indirimlerini yapmış ve diğer tüm işlemlerini de kapsayacak şekilde beyannamesi vermiştir.

Olayda istisna uygulaması, Türkiye’de ikamet etmeyen yolcunun satın aldığı mala ilişkin olarak satıcıya ödediği K.D.V.ni iade alması ile sonuçlanmıştır.<sup>25</sup> Satıcı firma açısından iade K.D.V. alınması, istisna uygulamasının devamında ayrı bir süreç ve işlemdir.<sup>26</sup>

Uygulama oldukça basit ve nettir. Türkiye’de ikamet etmeyen yolcu malı beraberinde yurtdışına götürmez veya gümrükte başvuru yapmaz ise zaten bu malın K.D.V.ni satış esnasında ödediği için sorun yoktur. Burada yaşanacaklar, herhangi bir kişinin yurtiçinde mal satın alarak tüketmesinden daha farklı olmayacaktır.

Eğer Türkiye’de ikamet etmeyen yolcu gümrükte K.D.V. iadesi almışsa, maliye zaten yolcuya iade ettiği K.D.V.ni Türk satıcı firmasından beyanname ile tahsil edeceğinden bir kayba uğramamış istisna uygulanmış olacaktır.

<sup>25</sup> KDVK GT Seri No: 58 (RG:07.12.1996-22840) C bölümünde durum “Bilindiği gibi, Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna ile diplomatik istisna uygulaması, verginin teslimi sırasında tahsil edilip gerekli şartların yerine getirilmesinden sonra alıcıya geri verilmesi şeklinde yürütülmektedir.” şeklinde açıklanmaktadır.

<sup>26</sup> Konuyla ilgili KDV iadesi işlemleri için KDVK GT Seri No: 58 (RG:07.12.1996-22840) ve KDVK GT Seri No: 110 (RG:11.07.2008-26933) incelenmelidir. Sözü edilen 110 Seri No.lu Tebliğin C bölümünde “Konunun yeniden değerlendirilmesi sonunda, bu Tebliğin yayımlandığı tarihi içine alan vergilendirme döneminden geçerli olmak üzere, söz konusu teslimlerde alıcıya geri verilen KDV tutarının indirim ve iade hesaplarına dahil edilmesi, bu teslimlerin bünyesine giren vergilerin ise indirim hesaplarında yer almakla birlikte iade hesabına dahil edilmemesi uygun görülmüştür. Öte yandan, bu Tebliğin yayımlandığı tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olup, alıcıya geri verilen KDV tutarı ile teslimin bünyesine giren vergilerin birlikte yer aldığı, henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri, teslimin bünyesine giren vergi, iade hesabından çıkarılmak suretiyle genel esaslara göre yerine getirilecektir.” açıklaması yapılmıştır.

## B. 61 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği Kapsamında Uygulama

Tartışmalar esasen ikinci uygulama şeklinde yani Türkiye’de ikamet etmeyen yolcunun belirli koşullar dâhilinde daha malı satın aldığı anda istisna uygulamasından yararlanarak K.D.V. ödemediği durumlarda daha nettir. Bu durumda yurtdışına çıkışı sırasında gümrük idaresinden bir iade de alınmamaktadır.<sup>27</sup>

İdare bu uygulamanın yapılabilmesi için satıcı firmanın *“Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi ihracat İstisnası İzin Belgesi”* (kısaca *“İstisna Belgesi”* ya da *TAX FREE Belgesi olarak anılacaktır*) almasını zorunlu tutmaktadır.

İşte idarenin kanuni ve hukuki olmayan uygulamaları ilk aşamada bu istisnayı daha en başta *“Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi ihracat İstisnası”* olarak tanımlamaya başlaması ile ortaya çıkmaktadır. Çünkü Kanunda *“Döviz Karşılığı Satış”* şeklinde bir tanım bulunmamaktadır. Kaldı ki bir satışın bedelinin döviz olup olmamasının ihracat sayılması ile bir ilgisi de bulunmamaktadır. Konumuz ile ilgili olmadığından bu yönüyle irdeleme yapılmayacaktır.

Uygulama genel hatları ile şu şekildedir:

- Bu belgeye sahip satıcı, idarenin belirli tutarın üzerinde bir tutarda malı Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuya satarken özel bir fatura düzenleyerek bu kez birinci uygulamadan farklı olarak alıcıdan KDV tahsil etmeyecektir.
- Özel Fatura 5 nüsha olarak düzenlenecek, 1 inci nüshası alıcıya verilecektir. 2, 3 ve 4 üncü nüshalar malın gümrükten çıkışı sırasında onaylatılacak, 5 inci nüsha ise satıcıda kalacaktır.
- İstisna Belgesine sahip mükelleflerce satılan malların, Gümrük Müsteşarlığınca belirlenen kapılarda Maliye Bakanlığı ve Gümrük Müsteşarlığı görevlilerine gösterilmesi ve bu mallara ait Özel Faturanın 2, 3, ve 4. nüshalarının her iki görevli tarafından da onaylanması gerekmektedir.
- Bu şekilde onaylatılan Özel Faturaların 2 nüshası gümrük görevlilerine teslim edilecek, 4 üncü nüshası ise çıkış tarihini izleyen 1 ay içinde satıcıya intikal ettirilecektir.
- Gümrükte onaylatma işinin satıcılar tarafından yaptırılması esas olmakla birlikte, alıcıların da Özel Faturanın 2, 3, ve 4. nüshalarını onaylatıp 4 üncü nüshayı satıcıya intikal ettirmesi mümkündür. Ayrıca, kargo ile yapılan mal göndermelerinde taşıyıcı firma, birden fazla satıcıya ait Özel Faturaları onaylatarak satıcılara intikal ettirebilecektir.

Görüldüğü gibi bu uygulamada risk tamamen satıcı Türk firması üzerindedir. Türkiye’de ikamet etmeyen yolcu yani alıcı, malı alırken K.D.V. ödememenin verdiği rahatlık ile davrandığı durumlarda alıcıdan tahsil etmediği K.D.V.ni maliyeye ödemek satıcının mükellefiyeti olacaktır. Zaten idarede faturaların gümrükte onaylatılması yükümlülüğünü bu nedenle satıcıya yüklemektedir.

Bu uygulama şeklinde ilk uygulamadan farklı olarak ödenmeyen/tahsil edilmeyen bir K.D.V. söz konusu olduğu için malın yurtdışına çıktığının tevsiki gerekli ve zorunlu olmaktadır.

<sup>27</sup> KDVK GT Seri No: 61

Normal ihracatta Gümrük (Çıkış) Beyannamesinin gördüğü görevi bu kez Özel Fatura'nın gümrükte onaylanmış nüshaları görmekte ve ihracatı tevsik etme işlevini taşımaktadır.

Aslında İSTİSNA kavramı, olayımızda da mevcut bu ikinci uygulamada daha belirgindir. Çünkü,

- Daha malın teslimi anında KDV uygulanmamaktadır.
- Malın yurtdışına çıkışının tevsiki gerekmektedir.
- Bu satışların bünyesine giren vergiler, indirimin mümkün olmaması halinde, genel esaslar çerçevesinde mükellefe nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. İade için "İade Hakkı Doğuran İşlemlere ve İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirim"ın doldurulması gerekmektedir. Yani burada satıcı firma için bir iade söz konusu olabilmektedir.

#### **IV. İSTİSNA (TAX FREE) BELGESİ İLE YAPILAN SATIŞLARDA, İSTİSNA UYGULAMASI İLE İLGİLİ TARTIŞMALI NOKTALAR**

Çalışmamızın bundan sonraki bölümlerde olay sadece 61 Seri No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında TAX FRE belgesi ile yapılan satışlar ile sınırlı tutulacaktır. Zaten bu yönde yapılacak açıklamaların, 43 Seri no.lu KDV Genel Tebliği ile uygulanan sistemde K.D.V.nin satıcı tarafından tahsil ediliyor olması nedeniyle bu uygulama şekli için geçerli olması mümkün de değildir.

##### **A. Yetkili İdarelerin Tanıtımı**

Konunun açıklığa kavuşması için bu noktada öncelikle

- Dış Ticaret Müsteşarlığı
- Hazine Müsteşarlığı
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- Gümrük Müsteşarlığı

idarelerinin tanıtılması ve görevleri hakkında kısaca bilgi verilmesinde yarar bulunmaktadır. Daha sonrada Maliye Bakanlığı ile ilgili görev tanımlarına yer verilecektir. Böylece hangi idarenin hangi alanda ve hangi sınırlar içinde düzenleme yapabileceği de kendiliğinden mukayeseli olarak ortaya çıkmış olacaktır.

13.12.1983 tarihli ve 188 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile, bir taraftan Ticaret Bakanlığı bünyesindeki Dış Ticaret Genel Sekreterliği ile Standardizasyon Dairesi öte taraftan Maliye Bakanlığı bünyesindeki Hazine Genel Müdürlüğü ve Milletlerarası İktisadi İşbirliği Teşkilatı Genel Sekreterliği bir araya getirilmek suretiyle Başbakanlığa bağlı Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı kurulmuştur.

Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı 11 yıl hizmet gördükten sonra 09.12.1994 tarihinde kabul edilen 4059 sayılı Kanunla<sup>28</sup> Başbakanlığa bağlı Hazine Müsteşarlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığı isimleri ile iki ayrı kuruluş haline getirilmiştir.

---

<sup>28</sup> RG:20.12.1994-22147

Söz konusu Kanuna göre, dış ticaret politikalarının tespitine yardımcı olmak, tespit olunan bu politikalar çerçevesinde ihracat, ihracatı teşvik, ithalat, yurtdışı müteahhitlik hizmetleri ve ikili ve çok taraflı ticari ve ekonomik ilişkileri düzenlemek, uygulamak, uygulamaları izlemek ve geliştirmek görevlerini üstlenen Dış Ticaret Müsteşarlığı; İhracat Genel Müdürlüğü, İthalat Genel Müdürlüğü, Anlaşmalar Genel Müdürlüğü, Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Dış Ticarete Standardizasyon Genel Müdürlüğü, Ekonomik Araştırmalar ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü gibi ana hizmet birimlerinden oluşmaktadır.<sup>29</sup>

Yukarıda da sözü edilen 09.12.1994 tarih ve 4059 sayılı Kanun ile Dış Ticaret Müsteşarlığından ayrılarak kurulan bir diğer Müsteşarlık ise Hazine Müsteşarlığı'dır.

31.08.2000 tarihi itibarıyla Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) faaliyete başlamış ve Banka ve Kambiyo Genel Müdürlüğü'nün bankacılıkla ilgili birimleri, personeli ile birlikte bu Kuruma geçmiştir. Ayrıca, Banka ve Kambiyo Genel Müdürlüğü'nün görev ve sorumluluk alanında bulunan faktoring, finansal kiralama ve tüketici finansman şirketlerinin faaliyetlerini düzenleme ve denetleme yetkisi 5411 sayılı Kanun uyarınca 01.01.2006 tarihi itibarıyla BDDK'ne devredilmiştir

09.04.2002 tarih ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü bünyesinde risk yönetiminden sorumlu Genel Müdür Yardımcılığı oluşturulmuş ve bu kapsamda borç ve risk yönetiminin koordinasyonu ile yürütülmesine ilişkin esas ve usuller düzenlenmiştir.

Son olarak, Merkezi Finans ve İhale Birimi, Hazine Müsteşarlığı'nın ilgili bir birimi olarak, 31.03.2006 tarihinde kurulmuş olup Türkiye'de Avrupa Birliği tarafından finanse edilen programlar çerçevesinde gerçekleşen hizmet, mal, iş ve hibelere ilişkin ihalelerin genel bütçeleme, ihaleye çıkma, sözleşme imzalama, ödeme, muhasebe ve mali raporlamasına ilişkin işlemleri yürütmektedir.<sup>30</sup>

Bu kısa tanıtım dahi dış ticaret ve dolayısıyla ihracat alanında görevli ve yetkili idarenin Dış Ticaret Müsteşarlığı olduğunu, konu dış ticarete para hareketleri olunca görevli ve yetkili idarenin Hazine Müsteşarlığı ve BDDK olduğunu açıkça orta koymaktadır.

Bu konuda da mevzuat olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu veya 3065 sayılı KDV Kanunu ya da bu Kanunlar ile ilgili Maliye Bakanlığı Tebliği değil 1567 sayılı Kanun ve Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kararlar ve Merkez Bankası Genelgesi dikkate alınacaktır.<sup>31</sup>

Zaten yakın zamana kadar ihracat mal bedellerinin takip görevi illerde bulunan Kambiyo Müdürlükleri tarafından yerine getirilmekte ve örneğin daha önce geçerli mevzuata göre

<sup>29</sup> Bu bilgiler Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın [http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detayrk\\_&yayin\\_ID=1229&icerikID=1339&dil=TR](http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detayrk_&yayin_ID=1229&icerikID=1339&dil=TR) adresindeki web sitesinden alınmıştır. Erişim: 13.10.2008

<sup>30</sup> Bu bilgiler Hazine Müsteşarlığı'nın <http://www.hazine.gov.tr/irj/portal/anonymous?NavigationTarget=navurl://ef7190d0c4e0781d25b726313b49e46b> adresindeki web sitesinden alınmıştır. Erişim: 13.10.2008

<sup>31</sup> Bu konudaki başlıca mevzuat için Bkz. Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar (RG:11.08.1989-20249), Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ 32/5 (RG:20.06.1991-20907), Tebliğ 32/7 (RG:09.01.1993-21460), Tebliğ 32/21 (RG:07.11.1997-23163), -Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin I/M Sayılı Merkez Bankası Genelgesi ve I-A/N Sayılı Merkez Bankası Genelgesi.



ihracat mal bedelleri yurda süresinde getirilmediğinde (ihracat taahhüt hesabı kapatılmadığında) Cumhuriyet Savcılıklarına bu yönde ihbar ve suç duyurusu yapma görevini bu Müdürlükler yerine getirmekte idi.

Konunun bir diğer tarafı olan Gümrük Müsteşarlığı, 02.07.1993 tarih ve 485 sayılı Gümrük Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname<sup>32</sup> ile Başbakanlığa bağlı müstakil bir Müsteşarlık olarak yeniden örgütlenmek suretiyle devam eden bir idaredir. Müsteşarlık bünyesinde yer alan Gümrükler Genel Müdürlüğü Esas itibarıyla gümrük hizmetlerinin sunulduğu genel müdürlüktür.

Müsteşarlık, ihracat, ithalat, ithalat ve ihracat rejimleri, kambiyo ve diğer mevzuatın gümrükle ilgili hükümlerinin uygulanmasını temin etmekte, gümrük giriş tarife cetvelini ve eşya kıymetini, taraf olduğumuz anlaşmalara uygun olarak düzenlemekte ve uygulamasını sağlamaktadır. Ayrıca, serbest bölgelerdeki gümrük işlemlerini yürütmek ve denetlemek, Gümrük Müşavirleri ve yardımcıları ile ilgili işlemleri yerine getirmekte bu idarenin görevlerindedir.<sup>33</sup>

Maliye Bakanlığı ise 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname<sup>34</sup> ile ihdas edilmiş bir yürütme organı olup, Bakanlığın görevleri (dolayısıyla yetki alanı) aşağıdaki gibi belirtilmiştir.<sup>35</sup>

- Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak,
- Devletin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini yapmak,
- Harcama politikalarının geliştirilmesi ve uygulanması ile Devlet bütçesinin hazırlanması, uygulanması, uygulamanın takibi ve yönlendirilmesine ilişkin hizmetleri yürütmek,
- Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,
- Gelir politikasını geliştirmek,
- Devlete ait malları yönetmek, kamu malları ile kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz malları konusundaki yönetim esaslarını belirlemek ve bunlara ilişkin diğer işlemleri yapmak,
- Her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak,
- Milletlerarası kuruluşların Bakanlık hizmetlerine ilişkin çalışmalarını takip etmek, bu konulardaki Bakanlık görüşünü hazırlamak, yurtdışı ve yurtiçi faaliyetleri yürütmek,
- Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek,
- Çeşitli kanunlarla Maliye Bakanlığına verilen görevleri yapmak,

---

<sup>32</sup> RG:13.07.1993-21636M

<sup>33</sup> Bu bilgiler Gümrük Müsteşarlığı'nın [http://www.gumruk.gov.tr/ Duyurular/ Gumruk Mustesarligi 2007Faaliyet Raporu.pdf](http://www.gumruk.gov.tr/Duyurular/Gumruk_Mustesarligi_2007Faaliyet_Raporu.pdf) adresindeki web sitesinden alınmıştır. Erişim: 14.10.2008Müsteşarlığın görevlerinin ayrıntısı için Bkz. 485 sayılı KHK md.2

<sup>34</sup> 14.12.1983-18251M RG.de yayımlanan bu kararnamenin başlığı Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname iken 02.07.1993-484 KHK md. 1 ile Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname olarak değiştirilmiştir.

<sup>35</sup> 178 sayılı KHK. md. 2

- Yukarıdaki görevlerin uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, teftiş etmek ve denetlemek,
- Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usûl ve esasları belirlemek

## **B. İhracatın Ne Olup Olmadığını Tanımlamak Maliye Bakanlığı'nın Yetkisinde Değildir**

Hangi işlemlerin ihracat sayılacağını düzenleme yetkisi ihracat mevzuatı çerçevesinde belirlemek Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın görev ve yetkisindedir.

Doğru ve hukuki olan Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın ihracatı tanımlaması, Kanunun bu ihracatı istisna etmesi, Bakanlar Kurulu'nun istisna oranını (Kanun yetki vermiş ise) belirlemesi ve Maliye Bakanlığı'nın da istisna ile ilgili açıklamalar yapmasıdır.

Oysaki çalışmamıza konu alınan işlemlerde olay bir garip tecelli etmiştir. Şöyle ki :

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlar için ihracat istisnası uygulamasına ilişkin 43 Seri No.lu KDV Genel Tebliği 28.07.1994, 61 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ise 01.03.1997 tarihli Resmi Gazetelerde yayımlanmıştır.

Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın konuya ilişkin İhracat-2003/03 No.lu Tebliği 30.04.2003 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmış ve ilginç bir şekilde 43 ve 61 seri No.lu KDV Genel Tebliğlerine atfı yapılmıştır.

Gerçi daha önce İhracat 97/5 sayılı Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar Hakkında Tebliğ<sup>36</sup> ve İhracat 2001/1 sayılı Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar Hakkında Tebliğ<sup>37</sup> mevcuttur, ancak, sistematik olarak vergilendirme ile ilgili bir Genel Tebliğe atfı yapılması doğru olmamaktadır.

Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından çıkarılan ve hükümlerini Müsteşarlığın bağlı bulunduğu Bakan'ın yürüteceği belirtilen *"Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar Hakkında Tebliğ - (İhracat 2003/3)"*in 1.maddesine göre;<sup>38</sup>

*"1/3/1997 tarihli ve 22920 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 61 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 28 Temmuz 1994 tarihli ve 22004 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 43 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği hükümleri çerçevesinde özel fatura düzenlenmek suretiyle yapılacak satışlar;*

*a) Özel fatura kapsamı eşyanın yurt dışı edildiğinin tespiti amacıyla özel faturanın ilgili gümrük idaresinde onaylatılması,*

*b) Mal bedeli dövizlerin, aracı banka veya özel finans kurumlarına satılarak döviz alım belgesi düzenlenmesi,*

*kaydıyla, mer'i İhracat Yönetmeliği'nin 4 üncü maddesinin (e) bendine istinaden ihracat olarak kabul edilir."*

<sup>36</sup> RG: 11.03.1997-22930

<sup>37</sup> RG:19.01.2001-247292

<sup>38</sup> RG: 30.04.2003- 25094

Aynı Tebliğ'in 2. maddesinde yer alan düzenleme ise aşağıda olduğu gibidir:

*“Madde 2- Bu Tebliğin 1 inci maddesinde belirtilen özel faturalar, ilgili gümrük idaresine ibrazından önce veya gümrük idaresine onaylatılmasını müteakip İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliklerine de onaylatılması halinde, Belgesiz İhracat Kredisi, Dahilde İşleme İzni, Dahilde İşleme İzin Belgesi ve Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi ile ilgili işlemlerde gümrük beyannamesi yerine kabul edilir.*

*Özel fatura muhteviyatı ihracat, özel faturayı düzenleyen firmaya ait ihracat taahhütlerine sayılacağı gibi, özel fatura üzerinde unvanı kayıtlı olması halinde, imalatçı firmaya ait ihracat taahhütlerine de sayılır.*

*Ancak, deri ve deri mamulleri dışındaki tekstil ve konfeksiyon ürünleri satışına ilişkin özel faturalar, Dahilde İşleme İzni ile Dahilde İşleme İzin Belgesi ihracat taahhüdüne sayılmaz.”*

Doğrudur, Türkiye’de dış ticaretin düzenlenmesi konusunda yetkili bu kurumun düzenlemesine göre (a) ve (b) şeklinde iki bentte sayılan özel faturanın gümrük idaresince onaylatılması ve mal bedeli için aracı banka ve özel finans kurumunca döviz alım belgesi düzenlenmesi durumunda Türkiye’de ikamet etmeyenlere yapılan satışlar İhracat Yönetmeliği’nin 4/e maddesine göre ihracat sayılacaktır.

Ancak bu düzenlemeler de bedelin Döviz Alım Belgesi’ne bağlanması için genel sürelerden ayrılmayı gerektirir özel bir şart ve süre bulunmadığı gibi istisnanın Döviz Alım Belgesi düzenleme tarihinde uygulanmasına cevaz veren bir dayanak da bulunmamaktadır. Tam aksine düzenleme Özel Fatura’nın gümrükçe onaylanmasından sonra Gümrük Beyannamesi olarak kabul edileceğini düzenlemektedir.

Tebliğ’de yer alan “b) Mal bedeli dövizlerin, aracı banka veya özel finans kurumlarına satılarak döviz alım belgesi düzenlenmesi”, Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuya TAX FREE belgesi kapsamında yapılacak satışın ihracat sayılması için şarttır. Ama mal bedeli dövizin ne zaman DAB.ne bağlanacağı bu Tebliğ’de belirlenmemiştir. O takdirde ihracatta DAB için hangi süreler hangi esaslar geçerli ise burada da o geçerli olacaktır.

Bu esaslar çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde açıklanacaktır. Ancak bu noktada konunun mal bedeli döviz ve DAB.a geldiği noktada Dış Ticaret Müsteşarlığı’nın Tebliğinde bu konuya yer vermemesinin normal ve doğru olduğunu çünkü yetkisinin olmadığını da hemen belirtelim.

### **C. İhracat Mal Bedelleri Hakkında Düzenleme Yapmak Maliye Bakanlığı’nın Yetkisinde Değildir**

Başlangıçta da belirttiğimiz üzere, 2008/13186 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar’da 1567 sayılı Kanunun 1.maddesine göre bazı değişiklikler yapılmış ve 08.02.2008 tarihinden itibaren ihracat mal bedelleri üzerinde tam bir serbesti getirilmiştir.

Değişiklikten önceki mevzuat ise ihracat bedelinin belirli bir zaman içinde ihracatçı tarafından yurda getirilerek Türk Lirasına dönüştürülmesini zorunlu kılmakta idi. Bu nedenle uygulamadaki tartışmaları belirginleştirmek anlamında mevzuatın geçmişteki durumu aşağıda ele alınacaktır.

Geçmişte geçerli mevzuat<sup>39</sup> uyarınca ihracat bedelinin;

- Akreditifli, vesaik mukabili ve mal mukabili ödeme şekilli ihracatta fiili ihraç tarihinden itibaren 180 gün içinde,
- Konsinye ihracatta kesin satış tarihinden itibaren 180 gün içinde,
- Yurt içinde ve dışında serbest bölge veya gümrüksüz antrepolara yapılacak ihracatta fiili ihraç tarihinden itibaren 180 gün içinde,
- Yurt dışı fuar, sergi ve haftalara bedelli olarak satılmak üzere gönderilen malların gönderildikleri fuar, sergi veya haftanın bitim tarihinden itibaren 180 gün içinde,
- Gümrük Mevzuatı gereğince GB düzenlenmeksizin yapılan kumanya teslimlerinde fatura tarihinden itibaren 180 gün içinde,
- Hariçte İşleme Rejimi kapsamında ihraç edilen malların verilen süre veya ek süre içinde yurda getirilmemesi halinde süre bitiminden itibaren 90 gün içinde,
- Gümrük Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmek üzere geçici çıkışı yapılan malların, gümrük idarelerine verilen taahhütnamede belirtilen geri getirme süresi içinde,
- Kitap, gazete, mecmua ve pul ihracında fiili ihraç tarihinden itibaren 365 gün içinde,
- Yurt dışı müteahhitlik hizmeti kapsamındaki malın kesin ihracında fiili ihraç tarihinden itibaren 365 gün içinde,
- Arnavutluk, Bulgaristan, İran, Polonya, Romanya ve dağılan SSCB yerine kurulan cumhuriyetlere yapılan ihracatta fiili ihraç tarihinden itibaren 365 gün içinde (özellikli olan ihracat şekilleri dahil),
- Kredili ihracatta kredili satış sözleşmesinde belirtilen vadeleri izleyen 30 gün içinde,
- Yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında geçici olarak ihraç edilen malların kesin satışı halinde kesin satış faturası tarihinden itibaren 30 gün içinde,
- Kiracının satın alma hakkı bulunan finansal ve ticari kiralama sözleşmesi çerçevesinde yapılan ihracatta kiralama sözleşmesinde belirlenen vade tarihlerini izleyen 30 gün içinde,
- Kiracının satın alma hakkı bulunmayan finansal ve ticari kiralama sözleşmesi çerçevesinde yapılan ihracatta yurt dışı edilen malların sözleşme süresi sonunda yurda getirilmeyerek satılması halinde süre bitiminden itibaren 90 gün içinde,
- Sırbistan-Karadağ, Bosna-Hersek, Slovenya, Makedonya ve Hırvatistan'a yapılan ihracatta fiili ihraç tarihinden itibaren 270 gün içinde (özellikli olan ihracat şekilleri dahil)

bankalara satılması zorunluluğu bulunmaktaydı.

Bu sistemde ihracat bedeli dövizlerin fiili ihraç tarihinden, konsinye ihracatta fatura bedelinin kesin satış tarihinden itibaren 90 gün içinde en az %70'inin, bu süre dışında ise terkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla tamamının bir bankaya satılması halinde ihracat hesabı aracı banka nezdinde kapatılmaktaydı. *(Bu genel kuraldır. Ancak özellikli durumlar yukarıya çıkarılmıştır. Örneğin Romanya'ya yapılan ihracat özel bir durumdur. Bu durumda ihracat mal bedelinin yurda getirilmesi için süre 365 gündür.)*

<sup>39</sup> Bu konudaki başlıca mevzuat için Bkz. Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar (RG:11.08.1989-20249), Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ 32/5 (RG:20.06.1991-20907), Tebliğ 32/7 (RG:09.01.1993-21460), Tebliğ 32/21 (RG:07.11.1997-23163), -Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin I/M Sayılı Merkez Bankası Genelgesi ve I-A/N Sayılı Merkez Bankası Genelgesi.

Gümrük Beyannamesinde ödeme şeklinin, peşin ödeme ve başka bir ödeme şeklinin peşin ödeme ile birlikte beyan edildiği durumlarda, peşin bedel dâhil ihracat bedelinin en az %70'lik kısmının 90 gün içinde tahsil edilmesi halinde ihracat hesabı kapatılmaktaydı.

İhracat bedelinin tahsil süresinin uzatılması ihracat hesabının kapatılma süresini de uzatmakta, ihracat bedeli alışının, tahsil süresi dışında ancak 10 iş günlük ihbar süresi içinde yapılması halinde ihracat hesabı, ilgili kambiyo müdürlüğüne ihbar edilmeksizin kapatılmakta ve ihracat bedeli alışının ihbardan sonra yapıldığı işlemlerde ihracat hesabının kapatılmasına ilişkin talepler doğrudan ilgili kambiyo müdürlüğüne yapılmaktaydı.

İhracat bedelinin tahsilinden ve ihracat hesabının tahsil süresi içinde (ek süreler dahil) kapatılmasından ihracatçılar, ihracat bedelinin faktör kuruluşunun yurt içi kaynaklarından ödendiği faktoring işlemlerinde faktör kuruluşu sorumlu tutulmaktaydı.

İhracat hesabının süresi içinde (verilen ek süreler dahil) kapatılmaması halinde açık hesap tutarı aracı bankaca **10 iş günü** içinde kambiyo müdürlüğüne ihbar edilmekte, ihracat bedelinin faktör kuruluşunun yurt içi kaynaklarından ödendiği faktoring işlemlerinde ise kapatılmayan ihracat hesaplarıyla ilgili olarak sadece faktör kuruluşu ilgili kambiyo müdürlüğüne ihbar edilmekteydi.

Kambiyo müdürlüklerince de ihracat hesabının kapatılması için ilgililere ihbardan itibaren **20 iş günü** içinde **90 gün** süreli ihtarname gönderilmekte, ihracatçılarca bu ihtar süresi içinde ihracat hesabının kapatılması veya mücbir sebep halinin ya da haklı durumun ilgili kambiyo müdürlüğüne belgelenmesi gerekmektedir.

İhracat bedelinin süresi içinde tahsil edilerek bankalara satılmasına engel olan ve mevzuatta belirtilen mücbir sebep hallerinde bu durumu tevsik eden belgelerle müracaat edildiği takdirde mücbir sebep halinin devamı süresince kambiyo müdürlüklerince **altışar aylık** dönemler itibarıyla ek süre verilebilmekte, mücbir sebep halleri dışında kalan haklı durumların varlığı halinde ihracat bedelinin tahsiline ilişkin bir yıla kadar olan ek süre talepleri ihracatçının haklı durumu belirten yazılı beyanına istinaden **altışar aylık** devreler halinde kambiyo müdürlüklerince, **bir yıllık** sürüden sonraki ek süre talepleri Müsteşarlık tarafından incelenip sonuçlandırılmaktaydı.

Tahsil edilemeyen ihracat mal bedellerinden mevzuatta belirlenen bir tutarı aşmayanlar aracı bankaca, daha yüksek tutarlılar ise Kambiyo Müdürlüğü'nce ve çok daha yüksek tutarlılar ise Müsteşarlıkça terkin edilebilmekte ve bu durumda hesap kapatılmış sayılmaktaydı.

Yukarıya özet olarak alınmaya çalışılan düzenlemelerin hiçbir yerine Maliye Bakanlığı yer almamaktadır. Esasen Maliye Bakanlığı'nın tek başına bu konularda düzenleme yapmasının hukuki dayanağı da zaten bulunmamaktadır.

Oysa vergi idaresi çıkardığı Tebliğ ile <sup>40</sup> tartışma konusu olayımızdaki, satın alınan malların satın alma tarihinden itibaren 3 ay içinde gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılması ve bu gümrük kapılarında onaylatılan Özel Faturaların çıkış tarihinden itibaren en geç 1 ay içinde satıcıya intikal etmiş olmasını şart koşmakta ve aksi halde dir.

---

<sup>40</sup> KDVK GT Seri No:61

Bu durumda örneğin, Türkiye’de ikamet etmeyen yolcu satın aldığı malın üç ay sonra yurtdışına çıkarsa ve fatura bir ay sonra satıcının eline ulaşırsa, bu durumda satıcı tahsil etmediği KDV’ni Hazineye ödemek ve dört ay sonra da bunu iade almak için uğraşacaktır.

Oysa istisna daha satış anında yani malın tesliminde oluşmuştur. Eğer öngörülen usuller uygulanmaz, süre ve diğer şartlara riayet edilmez ise idarenin istisnanın ihlali nedeniyle satış anına/ayına geri dönerek alınmayan vergileri ceza ve faiziyle tarh ve tahsil etmesi de mümkündür.

**D. Maliye Bakanlığı 61 Seri No.lu Tebliğ’de, İstisnanın Uygulanacağı Dönemi Hiçbir Hukuki Dayanağı Olmadığı Halde, En Erken Onaylı Faturanın Satıcı Firma Eline Ulaştığı Ay Olarak Belirlemektedir**

Gelir İdaresi, 61 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinden hareketle,

*“ Bu satışlara ait Özel Faturanın, bu Tebliğin (3/d) bölümünde belirtilen süreler ve esaslar çerçevesinde gümrükte onaylatılıp, satıcıya intikal etmesi halinde, istisna kapsamında işlem yapılabilecektir. **İstisna, onaylı Özel Faturanın satıcıya intikal ettiği dönemde uygulanacaktır.** Bu dönem beyannamesinin 54. satırına, onaylı Özel Faturalarda gösterilen her mal için ait oldukları oranlara göre hesaplanacak katma değer vergisi, indirim olarak yazılacaktır. Fatura bedelleri bu dönem beyannamesinin 24 ve 25. satırlarına yazılmayacaktır.*

*Bu kapsamdaki satışlarda iade hakkı, gümrükte onaylanmış özel Faturanın satıcıya intikal ettiği dönemde doğmaktadır. Bu dönemde beyannameye ekli Bildirimin 71. satırına bu kapsamdaki satışların toplam bedeli, 72. satırına ise beyannamenin 54. satırında gösterilen tutar yazılacaktır. Beyannameye bildirim ile birlikte, bu kapsamdaki satışlara ait onaylı Özel Faturaların gösterildiği bir liste eklenecektir. Listenin yukarıda anlatıldığı şekilde onaylanması gerekmektedir. İade, bu Tebliğin 6. bölümündeki açıklamalara uyulmak şartıyla genel esaslar çerçevesinde yapılacaktır.”*

açıklamaları çerçevesinde istisna uygulamasını onaylı faturanın satıcı eline geçtiği ay olarak belirlemektedir. İşin garibi yukarıda da açıklandığı üzere eğer onaylı fatura satışın yapıldığı ay satıcı eline ulaşmazsa satıcının önce bu satışları yurt içi satış gibi matraha dahil etmesi ve KDV hesaplaması (belki de duruma göre ödemesi) sonra onaylı faturanın eline geçtiği dönemde bu fatura tutarlarını bir yandan istisna olarak beyan ederken daha önce hesapladığı (belki de ödediği) KDV’ni indirim olarak beyan etmesi gibi garip bir uygulama da yaratılmaktadır.

Oysaki istisna ihracat işlemine tanınmakta ve ihracatın tevsiki gümrükçe onaylanmış özel fatura ile yapılmaktadır. Tevsik edilemiyor diye istisnayı tevsik edildiği döneme kaydırmanın hukuki bir dayanağı bulunmamaktadır.

Gümrük Beyannamesi kullanılarak yapılan ihracatlarda dahi, mükellefler beyanname verdikten ve ihracatı istisna olarak beyan ettikten çok sonra bile Gümrük Beyannamelerini ibraz edebilmekte ve ihracat tevsiki sonradan yapıldığı için bir sorun yaşamamakta idiler.<sup>41</sup>

Yukarıya da aldığımız İhracat-2003/03 sayılı Tebliğde; “... özel faturalar, ilgili gümrük idaresine ibrazından önce veya gümrük idaresine onaylatılmasını müteakip İhracatçı Birlikleri

<sup>41</sup> Mevcut sistemde VEDOS bilgisayar sistemi üzerinden vergi daireleri bu bilgilere ulaşabilmektedir.

*Genel Sekreterliklerine de onaylatılması halinde, Belgesiz İhracat Kredisi, Dahilde İşleme İzni, Dahilde İşleme İzin Belgesi ve Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi ile ilgili işlemlerde gümrük beyannamesi yerine kabul edilir...” düzenlemesi bulunduğu göre bu özel faturalar Gümrük Beyannamesi gibi değerlendirilebilmektedir.*

O takdirde doğru ve hukuki olan mükellefin istisnayı satışın yapıldığı ayda beyan etmesi, onaylı fatura geldiğinde bir sorun yaşanıyorsa beyanını düzeltmesidir.

Benzeri bir durumda yine aynı Genel Tebliğ’de yer alan “d) *Satın alınan malların satın alma tarihinden itibaren 3 ay içinde Maliye Bakanlığının görüşü üzerine Gümrük Müsteşarlığınca Belirlenecek gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılması ve bu gümrük kapılarında onaylatılan Özel Faturaların çıkış tarihinden itibaren en geç 1 ay içinde satıcıya intikal etmiş olması gerekmektedir...*” açıklamasında görülmektedir.

Satıcı Türk firması, TAX FREE belgesi ile satış yaptıktan sonra, Türkiye’de ikamet etmeyen yolcu örneğin 4 ay sonra gümrükten çıkış yaparsa istisna uygulanmayacağı gibi bir durum yaratılmaktadır.

Yine Türkiye’de ikamet etmeyen yolcunun malı satın aldıktan sonraki üçüncü ayda gümrükten çıkış yapması durumunda, Türkiye’de ikamet etmeyen yolcu üzerinde hiçbir etkisi olmayan Türk satıcının tahsil etmediği KDV’ni önce beyan ederek ödemesi üç belki de dört ay sonra da bunu indirim olarak beyannamesine yansıtması gibi açıklanması zor bir durum ortaya çıkarılmaktadır.

Oysaki satıcının sorumluluğu, TAX FREE Belgesine uygun satış yapması ve Türkiye’de ikamet etmeyen yolcunun pasaportunu ve bu yolcu Türk ise ikamet belgesini kontrol etmesiyle sona ermiş durumdadır. Eğer malı satın alan yolcu üç ay içinde mal ile birlikte gümrükten çıkış yapmamış ve daha sonra çıkış yapmak istemiş ise daha önce satış anında tahsil edilmeyen KDV gümrük kapısında tahsil edilmeli ve yolcu bunu ödemek istemiyorsa malı gümrüğe terk etmelidir. Yolcuya vergisi ödenmemiş mal ile birlikte gümrükten çıkış izni veren idarenin kendi ülkesinde yaşayan satıcıdan bu vergiyi talep etmesi ancak komik olabilir.

**E. Maliye Bakanlığı 61 Seri No.lu Tebliğ’de, Döviz Alım Belgesinin, Onaylı Faturanın Satıcıya Ulaştığı aydan Sonraki Aylarda Düzenlenmiş Olması Durumunda İstisnanın Uygulanacağı Dönemi Hiçbir Hukuki Dayanağı Olmadığı Halde, Bu Kez de Döviz Alım Belgesinin Düzenlendiği Tarih Olarak Belirlemektedir.**

Anılan Tebliğ’de yer alan; “*Bu kapsamda yapılan satışlar, ihracat istisnasına ilişkin esaslar çerçevesinde beyan edilecektir. Buna göre, Türkiye’de ikamet etmeyenlere 1 ay içinde yapılan satışların toplam bedeli, beyannamenin 24. satırına dâhil edilecektir. Bu satışlardan en geç beyanname verme süresinin son gününe kadar faturaları gümrükte onaylatılarak satıcılara intikal ettirilenler, bu süre içinde döviz alım belgesi de temin edilmek şartıyla, aynı beyannamenin ihracat istisnasına ait 25. satırında gösterilerek katma değer vergisi matrahından indirilecektir. Bu döneme ait beyannameye, gümrükte onaylanan Özel Faturaların tarih, sıra ve seri numaraları ile tutarlarını ihtiva eden bir listenin yanı sıra bu tutarlara ait döviz alım belgeleri de eklenecektir. Liste işletme yetkililerince kaşe ve imza tatbiki suretiyle onaylanacaktır.*” açıklaması ile, istisna uygulaması için onaylı faturanın satıcı

eline ulaşması gibi mükellef aleyhine durum yaratılmakla yetinilmemiş, üstelik buna rağmen halen DAB mevcut değilse istisnanın biraz daha ertelenmesi yoluna gidilmiştir.

Oysa İhracat-2003/03 sayılı Dış Ticaret Müsteşarlığı yukarıya da alınmış hükümlerinde, “a) *Özel fatura kapsamı eşyanın yurt dışı edildiğinin tespiti amacıyla özel faturanın ilgili gümrük idaresinde onaylatılması, b) Mal bedeli dövizlerin, aracı banka veya özel finans kurumlarına satılarak döviz alım belgesi düzenlenmesi*” kaydını ihracatın tevsiki anlamında getirmiştir.

Kaldı ki İhracat-2003/03 sayılı Tebliğde özel bir DAB düzenleme süresi de öngörülmediğinden önceki bölümlerde açıklanan esaslar ve süreler geçerli olacağından örneğin eski SSCB cumhuriyetleri için 365 gün dikkate alındığında zaten 61 seri no.lu KDV Gnel Tebliğinde yer alan “*Satın alınan malların satın alma tarihinden itibaren 3 ay içinde Maliye Bakanlığının görüşü üzerine Gümrük Müsteşarlığınca Belirlenecek gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılması ve bu gümrük kapılarında onaylatılan Özel Faturaların çıkış tarihinden itibaren en geç 1 ay içinde satıcıya intikal etmiş olması gerekmektedir.*” açıklaması dikkate alındığına 4 ay içinde DAB düzenlenmesinin mümkün olmayabileceği haller de olabilecektir.

Ayrıca bir önceki bölümde açıklanan gariplik DAB konusunda da gündeme gelebilmektedir. Satışı yapıldıktan üç ay sonra bedeli tahsil edildiği için DAB düzenlettirilebilen bir satış işlemi önce KDV hesaplanacak (ve ödenecek) üç sonra DAB ibrazı ile daha önce hesaplanan KDV bundan sonra indirim konusu yapılacaktır. Bu sistemin hukuki gerekçesini anlamak mümkün bulunmamaktadır.

#### **IV. KDV KANUNU İHRACAT TESLİMLERİNİ KDV.DEN İSTİSNA ETMEKTEDİR. BU KONUDA MALİYE BAKANLIĞI’NIN DÜZENLEME YAPMA YETKİSİ BULUNMAMAKTADIR. HUKUKİ UNSURLARI TAŞIMAYAN BİR İDARİ İŞLEM (GENEL TEBLİĞ) BAŞKA BİR İDARİ İŞLEMİN DAYANAĞI OLAMAYACAKTIR**

1982 Anayasamıza göre <sup>42</sup>:

*“Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*

*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”*

Vergide kanunilik ilkesi olarak da kabul edilen bu kuralın tek istisnası yine Anayasamızda belirlenen sınırlar içinde Bakanlar Kurulu’na verilen yetkidir.

Maliye Bakanlığının özellikle muaflık, İSTİSNALAR ve vergi indirimleriyle oranlarına ilişkin konularda değişiklik ya da düzenleme yapma yetkisi yoktur.

Dolayısıyla Tebliğde yer alan <sup>43</sup>;

*“Türkiye’de ikamet etmeyenlere Özel Fatura düzenlenerek vergi tahsil edilmeden yapılan satışlardan beyanname verme süresi içinde döviz alım belgesi temin edilemeyen ve gümrükte onaylanmış Özel Faturası intikal etmeyenler hakkında aşağıdaki şekilde işlem yapılacaktır.*

<sup>42</sup> Anayasa Md. 73

<sup>43</sup> KDV GT Seri No:61



- Bu satışlara ait bedeller, satışın yapıldığı dönem beyannamesinin 24. satırına dahil edilecek, ancak 25. satırda matrahtan düşülmeyecek, böylece üzerlerinden vergi hesaplanacaktır.”

düzenlemesi, Maliye Bakanlığının yetkisi olmayan bir konuda düzenleme yapması anlamına geldiğinden hukuka aykırıdır, olayımıza uygulanamaz.

Danıştay’ın bir kararında da vurgulandığı üzere <sup>44</sup> :

“...Anayasa Mahkemesi’nin çeşitli kararlarında belirtildiği gibi, yasa koyucu belirli konularda gerekli kuralları koyacak, çerçeveyi çizecek, eğer uygun veya zorunlu görürse, onların uygulanması yolunda sınırları belirlenmiş alanlar bırakacak, idare, ancak, o alanlar için takdir yetkisine dayanmak suretiyle ve yasalara aykırı olmamak üzere birtakım kurallar koyarak yasanın uygulanmasını sağlayacaktır. Esasen, Anayasa’nın 8. maddesinin; yürütme yetkisi ve görevinin, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasa’ya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir hükmünün anlamı da budur...”

İdarenin işlem ve kararlarında hukuka uygunluğun sağlanması ve idare edilenlerin hak ve menfaatlerinin korunması esastır. Bu esasın korunabilmesi ve sağlanabilmesi ancak takdir yetkisinin hukuk sınırları içinde kullanılmasıyla mümkün olabilecektir. **Çünkü, her yetkide olduğu gibi takdir yetkisi de belli sınırlar içinde vardır ve bu yetki, asla bir keyfilik aracı değildir...**”

Dolayısıyla olayda uygulanmaya çalışılan 61 seri no.lu KDVK Genel Tebliği’nin, bizzat KDV Kanunu tarafından yapılan İSTİSNA düzenlemelerine aykırı hükümleri KONU, ŞEKİL, YETKİ ve SEBEP unsurları yönünden hukuka aykırı düşmektedir.

İdarenin de kabul edeceği üzere olayda TAX FREE belgesi ile yapılan satışlar KDV.den istisnadır.

Bu takdirde görüş ayrılığı sadece **istisnanın uygulanacağı dönem** ile ilgili olmaktadır.

## V. SONUÇ

8.2.2008 tarihli ve 26871 sayılı RG’de yayınlanan 2008/13186 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile TPVK’nunda 32 sayılı kararda değişiklik yapılmasına dair kararda 1567 sayılı kanunun 1. maddesine göre bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bakanlar Kurulu Kararının 3. maddesi ile 32. sayılı kararın 8. maddesi, kararın yayım tarihinde yürürlüğe girmek üzere değiştirilmiştir. Bu düzenlemeye göre, bundan böyle dış satımlarda mal bedellerini yurda getirme zorunluluğu ortadan kaldırılmış bulunmaktadır. Ancak TAX FREE belgesi ile yapılan satışlarda gelir idaresi ısrarla daha döviz alım belgesini bir ön koşul olarak almaya yönelik uygulamalarını sürdürmektedir <sup>45</sup>.

<sup>44</sup> Danıştay 2.Daire 22.01.2008 tarih ve E:2007/1114 sayılı Yürütmeyi Durdurma Kararı

<sup>45</sup> Bkz. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 31/1/2006 gün ve KDV/02-181/234 sayılı muktezarında: “.... Bu itibarla 43 seri nolu KDV GT kapsamında Türkiye’de ikamet etmeyenlere mal satışında bulunan ve 61 seri nolu KDV GT uyarınca alınmış bir istisna belgesine de sahip olmayan .... Ltd. Şti. ne yapılan ihraç kayıtlı satışlarınız için tecil-terkin uygulamasından faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde görüş bildirmiştir.

- Taxfree Belgesi kapsamında Türkiye’de ikamet etmeyen yolcunun satın alarak ülkesine götüreceği mallara ilişkin gümrük uygulamaları hakkında karar alma ve uygulama yetkisinin olmadığı (Maliye Bakanlığı artık Maliye ve Gümrük Bakanlığı değildir), bu yetkinin Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı’na ait olduğu,
- Olayın ihracat sayılması nedeniyle dış ticaret ile ilgili düzenlemeleri Maliye Bakanlığı’nın yapamayacağı, bu konuda yetkinin Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı’na ait olduğu,
- Her ne kadar bazen “maliye” ve “hazine” kavramları karıştırılıyor olsa da Maliye Bakanlığı’nın “hazine” olmaması nedeniyle kambiyo uygulamaları ve özellikle somut olayda satışı yapılan malların mal bedelleri, döviz alım belgeleri ve döviz alım belgesinin üç ayda düzenlenmesi gibi konularda karar alamayacağı, bu konuda yetkili idarenin Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı’na ait olduğu,

açıktır. Maliye Bakanlığı bu konularda münferit olarak karar alma, düzenleme (Tebliğ çıkarma) yetkisine haiz olmadığından bir başka idarenin / birçok idarenin görev ve yetki alanlarına müdahale ederek yapılan Maliye Bakanlığı düzenlemeleri yetki gaspı nedeniyle “YOK” hükmündedir.

*“Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”* şeklindeki Anayasa emrine <sup>46</sup> karşın birçok Kanunda görmeye alıştığımız *“usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir”* klişesi, *“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 uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespiti yetkilidir.”* şeklinde istisna ile KDV Kanunu’nun 11. maddesinde de karşımıza çıkmaktadır.

Bu kanun düzenlemeleri normal algılanınca diğer yaşanan hukuki garipliklerde doğal karşılanmaktadır. Bir başka ifade ile Maliye Bakanlığı’nın sık sık yasama organının alanını ihlal etmesine alışılmış olması, başka idarelerin alanını ihlal etmesinin doğal karşılanması gibi açıklanamayacak bir sonucu ortaya koymaktadır. Bir Anayasa Mahkemesi kararına karşı oy kullanan dört üyeden ikisine ait birinci grup karşı oy gerekçesinde;

*“Hem Yasa’yla zorunluluk belirlemek hem de bu zorunluluğu bir Yasa değişikliğiyle değil Bakanlık “Genel Tebliği” ile gerçekleştirmek belirgin bir çelişkidir. Bu sonuç, yasama organının yetkiyi devrettiğini, Maliye ve Gümrük Bakanlığı’nın da bu yetkiyi kullandığını göstermektedir.....*

*Bakanlığa yetkinin bir yasayla verilmesi onun hukuka Anayasa’ya uygun olduğunun, Yasa’ya dayandığına göre yasal bulunduğu kanıtı sayılamaz. ... Bir Yasa’nın kendi içinde düzenleyip kendisinin yapması başka, bir Bakanlığa yetkili kılıp ona yaptırması başkadır. Yasa bu yetkiyi verse de yasa ile yapılması gerekenle eşdüzey ve eşdeğer olamaz. ... ..Yasa’dan söz edilmesi yasallık için yeterli değildir. Yasa ile öngörülen kaynakta uygun*

<sup>46</sup> Anayasa md.73

olmak, yetkilendirilen de temelde, özde yetkili bulunmalıdır. Yasanın düzenlemesi, hukuka ve Anayasa'ya aykırılık taşımamalıdır .....

... Yasa konularını Kanun Hükmünde Kararnameler dışında yürütme düzenleyemez... Vergi kavram ve kurumundan ayrılması düşünölmeyecek işlemlerin yasa yerine Genel Tebliğlerle yapılmasına açık olan kural Anayasa'ya uygun olamaz.....

Vergi Usul Yasası, kurallaştırdığı konuların niteliği ve doğası gereği, itiraz başvurusunda da belirtildiği gibi buyurucu, kısıtlayıcı ve sıkıdüzencidir .....

Yasama organı, Maliye Bakanlığı'na Tebliği ile uygulama olanağı verdiği işlemleri Yasa kapsamında kendisi belirleyebilirdi. Yasa'nın günümüzdeki yapısı, içeriği ve istenilen hususların ivedi biçimde çıkarılması kolaylıkları bilinmektedir. Yasama organı çoğunluğunun siyasal iktidara, yetki ve görevleriyle zaten güçlü olan Hükümete Anayasa'ya karşın yeni olanaklar tanıması hukuk devleti yönünden sakıncalıdır...

... Önemli olan, yöntemin hukuka uygunluğudur. Bu kapsamda "hukuksallık"la "devlet yararı" düşüncelerinden öncelikli ve üstün olanı "hukuksal"lıktır. Hukuka uygun işlem ve eylemler özde devlet yararına olduğu gibi giderek devlet yararını da artırır. Ama hukuk dışlanıp göz ardı edilerek yapılan uygulamalar, buyruklara ve siyasal nedenlere bağlı işlemler devlete güveni sarsar, yükümlülerde bıkkınlık ve isteksizlik yaratır. ... Genel Tebliğle yükümlülük getirme ve yaptırım belirleme olanağı veren yasa kuralları Anayasa ile bağdaşmaz. Genel Tebliğde yer alan hususlar Yasa'da bulunabilirdi. İlkeler Yasa'da, ayrıntı Genel Tebliğde kurala bağlanırdı. Yasa'nın Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nı yetkilendirmesi Yasa'nın belirlemesi değil, belirlemeyi Bakanlığa devretmesidir ...

... "Devlet yararı ağır basar - Yetki Yasası'na uymasa da memurların yararına olduğundan kimse dava açamaz - Anayasa Mahkemesi iptal edinceye kadar uygulanmaz. - Anayasa Mahkemesi kararları geriye yürümez - Dava reddedilir" türünden düşünce ve varsayımlarla hukuka aykırılığı biline biline kimi kuralları "oldu bitti"ye getirilmeyip yürürlüğe koymaktan kaçınılması, demokrasinin çağdaş adı olan hukuk devletine daha yaraşır bir tutumdur... Sorun, bu anlayış kapsamında, düzenlemelerin hukuksallığı sorunudur. Yoksa, devletin gelirlerini artırmaya kimsenin diyeceği, karşı çıktığı yoktur... .."

şeklinde yapılan ve ortaya konulan tespitler,<sup>47</sup> bu konularda yapılacak tüm düzenlemelerde dikkate alınması gereken unsurlar içermektedir.

Somut olayda Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanmış tebliğlerin, özel faturanın şekli ve muhasebeleştirilmesi dışında kalan tüm bölümleri başka idarelerin ve kısmen de yasama organının yetkisi dâhilinde olan konulardır. Olayın, "maaşlarını benim yaptığım bütçeden benim topladığım vergilerden alıyorlar" mantığı ile Maliye Bakanlığı'nın öğretmen tayinleri konusunda Milli Eğitim Bakanlığı görev/yetki alanını ihlal ederek Genel Tebliğ çıkarmasından hiçbir farkı bulunmamaktadır.

<sup>47</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.1991 tarih E:1990/29 K:1991/37 sayılı kararında Yekta Güngör ÖZDEN (Başkan) ve Yalçın ACARGÜN (Üye) tarafından kullanılan karşı oya ilişkin gerekçeler.

---

## **UYARI**

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.