

T.C.  
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



TÜRKİYE'DE İHRACATTA KDV İADE SİSTEMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ  
Metin ÖCAL

Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı  
Muhasebe ve Denetimi Programı

Ocak 2016



T.C.  
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



TÜRKİYE'DE İHRACATTA KDV İADE SİSTEMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Metin ÖCAL

(Y1112.070046)

Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı

Muhasebe ve Denetimi Programı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Meral FIRAT

Ocak 2016





T.C.  
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

**Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi**

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Tezli Yüksek Lisans Programı Y1112.070046 numaralı öğrencisi **Metin ÖCAL**'ın "TÜRKİYE'DE İHRACATTA KDV İADE SİSTEMİ" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 08.12.2015 tarih ve 2015/23 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından **Özkan Özalp** ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarak **Kabul** edilmiştir.

**Öğretim Üyesi Adı Soyadı**

**İmzası**

Tez Savunma Tarihi :08/01/2016

1)Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Meral FIRAT

2) Jüri Üyesi : Prof. Dr. Güneri AKALIN

3) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Alev Dilek AYDIN

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.



## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de İhracatta KDV İade Sistemi” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.  
(08/01/2016)

Metin ÖCAL





*Çok Kıymetli Eşime,*



## ÖNSÖZ

Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından yapılan bir sınıflandırmaya göre, ülkeler ekonomik bakımından gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler olarak iki kategoriye ayrılmaktadır. Türkiye'nin de içinde yer aldığı gelişmekte olan ülkelerin temel amacı, bir an önce ekonomik kalkınmayı gerçekleştirerek gelişmiş ülkelerdeki refah seviyesine ulaşmaktır. Bugün gelişmiş ülkelerin kalkınmalarında ise, ihracatın yerinin çok büyük olduğu bilinen bir gerçektir. Bu nedenle Türkiye'de de ihracatın katkıları olmadan ekonomik kalkınmanın gerçekleşmesi zor olacaktır.

Türkiye İstatistik Kurumu'nun verilerine göre, 2014 yılı sonu itibarıyla yıllık ihracat hacmi 157,6 milyar dolar seviyesine ulaşan Türkiye'nin, kuruluşunun 100. yılı olan 2023 yılında 500 milyar dolarlık bir ihracat hacmine ulaşmak gibi de çok önemli bir hedefi vardır. Bu rakamların ve hedeflerin sadece mal ihracatı açısından geçerli olduğu ile birlikte hizmet ihracatı, yolcu beraberliği eşya ihracatı ve bavul ticareti gibi Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İhracat İstisnası" başlıklı 11'inci maddesinde yer alan diğer uygulamaların da "ihracat" kapsamında değerlendirildiğini düşünürsek, Türkiye'nin ihracat bakımından sahip olduğu potansiyelin çok büyük olduğu söylenebilir.

Türkiye'nin ihracatının geldiği bugünkü nokta, ihracat istisnasından doğan KDV iadelerinin sahip olduğu önemi arttırmakla birlikte, ihracat bakımından ortaya konulan hedeflerin büyüklüğü de, bu iadelerin ileride daha da büyük önem kazanacağını göstermektedir. Bu çalışmada, ihracat istisnasına yönelik her bir uygulama 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan hükümler çerçevesinde detaylı bir şekilde irdelenmiş ve bu istisna uygulamalarından doğan KDV iade müessesesi, iade tutarlarının hesaplanması, bu iadelerin beyan edilmesi, tevsik edilmesi ve yerine getirilmesi gibi önemli konular etrafında ele alınmıştır.

Bu çalışmam süresince her türlü yardım ve fedakârlığı sağlayan, bilgi, tecrübe ve güler yüzü ile çalışmama ışık tutan değerli hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Meral FIRAT'a, tezimin hazırlanması sırasında bana her türlü desteği sağlayan değerli eşim Ezel GÖLLER ÖCAL'a, yetişmemde emeği geçen tüm hocalarım ile üstatlarıma ve benden maddi, manevi hiçbir desteği esirgemeyen aileme teşekkür ederim.

Bu çalışmanın, tüm okuyuculara yararlı olmasını dilerim.

Ocak 2016

Metin ÖCAL  
Vergi Müfettişi



## İÇİNDEKİLER

### Sayfa

ÖNSÖZ.....	ix
İÇİNDEKİLER.....	xi
KISALTMALAR.....	xvii
ÇİZELGE LİSTESİ.....	xix
ÖZET.....	xxi
ABSTRACT.....	xxiii
1. GİRİŞ.....	1
2. KANUNU'NUN (11/1-a) MADDESİ KAPSAMINDA İHRACAT İSTİSNASI VE İADE EDİLECEK KDV.....	7
2.1. Mal ihracatı İstisnası.....	7
2.1.1. İstisnanın kapsamı.....	7
2.1.1.1. Teslim.....	8
2.1.1.2. Yurt dışındaki müşteriye yapılan teslim suretiyle gerçekleştirilen ihracat (Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması suretiyle yapılan ihracat).....	10
2.1.1.3. Serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslim suretiyle gerçekleştirilen ihracat (Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir serbest bölgeye vasıl olması suretiyle yapılan ihracat).....	12
2.1.1.4. Teslimin yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması ya da malların yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmesi suretiyle gerçekleştirilen ihracat (Teslim konusu malın yetkili gümrük antreposuna konulması suretiyle yapılan ihracat).....	13
2.1.1.5. İhracat teslimlerine ilişkin hizmetler.....	15
2.1.2. İstisnanın uygulanması bakımından özellik arz eden bazı teslimler ....	19
2.1.2.1. Uluslararası taşımacılığa ilişkin olarak deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan teslimler suretiyle gerçekleştirilen ihracat.....	19
2.1.2.2. Konsinye ihracat.....	20
2.1.2.3. Yurt dışında düzenlenen fuar ve sergilere mal gönderilmesi.....	21
2.1.2.4. Transit ihracat.....	21
2.1.2.5. Ticari kiralama yoluyla yapılan ihracat.....	22
2.1.2.6. Yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında yapılan ihracat.....	22
2.1.2.7. Sınır ticareti yoluyla yapılan ihracat.....	23
2.1.2.8. Kargo yoluyla yapılan ihracat.....	23
2.1.2.9. Bedelsiz ihracat.....	24
2.1.2.10. Gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimler ile gümrüksüz satış mağazalarında yapılan teslimler.....	24

2.1.3.	İhracat (istisna) tutarının tespiti.....	25
2.1.3.1.	Genel açıklamalar.....	25
2.1.3.2.	Taşıma, yükleme, boşaltma giderleri ile sigorta bedellerinin durumu ..	27
2.1.4.	İstisnanın beyan edileceği dönem.....	28
2.1.5.	İstisnanın ve iadenin beyanı.....	29
2.1.6.	İstisnanın tevsiki.....	30
<b>2.2.</b>	<b>Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura İle Yapılan Satışlara İlişkin İstisna (Bavul Ticareti Kapsamında Yapılan Satışlar) .....</b>	<b>32</b>
2.2.1.	İstisnanın kapsamı .....	32
2.2.1.1.	Bavul ticareti kapsamında satış yapabilecek olanlar.....	33
2.2.1.2.	İstisnanın şartları.....	34
2.2.1.3.	Özel fatura.....	36
2.2.2.	İhracat (istisna) tutarının tespiti.....	37
2.2.3.	İstisnanın beyan edileceği dönem .....	38
2.2.4.	İstisnanın ve iadenin beyanı.....	38
2.2.5.	İstisnanın tevsiki.....	39
2.2.6.	Bavul ticareti kapsamında teslim edilen malların, belirtilen süre içerisinde yurt dışına ihraç edilememesi veya onaylı özel faturanın belirtilen süre içerisinde satıcıya ulaşmaması durumu.....	40
<b>2.3.</b>	<b>Hizmet İhracatı İstisnası.....</b>	<b>41</b>
2.3.1.	İstisnanın kapsamı .....	41
2.3.1.1.	Hizmet.....	42
2.3.1.2.	Yurt dışındaki müşteri.....	43
2.3.1.3.	Hizmetten yurt dışında faydalanılması.....	43
2.3.2.	İstisnanın uygulanması bakımından özellik arz eden hizmetler.....	47
2.3.2.1.	Yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen hizmetler.....	47
2.3.2.2.	Türkiye’den serbest bölgelere verilen hizmetler .....	47
2.3.2.3.	İthalat ve ihracat komisyonları .....	48
2.3.2.4.	Sınır ötesi finansal kiralama.....	49
2.3.2.5.	Yurt dışına makine ve teçhizat kiralaması .....	49
2.3.2.6.	“Uluslararası trafik sonlandırma” şeklinde verilen roaming hizmeti.....	50
2.3.3.	İhracat (istisna) tutarının tespiti.....	51
2.3.4.	İstisnanın beyan edileceği dönem .....	51
2.3.5.	İstisnanın ve iadenin beyanı.....	52
2.3.6.	İstisnanın tevsiki.....	52
<b>2.4.</b>	<b>Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetlere İlişkin İstisna.....</b>	<b>53</b>
2.4.1.	İstisnanın kapsamı .....	53
2.4.2.	İhracat (istisna) tutarının tespiti.....	56
2.4.3.	İstisnanın beyan edileceği dönem .....	57
2.4.4.	İstisnanın ve iadenin beyanı.....	58
2.4.5.	İstisnanın tevsiki.....	58
<b>2.5.</b>	<b>Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Türkiye’de Verilen Roaming Hizmetlerine İlişkin İstisna.....</b>	<b>59</b>
2.5.1.	İstisnanın kapsamı .....	59
2.5.2.	İhracat (istisna) tutarının tespiti.....	61
2.5.3.	İstisnanın beyan edileceği dönem .....	62
2.5.4.	İstisnanın ve iadenin beyanı.....	62
2.5.5.	İstisnanın tevsiki.....	63

<b>2.6. İade Edilecek KDV'nin Tespiti .....</b>	<b>63</b>
2.6.1. İstisna edilmiş işlemlerde indirim .....	63
2.6.2. İade edilecek KDV .....	65
2.6.2.1. İhraç edilen malların geri gelmesi durumunda iade edilecek KDV ve düzeltme işlemleri.....	70
2.6.2.2. Teslim ve/veya hizmetin matrahının değişmesi durumunda iade edilecek KDV ve düzeltme işlemleri .....	72
2.6.2.3. İhracat istisnası kapsamındaki işlemin gerçekleştiği dönemden sonra ortaya çıkan ödemeler dolayısıyla iade edilecek KDV.....	74
2.6.3. İade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren (yüklenilen) KDV.....	76
2.6.3.1. İade hakkı doğuran işlemin doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler .....	77
2.6.3.2. Genel imal ve idare giderlerinden iade hakkı doğuran işleme verilen paylar .....	77
2.6.3.3. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden iade hakkı doğuran işleme verilen paylar .....	80
2.6.3.4. İade hakkı doğuran işlemten sonra yüklenilen KDV'nin durumu ...	92
<b>3. KDV KANUNU'NUN (11/1-b) MADDESİ KAPSAMINDA İHRACAT İSTİSNASI VE İADE EDİLECEK KDV .....</b>	<b>97</b>
<b>3.1. Türkiye'de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar (Yolcu Beraberi Eşya İhracatı).....</b>	<b>97</b>
3.1.1. İstisnanın kapsamı .....	97
3.1.1.1. İstisnadan yararlanacak alıcılar.....	98
3.1.1.2. İstisna kapsamında satış yapabilecek satıcılar .....	98
3.1.1.3. İstisna kapsamına giren mallar ve satış yapılabilecek asgari tutar .	100
3.1.1.4. Satıcının uyacağı esaslar .....	100
3.1.1.5. Alıcının uyacağı esaslar.....	101
3.1.1.6. Verginin alıcıya iade edilmesi.....	101
3.1.1.7. Alıcıya iade edilen KDV'nin satıcı tarafından indirim konusu yapılması.....	104
3.1.2. Yolcu beraberliği eşya ihracı kapsamında yapılacak beyanlar .....	106
3.1.2.1. Yapılan teslim kapsamında "Hesaplanan KDV"nin beyanı.....	107
3.1.2.2. Alıcıya yapılan iade nedeniyle "İndirilecek KDV"nin beyanı.....	108
3.1.2.3. Alıcıya iade edilen KDV'nin, satıcı tarafından iade alınmak istemesi üzerine yapılacak beyan.....	108
3.1.3. İstisnanın tevsiki.....	109
<b>3.2. Türkiye'de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna .....</b>	<b>110</b>
3.2.1. İstisnanın kapsamı .....	110
3.2.1.1. İstisnadan (iadede) yararlanabilecekler .....	110
3.2.1.2. İstisnaya (iade uygulamasına) konu olabilecek mal ve hizmetler ..	111
3.2.2. İade süreci.....	111
3.2.2.1. İade talebi .....	111
3.2.2.2. İade talebinin değerlendirilmesi.....	113
<b>3.3. Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna .....</b>	<b>113</b>
3.3.1. İstisnanın kapsamı .....	113
3.3.2. İade süreci.....	114
<b>4. KDV KANUNU'NUN (11/1-c) MADDESİ KAPSAMINDA TECİL-TERKİN UYGULAMASIVE İADE EDİLECEK KDV .....</b>	<b>117</b>
<b>4.1. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması .....</b>	<b>117</b>

4.1.1.	Uygulamanın kapsamı.....	117
4.1.1.1.	Tecil-terkin uygulamasında ihtiyarilik.....	118
4.1.1.2.	Tecil-terkin uygulamasında faturanın düzenlenmesine ilişkin bazı hususlar .....	119
4.1.1.3.	Tecil-terkin uygulamasından yararlanacak satıcılar.....	120
4.1.1.4.	Tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilebilecek mallar ...	121
4.1.1.5.	“İstisna İzin Belgesi”ne sahip mükelleflere, imalatçılar tarafından yapılacak ihrac kayıtlı teslimler.....	125
4.1.1.6.	Ek süre talebi ve ihracat işlemleri.....	125
4.1.2.	Terkin ve/veya iade edilecek verginin hesaplanması.....	130
4.1.3.	İhrac kayıtlı teslimlerin beyanı.....	133
4.1.3.1.	Genel orana (%18) tabi malların ihrac kayıtlı teslimine ilişkin beyan.. ..	133
4.1.3.2.	İndirimli orana (%1 veya %8) tabi malların ihrac kayıtlı teslimine ilişkin beyan .....	136
4.1.4.	Tecil edilen KDV'nin terkin.....	139
4.1.5.	Tecil edilemeyen KDV'nin iadesi.....	140
4.1.6.	İhrac kayıtlı teslim edilen malların kısmen ihrac edilmesi hali.....	141
4.1.7.	Matrahta meydana gelen değişiklikler .....	142
4.1.7.1.	İmalatçı lehine matrahta meydana gelen değişiklik .....	142
4.1.7.2.	İmalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişiklik .....	143
4.1.8.	İhracatın gerçekleşmemesi.....	143
4.1.8.1.	İhracatın gerçekleşmemesi üzerine KDV indiriminin durumu.....	144
4.1.8.2.	İhracatı yapılamayan malların imalatçıya iade edilmesi.....	146
4.1.9.	İhrac kaydıyla teslim edilerek ihrac edilen malların geri gelmesi .....	146
<b>4.2.</b>	<b>İhrac Kaydıyla Yapılan Teslimler Çerçevesinde Ortaya Çıkan Diğer İadeler.....</b>	<b>147</b>
4.2.1.	İndirimli orana tabi malların ihrac kayıtlı tesliminde “Yüklenilen Vergi Farkı”nın imalatçıya iadesi .....	147
4.2.2.	İhrac kaydıyla mal tesliminde bulunulan ihracatçıların iade karşısındaki durumu .....	147
<b>5.</b>	<b>DAHİLDE İŞLEME REJİMİ KAPSAMINDA İHRAÇ EDİLECEK MALLARIN ÜRETİMİNDE KULLANILAN GİRDİLERİN TEMİNİNDE TECİL-TERKİN UYGULAMASI VE İADE EDİLECEK KDV.....</b>	<b>151</b>
<b>5.1.</b>	<b>Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Tecil-Terkin Uygulaması.....</b>	<b>151</b>
5.1.1.	Genel açıklamalar.....	151
5.1.2.	Uygulamanın kapsamı.....	152
5.1.2.1.	Tecil-terkin uygulamasında ihtiyarilik.....	153
5.1.2.2.	Tecil-terkin uygulamasında faturanın düzenlenmesine ilişkin bazı hususlar .....	153
5.1.2.3.	Uygulama kapsamında teslimde bulunabilecek satıcılar .....	153
5.1.2.4.	Uygulamadan yararlanacak alıcılar .....	154
5.1.2.5.	Uygulama kapsamında teslim edilebilecek mallar .....	154
5.1.2.6.	DİİB kapsamında satın alınan girdiler kullanılarak üretilen malların ihracı .....	158
5.1.2.7.	İhracatın, DİİB’de yer alan süre ve şartlara uygun olarak yapılmaması .....	162
5.1.3.	Satıcının terkin ve/veya iade edilecek vergisinin hesaplanması .....	163
5.1.4.	Satıcının, DİİB sahibi mükellefe belge kapsamında yaptığı teslimlerin beyanı .....	166

5.1.5.	Tecil edilen KDV'nin terkinini .....	166
5.1.6.	Tecil edilemeyen KDV'nin iadesi .....	168
<b>5.2.</b>	<b>DİİB Sahibi Mükelleflerin İade Karşısındaki Durumu .....</b>	<b>169</b>
5.2.1.	DİİB sahibi mükellefin ürettiği malları kendisinin ihraç etmesi durumunda.....	169
5.2.2.	DİİB sahibi mükellefin ürettiği malları aracı ihracatçı vasıtası ile ihraç etmesi durumunda.....	172
5.2.3.	DİİB sahibi mükellefin ürettiği malları Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı olarak teslim etmesi durumunda .....	173
5.2.4.	DİİB sahibi mükellefin ürettiği malları Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında başka bir DİİB sahibi mükellefe teslim etmesi durumunda .	179
<b>6.</b>	<b>İHRACAT İSTİSNASINDAN DOĞAN KDV İADELERİ .....</b>	<b>183</b>
<b>6.1.</b>	<b>Genel Açıklamalar .....</b>	<b>183</b>
<b>6.2.</b>	<b>İade Taleplerinde Belgelerin Önemi .....</b>	<b>184</b>
<b>6.3.</b>	<b>İade Taleplerinde Aranılan Belgeler .....</b>	<b>185</b>
6.3.1.	Mal ihracatı.....	185
6.3.2.	Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar (Bavul ticareti) .....	186
6.3.3.	Hizmet ihracatı.....	186
6.3.4.	Serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler .....	187
6.3.5.	Yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmeti... 187	
6.3.6.	Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar (Yolcu beraberli eşya ihracatı).....	187
6.3.7.	İhraç kayıtlı teslimlerde tecil-terkin uygulaması .....	188
6.3.8.	Dahilde işleme rejimi kapsamında tecil-terkin uygulaması .....	188
<b>6.4.</b>	<b>İade Talebi .....</b>	<b>189</b>
<b>6.5.</b>	<b>KDV İadesi Risk Analiz Sistemi ve KDV İadesi Kontrol Raporu.....</b>	<b>191</b>
<b>6.6.</b>	<b>İade Şekilleri .....</b>	<b>194</b>
<b>6.7.</b>	<b>İade Talebinin Yerine Getirilmesinde Genel Esaslar .....</b>	<b>195</b>
6.7.1.	Mahsuben iade taleplerinin değerlendirilmesi .....	196
6.7.1.1.	Mahsup edilebilecek borçlar .....	197
6.7.2.	Nakden iade taleplerinin değerlendirilmesi .....	200
6.7.2.1.	Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşmayan nakden iadeler .....	200
6.7.2.2.	Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşan nakden iadeler.....	201
6.7.3.	Mahsup sonrası alacağın nakden iadesi .....	201
6.7.4.	Vergi inceleme raporu ile iade.....	202
6.7.5.	Yeminli mali müşavir (YMM) KDV iadesi tasdik raporu ile iade.....	203
6.7.5.1.	YMM KDV iadesi tasdik raporu hazırlanması hizmetine ait KDV'nin iadesi .....	205
6.7.6.	Teminat karşılığı iade.....	206
6.7.6.1.	Teminat türleri.....	206
6.7.6.2.	Teminat miktarları .....	207
6.7.6.3.	Teminat mektuplarının teyidi.....	207
6.7.6.4.	Teminat mektuplarının iadesi.....	208
<b>6.8.</b>	<b>İade Talebinin Yerine Getirilmesinde Özel Esaslar .....</b>	<b>208</b>
6.8.1.	Genel açıklamalar .....	208
6.8.2.	Tanımlar .....	210
6.8.2.1.	Belge.....	210

6.8.2.2. Sahte belge (SB) ve Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (MİYB) .....	211
6.8.2.3. Olumlu rapor.....	211
6.8.2.4. Olumsuz rapor.....	212
6.8.3. Özel esaslara tabi mükellefler.....	212
6.8.3.1. 213 sayılı Kanun'un (153/A) maddesi kapsamına girenler .....	213
6.8.3.2. Haklarında SB veya MİYB düzenleme raporu bulunanlar .....	214
6.8.3.3. Haklarında SB veya MİYB düzenleme tespiti bulunanlar .....	216
6.8.3.4. Haklarında SB veya MİYB kullanma raporu bulunanlar .....	218
6.8.3.5. Haklarında SB veya MİYB kullanma tespiti bulunanlar .....	220
6.8.3.6. Adresinde bulunamayan mükellefler.....	222
6.8.3.7. Defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefler .....	223
6.8.3.8. 1 No.lu KDV beyannamelerini vermeyen mükellefler .....	224
6.8.3.9. İhtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler .....	224
6.8.3.10. Haklarında SB veya MİYB düzenlediği konusunda olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerin kanuni temsilcileri, ortakları, bunların ve/veya kendilerinin kurdukları veya ortağı oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler.....	226
6.8.3.11. Doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında SB veya MİYB düzenlediği konusunda olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunanlar .....	227
6.8.4. Özel esaslara tabi mükelleflere mal teslimi veya hizmet ifasında bulunanların durumu .....	229
6.8.5. Haklarında özel esaslar uygulanmayacak mükellefler.....	229
6.8.6. İşlemlerin gerçekliğini ispat .....	230
<b>6.9. İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS) .....</b>	<b>231</b>
<b>6.10. Hızlandırılmış KDV İade Sistemi (HİS) .....</b>	<b>233</b>
<b>6.11. KDV İade Takip Sistemi.....</b>	<b>235</b>
<b>6.12. İadeye İlişkin Özel Durumlar .....</b>	<b>236</b>
6.12.1. Yoklama ve değerlendirme.....	236
6.12.2. Defter ve belgelerin zayi olması durumunda iade .....	236
6.12.3. Kamuya ait kuruluşların iade talepleri.....	237
<b>6.13. İade Taleplerinin Yerine Geç Getirilmesi.....</b>	<b>238</b>
<b>6.14. İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması .....</b>	<b>239</b>
<b>7. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ .....</b>	<b>247</b>
<b>KAYNAKLAR.....</b>	<b>257</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>265</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>275</b>

## KISALTMALAR

<b>AATUHK</b>	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>A.Ş.</b>	: Anonim Şirketi
<b>ATİK</b>	: Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
<b>Ba</b>	: Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim
<b>Bs</b>	: Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim
<b>CF</b>	: Costand Freight
<b>CIF</b>	: Cost InsuranceFreight
<b>DİİB</b>	: Dahilde İşleme İzin Belgesi
<b>E-VDO</b>	: Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu
<b>FOB</b>	: Free On Board
<b>GSM</b>	: Global System For Mobile Communications (Mobil İletişim İçin Küresel Sistem)
<b>HİS</b>	: Hızlandırılmış KDV İade Sistemi
<b>İTUS</b>	: İndirimli Teminat Uygulama Sistemi
<b>NATO</b>	: North Atlantic Treaty Organization (Kuzey Atlantik Antlaşma Örgütü)
<b>Kanun</b>	: Aksi belirtilmedikçe “Katma Değer Vergisi Kanunu”
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KDVİRA</b>	: KDV İadesi Risk Analiz Sistemi
<b>Ltd. Şti.</b>	: Limited Şirketi
<b>MİYB</b>	: Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeye
<b>SB</b>	: Sahte Belge
<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>SMİYB</b>	: Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>TC</b>	: Türkiye Cumhuriyeti
<b>TCMB</b>	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
<b>Tebliğ</b>	: Aksi belirtilmedikçe “Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği”
<b>TL</b>	: Türk Lirası
<b>Vergi</b>	: Aksi belirtilmedikçe “Katma Değer Vergisi”
<b>VİR</b>	: Vergi İnceleme Raporu
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir
<b>\$</b>	: Amerikan Doları
<b>€</b>	: Avro



## ÇİZELGE LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Çizelge 2.1: Mal İhracatı İstisnası Beyanı (Şubat 2015 Dönemi)	30
Çizelge 2.2: Bavul Ticareti İstisnası Beyanı (Mayıs 2015 Dönemi)	39
Çizelge 2.3: Hizmet İhracatı İstisnası Beyanı (Mayıs 2015 Dönemi)	52
Çizelge 2.4: Fason Hizmet İhracatı İstisnası Beyanı (Mart 2015 Dönemi)	58
Çizelge 2.5: Uluslararası Roaming Hizmeti İstisnası Beyanı (Ekim 2015 Dönemi)	63
Çizelge 2.6: Mal İhracatı İstisnası Beyanı (Ocak 2015 Dönemi)	74
Çizelge 2.7: Mal İhracatı İstisnasında Vade Tarihi İtibariyle Oluşan Kur Farkının Beyanı (Nisan 2015 Dönemi)	75
Çizelge 3.1: Yolcu Beraberi Eşya İhracı İstisnası Kapsamında Yapılan Satışların Beyanı (Ağustos 2015 Dönemi)	108
Çizelge 3.2: Yolcu Beraberi Eşya İhracı İstisnası Kapsamında Alıcılara İade Edilen KDV'nin İndirim Hesaplarına Alınmasına İlişkin Beyan (Ağustos 2015 Dönemi)	108
Çizelge 3.3: Yolcu Beraberi Eşya İhracı İstisnası Kapsamında Alıcılara İade Edilen KDV'nin İade Hesaplarına Alınmasına İlişkin Beyan (Ağustos 2015 Dönemi)	109
Çizelge 4.1: Genel Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Beyan-1	133
Çizelge 4.2: Genel Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Beyan-2a.	134
Çizelge 4.3: Genel Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Sonuç Hesapları-1	134
Çizelge 4.4: Genel Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Beyan-2b.	135
Çizelge 4.5: Genel Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Sonuç Hesapları-2	135
Çizelge 4.6: Genel Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Beyan-2c.	136
Çizelge 4.7: İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Beyan-1	136
Çizelge 4.8: İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Beyan-2a	137

<b>Çizelge 4.9:</b> İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Sonuç Hesapları-1.....	138
<b>Çizelge 4.10:</b> İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Beyan-2b .....	138
<b>Çizelge 4.11:</b> İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Sonuç Hesapları-2.....	139
<b>Çizelge 4.12:</b> İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Beyan-2c .....	139



## TÜRKİYE’DE İHRACATTA KDV İADE SİSTEMİ

### ÖZET

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun ihracat istisnasına ilişkin hükümlerin yer aldığı 11’inci maddesinin 1 numaralı fıkrasında, ihracat istisnası üç ayrı bentte ele alınmıştır. Kanun’un 11’inci maddesinin, ihracat istisnasını üç ayrı başlık altında ele almasının en büyük nedeni, bu bentlerin her birinde yer alan istisnaların işleyişlerinin, indirim mekanizmalarının ve iade sistemlerinin farklı bir yapıya sahip olmasıdır. Kanun’un ihracat istisnasına ilişkin hükümlerin yer aldığı bir diğer maddesi olan geçici 17’nci maddesinde de, Kanun’un (11/1-c) maddesinde yer alan düzenlemeye paralel bir düzenleme yer almaktadır. Bu bakımdan Kanun’un 11’inci maddesinin 1’inci fıkrasında yer alan üç adet bent ile geçici 17’nci maddeyi, işleyiş, indirim ve iade konuları itibariyle irdelenecek olursak dört farklı durum ortaya çıkacaktır.

Kanun’un (11/1-a) maddesi kapsamında doğrudan ihracata yönelik olarak yapılan teslim ve hizmetler üzerinden KDV hesaplanmamaktadır. Mükellefler (satıcılar), bu bent kapsamında vergiden istisna edilmiş işlemleri nedeniyle yaptıkları alımlar ve giderler için ödedikleri/borçlandıkları (yüklenen) KDV’yi Kanun’un 32’nci maddesi gereğince indirebilmekte, indiremediği KDV’yi ise iade olarak talep edebilmektedir.

Kanun’un (11/1-b) maddesinde istisnaya yönelik üç farklı uygulama bulunmakta olup, dikkatlice irdelendiğinde bu hükümlerin satıcılar için bir “istisna” hükmü olmasından daha ziyade alıcılar bakımından ödenen vergilerin iade alınabilmesini sağlamaya yönelik bir “iade” hükmü olduğunu söyleyebiliriz. Bu bentte, bentte belirtilen teslim ve hizmetler üzerinden gerekli KDV’nin satıcılarca hesaplanmasına, hesaplanan bu KDV’nin yine satıcılarca tahsil edilmesine ve daha sonra gerekli şartların sağlanması halinde alıcılardan tahsil edilen bu vergilerin alıcılara tekrar iade edilmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu durum, satıcıların söz konusu işlemler üzerinden gerekli KDV’yi hesaplayıp tahsil ederek genel esaslar çerçevesinde beyan etmesi gerektiğini göstermektedir. Bu bakımdan Kanun’un (11/1-b) maddesinin, satıcılar açısından “istisna” özellikli bir düzenleme olmadığını söylemek mümkün olacaktır. Bu nedenle, bu bentte yer alan iade kavramı satıcılar açısından değil alıcılar açısından önem arz etmekte ve bentte ifade edilen KDV iadeleri, Tebliğ’de yer alan şartların sağlanması halinde satıcılara değil alıcılara yapılmaktadır.

Ancak ‘yolcu beraberli eşya ihracına ilişkin istisna’ uygulamasında, alıcılara yapılan iadelerin yanı sıra satıcıların da KDV iadesi talep etme hakları bulunmaktadır. Şöyle ki, Kanun’un (11/1-b) maddesinde yer alan istisnalarda, alıcılara yapılacak olan KDV iadeleri vergi daireleri tarafından yerine getirilmekte iken ‘yolcu beraberli eşya ihracına ilişkin istisna’ uygulamasında alıcılara yapılacak olan iadeler satıcı tarafından yerine getirilmektedir. Alıcılara yapılacak iadelerin muhatabı esasında Devlet’tir. Ancak ‘yolcu beraberli eşya ihracına ilişkin istisna’ uygulamasında, Devlet’in alıcıya iade etmesi gereken KDV, satıcı tarafından iade edildiği için bu uygulama kapsamında satış yapanlar, alıcılara ödedikleri KDV’yi vergi dairelerinden iade olarak talep edebilmektedirler. ‘Türkiye’de ikamet etmeyen taşımacılar ile fuar, sergi, panayır katılımcılarına tanınan istisna’ ile ‘yabancı sinema yapımcılarına tanınan istisna’ uygulamaları kapsamında işlem yapan satıcılar, yolcu beraberli eşya ihracında olduğu gibi alıcılara herhangi bir KDV iadesi yapmadıklarından, bu iki uygulama kapsamında işlem yapan satıcıların da herhangi bir KDV iade talebi olmayacaktır.

Kanun’un (11/1-c) maddesinde, satıcı (imalatçı), ihracat konusu malı ihracatçıya teslim ederken KDV’yi hesaplamakta ancak bu vergiyi ihracatçıdan tahsil etmemektedir. İhracatçılar, ihracat konusu malı KDV ödemedi satın almakta iken, satıcılar tahsil etmediği KDV’yi ilgili vergi dairelerine hesaplayıp beyan etmektedirler. Bu uygulamada imalatçının teslimi gerçekleştirdiği dönem beyannamesindeki bilgileri dikkate alınmak üzere, bazen satıcı tarafından ödenmesi gereken bir verginin ödenmeyip tecil edilmesi ve ihracatın gerçekleşmesi üzerine de terkin edilmesi; bazen de ödenecek verginin bulunmaması ve buna bağlı olarak da tecil edilecek verginin bulunmaması nedeniyle tecil edilmeyen verginin satıcıya iade edilmesi gibi iki ayrı durum ortaya çıkabilmektedir. İhracat gerçekleşince, vergi tecil edilmişse terkin, tecil edilememişse imalatçıya iade edilmektedir. Tecil-terkin sistemi kapsamında yukarıda belirtilen uygulama, ihtiyari bir uygulama olup istenildiği takdirde, genel esaslar çerçevesinde söz konusu malların tesliminin yapılması da tercih edilebilmektedir.

Kanun’un geçici 17’nci maddesi, ihracat edilecek nihai mamullerin üretiminde girdi olarak kullanılacak maddelerin temininde, dahilde işleme izin belgesi (DİİB) sahiplerine KDV ödemedi söz konusu girdileri temin etme imkanı getirmiştir. Böylelikle DİİB kapsamında üretilip ihracat edilecek ürünlerin üretimi için gerekli maddeler tecil-terkin uygulaması kapsamında KDV ödemedi satın alınabilecektir. Bu maddede yer alan düzenleme, uygulama yönüyle esas olarak Kanun’un (11/1-c) maddesinde yer alan düzenlemeyi temel almakta ve bu bakımdan söz konusu bent ile paralellik göstermekte, ancak uygulamanın şartları bakımından söz konusu bentten bir takım farklılıklar arz etmektedir.

Bu çalışmada, yukarıda genel hatlarıyla ele alınan ihracat istisnası ile bu istisnadan kaynaklanan katma değer vergisi iadeleri konuları, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği çerçevesinde anlatılmaya çalışılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** *İhracat, İhracat İstisnası, KDV İade, Tecil-Terkin, Dahilde İşleme İzin Belgesi*

## VAT REBATE SYSTEM OF EXPORT IN TURKEY

### ABSTRACT

In the 1st paragraph of 11th article no3065 Value Added Tax Law which includes provisions about export exemption, export exemption has been covered under three different clauses. The main reason of law's 11th article covering export exemption under three different titles is that functioning mechanism, discount mechanisms and rebate systems of the exemptions in those clauses have different structures. The Law's 17th article which includes provisions related with export exemption has also has a regulation similar to Law's (11/1-c) article. In that sense if we examine the three clauses located in Law's 11th article's 17th paragraph and the temporary 17th article in terms of functioning mechanism, discount and rebate topics, four situations arise.

Regarding Law's (11/1-a) article VAT isn't imposed on delivery and services directly related with export. In the context of this clause, taxpayers (sellers) are able to reduce the payed/owed (being imposed) VAT caused by purchases and expenses exempted from tax in accordance with Law's 32th article and demand the amount of VAT he isn't able to reduce as refund. If the three different enforcements related with exemption within the scope of Law's (11/1-b) article are examined carefully, we can say that these provisions are intended for refunding taxes paid by buyers rather than imposing an "exemption" on sellers. This clause includes provisions about calculating the VAT by sellers for services and deliveries included in the clause, collecting the calculated VAT by sellers and later on in the case of sufficient conditions have met, returning the taxes again to buyers collected from buyers. This case shows that buyers should collect the VAT after calculating it based on the transactions in subject and declare it in the frame of general principles. From this perspective, it is possible to say that Law's (11/1-b) article isn't a regulation that contains "exemption" for the sellers. Therefore, the rebate concept in this clause isn't intended for sellers but buyers and VAT rebates expressed in the clause are paid to buyers not sellers if the conditions on the Notification are met.

However, implementation about "exemption related with the export of goods done by passengers" includes rebates to buyers as well as sellers having right to demand VAT rebate. Namely, at exemptions included in Law's (11/1-b) article, while VAT rebates to buyers are done by the tax offices, rebates at implementation about

“exemption related with the export of goods done by passangers” are done by sellers. Interlocutor of rebates to buyers is the State. On the other hand, implementation about “exemption related with the export of goods done by passangers” states that because the VAT which State should refund to buyer is already refunded by the seller, the ones who made sales within scope of this implementation can demand the amount of VAT they paid to buyers as refund from tax offices. Because sellers doing transactions under implementations “exemptions granted to transporters not residing in Turkey together with fair, kermess, exhibition participants” and “exemption granted to foreign filmmakers” are not paying any VAT refund to buyers as it was in the case with “exemption related with the export of goods done by passangers”, the sellers doing transactions under this two implementations can not demand any VAT rebate.

Law’s (11/1-c) article states that, seller calculates VAT when delivering the goods which will be exported but doesn’t collect this tax from the exporter. Exporters, while purchasing goods to be exported without paying VAT, calculate the amount of VAT that isn’t collected and report it to related tax offices. In this implementation considering the declaration at the time delivery takes place by manufacturer, two different cases arise, sometimes postponing the taxes that aren’t paid but should have been paid by seller and cancelling them after export took place; as well sometimes there aren’t any taxes to pay and therefore due to lack of any tax to be deferred returning the tax that isn’t deferred to buyers. When export takes place, if the tax is postponed, cancellation takes places, else it is refunded to the manufacturer. In accordance with deferment-cancellation, the above indicated implementation is a necessary implementation and if desired, in the frame of general principles, delivery of the goods in question can be also preferred.

At procurement of the materials used as inputs for manufacturing final products to be exported, Law’s temporary 17th article enables inward processing authorization certificate (IPAC) owners to provide inputs in question without paying VAT. Thus, materials required for production of products manufactured within scope of IPAC can be bought without paying VAT under deferment-cancellation implementation. The regulation stated in that article is based on the regulation stated in Law’s (11/1-c) article in terms of implementation and in that sense is parallel to the clause in question, yet partially differs from the clause in question in terms of implementation conditions.

In this study, above outlined export exemption and value added tax rebate topics derived from this exemption will be covered in the frame of Value Added Tax Law and Value Added Tax General Application Notification.

**Key Words:** *Export, Export Exemption, VAT Rebate, Deferment-Cancellation, Inward Processing Authorization Certificate*





## 1. GİRİŞ

Dünya ekonomisinde bugün itibariyle gelinen nokta, üretilen mal ve hizmetlerin yalnızca üretildikleri ülkede değil, dünyanın her yerinde tüketilebilir olmasına olanak sağlamaktadır. Mal ve hizmetlerin bu şekilde tedavül etmeleri, ithalat ve ihracat işlemleri biçiminde gerçekleşmektedir. Mal ve hizmet tedavülünde her safhada yaratılan katma değeri vergilemeyi amaçlayan katma değer vergisi (KDV) sistemi, bunu bünyesindeki indirim sistemi yoluyla gerçekleştirmektedir. Mükellefler vergiye tabi işlem bedeli üzerinden hesapladıkları vergiden, bu işleme ilişkin olarak mal ve hizmet alışları sebebiyle ödedikleri vergileri indirmekte ve kalan tutarı da vergi dairesine ödemektedirler. Ancak, ülkelerin vergileme yetkilerinin sınırları nedeniyle, bir ülkede ödenen vergilerin, mal ve hizmetin tedavüle girdiği başka bir ülkede indirim konusu yapılabilmesi mümkün olamamaktadır. Böyle bir durumda ise, ülkeler arasında tedavül eden mal ve hizmetler mükerrer vergilemeye sebep olmaktadır (Alpaslan ve Kaya,2014:3).

Ortaya çıkan bu mükerrer vergilemenin ortadan kaldırılması için, katma değer vergisinde dış ticaretin vergilendirilmesi açısından “Destinasyon” ve “Orijin” olmak üzere iki ayrı ilke bulunmaktadır. Destinasyon diğer bir ifade ile “varış ülkesinde vergilendirme” ilkesine göre; mal ve hizmetler, nihai anlamda tüketildikleri veya faydalanıldıkları ülkede KDV’ye tabi tutulmalıdır. Orijin diğer bir adıyla “çıkış ülkesinde vergilendirme” ilkesine göre ise; dış ticarete konu mal ve hizmetler, üretildikleri ülkede vergilendirilmelidir (Şeker,2006:2).

01.01.1985 tarihinde Türkiye’de yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde (yabancı ülkelerin uygulamalarını da dikkate alarak) “Destinasyon” ilkesini benimsemiş ve bu doğrultuda Kanun’un 1’inci maddesinde her türlü mal ve hizmet ithali KDV’nin

kapsamına alınırken, “Mal ve Hizmet İhracatı” başlıklı 11’inci maddesinde her türlü mal ve hizmet ihracatı KDV’den istisna tutulmuştur.

KDV’de her ne kadar verginin konusu oluşturan unsurların vergilendirilmesi esas olsa da, haksız rekabeti önlemek, belli bölgelerin kalkınmasına katkı sağlamak ve belli sektörleri teşvik etmek, korumak ve geliştirmek amacıyla ve çeşitli sosyal amaçlarla vergi kanunlarının hemen hemen hepsinde istisna, muafiyet, indirim, vergi erteleme gibi vergi harcaması unsurlarına yer verilmektedir (Yücel,2015:57). Bu bağlamda Kanun’un 11’inci maddesinde, destinasyon ilkesinin bir gereği olan ihracatın vergilendirilmemesine ilişkin hükümler yer alırken, bununla birlikte ayrıca ihracatın teşvikine yönelik çeşitli istisnalara ve tecil-terkin uygulamalarına da yer verilmiştir.

Kanun’un 11’inci maddesi ile ihracat istisnasının sınırları çizilmiş ancak, hangi teslim ve hizmetlerin “ihracat teslimi” veya “hizmet ihracatı” kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin hükümlere ise Kanun’un “İhracat Teslimi ve Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Yapılan Hizmetler” başlıklı 12’nci maddesinde yer verilmiştir.

İhracatı teşvik etmek, ihracatçıyı korumak, döviz girdisini sağlamak, ülke ekonomisine olumlu katkı sağlamak gibi buna benzer birçok amaçla ihracata yönelik teslim ve hizmetlerin KDV’den istisna edilmesi amacıyla Kanun’un 11 ve 12’nci maddelerinde yer alan düzenlemelerin yanı sıra ihracat istisnasının uygulanmasına yönelik gerekli diğer düzenlemelere Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde yer verilmiştir.

Tebliğ’in “İhracat İstisnası” başlıklı II. bölümünde, Kanun’un 11’inci maddesinde yer alan istisnaların yanı sıra Kanun’un geçici 17’nci maddesinde yer alan hükümlerin de ihracat istisnası altında değerlendirildiği görülmüştür. Bu itibarla, ihracat istisnasına ilişkin bir diğer yasal düzenleme olarak Kanun’un geçici 17’nci maddesi de dikkate alınmaktadır.

Kanun’un geçici 17’nci maddesi ile, dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilecek mamullerin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme izin belgesine sahip mükelleflere tesliminde Kanun’un (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi bakımından Bakanlar Kurulu’na bir

yetki verilmiş olup, Bakanlar Kurulu da bu yetkisini 16.04.2001 Tarih ve 2001/2325 Sayılı Kararname ile kullanmıştır.

İhracat istisnasına yönelik yukarıda yer alan yasal düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde; Yasa koyucunun, ihracatçıları, satıcıları ve Türkiye’de ikamet etmeyen alıcıları ayrı ayrı ele aldığı ve bu bağlamda bütün taraflar açısından ihracatı teşvik edecek ve kolaylaştıracak farklı uygulamaları getirdiğini görüyoruz. Bu uygulamaların en nihayetinde, uygulamaya konu mallar ya da hizmetler yurt dışına ihraç edilmekte ve destinasyon ilkesinin bir gereği olarak tüketildikleri ülkelerde vergilendirilmektedir. İhracatın ülke ekonomisi için taşıdığı önem göz önünde tutularak istisnanın kapsamı bu bakımdan oldukça geniş tutulmuş ve bu doğrultuda ülke ihracatı, KDV iadeleri ve tecil-terkin uygulamaları ile gerek doğrudan gerekse de dolaylı olarak desteklenmiştir.

Söz konusu istisnaların tamamı, nihai anlamda ülkemizin ihracatını artırmak gibi bir amacı taşımakta ancak, bu istisnaların ortaya koyduğu uygulamalar birbirlerinden büyük farklılıklar arz etmektedir. Bu çalışmada her bir istisna, bu farklılıklardan yola çıkılarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nda ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde yer alan düzenlemeler çerçevesinde anlatılmaya çalışılmıştır. Çalışmada öne çıkan önemli unsurlardan bir tanesi de tüm istisnaların aynı anlatım tekniğiyle ele alınmış olmasıdır. Böylece, hem istisnaların kapsamlarının ve şartlarının daha iyi anlaşılması hem de her bir istisnanın diğerlerinden farklılık arz eden yönlerinin daha net bir şekilde ortaya konulması amaçlanmıştır.

İhracatı teşvik etmeye yönelik Kanun’da yer alan düzenlemelerin beraberinde, uygulamaların gösterdiği farklılıklara göre ihracatçılara, satıcılara ve Türkiye’de ikamet etmeyen alıcılara KDV iadesi alma hakkı getirmektedir.

- İhracatçılara yapılan iadelerde; yüklenilen KDV,

- Türkiye’de ikamet etmeyen alıcılara yapılan iadelerde; bunların Türkiye’de ödedikleri KDV,

- Satıcılara yapılan iadelerde ise; hesaplanıp tahsil edilmeyen KDV

iadeye konu edilmektedir. İadeye konu edilecek olan bu KDV’lerin hesaplanması, beyan edilmesi, tevsik edilmesi ve talep edilmesi gibi hususlar ise, bir takım hesaplama teknikleri ile birlikte önemli bir mevzuat bilgisi gerektirmektedir. Bu

bakımdan çalışmamızda KDV iadesi konusu ayrı bir başlık altında ve detaylı bir şekilde irdelenmiştir.

Ayrıca çalışmanın içinde yer verilen örneklerle, istisnalar ve iade müessesesi detaylı bir şekilde anlatılmıştır. Bu doğrultuda, ihracat istisnası ile bu istisnadan doğan KDV iadeleri aşağıdaki başlıklar altında ele alınmıştır.

## 1. KDV Kanunu'nun (11/1-a) Maddesi Kapsamında İhracat İstisnası ve İade Edilecek KDV

### 1.1. Mal İhracatı İstisnası

### 1.2. Bavul Ticareti Kapsamında Yapılan İhracata İlişkin İstisna

### 1.3. Hizmet İhracatı İstisnası

### 1.4. Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetlere İlişkin İstisna

### 1.5. Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Türkiye'de Verilen Roaming Hizmetlerine İlişkin İstisna

## 2. KDV Kanunu'nun (11/1-b) Maddesi Kapsamında İhracat İstisnası ve İade Edilecek KDV

### 2.1. Yolcu Beraberi Eşya İhracına İlişkin İstisna (Türkiye'de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar)

### 2.2. Türkiye'de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna

### 2.3. Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna

## 3. KDV Kanunu'nun (11/1-c) Maddesi Kapsamında İhracat İstisnası (İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması) ve İade Edilecek KDV

## 4. KDV Kanunu'nun Geçici 17'nci Maddesi Kapsamında İhracat İstisnası (Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılacak Maddelerin Temininde Tecil-Terkin Uygulaması) ve İade Edilecek KDV

## 5. İhracat İstisnasından Doğan KDV İadeleri

Çalışmanın son bölümü olan “Genel Değerlendirme ve Sonuç” bölümünde ise, yukarıdaki başlıklar altında ele alınan ihracat istisnası ve iade müessesesine yönelik çeşitli değerlendirmeler yapılarak önerilerde bulunulmuştur.





## **2. KANUNU'NUN (11/1-a) MADDESİ KAPSAMINDA İHRACAT İSTİSNASI VE İADE EDİLECEK KDV**

### **2.1. Mal İhracatı İstisnası**

#### **2.1.1. İstisnanın kapsamı**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki istisna uygulamasına konu olan ihracat, esas itibarıyla serbest dolaşımda bulunan bir malın dış ticaret ve gümrük mevzuatları doğrultusunda, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra Türkiye Cumhuriyeti (TC) gümrük bölgesi dışına çıkarılması olarak anlaşılmaktadır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.1). Şöyle ki; Kanun'un (11/1-a) maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisna edilmiş olup, aynı Kanun'un 12'nci maddesi uyarınca da bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki iki şartın gerçekleşmesi gerektiği belirtilmiştir.

a) Teslim, yurt dışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya 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 yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

İhracat istisnasına ilişkin hükümlere, Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddelerinde yer verilmiş olmakla beraber Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, Kanun maddelerinde yer verilen hükümlere ilave olarak ihracat teslimine ait fatura ve benzeri belgelerin yurt dışındaki müşteri veya serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenmesini şart koşmuştur. Bu bakımdan, ihracata konu olan malların müşterisi de doğal olarak yurt dışındaki müşteri veya serbest bölgedeki alıcı olduğundan,

faturaların da buralardaki müşteriler adına düzenlenmesi gerektiği zımni bir şart olacak ve bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için bu üçüncü şartın da gerçekleşmesi gerekecektir.

İhracat Rejimi Kararı çerçevesinde, ihracatın ülke ekonomisi yararına düzenlenmesini, desteklenmesini ve artırılmasını sağlamak için uygulanacak usul ve esasları düzenlemek amacıyla yayımlanan İhracat Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde, ihracat; *“Bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılması veyahut Müsteşarlıkça (Dış Ticaret Müsteşarlığı) ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemler”* olarak tanımlanmıştır.

Dış ticaret mevzuatında ihracat olarak değerlendirilen ancak, 3065 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan şartları taşımayan işlemlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.1).

Örneğin, ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemleri tespit etmek amacıyla Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın yayımlanmış olduğu “İhracat Sayılan Satış ve Teslimler Hakkında Tebliğ”e göre, imalatçı firmalar tarafından üretilerek gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına yapılan teslimler ihracat sayılmıştır. Ancak gümrük mevzuatına göre, gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarının TC gümrük bölgesi içinde faaliyet gösterdikleri kabul edilmektedir. Bu bakımdan, söz konusu mağazalara yurt içinden yapılan teslimler, TC gümrük bölgesinden geçerek yurt dışındaki bir müşteriye vasıl olmadığından, KDV Kanunu'na göre ihracat teslimi sayılmamaktadır. Dolayısıyla, gümrüksüz satış mağazalarına yurt içinden yapılacak teslimler KDV Kanunu'nun (1/1) maddesi gereğince katma değer vergisine tabi olacak ve ihracat istisnası uygulanmayacaktır (Ercan,2015:378).

Bu bakımdan yapılacak bir mal ihracatının, KDV Kanunu'ndaki mal ihracatına ilişkin istisnaya konu olup olmadığının tespit edilebilmesi için öncelikle “teslim” ifadesinin ve bu doğrultuda Kanun'un 12'nci maddesinde yer alan şartların doğru bir şekilde anlaşılması gerekmektedir.

#### **2.1.1.1. Teslim**

Kanunu'nun 1'inci maddesinde ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olacağı belirtilmiştir. Teslim

ise, Kanunu'nun 2'nci maddesinde; *“Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcı veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcı veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Teslim, mal üzerindeki tasarruf etme yani mülkiyet hakkının başkasına devredilmesi olduğundan bir malın ödünç olarak başkasına verilmesi teslim sayılmayacak olup, ihraç konusu malın mülkiyet hakkının alıcıya (ithalatçıya) devrinin söz konusu olmadığı durumlarda, KDV Kanunu'nda yer alan ve yukarıda belirtilen bir ihracattan da bahsedilemeyecektir. Bu durumda örneğin; konsinye olarak yapılan mal teslimlerinde, konsinye malların mülkiyet hakkı karşı tarafa devredilmediği için KDV Kanunu'nda belirtilen teslimden de bahsedilemeyecektir.

Dikkat edilmesi gereken bir diğer önemli husus ise, yapılacak teslimin ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerektiğidir. Çünkü Kanun maddesi açık bir şekilde, ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılacak teslimlerin KDV'ye tabi olacağını ifade etmiştir. Bu ifadenin anlaşılacağı üzere, ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmayan bir teslim KDV'nin konusuna girmeyeceğinden, KDV'nin konusuna girmeyen bir işlemin de KDV'den istisna olması gibi bir durum söz konusu olmayacaktır. Örneğin, bir şahsın kendisine ait fotoğraf makinesini yurt dışındaki bir arkadaşına hediye etmek amacıyla göndermesi durumunda, ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan bir teslimden bahsedilemeyeceği için KDV'ye tabi olan bir işlemde de bahsedilemeyecektir. Bu durumda, KDV'ye tabi olmayan bir teslimin de KDV'den istisna olması gibi bir durum da söz konusu olmayacaktır.

Kanun'un (1/2) maddesi; *“Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.”* şeklindedir. Buna göre (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1);

a) Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari, zirai ve serbest meslek kazancı elde edilen faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

b) Yukarıda belirtilen faaliyetlerden devamlılık arz edenler vergiye tabi olacak, arızı faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise vergiye tabi tutulmayacaktır. Ancak kanunun 1'inci maddesinin 3/h bendi hükmüne göre ihtiyari mükellefiyet şeklinde vergilendirilmelerini isteyen mükelleflerin faaliyetleri de vergiye tabi olacaktır.

Bir mal arızı ticari faaliyet kapsamında yurt dışına ihraç edilse dahi, söz konusu teslim KDV'nin konusuna girmediği için ihracat istisnası kapsamında da dikkate alınması mümkün olmayacaktır. Örneğin, Türkiye'de bulunan bir şahsın arızı ticari faaliyet çerçevesinde temin ettiği fındıkları, Almanya'daki bir çikolata fabrikasına gönderdiğini düşünürsek, her ne kadar bu fındıkların mülkiyet hakkı karşı tarafa (alıcıya) devredilmiş olsa da yapılan bu teslim, (devamlılık arz etmediğinden) ticari faaliyet çerçevesinde yapılmadığı için KDV'nin konusuna girmeyeceğinden istisna olarak da değerlendirilemeyecektir. Bir teslimin ihracat teslimi kapsamına girebilmesi için, öncelikli olarak ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması ve teslim konu olan malın mülkiyet hakkının alıcıya devredilmiş olması gerekmektedir.

#### **2.1.1.2. Yurt dışındaki müşteriye yapılan teslim suretiyle gerçekleştirilen ihracat (Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması suretiyle yapılan ihracat)**

“Yurt dışındaki müşteri” ifadesi, Kanun'un (12/2) maddesinde; “*İkametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan firmaların yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleri*” olarak tanımlanmıştır.

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunan firmaların yurt dışında iş yapmak için açmış oldukları büro, temsilcilik, acentelik ve benzeri kuruluşları Türkiye'de mukim firmaların yurt dışında kendi adına bağımsız olarak faaliyet gösteren şubeleri niteliğindedir. Dolayısıyla, KDV mükelleflerinin yurt dışında iş yapmak için açmış oldukları şube, büro, temsilcilik ve acentelik gibi kuruluşlarında kullanmak veya satmak üzere yurt dışına çıkaracakları mallarla ilgili teslimleri de kesin ihracat olması koşuluyla ihracat teslimi niteliğinde olacaktır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.1).

Örneğin, Türkiye’de yerleşik bir kişinin Rusya’da kurduğu şirket, yurt dışındaki müşteri olarak kabul edilecek ve bu şirkete mal gönderen kişi de ihracat istisnasından faydalanabilecektir.

Yurt dışındaki müşteriye yapılan teslimin ihracat istisnası olarak değerlendirilebilmesi için, teslim konusu malın, Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması gerekmektedir. Malın bir dış ülkeye vasıl olmasından kastedilen, ihracat teslimine konu olan malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesini geçmesidir. Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti’nin karasularını, iç suları ve hava sahasını da kapsayan Türkiye Cumhuriyeti topraklarına verilen isimdir.

Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmesi halinde ihracat istisnasının uygulanabilmesi için malın her halükarda TC gümrük bölgesinden çıkması şarttır. Bu durumda, yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki ilgililere yapılan teslimler vergiye tabi olacak, bunların (alıcı veya alıcı adına hareket edenlerin) yaptığı ihracat ise istisna kapsamına girecektir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.1).

İç gümrüklerden yapılan ihracatta KDV istisnası, malın iç gümrükten çıktığı tarihte değil, sınır gümrüklerinden fiilen yurt dışı edildiği tarihte uygulanacaktır. Maliye Bakanlığı, konuya ilişkin olarak yayımladığı 13.03.1991 Tarih ve 1991/3 Sıra No.lu İç Genelgesi’nde; *“İhracat istisnasının ilgili olduğu dönemin belirlenmesinde, gümrük çıkış beyannameleri değerlendirilirken iç gümrüklerden yapılan yüklemelere ilişkin bu tür şerhlere itibar edilmemesi, malın sınır gümrüğünden çıkış tarihini gösteren imzalı ve kaşeli tarihlerin esas alınması gerekmektedir.”* şeklinde açıklama yapmıştır.

Katma değer vergisinde ihracat istisnası, malın fiilen ihraç edildiği vergilendirme döneminde uygulanmaktadır. İhracat istisnası uygulaması açısından, malın ihraç edildiği tarihin, söz konusu malların gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olduğunu gösteren ve gümrük çıkış beyannamesinde de yer alan fiili ihraç tarihi olarak kabul edilmesi Kanununun 12/1. maddesi hükmü gereğidir. Malların yüklendiği tarihi gösteren ve gümrük çıkış beyannamesinde yer alan “intaç tarihi”nin fiili ihraç tarihi olarak kabul edilmesi ise mümkün değildir. Çünkü intaç tarihi, malların sevke

ilişkin işlemlerinin bitirildiği tarihi göstermekte, söz konusu mallar henüz gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olmamaktadır. İhracat istisnası uygulamasında intaç tarihinin esas alınması halinde, istisna ihracatın fiili olarak gerçekleştirildiği tarihten önce uygulanacak, henüz ihracat gerçekleştirilmediğinden haksız bir katma değer vergisi iadesinden yararlanılabilecektir. Dolayısıyla, sonraki dönemlerde yararlanılacak istisnadan önceki dönemlerde yararlanılmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilebilecektir (Maliye Bakanlığı'nın 26.12.1990 Tarih ve 129345 Sayılı Özelgesi).

### **2.1.1.3. Serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslim suretiyle gerçekleştirilen ihracat (Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir serbest bölgeye vasıl olması suretiyle yapılan ihracat)**

Serbest bölgeler, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde; *“Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.”* olarak ifade edilmiştir.

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte, Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde gümrük bölgesi dışında sayılmakta, aynı Kanun'un 8'inci maddesinde ise serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaretin dış ticaret rejimine tabi olduğu hüküm altına alınmaktadır. Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 30'uncu maddesinde ise, Türkiye'den serbest bölgelere gönderilecek malların dış ticaret rejimine tabi olduğu ve bu rejime göre ihraç edilmiş sayılacağı belirtilmektedir.

KDV Kanunu da Türkiye'den serbest bölgelere gönderilen malları, yukarıda yer alan yönetmelik hükümleri ile paralellik göstererek ihracat istisnası uygulamasına konu etmiş ve Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir serbest bölgeye vasıl olan ve serbest bölgedeki alıcıya teslim edilen malların ihracat istisnası kapsamına gireceğini belirtmiştir.

Buna göre, serbest bölgedeki alıcı, söz konusu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişi alıcıları ifade etmekte olup, serbest bölgede bulunan bir alıcıya mal satıldığında ve bu mal serbest bölgeye ulaştığında, mal teslimi ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmektedir (Barınır,2012:115).

#### **2.1.1.4. Teslimin yetkili gümrük antrepосу işleticisine yapılması ya da malların yetkili gümrük antrepосу işleticisine tevdi edilmesi suretiyle gerçekleştirilen ihracat (Teslim konusu malın yetkili gümrük antrepосuna konulması suretiyle yapılan ihracat)**

Firmalar, ithal ederek serbest dolaşıma sokmak istedikleri eşyaları öncelikle antrepolarına getirmekte, sonrasında ise finansman durumuna uygun olarak belli dönemlerde vergilerini ödemek suretiyle millileştirmektedirler. Böylelikle firmalar söz konusu malları yurt içinde stoklamak yerine gümrük antrepolarında tutmak ve sonrasında ihtiyaç oldukça ithalatını gerçekleştirmek ya da yurt içindeki alıcılara buralardan teslim etmektedirler. Bu yöndeki uygulama ise, eşyanın henüz millileşmemesine bağlı olarak, KDV açısından avantaj sağlamaktadır (Bozkurt,2015:113,114).

Bir diğer ifade ile ithalatçı, bu rejim sayesinde bir diğer ülkeden satın aldığı malları fiili olarak ithal etmiş olmasına rağmen, resmi olarak ithal etmemiş kabul edilmektedir. Bu da ona ithalat vergisi, resim ve harç gibi benzeri masrafları erteleme imkanı tanımaktadır (Dölek,1999:199). İthalat yapan firmaların süre sınırı olmaksızın eşyaları depolayacakları bu yerlere duyulan ihtiyaçtan ötürü gümrük antrepoları kurulmuştur (Uçak,2014:117).

Gümrük rejimleri arasında yer alan antrepo rejimi, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 93 ve 107'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Gümrük Yönetmeliği'nde; gümrük antrepосу, gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın veya izin verildiği durumlarda serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç edilmek kaydıyla konulduğu genel ve özel antrepoları ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. Genel antrepolar, eşyanın konulması için herkes tarafından kullanılabilen; özel antrepolar ise, yalnız antrepo işleticisine ait eşyanın konulması amacıyla kurulan antrepolardır. Antrepo işleticisi ise, gümrük antrepосу işletmesine izin verilen kişidir ve gümrük antrepосunda bulunduğu süre içerisinde eşyanın gümrük gözetimi altında bulunmasını sağlamaktan, gümrük antrepo rejimi

kapsamında eşyanın muhafaza edilmesiyle ilgili yükümlülükleri yerine getirmekten ve izinde belirtilen özel şartlara uymaktan sorumludur.

Buna göre; ihraç edilmeleri kaydıyla serbest dolaşımda bulunan eşyalar gümrük antrepolarına konulabilmekte olup, serbest dolaşımda bulunan eşyanın antrepoya konulması durumunda söz konusu eşyanın ihraç edilmesi veya gümrükçe onaylanmış diğer bir işleme ya da kullanıma tabi tutulması ise zorunludur.

KDV Kanunu'nun (12/1) maddesinde, malın yurt dışındaki alıcıya gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepolarına konulması da ihracat teslimi sayılarak KDV'den istisna kılınmıştır. Gümrük antreposuna konulan mallarda istisnanın uygulanabilmesi için teslimin yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması ve malların yetkili gümrük antreposuna konulması yeterli olacak, malın bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması gibi hususlar aranmayacaktır.

İstisna yurt dışındaki alıcıya gönderilmek üzere konulan malları kapsadığından, antrepo içinde kullanılacak ihraç edilmeyecek mallar için istisna uygulanmayacaktır. Örneğin, antrepo işleticisinin kullanacağı elektrik, su, akaryakıt teslimleri ihraç edilmek için yapılmadığından ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmeyecektir (Kızılot,2012,636).

Müşterilere gönderilmek üzere gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimlerde, ihracat istisnasının şartları mallar antrepo işleticisine teslim edildiği anda gerçekleşmiş olduğundan, söz konusu bu durum ihracatçının, mallar Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesini geçmeden iadeye hak kazanmasını sağlamaktadır. Kanun koyucu bu konuda vergi güvenliğini sağlamak amacıyla yetkili gümrük antrepolarının işleyişine ilişkin olarak belirlenen esaslara uyulmaması halinde ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisini de müteselsilen sorumlu tutmuştur.

Antrepo işleticisinin sorumluluğu konusunda yukarıdaki paragrafta belirtilen hususlara paralel olarak Gümrük Yönetmeliği'nin 299'uncu maddesinde de düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, ihracata bağlı önlemlerden yararlanan ihraç eşyasının antrepoya konulması halinde, bu eşyalar Türkiye gümrük bölgesinden ihraç edilene veya ihraç sayılan bir işlem veya kullanıma tabi tutulana kadar üzerindeki gümrük gözetimi devam etmektedir. Mal üzerindeki gümrük denetimi söz konusu

olduğundan, bu malların ihraç edilmemesi veya yeniden yurda sokulması halinde, daha önce iade edilen vergi mükelleften istenecektir. Antrepo işleticisi de bu vergiden müteselsilen sorumlu olacaktır (Kızılot,2012,750).

#### **2.1.1.5. İhracat teslimlerine ilişkin hizmetler**

Mal ve hizmet ihracatına ilişkin istisna hükümlerinin yer aldığı KDV Kanunu'nun (11/1-a) maddesi ile ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Kanun maddesinde yer alan ve ihracat kapsamında istisna edilen hizmetlere bakıldığında, hizmetler üç ayrı noktada KDV'den istisna edilmiştir. Yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerde istisna uygulaması bakımından herhangi bir sınırlamaya gidilmezken, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan hizmetler fason hizmetler ile sınırlandırılmıştır. Bu iki konu ile ilgili olarak Tez'in ilerleyen bölümlerinde detaylı bilgilere yer verilmiştir.

Burada dikkat çeken konu ise, bir diğer hizmet türü olan ve Kanun maddesinde lafzı geçen "*ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler*" ibaresindeki "*bu teslimlere ilişkin hizmetler*" ifadesidir. İhracat teslimlerinin ne olduğu ve hangi şartları taşıması gerektiği gibi hususlar, Tez'in önceki bölümlerinde açıklanmıştır. Ancak, Kanun maddesi sadece ihracat teslimlerini değil, bu teslimlere ilişkin hizmetleri de KDV'den istisna tutmuştur.

Öncelikle Kanun'un "*ihracat teslimlerine ilişkin hizmetler*" ibaresinden neyi anlatmaya çalıştığını anlamak doğru olacaktır. İhracat teslimlerine ilişkin hizmetlerin ne olduğu konusunda akla çeşitli durumlar gelmekte olup bu durumları; ihraç edilen mal ile ilgili olarak yurt dışında verilen hizmetler (örneğin, ihraç edilen malın yurt dışında montajı veya inşası gibi durumlar), ihraç edilecek mallar dolayısıyla verilen aracılık hizmetleri (ihracat komisyonculuğu) ve ihraç edilecek malın ihracatını sağlamaya yönelik yapılan diğer hizmetler (ambalajlama, taşıma vb.) şeklinde sıralayabiliriz.

İhraç edilen mal ile ilgili olarak yurt dışında verilen hizmetler, söz konusu hizmet yurt dışında verildiği ve bu hizmetten yurt dışında faydalandığı için KDV'nin konusuna girmeyeceğinden bu bölüm kapsamında ele alınamayacaktır.

İhracat komisyonculuğunun ise Tez'in "Hizmet İhracatı İstisnası" başlıklı 2.3 bölümünde, yurt dışına ihraç edilecek mallara ilişkin olarak malı ihraç edenlerin haricindeki kişiler veya şirketler tarafından Türkiye'de verilen ancak yurt dışında faydalanılan bir hizmet olduğu yönünde değerlendirmeler yapılmış olup bu hizmet, bu bölüm kapsamında değil "hizmet ihracatı" kapsamında ayrıca ele alınmıştır.

İhraç edilecek malın ihracatını sağlamaya yönelik yapılan diğer hizmetler ise ihraç konusu malın ihracatının gerçekleştirilebilmesi adına yapılması gereken, söz konusu hizmetin eksikliğinde malın ihracatının yapılmasının mümkün olmaması ya da ihracat gerçekleşse bile istenilen şartlara uygun olmamasına neden olacak hizmetleri ifade etmektedir ki bu hizmetler, yurt içinde gerçekleştirilmekte ve doğrudan ihraç edilen mallara yönelik olarak malı bizzat ihraç eden şirket ya da kişi tarafından verilmektedir. Malı ihraç eden kişinin (şirketin) bu hizmeti, bir başka kişi ya da firmadan satın alması da durumu değiştirmeyecektir. Önemli olan, yurt dışındaki müşteri ile Türkiye'deki ihracatçı arasında hukuki bir bağlılığın olmasıdır. İhraç edilen mallara ilişkin olarak yurt dışındaki müşteriye Türkiye'de verilen söz konusu hizmet, malı ihraç eden değil de bir başka kişi veya şirket tarafından verilecek olsa idi, söz konusu hizmet, bu bölüm kapsamında değil "hizmet ihracatı istisnası" kapsamında ele alınacaktı. Çünkü burada "ihraç edilen mala ilişkin bir hizmet" değil sadece "hizmet ihracatı" söz konusu olacaktı. Bu bakımdan konu, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş iki adet özelge üzerinden yapılacak değerlendirmeler ile anlatılmaya çalışılmıştır.

Bir şirket tarafından, Marmara Denizi ve İstanbul Boğazı geçişleri ile Zeytinburnu açıklarında yasal olarak belirlenmiş ikmal bölgesinde yabancı bayraklı gemilere sipariş üzerine kumanya tesliminde bulunduğu, söz konusu kumanyaların gemilere tesliminin bir başka firmanın ikmal botlarının kullanılması suretiyle gerçekleştirildiği belirtilerek, bu kapsamda verilen deniz nakliyesi (motor) hizmetinin KDV Kanunu'nun (13/b) maddesine göre KDV den istisna olup olmadığı hususunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın görüşü talep edilmiş olup, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.09.2013 Tarih ve 39044742-KDV.11-1394 Sayılı Özelge'de; yabancı bayraklı gemilere Marmara Denizi ve İstanbul Boğazı geçişleri ile Zeytinburnu açıklarında yasal olarak belirlenmiş ikmal bölgesinde sipariş üzerine yapılan kumanya teslimlerinin Kanun'un 11 ve 12'nci maddelerine göre KDV'den istisna olacağı, söz konusu kumanya teslimleri ile ilgili olarak verilen

deniz nakliyesi (motor) hizmetinin KDV Kanunu'nun 13/b maddesi ile ilişkilendirilerek KDV'den istisna tutulmasının mümkün bulunmadığı ancak, ihracat işlemine yönelik olarak verilen nakliye hizmeti nedeniyle yüklenilmiş olan vergilerin KDV iade hesabına dahil edilebileceği belirtilmiştir.

Bir başka şirket ise, sleeve giydirme etiketi yaptığı, etiketin model, renk, boyut ve tasarımına göre etiketin basımında kullanılan her sipariş için silindir gövdeleri yaptırdığı, üzerine işlem yaptırdığını, yurt içi müşterilere silindir bedellerini yansıtırken faturaya silindir bedeli hizmeti olarak ayrıştırabildiğini ancak yurt dışı faturalarda hizmet bedelini belirttiği zaman gümrük çıkış beyannamesinde böyle bir gümrük tarife pozisyonu olmadığı için hizmet bedelini etiket fiyatına ekleyerek fatura ettiğini, yurt dışı müşterilerinin işlem fiyatlarını ayrı görmek istediklerinden söz konusu silindir hizmetini etiket fiyatına dahil edemediği için KDV iade işlemi yapamadığını belirterek konu hakkında İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın görüşünü talep etmiş olup, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.04.2014 Tarih ve 39044742-KDV.11-920 Sayılı Özelge'de ise; yurt dışına fatura edilen sleeve giydirme etiketleri ile ilgili olarak, söz konusu etiketlerin bünyesine silindir gövdelerine ödenen hizmet bedellerine isabet eden KDV'nin de dahil olması nedeniyle, silindir gövdelerine isabet eden KDV'nin indirim yoluyla telafi edilememesi durumunda, KDV Kanunu'nun 32'nci maddesi uyarınca iadesinin mümkün bulunduğu belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan özelgeler irdelendiğinde, her iki özelgede de; ihracatı gerçekleştirilecek ana bir ürün söz konusu olup bu ürünün ihracatının gerçekleştirilmesi için ihracatçı firmalar bir takım hizmetlere ihtiyaç duymaktadır. Bu hizmetler, ihraç edilecek ürünlerin ihracatlarına aracılık etmekte, bu hizmetlerin verilmemesi durumunda ise ihracatın gerçekleşmesi zora girmekte hatta imkansızlaşmaktadır. Örneğin ilk özelgede, ihracatçının nakliye hizmetini vermemesi durumunda söz konusu kumanyaları teslim etme imkanı bulunmayacak ya da söz konusu teslim zorlaşacaktır. Bu noktada, Kanun'un 11'inci maddesinde yer alan "ihracat teslimlerine ilişkin hizmetler" ibaresinden söz edilmesi doğru olacaktır.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 20'nci maddesinde KDV matrahının, teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin de mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veya bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan ve bunlarca borçlanılan para, mal ve

diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği, 24'üncü maddesinde ise teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, ambalaj giderleri, sigorta komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin katma değer vergisi matrahına dahil olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kumanya teslimi ile ilgili olarak, teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri de KDV matrahına dahil olacağından ihracatçı firma tarafından ihraç edilen kumanyalar nedeniyle düzenleyeceği fatura bedeline almış olduğu nakliye giderini de ekleyecek olup ihracat istisnasından faydalanacaktır.

Sleave giydirmeye etiketleri ile ilgili olarak verilen özelge'de ise, yurt dışına ihraç edilen söz konusu etiketlerin bünyesine silindir gövdelerine ödenen hizmet bedellerine isabet eden KDV'nin de dahil olması gerektiği ifade edilmiş olduğundan, bu hizmetin artık etiketin bünyesine girdiği ve etiketten ayrı olarak düşünülmemeyeceği belirtilmiştir.

Bu çerçevede; ihracat teslimlerine ilişkin bedellere, bu teslimlere ilişkin hizmetlere ait giderler de dahil olacak olup, bu unsurların (mal ve hizmetin), ihracat faturasında mal bedeli içinde tek bir faturada gösterilmesi yeterli olacaktır. Buna göre, yapılan bir mal ihracatına ilişkin verilen hizmet, düzenlenen faturada ihraç edilen malın bedeli içerisinde yer alacağından söz konusu hizmet ihraç konusu malı oluşturan bir unsur gibi değerlendirilecek ve hizmete ilişkin yüklenen KDV, ihraç edilen mala ilişkin yüklenen KDV'nin içinde yerini alarak ihracat istisnasına ve iadeye konu olabilecektir.

Özelgelerde belirtilen hizmetler yurt dışındaki müşteriye, malı ihraç eden şirketler tarafından değil de, söz konusu hizmeti ihracatçıya veren kişi ya da firmalar tarafından doğrudan verilmiş olsa idi, verilen hizmetler tek başlarına ele alınacağından, bu hizmetlerin bu bölüm kapsamında değil, hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilmesi gerekecekti. Bu değerlendirmede, ayrıca söz konusu hizmetlerden nerede faydalandığına da dikkat edilmesi gerekecektir.

Teslime konu olan mallar, yurt dışına değil de bir serbest bölgeye ihraç edilmiş olsa idi, malı ihraç eden kişi ya da şirket açısından herhangi bir değişiklik olmayacaktı. Ancak bu hizmetler, malı ihraç eden şirketler tarafından değil de, başka kişi ya da şirketler tarafından verilirse, (serbest bölgelere verilen hizmetler, hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilemeyeceğinden) bu hizmetler KDV'ye tabi olacağından ihracat istisnası kapsamında değerlendirilemeyecektir.

### **2.1.2. İstisnanın uygulanması bakımından özellik arz eden bazı teslimler**

İhracat Yönetmeliği'nde tanımı yapılan ihracat, uygulamada çok farklı şekillerde gerçekleştirilebilmektedir. Ayrıca, gerçekleştirilen bazı teslimler de istisnaya konu oldukları veya olmadıkları bakımından bazı tereddütlere neden olmaktadır. Bu bakımdan, KDV yönünden özellik arz eden söz konusu teslimler ile bazı ihracat şekillerine, aşağıdaki başlıklarda kısaca yer verilmiş olup, bu teslimlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda gerekli açıklamalar yapılmıştır.

#### **2.1.2.1. Uluslararası taşımacılığa ilişkin olarak deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan teslimler suretiyle gerçekleştirilen ihracat**

Kabotaj, bir devletin bir limanından alınan yük ve yolcuların, aynı devletin diğer bir limanına deniz yoluyla nakledilmesidir. 20.04.1926 Tarih ve 815 Sayılı Kanun gereğince yabancı bayraklı gemilere Türkiye limanlarında kabotaj yasağı getirilmiş olup, bu haktan yalnızca Türk vatandaşlarının yararlanması öngörülmüştür.

2920 sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu'nun 31'inci maddesinde de; "Türkiye Cumhuriyeti ülkesi içinde, iki nokta arasında havayolu ile ticari amaçla yolcu, posta ve yük taşımaları Türk hava araçları ile yapılır." şeklinde yer alan hükümlerle, Türkiye dahilinde kabotaj hakkı Türk hava araçlarına tanınmıştır. (Öztürk:2008)

Yabancı bayraklı gemilerin ve uçakların Türkiye içinde taşıma yapma haklarının bulunmamasından ötürü, yabancı bayraklı gemiler ile uçaklar mal teslimleri bakımından yurt dışındaki bir müşteri gibi değerlendirilmektedir. Bu nedenle, Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara yapılan akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimler ihracat teslimi kapsamında KDV'den istisnadır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.1).

Uluslararası taşımacılık yapan yerli gemi ve uçaklar ise "yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına bağımsız olarak faaliyet gösteren şubesi" niteliği taşıdığından bu araçlara yapılan söz konusu teslimler de ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilecektir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.1).

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün "Deniz ve Hava Taşıtlarına İhracat Teslimleri" konulu 2013/28 No.lu Genelgesi'nde, deniz ve hava taşıtlarına yönelik ihracat teslimlerine ilişkin bir düzenleme yapılmış olup hangi teslimlerin bu kapsamda değerlendirilebileceği hususunda detaylı bilgiye bu Genelge'de yer verilmiştir.

### **2.1.2.2. Konsinye ihracat**

İhracat Yönetmeliği'nin (4/h) maddesine göre; konsinye ihracat, kesin satışı daha sonra yapılmak üzere yurt dışındaki alıcılara, komisyonculara, ihracatçının yurt dışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesi şeklinde yapılan bir ihracat türüdür. Bu suretle gönderilen malların mülkiyet hakkı devredilmemektedir. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde tanımlanan türden bir teslim söz konusu olmamaktadır. Bu bakımdan, malların satılmak amacıyla yurt dışındaki şubeye gönderilmesi katma değer vergisine tabi olmadığı için ihracat istisnasından söz etmek de mümkün olmayacaktır.

Maliye Bakanlığı, vermiş olduğu 05.11.1992 Tarih ve 82935 Sayılı Özelge'de; "*Konsinyasyon yoluyla yapılan ihracat işlemlerinde, malın yurt dışı edildiği sırada, kesin alıcısı, satılıp satılmayacağı ve bedeli belli olmadığından, ihracat istisnası, kesin alıcının belirlenip, bu alıcı adına fatura düzenlendiği tarihin ait olduğu dönemde uygulanacaktır.*" şeklinde görüş bildirmiştir

Satılmak üzere yurt dışındaki şube, temsilcilik veya komisyoncuya gönderilen mallar satıldığı anda, malları gönderen firma fatura düzenleyecek ve katma değer vergisi hesaplayacaktır. Bu durumda mallar yurt dışındaki müşteriye satılmış ve gümrük bölgesini geçmiş olduğundan ihracat istisnasının şartları da gerçekleşmiş bulunmaktadır. Yani, faturanın düzenlendiği tarihte ihracat istisnası uygulanacaktır. (Güneş,2008:285)

İhracat Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesinin 6 ve 7'nci fıkralarında; "*Konsinye olarak gönderilen malın ihraç tarihinden itibaren bir yıl içinde kesin satışının yapılması gerekir. Bu süre, haklı ve zorunlu nedenlere istinaden müracaat edilmesi hâlinde, izni veren İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince iki yıl daha uzatılabilir. Süresi*

*içinde satışı yapılan malın bedelinin kambiyo mevzuatı, satılmaması hâlinde ise malın gümrük mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekir.” şeklinde hükümler yer almaktadır.*

Bu nedenle, konsinye olarak ihraç edilen malların kesin satışının gerçekleştirilememesi ve bu malların yukarıda belirtilen süreler içinde yurda getirilmemesi halinde, bu malların söz konusu sürelerin sonu itibari ile kesin olarak satışının gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerekecektir. Bu nedenle, ihracatçıların süre sonu itibari ile gerekli şartların sağlanması ve ihracatın tevsik edilmesi halinde KDV istisnasından faydalanmalarına bir mani olmayacak olup, bu satışların ilgili dönem itibariyle beyan edilmesi gerekecektir.

### **2.1.2.3. Yurt dışında düzenlenen fuar ve sergilere mal gönderilmesi**

İhracat Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesine göre, uluslararası ticari fuar ve sergilerde sergilenmek üzere, gerek ülkemizi temsilen ulusal düzeyde gerekse bireysel olarak katılacak firma ve kuruluşlarca ya da yurt dışında düzenlenecek bilim, sanat, kültür veya tanıtım amaçlı fuar/sergi, konferans, seminer gibi etkinliklere katılacak kişi veya kuruluşlarca çeşitli nitelikteki mallar bedelli veya bedelsiz olarak yurt dışına gönderilebilmektedir. Ancak, bu gibi durumlarda söz konusu malların mülkiyet hakkının devri gibi bir durum söz konusu olmadığı için Kanun'da yer alan ihracat tesliminden bahsedilmesi gibi bir durum da söz konusu olmayacaktır.

Ancak yurt dışındaki fuar ve sergilere gönderilen malların buralarda satılması halinde, düzenlenecek fatura ile ihracat teslimi kapsamında işlem yapılması mümkün olabilecektir. Dolayısıyla bu şekilde gönderilen mallarla ilgili olarak ihracat istisnası konsinye satışlarda olduğu gibi, malların yurt dışı edildiği tarihte değil, kesin satışın yapıldığı tarihte uygulanacaktır.

### **2.1.2.4. Transit ihracat**

İhracat Yönetmeliği'nin (4/n) maddesine göre; transit ticaret, yurt dışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmadan ya da antrepodan satın alınan malın, ülkemiz üzerinden transit olarak veya doğrudan doğruya yurt dışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmaya ya da antrepoya satılması şeklinde yapılan bir ihracat türüdür.

Kanun'un 1'inci maddesine göre, Türkiye'de yapılan mal teslimleri KDV'ye tabidir. Kanun'un 6'ncı maddesinde ise, mal teslimlerinde, malların teslim anında Türkiye'de bulunması şartıyla bu işlemlerin Türkiye'de yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu ticarete, mallar Türkiye'ye getirilmeden yurt dışında satıldığı için Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre verginin konusu olmayacağından, ihracat istisnasının uygulanması da mümkün olmayacaktır.

#### **2.1.2.5. Ticari kiralama yoluyla yapılan ihracat**

İhracat Yönetmeliği'nin (4/m) maddesine göre; ticari kiralama, malların kira bedeli karşılığında belirli bir süre kullanılmak üzere geçici olarak Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılması şeklinde yapılan bir ihracat türüdür.

Yurt içinde yerleşik kişilerin, aktiflerinde kayıtlı olan veya kiralama yoluyla edindikleri makine ve teçhizatları, bir bedel karşılığında yurt dışına kiralamaları sırasında söz konusu makine ve teçhizatlar geçici bir süre için yurt dışına gönderilmekte ve kiralama süresinin bitimini müteakiben de bu varlıklar yurda geri getirilmektedir (Yaşın,2015:73,74).

Ticari kiralama yoluyla yapılan ihracatta, yurt dışına gönderilen malların tasarruf hakkı gönderenin mülkiyetinde kaldığı için bir ihracat tesliminden söz edilememektedir. Bu nedenle mal ihracına göre işlem yapılması mümkün değildir. Ancak, kiralama yoluyla geçici olarak ihraç edilen malların yurt dışında kesin satışı yapılırsa satışın gerçekleştiği dönemde mal ihracatı istisnası kapsamında işlem yapılması mümkün olacaktır (Güneş,2008:287).

#### **2.1.2.6. Yurt dışı müteahhlik hizmetleri kapsamında yapılan ihracat**

Geçici olarak yurt dışına gönderilen malların tasarruf hakları devredilmediğinden, bu mallarla ilgili olarak teslim ve dolayısıyla ihracat teslimi hükümleri çerçevesinde işlem yapılması mümkün bulunmamaktadır. Yurt dışında inşaat, tesisat ve onarım işi yapan müteahhitlerin bu işlerinde kullanılmak üzere yurt dışına götürdükleri makine, ekipman ve malzeme için ihracat istisnası kapsamında işlem yapabilmeleri, bu malların kesin olarak yurt dışına gönderilmesine bağlıdır (Güneş,2008:286).

Bu malların bir daha Türkiye'ye getirilmemek üzere kesin olarak yurt dışı edilmesi durumunda ihracat istisnası hükümlerinden yararlanılacaktır. Ancak, müteahhitlerin tekrar yurda getirmek üzere yurt dışına götürdükleri hiçbir makine, teçhizat ve

ekipman için ihracat istisnası hükümlerinin uygulanması mümkün değildir (Kırıktaş ve Tolu,1996:123).

#### **2.1.2.7. Sınır ticareti yoluyla yapılan ihracat**

Komşu ülkeler ile yapılacak sınır ticaretine ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla yayımlanan Sınır Ticaretinin Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'in 4'üncü maddesinde, sınır ticareti; *“Karar kapsamındaki sınır illerinin ihtiyaçlarının bir kısmının sınır komşusu ülkelere ithalat yoluyla daha düşük maliyetle karşılanması ve bu illerimizden ihracatın artırılması suretiyle söz konusu illere ekonomik ve ticari canlılık kazandırılması amacıyla yapılan ticari işlemlerdir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Sınır ticareti, komşu iki ülke arasında özel anlaşmalara dayanılarak yürütülen ve her iki ülkenin sınıra yakın yerleşim bölgelerini kapsamına alan ve özel statüye tabi uluslararası bir ticaret türüdür. Ülkeleri sınır ticaretine iten temel nedenler, yüksek taşıma giderlerinin asgariye indirilmesi, sınırın belli derinliğine kadar yerleşik yerlerde oturanların ihtiyacının karşılanması ve ekonomik canlılığın artırılmasıdır (Şahin,1998:152).

Bu şekilde yapılan satışlar için KDV Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddelerindeki şartların gerçekleşmesi durumunda ihracat istisnasının uygulanması mümkün olacaktır.

#### **2.1.2.8. Kargo yoluyla yapılan ihracat**

İhracatla uğraşan firmalar zaman zaman yurt dışındaki firmaların talepleri doğrultusunda miktar ve tutarı az olan bir kısım malları kargo şirketleri aracılığıyla yurt dışına göndermektedirler. Bu gibi durumlarda gümrük beyannamesi düzenlenmeden fatura veya konşimento ile mallar kargo şirketi tarafından yurt dışındaki alıcı firmaya gönderildiğinden, ihracat istisnasından faydalanmak mümkün olamamaktadır (Başak,2012:50).

Kargo şirketleri aracılığıyla yurt dışına mal gönderilmesi işleminde, her ne kadar KDV Kanunu'nun 12'nci maddesindeki şartlar sağlanmış olsa da ihracat istisnasından faydalanmak için tevsiki zorunlu hale getirilen elektronik ticaret gümrük beyannamesinin ibraz edilmemesi, istisna hükümlerinden faydalanmaya engel teşkil etmektedir.

Posta/kargo yoluyla yapılan ihracatın belirtilen şekilde belgelendirilememesi halinde, bu satışlar ihracat istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, ihracatçıların bu satışları için KDV hesaplamaları ve beyan etmeleri gerekecektir. Bu nedenle, posta/kargo yoluyla yapılan ihracatta belgelendirmeye gereken önemin verilmesi zorunlu olup, aksine bir durum ihracatçıları KDV hesaplama ve ödeme durumu ile karşı karşıya bırakabilecektir. Diğer bir ifade ile KDV iadesi alınabileceken, üstüne KDV ödenmesi söz konusu olabilecektir (Özel,2013:110).

#### **2.1.2.9. Bedelsiz ihracat**

Bedelsiz ihracat uygulaması ile ilgili olarak 2008/12 Seri No.lu Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ yayımlanarak, karşılığında yurt dışından bir ödeme yapılmaksızın yurt dışına mal çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş ve hangi malların bedelsiz olarak ihraç edilebileceği mezkur Tebliğ'in 2'nci maddesinde sayılmıştır.

Buna göre, ticari mahiyet taşıyan ve karşılığında bir bedel belirlenmiş olan bir işlem bedelsiz ihracat işlemi olarak değerlendirilemeyecek olup, bu kapsamda ihraç edilecek malların yukarıda belirtilen Tebliğ kapsamında olması gerekmektedir (Cinoğlu,2014:124).

Bedelsiz ihracatta, ihraç edilen malların tasarruf hakkı devredildiğinden, Kanun'un 12'nci maddesinde yer alan şartların da varlığı halinde Kanun'un 11'incimaddesi kapsamında yapılan bir mal ihracatından söz edilebilecektir. Örneğin, yurt dışına daha sonra ihraç edilecek mallarla ilgili olarak önden bedelsiz gönderilen numune malların karşılığında her ne kadar bir bedel alınmasa da bu teslimler de KDV Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddesindeki şartları taşıması kaydıyla ihracat istisnası hükümlerine tabi olacaktır.

#### **2.1.2.10.Gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimler ile gümrüksüz satış mağazalarında yapılan teslimler**

Gümrüksüz satış mağazalarının KDV karşısındaki durumuna değinmeden önce bu mağazaları açıklamakta fayda olacaktır. Gümrüksüz satış mağazaları (uygulamada Free Shop da denilmektedir.), Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği'nde; *“Türkiye'ye gelen ve Türkiye'den giden yolcular ile transit yolculara, diplomatik muafiyetten yararlananlara, yabancı basın yayın organlarının yabancı uyruklu mensuplarına, İstanbul Boğazi ve Çanakkale Boğazi'ndan transit geçen gemilere, yat*

*limanlarına gelip giden veya kışlayan yat ve tekne sahiplerine, Gümrük Müsteşarlığınca belirlenecek diğer kişilere satış yapmak üzere açılan yerler” olarak tanımlanmıştır.*

Ayrıca mezkur Yönetmeliğin (3/c) maddesinde, gümrüksüz satış mağazalarının özel antrepo sayılan yerler oldukları belirtilmiştir.

Gümrük mevzuatına göre, gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarının Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesi içinde faaliyet gösterdikleri kabul edilmektedir. Bu çerçevede, söz konusu mağazalara yurt içinden yapılan teslimler, TC gümrük bölgesinden geçerek yurt dışındaki bir müşteriye vasıl olmadığından, hukuken ihracat teslimi sayılmamaktadır. Dolayısıyla, gümrüksüz satış mağazalarına yurt içinden yapılacak teslimler KDV Kanunu'nun (1/1) maddesi gereğince KDV'ye tabi olacaktır (52 Sayılı KDV Sirküleri,2009:2.a).

KDV Kanunu'nun (16/1-c) maddesine göre Gümrük Kanunu'ndaki transit ve antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar KDV'den istisnadır. Gümrüksüz satış mağazaları da gümrük mevzuatı açısından gümrük antreposu sayılan yerler olduğundan bu mağazalarda yapılan teslimler de KDV'den istisnadır. Örneğin Sabiha Gökçen Havalimanı'nda gümrüksüz satış mağazası olarak faaliyette bulunan bir şirketin kozmetik ürünleri veya sigara teslimleri KDV'den istisnadır (Demir,2015a:134).

Yukarıdaki paragrafta yer alan istisna uygulaması, Kanunu'nun (11/1-a) maddesinde yer alan ihracat teslimlerinden doğan bir istisna olmadığı için, bu teslimlerin mal ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir. Bu nedenle, bu teslimler nedeniyle herhangi bir KDV'nin indirimi veya iadesi imkanı bulunmamaktadır.

### **2.1.3.İhracat (istisna) tutarının tespiti**

#### **2.1.3.1. Genel açıklamalar**

Düzenlenecek ihracat faturasında Türk parası ya da yabancı para birimini kullanmakta ihracatçılar serbesttirler. Türk lirası (TL) olarak düzenlenen faturalar, satış bedelinin belirlenmesi hususunda herhangi bir soruna neden olmamaktadır. Bedelin döviz ile hesaplanması halinde ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 26'ncı

maddesine göre, dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Lirası'na çevrilmesi gerekmektedir.

İhracatta vergiyi doğuran olay, malların fiilen ihraç edildiği tarihte meydana geleceğinden, ihracat istisnası da ihracatın gerçekleştiği tarihi içeren dönemde uygulanacaktır. İhracat faturası daha önceki bir dönemde düzenlense dahi istisnaya ait bedeller malın gümrük bölgesini geçtiği dönem beyannamesinde beyan edilecektir (Kırıktaş,1998:119).

Buna göre; ihracat faturasının döviz cinsinden düzenlendiği hallerde ihracat 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) Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına (TL) çevrilecek ve ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.1).

**Örnek 1:** (X) A.Ş. yapacağı ihracata ilişkin faturayı 21.12.2014'de (1\$=2,60) düzenlemiştir. 29.12.2014'de (1\$=2,62) gümrük beyannamesi düzenlenmiş ve mallar fiilen 03.02.2015'de (1\$=2,68) yurt dışına çıkarılmıştır.

Buna göre, mallar 03.02.2015 tarihinde fiilen yurt dışına çıktığı için ihracat bedelinin de bu tarihteki kur olan 1\$=2,68 TL üzerinden Türk Lirasına çevrilmesi gerekecektir. Fatura bedelinin de 100.000 \$ olduğu düşünülürse, ihracat bedeli (istisna tutarı) de (da) 268.000 TL (100.000 \$\*2,68 TL) olacaktır.

Bilindiği üzere, döviz kurları TCMB tarafından öğleden sonra saat 15:30'da belirlenmektedir. Öğleden sonra belirlenen kurların aynı günün tüm ihracat işlemlerine uygulanması olasılığı ise bulunmamaktadır. Bu nedenle, döviz cinsinden gerçekleştirilen işlemlerde önceki gün için belirlenen kurların esas alınması tutarlı görülmektedir. KDV iade taleplerinde mükelleflerin elektronik ortamda gönderdikleri belgelerle ilgili olarak, elektronik ortamda üretilen KDV İadesi Risk Analizinde de bu kurlar dikkate alınmaktadır. İhracat işlemi bulunan firmaların KDV beyannamelerini düzeltmek zorunda kalmamaları için bu duruma dikkat etmeleri gerekmektedir (Turan,2015a:95,96).

### **2.1.3.2. Taşıma, yükleme, boşaltma giderleri ile sigorta bedellerinin durumu**

İhracatçı, ihraç edeceği malları FOB (Free On Board), CF (Cost and Freight) ve CIF (Cost Insurance Freight) bedeller ile satabilmektedir. İhracatçının ihraç edeceği malları FOB (Belirtilen Yükleme Limanında Gemi Güvertesinde Teslim) bedelle teslim etmesi, sözleşmede belirtilen tarihte alıcı tarafından belirlenen limanda geminin güvertesine malı teslim ederek o andan itibaren oluşacak masraf ve riskleri ithalatçıya devretmesidir (Dursun,2010:24).

Dış ticaret işlemlerinde en sık kullanılan teslim şekillerinden birisi FOB'dur. Bu teslim şeklinde, ihracatçı malları hazırlamakta; gümrük işlemlerini yaptırmakta; gemi güvertesine kadar da taşıtmaktadır. Bu teslim şeklinde, gemi güvertesine kadar olan süreçte, tüm sorumluluk ve masraflar ihracatçıya ait olmaktadır. Bu noktadan itibaren mallara ilişkin sorumluluk ve masraflar ise ithalatçıya aittir (Yücel,2013:292,293).

İhracat, FOB teslim şartının yanı sıra CF veya CIF teslim şartı ile de yapılabilmektedir. CF satış bedeli, FOB'a ilaveten navlun bedelini; CIF satış bedeli ise bunlara ilaveten sigorta bedelini kapsamaktadır (Dursun,2010:24). İhracatçı malın maliyet bedeli yanında, ithalatçının ülkesine kadar olan ana navlun bedelini ve varsa sigorta primlerini ödemekte; malları gemi güvertesine yüklettikten sonra sorumluluğu sona ermektedir. Buna karşılık, bu noktadan sonra ithalatçının sorumluluğu başlamaktadır. İthal edilen malların gümrükten çekilmesi masraflarını ise ithalatçı ödemektedir.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 20'nci maddesinde, vergi matrahının, teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel olduğu; bedel deyiminin de malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan ve bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği; 24'üncü maddesinde ise, teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların katma değer vergisi matrahına dahil olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu çerçevede, ihracat işlemlerine konu olan malın bedeli, alıcılardan alınan ve alınacak unsurların tamamının toplanması suretiyle bulunmaktadır. Bu unsurların,

ihracat faturasında malın bedeli içinde veya bedelden ayrı olarak ya da başka bir faturada gösterilmesi toplam bedel üzerinden katma değer vergisi istisnası uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Buna göre; ihracatın FOB, CF, CIF bedelle ya da başka herhangi bir bedelle yapılması durumunda, teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme, boşaltma giderleri ile sigorta giderleri de KDV matrahına dahil olacağından, bu bedeller de mal ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

#### **2.1.4. İstisnanın beyan edileceği dönem**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda istisnalar, istisna şartlarının gerçekleştiği döneme ait katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilmektedir.

Mal ihracına ilişkin istisna, ihracatın gerçekleştiği tarih olan gümrük beyannamesinin kapanma tarihini içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edilir. İhracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin sınır gümrüklerince kapatıldığı tarih, ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.1).

İç gümrüklerden yapılan ihracatta istisnanın beyanı açısından, malın iç gümrükten çıktığı tarih değil, dış gümrüklerden fiilen yurt dışı edildiği veya serbest bölgeye geçtiği tarihin esas alınması ve ihracat bedellerinin bu tarihin ait olduğu ay KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, iç gümrüklerde yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin sınır gümrüklerince kapatıldığı tarih, ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilecektir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.1).

Bilindiği üzere, gümrük işlemlerinin tamamlanabilmesi için ihracat faturaları malların fiili ihraç tarihinden önce düzenlenmektedir. İhracat faturası malın yurt dışı edildiği dönemden önce düzenlenmiş olsa dahi, istisna malın yurt dışı edildiği dönem KDV beyannamesi ile beyan edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.1).

İhracat faturasının düzenlendiği tarih ile fiili ihracatın gerçekleştirildiği tarihin aynı vergilendirme dönemi içinde kalması halinde; ihracat faturasındaki bedeller, ilgili dönem KDV beyannamesi ile beyan edilecektir. Faturanın düzenlendiği dönem ile fiili ihracatın gerçekleştirildiği dönemin farklı olması halinde; ihracat faturasında gösterilen bedeller, faturanın düzenlendiği dönemde değil, malların fiilen ihraç

edildiği dönemde beyan edilmeli ve ihracat istisnası bu dönemde uygulanmalıdır. Ancak her iki durumda da, ihracat bedeli dövizlerin fiili ihraç tarihindeki kur ile değerlendirilmesi gerekir (Karadeniz,2013:79).

**Örnek 2:** Örnek 1’de, mükellef ihracat istisnasının uygulanma şartlarını, malları fiilen ihraç ettiği 03.02.2015 tarihinde tamamladığı için, istisnanın uygulanacağı dönem de fiili ihraç tarihi olan 03.02.2015’in içinde bulunduğu Şubat 2015 vergilendirme dönemi olacaktır. İstisnanın beyanında ihracat faturasındaki bedel (döviz) ise, fiili ihracatın gerçekleştiği 03.02.2015 tarihindeki kur olan 2,68 TL üzerinden Türk parasına çevrilecek olup, faturanın daha önceki bir tarihte düzenlenmiş olması bu durumu değiştirmeyecektir.

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. Bu tarih, malların serbest bölgeye girişinin yapıldığını gösteren, serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihtir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.1).

Yurt dışındaki müşterilere gönderilmek üzere gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimlerde ise, ihracat istisnasının şartları mallar antrepo işleticisine teslim edildiği anda gerçekleşmiş olduğundan, istisna söz konusu vergilendirme döneminde beyan edilebilecektir.

### **2.1.5. İstisnanın ve iadenin beyanı**

Mal ihracatına ilişkin beyan, malların fiilen ihraç edildiği dönemin KDV beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulaklığında “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 (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.1).

“Yüklenilen KDV” sütununa ise ihraç edilen malın bünyesine giren ve Tez’in 2.6 bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak tespit edilen KDV tutarı yazılır. Bu işlem nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV’nin iadesinin istenmemesi halinde, “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.1).

**Örnek 3:** Örnek 2’de, yüklenilen KDV’nin 30.000 TL olduğu düşünülürse, söz konusu ihracat teslimine ilişkin beyan aşağıdaki gibi yapılacaktır.

**Çizelge 2.1:** Mal İhracatı İstisnası Beyanı (Şubat 2015 Dönemi)

İSTİSNALAR-DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER (KULAKÇIĞI)		
TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER (TABLOSU)		
İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	Yüklenilen Vergi
301- 11/1-a Mal İhracatı	268.000,00	30.000,00

**2.1.6. İstisnanın tevsiği**

Gümrük beyannameli mal ihracatının beyanında, gümrük beyannamesi ve satış faturaları, bir dilekçe ile ihracat istisnasına ilişkin beyanname ekinde vergi dairesine verilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.2).

İhracata ilişkin gümrük beyannamesi verilebileceği gibi, gümrük beyannamelerindeki bilgilerin yer aldığı listelerin verilmesi de mümkündür. Verilecek listenin, gümrük beyannamesinin tarihi, sayısı, ihraç edilen malın cinsi, miktarı ve tutarı, gümrük kapısının ismi, varış ülkesi, varsa imalatçının adı-soyadı veya unvanı, varsa intaç ve çıkış tarihi bilgilerini içermesi gerekir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.2).

Yine ihracata ilişkin yurt dışındaki alıcı adına düzenlenen faturalar verilebileceği gibi, bu faturaların fotokopileri ya da faturaların dökümünü ihtiva eden firma yetkililerince imzalı ve kaşeli bir liste de ibraz edilebilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.2).

Söz konusu belgelerden elektronik ortamda alınanların ayrıca beyanname ekinde ve kâğıt ortamında vergi dairesine verilmesine gerek olmayıp, dilekçe ekinde ‘İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı’nın vergi dairesine verilmesi yeterlidir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.2).

İhracata ilişkin İhracat teslimlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ile gümrük beyannamesi arasında uyumsuzluk olması halinde vergi dairesince ilgili gümrük müdürlüğünden bilgi talep edilir ve sonucuna göre işlem tesis edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.2).

Posta ve hızlı kargo taşımacılığı yolu ile yapılan ihracat teslimleri, kargo şirketi adına düzenlenen, malı yurt dışına gönderilen mükellefin bilgisinin yer aldığı ve gümrük

müdürlüğü tarafından elektronik ortamda onaylanan elektronik ticaret gümrük beyannamesi ile tevsik edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.2).

Sınır ticareti kapsamında yapılan ihracat, gümrük beyannamesi veya listesi ile tevsik edilir. Bu durumda ayrıca, bir defaya mahsus olmak üzere sınır ticareti yetki belgesi de ibraz edilmelidir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.2).

Bazı uygulamalarda ihracat beyannamesinin düzenlenmediği hallerde, başka tevsik edici belgeler de kullanılmaktadır. Örneğin, NATO ülkelerinde askeri teçhizat ve malzemenin transit-ithalat-ihracat işlemleri için düzenlenen Form 302 belgesinin, bu belge ile yapılan ihracat teslimlerinde gümrük beyannamesi yerine kullanılması mümkündür (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.2).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 31.03.2008 tarih ve 5373-32101 sayılı Genel Yazısı'nda da, *“Serbest bölgeye yürürlükteki ihracat ve gümrük mevzuatlarına uygun olarak doğrudan bir üretimin girdisi olmaksızın serbest bölgelerde tüketilmek veya kullanılmak üzere yapılan yiyecek, içecek, temizlik maddeleri gibi eşyaların teslimi, serbest bölgedeki alıcılara yapıldığının ve serbest bölgeye vasıl olduğunun gümrük beyannamesi yerine serbest bölge işlem formu ile tevsik edilmesi halinde de ihracat istisnası kapsamında değerlendirilecektir.”* açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu hükümleri çerçevesinde kullanılan serbest bölge işlem formunun, serbest dolaşımda bulunan eşyanın serbest bölgelerdeki alıcılara tesliminde ihracat istisnasından yararlanılabilmesi bakımından tevsik edici belge olarak kullanılması mümkün bulunmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, Genel Yazı'daki "doğrudan bir üretimin girdisini oluşturmak" ifadesinde kastettiği ise, bir malın serbest bölgeden (Türkiye'ye veya yabancı bir ülkeye) gönderilmek üzere serbest bölgede bir işleme tabi tutulması veya serbest bölgeden gönderilecek başka bir malın üretiminde kullanılmasıdır. Dolayısıyla, serbest bölgeden çıkacak bir malın üretiminde girdi olarak kullanılmadığı için ilgili gümrük idaresince gümrük beyannamesi düzenlenmeyen hallerde de, söz konusu malların serbest bölgelere ihracında serbest bölge işlem formunun gümrük beyannamesi yerine tevsik edici belge olarak kullanılması mümkün bulunmaktadır (Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.09.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-25-38 Sayılı Özelgesi).

Örneğin, doğrudan bir üretimin girdisi olmaksızın serbest bölgede demirbaş olarak kullanılmak üzere gönderilen soyunma dolaplarının tesliminin serbest bölgedeki alıcılara yapıldığının ve serbest bölgeye vasıl olduğunun gümrük beyannamesi yerine serbest bölge işlem formu ile tevsik edilmesi halinde ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır (Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010-701-68-94 Sayılı Özelgesi).

## **2.2. Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura İle Yapılan Satışlara İlişkin İstisna (Bavul Ticareti Kapsamında Yapılan Satışlar)**

### **2.2.1. İstisnanın kapsamı**

Çeşitli nedenlerle ülkemize gelen yabancıların satın alarak yurt dışına mal götürmeleri, Kanunu'nun (11/1-b) maddesinde düzenlenen yolcu beraberliği eşya ihracatı istisnasının konusunu oluşturmaktadır. Bu tür bir alış-verişin turistlerin kendi ihtiyacı veya hediyelik amaçla götürdüğü mallarla sınırlı olması gerekmekte ise de, son yıllarda çevre ülkelerdeki ekonomik gelişmeler yolcu beraberliği ihracatının kişisel ihtiyaç ve hediyelik çerçevesinden çıkarak ticari bir hüviyete bürünmesine yol açmış, bu şekilde yapılan ticaret ise “Bavul Ticareti” olarak adlandırılmıştır (Özer,2014:175).

Bavul ticareti özellikle 1980’lerde dış ticaret rejiminin liberalleşmesinden sonra Türkiye’de ortaya çıkan bir tür dış ticarettir. Yolcu beraberliğinde getirilen eşya biçiminde yapılır. Küçük miktarlar üzerinden gerçekleştirilen, ülkenin normal dış ticaret rejimine tabi olmayan, dolayısıyla da resmi ithalatçı veya ihracatçı olmayı gerektirmeden yapılabilen, çoğunlukla kayıt dışı nitelik taşıyan bir ticarettir. Bavul ticareti hem ülkemize yabancı mal girişi, hem de ülkeden mal çıkışı şeklinde gerçekleştirilebilir. Örneğin Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti’nden yolcu beraberliğinde Türkiye’ye mal getirilip satılması bu ticaretin en eski uygulamalarından biridir. Ama Türkiye açısından asıl önem taşıyan bu ticaretin ihracata dönük olan yönüdür (Seyidoğlu,2002:54).

İhracat teslimleri KDV Kanunu'nun (11/1-a) maddesinde KDV’den istisna tutulmuştur. İhracat teslimleri esas itibarıyla, ihracata konu olan malların yurt dışına ya da serbest bölgeye vasıl olmaları veya yetkili gümrük antrepolarına konulmaları ile gerçekleşmektedir. Ancak KDV Uygulama Genel Tebliği, ayrıca bavul ticareti ya

da diğ er adıyla Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışların da 3065 sayılı Kanun'un (11/1-a) maddesi kapsamında KDV'den istisna olacağını belirtmiştir. Her ne kadar KDV Kanunu'nda, bavul ticareti kapsamında yapılan teslimlerin KDV'den istisna olduğ una ilişkin herhangi bir hüküm bulunmasa da Tebliğ 'de yapılan düzenlemeler ile bavul ticareti, ihracat teslimleri bakımından özel bir düzenleme olmuş ve bir takım özel şartlara tabi tutularak KDV'den istisna tutulmuştur.

#### **2.2.1.1. Bavul ticareti kapsamında satış yapabilecek olanlar**

Bağlı olduğ u vergi dairesinden "İstisna izin belgesi" alan mükellefler, bavul ticareti kapsamında satış yapabilecek olup, böylelikle Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapacakları satışlarını KDV hesaplamadan gerçekleştirebileceklerdir (KDV Genel Uygulama Tebliğ i,2014:II.A.1.2.1).

İstisna izin belgesi almak isteyenlerin;

- Gerçek usulde KDV mükellefi olması ve
- Haklarında "olumsuz rapor" yazılmamış olması,

gerekmektedir. Bu şartları taşıyan mükelleflerin yapacakları başvuru vergi dairesince değerlendirilerek durumu uygun görülenlere, ekte örneğine yer verilen "**EK-1:Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura İle İhracat İstisnası Kapsamında Yapılan Satışlara Ait İzin Belgesi**" verilecektir (KDV Genel Uygulama Tebliğ i,2014:II.A.1.2.1).

Bu bölüm kapsamında istisna izin belgesine sahip satıcıların ayrıca, Türkiye'de ikamet etmeyenlere 3065 sayılı Kanun'un (11/1-b) maddesi kapsamında KDV'yi tahsil ederek satış yapmaları da mümkündür(KDV Genel Uygulama Tebliğ i,2014:II.A.1.2.2).

#### **a. Gerçek usulde KDV mükellefi olanlar**

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1'inci maddesinde KDV'nin konusuna giren işlemler belirtilmiştir. Buna göre, söz konusu işlemleri gerçekleştirenlerin de KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Kanun, 8'inci maddesinde KDV mükelleflerini tek tek sayarak kimlerin KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerektiğini; 37'nci maddesinde ise tüm KDV mükelleflerinin gerçek usulde vergilendirileceklerini açıkça belirtmiştir. Bu doğrultuda, gerçek usulde KDV

mükellefiyeti tesis ettirmiş bulunanlar diğer şartların da varlığı halinde istisna izin belgesi alabilirler.

#### **b. Hakkında “olumsuz rapor” yazılmamış olanlar**

Bavul ticareti kapsamında satış yapabilmek amacıyla istisna izin belgesini alabilmek için gerekli olan bir diğer şart ise, başvuruda bulunan mükellef hakkında olumsuz rapor yazılmamış olmasıdır.

Olumsuz rapor, haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri ve/veya kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen tüm raporlar (vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, basit rapor gibi) olup, yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen raporlar ise “olumsuz rapor” olarak değerlendirilmemektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.E.1.6).

Yukarıda yer alan her iki şart taşımakta iken, hakkında olumsuz rapor yazılan mükelleflerin ise istisna izin belgeleri iptal edilmektedir. Olumsuz rapor, hakkında yazılan mükellefin KDV iade taleplerinin genel esaslar yerine özel esaslara göre yerine getirilmesine neden olmaktadır. Bu nedenle istisna izin belgesi iptal edilen mükelleflerin ayrıca, KDV iade talepleri de özel esaslara göre yerine getirilecek olup, bu mükelleflerin tekrar istisna izin belgesi almaları ancak KDV iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından genel esaslara dönmeleri halinde mümkün olabilecektir. “Özel esaslar” ile ilgili olarak detaylı bilgilere, Tez’in 6.8 bölümünde yer verilmiştir.

#### **2.2.1.2. İstisnanın şartları**

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin II.A.1.2.2 bölümünde, “Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura İle İhracat İstisnası Kapsamında Yapılan Satışlara Ait İzin Belgesi” alan mükellefler aşağıdaki şartların mevcudiyeti halinde KDV hesaplamadan işlem yapabilmektedirler.

a) Teslim, Türkiye’de ikamet etmeyen yabancı uyruklu alıcılara veya yurt dışında ikamet eden ve buna dair ilgili ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk uyruklu alıcılara yapılmalıdır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.2.2).

Söz konusu istisnadan, Türkiye’de ikamet etmeyen ve satın aldığı malı yurt dışına götüren Türk veya yabancı uyruklu alıcılar faydalanabilecektir.

Prensip olarak Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olmayanlar bu istisnadan faydalanabilir. Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan gerçek kişiler ise Türkiye’de mukim sayıldığından bu istisnadan faydalanamayacaktır. Ancak, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olmakla birlikte bir yabancı ülkede ikamet etmekte olduklarına dair o ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olanlar söz konusu istisnadan faydalanabilecektir (Uçmaz,2003). Yurt dışında çalışan Türk işçileri, 210 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile dar mükellef olarak kabul edilmiş olduklarından bu istisnadan faydalanabilecektir.

Sonuç olarak söz konusu istisnadan faydalanabilmenin temel kriteri yabancı ülkede ikamet ediyor olmaktadır. Yabancı ülkede ikamet eden herkes pasaportunu ibraz etmek suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Ayrıca, 5682 sayılı Pasaport Kanunu uygulamasına göre landing card da pasaport yerine geçen bir belge olarak kabul edildiğinden, landing carda dayalı olarak Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara istisna kapsamında mal teslim edilmesi de mümkün olabilecektir.

b) Satılan malların bedelleri toplamının 2.000 TL’nin üzerinde olması gerekir. Bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller dahildir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.2.2). Buna göre, bavul ticareti kapsamında KDV tahsil edilmeden satış yapılabilmesi için, satılan malların vergisiz bedellerinin toplamının 2.000 TL’nin üzerinde olması gerekmektedir. Bu tutarın altında yapılacak satışlarda diğer şartlar sağlanmış olsa da istisna kapsamında işlem yapılması mümkün olmayacağından, satış bedelleri üzerinden KDV hesaplanması da mecburi olacaktır.

c) 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli (I) sayılı listede yer alan mallar için bu kapsamda işlem yapılamaz (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.2.2).Buna göre, ÖTV Kanunu’na ekli I sayılı listede yer alan akaryakıt ve madeni yağ ürünlerinin bavul ticareti kapsamında KDV’den istisna olarak teslim edilmesi söz konusu olamayacaktır. Söz konusu mallara örnek olarak bazılarını şu şekilde sayabiliriz; benzin, motorin, denizcilik yakıtı, fuel oil, petrol gazları, doğal gaz, propan, bütan, biodizel, benzen, toluen, solvent nafta, white spirit,

hekzan, heptan, pentan, yağlama yağları, yağlama müstehzarları, spindle oil, light neutral, heavy neutral, bright stock, gazyağı vb.

### 2.2.1.3. Özel fatura

Bu kapsamdaki satışlarda, şekil ve muhtevası Gelir İdaresi Başkanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen ve ekte yer alan "**EK-2: Türkiye'de İkamet Etmeyenlere İhracat İstisnası Kapsamında Yapılan Satışlara Ait Özel Fatura**" kullanılmaktadır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.2.2).

Özel fatura beş nüsha olarak düzenlenir. Birinci nüshası alıcıya verilir. İki, üç ve dördüncü nüshalar malın gümrükten çıkışı sırasında onaylatılır. Beşinci nüsha ise satıcıda kalır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.2.2).

Satın alınan malların, özel fatura tarihini izleyen aybaşından itibaren üç ay içinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın uygun görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'na belirlenen gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılması ve bu malların gümrük bölgesinden çıktığını gösteren bu gümrük kapılarında onaylatılmış özel faturanın iki nüshasının gümrük görevlilerine teslim edilmesi, bir nüshasının ise çıkış tarihinden itibaren en geç bir ay içinde satıcıya intikal ettirilmiş olması gerekmektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.2.2).

Özel faturanın gümrükte satıcılar tarafından onaylatılması mümkün olduğu gibi, alıcılar tarafından veya kargo ile yapılan ihracatta taşıyıcı firma tarafından onaylatılması da mümkündür. Dolayısıyla Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar nedeniyle ihraç edilen malların bizzat alıcı beraberinde Türkiye'den çıkış zorunluluğu bulunmamaktadır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.2.2).

Bavul ticareti yapılabilecek gümrük kapıları, Gümrük Müsteşarlığı ile bu çerçevede yapılan değerlendirme sonucu yayımlanan 1997/1 sıra numaralı KDV İç Genelgesi'nde belirlenmiştir. Buna göre; istisnanın İstanbul, İzmir, Antalya, Samsun, Trabzon, Edirne ve Artvin illerindeki bütün gümrük kapılarından çıkarılacak mallar için uygulanacağı belirtilmiştir. Gümrük Müsteşarlığı daha sonra söz konusu uygulamanın Kırklareli Dereköy ile Tekirdağ Çorlu gümrük kapılarından çıkarılacak mallar içinde geçerli kılınmasını istemiş ve bu talep Maliye Bakanlığı'na da kabul edilmiştir. Gümrük Müsteşarlığı son olarak 30.12.2002 Tarih ve 29649 sayılı yazısıyla ve Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü çerçevesinde mülga 61 Seri No.lu Katma Değer

Vergisi Genel Tebliği kapsamında özel faturayla işlem yapmaya yetkili kılınan gümrük kapıları arasına İğdır ile Dilucu Gümrük Müdürlüğü'nü de dahil etmiştir.

### **2.2.2. İhracat (istisna) tutarının tespiti**

Düzenlenecek özel faturalarda Türk parası ya da yabancı para birimini kullanmakta mükellefler serbesttirler. TL olarak düzenlenen faturalar, satış bedelinin belirlenmesi hususunda herhangi bir soruna neden olmamaktadır. Bedelin döviz ile hesaplanması halinde ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesine göre, dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Lirası'na çevrilmesi gerekmektedir.

KDV'de ihracat istisnası ihracatın gerçekleştirildiği dönemde uygulandığından, ihracat faturası önceki bir tarihte düzenlense dahi, ihracat istisnasına ait bedeller faturanın düzenlendiği dönemin değil, malın fiilen yurt dışı edildiği (gümrük beyannamesinin kapanış tarihinin ait olduğu) dönemin KDV beyannamesi ile beyan edilmektedir. Bu husus, satış faturalarının düzenlendikleri vergilendirme dönemine ilişkin KDV beyannamesine dahil edilme ilkesinin de bir istisnası niteliğindedir. Bu doğrultuda, bavul ticareti kapsamında KDV'den istisna olarak yapılan satışlar ile bu satışlara ilişkin istisnanın özel faturanın düzenlendiği dönemde değil, Tebliğ'de belirtilen 3 aylık süre aşılmamak koşuluyla bu malların yurt dışı edildiği dönemin KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir (Engin,2014:176).

Buna göre, özel faturanın döviz cinsinden düzenlendiği hallerde, ihracat istisnasına ait bedeller malların fiilen ihraç edildiği günün yani özel faturanın gümrük müdürlükleri tarafından onaylandığı tarihin cari kurları ile Türk Lirası'na çevrilerek ve ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi ve ihracat bedelinin gümrük müdürlükleri onay tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanmış bulunan (onay tarihinde Resmi Gazete'de kurlar ilan edilmemiş ise onay tarihinden önceki ilk Resmi Gazete'de yayınlanmış bulunan) TCMB döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilmesi gerekmektedir.

**Örnek 4:** İstisna izin belgesi sahibi bir mükellef, 15.03.2015 tarihinde (1 \$=2,25 TL) bavul ticareti kapsamında özel fatura ile bir satış gerçekleştirmiş olup söz konusu fatura kapsamındaki mallar 19.04.2015 tarihinde (1 \$=2,45 TL) Karaköy Yolcu Salonu Gümrük Müdürlüğü'nden yurt dışına çıkarılmıştır. Bu durumda, ihracat bedelinin ve istisna tutarının malların gümrükten yurt dışına çıkarıldığı tarih olan

19.04.2015'deki kur olan 1\$=2,45 TL üzerinden Türk Lirasına çevrilerek beyan edilmesi gerekmektedir.

### **2.2.3. İstisnânın beyan edileceği dönem**

Bu kapsamda yapılan satışlar, onaylı özel faturanın satıcı firmaya intikal ettiği tarihi kapsayan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile tam istisna kapsamında beyan edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.2.3).

**Örnek 5:** İstisna izin belgesi sahibi bir KDV mükellefi (M), 22.01.2015 tarihinde bavul ticareti kapsamında özel fatura ile gerçekleştirdiği bir satıştan dolayı 5 nüsha olarak düzenlediği özel faturanın 4 nüshasını Türkiye'de ikamet etmeyen kişiye (K) vermiştir.

(K)'nin, bavul ticareti kapsamında satın aldığı malları Tebliğ hükümleri çerçevesinde en geç özel fatura tarihini izleyen aybaşından itibaren üç ay içinde yani, 30.04.2015 tarihine kadar Maliye Bakanlığı'nca belirlenen gümrük kapılarından yurt dışına çıkarması ve bu gümrük kapılarında onaylatılmış özel faturanın bir nüshasını ise çıkış tarihinden itibaren en geç bir ay içinde satıcıya intikal ettirmiş olması gerekmektedir.

(K), söz konusu malları 19.04.2015 tarihinde (1 \$=2,45 TL) Sarayburnu (Karaköy Yolcu Salonu) Gümrük Kapısı'ndan yurt dışına çıkararak, özel faturayı gümrük kapısında onaylamıştır. Bu durumda, (K)'nin onaylattığı özel faturanın bir nüshasını en geç 19.05.2015 tarihine kadar satıcıya intikal ettirmiş olması gerekmektedir. Böyle bir durumda, söz konusu özel faturanın onaylı örneği (M)'ye Nisan ayı içerisinde de Mayıs ayı içerisinde de intikal edebilir. (M), bavul ticareti kapsamında yaptığı satışı ve bu kapsamdaki ihracat istisnasını, bu faturanın kendisine intikal ettiği tarihi kapsayan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edecektir.

### **2.2.4. İstisnânın ve iadenin beyanı**

Bavul ticareti kapsamında yapılan satışlara ilişkin beyan, ilgili dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 322 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.2.3).

“Yüklenilen KDV” sütununa ise istisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren, Tez’in 2.6 bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak belirlenen KDV tutarı yazılır. Bu işlem nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesinin istenmemesi halinde ise, “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.2.3).

**Örnek 6:** Örnek 5’de, ihracat bedelinin 20.000 \$ ve yüklenilen KDV’nin de 5.000,00 TL olduğunu ve onaylı faturanın Mayıs ayı içinde satıcıya intikal ettiği düşünülürse, satıcının istisnaya ilişkin Mayıs ayı beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

İhracat bedeli; özel fatura kapsamındaki malların bedelinin gümrükte onaylandığı tarihin kurları üzerinden TL’ye çevrilecek olup 49.000 TL (20.000\$\*2,45 TL) olarak hesaplanmıştır.

**Çizelge 2.2:** Bavul Ticareti İstisnası Beyanı (Mayıs 2015 Dönemi)

İSTİSNALAR-DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER (KULAKÇIĞI)		
TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER (TABLOSU)		
İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	Yüklenilen Vergi
322- 11/1-a Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Teslimler	49.000,00	5.000,00

Ocak ayında teslim edilen söz konusu malların yarısının aynı ay içinde ihraç edildiğini ve onaylı özel faturanın Şubat ayı içinde, diğer yarısının da Şubat ayı içinde ihraç edildiğini ve onaylı özel faturanın Mart ayı içinde satıcıya ulaştığı düşünülürse, istisnanın şartlarının malların yarısı için Şubat ayında diğer yarısı için ise Mart ayında gerçekleştiği kabul edilecek ve söz konusu dönemlere ilişkin bavul ticareti istisnası beyanı; fatura bedelinin söz konusu malların ihraç edildikleri tarihin kurları üzerinden TL’ye çevrilmesi ve ihraç edilen malların yüklenilen KDV tutarlarının ayrı ayrı tespit edilmesi suretiyle Çizelge 2.2’de gösterildiği gibi yapılacaktır.

**2.2.5.İstisnanın tevsiki**

İstisna kapsamında gerçekleştirilen bavul ticareti, söz konusu istisnanın beyan edileceği beyannameye, gümrük kapısında onaylanan özel faturanın bir nüshası veya firma yetkililerince onaylı örneği ya da onaylı özel faturaların muhtevasını içerecek şekilde hazırlanan bir listenin eklenmesi suretiyle tevsik edilebilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.2.3).

## **2.2.6. Bavul ticareti kapsamında teslim edilen malların, belirtilen süre içerisinde yurt dışına ihraç edilememesi veya onaylı özel faturanın belirtilen süre içerisinde satıcıya ulaşmaması durumu**

Bavul ticareti kapsamında yapılan satışlar, onaylı özel faturanın satıcı firmaya intikal ettiği tarihi kapsayan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edildiğinden teslim konu malların belirtilen süre içerisinde yurt dışına çıkarılmaması veya onaylı özel faturanın belirlenen süre içerisinde satıcıya ulaşmaması halinde bu teslim ilişkin katma değer vergisinin hangi dönemde beyan edileceği, vergi ziyayı ve gecikme faizinin uygulanıp uygulanmayacağı konusunda mevzuatta bir açıklık bulunmamaktadır (Sağır,2014:129).

Bavul ticareti kapsamında teslim edilen bir malın Tebliğ'de belirtilen süreler içerisinde ihraç edilmemesi ya da ihraç edilse bile onaylı özel faturanın yine Tebliğ'de belirtilen süreler içerisinde satıcıya ulaşmaması hallerinde, yapılan satış işlemi artık bavul ticareti kapsamında gerçekleştirilen bir işlem olmaktan çıkmakta ve bir yurt içi teslimi haline dönüşmektedir. Bu durumda, satıcının gerçekleştirdiği teslim üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplaması ve hesapladığı bu KDV'yi beyan etmesi gerekecektir. Ancak böyle bir durumda, bu beyan hangi döneme ait KDV beyannamesi ile yapılacağı hususunda bir sorun karşımıza çıkmaktadır. Şöyle ki, teslimin yapıldığı dönem ile bavul ticaretinin şartlarının gerçekleşmediğinin tespit edildiği dönem birbirlerinden farklılık arz etmiş olacak ve bavul ticaretine ilişkin teslimin yapıldığı dönemde söz konusu işlem beyan edilmemiş olacaktır. Bu durumda, bavul ticaretine yönelik yapılan ancak daha sonradan gerekli şartların sağlanamaması nedeniyle yurt içi teslim dönen söz konusu teslim ilişkin vergiyi doğuran olay çoktan geçirilmiş olabilecektir. Böylesi bir durumda, yapılan bir teslimin 3-4 dönem gibi geç beyan edilmesi gündeme gelecektir. Bu durumun, satıcılar tarafından istismar konusu yapılabileceğini de göz önünde bulundurursak, vergi idaresinin konu ile ilgili olarak tereddütleri giderecek ve uygulamaya yön verecek bir düzenleme yapması gerekmektedir.

## 2.3. Hizmet İhracatı İstisnası

### 2.3.1. İstisnanın kapsamı

3065 sayılı Kanun'un (11/1-a) maddesine göre yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiş olup, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için de aynı Kanun'un (12/2) maddesinde aşağıdaki şartların varlığı aranmıştır.

- Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

Buna göre, hizmet sunulan kişinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin yurt dışında bulunması veya yurt içinde bulunan bir firmanın, yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubesinin olması ve yurt dışındaki bu müşterinin söz konusu hizmetten de yurt dışında faydalanması gerekmektedir. Bu iki şartın birlikte gerçekleşmesi durumunda ihracat istisnasından bahsedilebilecek olup, şartlardan birinin eksikliği durumunda ise hizmet ihracatı istisnasından bahsedilemeyecektir.

KDV Kanunu'nun 1'inci maddesinde "*Türkiye 'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir.*" ifadesi yer almakta ve verginin konusuna giren işlemler sayılmaktadır. Madde metninden anlaşılacağı üzere bir işlemin katma değer vergisine tabi olması için iki temel şart bulunmakta olup, ilk şart bu işlemin Türkiye'de yapılmış olmasıdır.

"*İşlemlerin Türkiye 'de yapılması*" ifadesi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde açıklanmış ve bir hizmetin Türkiye'de yapılmış olarak değerlendirilebilmesi için söz konusu hizmetin Türkiye'de yapılması ya da hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre, hizmet Türkiye'de yapılmışsa hizmetten hangi ülkede (ister yurt içinde ister yurt dışında) faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye'de yapılmış sayılacak; hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde ise, bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmışsa işlem Türkiye'de yapılmış sayılacak ve dolayısıyla bu hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Eğer, hizmet yurt dışında yapılmış ve hizmetten yine yurt dışında faydalanılmış olur ise, bu durumda, Türkiye’de yapılan bir işlem söz konusu olmadığından KDV’ye tabi olan bir işlemde de bahsedilemeyecektir.

Bu durumda, bir hizmetin hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilebilmesi için öncelikle bu hizmetin yurt içinde verilmesi gerekmektedir. Çünkü yurt dışında yapılan ve yine yurt dışında faydalanılan bir hizmetin KDV’ye tabi olamayacağı gerçeğini dikkate alırsak, hizmetin nerede yapılması gerektiği konusunda geriye bir tek ihtimal kalmakta, o da bu hizmetin mutlaka yurt içinde yapılması gerektiğidir.

Örneğin, yurt dışında yapılan müteahhitlik hizmetinden yine yurt dışında faydalanılması durumunda bu hizmet KDV’nin konusuna girmeyecektir. Bu müteahhidin yurt dışındaki inşaatı için Türkiye’de proje çizip yurt dışına gönderen mimarlık bürosunun faaliyeti ise KDV’nin konusuna girecek ve bu hizmetten yurt dışında faydalandığı için de hizmet ihracatı olarak değerlendirilebilecektir. Verginin konusuna girmeyen işlemlere ait yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılamayacağı (KDV Kanunu 30/a), hizmet ihracı istisnası kapsamına giren işlemlere ait yüklenilen KDV’nin ise indirim ve iade konusu yapılabileceği göz önüne alındığında, bu ayırımın çok önemli olduğu anlaşılmaktadır.

Her ne kadar hizmet ihracatı konusunda 2 şartın varlığı Kanun maddelerinde yer alsada zımni diyebileceğimiz 3’üncü bir şart kendisini göstermekte olup bu şart ise, söz konusu hizmetin Türkiye’de yapılmış olması gerektiğidir.

Yukarıda yapılan açıklamalar neticesinde; yapılacak bir hizmetin, KDV Kanunu’ndaki hizmet ihracatına ilişkin istisna uygulamasına konu olup olmadığının tespit edilebilmesi için öncelikle yukarıda yer alan şartların tam manasıyla kavranması ve de “hizmet” kavramının anlaşılması gerekmektedir.

#### **2.3.1.1. Hizmet**

Verginin konusunu teşkil eden işlemlerden bir diğeri olan hizmet, KDV Kanunu’nun (4/1) maddesinde; *“Teslim veya teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Kanun metninde hizmet dolaylı bir şekilde tanımlanmış ve hizmet sayılan bazı işlemler belirtilmek suretiyle maddede sayılan ve bunlara benzeyen işlemlerin de hizmet sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle hizmet belli bir tanım ve bilinen bazı işlemlerle sınırlandırılmayacak, ileride değişik bir şekilde ortaya çıkacak bazı işlemler de genel tanıma ve verilen örneklere göre hizmet olarak değerlendirilebilecektir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014;I.A.4).

### **2.3.1.2. Yurt dışındaki müşteri**

Yurt dışındaki müşterinin, ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubeleri ifade ettiğini “Mal İhracatı İstisnası” bölümünde belirtmiştik. Bu ifadeden hareketle hizmet ihracatı istisnası açısından yurt dışındaki müşteri sayılanları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

- İkametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar,
- Yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleri.

Dolayısıyla hizmet sunulan firmanın kanuni ve iş merkezinin bulunduğu yer, tek başına yeterli bir kriter değildir. Bir firmanın kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulursa dahi Türkiye’de kendi adına faaliyet gösteren şubesine yapılan bir hizmet söz konusu olduğunda, hizmet ihracatı istisnası kapsamında işlem yapılması mümkün değildir. Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan bir firmanın yurt dışında bulunan şubesine yapılan bir hizmet söz konusu olduğunda ise hizmet ihracatı istisnası kapsamında işlem yapılabilir.

### **2.3.1.3. Hizmetten yurt dışında faydalanılması**

Hizmet ihracatı istisnasından faydalanılabilmenin bir diğer şartı, söz konusu hizmetten yurt dışında faydalanılmış olmasıdır ki, bu husus uygulamada tereddüde düşülen bir durumdur. Çünkü hangi durumlarda hizmetten yurt dışında faydalanılmış olacağını belirleyen bir kriter bulunmamaktadır.

Her şeyden önce şunu ifade etmek gerekir ki hizmetten faydalanma şartına KDV Kanunu’nda yer verilmesinin asıl nedeni katma değer vergisinin destinasyon ilkesine dayanan bir vergi olmasıdır. Yani katma değer vergisi uygulamasında ulus ötesi bir ilke olarak mal ve hizmetler tüketildikleri yerde vergilenmekte, böylelikle ülkeler

arasında oluşabilecek çifte vergileme problemlerinin başlamadan önüne geçilmektedir (Buyruk ve İnelli,2012:64).

Hizmetten yurt dışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye’de yurt dışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurt dışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması, Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.2.1).

Malların nerede tüketildiklerinin tespit ve takibi; fiziksel hareketlerinin izlenebilmesi, maddi nitelikleri ve gümrükleme konu oluşları nedeniyle mümkündür. Ancak hizmetlerin nerede tüketime konu edildiklerini tespit edebilmek çoğu zaman mümkün olamamaktadır. Hizmetler nitelikleri gereği ithalata ve ihracata konu olamazlar. Çünkü mallardan farklı olarak hizmetlerin fiziki varlıkları söz konusu olmadığından, hizmetin ülke sınırlarını geçerek başka bir ülkeye ulaştığını fiilen tespit edebilmemiz imkan dahilinde değildir. Fiilen olmamakla birlikte hukuken bu tespit yapılması ise mümkündür ve aynı zamanda gereklidir (Şekdur,2001).

3065 sayılı KDV Kanunu’na göre hizmetlerin nerede tüketime konu edildiklerinin ve dolayısıyla vergiye tabi tutulacaklarının tespitinde “faydalanma” kriteri esas alınmaktadır. Zira herhangi bir hizmetin nerede tüketildiğini gösteren en güvenilir ölçüt söz konusu hizmetin sonuçlarından nerede yararlandığı bir başka ifade ile faydasından nerede istifade edildiğidir. Faydalanma ölçütü ister istemez bünyesinde bazı subjektif unsurları da barındırmaktadır (Buyruk ve İnelli,2012:64).

Bu nedenle KDV Genel Uygulama Tebliği de konuya açıklık getirmek amacıyla örnekler verilmesi yoluna gitmiş olup, Tebliğ’in II.A.2.1 bölümünde yer alan söz konusu örneklere aşağıda da yer verilmiştir.

**Örnek 7:** Türkiye'de mükellef (Z) Mühendislik Ltd. Şti., Ürdün'de bulunan bir firma ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Ürdün'de inşa edilecek bir tekstil fabrikası projesi çizimini yapmış ve buna ait bedeli tahsil etmiştir.

Bu hizmet, hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna olup, (Z) firması, düzenleyeceği faturada KDV hesaplamaz.

**Örnek 8:** Türkiye'de faaliyette bulunan (A) şirketi, Almanya'da yerleşik bir firma için, bu firmanın Türkiye'den satın aldığı tekstil ürünlerinin temin edilmesinde aracılık etmiş ve komisyon ücreti almıştır.

(A) şirketinin, bu komisyonculuk hizmeti, hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisnadır.

**Örnek 9:** Türkiye'de yerleşik olan ve seyahat acenteliği yapan (B) A.Ş., yurt dışında bulunan bir seyahat acentesinin gönderdiği turist grubuna konaklama, tur düzenleme ve yeme-içme hizmeti vermektedir. (B), söz konusu hizmeti karşılığında 25.000 TL almıştır. Türkiye'deki seyahat acentesi aldığı bu paranın 10.000 TL'lik kısmını, turist grubunun Türkiye'deki konaklama, yeme-içme gibi masraflarında kullanmıştır. Yaptığı bu masraflardan sonra kendisine 15.000 TL kalmıştır.

Bu durumda, (B), yabancı seyahat acentesine 15.000 TL'lik hizmette bulunmuş olup, bu hizmet KDV'den istisna olacaktır.

Ancak, (B) A.Ş.'nin turist grubuna Türkiye'de verdiği yeme-içme, konaklama gibi hizmetlerden Türkiye'de faydalandığından, bu hizmetler KDV'ye tabidir.

Bu mükellefin, yabancı seyahat acentesine verdiği söz konusu hizmetlere ait düzenleyeceği faturada, vergiden istisna tutulan hizmet bedeli ile vergiye tabi tutulacak hizmet bedelini ayrı ayrı gösterebileceği gibi, bu hizmetler için ayrı ayrı fatura düzenlemesi de mümkündür.

**Örnek 10:** Türkiye'de yerleşik olan ve aracılık faaliyetinde bulunan (A) şirketi, Japonya'da yerleşik bir firmanın mallarına Türkiye'de müşteri bulmaktadır.

Bu şirketin aracılık faaliyeti kapsamında yaptığı hizmetten Türkiye'de faydalanılmakta olup bahse konu hizmet ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmez. Faturanın yabancı firma adına düzenlenmiş ve hizmet bedelinin Türkiye'ye getirilmiş olması bu durumu etkilemez.

**Örnek 11:** Hollanda'da yerleşik bir firma Türkiye'den maden cevheri ithal etmektedir. Türkiye'de yerleşik (A) firması da söz konusu maden cevherinin sağlanması, kalite kontrolü, malın ihraç limanına kadar taşınması ve gemilere yüklenmesi gibi işleri yabancı firma adına yapmaktadır.

(A) firması, bu hizmetleri ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmekte ve bedelini Türkiye'ye getirmektedir.

Yurt dışındaki firmaların, Türkiye'den ithal edecekleri mallar ile ilgili olarak, Türkiye'den aldıkları hizmetlerden yurt dışında faydalanılmaktadır. Bu nedenle, (A) firmasının yaptığı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

**Örnek 12:** Irak'ta yerleşik bir firma, Irak'taki bir sulama projesini üstlenen (A) Türk firması hakkında, (B) Türk danışmanlık firmasından yeterlik araştırması yapmasını istemiştir.

(B) danışmanlık firması, bu hizmeti ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmiş ve karşılığını döviz olarak Türkiye'ye getirmiştir.

(A) firmasının hizmetinden yurt dışında faydalanılmakta olup (B) danışmanlık firmasının yaptığı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

**Örnek 13:** Türkiye'de mükellef (T) İnş. Taah. Ltd. Şti., Özbekistan'da yerleşik (X) firması ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Özbekistan'da inşa edilecek bir fabrikanın inşasında kullanılmak üzere gerek kendi mülkiyetinde bulunan gerekse kiralama yoluyla temin ettiği iş makinelerini kiralamıştır.

Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye'de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV'nin konusuna girmez. KDV'nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez.

**Örnek 14:** Türkiye'de mukim (Z) firması Almanya'da mukim (Y) firması ile yapmış olduğu sözleşme kapsamında yurt dışındaki kontrollü kredi kartı müşterilerine internet ortamında servis, destek, danışmanlık hizmeti vermektedir. Söz konusu hizmetlere ilişkin fatura Almanya'da mukim (Y) firması adına düzenlenmiş ve karşılığı döviz olarak Türkiye'ye gelmiştir.

(Z) firmasının hizmetinden yurt dışında faydalandığından, (Y) firmasına vermiş olduğu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

**Örnek 15:** Türkiye'de mukim (A) firması ABD'de yerleşik (B) firmasından yine ABD'de yerleşik finansal kiralama şirketi aracılığıyla 60 ay süreyle kiralamış olduğu uçakları Türkiye'ye getirilmeden Rusya'da yerleşik bir firmaya kiraya vermiştir.

Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye'de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV'nin konusuna girmez. KDV'nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez.

**Örnek 16:** Türkiye'de mukim (T) havayolu firması kendisine ait uçaklarla yurt dışındaki havayolu firmalarına kendi uçuş ekibinin denetimi ve yönetimi altında uçuş

saatine endeksli ücretlendirme yapılmak suretiyle yurt dışında uçuş hizmeti vermektedir.

(T) havayolu firmasının yurt dışındaki havayolu firmalarına yurt dışında vermiş olduğu uçuş hizmeti KDV'nin konusuna girmediğinden hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.

### **2.3.2. İstisnanın uygulanması bakımından özellik arz eden hizmetler**

Yapılan bazı hizmetler istisnaya konu oldukları veya olmadıkları bakımından tereddütlere neden olabilmektedirler. Bu bakımdan, KDV yönünden özellik arz eden söz konusu hizmetlere aşağıdaki başlıklarda kısaca yer verilmiş olup, bu hizmetlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda gerekli açıklamalar yapılmıştır.

#### **2.3.2.1. Yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen hizmetler**

Yabancı bayraklı gemilerin ve uçakların Türkiye içinde taşıma yapma hakkı bulunmamaktadır. Yabancı bayraklı gemilere Türkiye'de verilen tamir, bakım ve onarım hizmetlerinin yurt dışındaki bir müşteriye, yine yurt dışında faydalanılmak üzere yapılan bir hizmet olarak kabul edilmesi gerektiğinden, söz konusu hizmetlerin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Uluslararası taşımacılık yapan yerli gemilere ve uçaklara verilen tadil, bakım, onarım hizmetleri ise, hizmet ihracatı kapsamında değil KDV Kanunu'nun 13/a maddesi kapsamında KDV'den müstesnadır.

#### **2.3.2.2. Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler**

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 8'inci maddesinde serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaretin, dış ticaret rejimine tabi olduğu, serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

Serbest bölgeler özel muameleye tabi olsalar bile nihayetinde Türkiye Cumhuriyeti'nin birer bölgesidir. Dolayısıyla KDV Kanunu'nda bu yönde özel bir düzenleme olmadığı sürece, yurt içinden serbest bölgeye yapılan hizmetlerde genel hükümlere göre KDV uygulanması gerekmektedir. Bu konuda Kanun'un sadece (11/1-a) maddesiyle özel bir düzenleme yapılmış olup, serbest bölgedeki müşteriler

için yapılan fason hizmetler ihracat istisnası kapsamında vergiden istisna edilmiştir (Oktar,2013:111).

KDV Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddelerinin birlikte incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, malın serbest bölgeye vasıl olması ve buradaki alıcıya teslim edilmesi ihracat istisnası kapsamında değerlendirilirken, fason hizmetler hariç serbest bölgeye yapılan hizmet ifalarının ihracat sayılacağına dair bir düzenleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, fason hizmetler hariç Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır. Nitekim, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde de, Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetlerin hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmeyeceği, bu hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu açıklanmıştır (Sezer,2014b:168).

### **2.3.2.3. İthalat ve ihracat komisyonları**

Bazı hizmetlerde faydalanmanın nerede vuku bulduğu açıkça bellidir. Mesela Antalya'da bir otelde konaklayan yabancı bir şahsın konaklama hizmetinden Türkiye'de faydalandığı kuşkusuzdur. Fakat istifade yeri net olarak tespit edilemeyen bazı hizmetlerde ise KDV'nin hizmeti yapanın bulunduğu ülke tarafından mı yoksa müşterinin bulunduğu ülke tarafından mı alınacağı konusunda sorun vardır (Yılmaz,2011:141). Şüphesiz bu tür hizmetlerin başında ithalat (İthal edilen mallara ilişkin verilen hizmetler) ve ihracat (İhraç edilen mallara ilişkin verilen hizmetler) komisyonları gelmektedir.

Yurt dışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilemeyecek olup, KDV'ye tabi olacaktır. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir. Buna göre, yabancı firmaların Türkiye'den ithal ettiği (Türkiye'nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler de, söz konusu mallar yurt dışında tüketileceğinden, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilecektir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.2.1).

**Örnek 17:** Bir şirket tarafından ihraç edilecek olan işlenmiş tütünlerin ambalajlanmasına yönelik olarak yurt dışındaki firmaya Türkiye'de verilen hizmetler hizmet ihracına ilişkin olarak belirlenen şartların gerçekleşmesi kaydıyla hizmet

ihracı kapsamında değerlendirilerek KDV'den istisna tutulacaktır. Çünkü bu işlemde, yurt dışındaki bir müşteri için Türkiye'de verilen bir hizmet söz konusudur ve bu hizmetten yurt dışında faydalanılacaktır.

Serbest bölgedeki firmaların Türkiye'den ithal edecekleri mallarla ilgili aracılık hizmetleri konusunda ise farklı görüşler bulunmakla birlikte bunlardan idarenin de savunduğu görüşe göre; serbest bölgeye mal teslimleri ihracat sayılmakla birlikte, serbest bölgeye verilen hizmetler hizmet ihracatı kapsamına girmemektedir. Bu nedenle serbest bölgelerdeki firmalara Türkiye'den yapacakları ithalatla ilgili olarak verilen aracılık hizmetleri hizmet ihracatı kapsamına girmeyecektir (Vural,2012:1194).

#### **2.3.2.4. Sınır ötesi finansal kiralama**

Finansal kiralama işlemleri, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (1/1) maddesine göre hizmet kapsamında KDV'ye tabi bulunmaktadır. Bu işlemde vergiyi doğuran olay, kira bedellerinin tahakkuk ettiği dönemler itibariyle meydana gelmekte olup, KDV'nin kira bedellerinin tahakkuk ettirilmesi sırasında hesaplanması gerekmektedir.

Türkiye'den yurt dışına yapılan finansal kiralama işlemlerinde ise hizmetten yurt dışında faydalandığı açıktır. Dolayısıyla fatura söz konusu yabancı firma adına düzenlenmiş ise bu hizmet için ihracat istisnası uygulanabilecektir.

#### **2.3.2.5. Yurt dışına makine ve teçhizat kiralaması**

Türkiye'de yerleşik gerçek veya tüzel kişiler, işletmelerinde kayıtlı makine ve teçhizatları yurt dışındaki firmalara kiraya verebilmektedir. Bu tür kiralama işlemleri yurt dışında yerleşik kişi ve firmaların yanı sıra özellikle yurt dışında inşaat işi yapan firmalara iş makineleri kiralanması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Sezer,2013:103).

İş makineleri ve ekipmanlarının yurt dışına kiraya verilmesi işlemi, Türkiye'de yapılan veya Türkiye'de faydalanılan bir hizmet niteliğinde bulunmadığından KDV'nin konusuna girmeyecek olup, yapılan kiralama işlemi hizmet ihracatı olarak da değerlendirilemeyecektir.

### **2.3.2.6. “Uluslararası trafik sonlandırma” şeklinde verilen roaming hizmeti**

Türkiye’de bulunan telekomünikasyon şirketleri, yurt dışından Türkiye’ye yapılan uzak mesafe telefon ve kısa mesaj iletişimlerinde, yurt dışında faaliyette bulunan operatörlere "uluslararası trafik sonlandırma" hizmeti vermektedir. Daha açık bir ifadeyle, yurt dışında mukim telekomünikasyon şirketlerinin aboneleri, Türkiye’de mukim telekomünikasyon şirketlerinin kapsama alanında bulunan bir abone ile telekomünikasyon ağı aracılığıyla yaptıkları iletişimlerde, hizmet Türkiye’de mukim telekomünikasyon şirketleri tarafından sonlandırılmaktadır. Türkiye’de mukim telekomünikasyon şirketleri uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde gerçekleştirdikleri bu hizmetin bedelini hizmetten yararlanan kişinin abone olduğu yurt dışında mukim telekomünikasyon şirketine fatura etmekte ve tahsil etmektedir. Türkiye’de mukim telekomünikasyon şirketleri söz konusu hizmetle ilgili olarak, hizmetten yararlanan yurt dışında mukim telekomünikasyon şirketlerinin abonesi ile faturalama ve bedel tahsil etme yönlerinden bir bağlantı kurmamaktadır. Zira, hizmetten yararlanan kişiler kendisinin değil, yurt dışında mukim telekomünikasyon şirketinin abonesidir. Özetle, burada, hukuken "uluslararası trafik sonlandırma" hizmeti Türkiye’de mukim telekomünikasyon şirketi tarafından yurt dışında mukim telekomünikasyon şirketine karşı verilmektedir. Bu durumda, hizmetten yurt dışında mukim telekomünikasyon şirketi yararlanmış olmaktadır (Kartal,2009:40).

Yukarıdaki açıklamalara göre, yurt dışından Türkiye’ye yapılan uzak mesafe telefon görüşmeleri ve kısa mesaj iletme hizmetleri, yurt dışında mukim telekomünikasyon şirketlerinin abonelerine Türkiye’de verilmek kaydıyla, Türkiye’de mukim telekomünikasyon şirketleri tarafından yurt dışında mukim telekomünikasyon şirketlerine karşı yapılmış bir hizmet sayılacağından; bu hizmetler, katma değer vergisi yönünden hizmet ihracı sayılmakta ve hizmet ihracatı kapsamında KDV’den istisna tutulmaktadır (Kartal,2009:40).

Gelirler Genel Müdürlüğü, konuya ilişkin olarak vermiş olduğu 13.05.2005 Tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5311-2660-21120 Sayılı Özelgesi’nde; yurt dışından Türkiye’ye yapılan sonlandırma hizmetleri ile ilgili olarak, Türkiye’de mukim bir şirket tarafından yurt dışı operatörlere verilen "sonlandırma" hizmetinin Türkiye’de ifa edildiğinden katma değer vergisinin konusuna girdiği ancak, yurt dışında faydalanan bu hizmetin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi ve yurt

dışındaki operatöre düzenlenen faturada yer alacak tutar üzerinden katma değer vergisi hesaplanmaması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

### **2.3.3.İhracat (istisna) tutarının tespiti**

Hizmet ihracı nedeniyle düzenlenecek ihracat faturasında Türk parası ya da yabancı para birimini kullanmakta mükellefler serbesttirler. TL olarak düzenlenen faturalar, satış bedelinin belirlenmesi hususunda herhangi bir soruna neden olmamaktadır. Bedelin döviz ile hesaplanması halinde ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesine göre, dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Lirası'na çevrilmesi gerekmektedir.

Buna göre hizmet ihracatında vergiyi doğuran olay, hizmetin ifa edildiği tarihte meydana geleceğinden, ihracat istisnası da hizmetin ifa edildiği tarihi içeren dönemde uygulanacaktır. İhracat faturası farklı bir dönemde düzenlense dahi istisnaya ait bedeller hizmetin yapıldığı dönem beyannamesinde beyan edilecektir.

Buna göre, ihracat faturasının döviz cinsinden düzenlendiği hallerde, ihracat istisnasına ait bedeller hizmetin ifa edildiği günün cari kurları ile Türk Lirası'na çevrilecek ve ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

**Örnek 18:** 27.05.2015 tarihinde yapılan bir hizmetin faturası 02.06.2015 tarihinde döviz cinsinden düzenlenmiş olsun. Bu durumda, ihracat istisnasına ilişkin şartlar 27.05.2015 tarihinde vuku bulmuş olduğundan, istisnanın da Mayıs ayına ilişkin KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmekte olup, ihracat bedelinin de 27.05.2015 tarihindeki TCMB döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilmesi gerekecektir.

### **2.3.4.İstisnanın beyan edileceği dönem**

İhracat istisnası, hizmetin ifa edildiği vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.2.2). Yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetler, hizmetin ifa edildiği dönemde ihracat istisnası kapsamında beyan edilecek olup, fatura düzenleme tarihi, ödeme tarihi gibi hizmetin ifa edildiği tarihten farklı olabilecek tarihler, ihracat istisnasının hizmetin yapıldığı dönemde beyan edilmesi gerektiğini değiştirmeyecektir. Buna göre; faturanın hizmetin yapıldığı tarihten sonra düzenlenmesi durumunda, vergiyi

doğuran olay bakımından fatura düzenlenme tarihinin değil KDV Kanunu'nun 10/a maddesinin yani hizmetin ifa edildiği tarihin esas alınması gerekir.

### 2.3.5. İstisnanın ve iadenin beyanı

Hizmet ihracatına ilişkin beyan, yurt dışındaki müşteri için yapılan hizmetin tamamlandığı/ifa edildiği dönem beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 302 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır. Bu satırın, “Teslim ve Hizmet Tutarı” sütununa hizmetin bedeli girilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.2.2).

“Yüklenilen KDV” sütununa ise bu hizmetin bünyesine giren, Tez'in 2.6 bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak hesaplanan KDV tutarı yazılır. Bu işlem nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesinin istenmemesi halinde, “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.2.2).

**Örnek 19:** Örnek 18'de, hizmet ihracatı bedelinin 10.000 € olduğunu, 27.05.2015 tarihindeki kurun 1 €=2,95 TL olduğunu ve bu işlemle ilgili yüklenilen fakat indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin de 3.000,00 TL olduğunu düşünürsek mükellefin, hizmet ihracına ilişkin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır;

### Çizelge 2.3: Hizmet İhracatı İstisnası Beyanı (Mayıs 2015 Dönemi)

İSTİSNALAR-DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER (KULAKÇIĞI)		
TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER (TABLOSU)		
İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	Yüklenilen Vergi
302- 11/1-a Hizmet İhracatı	29.500,00	3.000,00

### 2.3.6. İstisnanın tevsiği

Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsiği edilir. Hizmet faturalarının firma yetkililerince onaylı fotokopilerinin veya dökümlerini gösteren listenin, istisnanın beyan edildiği dönemde beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde ilgili vergi dairesine ibrazı gerekir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.2.1).

Hizmet yurt dışındaki bir müşteri için veriliyor ve hizmetten de yurt dışında yararlanılıyor ise fatura ve benzeri belgenin de yurt dışındaki müşteri adına

düzenlenmesi gayet doğaldır ve istisnanın uygulanabilmesi bakımında da gereklidir (Menduh,2011:141). Faturanın yurt içindeki bir müşteri adına düzenlenmesi durumunda, hizmet yurt içindeki müşteriye verilmiş olacağından istisnanın uygulanması da mümkün olmayacaktır.

Yurt içindeki bir firmanın yurt dışındaki şubesine verilen hizmet karşılığında fatura, müşterinin Türkiye'deki kanuni ve iş merkezi adına düzenlenirse hizmet ihracatı istisnası kapsamında işlem yapılamayacaktır. Aynı şekilde yurt dışındaki müşteriye verilen hizmet karşılığında fatura müşterinin Türkiye'deki şubesi adına düzenlenirse yine istisna hükümlerinden yararlanılamayacağı açıktır.

Yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmet, bedelinin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edilecektir. Dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden belge, iade taleplerinin yerine getirilmesinde aranan bir belge olup, bu belgenin ihracat istisnasından faydalanmak için tevsiki şart değildir. Bu nedenle, istisnanın beyanı için hizmete ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olması zorunlu değildir. Ancak, bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmez (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.2.2).

## **2.4. Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetlere İlişkin İstisna**

### **2.4.1. İstisnanın kapsamı**

Serbest bölgeler bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte, serbest bölgeler ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret dış ticaret rejimine tabidir. Ancak, Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 30'uncu maddesinde, Türkiye'den serbest bölgelere gönderilecek malların dış ticaret rejimine tabi olduğu ve bu rejime göre ihraç edilmiş sayılacağı belirtilmiş olmasına rağmen Türkiye'den serbest bölgeye verilen hizmetlerin ihracat kapsamında değerlendirilmesi gerektiği konusunda herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

3065 sayılı KDV Kanunu da Türkiye'den serbest bölgelere gönderilen malları, yukarıda yer alan yönetmelik hükümleri ile paralellik göstererek ihracat istisnası

uygulamasına konu etmiş fakat, Türkiye’den serbest bölgelere verilen hizmetleri (serbest bölgelerin, Türkiye’nin siyasi sınırları içinde bulunması nedeniyle) ihracat istisnası kapsamına dahil etmemiştir. Buna göre Türkiye’den serbest bölgeye yönelik olarak yapılan hizmetler genel esaslara göre vergiye tabi olacaktır.

Türkiye’den serbest bölgelere verilen hizmetlerin 3065 sayılı Kanun’da düzenleme olmaksızın hizmet ihracı kapsamında değerlendirileceğini söylemek mümkün değildir. Çünkü, bir işlemin KDV’den istisna tutulabilmesi için KDV Kanunu’nda bu yönde bir hüküm bulunması gerekmektedir. Kanun koyucunun iradesi dışında yorum yoluyla işlemlerin istisna kapsamına alınması veya istisna kapsamından çıkarılması söz konusu değildir (Ersan,2014:49).

Serbest bölgede faaliyet gösteren müşteriler için yapılan fason hizmetlere uygulanan KDV’nin, serbest bölgedeki müşteriler tarafından indiriminin ve bu mükelleflere iadesinin mümkün olmadığı gerçeğinden hareketle, bir maliyet unsuru haline gelen bahse konu KDV tutarlarının ihracat maliyetini arttırıcı etkisinin önlenmesi amacıyla serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason işler istisna kapsamına alınmıştır (Kızılot,2012:633).

3065 sayılı KDV Kanunu’nun (11/1-a) maddesinde yer alan düzenleme ile, serbest bölgedeki müşteriler için yapılabilecek hizmetler içerisinde sadece “fason hizmetler” olarak ifade edilen hizmetler KDV’den istisna tutulmuş ve fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılabilmesi için de Kanun’un (12/3) maddesinde bir takım şartlara yer verilmiştir. Bu şartlara aşağıda yer verilmiştir;

- Fason hizmet, serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalı ve
- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılmalıdır.

Ayrıca, söz konusu şartlara ilaveten, ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmiş olması gerekir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.4.1). Bu bakımdan, yukarıdaki şartları taşıyan ve serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetlerin KDV Kanunu’nun (11/1-a) maddesinde yer alan istisna hükümlerine tabi olabilmesi için bu hizmetlerin mutlaka Türkiye’de verilmesi gerekmekte olup serbest

bölgeler içinde verilecek fason hizmetler için ise söz konusu istisna hükümlerinin uygulanması mümkün olmayacaktır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan alıcılar hakkında detaylı açıklamalara “Mal İhracatı İstisnası” bölümünde yer vermiştik. Buna göre serbest bölgedeki müşterileri, söz konusu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişi alıcılar olarak tanımlayabiliriz. Serbest bölgedeki müşteri ifadesinden, sadece kanuni ve/veya iş merkezi bu bölgelerde bulunan gerçek ve tüzel kişileri değil, yurt içinde veya yurt dışında faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişilerin bu bölgelerde faaliyet gösteren şubelerini de anlamak gerekmektedir. Bu durumda, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan bir kurumun serbest bölgede faaliyet gösteren bir şubesi, istisnanın uygulanmasında serbest bölgedeki müşteri olarak dikkate alınabilecekken kurumun merkezi serbest bölgedeki müşteri tanımına dahil edilemeyecektir.

İstisnanın uygulanmasında anlaşılması gereken bir diğer önemli husus ise fason hizmettir. Fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığında belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesidir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.4.1).

Buna göre, serbest bölgeden yurt içine gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurt içinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen hizmetler, fason hizmet olarak değerlendirilebilecek ve istisna kapsamında alınabilecektir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.4.1). Burada önemli olan husus, ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden yurt içine gönderilmesi ve söz konusu ana madde ve malzemelerin yurt içinde işlenmesi sonrası üretilen (fason hizmete konu olan) malın yeniden serbest bölgeye gönderilmiş olmasıdır. Aksi takdirde, ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden gönderilmemesi ya da gönderilmiş olsa da fason hizmete konu olan malın yeniden serbest bölgeye gönderilmemesi durumunda istisna kapsamında verilmiş olan bir fason hizmetten bahsedilemeyecektir.

Fason hizmetler dışında, Türkiye’den serbest bölgelerde faaliyet gösterenlere yapılan hizmetler 3065 sayılı Kanun’un 1’inci maddesi çerçevesinde KDV’ye tabidir ve istisna uygulamasına konu değildir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.4.1).

Ayrıca hizmet türü ne olursa olsun (fason hizmet de dahil), serbest bölgeler içinde yapılan hizmetler KDV Kanunu'nun "Diğer İstisnalar" başlıklı (17/4-i) maddesinde yine KDV'den istisna edilmiş, fakat söz konusu maddede yer alan istisna hükümleri ihracat istisnası hükümlerine tabi olmadığından, istisna nedeniyle yüklenilen KDV de indirim ve iade konusu yapılamamaktadır. Yani Kanunu'nun (17/4-i) maddesi kapsamında serbest bölgede verilen hizmetlerin istisna edilmiş olması hususunu KDV Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddelerinde yer alan ihracat istisnasına yönelik hükümler ile karıştırmamak gerekmektedir.

Örneğin; serbest bölgede tekstil imalatı işi yapan bir firmanın Türkiye'deki çeşitli firmalara veya serbest bölgede faaliyette bulunan diğer firmalara serbest bölgede yaptığı fason hizmetler Kanunu'nun 1 ve 6'ncı maddeleri kapsamında KDV'ye tabi olacak ancak, Kanun'un (17/4-i) maddesi kapsamında istisna olacaktır. Söz konusu istisna hükmü çerçevesinde yüklenilen KDV'nin ise Kanun'un (30/a) maddesi nedeniyle indirim ve iadesi mümkün olmayacaktır. Ancak, serbest bölgeden Türkiye'ye gönderilen ana madde ve malzemelerin yurt içinde bulunan firmalarca çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler ise KDV Kanunu'nun (11/1-a) maddesi gereğince KDV den istisna olacak ve bu istisna hükmü çerçevesinde yüklenilen KDV ise indirim ve iadeye konu olabilecektir.

#### **2.4.2. İhracat (istisna) tutarının tespiti**

Serbest bölgelere verilen fason hizmet nedeniyle düzenlenecek ihracat faturasında Türk parası ya da yabancı para birimini kullanmakta mükellefler serbesttirler. TL cinsinden düzenlenen faturaların, satış bedelinin belirlenmesi hususunda herhangi bir soruna neden olmamakta ancak, bedelin döviz ile hesaplanması halinde ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesine göre, dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Lirası'na çevrilmesi gerekmektedir.

Hizmet ihracatında vergiyi doğuran olayın, hizmetin ifa edildiği tarihte meydana geleceğinden, ihracat istisnasının da hizmetin ifa edildiği tarihi içeren dönemde uygulanacağını hizmet ihracatı ile ilgili bölümde belirtmiştik. Ancak, Türkiye'den serbest bölgeye verilen fason hizmetlerinin fason hizmete konu olan malların serbest bölgeye vasıl olduğu tarihte beyan edilmesi gerektiğinden, fason hizmet farklı bir tarihte tamamlanmış ya da faturası yine farklı bir tarihte düzenlenmiş olsa da

istisnaya ait bedeller fason hizmete konu olan malların serbest bölgeye vasıl olduğu dönem beyannamesinde beyan edilecektir.

Buna göre, fason hizmet faturasının döviz cinsinden düzenlendiği hallerde, ihracat istisnasına ait bedeller fason hizmete konu malların serbest bölgeye vasıl olduğu günün cari kurları ile Türk Lirası'na çevrilecek ve ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

### **2.4.3. İstisnanın beyan edileceği dönem**

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetlere yönelik istisna, fason hizmetin tamamlanmış ve serbest bölgedeki müşteriye faturanın düzenlenmiş olması şartıyla, fason hizmete konu malın gümrük bölgesinden çıkarak serbest bölgeye vasıl olduğu vergilendirme döneminde (gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belgede malın serbest bölgeye vasıl olduğunu gösteren tarihi içine alan dönemde) uygulanır ve bu vergilendirme dönemine ait beyanname ile beyan edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.4.2).

Bu bakımdan, serbest bölgelere verilen fason hizmetlerde vergiyi doğuran olayın tespiti açısından, verilen hizmetin bittiği tarih, fatura düzenleme tarihi ya da başka bir tarih dikkate alınmamaktadır. Fason hizmet faturasının malın serbest bölgeye vasıl olduğu dönemden önceki dönemde düzenlenmiş olması istisnanın fatura tarihini içine alan dönemde beyanını gerektirmez. Hizmet, fason hizmete konu mallar üzerinde gerekli işlemler bitirilerek bu malların sahibine teslim edildiği yani bu malların serbest bölgeye vasıl olduğu tarihte sona ermektedir. Buna göre yurt içinden serbest bölgelere verilen fason hizmette vergiyi doğuran olay, fason hizmete konu olan maddelerin çeşitli işlemlere tabi tutulması sonrası elde edilen mamul veya yarı mamulün Türkiye gümrük bölgesinden çıkarak serbest bölgeye vasıl olduğu tarih itibariyle meydana gelmektedir.

**Örnek 20:** Türkiye'den serbest bölgeye verilen bir fason hizmetin 22.02.2015 tarihinde tamamlandığı, fason hizmete ilişkin faturanın 27.02.2015 tarihinde düzenlendiği ve fason hizmete konu malların 02.03.2015 tarihinde gümrük bölgesinden geçerek serbest bölgeye vasıl olduğu bir durumda; Türkiye'de fason hizmeti veren mükellef, bu hizmete (istisnaya) ilişkin beyanını malların gümrük bölgesinden geçerek serbest bölgeye vasıl olduğu tarihi içine alan dönemde yani örnekte olduğu gibi Mart ayında, 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir.

Faturanın Şubat ayı içerisine düzenlenmiş olması, istisnanın Mart ayına ilişkin beyanname ile beyan edilmesini engellemeyecektir.

#### 2.4.4. İstisnanın ve iadenin beyanı

Türkiye’den serbest bölgeye verilen fason hizmetlere ilişkin beyan, ilgili dönem beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 316 kod numaralı satır kullanılmak suretiyle yapılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.4.2).

“Yüklenilen KDV” sütununa ise istisna kapsamındaki hizmetin bünyesine giren, Tez’in 2.6 bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak belirlenen KDV tutarı yazılır. Bu işlem nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesinin istenmemesi halinde, “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.4.2).

**Örnek 21:** Örnek 20’de, fason hizmet bedelinin 200.000 € olduğu, 02.03.2015 tarihindeki kurun 1€=2,70 TL olduğu ve yüklenilen fakat indirim konusu yapılamayan KDV’nin de 40.000,00 TL olduğu düşünülürse, mükellefin istisnaya ilişkin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

#### Çizelge 2.4: Fason Hizmet İhracatı İstisnası Beyanı (Mart 2015 Dönemi)

İSTİSNALAR-DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER (KULAKÇIĞI)		
TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER (TABLOSU)		
İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	Yüklenilen Vergi
316- 11/1-a Serbest Bölgedeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler	540.000,00	40.000,00

#### 2.4.5. İstisnanın tevsiği

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetler, fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurt içine, yurt içinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge ve fason hizmete ilişkin olarak serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenen satış faturaları ile tevsiğ edilir. Bunlar (iade talep edilsin edilmesin), istisnanın beyan edildiği beyannamenin verilme süresine kadar bağlı olunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.4.3).

Gümrük beyannamesi veya yerine geçen belgenin onaylı örneği ibraz edilebileceği gibi, bunların bilgilerini ihtiva eden bir liste de verilebilir. Aynı şekilde tevsiğ için

satış faturaları veya fotokopisi yerine satış faturalarına ilişkin bilgileri ihtiva eden firma yetkililerince onaylı bir listenin ibrazı da mümkündür (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.4.3).

Faturanın, gümrük beyannamesinin kapanma tarihinden önce düzenlenmiş olması kaydıyla, beyannamenin açılma tarihinden sonra düzenlenmiş olması istisna uygulamasına engel teşkil etmez (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.4.3).

## **2.5. Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Türkiye’de Verilen Roaming Hizmetlerine İlişkin İstisna**

### **2.5.1. İstisnanın kapsamı**

“Roaming”, İngilizce bir sözcük olup kelime anlamı “dolaşım” demektir. Roaming, basitçe bir cep telefonu operatörünün geçici bir süre için bir başka operatörün altyapısını kullanarak müşterilerine hizmet sunması anlamına gelmektedir. Yurt dışındaki müşteriler Türkiye’ye geldiklerinde kendi ulusal şebekelerinin anlaşmalı olduğu şebekenin hizmetlerinden faydalanmaktadırlar (Tolu,2010:152).

Uluslararası roaming, aboneli bulunduğunuz GSM servis sağlayıcısının anlaşmalı olduğu yabancı şirketlere bağlı olarak, başka bir ülkeye gittiğinizde o yabancı GSM servis sağlayıcısının geçici bir üyesiymiş gibi onun linkleri üzerinden kendi servis sağlayıcınıza ulaşmanızı ve böylece yurt dışında cep telefonunuzu kullanmanızı sağlayan sistemdir (Uysal,2006).

Roaming hizmetlerinde, hizmeti veren Türkiye mukimi şirket olmakla birlikte, bu şirket hizmeti uluslararası roaming anlaşması çerçevesinde yurt dışında mukim telekomünikasyon şirketine vermektedir. Esasında, doğrudan yurt dışında mukim telekomünikasyon şirketinin abonesine verilen bu hizmeti, yurt dışında mukim telekomünikasyon şirketi Türkiye mukimi telekomünikasyon şirketinden satın alarak abonelerine vermiş olmaktadır. Kısaca hukuki olarak Türkiye mukimi telekomünikasyon şirketi, yurt dışında mukim telekomünikasyon şirketine Türkiye’de hizmet vermektedir. İşlemin aktörlerinden hizmet veren şirket Türkiye’de, hizmet alan şirket yurt dışında, Türkiye’de mukim telekomünikasyon şirketi aracılığıyla sunulan hizmetten yararlanan (hukuki olarak hizmeti yurt dışında mukim olup aboneli bulunduğu şirketten alan) kişi hizmetin gerçekleştiği sırada Türkiye’dedir. Fatura ise Türkiye mukimi telekomünikasyon şirketi, tarafından yurt

dışında mukim telekomünikasyon şirketi adına düzenlenerek bedeli tahsil edilmektedir (Kartal,2009:41).

Uluslararası roaming hizmeti, mahiyeti itibariyle esasında hizmet statüsündedir. Yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetlerinin ifa ve faydalanma yerlerine bakıldığında ise söz konusu hizmet, Türkiye’de verilmekte ve bu hizmetten yine Türkiye’de faydalanılmaktadır. Böyle bir durumda ise, roaming hizmetinin hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilmesi ve de istisnaya tabi tutulması mümkün değildir.

Yurt dışındaki GSM operatörlerinin verdiği roaming hizmetlerinde KDV uygulanmazken ülkemizde faaliyet gösteren operatörlerin yurt dışındaki operatörlerin abonelerine Türkiye’de verdiği hizmetlerden vergi alınmasının rekabeti bozduğu gerekçe gösterilerek bu hizmetler, 4842 sayılı Kanunu’nda yapılan özel bir düzenleme ile 01.05.2003 tarihi itibariyle katma değer vergisi uygulaması bakımından ihracat istisnası kapsamına alınmıştır (Kızılot,2012:633)

3065 sayılı Kanun’un (11/1-a) maddesine göre, uluslararası roaming anlaşmaları kapsamında yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetleri, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak kaydıyla KDV’den istisnadır.

Buna göre, roaming hizmetlerinin katma değer vergisi istisnası kapsamında işlem görebilmesi için;

- roaming hizmetlerinin, uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde verilmesi,

- istisnanın, roaming hizmetinin verildiği ülke tarafından da Türkiye operatörlerine tanınmakta olması, yani istisnasının karşılıklı olması

gerekmektedir.

Söz konusu istisna roaming anlaşması kapsamındaki bütün haberleşme ve iletişim hizmetleri bakımından geçerlidir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.3.1).

**Örnek 22:** (A) Roaming A.Ş. kablosuz erişim sistemini dolaşıma açarak hem Türkiye’deki kullanıcıların yurt dışında, hem de yabancı kullanıcıların Türkiye içerisinde internet erişimini sağlamaktadır. Firma, İngiltere’de mukim (B)’ye Türkiye’ye geldiğinde yurt dışındaki abonelik bilgileri ile internet erişiminden

faydalanmasını sağlamak ve (B)'ye verilen erişim hizmetine ait bedeli İngiltere'deki anlaşmalı (C) Roaming Şirketine fatura etmektedir.

(A) tarafından, İngiltere'deki anlaşmalı roaming firmasına uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde Türkiye'de verilen söz konusu roaming hizmeti, karşılıklı olmak kaydıyla, KDV'den istisna olacağından (C)'ye düzenlenecek faturada KDV hesaplanmayacaktır.

### **2.5.2.İhracat (istisna) tutarının tespiti**

Uluslararası roaming hizmeti nedeniyle düzenlenecek ihracat faturasında Türk parası ya da yabancı para birimini kullanmakta mükellefler serbesttirler. TL olarak düzenlenen faturalar, satış bedelinin belirlenmesi hususunda herhangi bir soruna neden olmamaktadır. Bedelin döviz ile hesaplanması halinde ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesine göre, dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Lirası'na çevrilmesi gerekmektedir.

Hizmet ihracatında vergiyi doğuran olayın, hizmetin ifa edildiği tarihte meydana geleceğinden, ihracat istisnasının da hizmetin ifa edildiği tarihi içeren dönemde uygulanacağını hizmet ihracatı ile ilgili bölümde belirtmiştik. Ancak, uluslararası roaming hizmetlerine ilişkin istisna, hizmete ilişkin faturanın düzenlendiği dönem beyannamesi ile beyan edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.3.1). Bu nedenle, roaming hizmeti farklı bir dönemde verilmiş olsa dahi istisnaya ait bedeller faturanın düzenlendiği dönem beyannamesinde beyan edilecektir.

Buna göre, ihracat faturasının döviz cinsinden düzenlendiği hallerde, ihracat istisnasına ait bedeller ihracat faturasının düzenlendiği günün cari kurları ile Türk Lirası'na çevrilecek ve ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

**Örnek 23:** Türkiye'de mükellef bir GSM şirketi tarafından, 29 Eylül 2015 -02 Ekim 2015 tarihleri arasında bir yurt dışı operatörünün muhtelif kullanıcılarına verilen muhtelif sayı ve sürelerdeki uluslararası roaming hizmetlerinin faturası 05.10.2015 tarihinde döviz cinsinden düzenlenmiştir. Bu durumda, ihracat istisnasına ilişkin şartlar 05.10.2015 tarihinde vuku bulmuş olacağından istisnanın da Ekim ayına ilişkin KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmekte olup, ihracat bedelinin 05.10.2015 tarihindeki kur üzerinden Türk Lirasına çevrilmesi gerekecektir.

### **2.5.3. İstisnanın beyan edileceği dönem**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (231/1-5) maddesinde faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükmüne yer verilmiştir. Buna göre; faturanın hizmetin yapıldığı tarihten sonra düzenlenmesi durumunda, dönem kaymalarının gerçekleşmesi halinde vergiyi doğuran olay bakımından fatura düzenlenme tarihinin değil hizmetin ifa edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir. Nitekim "Hizmet İhracatı İstisnası" ile ilgili bölümde de, bu paragrafta yer alan açıklamalara paralel açıklamalara yer verilmiştir.

Ancak KDV Genel Uygulama Tebliği'nde, uluslararası roaming hizmetlerine ilişkin istisnanın hizmete ait faturanın düzenlendiği dönem beyannamesi ile beyan edileceği belirtilmektedir. Buna göre, roaming hizmetinin verildiği tarih ile fatura düzenleme tarihinin farklı olması, söz konusu istisnanın faturanın düzenlendiği dönemde beyan edilmesi gerektiğini değiştirmeyecektir.

Uluslararası roaming hizmetinin, "hizmet" kapsamında olması nedeniyle söz konusu roaming hizmetlerinde de vergiyi doğuran olay, KDV Kanunu'nun (10/a) maddesine göre hizmetin gerçekleştiği tarihte vuku bulmaktadır. Ancak, Tebliğ'de yapılan düzenleme ile istisnanın uygulanacağı dönem olarak faturanın düzenlenme tarihinin esas alınması gerektiği belirtilmiştir. Bu durum ise hizmetin, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte beyan edilmesini ancak henüz istisnanın tevsikine ilişkin faturanın düzenlenmemiş olması nedeniyle KDV'ye tabi tutulmasını, faturanın düzenlendiği tarihin içinde bulunduğu dönemde ise söz konusu istisnanın tevsik edilerek istisna hükümlerinin uygulanması gerektiği gibi bir sonucu doğurabilmektedir. Bu durumun roaming hizmetini veren mükelleflere getireceği zorluklar göz önünde bulundurularak, uluslararası roaming hizmetlerinin de, istisnaya yönelik Tebliğ'de yer alan açıklamalara paralel bir şekilde fatura düzenleme tarihinde beyan edilmesi doğru ve yerinde olacaktır.

### **2.5.4. İstisnanın ve iadenin beyanı**

Uluslararası roaming hizmetlerine ilişkin beyan, ilgili dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 303 kod numaralı satırı kullanılarak yapılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.3.2).

“Yüklenilen KDV” sütununa ise istisna kapsamındaki hizmetin bünyesine giren, Tez’in 2.6 bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak belirlenen KDV tutarı yazılır. Bu işlem nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesinin istenmemesi halinde, “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.3.2).

**Örnek 24:** Örnek 23’deki uluslararası roaming hizmetlerinin bedelinin 50.000 \$ olduğu, 05.10.2015 tarihindeki kurun 1 \$=2,65 TL olduğu ve bu işlemle ilgili yüklenilen fakat indirim yoluyla giderilemeyen KDV’nin de 15.000 TL olduğu düşünülürse, mükellefin uluslararası roaming hizmeti ihracına ilişkin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır;

**Çizelge 2.5:** Uluslararası Roaming Hizmeti İstisnası Beyanı (Ekim 2015 Dönemi)

İSTİSNALAR-DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER (KULAKÇIĞI)		
TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER (TABLOSU)		
İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	Yüklenilen Vergi
303- 11/1-a Roaming Hizmetleri	132.500,00	15.000,00

### 2.5.5. İstisnanın tevsiki

Roaming istisnası, yurt dışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Ayrıca, ilgili ülke itibarıyla karşılıklılığın varlığına ilişkin olarak, yurt dışındaki müşteri tarafından ilgili ülke resmi makamlarından alınan belgenin de ibrazı gerekir. Söz konusu belgeler, ilgili dönem beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde vergi dairesine verilerek işlem tevsik edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.3.3).

## 2.6. İade Edilecek KDV’nin Tespiti

### 2.6.1. İstisna edilmiş işlemlerde indirim

Vergi uygulamaları bakımından istisna, esas itibarıyla vergilendirilmesi öngörülen bir konunun, işlemin veya nesnenin kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılması olarak ifade edilmektedir. Yani, kanun gereği vergiye tabi tutulması gereken bir konunun ya da işlemin yine kanun gereği vergilendirilmemesi anlamına gelmektedir.

Bu bakımdan Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (11/1-a) maddesinde yer alan istisna hükmü, madde kapsamındaki teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi tutulmayacağını

ifade etmektedir. Yani maddede yer alan teslimleri ve hizmetleri önceki bölümde belirtilen şartlar dahilinde yerine getirenler, söz konusu işlemler üzerinden KDV hesaplamayacaklardır.

Bilindiği üzere KDV, vergi indirim mekanizmasına dayanan bir vergilendirme şekline sahiptir. KDV'nin genel işleyişinde, yapılan alımlar veya giderler nedeniyle ödenen KDV daha sonra hesaplanacak olan KDV'den indirilebilmekte, indirilemeyen kısmın indirim hakkı ise daha sonraki dönemlere devredebilmektedir. Ancak, Kanun'un 30'uncu maddesinde vergi indirimine imkân tanınmayan bazı haller sayılmış olup, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmetin ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılmayacağı mezkur maddenin (a) bendinde hükme bağlanmıştır. Buna göre, teslimi ve ifası katma değer vergisinden istisna edilmiş işlemlere ilişkin olarak alış ve gider belgelerinde gösterilen katma değer vergisi için indirim mekanizması işletilmeyecektir.

Yani indirimin ilk şartı, mükellefin vergiye tabi işlemler üzerinden bir KDV hesaplamış olmasıdır. Buna göre, mükellef vergiye tabi bir işlem (teslim ve hizmet) yapmamış veya vergiye tabi bir işlem yapmış ancak istisna uygulaması nedeniyle herhangi bir KDV hesaplamamış ise indirim mekanizması çalışmayacaktır (Aslan ve Şentürk,2012:271,272).

Bu nedenle, KDV'den istisna edilmiş işlemleri yapanlar bu işlemler için yükledikleri KDV'leri vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV'den indirememektedirler. Ancak, bu yasaklayıcı hükmün istisnası olarak bilinen ve söz konusu yüklenen KDV'lerin bazı durumlarda indirimine ve hatta iadesine imkan tanıyan, "İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim" başlıklı Kanun'un 32'nci maddesi bulunmaktadır. Bu maddeye göre, Kanun'un 11'inci maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladığı KDV'den indirilebilecek, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması halinde indirilemeyen KDV, Maliye ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunabilecektir.

Kanun'un (30/a) fıkrası ile birlikte 32'nci maddesinde yer alan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, KDV Kanunu'nda yer alan istisnalar, tam istisna ve kısmi istisna olarak sınıflandırılmıştır. Kısmi istisna kapsamında değerlendirilen teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim ve iade konusu yapılması mümkün bulunmama, indirim konusu yapılamayan KDV ise duruma göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaktadır. İhracat istisnasının da içinde bulunduğu tam istisnalarda ise, mal ve hizmet teslimi nedeniyle yüklenilen KDV indirim yoluyla giderilmekte, indirimi mümkün olmayan KDV'nin ise mükellefe iadesi söz konusu olmaktadır (Değirmencioğlu,2014:138).

İhracat istisnasına ilişkin Kanun'un 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan üç ayrı bende ilişkin hükümler birlikte dikkate alındığında, söz konusu üç bentten sadece (11/1-a) bendi kapsamında yapılan teslim ve hizmetler üzerinden KDV hesaplanmamakta diğer bentlerde yer alan işlemler üzerinden ise gerekli KDV hesaplanmakta ve beyan edilmektedir. Bu nedenle Kanun'un 11'inci maddesinin sadece (1-a) bendi kapsamında işlem yapan satıcılar (ihracatçılar), ihracat işlemleri nedeniyle yaptıkları alımlar ve giderler için yükledikleri KDV'yi Kanun'un 32'nci maddesi gereğince vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV'den indirme, vergiye tabi işlemlerinin bulunmaması ya da vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'nin indirilecek KDV'den az olması halinde ise indiremedikleri KDV'yi iade olarak talep etme hakkına sahiptirler.

### **2.6.2. İade edilecek KDV**

Kanun'un 32'inci maddesinde yer alan hüküm çerçevesinde, Kanun'un (11/1-a) maddesinde yer alan teslim ve hizmetler ile ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilecek, hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması halinde ise indirilemeyen katma değer vergisi, tespit edilecek esaslara göre ihracat işlemlerini gerçekleştirenlere iade olunabilecektir.

Kanun maddesinde iade edilebileceği belirtilen katma değer vergisi, uygulamada "iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren KDV" olarak ifade edilmektedir. İşlemin bünyesine giren KDV, 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 Tebliği,2014:IV.A.1.1).

Bu bakımdan yüklenilen KDV; satın alınıp ihraç edilen bir mal için ödenen KDV'den, imal edilip ihraç edilen bir mamulün üretimi için gerekli hammadde ve yardımcı malzeme alımı için ödenen KDV'den, ihracata konu olan bir hizmet için alınan danışmanlık hizmeti nedeniyle ödenen KDV'den, üretimde kullanılan makinelerin alımı, bunların tamiri ve bakımı için ödenen KDV'den, üretim yeri için yapılan kira ödemesine ilişkin KDV'den, genel imal ve idare giderleri (temizlik, haberleşme, güvenlik, elektrik vb.) dolayısıyla ödenen KDV'den oluşabilmektedir. Bunlar gibi daha nice giderler ve yapılan alımlar dolayısıyla ödenen veya borçlanılan KDV'ler, istenilen her işlem türü bakımından o işlemin bünyesine giren (yüklenilen) KDV'nin hesaplanmasında dikkate alınabilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, yapılan giderin veya alımın o işlem ile bir ilgisinin bulunmasıdır. Örneğin, yurt içinden satın aldığı plastik hammaddeleri belli ebatlar haline getirerek yurt dışına ihraç eden bir firmanın aynı zamanda sadece yurt içi piyasaya sattığı plastik şişelerin üretimini gerçekleştirdiğini düşünelim. Böyle bir durumda mükellef, ihraç ettiği mallar ile ilgili yüklenilen KDV'sini hesaplarken, plastik şişe üretimi ile ilgili genel imal giderlerini dikkate almayacaktır. Çünkü plastik şişe üretimi için yapılan giderlerin, yurt içinden satın alınarak ihraç edilen plastik hammaddeleri ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Buradaki giderlerin yapılıp yapılmamasının, plastik hammaddenin alınıp ihraç edilmesine herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Ancak, ihraç edilen plastik hammadde, plastik şişelerin üretildiği fabrikanın bir bölümünde, ihracat için belirlenen ebatlar haline getirilmekte ise bu fabrikanın kira giderinden, elektrik giderinden ve ortak kullanıma konu olan başka giderler varsa bu giderlerden ihraç edilen plastik hammadde ile ilgili oluşturulacak yüklenilen KDV hesabına pay verilebilecektir.

Yüklenilen KDV'nin hesaplanması, iade edilecek KDV'nin tam ve doğru olarak tespit edilebilmesi bakımından son derece önemlidir. İade edilmesi gereken KDV'nin hesabında, yüklenilen KDV tek başına dikkate alınmamakta, beraberinde söz konusu KDV'nin yüklenildiği dönem ile iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönem arasındaki beyannamelerin sonuç hesapları da dikkate alınmaktadır. Bilindiği üzere, mükellefler satın aldıkları mal ve hizmetlere ilişkin KDV'yi satışları üzerinden hesapladıkları KDV'den indirmekte, hesaplanan verginin indirilecek vergiden fazla

olması halinde aradaki farkı vergi dairesine ödemekte, hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması halinde ise indirilemeyen bu vergi sonraki dönemlere devredilmektedir.

Buna göre, yapılan bir ihracat ile ilgili olarak yüklenilen KDV, olduğu gibi hemen ihracatçıya iade edilmemektedir. Şöyle ki, iade edilmesi gereken KDV'nin hesabında, yüklenilen ancak indirilemeyen KDV tutarları dikkate alınmaktadır. Bu bakımdan, ihracat işlemleri nedeniyle yüklenilen KDV'lerin öncelikle indirim konusu yapılması sağlanır, indirimle giderilemeyen bir miktarın kalması halinde, kalan tutar ihracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabilmektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.1.1).

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 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.”* hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 19.02.2015 Tarih ve 43370460-130(5311-3269)-15885 Sayılı Yazısı'nda; Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin yürürlüğünden sonraki dönemlere ilişkin iade taleplerinde, tam istisna (ihracat istisnası) nedeniyle yüklenilen KDV'nin yüklenildiği dönem ile iadenin talep edildiği dönem arasındaki KDV beyannamelerinde indirimle giderilmeyen bir miktarının kalması halinde, kalan tutarın iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabileceği; Yüklenilen KDV'nin indirimle giderilip giderilmediğinin hesabında, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminden iade talebinin yapıldığı vergilendirme dönemine kadar devreden KDV tutarlarının dikkate alınacağı; Bu aradaki vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerde yüklenilen KDV tutarlarından daha az devreden KDV olması durumunda yüklenilen KDV ile devreden KDV arasındaki tutarın indirim yoluyla telafi edilmesinden dolayı, iade edilecek KDV'nin devreden KDV tutarı kadar olabileceği; Bu aradaki vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerden herhangi birinde ödenecek KDV çıkması durumunda ise yüklenilen KDV'nin indirim yoluyla telafi edilmiş olmasından dolayı iade talep edilmesinin mümkün olmayacağı şeklinde açıklama yapılmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yukarıda yer alan yazısı, Tebliğ'de yer alan ve yine yukarıda içeriğine yer verilen hükme çok net bir açıklama getirmiş olup, konu aşağıda verilen örnekle daha anlaşılabilir bir hale getirilmiştir.

**Örnek 25:** Bir mükellef Ocak ayında yaptığı bir mal alımı nedeniyle 100 TL KDV'yi yüklenmiş ve bu malı Nisan ayında yurt dışına ihraç etmiştir. Mükellefin Ocak ile Nisan ayları arasındaki KDV beyannamesi sonuç hesaplarının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

- Ocak; 200 TL (Devreden),
- Şubat; 500 TL (Ödenecek),
- Mart; 30 TL (Devreden) ve
- Nisan; 100 TL (Devreden)

Mükellefin ihraç ettiği mal nedeniyle yüklendiği 100 TL KDV'yi, beyanlarda görüleceği üzere Şubat ayında ödenecek KDV'si çıkması nedeniyle indirim yoluyla gidermiştir. İhracatın gerçekleştiği Nisan ayı KDV beyannamesinde ise mükellefin 100 TL tutarında devreden KDV'si bulunmaktadır.

Bu örnekte; mükellef, her ne kadar ihraç ettiği mal için yüklendiği 100 TL KDV'yi ihracatın gerçekleştiği Nisan ayı beyannamesinde indirim yoluyla telafi edememiş gibi görünse de, söz konusu yüklenen KDV'nin indirim hesaplarına alındığı Ocak ayı ile ihracatın gerçekleştiği Nisan ayı arasında kalan Şubat ayında tamamen telafi etmiş olduğu da görülmektedir. Bu bakımdan, yüklenen verginin kısmen veya tamamen önceki dönemlerden gelmesi ve yüklenildiği tarih ile iade hakkının ortaya çıktığı tarih arasında kalan dönemlerde ödenecek KDV çıkmış olması durumu, yüklenen verginin iade edilmesine engel teşkil etmektedir.

Bu örnekte; mükellefin Ocak ayında yüklendiği 100 TL KDV'nin yanı sıra söz konusu ihracata ilişkin olarak Şubat ayında 20 TL, Mart ayında 50 TL ve Nisan ayında da 80 TL daha KDV yüklendiğini düşünelim.

Mükellef, Nisan ayında ihraç ettiği mallar dolayısıyla Ocak ve Şubat aylarında yüklendiği KDV'yi, Şubat ayı KDV beyannamesinde ödenecek KDV'si çıkması nedeniyle indirim yoluyla telafi etmiştir. Bu durumda, mükellefin Ocak ve Şubat aylarında yüklendiği toplam 120 TL için bir iade hakkı bulunmayacaktır.

Mart ayında yüklenilen 50 TL KDV ile dönemin KDV beyannamesindeki devreden KDV tutarı karşılaştırıldığında; mükellefin ihraç edilen mallar dolayısıyla Mart ayında yüklendiği 50 TL KDV'nin 20 TL'lik kısmının indirim yoluyla telafi edildiği görülmüştür. Buna göre mükellef, Mart ayında yüklenilen 50 TL KDV'nin sadece 30 TL'sini iade hesabına alabilecek olup diğer 20 TL'yi iade hesabına alamayacaktır.

Nisan ayında, önceki aydan gelen ve iade hesabında bulunan 30 TL KDV ile bu ayda yüklenilen 80 TL KDV'nin toplamı olan 110 TL, dönemin KDV beyannamesi sonucunda çıkan 100 TL tutarındaki devreden KDV ile karşılaştırıldığında; mükellefin ihraç edilen mallar dolayısıyla yüklendiği 110 TL KDV'nin 10 TL'sini indirim yoluyla telafi ettiği, 100 TL'sini ise telafi edemediği görülmüştür.

Buna göre mükellef, Nisan ayında ihraç ettiği mallar için Ocak-Nisan dönemleri arasında yüklendiği toplam 250 TL KDV'nin sadece 100 TL'sini iade olarak talep edilebilecek olup, indirim yoluyla telafi ettiği 150 TL'sinin iadesini alamayacaktır.

İadesi talep edilen yüklenilen KDV tutarı, iade talep edilen dönemde toplam indirilecek ve devreden KDV tutarları içerisinde çıkarılır ve sonraki döneme devreden KDV tutarının içerisinde yer almaz (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.1.1). Buna göre, mükellefin Nisan ayı beyannamesinde söz konusu 100 TL'yi iade olarak beyan etmesi halinde sonraki döneme devreden KDV'si "0" (sıfır) olacaktır.

**Örnek 26:** Bir mükellef Nisan ayında gerçekleştirdiği bir hizmet ihracatı nedeniyle 100 TL KDV'yi yüklenmiş. Mükellefin Nisan ayı dönem beyannamesinde indirimler toplamının 5.000 TL ve hesaplanan KDV'sinin de 4.750 TL olduğunu düşünürsek, indirimler toplamı ile hesaplanan KDV arasındaki 250 TL'lik fark mükellefin yüklendiği 100 TL KDV'den fazla olacağı için, mükellef 100 TL KDV'yi iade olarak talep edebilecek, bir yandan da iadesini talep ettiği vergiyi (100 TL'yi), 250 TL'den mahsup ederek sonraki döneme devreden KDV'sini 150 TL olarak beyan edecektir. Eğer mükellefin indirimler toplamı ile hesaplanan KDV arasındaki fark 100 TL'den düşük bir tutar olsa idi, mükellef düşük olan tutarı (indirimler toplamı ile hesaplanan KDV arasındaki farkı) iade olarak talep edecek ve sonraki döneme devreden KDV'sini de sıfır "0" TL olarak beyan edecekti. Mükellefin bu örnekte hesaplanan KDV'si 4.980 TL olmuş olsa idi mükellefin indirimler toplamı ile hesaplanan KDV arasındaki fark 20 TL olacaktı. Bu durumda, mükellef ihracat nedeniyle yüklendiği

100 TL KDV'nin 80 TL'lik kısmını indirim yoluyla telafi etmiş olacağından en fazla 20 TL KDV'nin iadesini talep edebilecekti. Sonraki döneme devreden KDV'si ise sıfır "0" olacaktı.

### **2.6.2.1. İhraç edilen malların geri gelmesi durumunda iade edilecek KDV ve düzeltme işlemleri**

Gümrük mevzuatı uyarınca, ihraç edilen mallar bazı durumlarda geri gelebilmektedir. Gümrük Yönetmeliği'nin 446'ncı maddesine göre ihraç edilen eşyanın geri gelme nedenleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- Gönderildiği ülkede yürürlükte olan mevzuat nedeniyle serbest dolaşıma girememesi veya kullanıma arz edilmemesi,
- Kusurlu olması veya sözleşme hükümlerine uygun olmaması nedenleriyle alıcısı tarafından kabul edilmemesi,
- İhracatçının elinde olmayan sebeplerle amaçlanan kullanıma girememesi.

İhraç edilen eşyanın yukarıda belirtilen nedenlerden geri gelmesi halinde, durumun Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki alıcıdan veya Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki yetkili kurumlardan alınacak belgelerle gümrük idaresine ispatı gerekmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 168'inci maddesine göre, serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç edildikten sonra üç yıl içinde yeniden serbest dolaşıma girmesi halinde ve beyan sahibinin talebi üzerine, ithalat vergilerinden muaf tutulmaktadır. Bu üç yıllık süre, beklenmeyen haller veya mücbir sebeplerle uzatılabilmektedir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 168, 169 ve 170'inci maddelerinde "geri gelen eşya rejimi" açıklanmış olup, 3065 sayılı Kanun'un ithalat istisnasını düzenleyen (16/1 -b) maddesinde, Gümrük Kanunu'nun geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithalinin KDV'den de istisna olacağı belirtilmiştir. Ancak, mezkur maddenin parantez içi hükmüne göre; ihracat istisnasından faydalanılarak ihraç edilen ve Gümrük Kanunu'nun mezkur maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, ihracat istisnası nedeniyle faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi gerekmektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.3).

Gümrük Kanunu'nun 169'uncu maddesinde; bu muafiyetin, geri gelen eşyanın ihracı sırasındaki aynılığının değişmeden yeniden ithal edilmesi şartıyla uygulanacağı belirtilmiş olup, 3065 sayılı Kanun'un (16/2) maddesinde de, Gümrük Kanunu'na göre geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması veya asli kısmına bir ilave yapılması halinde eşyanın kazandığı değer farkının istisnaya dahil olmayacağına dair hükümlere yer verilmiştir. Buna göre, Gümrük Kanunu'na göre geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması veya asli kısmına bir ilave yapılması halinde eşyanın kazandığı değer KDV'ye tabi olacaktır.

İthalat istisnasının uygulanabilmesi için ilgili gümrük idareleri ihracat istisnasından yararlanan miktarı tespit etmek amacıyla mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinden durumu bir yazı ile sorar. Bu yazıda geri gelen eşyanın cinsi, miktarı, tutarı, ilgili bulunduğu gümrük beyannamesinin tarih ve sayısı ile diğer gerekli bilgilere de yer verilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.3).

KDV ödenmek suretiyle satın alınan veya işletmede imal edilen malların geri gelmesi halinde, vergi dairelerince ihracat istisnasından faydalanan miktarın belirlenmesinde, Kanun'un 11'inci maddesi ile ihracatçıya getirilen imkânlar göz önüne alınarak aşağıdaki şekilde hareket edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.3):

a) Vergi dairesince yapılacak inceleme sonunda, mükellefin geri gelen mallarla ilgili olarak ihracat sırasında iade talebinde bulunmadığı tespit edilirse, bu mallarla ilgili olarak ihracat istisnasından yararlanan bir miktarın bulunmadığı ilgili gümrük idaresine bildirilir. Bu yazıyı alan gümrük idareleri geri gelen eşya ile ilgili olarak ithalat istisnası kapsamında işlem yapar.

b) Geri gelen malların bünyesine giren vergiler için ihracatçının, bu vergileri indiremeyip nakden veya mahsuben iade olarak talep ettiğinin belirlenmesi halinde, iade henüz yapılmamışsa ihracatçının KDV iadesinden yararlanmadığı kabul edilir ve geri gelen mallar için gümrükte KDV ödenmesi istenmez. Bu durumda, ihracatçının ilgili dönem beyannamesinde "iade" olarak beyan edilen tutarın geri gelen mallara isabet eden kısmı, malların geri geldiği vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinin 103 no.lu satırına yazılarak indirilir.

c) İhraç edilen malın, bu mala ait yüklenilen KDV'nin nakden veya mahsuben iadesinden sonra geri gelmesi halinde, geri gelen mallara isabet eden iade tutarının gümrükte ödenmesinden sonra ithalat istisnası kapsamında işlem yapılır.

d) Geri gelen mallara ilişkin olarak yüklenilen vergilerin indirim yolu ile giderilmiş veya iade talep edilmeksizin sonraki dönemlere devredilmiş olması hallerinde ise, yine ithalat istisnası kapsamında işlem yapılır.

Geri gelen eşya için ithalat istisnasından faydalanılmak istenmemesi halinde, genel hükümler çerçevesinde KDV ödenerek eşyanın ithal edilmesi de mümkündür. Bu durumda, ilk ihracat kesin ihracat olarak değerlendirilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.3).

Geri gelen eşya dolayısıyla ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenen KDV, ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.3).

Geri gelen malların ihracatçılar tarafından imalatçılara, tedarikçilerine ya da yurt içindeki üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır (Karadeniz,2014:14).

#### **2.6.2.2. Teslim ve/veya hizmetin matrahının değişmesi durumunda iade edilecek KDV ve düzeltme işlemleri**

3065 sayılı Kanun'un 35'inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi kaydıyla, düzeltilecekleri hükme bağlanmıştır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.4).

İstisna kapsamındaki teslim veya hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle işlem matrahının değişmesi durumunda bir düzeltme yapılması gerekmektedir. Bu düzeltme defter kayıtları ve beyanname üzerinde yapılır (KDV

Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.4).Konu ile ilgili olarak, Tez'in "İhraç edilen malların geri gelmesi" başlıklı 1.6.2.1 bölümünde yer alan hükümler saklıdır.

İstisna kapsamında teslim edilen malların iadesinde de KDV hesaplanmaz. Bu itibarla, istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmet dolayısıyla iade talep edilmemiş olması halinde, yalnızca matrahta meydana gelen değişiklik doğrultusunda defter kayıtları ile beyanların düzeltilmesi yeterlidir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.4).

Öte yandan, yukarıda belirtilen işlemler KDV matrahını etkilediğinden iade edilebilecek azami vergi tutarının hesabında dikkate alınmalıdır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.4).

İstisna kapsamında yapılan bir işleme ait iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran işlemde vazgeçilmesi veya satılan malların bir kısmının geri gelmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.4);

- Matrahta değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde defter kaydı ve beyanname üzerinde gerekli düzeltmeyi yapan mükellefin vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.

- Mükellefin, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemde düzeltme işlemini yapmaması halinde; istisna kapsamındaki işlem nedeniyle iade edilen KDV, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyai cezası ile birlikte mükelleften aranır.

**Örnek 27:** 100.000 TL bedel ile gerçekleştirilmiş bir hizmet ihracatı işlemi sonrası bu işlemle ilgili olarak iade talep edilebilecek azami tutar 18.000 TL ( $100.000 \times \%18$ ) olacaktır. Mükellefin bu işlemle ilgili yüklediği KDV 16.000 TL olup, bu tutarı indirim yoluyla telafi edemediğinden iade olarak talep etmiş ve iadesi vergi dairesince gerçekleştirilmiştir. Ancak daha sonra, ihracata konu olan hizmetin istenilen niteliğe sahip olmamasından ötürü 20.000 TL'lik bir indirim yapılmış olup, ihracat işleminin matrahı 80.000 TL'ye düşmüştür. Bu da mükellefin iade talebinde bulunabileceği azami tutarı 14.400 TL'ye ( $80.000 \times \%18$ ) düşürmüştür. Buna göre,

mükellefin bu hizmet ihracatı ile ilgili olarak iade hakkı 14.400 TL olacağından fazladan iadesini aldığı 1.600 TL'yi (16.000-14.000) vergi dairesine geri vermelidir.

Yukarıda yer alan örnekte, ihracatın konusunun mal olması ve ihraç edilen malın 20.000 TL'lik kısmının geri gelmesi durumunda Tez'in 1.6.2.1 bölümünde belirtildiği şekilde işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

### **2.6.2.3. İhracat istisnası kapsamındaki işlemin gerçekleştiği dönemden sonra ortaya çıkan ödemeler dolayısıyla iade edilecek KDV**

İstisna kapsamındaki işlemin gerçekleşmesinden sonra, satıcı lehine veya aleyhine bazı ödemeler (vade farkı, kur farkı, reklâmasyon vb.) ortaya çıkabilmektedir. İstisna kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak ortaya çıkan bu gibi ödemelerin de KDV'ye tabi olması söz konusu değildir. Bu tutarlar KDV matrahını etkilediğinden, iade edilebilecek azami vergi tutarının hesabında dikkate alınmalıdır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.5).

İstisna kapsamındaki işlemi gerçekleştiren lehine meydana gelen ödemeler, ortaya çıktıkları ilgili dönem beyannamesinde asıl işlemin beyan usulü doğrultusunda beyan edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.5).

**Örnek 28:** 15.01.2015 tarihinde 50.000 € (1€=3,30 TL) bedel ve 3 ay vade ile gerçekleştirilmiş bir mal ihracatı işlemi sonrası bu işlemle ilgili olarak iade talep edilebilecek azami tutar 29.700 TL (50.000 €\*3,30 TL\*%18) olacaktır. Mükellefin bu işlemle ilgili yüklendiği KDV ise 32.000 TL olup, bu tutar indirim yoluyla telafi edilemediğinden, mükellef 29.700 TL'yi iade olarak talep etmiştir.

Mükellefin gerçekleştirdiği ihracat ile ilgili beyanı aşağıdaki gibi olacaktır;

### **Çizelge 2.6: Mal İhracatı İstisnası Beyanı (Ocak 2015 Dönemi)**

İSTİSNALAR-DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER (KULAKÇIĞI)		
TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER (TABLOSU)		
İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	Yüklenen Vergi
301- 11/1-a Mal İhracatı	165.000,00	32.000,00

Mükellef bu ihracat ve iade talebi ile ilgili gerekli belgeleri şubat ayı içinde vergi dairesine tevsik etmiş olup 29.700 TL tutarında KDV'yi iade olarak talep etmiştir.

Vade (15.04.2015) tarihinde 50.000 € alıcıdan tahsil edilmiş olup, vade tarihi itibarıyla 1€=3,50 TL olmuştur. Kurdaki bu değişiklik, ihracat işleminin matrahını da

değiştirmiş olduğundan mükellefin iade talebinde bulunabileceği azami tutar da değişmiştir. Bu durumda, iade edilebilir azami KDV tutarı 31.500 TL (50.000 €\*3,50 TL\*%18) olacaktır. Buna göre, mükellef yüklediği 32.000 TL tutarındaki KDV'yi, iade edilebilir azami tutar olan 31.500 TL ile sınırlı olmak üzere iade olarak talep edebileceğinden, daha önce iadesini talep edemediği 1.800 TL (31.500-29.700) KDV'yi, ihracat bedelinin tahsil edildiği dönemde iade olarak talep edebilecektir.

Ancak, ihracat bedelindeki meydana gelen artışın [50.000 € (3,50 TL-3,30 TL)= 10.000 TL], ilgili dönemin KDV beyannamesinde ihracat istisnası ile ilgili tablosunda bildirilmelidir.

**Çizelge 2.7:** Mal İhracatı İstisnasında Vade Tarihi İtibariyle Oluşan Kur Farkının Beyanı (Nisan 2015 Dönemi)

İSTISNALAR-DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER (KULAKÇIĞI)		
TAM İSTISNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER (TABLOSU)		
İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	Yüklenilen Vergi
301- 11/1-a Mal İhracatı	10.000,00	0,00

Yukarıda yer alan örnekte; vade tarihi itibariyle 1 €=3,00 TL olsaydı, mükellefin iade talebinde bulunabileceği azami KDV tutarı 27.000 TL (50.000 €\*3,00 TL\*%18) olarak değişecekti. Bu durumda, mükellefin fazladan iadesini aldığı 2.700 TL'yi (29.700-27.000) vergi dairesine başvurarak geri vermesi gerekecekti.

İhracat istisnası kapsamında yapılan bir işleme ait iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra mükellef aleyhine diyebileceğimiz, KDV iadesini azaltan işlemin (vade farkı, kur farkı, reklâmasyon vb.) ortaya çıkması durumunda mükellef, defter kaydı üzerinde gerekli kaydı yapacaktır. Ancak bu işlemler, beyanname üzerinde bir değişiklik yapılmasını gerektirmemektedir.

Mükellef aleyhine ortaya çıkan bu işlemler sadece mükellefin istisna kapsamındaki işlem nedeniyle doğacak KDV iade miktarını değiştirecektir. Bu nedenle, mükellefin ilgili vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce fazladan iadesini aldığı KDV'yi iade etmesi halinde bu tutar üzerinden mükellefe herhangi bir yaptırım uygulanmayacaktır. Ancak bu durumda mükellefin ne kadarlık bir süre içinde vergi dairesine başvurması gerektiği ile ilgili olarak Tebliğ'de herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Bu bakımdan, yapılacak bir düzenleme ile konuya açıklık getirilmesi faydalı olacaktır.

### 2.6.3. İade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren (yüklenilen) KDV

İade edilecek KDV'nin tam ve doğru olarak tespit edilebilmesi için yüklenilen KDV'nin doğru hesaplanması gerektiği, Tez'in önceki bölümlerinde ifade edilmişti.

Yüklenilen KDV'nin doğru tespit edilebilmesi için de, mükelleflerce iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden verginin tam ve doğru olarak hesaplanması ve iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren vergi ile diğer işlemler için yüklenilen vergilerin kayıtlarda ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir. Bu husus, Kanun'un 32'nci maddesi ile "Kayıt Düzeni" başlıklı 54'üncü maddelerinden ileri gelen bir zorunluluktur (Kızılot,2012:1416).

Yüklenilen KDV, iade hakkı doğuran işlemle ilişkilendirilebilen alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) için yapılan harcamalara ilişkin KDV'den oluşmaktadır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.1.2).

Buna göre iadesi yapılabilecek KDV tutarı, vergiden istisna edilmiş işlemler nedeniyle yüklenilen vergi miktarı ile sınırlı olacağından, iade edilebilecek vergi miktarının "yüklenilen KDV" tutarı dikkate alınmadan, doğrudan işlem bedelinin belli bir oranı (%1, %8, %18 gibi) olarak hesaplanması mümkün değildir (Uğurlu ve Aksoyoğlu,2013:734). Bu bakımdan, yüklenilen KDV'nin tespiti daha detaylı ve teknik bir yapıya sahiptir.

Bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir (azami iade edilebilir) KDV tutarı, kural olarak o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin %18'i (genel KDV oranı) olarak hesaplanan miktardan fazla olamayacaktır. Bu nedenle ihracat bedeli, KDV iade tutarının hesaplanması bakımından önemlidir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.1.1).

**Örnek 29:** 100.000 TL'lik bir mal ihracatı gerçekleştiren bir mükellefin yüklendiği KDV 20.000 TL olarak hesaplanırsa da, bu ihracat işlemi dolayısıyla en fazla 18.000 TL ( $100.000 * \%18$ ) tutarında bir KDV iade olarak talep edilebilir.

Yüklenilen KDV'nin hesaplanmasında öncelikli olarak, işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV dikkate alınır. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmaması halinde, bu tutar ile azami iade edilebilir KDV tutarı arasındaki farka isabet eden tutar kadar genel imal ve idare

giderleri dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.1.2).

Doğrudan yüklenimler, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmazsa daha sonra ilgili dönem genel imal ve genel idare giderleri için yüklenilen KDV'den pay verilir. Bu paylar da verildikten sonra yeni duruma göre, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmamak şartıyla ATİK'ler için yapılan harcamalara ilişkin KDV'den pay verilmeye devam edilebilecektir.

Ancak, iade hakkı doğuran işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'ler, iade edilebilecek KDV'nin hesabına hiçbir şekilde dâhil edilmeyecektir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.1.2).

### **2.6.3.1. İade hakkı doğuran işlemin doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler**

Mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemlerini gerçekleştirmek için satın aldığı her türlü mal ve hizmete ödedikleri KDV, bu işlemle ilgili KDV'dir. Örneğin ihrac edilen malın alımında, işlenmesinde, nakliyesinde, ambalajlanmasında, bu işlemlerin yapıldığı mekanların aydınlatılmasında, temizlenmesinde, tamir edilmesinde, bu işlerde çalışan personele verilen giysilerin ve yemeklerin yapılması için gerekli malzemelerin alımında, telefon, internet gibi haberleşme bedellerinin ödenmesinde, kısaca ihracatın yapılması için gerekli olan her türlü mal ve hizmetin satın alınmasında ödenen KDV, ihracatla ilgili doğrudan yüklenilen KDV'dir (Oktar,2008:406).

### **2.6.3.2. Genel imal ve idare giderlerinden iade hakkı doğuran işleme verilen paylar**

Genel giderler, KDV Kanunu'nda tanımlanmamış olmakla beraber 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderler olarak tanımlanmıştır. Bu giderlerin hasılat olarak beyan edilen tutarla illiyet bağının olması ve üretilen mamulün bünyesine direkt girmeyen gider olması gerekmektedir (Akyürek,2014:68).

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde, genel imal ve genel idare giderleri olarak, iade hakkı doğuran işlemle ilgili olan telefon, kırtasiye, posta, ulaşım, konaklama,

akaryakıt, elektrik, su, büro malzemeleri, muhasebe, reklâm, temizlik malzemeleri, kira vb. giderler örnek gösterilmiştir.

Genel giderler, doğrudan mal ve hizmetin maliyetine girmeyen giderlerdir. Bu giderlerin adının ve niteliğinin ne olduğu önemli değildir. Önemli olan, söz konusu giderlerin iade hakkı doğuran işlemle ilgili olup olmadığıdır. İade hakkı doğuran işlemle ilgili olmak kaydıyla ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olan her türlü genel giderlere ait KDV, yüklenilen KDV'nin hesaplanmasında dikkate alınabilmektedir (Vural,2012a:103).

Genel imal ve genel idare giderlerinin iade hakkı doğuran işlemle ilgili olduğunun tespitinden sonra bir diğer önemli husus ise, genel imal ve genel idare giderlerine ait KDV'den yüklenilen KDV hesabına hangi oranda veya miktarda pay verileceğidir.

Mükellefin gerçekleştirdiği işlemlerin tamamının ihracat istisnası gibi iade hakkı doğuran işlemlerden oluşması halinde, iade edilecek verginin hesaplanması kolaydır. Prensip olarak yüklenilen vergilerin tamamı iade edilebilecektir. Ancak iade edilecek vergi miktarı, işlem bedelinin genel KDV oranı ile çarpımında bulunacak miktardan fazla olamayacaktır (Değer,2011:1202).

**Örnek 30:** 100.000 TL bedel ile ihracat yapan bir mükellefin başkaca bir faaliyeti bulunmamaktadır. Mükellefin bu faaliyeti ile ilgili doğrudan yüklediği KDV 15.000 TL, genel giderlerine ilişkin KDV'si ise 5.000 TL'dir. Mükellefin ihracat haricinde başkaca bir faaliyeti bulunmadığı için genel giderlerin tamamı yüklenilen KDV'nin hesabında dikkate alabilecektir. Fakat mükellefin iadesini talep edebileceği azami KDV tutarı 18.000 TL ( $100.000 \text{ TL} * \%18$ ) olacağı için genel giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin ancak 3.000 TL'lik kısmı iade hesabına alınabilecek olup, 2.000 TL'lik kısım için iade talebinde bulunulamayacaktır.

Mükellefin iade hakkı doğuran işlemlerinin yanında iade hakkı doğurmayan işlemlerinin de bulunması ve genel imal ile idare giderlerinin hem iade hakkı tanınan hem de tanınmayan işlemlere ait olması durumunda, bu giderlerden iade hakkı tanınan işlemlere hangi oranda ya da miktarda pay verileceği en önemli sorun olarak değerlendirilmektedir.

Bu bakımdan, vergiye tabi işlemler ile iade hakkı doğuran işlemleri içeren faaliyetleri birlikte yapan ihracatçılar alacağı KDV iadesini hesaplarken, genel giderler ve ATİK gibi iade hakkı olan işlemler ile doğrudan ilişkisi olmayan

giderlere ait yüklenilen KDV'yi ayrı hesaplamak durumundadırlar. Birincil ve ikincil mevzuatta bu hesaplamaların nasıl yapılacağına ilişkin bir dağıtım anahtarı formülü yoktur (Akyürek,2014:67).

Konu ile ilgili olarak, mülga 36 Seri No.lu KDV Tebliği'nin (B) bölümünde; *“Mükellefler, iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak yükledikleri katma değer vergisini doğru olarak hesaplamak zorundadırlar. Vergi Usul Kanunu'nun 275 inci maddesine göre maliyet muhasebesi tutan imalatçı ihracatçılar, yükledikleri katma değer vergisini aynı ilkeler ışığında hesaplayacaklardır. Buna göre genel imal ve genel idare giderlerinden mamule verilen paranın hesabında hangi usul kullanılıyor ise bu giderler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin hesabında da aynı usul kullanılacaktır.”* hükümleri yer almakta idi.

Genel giderlerin iade hakkı doğuran işleme isabet eden kısmının tespitinde esas olan, fiili duruma itibar edilmesidir. Ancak, söz konusu gider dağıtımının fiili duruma göre gerçek tutarları üzerinden yapılabilmesi çok da mümkün değildir. Bu durumlarda, götürü anahtarlar kullanılarak gider paylaşımı da yapılması mümkündür. Bunun için en çok kullanılan anahtarlardan bir tanesi, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği vergilendirme dönemi itibariyle iade hakkı doğuran işlem bedelinin toplam satışlar içindeki oranıdır (Vural,2012a:107). Bu ve buna benzer şekillerdeki dağıtım anahtarları, daha ziyade imalatçı olmayan ya da al-sat yapan ihracatçılar bakımından, uygun sonuçlar verebilmektedir.

**Örnek 31:** Porselen yemek takımı ticareti yapan bir mükellef satın aldığı malların bir kısmını iç piyasaya satmakta bir kısmını da yurt dışına ihraç etmektedir. Ay içinde ihraç edilen malların satış bedelleri 60.000 TL, yurt içine satılan malların bedelleri ise 40.000 TL olsun. Görüldüğü üzere, mükellefin ay içinde gerçekleştirdiği satışların % 60'ı yapılan ihracat nedeniyle istisna kaynaklı bir işleme aittir. Aylık genel gideri 10.000 TL+1.400 TL (KDV) olan mükellef, bu genel giderleri için 840 TL (=1.400 TL\*% 60) KDV'yi iade hesabında dikkate alabileceken 560 TL KDV'yi iade hesabına dâhil edemeyecektir. (Yüklenilen KDV'lerin, indirim yoluyla telafi edilemediği varsayılmıştır.)

Örnekte de görüldüğü üzere, iade hakkı doğuran işlem bedelinin toplam satış tutarı içerisindeki payının dikkate alındığı dağıtım anahtarlarında önemli olan istisnaya konu satış bedeli ile istisnaya konu olmayan satış bedelinin oranlamalarının doğru

yapılması ve çıkan orana göre KDV yükleniminin oluşturulmasıdır. Bu oranlamanın doğru yapılamaması durumunda, mükellefler duruma göre hak ettiğiinden daha az ya da fazla iade alabilmektedirler. Dolayısıyla yapılacak yanlış bir oranlama sebebiyle ortaya çıkabilecek her iki durumun da olumsuzluk teşkil edeceği görülmektedir (Demir,2015b:132).

İmalatçı-ihracatçı mükellefler ise yukarıda yer verilen mülga 36 No.lu Tebliğ'de de belirtildiği üzere, genel imal ve idare giderlerinden üretilen mamulün maliyetine verdikleri payları hangi usule göre tespit ediyorlarsa, aynı usulü söz konusu giderlere ait KDV'yi iade hakkı doğuran ve doğurmayan işlemlere yapacakları dağıtımda da kullanabilirler. Bu bakımdan, imalatçı-ihracatçı mükellefler için bu yöntem diğer alternatif yöntemlere göre uygulanabilecek en makul tercih olacaktır.

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu 22.09.2005 Tarih ve 57/5711-620/47943 Sayılı Özelgesi'nde, mükelleflerin ayrıca kendi belirleyecekleri başkaca yöntemler ile de iade hakkı doğuran işlemin payına düşen KDV'yi hesaplamalarının mümkün olabileceği yönünde görüş bildirmiştir. Örneğin, maliyet oranlaması yöntemi kullanılabilir (genel imal giderlerinin dağıtımında bu yöntem daha doğru sonuç verebilir). Genel imal giderlerinin dağıtımı için maliyet oranlaması, genel idare giderlerinin dağıtımı için hasılat oranlaması yöntemi kullanılabilir. Bu ve buna benzer uygulanabilecek her bir yöntemde dikkat edilmesi gereken en önemli husus ise uygulanacak yöntemin seçiminde makul, mantıklı ve doğru sonuç verebilecek nitelikte bir yöntem tercih edilmesidir.

### **2.6.3.3. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden iade hakkı doğuran işleme verilen paylar**

İade hakkı doğuran işlemlerde kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymet (ATİK) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkündür. ATİK, işletmenin aktifine kayıtlı olan, ekonomik ömrü bir yılı aşan ve yıpranma ile değer kaybeden iktisadi kıymettir. ATİK kavramına, maddi duran varlıkların yanı sıra gayri maddi duran varlıklar da dâhildir.

ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilmesi için, ATİK'lerin iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılması gerekir. ATİK'lerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmesi halinde ise imal ve inşa sırasında yüklenilen KDV'den, ATİK'lerin aktife alınıp iade hakkı doğuran işlemlerde fiilen

kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.1.3).

ATİK için ödenen KDV'nin iadeye konu edilebilmesi için söz konusu iktisadi kıymetlerin kullanımına başlanmış olması gerekmektedir. Bu anlamda montajı gereken makine veya tesisin montajının, işletme bünyesinde inşa edilen binanın inşasının tamamlanarak yapılmakta olan işler hesabından çıkartılıp ilgili hesaplara alınması, bu kıymetlerin bilfiil iade hakkı doğuran işlemlerde kısmen de olsa kullanılması gerekmektedir (Vural,2012a:110).

İşletmelerde yapımına başlanan inşaatların tamamlanarak, tamamlandığı tarihten itibaren faaliyetlerinde kullanılmaya başlanması halinde, yatırım harcamaları için yüklenilen KDV'nin bu tarihten itibaren iade hakkı doğuran işlemlere pay verilerek iade konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, inşaatın devam ettiği ve henüz kullanılmaya başlanılmadığı dönemlerde yatırım harcamaları nedeniyle yüklenilen vergilerden bu dönemlerde iade hakkı doğuran işlemlere pay verilmeyeceği tabidir (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.12.2009 Tarih ve GİB.4.34.27.01.29.25-36088/12647 Sayılı Özelgesi).

ATİK dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verildiği durumda, bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir KDV (azami iade edilebilir vergi), kural olarak o dönemdeki iade hakkı doğuran işleme ait bedelin (% 18)'i (genel KDV oranı) olarak hesaplanan tutardan fazla olamayacaktır.

İade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren vergilerden ATİK dışındaki harcamalara ait olanlar, mükellefler tarafından alış belgeleri ve defter kayıtları esas alınarak kendi yöntemlerine göre hesaplanır. ATİK'lere ait olanlar ise, iade hakkı doğuran işlem bedelinin %18'i ile bu tutar arasındaki fark olarak dolaylı bir yöntemle hesaplanır (Vural,2012:115).

ATİK dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade edilecek tutara yukarıda açıklandığı şekilde pay verilebilmesi için ATİK dolayısıyla yüklenilen vergilerin izlendiği ayrı bir hesap oluşturulması, ATİK dolayısıyla yüklenilen vergilerin ne kadarının indirim veya iade yoluyla telafi edildiğinin, telafi edilemeyen ne kadar ATİK dolayısıyla yüklenilen KDV kaldığının bu hesapta izlenmesi gerekmektedir.

Bu genel açıklamalar neticesinde, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle ilgili yüklenilen KDV'den iade edilebilir KDV hesabına pay verilmesi işlemi aşağıdaki

şekilde gerçekleştirilebilecektir. Ancak, bu işlem gerçekleştirilirken ATİK dolayısıyla yüklenen KDV'nin indirim hesaplarına alındığı dönem ile bu ATİK'in iade hakkı doğuran işlemde kullanıldığı dönem arasında kalan dönemlerde indirim yoluyla telafi edilip edilmediğine ayrıca dikkat edilmelidir. Zira, Kanun'un (11/1-a) maddesi kapsamında yapılan ihracat işlemlerinde, yüklenen ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV'lerin iadesi talep edilebilmektedir. Bu bakımdan, ATİK dolayısıyla yüklenen KDV'nin yüklenildiği dönem ile bu ATİK'in iade hakkı doğuran işlemde kullanıldığı dönem arasında kalan herhangi bir dönemde ödenecek KDV çıkması durumunda, ATİK'e ait KDV'den iade hakkı doğuran işleme herhangi bir pay verilemeyecektir. Söz konusu dönemlerde hiç ödenecek KDV'nin çıkmadığını, hep devreden KDV çıktığını fakat bu devreden KDV'lerin içinde en küçük tutarın ATİK dolayısıyla yüklenen KDV'den küçük olduğunu düşünürsek, ATİK ile ilgili yüklenen KDV'den iade edilebilir KDV hesabına pay verilirken, dağıtımların "en küçük devreden KDV" tutarı üzerinden yapılması gerekecektir. Çünkü mükellef, ATİK dolayısıyla yüklendiği KDV ile "en küçük devreden KDV" tutarı arasındaki farkı indirim yoluyla telafi etmiş olacaktır.

#### **a. Faaliyetleri münhasıran iade hakkı tanınan işlemlerden oluşan mükellefler bakımından**

Faaliyetleri münhasıran iade hakkı tanınan işlemlerden oluşan mükelleflerin hesaplanan vergileri olmadığından, yüklendikleri vergilerin tamamının iadesi gerekmektedir.

Buna göre, beyannameye iade hakkı doğuran işlemlere ait bedel üzerinden genel (%18) vergi nispetine göre hesaplanan tutardan ATİK dışında kalan alımlar ve genel giderler dolayısıyla yüklenen KDV tutarını tenzil ettikten sonra kalan tutarı ATİK için ödenen KDV ile kıyaslayacaklardır. Kıyaslama sonunda düşük olan tutar yüklenen KDV olarak iadeye konu edilecektir. Bu şekilde yapılan hesaplama sonucunda ATİK için ödenen KDV'nin iade konusu yapılamayan kısmı sonraki döneme devrolunacaktır (Vural,2012a:116,117).

**Örnek 32:** Ürettiği oyuncakların tamamını yurt dışına ihraç eden bir firmanın Mart 2015 döneminde ihraç ettiği ürünlerin toplam tutarı 100.000 TL tutarındadır. Mükellef, söz konusu oyuncakların üretimi için iktisap ettiği bir makine (ATİK) nedeniyle 20.000 TL tutarında KDV yüklenmiştir. İhraç ettiği oyuncaklara ilişkin

doğrudan yüklenimlerine (mamul, hammadde alımı vs.) konu KDV 10.000 TL'dir. Ayrıca, anılan oyuncaklar nedeniyle yüklenmiş olduğu genel imal ve genel idare giderlerine konu KDV 5.000 TL tutarındadır. Buna göre, (A) firmasının mal ihracatı nedeniyle iade hesabında dikkate alabileceği, ATİK KDV'si şu şekilde hesaplanmıştır.

<b>Açıklama</b>	<b>Tutar (TL)</b>
A: İhracat Tutarı	: 100.000
B: Doğrudan Yüklenime Konu KDV	: 10.000
C: Genel İmal ve İdare Giderleri Nedeniyle Yüklenilen KDV	: 5.000
D: ATİK Haricindeki Yüklenilen KDV'lerin Toplamı (B + C)	: 15.000
E: İade Edilebilecek Azami KDV Tutarı (A * 0,18)	: 18.000
F: ATİK İktisabı Nedeniyle Yüklenilen KDV	: 20.000
G: İade Edilebilecek Azami ATİK KDV Tutarı (E - D)	: 3.000
H: İade Edilecek ATİK KDV Tutarı (F ve G'den Düşük Olanı)	: 3.000
I: Sonraki Döneme Devreden ATİK KDV Tutarı (F - H)	: 17.000

Buna göre mükellefin, Mart 2015 döneminde gerçekleştirdiği ihracata ilişkin olarak iadesini talep edebileceği KDV (10.000+5.000+3.000) 18.000 TL tutarındadır. Mükellef her ne kadar ATİK nedeniyle 20.000 TL tutarındaki bir KDV'yi yüklenmiş olsa da, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmaması koşuluyla iade hesabına ATİK'den pay verilebileceği için ATİK için yüklenilen KDV'den 3.000 TL'lik kısmı iade hesabına dahil edilebilmiştir. İade hesabına verilemeyen pay olarak 17.000 TL tutarındaki ATİK KDV ise Nisan 2015 dönemine devretmiştir.

ATİK nedeniyle yüklenilen KDV 2.000 TL olsa idi, hesaplama aşağıdaki şekilde olacaktı.

<b>Açıklama</b>	<b>Tutar (TL)</b>
A: İhracat Tutarı	: 100.000
B: Doğrudan Yüklenime Konu KDV	: 10.000
C: Genel İmal ve İdare Giderleri Nedeniyle Yüklenilen KDV	: 5.000
D: ATİK Haricindeki Yüklenilen KDV'lerin Toplamı (B + C)	: 15.000
E: İade Edilebilecek Azami KDV Tutarı (A * 0,18)	: 18.000
F: ATİK İktisabı Nedeniyle Yüklenilen KDV	: 2.000

G: İade Edilebilecek Azami ATİK KDV Tutarı (E - D)	:	3.000
H: İade Edilecek ATİK KDV Tutarı (F ve G'den Düşük Olanı)	:	2.000
I: Sonraki Döneme Devreden ATİK KDV Tutarı (F - H)	:	0

Buna göre mükellefin, Mart 2015 döneminde gerçekleştirdiği ihracata ilişkin olarak iadesini talep edebileceği KDV (10.000+5.000+2.000) 17.000 TL olacaktır. Bu tutarın içinde yer alan iade edilecek ATİK KDV ise 2.000 TL'dir.

ATİK nedeniyle yüklenilen 2.000 TL tutarındaki KDV'nin tamamı iade hesabına alındığı için, Nisan 2015 dönemine devreden bir ATİK KDV kalmamıştır. Bu nedenle, söz konusu ATİK için yüklenilen KDV'den bundan böyle herhangi bir işe dağıtım yapılamayacak ve herhangi bir iade hesabına da pay verilemeyecektir.

#### **b. İade hakkı tanınan işlemler ile tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler bakımından**

Önceki bölümde, sadece iade hakkı tanınan işlemlerde kullanılan ATİK'ler nedeniyle yüklenilen KDV'nin nasıl hesaplanması gerektiği açıklanmıştır. ATİK'lerin iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerde birlikte kullanılması halinde, iade hesabı önceki kısımda anlatılandan farklı olarak hesaplanmalıdır. Nedeni ise, iktisadi kıymetin kısmen iade hakkı tanınan, kısmen de iade hakkı tanınmayan işlemlerde kullanılması nedeniyle, sadece iade hakkı tanınan işlemlere isabet eden KDV'nin iade edilebilecek olmasıdır (Kurt,2014:138).

Konu ile ilgili olarak Tebliğ'de uygulamaya yön verecek bir açıklama ya da örnek yer almamakta olup, Tebliğ'in yayımı sonrası Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 13.10.2014 Tarih ve 45404237-130[I-14-206]-265/4456 Sayılı Özelge bulunmaktadır. Bu Özelge'de, ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına ne şekilde pay verileceği anlatılmaya çalışılmış olup, konu ile ilgili olarak, "İade hakkı tanınan işlemlerden kaynaklanan iade hesabına, ATİK'ler sebebiyle yüklenilen KDV tutarları aşağıda belirtilen şekilde dahil edilebilecektir.

*1- İade hakkı tanınan işlemlere ilişkin teslimlerin toplam bedeli üzerinden, azami iade edilebilir vergi tutarı bulunacaktır.*

2- İşlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV tutarı, azami iade edilebilir KDV'den fazla ise iade hesabına genel giderler ve ATİK'lerden pay verilmeyecektir.

3- Azami iade edilebilir KDV tutarı, işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'den fazla ise, öncelikle iade hesabına ilgili dönem genel giderlere ilişkin yüklenilen KDV tutarından pay verilecektir.

4- Bu şekilde hesaplanan iade tutarı, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmıyorsa, azami iade edilebilir KDV tutarı ile hesaplanan iade tutarı arasındaki fark kadar ATİK'ler nedeniyle yüklenilen KDV'den pay verilebilecektir.

5- Bu nedenle, ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'nin izlendiği bir yardımcı hesabın ayrıca tutulması gerekmektedir. Bu şekilde, iade hakkı doğuran işlemler ile mükellefin diğer işlemlerine ait ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den verilen toplam pay, ATİK hesabından düşülecektir." ifadelerine yer verilmiştir.

İade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler yükledikleri vergilerin tamamını öncelikle vergiye tabi faaliyetleri üzerinden hesapladıkları vergilerden indireceklerdir. İndirimle giderilmeyen vergilerden bu mükelleflere ancak iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden kısım iade edilebilecektir. Bu nedenle, mükellefler mal ve hizmet alışları ile genel giderlere ait olan vergilerden her iki işlem grubuna ait kısmı ayırmak zorundadırlar.

Buna göre, iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerin iki gruba ayrılması işlemi sonrası iade tutarının hesaplanmasında; önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'nin dikkate alınması, daha sonra ilgili dönem genel imal ve genel idare giderleri için yüklenilen KDV'den pay verilmesi gerekmektedir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmaması halinde, bu tutar ile azami iade edilebilir KDV tutarı (işlem bedeli \* % 18) arasındaki farka isabet eden tutar kadar ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilmektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.1.2).

Özelge'de yer alan açıklamaların aslında Tebliğ'de yer alan açıklamalardan pek de farklı olmadığı, belirtilen hususlar içinde en dikkat çekici hususun "5" no.lu satırda yer alan açıklamalar olduğu söylenebilir. Bu satırda yer alan ifadede, yapılacak dağıtım işleminin herhangi karışıklığa sebebiyet vermemesi adına ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'nin izlendiği bir yardımcı hesabın ayrıca tutulması gerektiği ve

yapılacak dağıtıma göre hem iade hakkı tanınan işlemlere hem de tanınmayan işlemlere pay verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Yardımcı bir hesabın tutulmasından kasıt, ATİK'in her bir işlemde (iade hakkı tanınan veya tanınmayan tüm işlemlerde) kullanıldığı zamanın ya da her bir işlem için ATİK'in kullanım miktarının tespit edilmesi ve bu doğrultuda uygun dağıtım anahtarları kullanılarak ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'nin iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlere göre dağıtılmasıdır.

Bu işlemdeki en uygun dağıtım anahtarı, üretim süreci ele alınarak ATİK'in her bir işlemdeki kullanım miktarının ya da kullanıldığı her bir işlemde geçirilen zamanın tespit edilmesi gibi şekillerde tespit edilebilecektir. Örneğin bir makine için; iade hakkı tanınan işlerde 100 saat, diğer işlerde 50 saat kullanılmış ya da bu makine ile ihraç edilen mallardan 1.000 kg üretilirken, diğer işlere konu olan mallardan 2.000 kg üretilmiş gibi... Bu tespitler üzerine hemen bir dağıtım anahtarı oluşturulup, ATİK için yüklenilen KDV de bu anahtara göre her bir işe dağıtılabilir. Böyle bir tespit, fiili duruma en yakın tespit olacaktır. İmalat işi ile uğraşmayan ya da diğer bir ifade ile aldığı malı ihraç eden işletmelerde ise, satış hasılatları dikkate alınarak iade hakkı tanınan işlemlere ilişkin hasılatın toplam hasılat içindeki payının hesaplanması suretiyle bir dağıtım anahtarının oluşturulduğu da uygulamalarda görülebilmektedir.

Yukarıda anlatıldığı üzere, ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'nin hangi işlere ne şekilde verileceği çok ayrıntılı bir işlem halini alabilmektedir. Yapılan düzenlemelerde, bu dağıtımın nasıl yapılacağına ilişkin belirleyici bir hüküm olmamakla birlikte, ihracatçıların işlerinin durumlarını dikkate alarak kendi belirleyecekleri bir yöntemi seçmeleri daha doğru olacaktır. Seçilecek yöntemde makul, mantıklı olması kadar yöntemin devamlılığında istikrarlı olmak da önemlidir. Bu nedenle, mükellef tarafından tutulacak yardımcı bir hesap ile hem doğru bir dağıtım yapılabilmesi hem de yapılan dağıtımın şeffaflığı sağlanabilecektir.

Buna göre, iade hakkı tanınan işlemler (örneğin mal ihracatı) ile iade hakkı tanınmayan işlemlerde (örneğin yurt içi satış) birlikte kullanılan bir ATİK'e ait KDV'den yüklenilen KDV hesabına aşağıdaki şekilde pay verilebilecektir (Kurt,2014:138):

1- Öncelikle iade hakkı tanınan ile tanınmayan işlemlerin bünyesine giren doğrudan yüklenime konu KDV hesaplanmalıdır.

2- Sonrasında, toplam satışlar içerisinde iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerin oranı bulunmalıdır.

3- Bu oran dâhilinde, genel imal ve genel idare giderleri nedeniyle yüklenilen KDV'lerden, iade hakkı tanınan ve tanınmayan işleme isabet eden kısmı hesaplanmalıdır.

4- İade hakkı tanınan ve tanınmayan işlem bedelleri genel vergi oranı olan % 18 ile çarpılarak, bu tutardan doğrudan ve genel imal ile genel idare giderlerine konu ATİK dışı yüklenilen KDV'ler düşülmelidir. Kalan tutar iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerin bünyesine giren ATİK dolayısıyla yüklenilen ve azami iade edilebilir vergiyi verecektir.

5- Yine belirtilen oran dâhilinde, ATİK alımı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin ilgili dönemde iade hakkı tanınan ve tanınmayan işleme isabet eden kısmı hesaplanmalıdır.

6- ATİK alımı nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinden, gerek iade hakkı tanınan gerekse de iade hakkı tanınmayan işlemlerin bünyesine giren kısmı, yukarıda belirtilen oran dâhilinde hesaplanarak, her iki işleme eş zamanlı olarak pay verilmelidir. Ancak, iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlere verilecek payların toplamı hiçbir şekilde, doğrudan ve dolaylı yüklenimlerle beraber işlem bedellerinin % 18'ini aşamaz.

7- Şayet belirtilen sınır nedeniyle, ATİK alımı nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin tamamı için ilgili dönemde iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlere pay verilememişse, bakiye tutar için yine yukarıda belirtilen yöntemle ilerleyen dönemlerde iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlere pay verilmelidir. Bu nedenle, ATİK dolayısıyla yüklenilen vergilerin izlendiği yardımcı bir hesabın tutulması önem arz etmektedir.

**Örnek 33:** A firması ürettiği mobilyaları gerek iade hakkı tanınan işlem kapsamında yurt dışına ihraç etmekte, gerekse de iade hakkı tanınmayan işlem kapsamında yurt içine satmaktadır. Mükellef, söz konusu ürünlerin üretimi için ATİK almış ve bu ATİK için 36.000 TL tutarında KDV yüklenmiştir. İlgili dönemde ürettiği ürünlerin, 400.000 TL tutarındaki kısmını mal ihracatı kapsamında yurt dışına ve 100.000 TL tutarındaki kısmını ise yurt içine satmıştır. Mükellefin mal ihracatına ilişkin doğrudan yüklenimleri (mamul, hammadde alımı vs.) 30.000 TL, yurt içi satışlarına

ilişkin doğrudan yüklenimleri ise 8.000 TL'dir. Firmanın ilgili dönemde genel imal ve idare giderleri sebebiyle toplam 12.000 TL tutarında KDV yüklenmiştir. Buna göre, (A) firmasının mal ihracatı nedeniyle iade hesabında dikkate alabileceği, ATİK KDV'si şu şekilde hesaplanmıştır:(Yüklenilen KDV'lerin, indirim yoluyla telafi edilemediği varsayılmıştır.)

Açıklama	Mal İhracatı	Yurt İçi Satış
A: İşlem Bedeli	: 400.000	100.000
B: Toplam Satışlar İçerisindeki Oran(A / 500.000)	: 80 %	20 %
C: Doğrudan Yüklenime Konu KDV	: 30.000	8.000
D: Genel Giderlerden Pay Verilen KDV(B * 12.000)	: 9.600	2.400
E: ATİK İktisabı Nedeniyle Yüklenilen Toplam KDV (36.000)		
F: İhracata / Yurt İçi Satışlara İsbet Eden ATİK KDV (E * B)	: 28.800	7.200
G: İşlem Bedelinin % 18'i (A * 0,18)	: 72.000	18.000
H: İşlemin Bünyesine Giren ATİK dışı KDV (C + D)	: 39.600	10.400
I: ATİK KDV'den Verilebilecek Azami Pay Tutarı (G - H)	: 32.400	7.600
J: ATİK Alımı Nedeniyle Yüklenilen KDV'den Verilen Pay (F ve I'dan Düşük Olanı)	: 28.800	7.200
K: İşlemlerin Bünyesine Giren Yüklenilen KDV Toplamı (C + D + J)	: 68.400	17.600
L: Sonraki Döneme Devreden ATİK KDV Tutarı (E - J = 0)		

Buna göre mükellef, 400.000 TL tutarındaki mal ihracatına ilişkin olarak, 68.400 TL tutarındaki KDV'yi iade hesabına dahil edebilecektir. İade hesabının içerisindeki ATİK nedeniyle yüklenilen KDV ise 28.800 TL tutarındadır. Aynı şekilde, mükellefin yurt içi satışlarına ilişkin olarak ATİK KDV'den verilmesi gereken pay tutarı ise 7.200 TL olarak hesaplanmıştır. ATİK nedeniyle yüklenilen 36.000 TL tutarındaki KDV'nin tamamı bütün işlere dağıtılmış olduğundan, mükellefin ilerleyen dönemlerde söz konusu ATİK ile ilgili olarak iadesini talep edebileceği bir tutar da kalmamıştır.

**Örnek 34:** (X) firması ürettiği havluları gerek iade hakkı tanınan işlem kapsamında yurt dışına ihraç etmekte, gerekse de iade hakkı tanınmayan işlem kapsamında yurt içine satmaktadır. Firma söz konusu havluların üretimi için ATİK almış ve bu ATİK için 50.000 TL tutarında KDV yüklenmiştir.

Temmuz 2015 döneminde ürettiği havluların 300.000 TL tutarındaki kısmını mal ihracatı kapsamında yurt dışına ve 200.000 TL tutarındaki kısmını ise yurt içine

satmıştır. Temmuz 2015’de, mal ihracatına ilişkin doğrudan yüklenimler (mamul, hammadde alımı vs.) 25.000 TL, yurt içi satışlarına ilişkin doğrudan yüklenimler ise 20.000 TL’dir. Firma, Temmuz 2015’de 20.000 TL genel imal ve genel idare giderleri sebebiyle KDV yüklenmiştir.

(X) firmasının, Temmuz 2015 dönemindeki havlu ihracatı nedeniyle iade hesabında dikkate alabileceği, ATİK KDV’si ve yüklenilen KDV’si aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır: (Yüklenilen KDV’lerin, indirim yoluyla telafi edilemediği varsayılmıştır.)

<b>Temmuz 2015 Dönemi / Açıklama</b>	<b>Mal İhracatı</b>	<b>Yurt İçi Satış</b>
A: İşlem Bedeli	: 300.000	200.000
B: Toplam Satışlar İçerisindeki Oran (A / 500.000)	: 60 %	40 %
C: Doğrudan Yüklenime Konu KDV	: 25.000	20.000
D: Genel Giderlerden Pay Verilen KDV (B * 20.000)	: 12.000	8.000
E: ATİK İktisabı Nedeniyle Yüklenilen Toplam KDV (50.000)		
F: İhracata / Yurt İçi Satışlara İsbet Eden ATİK KDV (E * B)	: 30.000	20.000
G: İşlem Bedelinin % 18’i (A * 0,18)	: 54.000	36.000
H: İşlemin Bünyesine Giren ATİK dışı KDV (C + D)	: 37.000	28.000
I: ATİK KDV’den Verilebilecek Azami Pay Tutarı (G - H)	: 17.000	8.000
J: ATİK Alımı Nedeniyle Yüklenilen KDV’den Verilen Pay (F ve I’ dan Düşük Olanı)	: 17.000	8.000
K: İşlemlerin Bünyesine Giren Yüklenilen KDV Toplamı (C + D + J)	: 54.000	36.000
L: Sonraki Döneme Devreden ATİK KDV Tutarı (E - J = 25.000)		

Buna göre mükellefin, Temmuz 2015 döneminde gerçekleştirdiği ihracata ilişkin olarak iadesini talep edebileceği KDV 54.000 TL tutarındadır. Bu tutarın içinde yer alan iade edilecek ATİK KDV ise 17.000 TL’dir. Aynı şekilde, mükellefin yurt içi satışlarına ilişkin olarak ATİK KDV’den verilmesi gereken pay tutarı 8.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Sonraki döneme devreden ATİK katma değer vergisi tutarı olan (50.000 – 25.000 =) 25.000 TL, Ağustos 2015 dönemine devretmiştir.

Ağustos 2015’de firma ihracat yapmamış olup sadece yurt içine 150.000 TL tutarında satış yapmıştır. Ağustos 2015’de yurt içi satışlar nedeniyle doğrudan

yüklenimler 11.000 TL'dir. Firma, Ağustos 2015'de 15.000 TL genel imal ve genel idare giderleri sebebiyle KDV yüklenmiştir.

Mükellefin Ağustos 2015 döneminde yurt dışına yapmış olduğu ihracat bulunmadığı için sadece iade hakkı tanınmayan işlemleri mevcuttur. Mükellefin Ağustos 2015'de ATİK nedeniyle yüklendiği KDV'den iade hakkı tanınmayan işlemlere ne kadarlık bir pay vermesi gerektiği şu şekilde hesaplanmıştır:

<b>Ağustos 2015 Dönemi / Açıklama</b>	<b>Mal İhracatı</b>	<b>Yurt İçi Satış</b>
A: İşlem Bedeli	: -	150.000
B: Toplam Satışlar İçerisindeki Oran (A / 150.000)	: 0 %	100 %
C: Doğrudan Yüklenime Konu KDV	: -	11.000
D: Genel Giderlerden Pay Verilen KDV (B * 15.000)	: -	15.000
E: Önceki Dönemden Devreden ATİK KDV Tutarı (25.000)		
F: İhracata / Yurt İçi Satışlara İsbet Eden ATİK KDV (E * B)	: -	25.000
G: İşlem Bedelinin % 18'i (A * 0,18)	: -	27.000
H: İşlemin Bünyesine Giren ATİK dışı KDV (C + D)	: -	26.000
I: ATİK KDV'den Verilebilecek Azami Pay Tutarı (G - H)	: -	1.000
J: ATİK Alımı Nedeniyle Yüklenilen KDV'den Verilen Pay (F ve I'dan Düşük Olanı)	: -	1.000
K: İşlemlerin Bünyesine Giren Yüklenilen KDV Toplamı (C + D + J)	: -	27.000
L: Sonraki Döneme Devreden ATİK KDV Tutarı (E - J = 24.000)		

Buna göre mükellefin, Ağustos 2015 döneminde gerçekleştirdiği yurt içi satışlarına ilişkin olarak ATİK KDV'den verilmesi gereken pay tutarı 1.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Sonraki döneme devreden ATİK katma değer vergisi tutarı olan (25.000 - 1.000 =) 24.000, Eylül 2015 dönemine devretmiştir.

Eylül 2015 döneminde ise, ihracat tutarı 450.000 TL, yurt içi satış tutarı da 50.000 TL olarak gerçekleşmiş. Doğrudan yüklenimler, Eylül 2015 döneminde ise yurt dışı ve yurt içi satışlar için sırasıyla 40.000 TL ve 5.000 TL'dir. Firma, Eylül 2015'de 20.000 TL genel imal ve genel idare giderleri sebebiyle KDV yüklenmiştir.

Mükellefin, Eylül 2015 döneminde iadesini talep edilebileceği ATİK katma değer vergisi ise aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

<b>Eylül 2015 Dönemi / Açıklama</b>	<b>Mal İhracatı</b>	<b>Yurt İçi Satış</b>
A: İşlem Bedeli	: 450.000	50.000
B: Toplam Satışlar İçerisindeki Oran (A / 500.000)	: 90 %	10 %
C: Doğrudan Yüklenime Konu KDV	: 40.000	5.000
D: Genel Giderlerden Pay Verilen KDV (B * 20.000)	: 18.000	2.000
E: Önceki Dönemden Devreden ATİK KDV Tutarı (24.000)		
F: İhracata / Yurt İçi Satışlara İsbet Eden ATİK KDV (E * B)	: 21.600	2.400
G: İşlem Bedelinin % 18'i (A * 0,18)	: 81.000	9.000
H: İşlemin Bünyesine Giren ATİK dışı KDV (C + D)	: 58.000	7.000
I: ATİK KDV'den Verilebilecek Azami Pay Tutarı (G - H)	: 23.000	2.000
J: ATİK Alımı Nedeniyle Yüklenilen KDV'den Verilen Pay (F ve I'dan Düşük Olanı)	: 21.600	2.400
K: İşlemlerin Bünyesine Giren Yüklenilen KDV Toplamı (C + D + J)	: 79.600	9.400
L: Sonraki Döneme Devreden ATİK KDV Tutarı (E - J = 0)		

Tabloda görüleceği üzere, mükellefin ihracat nedeniyle yüklendiği KDV'nin hesabına, ATİK KDV'den 23.000 TL; yurt içi satışları için de ATİK KDV'den 2.000 TL pay vermesi gerekiyordu. Ancak, bu işlerin tamamına verilebilecek ATİK KDV toplamı ise en fazla 24.000 TL olduğu için, ancak 24.000 TL kadar iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlere dağıtım yapılmıştır.

Buna göre mükellefin, Eylül 2015 döneminde gerçekleştirdiği ihracata ilişkin olarak iadesini talep edebileceği KDV 79.600 TL tutarındadır. Bu tutarın içinde yer alan iade edilecek ATİK KDV ise 21.600 TL'dir. Aynı şekilde, mükellefin yurt içi satışlarına ilişkin olarak ATİK KDV'den verilmesi gereken pay tutarı 2.400 TL olarak hesaplanmıştır.

Ağustos ayından Eylül ayına devreden ATİK KDV olan 24.000 TL'nin tamamı, Eylül ayında iade hakkı tanınan ve tanınmayan işlere dağıtıldığı için, Ekim ayına devreden bir ATİK KDV kalmadığı gibi, söz konusu ATİK için yüklenilen KDV'den bundan böyle herhangi bir işe dağıtım yapılamayacak ve herhangi bir iade hesabına da pay verilemeyecektir.

#### **2.6.3.4. İade hakkı doğuran işlemten sonra yüklenilen KDV'nin durumu**

Yüklenilen KDV'nin, iade hakkı doğuran işlemle ilişkilendirilebilen alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) için yapılan harcamalara ilişkin KDV'den oluştuğu önceki bölümlerde belirtilmiştir.

Yüklenilen KDV'nin, iade hakkı doğuran işlemlerin gerçekleştiği dönemde ortaya çıkmış olması şart değildir. İade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemden önce yapılan ve önceki bölümde belirtilen nitelikteki alımlar veya giderler nedeniyle ödenen/borçlanılan KDV'ler bu tutara dâhil olacaktır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014: IV.A.1.1).Örneğin, Kasım/2014 döneminde satın alınan bir malın, Mart/2015 döneminde ihraç edilmesi yani ihracata konu olan mal için yüklenilen KDV'nin oluştuğu dönem ile ihracatın gerçekleştiği dönemin farklı olması, bu mal ile ilgili yüklenilen KDV'nin hesaplanması bakımından hiçbir önem arz etmemektedir.

Normal olarak iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili vergilerin söz konusu işlemin gerçekleşmesinden önce yüklenilmesi gerekir. Ancak bazı durumlarda iade hakkı doğuran işlemin meydana gelmesinden sonra da bu işlemlerle ilgili olarak vergi yüklenilmesi söz konusu olabilmektedir (Vural,2012a;125,126).

İhraç edilecek mamulün imalatının gerçekleştiği döneme ait olup ihracat faturası tarihinden sonra tahakkuk eden elektrik ve telefon giderleri ile, ticari faaliyetle ilgili olarak işletmede tüketilmek amacıyla satın alınan işletme faaliyetiyle mütenasip olan ve fatura düzenlenmesi ile ilgili 7 günlük süre nedeniyle ihracat faturasının taşıdığı tarihten sonraki bir tarihi taşıyan belgeler ile tevsik edilen çeşitli giderlerden sadece ihraç edilecek mamulün bünyesine giren kısmının, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak ve kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla ihracatın gerçekleştiği aya ait yüklenim listesine dahil edilmesinde yasal bir sakınca bulunmamaktadır (İzmir Defterdarlığı'nın 24.07.2004 Tarih ve DEF.0.KDV:02-4704/7037 Sayılı Özelgesi).

Fiili ihracat tarihinden sonraki bir tarihte düzenlenen faturalarda yer alan KDV'nin, YMM raporuna istinaden gerçekleştirilen iadelerde söz konusu raporda gerekli açıklamaların yapılması, YMM raporu düzenlenmeyen durumlarda ise ihracatın bünyesine girdiğinin tevsik edilmesi şartıyla, iadenin talep edildiği tarihe kadar yüklenim listesine dahil edilerek iadeye konu edilmesi mümkün bulunmaktadır

(İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.08.2011 Tarih ve GİB.4.35.17.01-35-02-427 Sayılı Özelgesi).

Bu bakımdan, ihracat sonrası ortaya çıkan ve ihracatçı firma tarafından yüklenilen KDV'nin indirim ve iadeye konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Böyle bir durumda iade, en erken düzenlenen faturanın kanuni defterlere kaydedildiği dönemde talep edilebilecektir (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.03.2009 Tarih ve GİB.4.16.16.02-300-09-564 Sayılı Özelgesi).

Buna göre, ihracat ile ilgili işlemlerin gerçekleşmesinden sonra ortaya çıkan ve iade hakkı doğuran işlemin bünyesine girebilecek nitelikteki KDV'ler, takvim yılı aşılmadan kanuni defterlere kaydetmek suretiyle indirim konusu yapılabilecek, indirim yoluyla giderilememesi durumunda ise iade hesabına alınabilecektir. Ancak bu KDV'lerin iade talebine ilişkin verilecek KDV beyannamesinde yüklenilen KDV olarak beyan edilmesi ve iade talebi ekinde yer alacak olan yüklenim listesine de dahil edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde söz konusu KDV'ler, "iade edilecek KDV" hesabına dahil edilemeyecek sadece indirilecek KDV olarak beyan edilebilecektir.

**Örnek 35:** 30.09.2015 tarihinde 400.000 TL bedel ile ihraç edilen bir makinenin bünyesine giren ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'yi 45.000 TL olarak hesaplamıştır. Satıcı firma, ihracatçı firmaya 27.09.2015 tarihinde teslim ettiği bir parça için 02.10.2015 tarihinde bir fatura düzenlemiş olup, KDV'yi 5.000 TL olarak göstermiştir. İhracatçı firma, söz konusu faturayı Ekim ayı içinde defterine kaydederek indirim konusu yapmıştır. Faturaya konu parça ise, makinenin imalatında kullanılmış olup Eylül ayında ihraç edilen makinenin bünyesi içinde makine ile birlikte ihraç edilmiştir.

İhracatçı firmanın Eylül ayına ilişkin KDV beyan bilgileri aşağıdaki gibidir;

<b>Açıklama</b>	<b>1. Durum</b>	<b>2. Durum</b>	<b>3. Durum</b>
Yurt İçi Satışlar	100.000	100.000	100.000
Yurt Dışı Satışlar	400.000	400.000	400.000
İhracat İstisnası	400.000	400.000	400.000
Toplam Matrah	100.000	100.000	100.000
Hesaplanan KDV (%18)	18.000	18.000	18.000
İndirimler Toplamı	12.000	25.000	69.000

İhracatçı firmanın azami iade edilebilir KDV tutarı 72.000 TL (400.000\*%18)'dir. İhraç edilen makine için yüklenilen KDV, 72.000 TL'den küçük olduğu için 45.000 TL'nin tamamı iade hesabında dikkate alınabilecek olup, mükellefin beyan durumuna bağlı olarak yüklenilen 45.000 TL'nin indirim yoluyla telafi edilemeyen kısmı için iade talebinde bulunulabilecektir. Buna göre, ihracatçı firmanın Eylül ayı KDV beyan sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>	<b>1. Durum</b>	<b>2. Durum</b>	<b>3. Durum</b>
Hesaplanan KDV	18.000	18.000	18.000
İndirimler Toplamı	12.000	25.000	79.000
Yüklenilen KDV	45.000	45.000	45.000
Sonraki Döneme Devreden KDV	0	0	16.000
Ödenecek KDV	6.000	0	0
İade Edilecek KDV	0	7.000	45.000

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, mükellefin 1. durumda, ödenecek KDV'si çıktığı için iade edilecek KDV'si çıkmamış; 2. durumda, yüklenilen 45.000 TL KDV'nin 38.000 TL'lik kısmı indirim yoluyla telafi edildiği için iade edilecek KDV'si 7.000 TL çıkmış; 3. durumda ise yüklenilen KDV indirim yoluyla telafi edilemediği için tamamı iade edilecek KDV hesabına alınmıştır.

Mükellef, Eylül ayına ilişkin beyannamesini 24 Ekim'e kadar vermiş olup, iade talebinde bulunmamıştır.

İhracatçı firmanın Ekim ayına ilişkin KDV beyan bilgileri ise aşağıdaki gibidir;

<b>Açıklama</b>	<b>1. Durum</b>	<b>2. Durum</b>	<b>3. Durum</b>
Yurt İçi Satışlar	200.000	200.000	200.000
Toplam Matrah	200.000	200.000	200.000
Hesaplanan KDV (%18)	36.000	36.000	36.000
İndirimler Toplamı	26.000	39.000	50.000

Mükellef, Eylül ayında ihraç ettiği makine için Ekim ayı içinde 5.000 TL daha KDV yüklenmiştir. Bu durumda ihraç edilen makinenin yüklenilen KDV'si 50.000 TL olmuş olup bu tutar yine azami iade edilebilir KDV tutarı olan 72.000 TL'yi geçmemektedir. Bu bakımdan, Ekim ayı içinde yüklenilen 5.000 TL KDV'nin tamamı iade hesabında dikkate alınabilecek olup, mükellefin beyan durumuna bağlı

olarak yüklenilen 5.000 TL'nin indirim yoluyla telafi edilemeyen kısmı için iade talebinde bulunulabilecektir. Buna göre, ihracatçı firmanın Ekim ayı KDV beyan sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>	<b>1. Durum</b>	<b>2. Durum</b>	<b>3. Durum</b>
Hesaplanan KDV	36.000	36.000	36.000
İndirimler Toplamı	26.000	39.000	50.000
Yüklenilen KDV	5.000	5.000	5.000
Sonraki Döneme Devreden KDV	0	0	19.000
Ödenecek KDV	10.000	0	0
İade Edilecek KDV	0	3.000	5.000

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, mükellefin 1. durumunda, ödenecek KDV'si çıktığı için iade edilecek KDV'si çıkmamış; 2. durumda, yüklenilen 5.000 TL KDV'nin 2.000 TL'lik kısmı indirim yoluyla telafi edildiği için iade edilecek KDV'si 3.000 TL çıkmış; 3. durumda ise yüklenilen KDV indirim yoluyla telafi edilemediği için tamamı iade edilecek KDV hesabına alınmıştır.

Mükellef, Ekim ayına ilişkin beyannamesini 24 Kasım'a kadar vermiştir. Mükellefin eğer Ekim ayı KDV beyannamesinde iade edilecek KDV'si var ise yukarıda yer alan tutarlar için de iade talebinde bulunabilecektir.

Mükellefin hem Eylül hem de Ekim ayı KDV beyanlarında iade edilecek KDV'lerinin bulunduğunu ve söz konusu tutarlar için 06.11.2015 tarihinde iade talebinde bulunduğunu varsayalım. Bu durumda mükellef, iade talebine ilişkin hazırlamış olduğu yüklenilen KDV listesine, Ekim ayında fatura edilen ve 5.000 TL KDV içeren faturayı da dahil etmesi şartıyla iade talebinde bulunulabilecektir.

Mükellef, eğer ki iade talebini Ekim ayı KDV beyannamesini vermeden yapmış olsa idi; Ekim ayında deftere kaydedilen ve KDV'si indirim konusu yapılan faturayı, yüklenilen KDV listesine dahil edemeyeceğinden bu faturada yer alan KDV'nin de iadesini talep edemeyecekti. Ayrıca, Ekim ayı tarihli faturada yer alan KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için 31.12.2015 tarihine kadar deftere kaydedilmesi gerekeceğinden, bu tarihten sonra deftere kaydedilen KDV indirim konusu yapılamayacağı gibi iade konusu da yapılamayacaktır.



### **3. KDV KANUNU'NUN (11/1-b) MADDESİ KAPSAMINDA İHRACAT İSTİSNASI VE İADE EDİLECEK KDV**

#### **3.1. Türkiye'de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar (Yolcu Beraberi Eşya İhracatı)**

##### **3.1.1. İstisnanın kapsamı**

3065 sayılı Kanun'un (11/1-b) maddesinde, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallar için ödedikleri KDV'nin malın gümrükten çıkışı sırasında iade edileceği hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarda, malların teslimi anında alıcılardan KDV tahsil edilecek, ancak söz konusu malların gümrükten çıkışı anında fatura veya belgenin ibraz edilmesi şartıyla tahsil edilen KDV Türkiye'de ikamet etmeyenlere iade edilebilecektir.

Yolcu beraberli eşya ihracına ilişkin istisna, genel bir anlatımla şu şekilde işlemektedir; Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılan satışlarda, teslim bedeli üzerinden genel esaslar çerçevesinde KDV hesaplanmakta ve hesaplanan KDV alıcıdan tahsil edilmektedir. Bu vergi satıcı tarafından ilgili dönem KDV beyannamesinde yine genel esaslar çerçevesinde beyan edilmekte ve beyannamede "Ödenmesi Gereken KDV" çıkması durumunda ilgili vergi dairesine ödenmektedir. Satışa konu malların, teslim tarihinden itibaren en geç üç ay içerisinde yurt dışına çıkarılması halinde, alıcı tarafından satıcıya ödenen KDV, fatura veya belgenin ilgili gümrüğe ibraz edilmesi ve onaylatılması şartıyla alıcıya iade edilmekte ve daha sonra, teslim konu malların yurt dışına çıkarıldığına ilişkin onaylı faturalar veya belgeler satıcıya intikal ettirilmektedir. Söz konusu belgelerin satıcıya intikal ettiği dönemde, tahsil edilen KDV'nin alıcıya iade edilen kısmı bu kez defterlere

kaydedilmek şartıyla indirim konusu yapılmakta ve satıcının talep etmesi halinde alıcıya ödenen bu vergiler satıcıya iade edilebilmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği, yolcu beraberli eşya ihracatı konusunu detaylı bir şekilde ele almış olup, bu doğrultuda istisna ile ilgili bilgilere aşağıdaki başlıklarda yer verilmiştir.

### **3.1.1.1. İstisnadan yararlanacak alıcılar**

İstisnadan, Türkiye'de ikamet etmeyen ve satın aldığı malı yurt dışına götüren yabancı uyruklu veya yurt dışında ikamet eden ve buna dair o ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk uyruklu alıcılar faydalanabilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.1).

İstisnadan yararlanacak alıcılar konusunda, Tez'in "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura İle Yapılan Satışlara İlişkin İstisna" başlıklı 2.2 bölümünde, bavul ticareti kapsamında istisnadan yararlanabilecek alıcılara yönelik yer alan düzenlemeye paralel bir düzenleme yapılmış olup, Türkiye'de ikamet eden bir şahsın yolcu beraberli eşya ihracı istisnadan faydalanması öngörülmemiştir.

### **3.1.1.2. İstisna kapsamında satış yapabilecek satıcılar**

Yolcu beraberli eşya ihracı kapsamında satış yapabileceklerin öncelikli olarak, gerçek usulde KDV mükellefleri olmaları gerekmektedir. Aksi durumda, yolcu beraberli eşya ihracı istisnası kapsamında satış yapılması mümkün olmayacaktır. Örneğin, gelir vergisi yönünden basit usulde vergilendirilen bir mükellefin satışını gerçekleştirdiği ürünlerini ne bavul ticareti kapsamında ne de yolcu beraberli eşya ihracatı kapsamında satabilmesi mümkün olmayacaktır. Çünkü basit usulde vergilendirilen mükelleflerin yapmış oldukları teslim ve hizmetler KDV Kanunu'nu (17/4-a) maddesi gereği KDV'den istisna olduğundan, basit usul mükelleflerinin gerçek usulde KDV mükellefi olmaları da mümkün (KDV Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamında istisnadan vazgeçenler hariç) olmayacaktır.

Gerçek usulde KDV mükelleflerinden aşağıda belirtilmiş olanlar yolcu beraberli eşya ihracı kapsamında satış yapabileceklerdir.

### **a. Vergi dairesinden "İzin Belgesi" almış olanlar**

Vergi dairesinden "İzin Belgesi" almış gerçek usulde KDV mükellefleri, Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamında satış gerçekleştirebileceklerdir.

İzin belgesi almak isteyen satıcılar vergi dairesine bir dilekçe ile başvurur. Vergi dairelerince yapılacak yoklama ve değerlendirme sonucunda bu tür satışları yapabilecek organizasyona sahip olduğu anlaşılan mükelleflere izin belgesi verilir ve bu belge işletmede görünür bir yere asılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.2).

### **b. Aracılık konusunda yetkilendirilmiş firmalarla sözleşme imzalayanlar**

Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak yurt dışına götürdükleri mallar için ödedikleri KDV’nin malın gümrükten çıkışı sırasında iadesi, Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan "Yetki Belgesi" almış aracı firmaların organizasyonu altında yapılması da mümkündür (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.2). Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından iadeye aracılık konusunda yetkilendirilmiş bu firmalarla sözleşme imzalayan gerçek usulde KDV mükellefleri de bu kapsamda satış yapabilmektedirler.

Yetki belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcıların ayrıca vergi dairesinden izin belgesi alma zorunluluğu yoktur. Yetki belgeli aracı firmayla sözleşme yapan bu satıcıların işletmelerinin görünür bir yerine, “İşletmemizde, ..... ile yapılan .....tarihli sözleşmeye dayanılarak, 3065 sayılı Kanun’un (11/1-b) maddesine göre Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarda KDV istisnası uygulanmaktadır. (tarih)” ifadesinin yer aldığı bir levha asmaları gerekir. Levhada sözleşme yapılan satıcı ve yetki belgeli aracı firmanın imzası tatbik edilmiş onay kaşeleri ve istenirse logoları da yer almaktadır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.7.4).

### **c. Bavul ticaret kapsamında “İstisna İzin Belgesi” alan mükellefler**

Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile satış yapmaya imkân sağlayan “İstisna İzin Belgesi” alan mükellefler de bu kapsamda işlem yapabilmektedirler. Bu mükelleflerin ayrıca “İzin Belgesi” almalarına ya da iadeye aracılık konusunda yetkilendirilmiş firmalarla sözleşme imzalamalarına gerek yoktur (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.2).

### **3.1.1.3. İstisna kapsamına giren mallar ve satış yapılabilir asgari tutar**

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan mallar hariç, yolcu beraberinde götürülebilecek her türlü mal teslimi için uygulama kapsamında işlem yapılabilir. Hizmet ifalarında ise bu kapsamda işlem yapılması mümkün değildir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.3).

Alıcının, istisna kapsamında satış yapabilen satıcılardan aldığı malların faturada gösterilen bedelleri toplamının KDV hariç 100 TL'nin üstünde olması halinde istisna uygulanabilir. Bu toplama, aynı faturada yer alan birden fazla mal çeşidi dâhildir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.3).

### **3.1.1.4. Satıcının uyacağı esaslar**

İstisna, verginin önce tahsil edilip, malın yurt dışına çıkarılmasından sonra iade edilmesi şeklinde uygulanır. Buna göre, satış sırasında düzenlenen faturada toplam mal bedeli üzerinden KDV hesaplanıp ayrıca gösterilir ve alıcıdan tahsil edilir. Bu vergi, ilgili dönem beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde beyan edilir, beyan edilen bu tutar nedeniyle beyannamede "Ödenmesi Gereken KDV" çıkması halinde de ilgili vergi dairesine ödenir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.4).

Satıcı, istisna kapsamındaki satışları dolayısıyla düzenleyeceği faturaya;

- Alıcının pasaport türü ve numarası, Türk uyruklular için ayrıca yabancı ülkede ikamet ettiklerini gösteren belgenin tarih ve numarasını,
- Alıcının banka şubesi ve hesap numarasını,
- Satıcının bu iadeler için hesap açtırmış olması halinde banka şubesi ve hesap numarasını,

yazar. Fatura dört nüsha olarak düzenlenir ve ilk üç nüshası alıcıya verilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.4).

Bu satışlarda, faturada yer alan bilgileri taşımak kaydıyla yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar tarafından üretilen belge de kullanılabilir. Bu belge, 213 sayılı Kanun'un mükerrer 257'nci maddesinin 1 numaralı bendi ile Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiye dayanılarak, fatura düzenleme tutarının altında veya üstünde olsa dahi "fatura yerine geçen belge" olarak kabul edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.4).

İadenin gümrükteki banka şubelerinden yapılmasını isteyen satıcı, fatura ile beraber alıcıya bir çek verir. Bu çekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen KDV tutarı TL olarak yer alır. Çek, gümrükteki banka şubelerine ibraz edildiğinde TL tutarının karşılığı döviz (Dolar, Euro vb.) cinsinden alıcıya nakden ödenir. Alıcının kabul etmesi halinde iadenin TL cinsinden de yapılabilmesi mümkündür. Söz konusu çekin üzerinde, Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi dışındaki işlemlerde kullanılmayacağı ve ciro edilmeyeceğine ilişkin şerh bulunur (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.4).

### **3.1.1.5. Alıcının uyacağı esaslar**

Alıcının istisnadan faydalanabilmesi için satın aldığı malları fatura ve benzeri belge tarihinden itibaren üç ay içinde yurt dışına çıkarması gerekir. Çıkış sırasında mallar gümrük görevlisine gösterilir ve malların yurt dışına çıkarıldığına ilişkin fatura ve benzeri belge örneği onaylatılır. Alıcı onaylattığı üç belge örneğinden ikisini onay yapan gümrük görevlisine bırakır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.5).

### **3.1.1.6. Verginin alıcıya iade edilmesi**

Satıcı tarafından yolcu beraberli eşya ihracı kapsamında yapılan satışlar dolayısıyla hesaplanıp alıcılardan tahsil edilen KDV’nin, gerekli şartların sağlanması halinde alıcılara iade edilmesine ilişkin açıklamalara, Tebliğ’in II.A.5.6 bölümünde aşağıdaki gibi yer verilmiştir.

#### **a. İadenin gümrükten çıkarken banka şubelerinden alınması**

Satıcının iade için çek verdiği hallerde, çekte yazılı tutar, çeki düzenleyen bankanın gümrükteki şubelerinden alınabilir. Çeki düzenleyen bankanın gümrükte şubelerinin bulunmaması halinde çek tutarı, bankacılık ve kambiyo mevzuatı gereğince gümrükteki herhangi bir banka şubelerinden de tahsil edilebilir.

İadenin gümrükteki banka şubelerinden yapılmasını isteyen satıcı, fatura ile beraber alıcıya, sözleşme yaptıkları bankalara ait bir çek vermelidir. Bu çekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen KDV tutarı TL olarak yer alır.

Usulüne uygun olarak düzenlenmiş çek, fatura ile birlikte gümrük memuruna onaylatıldıktan sonra gümrükteki banka şubelerine verilir. Onaylı çeki alan banka görevlisi onaylı faturayı gördükten sonra çekte yazılı tutarı, alıcının talebine göre döviz veya TL cinsinden nakden öder. Banka şubesi bir ay içinde yaptığı ödemeleri,

izleyen ayın 10'uncu gününe kadar satıcıya her çekin tarih ve numarası, faturanın tarih ve numarası ile ödeme tutarını içeren bir dekont ile bildirir.

#### **b. İadenin gümrük çıkışından sonra alınması**

İadenin gümrük çıkışında ödenmesinin mümkün olmaması veya alınmak istenmemesi halinde, alıcı malın çıktığını gösteren onaylı faturayı çıkış tarihinden itibaren üç ay içinde satıcıya gönderir. Satıcı iade tutarını, faturayı aldıktan sonra en geç 10 gün içinde alıcının banka hesabına veya adresine havale eder. Alıcı malın yurt dışına çıktığını göstermek üzere satıcıya onaylı fatura nüshasını, çek düzenlenen hallerde ise fatura ile beraber onaylı çeki gönderir.

İade tutarını 10 gün içinde göndermeyen satıcının izin belgesi iptal edilerek daha sonra Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamında satış yapmalarına izin verilmez.

#### **c. Verginin elden iadesi**

Alıcının, onaylı fatura nüshasını çıkış tarihinden itibaren üç ay içinde satıcıya elden getirmesi halinde, iade tutarı satıcı tarafından nakden ödenir. Çek düzenlendiği hallerde fatura ile birlikte onaylı çek de satıcıya verilir.

#### **d. İadenin avans olarak ödenmesi**

Satıcı, istediği takdirde iade tutarını alıcıya satış sırasında avans olarak ödeyebilir. Bu durumda, satış faturasına iade tutarının avans olarak ödendiğine dair şerh düşülür.

Avans olarak ödenen tutarın iade edilmiş sayılabilmesi için satın alınan malın fatura tarihinden itibaren üç ay içinde yurt dışına çıkarılması ve onaylı faturanın çıkıştan sonra üç ay içinde satıcıya gönderilmesi zorunludur.

Bu şartların mevcut olmaması halinde avans olarak ödenen tutar, iade edilmiş sayılmaz ve indirim konusu yapılamaz. Avans tutarı ancak, en erken onaylı faturanın temin edildiği dönemde indirim ve iade konusu yapılabilir.

#### **e. Yetki belgesine sahip araçlar tarafından iade**

İadenin, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan "Yetki Belgesi" almış aracı firmaların organizasyonu altında yapılması da mümkündür. Bu kapsamda işlem yapmak isteyen aracı firmalar Gelir İdaresi Başkanlığına bir dilekçe ile başvurur. Yapılacak araştırma ve inceleme sonunda "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara KDV İadesi Yetki

Belgesi" verilmesi uygun görülenler, anlaştıkları satıcılarla ilgili iade işlemlerini gerçekleştirir.

"Yetki Belgesi" için aranan şartların neler olduğuna, başvuru dilekçesine eklenmesi gereken belgelere, yetki belgesinin verilmesi ile belge düzenine ilişkin bilgilere Tebliğ'in II.A.5.7 bölümünde detaylı olarak yer verilmiştir.

"Yetki Belgesi" alan firmalar, iade işlemlerine aracılık edecekleri satıcılar ile birer sözleşme yapar. Yetki belgeli aracı firmaların, sözleşme yaptıkları satıcıların 3065 sayılı Kanun'un (11/1-b) maddesi kapsamındaki satışlarında, fatura-çek kullanılır. Bu uygulama kapsamındaki satışlarda, alıcıya yapılacak iade işleminde çek kullanılması da mümkündür. Bu durumda Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarda fatura ve çek prensip olarak ayrı ayrı düzenlenir. Ancak, söz konusu fatura ve çekin ayrı ayrı düzenlenebilmesinin yanı sıra yetki belgeli aracı firmayla sözleşmesi bulunan satıcılardan isteyenlerin fatura-çek ibareli belgeyi fatura olarak kullanmaları da mümkündür.

Fatura-çekler, firma tarafından bir asıl ve üç örnek olmak üzere basılır ve satıcıya zimmet karşılığı teslim edilir. Bu belgelerde Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi dışında kullanılamayacağı ve ciro edilemeyeceğine dair bir ifadeye de yer verilir.

Yetki belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcı, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapacağı satışta kullanacağı fatura-çeki dört nüsha olarak düzenleyip aslı ile iki örneğini alıcıya verir.

Alıcı gümrük çıkışında elindeki fatura-çek aslı ve örneklerini ilgili gümrük görevlisine onaylatır, aslını muhafaza eder, diğer iki örneğini görevliye bırakır.

Bu durumda, satıcılardan satın alınan mallara ilişkin KDV, önceki bölümlerde belirtilen sürelerle bağlı olarak, aracı firmalar tarafından alıcıya iade edilir. İade, alıcıda kalan onaylı fatura-çek aslı ile yapılır.

Aracı firma iade işleminden sonra fatura-çeki satıcıya göndermez ve 213 sayılı Kanun'un muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar. Ancak bir ay içinde yaptığı iadeler için bir icmal düzenler, izleyen ayın ilk 15 günü içinde ilgili satıcıya gönderir. Bu icmalde; iadeye esas olan fatura-çekin tarih ve numarası, iadeye esas olan KDV tutarı ve iade tarihi yer alır, aracı firmanın kaşesi tatbik edilir ve firma yetkililerince imzalanarak onaylanır.

Söz konusu icmaller, satıcı tarafından 213 sayılı Kanun'da öngörülen süreler içinde defterlerine kaydedilir. KDV indirimi ise aracı kuruma yapılacak ödemeye karşılık olarak aracı kurum tarafından düzenlenecek olan (avans şeklinde düzenlenen icmaller hariç) ödeme belgelerine dayanılarak, ödeme belgesinin deftere kaydedildiği dönem beyannamesinde yapılır.

Yetki belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcı bu icmalleri ve kendilerinde kalan fatura-çek nüshalarını 213 sayılı Kanun'un muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklar.

"Yetki Belgesi" sahibi aracı firmalar ile satıcılar, iade işleminin yapılmasından müteselsilen sorumludur. İadenin herhangi bir nedenle yetki belgeli aracı firma tarafından yapılmaması halinde, satıcılar iadeyi yapmakla yükümlüdür. Bu husus satıcılarla yapılacak sözleşmelerde açıkça belirtilir.

### **3.1.1.7. Alıcıya iade edilen KDV'nin satıcı tarafından indirim konusu yapılması**

Yolcu beraberli eşya ihracına ilişkin istisnanın, KDV'nin önce alıcıdan tahsil edilip, malın gümrükten çıkarılması esnasında tekrar alıcıya iade edilmesi şeklinde uygulanmakta olduğu, satış sırasında düzenlenen faturada mal bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin alıcıdan tahsil edildiği, bu KDV'nin satıcı tarafından ilgili dönem KDV beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde beyan edildiği hatta beyan edilen bu tutar nedeniyle beyannamede "Ödenmesi Gereken KDV" çıkması halinde bu verginin ilgili vergi dairesine ödendiği ve söz konusu KDV'nin, teslim konularının yurt dışına çıkarıldığına ilişkin onaylı faturaların veya belgelerin satıcıya intikal ettiği dönemde (Türkiye'de tahsil edilen KDV'nin alıcıya iade edilmiş olması şartıyla) satıcı tarafından defterlere kaydedilmek suretiyle bu defa da indirim konusu yapılabildiği önceki bölümlerde belirtilmişti.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallar için Türkiye'de ödedikleri KDV'nin, söz konusu malların gümrükten yurt dışına çıkarılması üzerine alıcılara iade edileceğine ve alıcılara yapılacak olan bu iadelerin de çeşitli şekillerde gerçekleştirilebileceğine ilişkin hususlarda önceki bölümlerde açıklanmıştı.

Buna göre; satıcı, önce hesaplayıp alıcıdan tahsil ettiği daha sonra da alıcıya iade ettiği KDV'yi, belirli şartlar dahilinde indirim konusu yapma hakkına sahiptir. Söz

konusu hakka ilişkin hususlara, alıcıya yapılan her bir iade şekli bakımından aşağıda yer verilmiştir.

- İadenin gümrükten çıkarken banka şubesinden alınması halinde; Banka şubesi, bir ay içinde alıcılara yaptığı ödemeleri, izleyen ayın 10'uncu gününe kadar her çekin tarih ve numarası, faturanın tarih ve numarası ile ödeme tutarını içeren bir dekont ile satıcıya bildirmektedir. Alıcılara banka aracılığıyla iade edilen KDV, dekontun temin edildiği dönemde satıcı tarafından indirim konusu yapılabilmektedir.

- İadenin gümrük çıkışından sonra alınması halinde; Alıcı, malın çıktığını gösteren onaylı faturayı, çek düzenlenen hallerde ise fatura ile beraber onaylı çeki çıkış tarihinden itibaren üç ay içinde satıcıya göndermekte ve satıcı iade tutarını, faturayı aldıktan sonra en geç 10 gün içinde alıcının banka hesabına veya adresine havale etmektedir. Alıcıya iade edilen KDV, onaylı faturanın temin edildiği dönemde satıcı tarafından indirim konusu yapılabilmektedir.

- İadenin elden yapılması halinde; Alıcı, onaylı fatura nüshası, çek düzenlendiği hallerde fatura ile birlikte onaylı çeki çıkış tarihinden itibaren üç ay içinde satıcıya elden getirmekte ve alıcıya elden iade edilen KDV, onaylı faturanın temin edildiği dönemde satıcı tarafından indirim konusu yapılabilmektedir.

- İadenin avans olarak ödenmesi halinde; Alıcı, onaylı faturayı çıkıştan sonra üç ay içinde satıcıya göndermektedir. Avans tutarı, en erken onaylı faturanın temin edildiği dönemde indirim konusu yapılabilmektedir.

- İadenin yetki belgesine sahip aracılar tarafından yapılması halinde; Satıcı tarafından aracı kuruma yapılan ödemeler, aracı kurum tarafından düzenlenecek olan (avans şeklinde düzenlenen icmaller hariç) ödeme belgelerine dayanılarak, ödeme belgesinin deftere kaydedildiği dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Buna göre, yolcu beraberli eşya ihracına ilişkin olarak hesaplanıp tahsil edilen ve beyan edilen KDV'nin, indirim konusu yapılabilmesi için aşağıdaki şartların topluca gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

- Fatura üzerinde hesaplanan KDV'nin, ilgili dönem KDV beyannamesi ile beyan edilmiş olması

- Teslime konu mallar, belge tarihinden itibaren üç ay içinde yurt dışına çıkarılmış olmalı

- Yolcu beraberli eşya ihracına konu fatura veya belgelerin ilgili gümrük tarafından onaylanmış ve onay tarihinden itibaren bu belgeler üç ay içinde satıcıya ulaşmış olmalı

- Satıcı, alıcıdan tahsil ettiği KDV'yi alıcıya veya yetki belgesine sahip aracılara ödemiş olmalı

- Gümrükte onaylanmış fatura veya belgeler (iadenin yetki belgesine sahip araçlar tarafından yapılması halinde, aracı kurum tarafından düzenlenen ödeme belgeleri), yasal defterlere kaydedilmiş olmalı

Yukarıdaki şartlardan herhangi birinin eksikliği halinde, yolcu beraberli eşya ihracına ilişkin olarak önce hesaplanıp tahsil edilen ve beyan edilen daha sonra alıcıya iade edilen KDV, indirim konusu yapılamayacaktır.

### **3.1.2. Yolcu beraberli eşya ihracı kapsamında yapılacak beyanlar**

Yolcu beraberli eşya ihracı uygulamasında istisnanın beyanı, Kanun'un (11/1-a)maddesinde yer alan istisnaların beyanındaki gibi KDV'nin hesaplanmaması şeklinde olmayıp, KDV'nin önce hesaplanarak beyan edilmesi ki ödenecek KDV çıkması halinde ilgili vergi dairesine ödenmesi, daha sonra gereken şartlar sağlanması halinde Türkiye'de ikamet etmeyenlere iade edilen KDV'nin indirim konusu yapılması şeklinde uygulanmaktadır.

Bu nedenle yolcu beraberli eşya ihracı istisnası yukarıda belirtilen iki beyanın sonrasında gerçekleşmektedir. Söz konusu beyanlardan ilki, KDV'nin önce hesaplanmasına ikincisi ise alıcıya ödenen KDV'nin indirim konusu yapılmasına yöneliktir. Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlarda mal teslimine ilişkin ilk beyan yapıldıktan sonra, alıcılara iade edilen KDV'nin indirim konusu yapılmasına ilişkin ikinci beyan yapılmadığı sürece istisna hükümlerinden faydalanılmış olunamayacaktır. KDV'nin indirim konusu yapılabilmesine ilişkin gerekli şartlar sağlanamadığı sürece, ilk beyanda hesaplanan olarak beyan edilen KDV'nin satıcı üzerindeki olumsuz etkisi giderilememiş olacaktır. Bu nedenle ikinci beyanın yani indirimin dayanağı olan ve önceki bölümde belirtilen şartların sağlanması, istisnanın uygulanması açısından büyük önem taşımaktadır.

Yolcu beraberi eşya ihracı, aslında satıcılar için bir “istisna” hükmü olmasından daha ziyade alıcılar bakımından ödenen bir verginin iade alınabilmesini sağlamaya yönelik “iade” hükmüdür. Şöyle ki, bu istisna KDV’nin önce satıcılar tarafından tahsil edilmesi ve daha sonra gerekli şartların sağlanması halinde tahsil edilen bu vergilerin alıcılara iade edilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Kanun’da yer alan ve alıcılara iade edileceği belirtilen vergilerin, aslında vergi idaresi tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Ancak, yolcu beraberi eşya ihracına ilişkin istisna uygulamasında alıcılara yapılacak olan iadeler, satıcılar tarafından yapılmaktadır. Bu doğrultuda satıcılar, hem yaptıkları teslim kapsamında KDV hesaplayıp beyan etmekte hem de alıcıya idare tarafından iade edilmesi gereken bir verginin yükünü taşımaktalar. Bu nedenle Tebliğ, satıcıların alıcılara devlet adına iade ettikleri vergileri vergi dairesinden iade alabilmesi için bir takım hükümler getirmiştir. Bu uygulamada aslında satıcılar, alıcı ile devlet arasında bir aracı görevi görmekte, devlet adına alıcıya KDV iadesini gerçekleştirmektedirler. Bu bakımdan yolcu beraberi eşya ihracına ilişkin istisna uygulaması kapsamında satış yapanlar, alıcılara ödedikleri KDV’yi vergi dairelerinden iade olarak talep edebilmektedirler.

#### **3.1.2.1. Yapılan teslim kapsamında “Hesaplanan KDV”nin beyanı**

3065 sayılı Kanun’un (11/1-b) maddesi kapsamında Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara satış yapan mükelleflerce bu işlemler, teslimin yapıldığı dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinin “Matrah” kulakçığında “Diğer İşlemler” tablosunda 501 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın, "Matrah" sütununa aynı veya farklı vergi oranlarına tabi teslim bedellerinin KDV hariç toplamı, "Vergi" sütununa ise bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV toplamı yazılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.9).

**Örnek 36:** Ağustos 2015 ayı içinde ve muhtelif tarihlerde, Türkiye’de ikamet etmeyen alıcılara yolcu beraberi eşya ihracı kapsamında yapılan satışlar dolayısıyla düzenlenen faturalarda gösterilen bedeller 40.000 TL ve hesaplanan KDV7.200 TL’dir. Buna göre, mükellefin bu satışlara ilişkin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

**Çizelge 3.1: Yolcu Beraberi Eşya İhracı İstisnası Kapsamında Yapılan Satışların Beyanı (Ağustos 2015 Dönemi)**

MATRAH (KULAKÇIĞI)		
DİĞER İŞLEMLER (TABLOSU)		
İşlem Türü	Matrah	Vergi
501- Türkiye'de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar (Yolcu Beraberi Eşya)	40.000,00	7.200,00

**3.1.2.2. Alıcıya yapılan iade nedeniyle “İndirilecek KDV”nin beyanı**

Satış sırasında tahsil edilmiş olan verginin alıcıya iade edildiği dönemde (gerekli belgelerin satıcıya ulaşmış olması şartıyla) ise alıcıya iade edilen vergi tutarı, 1 No.lu KDV Beyannamesinin “İndirimler” kulakçığında “İndirimler” tablosunda 104 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.9).

**Örnek 37:** Örnek 36’da, hesaplanıp tahsil edilen 7.200 TL’lik KDV’nin, 3.600 TL’lik kısmı aynı dönem içinde alıcılara iade edilmiş ve gerekli belgeler satıcıya ulaştırılmıştır. Buna göre, mükellefin indirimler hesaplarına alacağı 3.600 TL ile ilgili beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

**Çizelge 3.2: Yolcu Beraberi Eşya İhracı İstisnası Kapsamında Alıcılara İade Edilen KDV’nin İndirim Hesaplarına Alınmasına İlişkin Beyan (Ağustos 2015 Dönemi)**

İNDİRİMLER (KULAKÇIĞI)	
İNDİRİMLER (TABLOSU)	
İndirim Türü	Vergi
104- Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Bu Dönemde İade Edilen KDV	3.600,00

**3.1.2.3. Alıcıya iade edilen KDV’nin, satıcı tarafından iade alınmak istemesi üzerine yapılacak beyan**

Mükelleflerin bu işlemle ilgili olarak alıcılara ödedikleri KDV’yi, iade almak istemeleri halinde “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunun 408 kod numaralı satırına kayıt yapılır. Satırın “Teslim ve Hizmet Tutarı” sütununa istisna kapsamındaki teslimin KDV hariç bedeli girilir. “İadeye Konu Olan KDV” sütununa ise 104 kod numaralı satıra kaydedilen tutar aynen aktarılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.9).

**Örnek 38:** Örnek 37’de, mükellefin alıcılara ödediği 3.600 TL’yi iade olarak talep etmesi halinde, iade ile ilgili beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

**Çizelge 3.3:** Yolcu Beraberi Eşya İhracı İstisnası Kapsamında Alıcılara İade Edilen KDV'nin İade Hesaplarına Alınmasına İlişkin Beyan (Ağustos 2015 Dönemi)

İSTİSNALAR-DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER (KULAKÇIĞI)		
DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER (TABLOSU)		
İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	İade Konu Olan KDV
408- Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Bu Dönem İade Edilen KDV	20.000,00	3.600,00

Bu teslimlerle ilgili olarak iade almak istemeyen mükelleflerce “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosuna herhangi bir kayıt yapılmaz (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.9).

Teslim ve KDV'nin alıcıya iadesi, aynı dönemde gerçekleşirse, 501, 104 ve 408 kod numaralı satırlar aynı dönemde doldurulur. KDV'nin alıcıya iadesi, teslimden sonraki bir dönemde gerçekleşirse, 104 ve 408 kod numaralı satırlara kayıt KDV'nin iade edildiği dönemde yapılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.9).

### 3.1.3. İstisnanın tevsiki

Söz konusu istisna, Türkiye’de ikamet etmeyen alıcı adına düzenlenen ve ilgili gümrük müdürlüğü tarafından onaylanan satış faturasının fotokopisi veya listesi ile iadenin yetki belgeli aracı firmalar tarafından yapılması halinde ise bunların gönderdiği icmaller ve ödeme belgelerinin onaylı örnekleri ile tevsik edilir. Söz konusu belgeler istisnanın beyan edildiği dönemde beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde vergi dairesine verilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.10).

Satıcılar, bir vergilendirme döneminde alıcılara iade ettikleri vergilerin ayrıntılarını göstermek üzere, firmanın kaşesini ve yetkililerin imzasını taşıyan bir liste hazırlar ve bir dilekçe ekinde beyanname verme süresi içinde bağlı olunan vergi dairesine verirler. Satıcı, satış faturasının kendisinde kalan nüshasını, alıcı tarafından gönderilen veya elden getirilen onaylı çek ve fatura örneklerini, çek defteri dip kuponlarını, banka dekontlarını, havale makbuzlarını, aracı firma icmallerini ve buna benzer belgeleri 213 sayılı Kanun’un muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar ve istenildiğinde ibraz eder (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.8).

## **3.2. Türkiye’de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna**

### **3.2.1. İstisnanın kapsamı**

3065 sayılı Kanun’un (11/1-b) maddesinde, Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV’nin, karşılıklı olmak kaydıyla iade edileceği ve Maliye Bakanlığı’nın iadede faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu doğrultuda istisna, söz konusu faaliyetlere yönelik mal ve hizmet alımları sırasında alıcılar tarafından ödenen KDV’nin vergi dairesinden iade olarak talep edilebilmesi şeklinde uygulanmaktadır.

#### **3.2.1.1. İstisnadan (iadede) yararlanabilecekler**

Bu uygulama ile iade alabilecek olanlar, taşımacılık faaliyetini yapan yabancı kişi ve şirketler ile fuar, panayır ve sergilere katılan yabancı kişi ve kuruluşlardır.

Bu istisnadan yararlanmak isteyenlerin, ikametgâh, işyeri, kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye’de bulunmaması ve Türkiye’de KDV, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyetinin de olmaması gerekmektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.6.1).

Taşımacılık faaliyeti ve fuar katılımlarına ilişkin yabancılara tanınan bu istisnanın en temel şartı, ilgili ülkeler itibarıyla bu istisnanın karşılıklı olarak uygulanıyor olması gerektiğidir. Yani yabancıların Türkiye’de bu istisnadan yararlanabilmeleri için, yabancıların ikametgâhı, işyeri, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca, ikametgâhı, işyeri, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlara söz konusu istisna hakkının tanınmış olması gerekmektedir. Aksi takdirde her ne kadar Kanun’da ve Tebliğ’de belirtilen şartları ilgili yabancılar sağlamış olsalar da bu istisnadan yararlanma hakkına sahip olamayacaklar ve bu faaliyetleri dolayısıyla Türkiye’de ödedikleri KDV’yi iade alamayacaklardır.

### **3.2.1.2. İstisnaya (iade uygulamasına) konu olabilecek mal ve hizmetler**

Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak istisna uygulanacak mal teslimi ve hizmet ifaları; akaryakıt, yedek parça, bakım ve tamir giderlerini kapsamalıdır. Fuar, panayır ve sergilere katılımda ise mal teslimi ve hizmet ifasının münhasıran bu işlerle (fuvar, panayır ve sergilere katılım işleriyle) ilgili olması gerekir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.6.1).

**Örnek 39:** Türkiye’de düzenlenen fuara katılım sağlayan yabancı firmanın, fuarın yapıldığı yerdeki stant kiralama, buradaki elektrik, su ve benzeri genel giderler, fuara katılım nedeniyle Türkiye’deki konaklama giderlerine ilişkin olarak ödenen KDV tutarları iade konusu yapılabilir.

İstisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin KDV dahil 213 sayılı Kanun’un 232’nci maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırını aşması gerekir. Bu sınır, 2015 yılı için 880,00 TL olarak belirlenmiş olup, her yıl Maliye Bakanlığı’nın belirleyeceği yeniden değerlendirme oranı doğrultusunda arttırılmaktadır. Bu miktara, istisnadan yararlanmak şartıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.6.1).

### **3.2.2. İade süreci**

3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-b) maddesi kapsamında Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetleri ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla ödedikleri KDV’ye ilişkin nakden iade taleplerinde takip edilmesi gereken yol ve iade sürecine ilişkin hususlar aşağıdaki gibidir.

#### **3.2.2.1. İade talebi**

Taşımacılık faaliyetini yapan yabancı kişi ve firmalar ile fuar, panayır ve sergilere katılan yabancı kişi ve firmalar, ödedikleri KDV’nin iadesini talep edebilirler. Bunların, kendi ülkelerinde bağlı bulunduğu vergi dairesinden (ülkesine göre ilgili idareden) temin edilecek ve vergi mükellefiyetinin bulunduğunu gösteren bir belgeyi ibraz etmeleri gerekir. Bu belge, ilgilinin ad ve soyadını/firma adını (unvanını), kendi ülkesinde bağlı bulunduğu vergi dairesini, faaliyet konusu ve adresini içerecek şekilde düzenlenir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.6.2).

Söz konusu işlemler nedeniyle ödenen KDV'nin karşılıklı olmak kaydıyla iadesi, taşımacılık ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Marmara Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne; fuar, panayır ve sergiye katılım ile ilgili olarak da bu faaliyetin yapıldığı yerdeki vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığın belirleyeceği vergi dairesi tarafından yerine getirilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.6.2).

Bu işlemler nedeniyle, takvim yılının birer aylık dönemleri itibarıyla iade talep edilebilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.6.2).

Taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alınan mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılım dolayısıyla satın alınan mal ve hizmetlerin niteliği, miktarı ve tutarına ilişkin bilgileri içeren ve 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzunun olması gerekir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.6.2).

İade talebi, ilgili vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır. Bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.6.2.1):

-Ekte yer alan **“EK-3:Yabancı Fuar, Sergi, Panayır Katılımcıları İle Taşımacıların İade Talep Formu”**,

-İadenin herhangi bir aracı tarafından talep edilmesi halinde noter onaylı “vekaletname” belgesi,

-Fuar, panayır ve sergilere katılanların gerçek kişi olması, taşımacılığın sürücü tarafından kendi adına yapılması halinde bunlara ait pasaportların noter onaylı fotokopisi,

-Kendi ülkelerinde vergi mükellefiyetini gösteren “vergi mükellefiyeti” belgesi, (iadenin tekrarlanması durumunda bu belgenin yeniden ibrazına gerek yoktur.)

-Yapılan harcamalara ilişkin olarak 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzunun asılları veya noter onaylı suretleri. Bunların, taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alınan mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılım dolayısıyla satın alınan mal ve hizmetlerin niteliği, miktarı ve tutarına ilişkin bilgileri içeren ve 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzu olması gerekir.

Taşımacılık faaliyetinde bulunan yabancılar, bu belgelere ek olarak aşağıdaki belgeleri de eklemek zorundadırlar (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.6.2.1):

-Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak TIR karnesinin Türkiye'ye giriş çıkış tarihlerini gösteren dip koçanınin, transit beyannamesinin veya transit refakat belgesinin onaylı örneği,

-Taşımanın yapıldığı aracın plakasının ve taşıma işini yapan kişi/firmanın isminin yer aldığı belgelerin asılları veya noter onaylı suretleri.

### **3.2.2.2. İade talebinin değerlendirilmesi**

Bu uygulama kapsamında doğan KDV iadeleri, vergi dairelerince nakden veya banka havalesi ile yerine getirilmektedir. Nakden iade için, iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgelerin eksiksiz ve tam olarak verilmiş olması gerekir.

1.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri, belgelerin ibraz edilmesi üzerine vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.6.2.2).

İade edilecek tutarın, 1.000 TL'yi aşması durumunda, aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde vergi inceleme raporu beklenmeden iade yapılır. Teminat, vergi inceleme raporuna dayanılarak çözülür. Vergi dairesince ödeme belgesine, vergi inceleme raporunun bir örneği, teminat gösterilmişse teminata ilişkin alındının bir örneği eklenir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.6.2.2).

## **3.3. Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna**

### **3.3.1. İstisnanın kapsamı**

3065 sayılı Kanun'un (11/1-b) maddesinde, *"14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlere ilişkin yabancı yapımcılar tarafından satın alınacak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232'nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen KDV yapımcılara iade olunur."* hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ile gelişmiş film endüstrilerine sahip ülke yapımcılarının film yapımı için Türkiye'yi tercih etmelerinin teşvik edilerek ülke tanıtımına katkı sağlanması amaçlanmıştır.

İstisnanın kapsamı ile ilgili olarak KDV Genel Tebliği'nin II.A.7.1 bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayan yabancı yapımcılar, Türkiye'de KDV, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyetleri olmaması kaydıyla, 14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlerin yapımına ilişkin olarak verilen çekim izin süresi içinde satın alacakları veya ithal edecekleri mal ve hizmetler için bu uygulamadan yararlanabilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.7.1).

İstisna, yabancı sinema yapımcıları tarafından mal ve hizmet alımları ile ithalat sırasında ödenen KDV'nin vergi dairesinden iade olarak talep edilmesi suretiyle uygulanır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.7.1).

İstisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin KDV dahil 213 sayılı Kanun'un 232'nci maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırını aşması gerekir. Bu miktara, istisnadan yararlanmak şartıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.7.1).

### **3.3.2. İade süreci**

Türkiye'deki faaliyetin tamamlanmasından sonra bu uygulama kapsamında talep edilecek KDV iadelerini yerine getirmeye Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Başkent Vergi Dairesi Müdürlüğü, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Beyoğlu Vergi Dairesi Müdürlüğü ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Konak Vergi Dairesi Müdürlüğü yetkili kılınmış olup, yabancı sinema yapımcılarının iade taleplerini bu dairelerden herhangi birisine yapması mümkündür (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.7.2).

İade talebi, yabancı yapımcıların Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan aldıkları çekim izin süresinin dolması ve sinematografik eserlerin çekiminin tamamlanması

sonrasında, ilgili vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır. İade talepleri üst limit aranmaksızın münhasıran YMM raporu ile yerine getirilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.7.2).

Bu raporda; öncelikle yabancı sinema yapımcıları tarafından Kültür ve Turizm Bakanlığı'na "Sinematografik Ortak Yapımlar ve Türkiye'de Ticari Amaçlı Film Çekmek İsteyen Yerli ve Yabancı Yapımcılar Hakkında Yönetmelik" çerçevesinde yapılan başvuru kapsamında, bu Bakanlığa verilen bütün bilgiler ile alınan bütün izinlere, işlemlerin safhalarını da içerecek şekilde ayrıntılı olarak yer verilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.7.2).

Rapora KDV iadesine konu mal ve hizmet alımları ile ithalata ilişkin fatura ve benzeri belgeler ve gümrük makbuzlarının dökümünü gösteren bir liste eklenir. Bu hizmetlerin tedarikçi firmalar tarafından gerçekleştirilmesi durumunda, bu rapora söz konusu firmalar tarafından bu kapsamda satın alınan mal ve hizmetler ile ithalata ilişkin belgelerin listesi de eklenir. YMM'ler söz konusu listelerde yer alan, yabancı sinema yapımcılarının KDV ödeyerek yaptıkları mal ve hizmet alımlarının söz konusu yapıma ilişkin olduğunu ve belgelerin gerçek işlemleri yansıttığını göstermeleri gerekir. Bu itibarla, haksız vergi iadesine sebebiyet verilmesi durumunda YMM'ler, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yabancı yapımcı ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulur (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.7.2).

İade talebi, vergi dairesi tarafından YMM raporunun eksiksiz olarak verildiği tarihi izleyen 30 gün içinde yerine getirilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.7.2).



## 4. KDV KANUNU'NUN (11/1-c) MADDESİ KAPSAMINDA TECİL-TERKİN UYGULAMASIVE İADE EDİLECEK KDV

### 4.1. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

#### 4.1.1.Uygulamanın kapsamı

İhracatı teşvik amacıyla getirilen uygulamalardan birisi de KDV Kanunu'nun (11/1-c)maddesinde yer alan ihraç kayıtlı teslimlerde tecil-terkin uygulamasıdır. Tecil-terkin uygulaması, satıcı tarafından hesaplanan KDV'nin ihracatçı tarafından ödenmemesine yönelik bir ön ihracat istisnasıdır. Söz konusu hüküm eklenmeden önce ihracatçılar, ihraç edecekleri malı yurt içinde satın alırken ödedikleri KDV'yi yüklenmek zorunda kalmaktaydı. İndirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadesi için uzun formalitelere, zamana ve nakden iadelerde teminat mektubuna ihtiyaç duyulması dolayısıyla ihracatçılar finansal açıdan ve enflasyon etkisi ile zarara uğratılmaktaydı. İhraç kaydıyla teslimlerde tecil terkin uygulaması ile hem ihracatçı firma iade alıncaya kadar KDV yüküne katlanmaktan, hem de ihraç kayıtlı teslimde bulunan satıcı firma KDV'yi tahsil ederken vadesini beklemek dolayısıyla katlandığı yükten kurtulmuş olmaktadır (Yücel,2015,58).

Söz konusu tecil-terkin uygulaması ile ilgili olarak, 3065 sayılı Kanun'un (11/1-c) maddesinde; *“İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine (ihracatçılara) teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.*

*Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.*

*İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanun'da belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.*

*Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından 3065 sayılı Kanun'un 32'nci maddesi hükmü uygulanmaz.*

*İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.*

*İhracatçılara mal teslim eden imalatçıların terkin ve iade işlemleri ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.*

*İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara üç aya kadar ek süre verilebilir.” hükümlerine yer verilmiştir.*

#### **4.1.1.1. Tecil-terkin uygulamasında ihtiyarilik**

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması ihtiyari bir uygulama olup bu kapsamda malların, imalatçılar tarafından ihracatçılara KDV tahsil edilmeden teslimi zorunlu değildir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.1). Aksine imalatçılar, diledikleri takdirde ihracatçılara teslim ettikleri mallar üzerinden hesapladıkları KDV'yi tahsil ederek genel esaslar çerçevesinde beyan edip ilgili vergi dairesine ödeme alternatifini de tercih edebilirler. Bu durumda ihracatçı, ihracatın gerçekleşmesi üzerine imalatçıya ödediği KDV'yi mal ihracatı istisnası (KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi) hükümleri kapsamında iade alabilecektir.

Tecil-terkin uygulamasının ihtiyari bir uygulama olması, düzenlenen faturada yer alan ve imalatçı tarafından her halükarda hesaplanan KDV'nin ihracatçı tarafından indirim konusu yapıp yapılmaması bakımında da önem taşımaktadır. İmalatçının bu uygulamayı tercih etmesi durumunda, ihracatçının ödemediği KDV'yi indirme hakkı bulunmayacaktır. Bu uygulamanın tercih edilmemesi durumunda ise, imalatçı tarafından hesaplanan KDV ihracatçı tarafından genel esaslara göre indirilebilecektir. Bu nedenle, Kanun'un (11/1-c)maddesinde yer alan tecil-terkin uygulamasına yönelik hükümler, ancak bu kapsamda mal teslim etmeyi tercih eden imalatçılar ile bu malı teslim alan ve ihracatı gerçekleştirecek olan ihracatçılar açısından hüküm ifade etmektedir.

Bu doğrultuda, KDV tevkifatına tabi malların tesliminde hesaplanan KDV'nin tevkifata tabi tutulup tutulmayacağı noktasında ihtiyari bir uygulama olan tecil-terkin müessesesi önem kazanmaktadır. Şöyle ki, Kanun'un (9/1) maddesi doğrultusunda Tebliğ ile yapılan düzenlemede, bazı malların tesliminde hesaplanan KDV'nin belirlenen oranlar dahilinde satıcılar tarafından tevkif edilerek alıcıya değil doğrudan vergi dairesine ödenmesi öngörülmüştür.

Tevkifata tabi herhangi bir malın ihraç kayıtlı teslimi sırasında hesaplanan KDV'nin, malın alıcısı tarafından tevkif edilmesi söz konusu olmayacaktır. Zira, ihraç kayıtlı mal tesliminde hesaplanan KDV'nin ihracatçı tarafından imalatçıya ödenmesi söz konusu olmadığından verginin tevkifi de aynı şekilde söz konusu olmayacaktır (Özcan,2012:152).

Bu durumda söz konusu malların imalatçılar tarafından ihracatçılara tesliminde hesaplanan KDV, imalatçıların yapacakları tercihe göre ya Tebliğ'de belirtilen oranlar dahilinde tevkifata tabi tutulacak ya da tutulmayacaktır.

#### **4.1.1.2. Tecil-terkin uygulamasında faturanın düzenlenmesine ilişkin bazı hususlar**

İhraç kayıtlı teslimlerde, imalatçılar tarafından ihracatçılara düzenlenen faturada hesaplanan KDV, ihracatçılar tarafından imalatçılara ödenmemektedir. Bu nedenle, tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanunu'nun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir." ifadesi yazılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.1).

İhraç kaydıyla teslimlere ait faturanın esas itibarıyla ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihinden önceki bir tarihte düzenlenmiş olması gerekir. İmalatçı tarafından düzenlenen fatura tarihinin; ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihi veya fiili ihraç tarihinden sonraki bir tarih olması halinde, 213 sayılı Kanun'daki fatura düzenleme sürelerine uyulması kaydıyla tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.1).

213 sayılı Kanun'un 231'inci maddesine göre; fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenmelidir. Bu itibarla; ihracatçı firmanın düzenlediği fatura veya fiili ihraç tarihinin, ihraç kaydıyla yapılan teslimle ilişkin fatura tarihinden önceki bir tarih olması durumunda, ihraç kaydıyla yapılan teslimle yönelik düzenlenen faturanın ihraç kaydıyla yapılan teslim tarihinden itibaren yedi gün içinde düzenlenmiş olması halinde tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilecektir.

Ancak, bu durumlar dışında ihraç kaydıyla teslimle ilişkin faturanın, fiili ihraç tarihinden sonraki tarihi taşıması halinde işlemin ihraç kaydıyla teslimle ilişkin şartlar açısından yapılacak inceleme veya YMM raporu ile tespit edilmesi şartıyla terkin ve/veya iade işlemleri sonuçlandırılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.1).

**Örnek 40:** İhraç kaydıyla yapılan teslim tarihinin 14.05.2015, fiili ihraç tarihinin ise 18.05.2015 olması durumunda, imalatçının yapmış olduğu ihraç kayıtlı teslim için 21.05.2015 tarihine kadar yasal süresi vardır. İmalatçının bu süre zarfında söz konusu faturayı düzenlemesi halinde, tecil-terkin uygulamasından yararlanabilecektir. Ancak, bu sürenin (fatura düzenleme süresinin) aşılması halinde, terkin ve/veya iade işlemleri, yapılacak inceleme veya YMM raporu ile tespit edilmesi şartıyla sonuçlandırılacaktır.

#### **4.1.1.3. Tecil-terkin uygulamasından yararlanacak satıcılar**

Tecil-terkin uygulamasından "imalatçı" vasfını haiz satıcılar yararlanabilir. İmalatçının;

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması veya Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'ndan alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden (üretici belgesi) herhangi birine sahip olması, (Bu belgeler sonraki bölümlerde "imalatçı belgesi" olarak anılacaktır.)

- İlgili meslek odasına kayıtlı bulunması,

- Üretimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan sanayi sicil tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırması ve gerekli araç parkına sahip olması veya kapasite raporundaki üretim altyapısına sahip olması,

gerekmektedir. Bu şartları taşıyanlar “imalatçı” sayılacak ve bu suretle imal ettikleri malların ihracatçılara tesliminde tecil-terkin uygulamasından yararlanabileceklerdir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.3).

Yukarıdaki şartlara sahip olan imalatçılarca, ihraç kaydıyla ihracatçılara mal teslim edilen dönemde ve bir defa olmak üzere “imalatçı belgesi” ve ilgili meslek odasına üyelik belgesinin birer örneği, ilgili dönem KDV beyannamesinin verilme süresine kadar bağlı oldukları vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.3).

İmalatçı niteliğindeki değişiklikler ve imalatçı niteliğinin kaybedilmesi halleri ayrıca vergi dairesine bildirilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.3).

İmalatçı kapsamına girmeyen mükellefler, tecil-terkin uygulamasından yararlanamaz. Ancak, diğer şartları taşımakla beraber, sadece imalatçı belgesine sahip olmayan mükelleflerden, ilgili kuruma başvuran ve bu kurumdan söz konusu belgenin verileceğine ilişkin olumlu görüş alanlar da bu belgelerin verilmesi beklenilmeden tecil-terkin uygulamasından yararlanırlar (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.3).

İlgili kurumdan olumlu görüş alan mükelleflerin, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki dönemlerde diğer tüm şartları taşıdığı ilgili vergi dairesince tespit edilmesi kaydıyla, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki söz konusu teslimlerinde de tecil-terkin uygulamasından yararlandırılmaları mümkündür (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.3).

#### **4.1.1.4. Tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilebilecek mallar**

Tecil-terkin uygulamasından yararlanabilecek satıcıların imalatçı vasfını haiz olmaları gerektiği önceki bölümde belirtilmişti. Buna göre imalatçılar sadece, imalatçı belgesinde yer alan üretim kapasitesine göre imal edilebilecek mallar ile bu kapsamda fason olarak imal ettirdikleri malları, tecil-terkin uygulaması kapsamında ihraç kayıtlı olarak ihracatçılara teslim edebileceklerdir. Bu durumda, imalatçıların

piyasadan hazır olarak satın aldığı mallar ile hizmetin tecil-terkin uygulamasına konu edilebilmesi mümkün değildir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.3).

Ayrıca, imalatçı belgesindeki üretim konusu malların tamamının fason olarak imal ettirilmesi de mümkün olup, bu durum fason olarak imal ettirilen malların ihrac kaydıyla teslimine engel değildir. Fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek, tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesidir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.3).

Buna göre, imalatçıların kendi üretimine ilave olarak aynı zamanda fason imalat da yaptırmaları halinde;

- a) Fason imalatı sadece, sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırmaları,
  - b) Fason olarak yaptırılan imalatta işin riskini ve organizasyonu üstlenmeleri,
  - c) Fason olarak imal ettirilen mallarla ilgili hammadde ve yardımcı maddeleri temin etmeleri,
- gerekmektedir.

İmalatçılar, ihrac kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın alabilirler. Bu durumda, imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için tecil-terkin uygulaması yapılır. Piyasadan hazır olarak alıp sattıkları mallar için tecil-terkin işlemi uygulanmaz (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.3).

**Örnek 41:** Bir Anonim Şirket, ihrac kaydıyla satış bağlantısı kurduğu 10.000 adet gömlekten, 6.000 adedini bizzat üretmiş, 4.000 adedini de hazır olarak piyasadan satın almıştır. Bu mükellefin ihrac kaydıyla ihracatçıya teslim ettiği 10.000 adet gömleğin, bizzat imalatçısı olduğu 6.000 adedi için tecil - terkin işlemi uygulanır, kalan 4.000 adet gömlek için bu uygulamadan yararlanılamaz.

Bu durumda, ihracatçıya satış yapan imalatçılar, bizzat ürettikleri mallar ile piyasadan hazır olarak satın aldıkları malları, düzenleyecekleri faturada ayrı gösterebilecekleri gibi, bu mallar için ayrı fatura da düzenleyebilirler (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.3).

### **a. İhraç kayıtlı teslim edilen malın ihraç edilen nihai mamul olması gerekir**

Tecil-terkin işlemleri imalatçıların ihraç kaydıyla satışını yaptıkları mal teslimlerine uygulanmakta olup, imalatçının ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın, ihraç edilen nihai mamul olması gerekir. Yani ihracatçı, ihraç kaydıyla aldığı malı imalatçının teslim ettiği şekilde ihraç etmelidir. İmalatçı tarafından ihraç kayıtlı olarak teslim edilen malın, ihracatçı tarafından herhangi bir işleme tabi tutulmaması, başka bir ifade ile değiştirilmemesi gerekmektedir. Bu şartı taşımayan teslimlerde tecil-terkin işlemi uygulanmaz (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.4).

**Örnek 42:** (A) A.Ş. iplik imalatçısı bir firmadan pamuk ipliği almaktadır. (A) Şirketi, almış olduğu iplikleri kumaş haline getirip ihraç etmiştir.

(A) A.Ş. ye pamuk ipliği satan iplik imalatçısı firma, tüm şartları taşımasına rağmen, iplik teslimi ile ilgili olarak KDV Kanunu'nun (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulamasından yararlanamaz. Zira ihraç edilen nihai mamul, pamuk ipliği olmayıp, bu ipliklerden üretilen kumaştır.

İhraç kaydıyla teslimi yapılan malın, ihracat faturası ve gümrük beyannamesinde yer alan malla aynı olması gerekir. Aynı olmasına rağmen fatura ve/veya gümrük beyannamesinde farklı belirtilmesi halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen mal ile ihraç edilen malın aynı olduğunun, bu konuya münhasır vergi inceleme raporu veya YMM raporu ile tespiti istenir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.4).

### **b. İhraç kayıtlı teslim edilen malın eklentisi, ayrılmaz parçası ve ambalaj maddesinin durumu**

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 686'ncı maddesine göre "Eklenti"; Asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez. Mezkur Kanun'un 684'üncü maddesine göre "Ayrılmaz Parça" ise; yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır. Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki mallar ile ihraç malı için ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan malların 3065 sayılı Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında teslimi mümkündür. Ancak, bu malların tesliminde tecil-terkin uygulanabilmesi için, asıl malın 3065 sayılı Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanarak satın alınması ve yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen faturada ve gümrük beyannamesinde asıl malla birlikte bu nitelikteki malların da yer alması gerekir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.4).

**Örnek 43:** İhracatçı (A)'nın yurt dışındaki müşterisinin siparişi üzerine, (B) fabrikasından ihraç kaydıyla teslim aldığı şasi kamyonu, (C) fabrikası tarafından yine ihraç kaydıyla teslim alınan kasa monte edilmiştir.

İhracatçı (A)'nın yurt dışındaki müşterisi adına düzenlediği faturada şasi kamyon ile kasanın ayrı ayrı gösterilmesi ve bu malların gümrük beyannamesinde belirtilen şekilde ve imalatçıların ad ve unvanıyla yer alması halinde, söz konusu malların Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında işlem görmesi mümkündür.

**Örnek 44:** (A) A.Ş. imalatçı firmadan satın aldığı gömlekleri, kendisi ambalajlayarak ihraç etmektedir. Ancak ambalaj maddelerini, bir başka imalatçı firmadan satın almaktadır.

Bu örnekte yer alan gömleklerin teslimlerinde hesaplanan KDV için tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılır. Ayrıca ambalaj maddelerini imal edip (A) A.Ş. ne satan firma da bu işlem ile ilgili olarak tecil-terkin uygulamasından yararlanır. Çünkü ambalaj maddesi, ihracatçı firmanın ihraç ettiği malın (gömleğin) eklenti ve ayrılmaz parçası niteliğindedir.

**Örnek 45:** Asıl üretim konusu porselen yemek takımı üretimi olan (A) Porselen İmalat A.Ş., üretimini yaptığı porselen takımları iç ve dış piyasalara satmaktadır. Üretimini yaptığı porselen takımların kırılmasını önlemek için, bunları (B) Ambalaj Ltd. Şti.'nden temin ettiği özel paletlerle ambalajlayarak ihraç etmekte ve söz konusu ambalaj bedellerini ihracat faturasında ayrıca göstererek yurt dışındaki müşteriye yansıtmaktadır.

(A)'nın, mamullerin ambalajlanmasında kullandığı özel paletleri, ihracata konu mamulün ihraç kaydıyla satın alınmaması nedeniyle, (B)'den ihraç kaydıyla satın alması mümkün değildir.

İşlem görmeden oldukları gibi ihraç edilecek malları tecil-terkin sistemi kapsamında satın alanlar ile istisna nedeniyle bu sisteme göre işlem yapamayanlar arasında bir farklılık yaratılmaması amacıyla, KDV Kanunu'nun 11'inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının verdiği yetkiye dayanılarak, ihraç edilecek asıl malın istisna kapsamında satın alınması halinde, ambalaj maddeleri ve malzemeleri de dahil olmak üzere bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların alımında KDV Kanunu'nun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem yapılabilmesi uygun görülmüştür (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.4).

**Örnek 46:** (A) Sektörel Dış Ticaret Şirketi ihracatını yaptığı taze sebze ve meyveyi Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden, ambalaj maddelerini ise KDV mükelleflerinden satın almaktadır.

İhracata konu asıl mal olan sebze ve meyvenin teslimi 3065 sayılı Kanun'un (17/4-b) maddesine göre vergiden müstesnadır ve bu teslimde tecil- terkin hükümlerinin uygulanması söz konusu değildir. Ancak bu husus ihraç edeceği malların ambalajlanmasında kullanacağı ambalaj maddelerinin şirkete tesliminde tecil-terkin uygulanmasına engel değildir.

#### **4.1.1.5. “İstisna İzin Belgesi”ne sahip mükelleflere, imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kayıtlı teslimler**

Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile (bavul ticareti kapsamında) yapılan satışlar kapsamında “Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura İle İhracat İstisnası Kapsamında Yapılan Satışlara Ait İzin Belgesi”ni almış olanlara, imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde de, 3065 sayılı Kanun’un (11/1-c) maddesi kapsamında işlem yapılabilmektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.2).

#### **4.1.1.6. Ek süre talebi ve ihracat işlemleri**

##### **a. Ek süre talebi**

3065 sayılı Kanun’un (11/1-c) maddesi uyarınca ihraç kaydıyla teslim edilen bir malın (teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üçüncü ayın sonuna kadar) ihracatının gerçekleşmemesi halinde, ek süre ihracatçılar tarafından en geç üç aylık sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa verilecek bir dilekçe ile istenir. Bu süreden sonra yapılan veya

ihracatçısı tarafından yapılmayan ek süre taleplerinin değerlendirilmesi ve kabulü söz konusu değildir.

İhracatçı ek süre talebine ilişkin dilekçede mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirterek, bu dilekçeye yalnızca ihraç kaydıyla teslimat ait faturanın bir örneğini ekler. Vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından mükelleflerden ek süre talebine dayanak olay veya durumun tevsikine yönelik herhangi bir belge talep edilmez (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.6).

İhraç kaydıyla teslim aldıkları malları yasal süresi içinde mücbir sebepler veya beklenmedik durumlara bağlı olarak ihraç edemeyen ihracatçıların ek süre talepleri ilgili vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar tarafından değerlendirilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.6).

Vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklar kendilerine yapılan ek süre taleplerini, öncelikle talebin zamanında ve ilgili ihracatçı mükellef tarafından yapılmış yapılmadığı bakımından inceler (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.6).

Ek süre verilmesinde mücbir sebebin varlığı 213 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesi hükmü esas alınarak belirlenir. Mezkur maddeye göre;

- Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,

- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,

- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler ile

- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması

gibi haller mücbir sebep sayılmaktadır.

İhracatın kanuni süresinde gerçekleşmesine engel teşkil eden ve mücbir sebep kabul edilmeyen haller ise beklenmedik durum sayılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.6).

Bu çerçevede;

- ihracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali/siyasal karışıklıklar,

- ekonomik belirsizlik ve durgunluk,

- yurt dışındaki alıcının sipariş ertelemesi/iptal etmesi,
- teslim programındaki değişiklikler,
- bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler,
- akreditif süresinin dolması,
- ihraç edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi,
- uygun depolama koşullarına sahip olunmaması,
- ithalatçı ülke ile yaşanan siyasi veya ekonomik sorunlar,
- ihraç malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına gecikmeli yanaşması, taşıma aracı veya konteyner bulunamaması),
- milli tatiller,
- iklim koşulları,
- gümrüklerde yaşanan sorunlar (gümrüklerdeki araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma),
- resmi makamlardan ihracat için izin alınamaması

gibi haller beklenmedik durumlar kapsamında değerlendirilir. Vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklar mücbir sebep veya beklenmedik durum sayılıp sayılamayacağı konusunda tereddüt ettikleri hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan görüş isteyebilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.6).

3065 sayılı Kanun'un (11/1-c) maddesinde öngörülen ek süre üç ay ile sınırlıdır. Bu nedenle üç aydan az ek süre isteyen ve bu talebi kabul edilen mükellefler hariç olmak üzere, üç aylık ek süre içinde ihracatın gerçekleştirilememesi halinde ikinci bir ek sürenin verilmesine kanunen imkan yoktur. Üç aydan az ek süre isteyen mükelleflerin ise sonradan üç aya kadar olan dönem için ilave süre istemeleri mümkündür (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.6).

### **b. İhracat işlemleri**

İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından ihracatçılara teslim edilen mallara ait hesaplanan ancak tahsil edilmeyen ve ilgili dönem beyannamesinde beyan edilen KDV, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Tecil-terkin uygulaması kapsamında, tecil edilen verginin terkin edilebilmesi veya tecil edilecek

verginin bulunmaması halinde bu verginin iade olarak talep edilebilmesi için, ihraç kayıtlı teslim edilen malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde (ek süre alınmışsa bu süreler dahil) ihraç edilmesi gerekmektedir.

İhracat, gümrük beyannamesinin kapanma tarihi itibarıyla gerçekleştiğinden, ihraç kaydıyla teslim nedeniyle tecil edilen vergi, süresinde ihraç edilmek kaydıyla “gümrük beyannamesi kapanma tarihi” itibarıyla terkin edilebilir hale gelir. Ödenecek KDV çıkmaması nedeniyle tecil edilecek vergisi bulunmayan mükellefler ise bu tarihten itibaren iade talep edebilirler.

İhracat bakımından, hangi teslimlerin ihracat olarak değerlendirilmesi gerektiğine, bu teslimlere ilişkin şartlara, hangi tarih itibarıyla ihracatın gerçekleştiğine ve ihracat olarak değerlendirilmeyen teslimlere ilişkin bilgilere, Tez’in “Mal İhracatı İstisnası” başlıklı 2.1 bölümünde yer verilmiştir. Mezkur bölümde ihracata yönelik yer alan hususlar, bu bölümde belirtilen “İhracat” açısından da geçerli olacaktır.

#### **i. Geçici ihracat veya hariçte işleme rejimleri açısından tecil-terkin uygulaması**

Geçici ihracat veya hariçte işleme rejimleri çerçevesinde malların yurt dışı edilmesi, kesin ihracata dönmediği sürece, ihraç kaydıyla yapılan teslimler açısından ihracat olarak kabul edilmez. Diğer bir deyişle kesin ihracı öngörülme mallar için ihraç kaydıyla teslim uygulaması mümkün değildir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.1).

#### **ii. Konsinye ihracatta tecil-terkin uygulaması**

Gerek KDV Kanunu’nda gerek Tebliğ’de gerekse de ihracat Yönetmeliği’nde ihracatçıların Kanun’un (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil/terkin sistemi kapsamında KDV ödemeksizin satın aldıkları malları konsinye olarak ihraç etmelerine engel olacak herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

KDV Kanunu’nun (11/1-c) maddesine göre asıl olan, ihraç kaydıyla KDV ödemeksizin satın alınan malların, ihracatçılar tarafından kendilerine teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde veya verilen ek süreler içerisinde ihraç edilmesinin zorunlu olmasıdır. Malların bedelli veya bedelsiz ya da konsinye olarak ihraç edilmesinin, tecil/terkin ve iade işlemlerine herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. İhraç kaydıyla teslim edilen malların ihracatçılar tarafından teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde konsinye olarak ihraç edilmesi

halinde, söz konusu malların yurt dışında satıldığı tarihe bakılmaksızın KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi çerçevesinde tecil, terkin ve iade işlemlerinin yapılması mümkün bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, ihraç kaydıyla mal teslim eden mükelleflerin terkin veya iade işlemleri, söz konusu malların yurt dışı edildiği vergilendirme dönemi itibariyle sonuçlandırılacak, malların yurt dışında nihai alıcısına teslimi beklenilmeyecektir (Sezer,2014a:111).

Konu ile ilgili olarak, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı vermiş olduğu 02.09.2013 Tarih ve 11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]—1390 Sayılı Özelge'de; *“İhracatçıların Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında tecil/terkin sistemi kapsamında KDV ödemeksizin imalatçılardan satın aldıkları malları konsinye olarak ihraç etmeleri mümkün bulunmakta olup, ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracatçılar tarafından teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde konsinye olarak ihraç edilmesi halinde söz konusu malların yurt dışında satıldığı tarihe bakılmaksızın KDV Kanunu'nun (11/1-c) maddesi çerçevesinde işlem yapılması mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla, imalatçılar tarafından malların ihraç edilmek üzere ihracatçıya teslimi ile imalatçıların işlemleri bakımından vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, ihraç edilecek olan bu malların ihracatçı tarafından konsinyasyon suretiyle satılmak üzere yurt dışına gönderilmesi bu durumu değiştirmeyecek, imalatçının terkin veya iade işlemi söz konusu malların yurt dışı edildiği vergilendirme dönemi itibariyle sonuçlandırılacak, terkin ve iade işlemi için malların yurt dışında nihai alıcısına teslimi beklenilmeyecektir.”* şeklinde ve yine Maliye Bakanlığı vermiş olduğu 25.02.2008 Tarih ve 55/5511-2604/18720 Sayılı Özelge'de, *“İmalatçıların ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihracatçılar tarafından teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde konsinye olarak ihraç edilmesi halinde söz konusu malların yurt dışında satıldığı tarihe bakılmaksızın KDV Kanunu'nun (11/1-c) maddesi çerçevesinde işlem yapılacaktır. Bu kapsamda yapılacak iade ve mahsup taleplerinde 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde sayılan belgelerin ibrazı yeterli olup, kesin satış faturasının ibrazına gerek bulunmamaktadır.”* şeklinde görüş bildirmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ihraç kaydıyla teslim edilen malların konsinye olarak ihraç edilmiş olması halinde; mal teslimlerine ilişkin ihracat istisnası, malın gümrük bölgesinden çıktığı dönemde değil, malın yurt dışında satıldığı dönemde beyan edilirken, bu hususun 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi

kapsamında yapılan teslimlere bir etkisi olmayacaktır. Bu nedenle, ihraç kaydıyla teslim edilen malların, ihracatçı tarafından Kanun'da belirtilen süre içinde ihraç edilmesi halinde söz konusu malların yurt dışında satıldığı tarihe bakılmaksızın, tecil edilen vergi terkin olunur.

### **iii. Bedelsiz ihracatta tecil-terkin uygulaması**

Bedelsiz olarak yurt dışına gönderilen malların 3065 sayılı Kanunun (12/1)'inci maddesindeki şartlar çerçevesinde gümrük beyannamesi ve ilgili makamlardan (Ekonomi Bakanlığı, Gümrük İdaresi, İhracatçı Birlikleri gibi) alınan izin yazısı ile tevsiki şartıyla ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Bu malların imalatçıları tarafından ihracatçılara tesliminde 3065 sayılı Kanunun (11/1 -c) maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanabilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.10).

Tebliğ'de yapılan bu açıklama, bedelsiz olarak yurt dışına gönderilecek malların, imalatçı tarafından ihracatçıya tesliminin genel hükümlere göre yapılması yani düzenlenen faturada bedel gösterilmesi ve KDV hesaplanması fakat ihracatçının bu malı yurt dışına bedelsiz olarak göndermesi durumunda söz konusu olabilir. Malların imalatçı tarafından da ihracatçıya bedelsiz olarak teslim edilmesi durumunda ise düzenlenecek faturada herhangi bir bedel yer almayacağından, herhangi bir verginin hesaplanması da söz konusu olamayacaktır. Dolayısıyla ortada tecil-terkin konu bir vergi de olmayacaktır (Uzunoğlu,2014a:35).

#### **4.1.2. Terkin ve/veya iade edilecek verginin hesaplanması**

İmalatçının ihraç kayıtlı teslim ettiği mallar nedeniyle hesaplayıp beyan ettiği KDV'nin, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı belirtilmişti. Tecilin kelime anlamı ertelemek demektir.

Eğer mükellefler vergiye tabi bir işlem gerçekleştirirlerse, genel esaslara göre bu işlemlerini ilgili vergi dairesine beyan ederler ve bu işlemler üzerinden hesapladıkları KDV'yi de vergi dairesine öderler. Bu genel işleyişten hareketle, imalatçıların da ihraç kayıtlı teslimleri üzerinden genel esaslara göre hesaplayıp beyan ettikleri KDV'yi ilgili vergi dairesine ödemesi gerekmektedir. Ancak, tecil-terkin uygulaması kapsamında hesaplanan ve beyan edilen bu vergi, (mükellefin ilgili dönem beyannamesinde en az tecil edilen vergi kadar ödenecek KDV'si çıkması halinde- daha düşük bir tutarda ödenecek KDV çıkması halinde ise ödenecek KDV ile sınırlı

olarak) vergi dairesine ödenmemekte, ihracatın gerçekleşeceği tarihe kadar tecil edilmekte yani ertelenmektedir.

Mükellefin ilgili dönem KDV beyanında “ödenecek” değil de “devreden” KDV çıkması durumunda ise mükellef, hesaplayıp beyan ettiği KDV’yi bu kez iade olarak talep edebilmektedir.

Bu bakımdan tecil ve iade edilecek vergi miktarları toplamı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından fazla olamaz. Ancak mükellefin ödenmesi gereken vergi tutarı, ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından az ise ödenmesi gereken vergi tutarı tecil edilir, hesaplanan KDV tutarından tecil edilemeyen kısım ise imalatçı mükellefe iade edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014:II.A.8.5).

**Örnek 47:** Otomobil lastiği imalatçısı (A), Temmuz/2015 döneminde bir kamu kuruluşuna 5.000 TL, ihracatçı bir firmaya da ihraç kaydıyla 7.000 TL tutarında otomobil lastiği teslim etmiştir. (A)’nın bu döneme ait toplam KDV indirimi 1.700 TL’dir.

(A)’nın ilgili dönem beyannamesi ile tecil işlemlerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılır:

<b>Sonuç Hesapları</b>	<b>Tutar (TL)</b>
Hesaplanan KDV [(5.000 + 7.000) * % 18]	: 2.160,00
Toplam Vergi İndirimi	: 1.700,00
Fark (Ödenmesi Gereken KDV)	: 460,00
Tecil Edilebilir KDV (7.000 * % 18)	: 1.260,00
Tecil Edilecek KDV	: 460,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	: 800,00
Ödenmesi Gereken KDV	: 0,00

Bu mükellef, normal şartlarda vergi dairesine ödeyeceği 460 TL’yi tecil edecek, hesapladığı ancak tahsil etmediği 1.260 TL KDV’nin de tecil edilemeyen kısmı olan 800 TL’yi ihracatın gerçekleştiği dönemde iade olarak talep edebilecektir.

**Örnek 48:** İmalatçı (A), Ekim/2015 ayında toptancılara 8.000 TL tutarında, ihracatçı firmaya ise ihraç kaydıyla 2.000 TL tutarında gömlek teslim etmiştir. Ekim ayında

yüklendiği KDV toplamı 600 TL'dir. İmalatçının önceki dönemlerden devreden indirilebilir KDV'si yoktur.

(A)'nın Ekim ayı tecil işlemlerine ilişkin hesaplamaları aşağıdaki şekilde yapılır:

<b>Sonuç Hesapları</b>	<b>Tutar (TL)</b>
Hesaplanan KDV [(8.000 + 2.000.) * (% 8)]	: 800,00
Toplam Vergi İndirimi	: 600,00
Fark (Ödenmesi Gereken KDV)	: 200,00
Tecil Edilebilir KDV (2.000 * %8)	: 160,00
Tecil Edilecek KDV	: 160,00
Ödenmesi Gereken KDV	: 40,00

Bu mükellef, normal şartlarda vergi dairesine ödeyeceği 200 TL'nin, hesapladığı ancak tahsil etmediği 160 TL'sini tecil edecek, geriye kaşan kısmı olan 40 TL'yi ise vergi dairesine ödeyecektir.

**Örnek 49:** İmalatçı (B), Şubat/2015 ayında müteahhit (C) ye 500 TL, ihracatçı firmaya ise ihraç kaydıyla 2.000 TL tutarında mobilya teslim etmiştir. İmalatçının bir önceki dönemden devreden KDV tutarı 150 TL, Şubat/2015 dönemindeki alış ve giderleri nedeniyle yüklendiği KDV ise 450 TL'dir.

İmalatçı mükellefin, Şubat/2015 ayı beyannamesinin düzenlenmesi ve tecil işlemlerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılır:

<b>Sonuç Hesapları</b>	<b>Tutar (TL)</b>
Hesaplanan KDV [(500 + 2.000) * (%18)]	: 450,00
Toplam Vergi İndirimi (450 + 150)	: 600,00
Sonraki Döneme Devreden KDV	: 150,00
Tecil Edilebilir KDV (2.000 * %18)	: 360,00
Tecil Edilecek KDV	: 0,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	: 360,00

Bu mükellef ise, hesapladığı ancak tahsil etmediği 360 TL KDV'sini, tecil edemediği için iade olarak talep edebilecektir.

#### 4.1.3. İhraç kayıtlı teslimlerin beyanı

İhraç kayıtlı yapılan teslimlere ilişkin beyanlar, teslimin yapıldığı dönemin 1 No.lu KDV beyannamesinde ve aşağıdaki anlatıldığı gibi yapılır. Konunun daha iyi anlaşılması için, beyana ilişkin birtakım örneklere (sayısal verilere) de yer verilmiştir. Bu bakımdan, somut veriler üzerinden değerlendirmeler yapılmış ve olası her türlü beyan ihtimalleri ele alınmıştır.

##### 4.1.3.1. Genel orana (%18) tabi malların ihraç kayıtlı teslimine ilişkin beyan

1- Belirtilen şartlara uygun olarak yapılan ihraç kaydıyla teslimler, beyannamede KDV matrahına dahil edilecektir. Genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi, beyannamede “Matrah” kulakçığının “Tevkifat Uygulanmayan İşlemler” tablosunda (%18) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

**Örnek 50:** KDV hariç 50.000 TL bedel ile yapılan bir ihraç kayıtlı teslim üzerinden hesaplanan ancak tahsil edilmeyen 9.000 TL KDV ile ilgili olarak beyan aşağıdaki gibi yapılır.

##### Çizelge 4.1: Genel Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Beyan-1

MATRAH (KULAKÇIĞI)		
TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER (TABLO SU)		
Matrah	KDV Oranı	Vergi
50.000,00	18	9.000,00

2- Beyannamenin “İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosunun “İşlem Türü” listesinden “701” kod numaralı satır seçilir ve satırın “Teslim Bedeli” sütununa KDV hariç teslim bedeli girilip (% 18) oranı seçilir. İşleme ait KDV, beyanname programı tarafından hesaplanır ve aynı tutar, “Yüklenilen KDV” sütununa da aktarılır. Bu nedenle genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde söz konusu tablonun “Yüklenilen KDV” sütununa mükelleflerce giriş yapılmaz (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

**Çizelge 4.2:** Genel Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Beyan-2a

İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLER (KULAKÇIĞI)				
İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERE AİT BİLDİRİM (TABLOSU)				
İşlem Türü	Teslim Bedeli	Oran	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV
701- İhracatı Yapılacak Nihai Ürünlerin Kanun'un 11/1-c Maddesi Kapsamında Teslimi	50.000,00	18	9.000,00	9.000,00
Tecil Edilebilir KDV			9.000,00	
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV				
İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı				

Tahsil edilmediği halde beyan edilen verginin tecil-terkin ve/veya iade yoluyla telafi edilmesi ise "İhraç Kaydıyla Teslimler" kulakçığının "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablosuna yapılacak kayıtlar ile "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" tutarı ve/veya "Sonuç Hesapları" kulakçığının "Tecil Edilecek KDV" satırında yer alacak verilere dayanılarak sağlanır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

3- Beyannamenin "Matrah" kulakçığına yapılan kayıtlar sonucu;

3.1- Beyannamenin sonuç hesaplarında "Ödenecek KDV" çıkması ve bu tutarın en az ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergi tutarı kadar olması halinde; ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı "Tecil Edilecek KDV" satırında yer alır ve tecil edilecek KDV, ödenecek KDV'den mahsup edilerek kalan tutar "Ödenecek KDV" satırına yazılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

**Örnek 51:** Örnek 50'de, hesaplanan KDV ile indirimler toplamı arasındaki farkın 11.000 TL olması halinde, bu farkın 9.000 TL'si tecil edilir kalan kısım ise imalatçı tarafından vergi dairesine ödenir. Buna ilişkin sonuç hesaplarının beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

**Çizelge 4.3:** Genel Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Sonuç Hesapları-1

SONUÇ HESAPLARI (KULAKÇIĞI)	
Tecil Edilecek Katma Değer Vergisi	9.000,00
Ödenmesi Gereken Katma Değer Vergisi	2.000,00
İade Edilmesi Gereken Katma Değer Vergisi	
Sonraki Döneme Devreden Katma Değer Vergisi	

3.2- Beyannamenin sonuç hesaplarında "Ödenecek KDV" çıkmaması (bir diğer anlatımla "Sonraki Döneme Devreden KDV" çıkması) halinde, ihraç kaydıyla teslim

bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer alır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

**Çizelge 4.4:** Genel Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Beyan-2b

İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLER (KULAKÇIĞI)				
İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERE AİT BİLDİRİM (TABLOSU)				
İşlem Türü	Teslim Bedeli	Oran	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV
701- İhracatı Yapılacak Nihai Ürünlerin Kanun'un 11/1-c Maddesi Kapsamında Teslimi	50.000,00	18	9.000,00	9.000,00
Tecil Edilebilir KDV			9.000,00	
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV			9.000,00	
İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı				

3.3- Beyannamenin sonuç hesaplarında "Ödenecek KDV" çıkması ancak bu tutarın ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergi tutarından daha az olması halinde;

3.3.1- İhraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin, "Ödenecek KDV" tutarı kadarlık kısmı "Tecil Edilecek KDV" satırında yer alır ve "Ödenecek KDV" sıfırlanır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

**Örnek 52:** Örnek 51'de, hesaplanan KDV ile indirimler toplamı arasındaki farkın 3.000 TL olması ve bu tutarın ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan 9.000 TL tutarındaki KDV'den düşük olması nedeniyle, 3.000 TL'lik farkın tecil edilmesine ilişkin sonuç hesaplarının beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

**Çizelge 4.5:** Genel Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Sonuç Hesapları-2

SONUÇ HESAPLARI (KULAKÇIĞI)	
Tecil Edilecek Katma Değer Vergisi	3.000,00
Ödenmesi Gereken Katma Değer Vergisi	
İade Edilmesi Gereken Katma Değer Vergisi	
Sonraki Döneme Devreden Katma Değer Vergisi	

3.3.2- İhraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin, geriye kalan kısmı ise "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer alır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

**Örnek 53:** Örnek 52'de, ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanıp tahsil edilmeyen KDV tutarı olan 9.000 TL'den, tecil edilen 3.000 TL'nin mahsup edilmesi

sonrası kalan 6.000 TL'nin ihracatın gerçekleştiği dönemde iade olarak talep edilebilmesine ilişkin beyan aşağıdaki gibi olacaktır.

**Çizelge 4.6: Genel Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Beyan-2c**

İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLER (KULAKÇIĞI)				
İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERE AİT BİLDİRİM (TABLOSU)				
İşlem Türü	Teslim Bedeli	Oran	Hesaplanan KDV	Yüklenen KDV
701- İhracatı Yapılacak Nihai Ürünlerin Kanun'un 11/1-c Maddesi Kapsamında Teslimi	50.000,00	18	9.000,00	9.000,00
Tecil Edilebilir KDV			9.000,00	
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV			6.000,00	
İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek Yüklenen Vergi Farkı				

**4.1.3.2. İndirimli orana (%1 veya %8) tabi malların ihrac kayıtlı teslimine ilişkin beyan**

1- İndirimli orana tabi malların ihrac kaydıyla teslimi ise beyannamede “Matrah” kulakçığının “Tevkifat Uygulanmayan İşlemler” tablosunda (% 1) veya (% 8) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

**Örnek 54:** KDV hariç 50.000 TL bedel ile yapılan bir ihrac kayıtlı teslim üzerinden hesaplanan ancak tahsil edilmeyen 4.000 TL KDV ile ilgili olarak beyan aşağıdaki gibi yapılır.

**Çizelge 4.7: İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Beyan-1**

MATRAH (KULAKÇIĞI)		
TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER (TABLOSU)		
Matrah	KDV Oranı	Vergi
50.000,00	8	4.000,00

2- Aynı beyannamenin “İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosuna, “İşlem Türü” listesinden “701” kod numaralı satır seçilir ve satırın “Teslim Bedeli” sütununa KDV hariç teslim bedeli girilip vergi oranı seçildikten sonra “Hesaplanan KDV” sütunu, beyanname programı tarafından hesaplanır. “Yüklenen KDV” sütunu ise mükellef tarafından doldurulur. Bu sütuna mükellef tarafından hesaplanacak olan ihrac kaydıyla teslimin bünyesine giren vergi tutarı yazılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

Yüklenilen KDV, Hesaplanan KDV'den büyükse, aradaki fark program tarafından “Teslimin Yapıldığı Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı” satırına aktarılır. Bu tutar, ihracatın gerçekleşip gümrük beyannamesinin/özel faturanın ihraç kaydıyla teslimi yapan satıcıya intikal ettirildiği dönemde “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunda 405 kod numaralı işlem türü satırı kullanılarak iade konusu yapılabilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

Yüklenilen KDV, Hesaplanan KDV'den küçükse, “Teslimin Yapıldığı Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı” satırına aktarılacak bir tutar da olmayacaktır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

**Örnek 55:** Örnek 54’de, ihraç kayıtlı teslim edilen malın bünyesine giren (yüklenilen) KDV 5.000 TL olarak hesaplanmıştır.

**Çizelge 4.8:** İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Beyan-2a

İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLER (KULAKÇIĞI)				
İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERE AİT BİLDİRİM (TABLOSU)				
İşlem Türü	Teslim Bedeli	Oran	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV
701- İhracatı Yapılacak Nihai Ürünlerin Kanun'un 11/1-c Maddesi Kapsamında Teslimi	50.000,00	8	4.000,00	5.000,00
Tecil Edilebilir KDV			4.000,00	
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV				
İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı			1.000,00	

3- Beyannamenin “Matrah” kulakçığına yapılan kayıtlar sonucu;

3.1- Beyannamenin sonuç hesaplarında “Ödenecek KDV” çıkması ve bu tutarın en az ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergi tutarı kadar olması halinde; ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı “Tecil Edilecek KDV” satırında yer alır ve tecil edilecek KDV, ödenecek KDV'den mahsup edilerek kalan tutar “Ödenecek KDV” satırına yazılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

**Örnek 56:** Örnek 55’de, hesaplanan KDV ile indirimler toplamı arasındaki farkın 11.000 TL olması halinde, bu farkın 4.000 TL’si tecil edilir kalan kısım ise imalatçı tarafından vergi dairesine ödenir. Buna ilişkin sonuç hesaplarının beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

**Çizelge 4.9:** İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Sonuç Hesapları-1

SONUÇ HESAPLARI (KULAKÇIĞI)	
Tecil Edilecek Katma Değer Vergisi	4.000,00
Ödenmesi Gereken Katma Değer Vergisi	7.000,00
İade Edilmesi Gereken Katma Değer Vergisi	
Sonraki Döneme Devreden Katma Değer Vergisi	

3.2- Beyannamenin sonuç hesaplarında “Ödenecek KDV” çıkmaması (bir diğer anlatımla “Sonraki Döneme Devreden KDV” çıkması) halinde, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tamamı “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” satırında yer alır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

**Çizelge 4.10:** İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Beyan-2b

İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLER (KULAKÇIĞI)				
İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERE AİT BİLDİRİM (TABLOSU)				
İşlem Türü	Teslim Bedeli	Oran	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV
701- İhracatı Yapılacak Nihai Ürünlerin Kanun'un 11/1-c Maddesi Kapsamında Teslimi	50.000,00	8	4.000,00	5.000,00
Tecil Edilebilir KDV			4.000,00	
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV			4.000,00	
İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı			1.000,00	

3.3- Beyannamenin sonuç hesaplarında “Ödenecek KDV” çıkması ancak bu tutarın ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergi tutarından daha az olması halinde;

3.3.1- İhraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin, “Ödenecek KDV” kadarlık kısmı “Tecil Edilecek KDV” satırında yer alır ve “Ödenecek KDV” sıfırlanır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

**Örnek 57:** Örnek 56’da, hesaplanan KDV ile indirimler toplamı arasındaki farkın 3.000 TL olması ve bu tutarın ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan 4.000 TL tutarındaki KDV’den düşük olması nedeniyle, 3.000 TL’lik farkın tecil edilmesine ilişkin sonuç hesaplarının beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

**Çizelge 4.11:** İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Sonuç Hesapları-2

SONUÇ HESAPLARI (KULAKÇIĞI)	
Tecil Edilecek Katma Değer Vergisi	3.000,00
Ödenmesi Gereken Katma Değer Vergisi	
İade Edilmesi Gereken Katma Değer Vergisi	
Sonraki Döneme Devreden Katma Değer Vergisi	

3.3.2- İhraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin, geriye kalan kısmı ise "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer alır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

**Örnek 58:** Örnek 57'de, ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanıp tahsil edilmeyen KDV tutarı olan 4.000 TL'den, tecil edilen 3.000 TL'nin mahsup edilmesi sonrası kalan 1.000 TL'nin ihracatın gerçekleştiği dönemde iade olarak talep edilebilmesine ilişkin beyan aşağıdaki gibi olacaktır.

**Çizelge 4.12:** İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimine İlişkin Beyan-2c

İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLER (KULAKÇIĞI)				
İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERE AİT BİLDİRİM (TABLOSU)				
İşlem Türü	Teslim Bedeli	Oran	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV
701- İhracatı Yapılacak Nihai Ürünlerin Kanun'un 11/1-c Maddesi Kapsamında Teslimi	50.000,00	8	4.000,00	5.000,00
Tecil Edilebilir KDV			4.000,00	
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV			1.000,00	
İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı			1.000,00	

**4.1.4. Tecil edilen KDV'nin terkin**

İhraç kaydıyla mal teslimlerine ait beyan edilen ve tecil edilen KDV, ihracata konu malın süresi içinde ihraç edildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilir. Tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimi yaptığı dönem beyannamesinde yer alan bilgileri mukayese edilmek suretiyle hesaplanır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.5).

Terkin işleminin yapılabilmesi için, ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesi veya listesinin ihraç kaydıyla satış faturaları ile birlikte vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir. Ayrıca, tecil-terkin uygulayarak satış yapabilme şartlarının sağlandığına ilişkin belgeler de (sanayi sicil belgesi, üretici belgesi) bir defaya mahsus olmak üzere vergi dairesine verilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.5).

Gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgilerine ilişkin kayıt bulunmaması halinde, imalatçılar ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan bir yazı alarak gümrük beyannamesi veya listesine eklerler. Bu yazıda;

- İhracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısı,

- Belgeyi talep eden imalatçının; adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,

- İhraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarı,

gösterilir. İmalatçılara ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine ilişkin yazı veren ihracatçılar, bir ay içerisinde bu yazıyı verdikleri imalatçılara ait bir listeyi (Bu listede en az, yazı verilen imalatçıların adı-soyadı, unvanı, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası ile adres bilgilerine yer verilir.), izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar kendilerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine verirler (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.5).

Vergi daireleri, imalatçı tarafından verilen gümrük beyannamesi listesi ve ihracatçının yazısına istinaden terkin işlemini yapar (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.5).

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan ihracatta, istisna izin belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için, gümrük beyannamesi yerine gümrükte tasdik edilen özel faturanın aslı veya noter, ilgili gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylanmış örneği ibraz edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.5).

Serbest bölgeye "Serbest Bölge İşlem Formu" ile yapılan ihracatta, ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için, gümrük beyannamesi yerine "Serbest Bölge İşlem Formu"nun aslı veya onaylı bir örneği ibraz edilebilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.5).

#### **4.1.5. Tecil edilemeyen KDV'nin iadesi**

İhracatçılara mal teslim eden imalatçıların iade işlemleri ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapılır. İhracatın gerçekleştiği dönemde tecil edilen KDV terkin edilir, tecil edilemeyen KDV için ise mükellefin iade hakkı doğar. İade olunacak vergi miktarı,

mükellefin ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesinde yer alan bilgileri mukayese edilmek suretiyle hesaplanır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.1). Bu durumda iade talebine ilişkin red ve iade, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesine (Beyannamenin "İhraç Kaydıyla Teslimler" kulaklığında "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırına) dayandırılır. Vergi dairesi beyanname verilmesini beklemeden talebi değerlendirerek genel hükümler çerçevesinde sonuçlandırır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

İhracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin herhangi bir satırına hesaplanacak iade tutarı yazılmaz. Bu bakımdan, mükellef bu iade tutarını daha sonra hiçbir beyannamede herhangi bir satırda göstermez. İhraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesinin "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında bir tutar bulunması ve iade başvurusunun gerekli belgelerle birlikte usulüne uygun olarak yapılması, iade talebinin yerine getirilmesi için yeterlidir. İade, beyanname dışında gerçekleştirileceğinden, ihracatın gerçekleştiği tarihten sonra ortaya çıkacak bu iade talebine ait tutarın herhangi bir beyannameye dahil edilmesinin, mükerrer iadeye ve dolayısıyla cezalı tarhiyatlara yol açabilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

#### **4.1.6.İhraç kayıtlı teslim edilen malların kısmen ihraç edilmesi hali**

İhracatın kısmen gerçekleşmesi halinde, gerçekleşen kısma isabet eden tutarın iadesi talep edilebilir (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014:II.A.8.12).

**Örnek 59:** İmalatçı (A) 25 Şubat 2015 tarihinde 100.000 TL tutarında ihraç kaydıyla teslim yapmış, bu teslim 24 Mart 2015 tarihine kadar verilmesi gereken beyannameye dahil edilmiş, beyannamedeki diğer bilgilere göre,

-Tecil Edilebilir KDV: 18.000 TL

-Tecil Edilecek KDV: 6.000 TL

-İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV:  
12.000 TL

olarak hesaplanmıştır.

Söz konusu malın 25.000 TL tutarındaki kısmı 14 Mart 2015 tarihinde ihraç edilmiş ise tecil edilen 1.500 TL terkin edilir, iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle

birlikte vergi dairesine başvurulmak suretiyle ihracatı gerçekleşen kısma isabet eden 3.000 TL'nin iadesi talep edilir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın geri kalan 75.000 TL tutarındaki kısmının 4 Nisan 2015 tarihinde ihraç edilmesi halinde bu kısma isabet eden tecil edilen 4.500 TL'nin terkinini ve 9.000 TL'nin iadesi de yukarıda açıklandığı şekilde yapılır.

#### **4.1.7. Matrahta meydana gelen değişiklikler**

İhraç kaydıyla yapılan teslimlerden sonra, çeşitli sebeplerden (reklamasyon, vade tarihinde oluşan kur farkları gibi) ötürü imalatçı ile ihracatçı arasında bir takım ödemeler ortaya çıkabilmektedir. Bu ödemeler bazen imalatçıdan ihracatçıya bazen de ihracatçıdan imalatçıya yapılmaktadır. Bu gibi durumlarda, dikkat edilmesi gereken bazı hususlar bulunmakta olup bu hususlara aşağıda başlıklarda yer verilmiştir.

##### **4.1.7.1. İmalatçı lehine matrahta meydana gelen değişiklik**

İhracatçıların yurt dışına teslim ettiği mal karşılığında aldıkları vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımı destekleme primleri üzerinden KDV hesaplanması söz konusu değildir (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014:II.A.8.8).

İhracatçılar tarafından ihraç kaydıyla mal aldıkları imalatçılara, malın satın alındığı dönemden ve ihracattan sonra reklamasyon, vergi iadesi, kur farkı, kaynak kullanımı destekleme primi, faiz vb. unsurların kısmen veya tamamen aktarılması 3065 sayılı Kanun'un 20'nci maddesine göre ihraç kaydıyla teslim bedeline dahildir (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014:II.A.8.8).

İhraç kaydıyla teslimlerde, teslim tarihinden sonra ortaya çıkan ve ihracatçılar tarafından imalatçılara yapılan ödemelerde, imalatçı tarafından ihracatçı adına ödeme tutarı üzerinden bir fatura düzenlenir ve bu faturada; ödemenin mahiyeti ayrı ayrı belirtilir, malın tabii olduğu oran üzerinden KDV hesaplanır, bu KDV tutarının tahsil edilmediğine dair bir açıklama yazılır, ödemenin kaynağı olan ilk ihraç kaydıyla teslim faturasına ve ihracata ilişkin gümrük beyannamesine tarih ve numara belirtilmek suretiyle atıfta bulunulur (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014:II.A.8.8).

İmalatçı, faturada gösterdiği KDV'yi, fatura tarihini içine alan döneme ait KDV beyannamesinde hem hesaplanan hem de indirilecek KDV olarak beyan eder. Hesaplanan KDV'nin beyanında, "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" tablosunda

malın tabi olduğu orana ilişkin satır kullanılır. İndirim beyanında ise “İndirimler” tablosunun “Bu Döneme Ait İndirilecek KDV” satırı kullanılır. İhracatçı ise ihraç kaydıyla teslimde olduğu gibi, bu faturada belirtilen ancak imalatçıya ödenmeyen KDV’yi indirim konusu yapamayacağından KDV beyannamesine dahil etmez (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014:II.A.8.8).

#### **4.1.7.2. İmalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişiklik**

Kanun’un (11/1-c)maddesinde, *“İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.”* hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükme göre örneğin, ihraç kaydıyla teslim bedelinin kısmen ya da tamamen sonradan ödenmesi ve ödeme sırasında döviz kurunda düşme olması halinde, iade edilecek azami KDV tutarının yeni döviz kuru üzerinden yeniden hesaplanması, fazla alınmış bir iade varsa mükelleften talep edilmesi gerekmektedir.

Ancak Tebliğ’de belirtildiği üzere, imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından imalatçıya bir fatura düzenlenerek KDV hesaplanacaktır. Bu faturada hesaplanan KDV ihracatçı tarafından beyan edilecek, imalatçı tarafından da indirim konusu yapılacaktır (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014:II.A.8.9).

Bu durumda, imalatçının fazladan almış olduğu iade tutarı ihracatçı aracılığıyla Hazineye intikal etmekte ve imalatçı tarafından indirim konusu yapılmış olmaktadır. Bu nedenle, kurdaki düşüştür kaynaklanan matrah değişikliğine bağlı olarak imalatçının iade tutarında bir değişiklik yapılmasına da gerek bulunmamaktadır

İhraç edilen mallar için yurt dışındaki firmalar tarafından sunulan yurt dışında ifa edilen ve yurt dışında yararlanılan mümessillik, pazarlama, reklâm vb. hizmetler verginin konusuna girmez. Bu nedenle, KDV’nin konusuna girmeyen hizmetler karşılığında ödenen bedellerin ihracatçı tarafından imalatçılara aynen aktarılmasında da KDV hesaplanmaz (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014:II.A.8.9).

#### **4.1.8.İhracatın gerçekleşmemesi**

İhracatçıların ihraç kaydıyla aldıkları malları hiç ihraç edememeleri ya da süresinden sonra ihraç etmeleri durumunda, ihraç kaydıyla yapılan teslim mahiyet itibarıyla yurt içi mal teslimine dönüşür (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.7).

Bu durumda, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan ve tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte imalatçıdan tahsil olunur (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.7).

Ancak, ihraç kaydıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanun'da belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil olunur (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.7).

#### **4.1.8.1. İhracatın gerçekleşmemesi üzerine KDV indiriminin durumu**

İhraç kayıtlı olarak teslim edilen malların ihracatının gerçekleşmemesi durumunda, imalatçılar vergi dairesine ödedikleri vergi için ihracatçıya rücu edebilmektedirler. Böyle bir durumda, ihraç kaydıyla teslim konuları olan mallara ilişkin hesaplanan verginin ihracatçı tarafından indirim konusu yapılması bazı özellikler arz etmektedir. Konu ile ilgili olarak, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

##### **a. Teslimde bulunan kişi veya kurumun, “imalatçı” vasfını taşıması durumunda**

İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihracatının gerçekleşmemesi üzerine imalatçının ödediği vergi için ihracatçıya rücu etmesi halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin hesaplanan KDV, ihracatçı açısından ihracatın gerçekleşmesi gereken sürenin (ek süre verilmişse bu süre) sonu itibarıyla indirilebilir hale gelmektedir. Bu kapsamda, ihracatçının süresinde ihraç edemediği mallara yönelik olarak imalatçıya ödediği KDV'yi en erken ihraç süresinin (ek süre verilmişse bu süre) sona erdiği tarihi takip eden günün dahil olduğu dönem içinde ve nihai olarak o dönemi kapsayan takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması mümkündür (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.7).

Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar, ihracattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.7).

**Örnek 60:** İmalatçı (A) firması tarafından Eylül 2014 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (B) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (B) firmasının yurt dışı

bağlantılarında yaşadığı sorun nedeniyle 31/12/2014 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.

Yaşanan bu gelişme üzerine imalatçı (A) firması 15/1/2015 tarihinde vergi dairesine Eylül 2015 döneminde hesaplayarak tecil ettiği KDV'yi gecikme zammıyla ödemiştir. İmalatçı (A) vergi dairesine ödediği vergi için ihracatçı (B) firmasına rücu etmiş, (B) firması da KDV ödemedi satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV'sini Ocak 2015 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda (B) firması, imalatçıya ödediği KDV'yi Ocak 2015 dönemi veya 2015 takvim yılı sonuna kadar indirim konusu yapabilir.

(B) firmasının daha sonra yurt dışı bağlantılarını yeniden kurup KDV'sini ödediği bu malları ihraç etmesi durumunda da ödenen KDV'nin indirim yoluyla telafi edilememesi halinde iadesi mümkündür.

**b. Teslimde bulunan kişi veya kurumun, “imalatçı” vasfını taşımadığının sonradan anlaşılması durumunda**

İhraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçının, imalatçı vasfını taşımadığının anlaşılması durumunda, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin olarak hesaplanan vergi ihracatçı tarafından ihraç kaydıyla teslim yapıldığı takvim yılı aşmamak kaydıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirilebilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.7).

**Örnek 61:** (B) firması tarafından Eylül 2015 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (Z) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (Z) firmasının yurt dışı bağlantılarında yaşadığı sorun nedeniyle 31/12/2015 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.

Yaşanan bu gelişme üzerine (B) firması 15/1/2016 tarihinde vergi dairesine Eylül 2015 döneminde hesaplayarak tecil ettiği KDV'yi gecikme zammıyla ödemiştir. Ödeme sırasında vergi dairesinin yaptığı sorgulamada (B) firmasının imalatçı vasfını taşımadığı ortaya çıkmıştır.

Sonrasında (B) firması vergi dairesine ödediği vergi için ihracatçı (Z) firmasına rücu etmiş, (Z) firması da KDV ödemedi satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV'sini Ocak 2016 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda, yurt içi teslim niteliğindeki işlemle ilgili (Z) firması, (B) firmasına ödediği KDV'yi malları satın aldığı Eylül 2015 döneminde indirim konusu yapması

gerekirken takvim yılı aşılmış olduğundan Ocak 2016 döneminde indirim konusu yapamaz.

#### **4.1.8.2. İhracatı yapılamayan malların imalatçıya iade edilmesi**

İmalatçıların ihraç kaydıyla teslim ettikleri mallar, ihracatı yapılamadığı için kendilerine iade edilirse; tecil-terkin şartlarının ihlali söz konusu olacağından tecil edilen katma değer vergisi gecikme zammı ile birlikte imalatçıdan aranılacaktır.

İhracatçılar malları imalatçıya iade ederken, bu mallara ait fatura düzenlemek ve katma değer vergisi hesaplamak zorundadır. Malın iade edildiği dönemde bu tutarı hesaplanan KDV olarak beyan edecek, alış faturasında gösterilen ancak ödemiş olduğu katma değer vergisini de bu dönemde indirilecek KDV olarak beyannameye dahil edecektir.

İmalatçılar da ihracatçı tarafından kesilen faturada gösterilen katma değer vergisini, indirilecek KDV olarak dikkate alacaklardır. Sonuçta, imalatçılar ihraç edilemediği için kendilerine geri gönderilen mallar nedeniyle tahsil etmedikleri katma değer vergisini ve gecikme zammını vergi dairesine ödeyecekler, aynı zamanda da ihracatçının düzenlediği faturaya dayanarak bu vergiyi indirim konusu yapacaklardır.

Tecil-terkin şartlarına uyulmamasının yaptırımını olan gecikme zammı imalatçı tarafından karşılanmış olacaktır. Kanun'da imalatçının bu tutarı ihracatçıdan isteyip isteyemeyeceği hakkında bir düzenleme yapılmamıştır.

#### **4.1.9. İhraç kaydıyla teslim edilerek ihraç edilen malların geri gelmesi**

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II.A.8.11 bölümünde, ihraç kaydıyla teslim edilerek ihraç edilen malların geri gelmesi hususunda aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

3065 sayılı Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanunu'nun 168, 169 ve 170'inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelmesi halinde, ithalat istisnasından faydalanılabilmesi için, ihracatçıya düzenlenen faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen KDV'nin ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi gerekir.

İhraç edilip geri gelen mallar ile ilgili KDV, 3065 sayılı Kanun'un (11/1-c) maddesi gereğince, ihracatçı tarafından imalatçıya ödenmeyip, tecil ve terkin edilmişse ihracat

istisnasından faydalanılan miktar, imalatçı satış bedeline göre hesaplanıp ihracatçı tarafından ödenmeyen tutar olur.

Bu durumda, 3065 sayılı Kanun'un (11/1-c) maddesi uyarınca fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı tarafından ödenmeyen KDV tutarının, ilgili gümrük idaresine ödendiğinin ihraç kaydıyla mal teslim eden tarafından tevsiki şartıyla, gecikme zammı aranmaksızın bahse konu madde kapsamında terkin veya iade işlemleri yerine getirilir.

İhracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenen KDV tutarları, ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

Geri gelen malların ihracatçılar tarafından imalatçılara, tedarikçilerine ya da yurt içindeki üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

## **4.2. İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimler Çerçevesinde Ortaya Çıkan Diğer İadeler**

### **4.2.1. İndirimli orana tabi malların ihraç kayıtlı tesliminde “Yüklenilen Vergi Farkı”nın imalatçıya iadesi**

İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde, teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergi kısmen ya da tamamen tecil edilemezse, genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde olduğu gibi, tecil edilemeyen tutar beyanname programı tarafından “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV Hesabı” satırında gösterilir. Söz konusu işlemlere ilişkin (Yüklenilen KDV- Hesaplanan KDV) farkı ise program tarafından “Teslimin Yapıldığı Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı” satırında gösterilir. Bu tutarın iadesine ilişkin talepler ise, 3065 sayılı Kanununun (29/2) maddesi kapsamında değerlendirilir. Bu bakımdan söz konusu iadeler, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III.B.3 bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

### **4.2.2. İhraç kaydıyla mal tesliminde bulunan ihracatçıların iade karşısındaki durumu**

İhraç kaydıyla mal alarak bunları ihraç eden ihracatçılar, bu malların alımında katma değer vergisi ödemedikleri için mal alımı nedeniyle iade hakları bulunmamaktadır. Kanunun (11/1-c) maddesinde yer alan “tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında

ihracatçılar bakımından bu kanunun 32'inci maddesi hükmü uygulanmaz" ifadesi bu duruma açıklık kazandırmaktadır.

Ödenmeyen bir verginin iadesi söz konusu olamayacağından ihraç kaydıyla alınan mallar için hesaplanan ancak ödenmeyen vergiler iade olarak talep edilemez. Ancak bu durum, ihracatçıların ihraç kaydıyla aldıkları mallar dışındaki girdiler nedeniyle yüklendikleri vergilerin iadesini istemelerine engel değildir.

Malın temini dolayısıyla KDV yüklenimi olmayan ihracatçının genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden (ATİK) bu işleme düşen payın iadesini talep etmesi mümkün bulunmaktadır. Genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden (ATİK) bu işleme düşen pay, Tez'in 2.6.3 bölümünde yer alan bilgiler çerçevesinde tespit edilir.

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17'nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla mal alan ihracatçının ödemediği KDV'yi iade olarak talep etmesi mümkün olmayıp, varsa genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle iade talep etmesi mümkündür. Bu durumda ihracatçının genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklendiği KDV için iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, ihracat bedeli ile ihraç kaydıyla teslim bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.1.3).

Buna göre, ihracatçının genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklendiği KDV için iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, ihracat bedeli ile ihraç kaydıyla teslim bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamayacaktır. Bulunan bu tutar, ihracatçı tarafından genel giderler veya ATİK nedeniyle iade konusu yapılabilecek KDV'nin üst sınırını oluşturacaktır.

**Örnek 62:** Bir imalatçı tarafından düzenlenen faturada 100.000 TL (tutar)+18.000 TL (KDV) olarak gösterilen malları ihraç kayıtlı olarak satın alıp 110.000 TL bedelle ihraç eden bir mükellefin, ihraç edilen bu mallara yönelik olarak genel giderler ve ATİK'lerden verilen paylar nedeniyle iade olarak talep edebileceği azami tutar  $(110.000 - 100.000) * 0,18 = 1.800$  TL olacaktır. Mükellefin genel gider ve ATİK'ler nedeniyle yüklendiği vergi bu tutardan fazla olsa bile en fazla 1.800 TL'nin; yüklenilen verginin 1.800 TL'den düşük olması halinde ise sadece yüklenilen vergini iadesini isteyebilecektir. Mükellefin söz konusu malları, satın alma bedeli yani

100.000 TL ile veya daha düşük bir bedelle ihraç etmesi halinde ise bu işlemle ilgili olarak herhangi bir iade talebinde bulunması mümkün olmayacaktır.

Bu bölüm kapsamında yapılan işlemlerden doğan KDV iade talepleri, “Mal İhracatı İstisnası” kapsamında değerlendirilerek yerine getirilir.





## **5. DAHİLDE İŞLEME REJİMİ KAPSAMINDA İHRAÇ EDİLECEK MALLARIN ÜRETİMİNDE KULLANILAN GİRDİLERİN TEMİNİNDE TECİL-TERKİN UYGULAMASI VE İADE EDİLECEK KDV**

### **5.1. Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Tecil-Terkin Uygulaması**

#### **5.1.1.Genel açıklamalar**

Dahilde işleme rejimi, ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak olan girdilerin ithal edilmesi halinde, ithalde ödenmesi gereken vergilerin ödenmeyerek teminata bağlanması suretiyle ertelenmesini ve bu girdiler kullanılmak suretiyle imal edilen malların ihraç edildiğinin tevsiki halinde, daha önce ertelenen vergilerin terkin edilerek bunlarla ilgili olarak verilen teminatların çözülmesini sağlamaya yönelik bir düzenlemedir. Bu düzenleme ile ihracat yapmayı düşünen işletmeler, ihraç edilmesi planlanan malların üretiminde kullanılacak olan hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, ara mal ve ambalaj malzemelerini başta vergisel yüklerden muaf olmak üzere ve devlete ihracat taahhüdünde bulunmak şartıyla, çeşitli kolaylıklar ve teşviklerden yararlanarak ithal edebilmektedirler (İnanç,2014:64).

Bu kapsamda işlem yapmak isteyen mükellefler, bu amaçla üreterek ihraç edecekleri malların üretiminde kullanacakları girdileri vergisiz olarak ithal edebilmek için ithalat işleminden önce, Dış Ticaret Müsteşarlığı'na başvurarak "Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB)" almak zorundadırlar. Bu belgeye dayanılarak yapılan ithalat işlemleri ile ithal edilen girdiler kullanılmak suretiyle üretilen malların ihracat işlemlerinin belgede öngörülen şartlara uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediği, ilgili gümrük idareleri tarafından takip edilip denetlenmektedir (Uzunoglu,2014b:37).

Anılan rejim kapsamında yurt dışından ham ve yardımcı madde ithalinde KDV uygulanmadığı durumlarda, aynı ham ve yardımcı maddelerin yurt içinden alımında

KDV ödenmesinin eşitsizlik yarattığının anlaşılması üzerine, KDV Kanunu'na 4369 sayılı Kanun ile geçici 17'nci maddesi eklenmiştir (İnanç,2014:65).

Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 17'nci maddesinde “*Dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin 31/12/2015 tarihine kadar tesliminde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (c) bendi hükümlerine göre, bölgeler, sektörler veya mal grupları itibarıyla işlem yaptırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu maddenin uygulanmasında ihracat süresi olarak anılan bentteki süre yerine bu rejimlerle öngörülen süreler esas alınır. İhracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.*” hükmü yer almaktadır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu, 04.11.1999 Tarih ve 23866 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olup, yeni Gümrük Kanunu'nun 246'ncı maddesi ile 19.07.1972 tarihli ve 1615 sayılı Gümrük Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Mülga Gümrük Kanunu'nun 118-122'nci maddeleri arasında ve mülga Gümrük Yönetmeliği'nin 840-891'inci maddeleri arasında “Geçici Kabul Rejimi”ne ilişkin hükümler yer almakta idi. Ancak, 04.02.2000 tarihinde yürürlüğe giren yeni Gümrük Kanunu'nda “Geçici Kabul Rejimi” ile ilgili herhangi bir düzenlemeye yer verilmeyerek bu rejimin uygulanmasına son verilmiştir. Bu bakımdan, KDV Kanunu'nun geçici 17'nci maddesinde yer alan hükümlerin “Geçici Kabul Rejimi” açısından uygulanabilirliği kalmamıştır.

Kanun'un geçici 17'nci maddesinin yasalaştırılmasındaki amaç, firmalar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidermektir. Nitekim anılan madde yürürlükte olmasaydı, üretim yapan iki firmadan ithal girdi kullanan, yerli girdi kullanana göre vergisel avantaj sağlayacaktı (Gargı ve Cömert,2014:73).

### **5.1.2. Uygulamamın kapsamı**

3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi ile, dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin tesliminde bölgeler, sektörler veya mal grupları itibarıyla 3065 sayılı Kanun'un (11/1-c) maddesi hükmüne göre işlem yaptırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiş olup, söz konusu yetkiye dayanılarak yayımlanan 16.04.2001 Tarih ve 2001/2325 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile dahilde işleme izin belgesi kapsamında ihraç edilecek

ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme izin belgesine sahip mükelleflere tesliminde sektörel ayırım yapılmaksızın 3065 sayılı Kanun'un (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil-terkin kapsamında işlem yapılabileceği karara bağlanmıştır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.1).

#### **5.1.2.1. Tecil-terkin uygulamasında ihtiyarilik**

DİİB sahibi mükelleflere belge kapsamındaki hammadde ve yardımcı madde niteliğindeki malların tecil-terkin sistemi çerçevesinde teslimi ihtiyardır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.3). Satıcılar, diledikleri takdirde DİİB sahiplerine teslim ettikleri mallar üzerinden hesapladıkları KDV'yi tahsil ederek genel esaslar çerçevesinde beyan ederek ödeme seçeneğini de tercih edebilirler. Bu bakımdan, 3065 sayılı Kanun'un (11/1-c) maddesi uygulamasına ilişkin olarak Tez'in 4.1.1.1 bölümünde yer alan açıklamalar bu bölüm bakımından da geçerlidir.

#### **5.1.2.2. Tecil-terkin uygulamasında faturanın düzenlenmesine ilişkin bazı hususlar**

Teslime konu malların ihraç edilmesi amacıyla satıcılar tarafından DİİB sahiplerine düzenlenen faturada hesaplanan KDV, DİİB sahipleri tarafından satıcılara ödenmemektedir. Bu nedenle, Tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen mallar için düzenlenen faturaya; *"3065 sayılı KDV Kanunu'nun Geçici 17'nci maddesi hükmü gereğince KDV tahsil edilmemiştir."* ibaresi yazılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.5).

Kapsama giren ve girmeyen teslimlerin birlikte yapılması halinde, tecil-terkin uygulanabilecek ve uygulanamayacak olan mallar için ayrı ayrı fatura düzenlenir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.5).

#### **5.1.2.3. Uygulama kapsamında teslimde bulunabilecek satıcılar**

DİİB sahibi mükelleflere, dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddeleri teslim edecek satıcıların KDV mükellefi olmaları yeterli olup, ayrıca imalatçı olmaları şartı aranmamaktadır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.3).

#### **5.1.2.4. Uygulamadan yararlanacak alıcılar**

3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamındaki teslimlerde, tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için alıcıların aşağıdaki şartları haiz olmaları gerekmektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.2);

- KDV mükellefi olmaları (yalnızca sorumlu sıfatıyla KDV mükellefiyeti bulunanlar hariç),

- 17/01/2005 tarihli ve 2005/8391 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Dahilde İşleme Rejimi Kararı ile bu Karar'a ilişkin tebliğlere uygun "Dahilde İşleme İzin Belgesi" ne (DİİB) sahip bulunmaları,

Dahilde işleme rejimi kapsamında belge almış alıcıların 3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında KDV ödemeksizin mal alımı yapmaları için ayrıca "İmalatçı" vasfını haiz olmaları gerekmektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.2).

#### **5.1.2.5. Uygulama kapsamında teslim edilebilecek mallar**

##### **a. Malın cinsi bakımından**

DİİB sahibi mükellefler, sadece bu belgede yer alan maddeleri, 3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesinde hükme bağlanan tecil-terkin sisteminden yararlanarak teslim alabilirler. Tecil-terkin uygulaması sadece mal teslimleri bakımından geçerli olup, hizmet ifaları bu kapsama girmemektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.4).

DİİB'de yer alan malların alımlarında tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmasını isteyen mükellefler, DİİB'i satıcılara ibraz ederek, hesaplanan KDV'nin kendilerinden tahsil edilmemesini talep ederler (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.5).

Yapılan düzenlemeye göre; DİİB sahibi mükelleflerin, Kanunun geçici 17'nci maddesinde hükme bağlanan tecil-terkin sisteminden yararlanarak mal satın alabilmeleri için her şeyden önce söz konusu malların ilgili belgede yer alması gerekmektedir. Bu belgelerde yer almayan maddelerin, anılan uygulama kapsamında satın alınması söz konusu değildir. Yine bu kapsamda satın alınacak malların, üretilip ihraç edilecek başka bir malın imalatında girdi olarak kullanılabilir mahiyette

olması gerekmektedir. Alındığı şekliyle aynen ihraç edilecek maddeler ise, bu uygulamadan faydalanamayacaktır (Uzunoğlu,2014b:39).

Ayrıca, DİİB’de belirtilen miktardan fazla maddenin tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınması da mümkün değildir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.4).

Satıcıların anılan uygulama kapsamında işlem yapmadan önce, alıcıdan belgenin aslını isteyip, öncelikle satacakları malın belgede yer alıp almadığını, sonra da daha önce bu maldan satın aldıkları miktarı ve belge kapsamında alabilecekleri miktarı kontrol etmeleri gerekmektedir. Teslim edilecek mal belgede yer almıyorsa veya alıcı daha önce belgede yer alan miktarda malı başka firmalardan satın almışsa veya belge kapsamında satın alacakları kalan mal miktarı talep edilen tutardan az ise, satıcıların anılan alıcıya söz konusu belge kapsamında tecil-terkin uygulayarak mal satması mümkün değildir. Gerekli kontrolleri yapmadan, alıcının söz konusu malları alma hakkı olmadığı halde belge kapsamında mal tesliminde bulunan mükellefler, söz konusu işlem nedeniyle ortaya çıkacak vergi kaybından sorumlu olacaklardır. Bu durumda Kanun’da yer alan alıcının sorumluluğuna ilişkin hükümlerin uygulanması da söz konusu olmayacağından, satıcıların mutlaka gerekli kontrolleri yaptıktan sonra satış yapmaları gerekmektedir (Uzunoğlu,2014b:39).

Bu nedenle, geçici 17’nci madde kapsamında işlem yapan satıcılar, öncelikle talep edilen malın, belgedeki cins ve miktara uygun olup olmadığını, daha önce ithal edilen ve/veya satın alınan miktarları da göz önüne alarak belirler ve düzenleyeceği faturada toplam bedel üzerinden KDV hesaplar, ancak alıcıdan tahsil etmez. Satıcılar, DİİB’e istinaden yaptıkları teslimlerde, söz konusu belgenin "İthal Edilen Maddelerle İlgili Bilgiler" bölümünü bu kapsamdaki teslimlerine uygun şekilde doldurarak imzalar ve kaşelerler. Bu şekilde şerh düşülen belgelerin bir fotokopisi, belge sahibi tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanır ve satıcıya verilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.5).

Öte yandan tecil-terkin uygulaması kapsamında mal alan belge sahibi alıcıların, satın aldıkları malları yine belgede belirtilen ve ihraç edilecek olan malların üretiminde kullanması zorundadırlar. Söz konusu malların belgede yer almayan başka malların üretiminde kullanılması ya da üçüncü şahıslara satılması halinde, tecil-terkin

kapsamında mal satın alınabilmesine ilişkin şartlar ihlal edilmiş olacağı için alıcı bu işlemde kaynaklanan vergi kaybından sorumlu olacaktır.

Belge sahibi alıcılar, satın aldıkları malları kullanarak üretmek ve ihraç etmek zorunda oldukları malları doğrudan kendileri üretebileceği gibi fason olarak da üretebilirler. Ancak söz konusu malları üçüncü şahıslara satıp, yine bu girdiler kullanılarak üretilen malları satın alıp ihraç etmeleri halinde de şartlar ihlal edilmiş sayılacaktır (Uzunoglu,2014b:38).

#### **b. Malın bedeli bakımından**

Alıcıların (DİİB sahibi mükelleflerin) ve satıcıların 3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında işlem yapmak istemeleri halinde, teslim konu edilecek olan malların KDV hariç bedellerinin belirlenmiş bazı tutarları aşması gerekmektedir. Konu ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamındaki teslimler nedeniyle düzenlenecek faturalarda, her bir mal türüne ilişkin KDV hariç bedelin 2.500 TL'yi (tekstil-konfeksiyon sektöründe pamuk, yün, iplik ve kumaş dışındaki mallarda 500 TL) aşması zorunludur. Belge kapsamında teslim edilen birden fazla mal türünün aynı faturada gösterilmesi durumunda bu sınırlar her bir mal türü için ayrı ayrı aranacaktır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.4).

Fonksiyonel olarak ve ticari açıdan bütünlük arz eden malların faturada ayrı ayrı gösterilmesi halinde yukarıda belirtilen rakamsal tutarların hesaplanmasında bütünlük arz eden söz konusu mallara ait toplam tutar dikkate alınır. Örneğin, Şişe bedeli ile kapak bedelinin aynı faturada ayrı ayrı gösterilmesi durumunda şişe ve kapak bedelinin KDV hariç toplam tutarı 2.500 TL'yi aşıyorsa tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.4).

Aynı malın tekstil-konfeksiyon sektörü ile birlikte diğer sektörlerde de kullanılıyor olması halinde, söz konusu tutarlar ayrı ayrı dikkate alınır. Örneğin, hem sağlık sektöründe hem de tekstil-konfeksiyon sektöründe girdi olarak kullanılan poliöl ve izosiyanat gibi poliüretan türevlerinin, sağlık sektöründe faaliyet gösteren DİİB sahibi firmalara tesliminde 2.500 TL, tekstil-konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren DİİB sahibi firmalara tesliminde 500 TL alt limit geçerli olacaktır(KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.4).

Satın alınan malların bozukluk, istenilen nitelikte olmama vb. nedenlerle satıcıya iade edilmesi sonucu teslim bedelinin yukarıda belirtilen limitlerin altına düşmesi halinde, söz konusu satış işlemine ilişkin olarak düzenlenen ilk faturanın yukarıda belirtilen limitlerin üzerinde olması kaydıyla, belge sahiplerine ihraç kaydıyla teslimlerle ilgili olarak tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmaya devam edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.4).

### **c. Eşdeğer eşya uygulaması**

2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'ne göre, DİİB kapsamında ihraç edilen malların imalatında kullanılan ham veya yardımcı maddelerin KDV ödenerek satın alınmış veya ithal edilmiş olması halinde, ticari kalite ve teknik özellikleri itibarıyla aynı kalite ve nitelikleri taşıyan malların yani eşdeğer eşyanın gümrük vergisi ve KDV ödenmeden ithali mümkün bulunmaktadır (Oktar,2014:183,184).

Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin (3/j) maddesinde eşdeğer eşya: *“İşlem görmüş ürünün elde edilmesinde ithal eşyasının yerine kullanılan ve ithal eşyası ile asgari 8 (sekiz)'li bazda gümrük tarife istatistik pozisyonu, ticari kalite ve teknik özellikleri itibarıyla aynı kalite ve nitelikleri taşıyan serbest dolaşımda bulunan eşya”* olarak tanımlanmıştır.

Buna göre eşdeğer eşya, serbest dolaşımda olan üretim girdisinin tedarik edilerek ihracatı yapılacak olan mamulün üretiminde kullanılarak ihracat gerçekleştirildikten sonra, üretim girdisi olarak kullanılan hammaddenin uluslararası pazardan tedarik edilmesini sağlayan bir sistemdir (Polat,2015).

Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nde, eşdeğer eşya uygulaması çerçevesinde yapılan düzenlemeler çerçevesinde; işlem görmüş ürünlerin üretiminde gerekli olan hammadde, yarı mamul, mamul ile ambalaj ve işletme malzemeleri ithal edilebileceği gibi, yurt içinden de temin edilebilmektedir. DİİB kapsamında ihraç edilmek üzere yurt içinden temin edilen (eşdeğer) eşya, bu rejim uygulaması bakımından (3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla) ithal eşyası gibi değerlendirilmektedir.

Bu bakımdan eşdeğer eşyanın DİİB kapsamında bir mal olmaması ve yurt içi teslimlerinin KDV'ye tabi olması nedeniyle eşdeğer eşyanın, yurt içinden temin edildiği durumlarda, bu işlemin KDV bakımından tecil-terkin uygulamasına konu

edilebilmesi için de KDV mevzuatında özel bir düzenleme yapılmış olması gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II.A.9.4 bölümünde; *“Dahilde işleme rejimi kapsamında alınan maddelerin, işlendikten sonra elde edilen mamul mal içerisinde ihraç edilmesi esastır. Önceden satın alınan maddeler kullanılmak suretiyle vücuda getirilen ve söz konusu rejim kapsamında ihraç edilen malların bünyesine giren maddelerin (eş değer eşya) belge kapsamında olsa dahi sonradan belge sahiplerine tesliminde veya ithalinde KDV tahsil edilmeksizin işlem yapılması mümkündür. Ancak bu uygulama kapsamında DİİB sahibi mükellefin veya ihracatçının iade talebi DİİB kapatılmadan yerine getirilmez.”* hükümlerine yer verilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan bu düzenleme ile, önceden satın alınan maddeler kullanılmak suretiyle vücuda getirilen ve dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilen malların bünyesine giren ham ve yardımcı maddelerin (eşdeğer eşya) sonradan belge sahiplerine tesliminde tecil/terkin uygulanmak suretiyle KDV tahsil edilmeksizin işlem yapılmasının mümkün olduğu açıklanmıştır.

Bu düzenlemeyle imalatçıların, daha önce ihraç ettiği malların bünyesine giren ham ve yardımcı maddeleri, ihracattan sonra da olsa yurt içinden KDV ödmeden satın almalarına izin verilmektedir. Bu şekilde vergisiz alınacak ham ve yardımcı maddelerin ihraç edilecek malların imalinde kullanma zorunluluğu da yoktur (Oktar,2014:184).

Ancak bu uygulama kapsamında DİİB sahibi mükellefin veya ihracatçının iade talebi, DİİB kapatılmadan yerine getirilmemektedir.

#### **5.1.2.6. DİİB kapsamında satın alınan girdiler kullanılarak üretilen malların ihracı**

3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında, tecil edilen verginin terkin edilebilmesi veya tecil edilemeyen verginin satıcı tarafından iade olarak talep edilebilmesi için, teslim edilen ham ve yardımcı maddelerin dahilde işleme izin belgesinde öngörülen süreler içinde bir başka malın imalinde kullanılarak ihraç edilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan, 3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesinin uygulanmasında ihracat süresi olarak 3065 sayılı Kanun'un (11/1-c)

maddesindeki üç aylık süre yerine dahilde işleme izin belgesinde öngörülen süreler esas alınmaktadır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.1).

DİİB kapsamında satın alınan mallar kullanılarak üretilen mallar, DİİB sahiplerince ihraç edilebileceği gibi farklı uygulamalara konu olarak (Aracı İhracatçı ile İhraç Etmesi/İhraç Kayıtlı Olarak Teslim Etmesi/ DİİB Sahibi Başka Bir Alıcıya 3065 Sayılı Kanun'un Geçici 17'nci Maddesi Kapsamında Teslim Etmesi) farklı kişi veya kurumlar tarafından da ihraç edilebilmektedir. Bu bakımdan, DİİB kapsamında üretilen malların ihracat edilmelerine yönelik uygulama alanı bulan söz konusu teslim/ihraç şekillerine aşağıda yer verilmiştir.

**a. DİİB sahibi mükellefin DİİB kapsamında ürettiği malları kendisinin ihraç etmesi**

2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin (28/1) maddesinde; ihracatın gerçekleştirilmesi, dahilde işleme izin belgesinde ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün, bu Tebliğ ile ihracat rejimi ve gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere ihraç edilmesi olarak tarif edilmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında ise belge süresi içerisinde serbest bölgelere gerçekleştirilen ihracata ilişkin olarak özel düzenlemeler yapılmıştır.

Dahilde işleme rejimi kapsamında üretilecek malların ihracı ile ilgili süreler, düzenlenen belgelerde gösterilmektedir. 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin dördüncü bölümünde süreler başlığı altında açıklanan 20'nci maddesinin 3'üncü bendinde, *“Sürenin başlangıcı, dahilde işleme izin belgesinin/dahilde işleme izninin tarihidir. Süre sonu ise, belge/izin süresi (ek süre, haklı ve mücbir sebep ile fevkalade hallere ilişkin süreler dahil) bitiminin rastladığı ayın son günüdür”* denilmiştir.

Örneğin, DİİB'in 21.02.2015 tarihli olması ve belge süresinin 6 ay olması durumunda, izin süresinin son günün, 6 aylık sürenin bitiminin rastladığı ayın son günü olan 31.08.2015 olacaktır. Bu durumda, Dahilde İşleme Rejimi Tebliği hükümleri gereğince belge kapsamında ihracatın 31.08.2015 tarihine kadar yapılabileceği, gümrük beyannamesinin fiili ihraç (kapanma) tarihinin 31.08.2015 tarihine kadar olabileceği kabul edilmektedir (Sakin,2014:79,80).

İhracat yapılırken bazen gümrük beyannamesinin DİİB süresi içinde tescil edilmesine rağmen fiili ihracatın DİİB süre bitiminden sonra gerçekleştiği görülebilmektedir.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 18.04.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-1391 Sayılı Özelge’de; Gümrük beyannamesinin belge/izin süresi içerisinde tescil edilmiş olmasının bu beyannamenin belge/izin kapsamında değerlendirilmesi için yeterli olduğu, belge izin taahhüdünün kapatılmasında, gümrük beyannamesinin belge/izin süresi içerisinde tescil edilmiş olmasının arandığı belirtilmiş olup, DİİB kapsamında gerçekleştirilen ihracatta, gümrük beyannamesinin belge/izin süresi içerisinde tescil edildiğinin tevsik edilmesi şartıyla, ihracatın kanuni süre içinde gerçekleştiğinin kabul edileceği ifade edilmiştir.

Buna göre, ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin DİİB süresinin bitiminden önce tescil edilmesine rağmen gümrük beyannamesi kapanma tarihinin bu süreden sonraki bir tarihi taşıması halinde, DİİB kapsamında temin edilen girdiler kullanılarak üretilen malların ihracında gümrük beyannamesi kapanma tarihi yerine tescil tarihi esas alınmaktadır.

#### **b. DİİB sahibi mükellefin ürettiği malları aracı ihracatçı vasıtası ile ihraç etmesi**

KDV Genel Uygulama Tebliği’nde, DİİB kapsamında üretilen malların KDV’si tahsil edilmek suretiyle aracı ihracatçıya satılması ve bu firma tarafından ihraç edilmesi durumunda, işlemin şartlara uygun gerçekleşmiş sayılıp sayılmayacağı konusunda bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Dahilde İşleme Rejimi Tebliği’nin “Aracı ihracatçı ile ihracat” başlıklı 29’uncu maddesinde ise, dahilde işleme izin belgesi kapsamında işlem görmüş ürünün ihracatının, belge sahibi firma tarafından yapılabileceği gibi, başka bir ihracatçı aracılığı ile de yapılabileceği belirtilmiş olup maddenin devamında bu kapsamda yapılması gereken işlemlere ve ihracatçı firma ile birlikte düzenlenmesi gereken belgelere yer verilmiştir.

DİİB kapsamında satın alınan girdiler kullanılarak üretilen malların aracı ihracatçı aracılığı ile ihraç edilmesi, belli şartların yerine getirilmesi ve taahhütlerin verilmesi kaydıyla mümkün olabilmektedir. Mali idare uygulama için ihracatın belgede yazılı şartlar doğrultusunda gerçekleştirilmesini ve belgenin ilgili mevzuat uyarınca

kapatılmış olmasını yeterli kabul etmektedir. Dolayısıyla, aynı yaklaşım vergi uygulamaları açısından da geçerli olacaktır (Uzunoğlu,2014b:40).

Ancak, burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus, ihracatçı firmanın teslim aldığı malları DİİB süresi içinde ihraç etmesidir. Aksi takdirde, zamanında alınmayan vergi, tecil tarihinden itibaren vergi ziyayı cezası da uygulanmak suretiyle gecikme faizi ile birlikte DİİB sahibi mükelleften tahsil edilecektir.

**c. DİİB sahibi mükellefin ürettiği malları Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı olarak teslim etmesi**

DİİB sahibi mükellefler, belge kapsamında satın aldıkları girdileri kullanarak ürettikleri malları, ihraç edilmek üzere ihracatçılara Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı olarak satabilecekleri konusunda, Tebliğ'in "KDV İadesinde Ortak Hususlar" başlıklı IV.A.1.5 bölümünde, "*DİİB sahibi mükellefler, 3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında temin ettikleri malzemeleri kullanarak ürettikleri malları Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı teslim konusuna edebilirler.*" hükmü yer almaktadır.

Buna göre, belge sahipleri tarafından belge kapsamında satın alınan girdiler kullanılarak üretilen mallar, Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kaydıyla satışa konu olabilecek ve bu şekilde yapılan işlem, şartların ihlali olarak değerlendirilmeyecektir. Böyle bir ihracat şeklinde yine, DİİB'de yer alan sürelerle dikkat edilmesi, ihracatın gerçekleştirilmesi bakımından bu sürelerin aşılması gerekmektedir.

**d. DİİB sahibi mükellefin ürettiği malları, başka bir DİİB sahibi mükellefe Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında teslim etmesi**

Dahilde işleme izin belgesi (DİİB) sahibi mükelleflerin, 3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında temin ettiği malları kullanarak ürettiği malları, bir başka DİİB sahibi mükellefe 3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında teslim etmeleri mümkündür. Ancak, bu kapsamda teslim edilen malların diğer dahilde işleme izin belgesinin girdisi mahiyetinde olması ve her bir DİİB'in dahilde işleme mevzuatına uygun olarak kapatılması gerekir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.1).

Bu durumda, satılan mallar, aynen ihraç edilmek yerine, ihraç edilecek başka malların üretiminde girdi olarak kullanılmak suretiyle ihraç edilmektedir (Uzunoğlu,2014a:30).

Buna göre, DİİB sahibi bir kumaş imalatçısı, belge kapsamında satın aldığı iplikleri kullanarak ürettiği kumaşları, yine DİİB sahibi bir konfeksiyon imalatçısına, onun sahip olduğu belgede yer alması ve bu şekilde satılan kumaşların konfeksiyon üretiminde kullanılarak üretilen konfeksiyon ürünlerinin ihraç edilmesi şartıyla teslim edebilecektir (Uzunoğlu,2014b:40).

Bu durumda, tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan ve yukarıda yer alan işlemler ile ilgili olarak, hem kumaş imalatçısına teslimde bulunana iplikçinin hem de konfeksiyon imalatçısına teslimde bulunana kumaş imalatçısının terkin ve/veya iade işlemlerinin yerine getirilmesi için her bir üretilen malın ilgili olduğu DİİB’de yer alan sürelerle bağlı kalınarak ihracatının gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Aksi takdirde, süresi içinde ihracatı gerçekleştirilemeyen ürünle ilgili DİİB’de yer alan maddelerin tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem görmesi mümkün olmayacak, tecil-terkin kapsamında yapılmış işlemler ise mahiyet itibarıyla yurt içi mal teslimine dönüşecektir.

#### **5.1.2.7. İhracatın, DİİB’de yer alan süre ve şartlara uygun olarak yapılmaması**

Konu ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliği’nin II.A.9.6 bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

DİİB sahibi mükelleflere yapılan teslimlere ilişkin tecil edilen KDV’nin terkin için belge sahibi tarafından üretilen malın belge süresi (uzatılan süreler dahil) içinde ihracatının gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınan maddelerden üretilen malların izin belgesinde öngörülen süre ve şartlara uygun olarak ihraç edilememesi halinde, zamanında alınmayan vergi, tecil tarihinden itibaren vergi ziyayı cezası da uygulanmak suretiyle gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.

Bu çerçevede; belge sahibi alıcının tecil-terkin sistemine göre KDV ödemediğinden temin ettiği malları kanuni süresinde ihraç edemeyeceğini belirterek bağlı olduğu vergi dairesine başvurması halinde, tahsil edilmeyen KDV tutarı dikkate alınmak suretiyle bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından alıcı adına gerekli tarhiyat yapılır.

Bu durumun satıcı tarafından öğrenilmesi halinde ise satıcının yaptığı teslim ve belge sahibi alıcıya ait bilgileri kendi vergi dairesine vermesi, vergi dairesinin de daha önce tahsil edilmemiş KDV'nin 3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesine göre tahsil edilmesini teminen belge sahibi alıcının vergi dairesine bildirmesi üzerine alıcının bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından alıcı adına gerekli tarhiyat yapılır.

Belge sahibine tecil-terkin uygulaması kapsamında teslimi yapan satıcının, bu teslimlerine ilişkin terkin ve iade işlemleri genel hükümler çerçevesinde yerine getirilir.

DİİB sahibi mükelleflerin ihraç kaydıyla aldıkları malları ihraç edememeleri ya da süresinden sonra ihraç etmeleri durumunda, belge kapsamında ihraç kaydıyla yapılan söz konusu teslim, ihraç kaydıyla teslim olmaktan çıkar ve mahiyet itibarıyla yurt içi mal teslimine dönüşür.

Bu durumda, daha önce DİİB sahibi mükellef tarafından indirim konusu yapılamayan KDV tutarı, ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracatı için öngörülen sürenin dolduğu tarihi izleyen günü içeren vergilendirme döneminde (ancak her hâlükârda bu vergilendirme dönemini içerisine alan takvim yılı aşmamak kaydıyla) indirim hesaplarına alınmak suretiyle indirim konusu yapılabilir. Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar ise, mal ihracatından kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilir.

### **5.1.3.Satıcının terkin ve/veya iade edilecek vergisinin hesaplanması**

Kanun'un (11/1-c) maddesi uygulamasına ilişkin olarak Tez'in 4.1.2 bölümünde yer alan açıklamalar ve hesaplamalar, satıcılar tarafından DİİB sahibi mükelleflere Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında yapılan teslimler bakımından da geçerlidir.

Satıcının, DİİB sahibi mükellefe belge kapsamında teslim ettiği mallar nedeniyle hesaplayıp beyan ettiği KDV vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilecektir. Mükellefler vergiye tabi bir işlem gerçekleştirirlerse, genel esaslara göre bu işlemlerini ilgili vergi dairesine beyan ederler ve bu işlemler üzerinden hesapladıkları KDV'yi de vergi dairesine öderler. Bu genel işleyişten hareketle, satıcıların da DİİB kapsamındaki teslimleri üzerinden genel esaslara göre hesaplayıp beyan ettikleri KDV'yi ilgili vergi dairesine ödemesi gerekmektedir. Ancak, tecil-terkin uygulaması kapsamında hesaplanan ve beyan edilen bu vergi, (mükellefin

ilgili dönem beyannamesinde en az tecil edilen vergi kadar ödenecek KDV'si çıkması halinde-daha düşük bir tutarda ödenecek KDV çıkması halinde ise ödenecek KDV ile sınırlı olarak) vergi dairesine ödenmemekte, ihracatın gerçekleşeceği tarihe kadar tecil edilmekte yani ertelenmektedir. Mükellefin ilgili dönem KDV beyanında “ödenecek” değil de “devreden” KDV çıkması durumunda ise mükellef, hesaplayıp beyan ettiği KDV'yi bu kez iade olarak talep edebilmektedir.

Bu bakımdan tecil ve iade edilecek vergi miktarları toplamı, mükellefin DİİB kapsamındaki teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından fazla olamayacaktır. Ancak satıcının ödenmesi gereken vergi tutarı, ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından az ise ödenmesi gereken vergi tutarı tecil edilir, hesaplanan KDV tutarından tecil edilemeyen kısım ise satıcıya iade edilir.

**Örnek 63:** Satıcı (A) Temmuz/2015 döneminde, yurt içi piyasaya 15.000 TL, bir cep telefonu üreticisine de DİİB kapsamında 17.000 TL tutarında amoled ekranı teslim etmiştir. Satıcı (A)'nın Temmuz/2015 dönemine ilişkin KDV beyan bilgileri aşağıdaki gibidir.

<b>Açıklama</b>	<b>1. Durum</b>	<b>2. Durum</b>	<b>3. Durum</b>
Yurt İçi Satışlar	15.000	15.000	15.000
DİİB Kapsamında Yapılan Teslimler	17.000	17.000	17.000
Hesaplanan KDV (%18)	5.760	5.760	5.760
İndirimler Toplamı	4.300	2.300	6.300

Satıcı (A)'nın yukarıda yer alan beyan bilgileri dikkate alındığında; DİİB kapsamında yapılan teslim nedeniyle hesaplanıp tahsil edilmeyen 3.060 TL (17.000 TL\*%18) KDV, tecil edilebilir KDV'dir. Satıcının hesaplanan KDV'si ile indirimler toplamı arasındaki farkının durumuna göre bu 3.060 TL, ya tecil edilecek ya da iade edilecektir. Satıcının beyanlarında ödenecek KDV çıkması ancak bu ödenecek KDV'nin tecil edilebilir KDV'den küçük olması durumunda ise ödenecek olarak çıkan kısım tecil edilecek geriye kalan kısım ise ihracatın gerçekleştiği dönemde satıcıya iade edilecektir.

Buna göre, Satıcı (A)'nın ilgili dönem KDV beyannamesinde yer alacak sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

**1. Durum;** Yukarıda yer alan bilgiler çerçevesinde, 1. durumda Satıcı (A)'nın ilgili dönem KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>	<b>Tutar (TL)</b>
Hesaplanan KDV [(15.000 + 17.000) * % 18]	: 5.760
Toplam Vergi İndirimi	: 4.300
Fark	: 1.460
Tecil Edilebilir KDV (17.000 * %18)	: 3.060
Tecil Edilecek KDV	: 1.460
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	: 1.600
Ödenmesi Gereken KDV	: 0

Satıcı (A)'nın 1. durumda yer alan beyan bilgileri dikkate alındığında; hesaplanan KDV'si ile indirimler toplamı arasındaki farkın (1.460 TL), tecil edilebilir KDV olan 3.060 TL'den küçük olması sebebiyle fark kadar olan kısım (1.460 TL) tecil edilecek KDV olarak, geriye kalan kısım (3.060 TL-1.460 TL=1.600 TL) ise ihracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak beyan edilmiştir.

**2. Durum;** Yukarıda yer alan bilgiler çerçevesinde, 2. durumda Satıcı (A)'nın ilgili dönem KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>	<b>Tutar (TL)</b>
Hesaplanan KDV [(15.000 + 17.000) * % 18]	: 5.760
Toplam Vergi İndirimi	: 2.300
Fark	: 3.460
Tecil Edilebilir KDV (17.000 * %18)	: 3.060
Tecil Edilecek KDV	: 3.060
Ödenmesi Gereken KDV	: 400

Satıcı (A)'nın 2. durumda yer alan beyan bilgileri dikkate alındığında; hesaplanan KDV'si ile indirimler toplamı arasındaki farkın (3.460 TL), tecil edilebilir KDV olan 3.060 TL'den büyük olması sebebiyle tecil edilebilir KDV'nin tamamı (3.060 TL) tecil edilecek KDV olarak, geriye kalan kısım (3.460 TL-3.060 TL=400 TL) ise ödenmesi gereken KDV olarak beyan edilmiştir.

**3. Durum;** Yukarıda yer alan bilgiler çerçevesinde, 3. durumda Satıcı (A)'nın ilgili dönem KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>		<b>Tutar (TL)</b>
Hesaplanan KDV [(15.000 + 17.000) * % 18]	:	5.760
Toplam Vergi İndirimi	:	6.300
Fark	:	540
Tecil Edilebilir KDV (17.000 * %18)	:	3.060
Tecil Edilecek KDV	:	0
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	:	3.060
Sonraki Döneme Devreden KDV	:	540

Satıcı (A)'nın 3. durumda yer alan beyan bilgileri dikkate alındığında; indirimler toplamının hesaplanan KDV'den büyük olması sebebiyle ödenecek KDV'si çıkmadığından yani, satıcının sonraki döneme devreden KDV'si çıkmış olduğundan tecil edilebilir KDV'nin tamamı (3.060 TL) ihracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak beyan edilmiştir.

#### **5.1.4.Satıcının, DİİB sahibi mükellefe belge kapsamında yaptığı teslimlerin beyanı**

3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında mal teslim eden satıcıların terkin ve/veya iade edilecek vergilerinin hesabına bir önceki bölümde yer verilmişti.

Satıcılar tarafından DİİB sahibi mükelleflere 3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında yapılan teslimlerde, 3065 sayılı Kanun'un (11/1-c) maddesi uygulamasına ilişkin Tez'in 4.1.3 bölümünde yer alan açıklamalara göre işlem yapılacaktır. Ancak, Kanun'un (11/1-c) maddesinde olduğu gibi "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablosunda yapılacak bu beyanda, tek farklılık olarak tablonun "İşlem Türü" listesinde "702" kod numaralı satır seçilecektir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.7).

#### **5.1.5.Tecil edilen KDV'nin terkini**

3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında tecil edilen KDV, DİİB'de yer alan malların dahilde işleme rejiminde öngörülen süreler içinde ihraç edildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilir. Tecil edilen KDV'nin terkin edilmesine ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II.A.9.5 bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

Terkin işleminin yapılabilmesi için öncelikle dahilde işleme rejimi kapsamında teslimin yapıldığı döneme ait beyannamenin verilme süresi içinde, alıcılar tarafından onaylanarak verilen DİİB'in örneği veya bu belgenin tarih ve sayısı ile satılan malın cins, miktar ve tutarına ilişkin bilgilerle satıcı tarafından onaylanan bilgileri ihtiva eden liste bağlı olunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

Bu belgelerle birlikte satış faturalarının fotokopisi veya fatura bilgilerini içeren firma yetkililerince kaşeli ve imzalı bir liste de dilekçelere eklenir.

3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği yukarıda sayılan belgelere ek olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek bir raporla tespit edilir. Bu rapor alıcı tarafından, tecil-terkin kapsamındaki alışlarına ilişkin olarak düzenlenebileceği gibi, satıcı tarafından bu kapsamdaki satışlarına ilişkin olarak da düzenlenebilir.

Söz konusu raporlarda, imalat kayıtlarındaki bilgiler esas alınarak üretim analizi ve randıman hesapları yapılır. Satıcı nezdinde düzenlenecek raporlarda, alıcılardan alınan bilgilere dayanılarak işlem yapılabilir.

Düzenlenecek raporlarda;

- DİİB'in tarih ve sayısı,
- Belgenin geçerlik süresi,
- İhracata ilişkin gümrük beyannamelerinin tarih ve sayısı,
- Fiili ihracat tarihleri,
- İhraç edilen malların cinsi, miktarı ve tutarı,
- İhracatın süresi içinde yapılıp yapılmadığı,

hususlarına ilişkin bilgilere yer verilir ve rapora ilgili mevzuat uyarınca gümrük beyannamesinin veya beyannamelerdeki bilgileri içeren liste ya da gümrük beyannamesi yerine geçen belgenin örneği eklenir.

Alıcı nezdinde düzenlenen raporda, ihraç edilen malların üretiminde kullanılan maddelerin satıcılar itibarıyla ayrı ayrı olmak üzere cins, miktar ve tutarı da yer almalıdır. Satıcı nezdinde düzenlenen rapor ise DİİB kapsamındaki tüm satışları kapsayabileceği gibi sadece belirli alıcılara yapılan satışlara ilişkin de düzenlenebilir.

Bu durumda satıcı nezdinde DİİB kapsamındaki alışlarına yönelik rapor düzenlenmeyen alıcılar nezdinde düzenlenen raporlar dikkate alınır.

Bu raporların ihracatın yapıldığı her dönem için ayrı ayrı düzenlenmesine gerek yoktur. Her bir belge bazında tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan tüm alışları kapsayacak şekilde tek bir rapor da düzenlenebilir.

Satıcı veya alıcılar nezdinde düzenlenmiş olan söz konusu raporun satıcı tarafından bağlı olduğu vergi dairesine ibrazı suretiyle tecil edilen verginin terkinin sağlanır.

#### **5.1.6. Tecil edilemeyen KDV'nin iadesi**

DİİB sahibi mükelleflere mal teslim eden satıcıların iade işlemleri ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapılır. İhracatın gerçekleştiği dönemde tecil edilen KDV terkin edilir, tecil edilemeyen KDV için ise satıcının iade hakkı doğar. İade olunacak vergi miktarı, satıcının ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesinde yer alan bilgileri mukayese edilmek suretiyle hesaplanır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.1). Bu durumda iade talebine ilişkin red ve iade, DİİB kapsamındaki teslimin yapıldığı dönem beyannamesine (Beyannamenin "İhraç Kaydıyla Teslimler" kulakçığında "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırına) dayandırılır. Vergi dairesi beyanname verilmesini beklemeden talebi değerlendirerek genel hükümler çerçevesinde sonuçlandırır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

İhracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin herhangi bir satırına hesaplanacak iade tutarı yazılmaz. Bu bakımdan, satıcı bu iade tutarını daha sonra hiçbir beyannamede herhangi bir satırda göstermez. İhraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesinin "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında bir tutar bulunması ve iade başvurusunun gerekli belgelerle birlikte usulüne uygun olarak yapılması, iade talebinin yerine getirilmesi için yeterlidir. İade, beyanname dışında gerçekleştirileceğinden, ihracatın gerçekleştiği tarihten sonra ortaya çıkacak bu iade talebine ait tutarın herhangi bir beyannameye dahil edilmesinin, mükerrer iadeye ve dolayısıyla cezalı tarhiyatlara yol açabilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.12).

## 5.2. DİİB Sahibi Mükelleflerin İade Karşısındaki Durumu

### 5.2.1.DİİB sahibi mükellefin ürettiği malları kendisinin ihraç etmesi durumunda

DİİB sahibi mükelleflerin belge kapsamında ürettiği malları kendilerinin ihraç etmesi durumunda; iade talebinde bulunacakları KDV'nin kaynağını, Kanun'un geçici 17'nci maddesi değil Kanun'un 11/1-a maddesi kapsamında yapılan ihracat teslimleri teşkil etmektedir. Bu nedenle, bu uygulama kapsamında yapılan işlemler dolayısıyla DİİB sahibi mükelleflerin iade tutarlarının hesabında ihraç edilen mallar ile ilgili olarak yüklenilen KDV'ler dikkate alınacaktır.

Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında aldıkları maddeleri, DİİB kapsamında ürettikleri malların imalinde kullanarak ihraç eden mükellefler, bu malların alımında katma değer vergisi ödemedikleri için mal alımı nedeniyle iade hakları bulunmamaktadır. 3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında yapılan teslimler ile aynı Kanun'un (11/1-c)maddesi kapsamında yapılan teslimlerin, KDV'nin uygulama esasları yönünden hiçbir farkı yoktur. Bu bakımdan değerlendirildiğinde, Kanun'un (11/1-c) maddesinde yer alan *“tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu kanunun 32'inci maddesi hükmü uygulanmaz”* ifadesi bu duruma açıklık kazandırmaktadır.

Ödenmeyen bir verginin iadesi söz konusu olamayacağından geçici 17'nci madde kapsamında alınan mallar için hesaplanan ancak ödenmeyen vergiler iade olarak talep edilemez. Ancak bu durum, ihracatçıların geçici 17'nci madde kapsamında aldıkları mallar dışındaki girdiler nedeniyle yükledikleri vergilerin iadesini istemelerine engel değildir.

Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında temin edilen mallar dolayısıyla KDV yüklenimi olmayan ihracatçının diğer doğrudan girdiler, genel imal ve idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetlerden bu işleme düşen payın iadesini talep etmesi mümkün bulunmaktadır.

Tebliğ'in IV.A.1.3 bölümünde, *“3065 sayılı Kanun'un (11/1-c) ve geçici 17'nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla mal alan ihracatçının ödemediği KDV'yi iade olarak talep etmesi mümkün olmayıp, varsa genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle iade talep etmesi mümkündür. Bu durumda ihracatçının genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklediği KDV için iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, ihracat*

*bedeli ile ihraç kaydıyla teslim bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz.” hükmü yer almaktadır.*

Buna göre, ihracatçının diğer doğrudan girdiler, genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklendiği KDV için iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, ihracat bedeli ile ihraç kaydıyla teslim bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamayacaktır. Bulunan bu tutar, ihracatçı tarafından diğer doğrudan girdiler, genel giderler ve ATİK nedeniyle iade konusu yapılabilecek KDV'nin üst sınırını oluşturacaktır.

**Örnek 64:** DİİB sahibi mükellef (A), Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında 100.000 TL tutarında mal teslim almış olup, bu teslimler dolayısıyla düzenlenen faturalarda gösterilen 18.000 TL KDV'yi ödememiştir. Mükellef (A), satıcılardan aldığı malları ihraç edeceği bir başka malın imalinde kullanmış ve ürettiği malları 200.000 TL bedel ile yurt dışına ihraç etmiştir. Mükellef (A), ihraç ettiği malların imali için ayrıca yurt içi piyasalardan genel esaslara göre teslim aldığı diğer hammaddeler dolayısıyla 2.000 TL ve genel imal ve idare giderleri ile üretimde kullanılan ATİK'lerden kaynaklı olarak da 5.000 TL daha KDV yüklenmiştir.

Buna göre, satıcı tarafından 100.000 TL (tutar)+18.000 TL (KDV) olarak gösterilen malları ihraç kayıtlı olarak satın alıp, bir başka malın imalinde kullanarak ürettiği malları 200.000 TL bedelle ihraç eden DİİB sahibi mükellefin, ihraç edilen bu mallara yönelik olarak doğrudan girdiler, genel giderler ve ATİK'lerden verilen paylar nedeniyle iade olarak talep edebileceği azami tutar  $(200.000 - 100.000) * 0,18 = 18.000$  TL olacaktır. Mükellefin diğer doğrudan girdiler, genel gider ve ATİK'ler nedeniyle yüklendiği vergilerin toplamı (7.000 TL) 18.000 TL'den küçük olduğu için yüklenen vergilerin tamamı (7.000 TL) iade hesabına dahil edilebilecektir.

Mükellefin söz konusu malları 120.000 TL'ye ihraç etmesi halinde ise, iade olarak talep edebileceği azami tutar  $(120.000 * 0,18) - 18.000 = 3.600$  TL olacaktır. Mükellefin doğrudan girdiler, genel gider ve ATİK'ler nedeniyle yüklendiği vergilerin toplamı olan 7.000 TL, görüleceği üzere iade olarak talep edilebilecek azami tutardan büyüktür. Bu durumda öncelikle doğrudan girdiler sebebiyle yüklenen KDV (2.000 TL) iade hesabına alınacak olup, bu şekilde hesaplanan tutarın azami iade edilebilir KDV tutarını aşmaması halinde, bu tutar ile azami iade edilebilir KDV tutarı arasındaki farka isabet eden tutar kadar genel giderler ve

ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilecektir. Bu örnekte, doğrudan girdiler dolayısıyla yüklenilen KDV, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmamış olup, aradaki fark (3.600-2.000=1.600 TL) kadar daha genel giderlerden iade hesabına pay verilebilecektir. Buna göre, genel imal ve genel idare giderleri ile ATİK'ler için yapılan harcamalar dolayısıyla yüklenilen 5.000 TL KDV'nin sadece 1.600 TL'lik kısmı iade hesabına alınabilecek geriye kalan 3.400 TL'lik kısmı ise iade edilebilir KDV hesabına dahil edilemeyecektir.

Eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle KDV ödeyerek satın aldığı girdileri kullanarak vücuda getirdiği ürünü ihraç eden ve bunun karşılığında da DİİB kapsamında KDV ödemeyerek söz konusu girdi veya eşdeğer eşyasını temin etme hakkı kazanan mükellefin KDV ödeyerek satın aldığı girdilere ilişkin KDV'yi, başlangıçta iade olarak talep etmesi mümkün değildir. İade edilecek KDV'nin hesabı, eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle DİİB kapsamında KDV ödemeksizin girdi temininden sonra yapılır. Bu durumda iade edilecek KDV tutarı, ihracat bedeli ile DİİB kapsamında KDV ödemeksizin yurtiçi ve yurtdışından temin edilen girdilerin bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.1.5).

**Örnek 65:** DİİB sahibi Mükellef (B), sahibi olduğu DİİB'de yer alan girdiler yerine iç piyasadan 100.000 TL bedel ve 18.000 TL KDV ödemek suretiyle satın aldığı girdileri kullanarak ürettiği malları Eylül 2015 döneminde 500.000 TL bedelle ihraç etmiştir. Ayrıca söz konusu malların üretilip ihracıyla ilgili olarak kullanılan diğer girdiler ve işlemler nedeniyle 17.000 TL KDV daha yüklenmiştir. Mükellef (B), sahip olduğu belgede yer alan girdilerin yarısını Ekim 2015 döneminde iç piyasadan 70.000 TL'ye satın almış, diğer yarısını ise 50.000 TL'ye ithal etmiştir. Bu işlemlerle ilgili olarak içi piyasadan satın aldığı girdiler nedeniyle 10.800 TL, ithal ettiği girdiler nedeniyle 9.000 TL tutarındaki KDV'yi ödememiştir. Anılan mükellefin söz konusu işlemle ilgili iadesini talep edebileceği KDV tutarı ve iade talebinde bulunabileceği dönem aşağıdaki gibi olacaktır.

Mükellef (B), eşdeğer eşya kullanarak üretip Eylül döneminde ihraç ettiği mallarla ilgili iade talebini, ihracatın gerçekleştiği dönemde değil, belge kapsamındaki girdileri satın aldığı Ekim döneminde yapabilecektir. Mükellefin bu ihracat dolayısıyla iadesini talep edebileceği azami tutar ise, ihracat bedeli ile DİİB kapsamında KDV ödemeksizin temin edilen girdilerin bedeli arasındaki farka genel

vergi oranı uygulanmak suretiyle  $[(500.000 - 120.000) * 0,18 = ] 68.400$  TL olacaktır. Mükellefin diğer doğrudan girdiler, genel gider ve ATİK'ler nedeniyle yüklendiği vergilerin toplamı (17.000 TL) 68.400 TL'den küçük olduğu için yüklenilen vergilerin tamamı (17.000 TL) iade hesabına dahil edilebilecektir.

Mükellef, belge kapsamında sonradan temin ettiği mallar dolayısıyla ödemediği KDV'yi ya da eşdeğer eşya uygulaması kapsamında önceden temin ettiği mallar dolayısıyla ödediği KDV'yi bu ihracat işlemi ile ilgili olarak herhangi bir şekilde iade hesabına dahil etmeyecektir. Sadece belge kapsamında sonradan temin ettiği malların bedeli yapılacak hesaplamada dikkate alınacaktır. Bu bakımdan burada dikkat edilmesi gereken önemli husus, iade edilecek azami KDV tutarı hesaplanırken ihracat bedelinden, önceden (eşdeğer eşya uygulaması kapsamında) temin edilen malların bedeli olan 100.000 TL'nin değil, sonradan (DİİB kapsamında) temin edilen malların bedeli olan 120.000 TL'nin mahsup edilmesi işlemi olacaktır.

Ancak, eşdeğer eşya uygulaması kapsamında önceden temin ettiği mallar dolayısıyla ödenen KDV  $(100.000 * 0,18 = 18.000)$  TL) ise, belge kapsamında sonradan temin edilen malların daha sonra herhangi bir malın üretiminde kullanılması halinde, üretilecek olan o malın yüklenilen KDV hesabında dikkate alınacaktır.

### **5.2.2.DİİB sahibi mükellefin ürettiği malları aracı ihracatçı vasıtası ile ihraç etmesi durumunda**

DİİB sahibi mükellefler, 3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında temin ettikleri malzemeleri kullanarak ürettikleri malları, aracı bir ihracatçı vasıtasıyla da ihraç edebilirler. Ancak bu kapsamda yapılan teslimler, normal bir teslimden farksız olarak bir yurt içi teslim olacağı için yapılan bu teslim ne bir ihracat teslimi ne de ihraç kayıtlı bir teslim olacaktır. Böyle bir durumda ise, DİİB sahibi mükellefin iade alabileceği bir KDV de söz konusu olmayacaktır.

Çünkü, mükellefin bu teslimi ihracat teslimi olmadığından yapılacak bu işlem istisnaya tabi olmayacağı için yüklenilen KDV'nin; ihraç kayıtlı bir teslim olmadığı için de hesaplanıp tahsil edilmeyen KDV'nin iadesi gibi bir durum da olmayacaktır.

Bu şekilde yapılan teslimlerde, sadece söz konusu malı teslim alan ihracatçı firma yüklendiği KDV'yi, "mal ihracatı istisnası" kapsamında iade olarak talep edebilecektir. Ancak, burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus, ihracatçı firmanın teslim aldığı malları DİİB süresi içinde ihraç etmesidir. Tecil-terkin

uygulaması kapsamında satın alınan maddelerden üretilen malların izin belgesinde öngörülen süre ve şartlara uygun olarak ihraç edilmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi, tecil tarihinden itibaren vergi ziyayı cezası da uygulanmak suretiyle gecikme faizi ile birlikte DİİB sahibi mükelleften tahsil edilmektedir.

### **5.2.3.DİİB sahibi mükellefin ürettiği malları Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı olarak teslim etmesi durumunda**

DİİB sahibi mükelleflerin 3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında temin ettikleri malzemeleri kullanarak ürettikleri malları, Kanun'un (11/1 -c) maddesi kapsamında bir başka mükellefe ihraç kayıtlı olarak teslim edebilecekleri Tez'in 5.1.2.6.c bölümünde belirtilmiştir.

Bu mükellefler, DİİB kapsamında kendilerine yapılan teslimler nedeniyle düzenlenen faturalarda gösterilen KDV'leri satıcılara ödememekte, teslim aldıkları malları DİİB kapsamında ürettiği malların imalinde kullanmakta ve daha sonra bu malları Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında bir başka mükellefe teslim ederek düzenledikleri faturalarda gösterdikleri KDV'yi bu defa kendileri(ihracatçıdan) tahsil etmemektedirler.

DİİB kapsamında KDV ödemeksizin yurt içi ve yurt dışından satın aldığı girdileri kullanarak ürettiği malları 3065 sayılı Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında bir başka mükellefe teslim eden bir mükellefin iade alabileceği KDV tutarı, söz konusu teslim nedeniyle hesaplayıp tahsil etmediği KDV tutarından, bu malların üretimi için DİİB kapsamında yurt içi ve yurt dışından KDV ödemeksizin temin ettiği mallar nedeniyle ödemediği KDV tutarı düşüldükten sonra kalan tutardan fazla olamaz (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.1.5).Ancak, bu kapsamda yapılan işlemlerden doğan iade talepleri, imal edilip alıcıya teslim edilen mallar alıcı tarafından ihraç edilmediği sürece yerine getirilmez (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.8).

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 26.02.2015 Tarih ve 21152195-35-02-94 Sayılı Özelge'de, DİİB kapsamında ürettiği malları ihraç kaydıyla satan mükelleflerin bu teslim ile ilgili KDV iade taleplerinde aşağıdaki gibi hareket etmesi gerektiği belirtilmiştir;

1- İhraç kaydıyla teslimin ilgili dönem beyannamesinde beyanı sonucunda hesaplanan KDV'nin tamamı "Tecil Edilecek KDV" satırında yer alıyorsa mükellefe

herhangi bir KDV iadesi yapılmayacak, ihracat gerçekleştiğinde tecil edilen vergi terkin edilecektir.

2- İhraç kaydıyla teslimin ilgili dönem beyannamesinde beyanı sonucunda hesaplanan KDV'nin tamamı "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer alıyorsa, ihrac kaydıyla teslim nedeniyle hesaplanan KDV ile KDV ödenmeyen alımlar nedeniyle satıcılar veya gümrük idaresi tarafından hesaplanan KDV arasındaki farkın iadesi talep edilecektir.

Bu hesaplama sonucu "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer almasına rağmen iadesi talep edilemeyen KDV tutarı ise, iade talep dilekçesinin verildiği dönem beyannamesinin "İndirimler" kulakçığının "İndirimler" tablosunun "*107-Kanun'un (11/1-c) ve Geçici 17'nci Maddelerinden Doğan İadelerin İndirim Yoluyla Telifisi Nedeniyle İndirilecek KDV*" satırı aracılığıyla tekrar indirim hesaplarına alınacaktır.

3- İhraç kaydıyla teslimin ilgili dönem beyannamesinde beyanı sonucunda hesaplanan KDV'nin bir kısmının "Tecil Edilecek KDV" bir kısmının "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer alması halinde,

- İhraç kaydıyla teslim nedeniyle hesaplanan KDV (A), KDV ödenmeyen girdiler nedeniyle hesaplanan KDV (B) farkı bulunacaktır.

- (A-B) farkı, ihrac kaydıyla teslimin beyan edildiği dönem KDV beyannamesindeki "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer alan tutardan büyükse, "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırındaki tutar; küçükse (A-B) farkının iadesi talep edilebilecektir.

Bu şekilde yapılan hesaplama sonucu "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer almasına rağmen iadesi talep edilemeyen KDV tutarı ise, iade talep dilekçesinin verildiği dönem beyannamesinin "İndirimler" kulakçığının "İndirimler" tablosunun "*107-Kanun'un (11/1-c) ve Geçici 17'nci Maddelerinden Doğan İadelerin İndirim Yoluyla Telifisi Nedeniyle İndirilecek KDV*" satırı aracılığıyla tekrar indirim hesaplarına alınacaktır.

Yukarıda yer alan Özelge'de, iadesi talep edilemeyen KDV tutarının yukarıda belirtildiği gibi indirim hesaplarına alınacağı belirtilmiştir. Fakat daha sonra, 1 No.lu

KDV beyannamesinin ihraç kaydıyla teslimlere ait bölümüne “Yurtiçi ve Yurtdışı KDV Ödenmeksizin Temin Edilen Mallar İçin Ödenemeyen KDV” satırı eklenmek suretiyle, DİBB kapsamında temin edilen girdiler nedeniyle ödenmeyen KDV tutarının beyannamede gösterilmesi sağlanmıştır. Bu tutar, ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan ancak tahsil edilmeyen KDV tutarından düşülerek, aynı dönemdeki devreden KDV tutarına eklenmektedir. Böylelikle bu tutarın ihracatın gerçekleşmesi beklenilmeden indirilecek KDV’ye dahil edilmesi sağlanmaktadır.

**Örnek 66:** Mükellef (B), 100.000 TL tutarındaki kumaşı DİBB kapsamında KDV ödemeksizin (A)’dan satın almış ve imal ettiği gömlekleri 150.000 TL’ye (C)’ye ihraç kayıtlı teslim etmiş, (C) de söz konusu gömlekleri süresi içinde 200.000 TL bedel mukabili ihraç etmiştir.

Kumaş ve gömlek teslimleri (% 8) oranında KDV’ye tabidir.

Mükellef (A)’nın indirilecek KDV toplamı fazla olduğundan, 100.000 TL üzerinden hesapladığı 8.000 TL KDV’yi tecil edememiştir. Bu durumda Mükellef (A)’nın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 maddeleri uyarınca iade alabileceği KDV tutarı 8.000 TL’dir. Mükellef (A)’nın söz konusu kumaşı üretmek için yüklediği KDV’nin 10.000 TL olması durumunda, 8.000 TL’sini ihraç kayıtlı teslim nedeniyle, 2.000 TL’sini de indirimli orana tabi teslim nedeniyle, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade usul ve esasları çerçevesinde talep etmesi gerekir.

(B) de, DİBB kapsamında satın aldığı kumaşlardan ürettiği ve ihraç kayıtlı olarak teslim ettiği gömlekler üzerinden hesaplayıp tahsil etmediği 12.000 TL ( $150.000 * \%8$ ) KDV’yi indirilecek KDV tutarının yüksek olması nedeniyle tecil edememiştir. Bu durumda (B)’nin 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uyarınca iade alabileceği KDV tutarı ( $12.000 \text{ TL} - 8.000 \text{ TL} =$ ) 4.000 TL olacaktır. (B)’nin de söz konusu gömlekleri üretmek için yüklediği KDV tutarının 10.000 TL olduğu düşünülürse, 4.000 TL KDV’yi ihraç kayıtlı teslim nedeniyle, 6.000 TL KDV’yi ise indirimli orana tabi teslim nedeniyle iade olarak talep edebilecektir.

(C) ise 150.000 TL ile 200.000 TL arasındaki fark olan 50.000 TL’nin (% 18)’ini aşmamak üzere, söz konusu ihracat nedeniyle yüklediği KDV’yi iade alabilecektir.

**Örnek 67:** Örnek 66’da; DİBB sahibi mükellef (B)’nin imal ettiği gömlekleri, ihraç kayıtlı olarak (C)’ye teslim ettiği döneme ilişkin KDV beyan bilgilerinin aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

<b>Açıklama</b>	<b>1. Durum</b>	<b>2. Durum</b>	<b>3. Durum</b>	<b>4. Durum</b>
Yurt İçi Satışlar	150.000	150.000	150.000	150.000
İhraç Kayıtlı Teslimler	150.000	150.000	150.000	150.000
Toplam Matrah	300.000	300.000	300.000	300.000
Hesaplanan KDV (%8)	24.000	24.000	24.000	24.000
İndirimler Toplamı	37.000	21.000	15.000	5.000

Mükellefin ihraç kayıtlı teslimler nedeniyle hesaplayıp tahsil etmediği KDV ile kendisinin DİİB kapsamında satın aldığı mallar nedeniyle ödemediği KDV'ye ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

A: İhraç Kayıtlı Teslim Nedeniyle Hesaplanan ve Tahsil Edilmeyen KDV: 12.000 TL

B: DİİB Kapsamında Satın Alınan Mallar İçin Ödenemeyen KDV: 8.000 TL

C: İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilebilecek Azami Tutar (A-B): 4.000 TL

Ayrıca, mükellefin ihraç kayıtlı teslim ettiği mallar için yüklendiği KDV 10.000 TL'dir.

Buna göre, mükellef (B)'nin ilgili dönem KDV beyannamesinde yer alacak sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

**1. Durum;** Yukarıda yer alan bilgiler çerçevesinde, 1. durumda mükellefin ilgili dönem KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>	<b>Tutar (TL)</b>
A: Hesaplanan KDV	: 24.000
B: İndirimler Toplamı	: 37.000
C: Fark (B-A)	: 13.000
D: İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV	: 4.000
E: Sonraki Döneme Devreden KDV [E=(C-D)+(12.000-D)]	: 17.000
F: Ödenecek KDV	: 0

1. durumda yer alan beyan bilgileri dikkate alındığında; indirimler toplamı ile hesaplanan KDV arasındaki farkın 13.000 TL olması ve bu farkın iade edilebilecek

azami tutar olan 4.000 TL'den büyük olması nedeniyle, mükellefin 4.000 TL tutarında "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV"si çıkmıştır.

Yurtiçi ve yurtdışı KDV ödenmeksizin temin edilen mallar için ödenemeyen 8.000 TL tutarındaki KDV ise mükellefin sonraki döneme devreden KDV'sine eklenmiş olup sonraki döneme devreden KDV 17.000 TL olarak hesaplanmıştır.

İhraç kayıtlı teslim edilen gömlekler nedeniyle yüklenilen 10.000 TL KDV ile ihraç kayıtlı teslim nedeniyle iade edilecek olan 4.000 TL KDV arasında kalan 6.000 TL'lik fark ise indirimli oran tabi teslimlerde ilgili dönemin iadeye esas tutarı olarak dikkate alınabilecektir.

**2. Durum;** Yukarıda yer alan bilgiler çerçevesinde, 2. durumda mükellefin ilgili dönem KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>	<b>Tutar (TL)</b>
A: Hesaplanan KDV	: 24.000
B: İndirimler Toplamı	: 21.000
C: Fark (A-B)	: 3.000
D: Tecil Edilecek KDV (C<4.000 TL olduğu için D=3.000 TL)	: 3.000
E: İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV [(12.000-C)>4.000 olduğu için E=4.000 TL]	: 4.000
F: Sonraki Döneme Devreden KDV [F=(C-D)+(12.000-D-E)]	: 5.000
G: Ödenecek KDV	: 0

2. durumda yer alan beyan bilgileri dikkate alındığında; mükellefin, hesaplanan KDV'sinin indirimler toplamından 3.000 TL fazla olması sebebiyle 3.000 TL tutarında "Tecil Edilecek KDV"si; hesaplanıp tahsil edilmeyen KDV'nin geriye kalan kısmı olan 9.000 TL'nin (12.000-3.000) de azami iade edilebilir KDV olan 4.000 TL'den büyük olması nedeniyle 4.000 TL tutarında da "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV"si çıkmıştır.

Hesaplanıp tahsil edilmeyen KDV'den iade edilecek KDV'nin de mahsup edilmesi neticesinde kalan 5.000 TL (12.000-3.000-4.000) ise mükellefin sonraki döneme devreden KDV'sine eklenmiş olup sonraki döneme devreden KDV 5.000 TL olarak hesaplanmıştır.

İhraç kayıtlı teslim edilen gömlekler nedeniyle yüklenilen 10.000 TL KDV ile ihraç kayıtlı teslim nedeniyle iade edilecek olan 4.000 TL KDV arasında kalan 6.000 TL'lik farkın sonraki döneme devreden KDV ile kıyaslanması neticesinde, söz konusu farkın sadece 5.000 TL'lik kısmı indirimli oran tabii teslimler kapsamında iadeye esas tutar olarak dikkate alınabilecektir.

**3. Durum;** Yukarıda yer alan bilgiler çerçevesinde, 3. durumda mükellefin ilgili dönem KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>	<b>Tutar (TL)</b>
A: Hesaplanan KDV	: 24.000
B: İndirimler Toplamı	: 15.000
C: Fark (A-B)	: 9.000
D: Tecil Edilecek KDV (C<12.000 TL olduğu için D=9.000 TL)	: 9.000
E: İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV [(12.000-C=3.000)<4.000 olduğu için E=3.000 TL]	: 3.000
F: Sonraki Döneme Devreden KDV	: 0
G: Ödenecek KDV	: 0

3. durumda yer alan beyan bilgileri dikkate alındığında; mükellefin, hesaplanan KDV'sinin indirimler toplamından 9.000 TL fazla olması ve bu tutarın ihraç kayıtlı teslim nedeniyle hesaplanan ancak tahsil edilmeyen KDV'den (12.000 TL) küçük olması sebebiyle 9.000 TL tutarında "Tecil Edilecek KDV"si ve 3.000 TL tutarında da "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV"si çıkmıştır.

Mükellef, yüklenmiş olduğu bütün KDV'yi indirim yoluyla telafi etmiş olduğundan, indirimli oran tabii teslimler kapsamında herhangi bir iadeye esas tutarı olmayacaktır.

**4. Durum;** Yukarıda yer alan bilgiler çerçevesinde, 4. durumda mükellefin ilgili dönem KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>	<b>Tutar (TL)</b>
A: Hesaplanan KDV	: 24.000
B: İndirimler Toplamı	: 5.000
C: Fark (A-B)	: 19.000
D: Tecil Edilecek KDV (C>12.000 TL olduğu için D=12.000 TL)	: 12.000
E: Sonraki Döneme Devreden KDV	: 0
F: Ödenecek KDV (G=C-D)	: 7.000

4. durumda yer alan beyan bilgileri dikkate alındığında; mükellefin, hesaplanan KDV'sinin indirimler toplamından 19.000 TL fazla olması ve bu tutarın ihraç kayıtlı teslim nedeniyle hesaplanan ancak tahsil edilmeyen KDV'den (12.000 TL) büyük olması sebebiyle, ihraç kayıtlı teslim nedeniyle hesaplanıp tahsil edilmeyen KDV'nin tamamı (12.000 TL) tecil edilecektir. Mükellef, ihraç kayıtlı teslim nedeniyle hesapladığı KDV'nin tamamını tecil ettiği için herhangi bir iade talebinde bulunmayacaktır.

Mükellef, yüklenmiş olduğu bütün KDV'yi indirim yoluyla telafi etmiş olduğundan, indirimli oran tabii teslimler kapsamında herhangi bir iadeye esas tutarı olmayacaktır.

Bu bölüm kapsamında yapılan işlemlerden doğan KDV iade talepleri, Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilecektir.

#### **5.2.4. DİİB sahibi mükellefin ürettiği malları Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında başka bir DİİB sahibi mükellefe teslim etmesi durumunda**

DİİB sahibi mükelleflerin 3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında temin ettikleri malzemeleri kullanarak ürettikleri malları, yine Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında bir başka DİİB sahibi mükellefe ihraç kayıtlı olarak teslim edebilecekleri Tez'in 5.1.2.6.d bölümünde belirtilmişti.

Bu mükellefler, DİİB kapsamında kendisine yapılan teslimler nedeniyle düzenlenen faturalarda gösterilen KDV'leri satıcılara ödememekte, teslim aldığı malları DİİB kapsamında ürettiği malların imalinde kullanmakta ve daha sonra bu malları Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında bir başka DİİB sahibi mükellefe teslim ederek düzenledikleri faturalarda gösterdikleri KDV'yi bu defa kendileri (diğer DİİB sahibi mükelleften) tahsil etmemektedirler.

DİİB kapsamında KDV ödemeksizin yurt içi ve yurt dışından satın aldığı girdileri kullanarak ürettiği malları 3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında bir başka mükellefe teslim eden bir mükellefin iade alabileceği KDV tutarının hesabı, DİİB kapsamında KDV ödemeksizin temin ettiği girdileri kullanarak ürettiği malları 3065 sayılı Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında bir başka mükellefe teslim eden bir mükellefin iade alabileceği KDV'nin hesabından farklı olmayacaktır. Bu bakımdan iade alınabilecek tutar, söz konusu teslim nedeniyle hesaplanıp tahsil edilmeyen KDV tutarından, bu malların üretimi için DİİB kapsamında KDV ödenmeksizin temin edilen mallar nedeniyle ödenmeyen KDV tutarı düşüldükten

sonra kalan tutardan fazla olamayacaktır. Ancak, bu kapsamda yapılan işlemlerden doğan iade talepleri, DİİB kapsamında imal edilip Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında bir başka DİİB sahibi mükellefe teslim edilen mallar, ihraç edilmediği sürece yerine getirilmez.

**Örnek 68:** DİİB sahibi mükellef (A), Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında 100.000 TL tutarında mal teslim almış olup, bu teslimler dolayısıyla düzenlenen faturalarda gösterilen 18.000 TL KDV'yi ödemiştir. Mükellef (A), satıcılardan aldığı malları ihraç edeceği bir başka malın imalinde kullanmış ve ürettiği malları yurt içindeki bir başka DİİB sahibi mükellef (B)'ye 150.000 TL'ye satmıştır. (A), düzenlediği faturada 150.000 TL bedel üzerinden 27.000 TL KDV hesaplamış ancak hesapladığı bu KDV'yi (B)'den tahsil etmemiştir. (A)'nın (B)'ye sattığı bu ürünler, (B)'nin sahip olduğu DİİB kapsamında üreteceği malların girdisi niteliğindedir. Mükellef (A), (B)'ye sattığı malların imali için ayrıca yurt içi piyasalardan genel esaslara göre teslim aldığı diğer hammaddeler dolayısıyla 1.000 TL ve genel imal ve idare giderleri ile üretimde kullanılan ATİK'lerden kaynaklı olarak da 4.000 TL KDV yüklenmiştir.

(A), (B)'ye yapmış olduğu teslimde sadece "hesaplayıp tahsil etmediği KDV'yi" iade olarak talep edebilecektir. Ancak (A), ürettiği mallar için ihtiyaç duyulan ve DİİB kapsamında yer alan hammadde ve malzemeleri piyasadan satın alırken genel esaslara göre ödemesi gereken 18.000 TL KDV'yi ödemediğinden, teslim ettiği mallar dolayısıyla hesaplayıp tahsil etmediği KDV'den kendisine yapılan teslimler dolayısıyla ödemediği KDV'yi mahsup edecek ve kalan tutarı iade hesabına alabilecektir. Buna göre, satıcılar tarafından 100.000 TL (tutar)+18.000 TL (KDV) olarak gösterilen malları Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında satın alıp, bir başka malın imalinde kullanarak ürettiği malları 150.000 TL (tutar)+27.000 TL (KDV) olarak DİİB sahibi başka bir mükellefe satan (A)'nın, Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında teslim ettiği bu mallara yönelik iade olarak talep edebileceği azami tutar  $27.000 \text{ TL} - 18.000 \text{ TL} = 9.000 \text{ TL}$  olacaktır.

Bu örnekte (A), ürettiği malları kendisi ihraç etmemiş olduğu için yüklediği bir KDV'yi iade olarak talep edemeyecektir. Bu nedenle mükellefin doğrudan girdiler, genel gider ve ATİK'ler nedeniyle yüklediği vergiler, iade edilecek KDV'nin hesabında dikkate alınmayacaktır.

Mükellef (A), ürettiği malları bir başka DİİB sahibi mükellefe Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında değil de bir ihracatçı firmaya Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı olarak teslim etmiş olsaydı yine yukarıda yer alan açıklamaların aynısı söz konusu olacaktı. Bu bakımdan, bir önceki bölümde yer alan örnekteki "Tecil Edilecek KDV" ile "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV"ye ilişkin hesaplamalar bu bölüm için de geçerli olacaktır.

Bu bölüm kapsamında yapılan işlemlerin, Kanun'un 11/1-c maddesi kapsamındaki ihraç kayıtlı teslim niteliğinde olmasından dolayı, DİİB sahibi mükelleflerin bu kapsamda doğacak KDV iade talepleri, Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında değerlendirilerek yerine getirilecektir.





## **6. İHRACAT İSTİSNASINDAN DOĞAN KDV İADELERİ**

### **6.1. Genel Açıklamalar**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (120/3) maddesi ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yetki hükümleri gereğince, vergi kanunları uyarınca mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile iadeye ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca belirlenmektedir (Turan,2015b:80). Maliye Bakanlığı, iadeye ilişkin söz konusu belgeler ile usul ve esasları, 26 Nisan 2014 Tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1 Mayıs 2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile belirlemiştir.

Kanun'un 11/1-b maddesi kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyen taşımacılar ve fuar, sergi, panayır katılımcılarına tanınan istisna ile yabancı sinema yapımcılarına tanınan istisna hükümleri kapsamında yapılan işlemlerden doğan iade taleplerine ilişkin genel esaslara Tez'in 3.2 ve 3.3 bölümlerinde yer verilmiştir. Ancak, bu kapsamda iade hükümlerinden faydalananların haklarında özel esaslara tabi olmalarını gerektirecek bir husus bulunması durumunda, bunlar hakkında da Tez'in 6.8 bölümünde yer alan "özel esaslar" hükümleri uygulanacaktır.

Tez'in bu bölümünde, yukarıda belirtilen istisnalardan doğanlar hariç olmak üzere, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11 ve geçici 17'nci maddeleri kapsamında yer alan işlemlerden doğan iadelere ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir.

## 6.2. İade Taleplerinde Belgelerin Önemi

İhracat istisnasına ilişkin hükümler değerlendirildiğinde, ikili bir düzenlemenin mevcut olduğu görülmektedir. Bu düzenlemeler, Kanun'un 11 ve geçici 17'nci maddelerinde yer alan her bir uygulama bakımından aşağıdaki gibi açıklanabilir;

- Kanun'un (11/1-a) maddesine bakıldığında bu yapılardan ilki, yapılan teslim ve hizmetler için KDV hesaplanmaması; ikincisi ise bu teslim ve hizmetler için yüklenilmiş ve indirim yoluyla telafi edilememiş bir KDV var ise bunun iade olarak talep edilebilmesidir.

- Kanun'un (11/1-b) maddesi kapsamında yolcu beraberli eşya ihracında bu yapılardan ilki, yapılan teslimler üzerinden hesaplanıp tahsil edilen ve daha sonra alıcıya iade edilen KDV'nin indirim konusu yapılması; ikincisi ise indirim konusu yapılan bu KDV'nin iade olarak talep edilebilmesidir.

- Kanun'un (11/1-c) ve geçici 17'nci maddelerinde ise bu yapılardan ilki, yapılan teslimler üzerinden hesaplanan KDV'nin tahsil edilmediği halde beyan edilmesi; ikincisi ise beyannamenin sonuç hesaplarına göre tahsil edilmeyen bu KDV'nin tecil edilmesi, tecil edilemeyen bir KDV var ise bunun da iade olarak talep edilebilmesidir.

Bir işlem vergisi olan KDV'de, belge düzeni özel bir önem taşımaktadır. Belge düzeni verginin tarh ve tahakkuku için olduğu kadar iadeler için de önemlidir. KDV Kanunu'nun 11 ve geçici 17'nci maddeleri kapsamında yapılan işlemlerde ve bu işlemlerden doğan KDV iadelerinde, belgeleri fonksiyonları itibarıyla aşağıdaki gibi iki gruba ayırmak mümkündür (Vural,2012a:165);

- İstisnayı tevsik eden belgeler

- İade için aranan belgeler

İhracat istisnasından faydalanmak için firmaların/kişilerin düzenlemek zorunda oldukları belgeler ve diğer normlar vergi mevzuatında belirli şartlara tabi hale getirilmiştir (Başak,2012:47). İhracat istisnasına ilişkin her bir uygulama bakımından istisnanın tevsikine yönelik gerekli olan belgelerin neler olduğuna ilgili bölümlerde değinilmişti. Bunlara örnek olarak, mal ihracatında gümrük beyannamesi ve ihracat faturası, bavul ticaretinde özel fatura, hizmet ihracında ihracat faturası, yolcu beraberli eşya ihracında onaylı fatura nüshası veya çek düzenlendiği hallerde fatura

ile birlikte onaylı çek, tecil-terkin uygulamasında ihraç kayıtlı teslim faturaları verilebilir.

Tebliğ'de yer alan hükümlere göre, istisnaya tabi bir işlem gerçekleştirilmiş ise bu işlemin mükellef tarafından tevsik edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde örneğin, reel anlamda yapılan bir mal ihracatı KDV'ye tabi olacak, bu işlem üzerinden KDV hesaplanacak, hatta beyanname sonuç tablosunun durumuna göre vergi dairesine ödenecek ve bu işlem nedeniyle yüklenilen bir KDV var ise bunun da iade olarak talep edilebilme imkanı olmayacaktır. Yani, fiili olarak yapılan bir ihracatın resmiyet kazanabilmesi için Tebliğ'in ilgili bölümlerinde belirtilen belgeler ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan, ihracat istisnasına ilişkin iade talebinde bulunulmasa dahi mükelleflerin söz konusu istisnalardan faydalanabilmeleri için ilgili bölümlerde belirtilen belgeleri vergi dairelerine ibraz etmeleri gerekmektedir.

KDV iadelerinde de aynı husus geçerli olup, iade taleplerinde istisnanın tevsiki için gerekli olan belgelere ilave olarak istisnanın türüne göre bazı belgeler daha vergi dairelerince mükelleflerden istenmektedir. Bu bakımdan, Kanun'un 11 ve geçici 17'nci maddeleri kapsamında iade talebinde bulunan mükelleflerin iade talepleri, tevsiki istenen belgelerin mükellef tarafından tamamlanıp vergi dairesine ibraz edilmesi üzerine sonuçlandırılır. Aksi takdirde, mükelleflerin sadece beyannameye yer alan bilgileri dikkate alınarak vergi dairelerince herhangi bir KDV iadesi yapılmamaktadır.

### **6.3. İade Taleplerinde Aranılan Belgeler**

#### **6.3.1. Mal ihracatı**

Mal ihracatından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.1.4):

- Standart iade talep dilekçesi
- Satış faturaları listesi
- Gümrük beyannameyi veya listesi (Serbest bölgeye yapılan ihracatta serbest bölge işlem formu, posta veya kargo yoluyla gerçekleştirilen ihracatta elektronik ticaret gümrük beyannameyi, Form 302 belgesi)

- Sınır ticareti kapsamında yapılan ihracatta, bir defaya mahsus olmak üzere sınır ticareti yetki belgesi

- İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

- Yüklenilen KDV listesi

- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

### **6.3.2. Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar (Bavul ticareti)**

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlardan doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.1.2.4):

- Standart iade talep dilekçesi

- Onaylı özel faturanın aslı veya firma yetkililerince onaylı örneği ya da onaylı özel faturaların muhtevasını içerecek şekilde hazırlanan liste

- İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

- Yüklenilen KDV listesi

- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

### **6.3.3. Hizmet ihracatı**

Hizmet ihracından doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.2.3):

- Standart iade talep dilekçesi

- Hizmet faturası veya listesi

- Ödeme belgesi (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.)

- Hizmet ihracatının beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

- Yüklenilen KDV listesi

- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

#### **6.3.4.Serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler**

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.4.4):

- Standart iade talep dilekçesi
- Fason hizmet faturaları veya listesi
- Fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurt içine, yurt içinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge aslı veya örneği
- Fason hizmetin verildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

#### **6.3.5.Yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmeti**

Roaming hizmeti ihracından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.3.4):

- Standart iade talep dilekçesi
- Yabancı ülkede roaming hizmetlerine ilişkin istisna uygulandığına ilişkin yazı (dilekçe ile istisnaya ilişkin beyanname ekinde vergi dairesine verilmesi durumunda tekrar ibraz edilmesine gerek yoktur)
- Roaming hizmeti faturaları veya listesi
- Roaming hizmetinin beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

#### **6.3.6.Türkiye’de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar (Yolcu beraberliği eşya ihracatı)**

Yolcu beraberliği eşya ihracından doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.5.11):

- Standart iade talep dilekçesi
- İadenin talep edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

- Gümrükçe onaylı satış faturası veya fatura/çek aslı ya da onaylı örneği (iadenin yetki belgeli aracı firma tarafından yapılması halinde bu firmaların gönderdiği icmaller ile ödeme belgelerinin onaylı örnekleri)

### **6.3.7.İhraç kayıtlı teslimlerde tecil-terkin uygulaması**

İhraç kayıtlı teslimlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.8.13):

- Standart iade talep dilekçesi
- İlgili meslek odasına üyelik belgesinin onaylı örneği (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.)
- İmalatçı belgesi (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.).
- İhraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi
- Gümrük beyannamesi çıktısı veya listesi (serbest bölge işlem formu veya özel fatura örneği)
- İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan alınan onaylı yazı,
- İhraç kayıtlı teslimin yapıldığı döneme ait indirilecek KDV listesi

### **6.3.8.Dahilde işleme rejimi kapsamında tecil-terkin uygulaması**

DİİB sahibi mükelleflere ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:II.A.9.8):

- Standart iade talep dilekçesi
- İhraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi
- Gümrük beyannamesi veya listesi
- DİİB onaylı örneği
- 3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi uygulamasında aranan, satıcı veya alıcılar nezdinde düzenlenmiş olan özel amaçlı YMM raporu
- İhraç kaydıyla teslimin yapıldığı döneme ait indirilecek KDV listesi

#### 6.4. İade Talebi

Bilindiği üzere, ihracat istisnasından doğan KDV iade taleplerinde mükelleflerin iadesi gereken vergilerinin bulunması halinde bu vergiyi beyannamelerinin ilgili tablosuna yazarak beyan etmektedirler. Ancak iadenin yapılması için bu beyan yeterli olmayıp, vergi dairelerince ispat edici olması bakımından bazı belgelerin de ibrazı istenmektedir.

Önceleri, istisna kapsamında işlem beyan edilen beyannamelere, istisnayı tevsik eden belgelerin de eklenmesi söz konusu idi. Ancak bugün, KDV beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesi nedeniyle, beyannamelere herhangi bir belge eklenmemektedir.

Mükellefler, 1 No.lu KDV Beyannamesini verdikten sonra ekte yer alan “**EK-4: Katma Değer Vergisi İade Talep Dilekçesi**”ni kullanmak suretiyle iade talebinde bulunabilirler. İade taleplerinde, dilekçenin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla aranan belgelerin de verilmesi zorunlu olup, bu belgelerin beyanname ekinde veya beyanname ile birlikte ya da beyanname ile aynı gün içinde verilmesi zorunlu değildir.

60 Seri No.lu KDV Sirkülerinin yayımlanması ile birlikte, KDV mükelleflerinin, 2010/Ocak vergilendirme döneminden itibaren gerçekleşen iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan KDV iade taleplerinin elektronik ortamda alınması uygulamasına başlanılmıştır. Bu doğrultuda ihracat istisnasından doğan iade taleplerinde aranan belgelerden aşağıda belirtilenlerin, “internet vergi dairesi” üzerinden gönderilmesi gerekmektedir.

- İndirilecek KDV Listesi,
- Yüklenilen KDV Listesi,
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu,
- Satış Faturaları Listesi ve
- Gümrük Çıkış Beyannamesi Listesi

Bu listelerin “internet vergi dairesi” üzerinden oluşturulup gönderilmesi esnasında; sistem, iade hakkı doğuran işlem türüne bağlı olarak elektronik ortamda gönderilebilecek listelere ilişkin linkleri otomatik olarak ekrana getirmektedir. Bu

listelerin doldurulmasında uyulacak usul ve esaslara, “Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Vergi Dairesi” internet adresi üzerinde “KDV İade Talebi Listelerini Görüntüleme” linkinden ulaşılması mümkündür. Söz konusu listelerin doldurulmasında ayrıca dikkat edilmesi gereken önemli bazı hususlara da KDV Genel Uygulama Tebliği’nin IV.A.7 bölümünde yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan listelerin içeriği belgelerin aslı veya onaylı fotokopilerinin ibrazı, Gelir İdaresi Başkanlığı ve iade yapmaya yetkili birimleri tarafından istenebilmektedir. Bu bakımdan listelerin verilmesinin yeterli görüldüğü hallerde, bu listelerin muhteviyatı olan belgelerin aslı veya onaylı fotokopilerinin mükellefler tarafından 213 sayılı Kanun’un muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanması gerekmektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.6).

Elektronik ortamda gönderilen bu listeler kâğıt ortamında ayrıca vergi dairesine verilmeyeceği gibi, bu belgelerin YMM KDV iadesi tasdik raporlarına eklenme zorunluluğu da bulunmamaktadır. Ancak, söz konusu belgelerin elektronik ortamda gönderildiğine ilişkin, “İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı”nın basılı olarak alınan dökümü iade talep dilekçesi ekinde vergi dairesine ibraz edilmelidir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.7).

İade talebine ilişkin olarak ibrazı gereken ancak elektronik ortamda gönderilemeyen diğer belgelerin ise vergi dairesine doğrudan intikal ettirilmesi gerektiğinden, bu belgelerin de “İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı” ile birlikte iade talep dilekçesine eklenmesi gerekmektedir. Elektronik ortamda gönderilemeyen bu belgelerin fotokopilerinin verilmesinin mümkün görüldüğü hallerde, bu fotokopilerin aslı ile aynı olduğunun kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylanması gerekir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.7).

KDV iade taleplerinin, elektronik ortamda gönderilenler de dahil, iade için aranan tüm belgelerin vergi dairesine ibraz edildiği tarih itibarıyla geçerlilik kazanacağı tabiidir. Sözü edilen belgelerin verilmemesi halinde, iade talebi yerine getirilmez. Bu durumda iade talebi, belgelerin ikmal edilip, vergi dairesine verildiği (elektronik ortamda gönderildiği) tarihte hüküm ifade edecektir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.7).

## 6.5. KDV İadesi Risk Analiz Sistemi ve KDV İadesi Kontrol Raporu

KDV iade taleplerine ilişkin kontrol ve analiz işlemlerinin merkezden elektronik ortamda yapılması ve bu sayede vergi dairelerinin iş yükünden kurtarılmasını sağlamak, vergi dairelerini ve mükellefleri kırtasiyecilikten kurtarmak, iade/mahsup işlemlerine hız kazandırmak, KDV iade işlemlerine asgari bir standart getirmek ve yurt çapında uygulama birliğini sağlamak vb. amaçlarla, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 2010 yılı Ocak ayından itibaren "KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)" hayata geçirilmiştir. Bu sistem, iade işlemlerinin tüm aşamalarının idare tarafından takip ve kontrol edilebilmesine olanak sağlamaktadır (Vergi Sorunları Dergisi,2015).

KDV iadesine esas teşkil eden ve mükelleflerce "internet vergi dairesi" üzerinden gönderilen listeler, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca belirlenen formatta ve elektronik ortamda gönderilmek zorunda oldukları için, bu listelerdeki veriler sistem tarafından kontrollü olarak alınmakta ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın veri ambarına aktarılmaktadır. Söz konusu listeler veri ambarına aktarıldıktan sonra çeşitli kontrollere ve analizlere tabi tutulmaktadır. Sistem, bir gecede on binlerce mükellefin sisteme yükledikleri listelerdeki milyonlarca satır veriyi gümrük ve bankalarla kurulan entegrasyon da dahil olmak üzere idarenin kendi bünyesindeki verilerle karşılaştırmaktadır (Doğan,2010:115).

Bir mükellef, Mart/2015 vergilendirme döneminde gümrük beyannamesi kapanan ihracat teslimini, 1-24 Nisan 2015 tarihleri arasında 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan ettikten sonra en erken 1 Nisan 2015 tarihinde vereceği standart iade talep dilekçesi ile iade talebinde bulunabilir. Mart/2015 dönemine ilişkin Ba ve Bs formlarının da (en geç) 30 Nisan 2015 tarihine kadar verilmesi üzerine KDVİRA sistemi yaklaşık 2 iş günü içerisinde bir rapor üretmekte ve bu raporu ilgili vergi dairesine göndermektedir. Dolayısıyla mükellefin Mart/2015 vergilendirme döneminde gerçekleştirmiş olduğu istisna kapsamındaki söz konusu teslim ilişkili iade talebi, en erken Mayıs/2015 ayının ilk haftasında değerlendirmeye alınabilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı,2015).

KDVİRA sistemi tarafından yapılan kontroller ve analizler neticesinde üretilen rapor, iadeyi değerlendirecek vergi dairesine E-VDO (Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu) sistemi üzerinden gönderilmektedir. Bu raporda, mükellefin söz konusu iade talebinin mevzuatımızın öngördüğü şartlara uygun olup olmadığı ve bir

problem varsa bunun hangi noktada olduğu gibi hususlar detaylı bir şekilde vergi dairesine bildirilmektedir.

KDV iadesi kontrol raporunda, “tablolar” ve “segmentler” adı verilen kontrol noktaları bulunmaktadır. Sistem ilk olarak iade talebinde bulunan mükellef ile alt mükellefleri sahte belge düzenleme yönünden analiz etmektedir. Raporun “tablolar” bölümünde, iade talep eden mükellef ve iadeye ilişkin genel bilgilerin yanı sıra söz konusu analizlerin sonuçlarına yer verilmektedir. Bu analiz, iade talep eden mükellefin bilgileri üzerinden yapılmaktadır. İkinci aşamada ise genel ve özel esas kontrolleri yapılmakta olup KDVİRA sistemi, 28 adet “Genel Esaslar Kontrol Segmenti” ve 17 adet “Özel Esaslar Kontrol Segmenti” ile risk analizi yapmaktadır.

Genel esas kontrol segmentleri, o iade türünün doğası gereği yapılması zorunlu olan bazı kontrol ve analizlerden oluşmakta olup, ihracat istisnasından kaynaklanan iade taleplerinde kontrol noktalarından bazılarında aşağıda yer verilmiştir (Doğan,2012:59);

- Banka/katılım bankası kesin teminat mektubu kontrolü
- Önceki dönemden devreden KDV kontrolü
- Azami iade edilebilecek KDV kontrolü
- Alt mükelleflerin fatura beyan tutarlılığı
- Yüklenilen KDV listesindeki faturaların tarih kontrolü
- Alt mükelleflerin faturalarının belge basım kontrolü
- Yüklenilen KDV listeleri mükerrer fatura kontrolü
- İndirilecek KDV listesi ile bu döneme ait indirilecek KDV kontrolü
- Yüklenilen KDV listesi ile beyan edilen yüklenilen KDV kontrolü
- KDV beyannamesi ile gümrük çıkış beyannamesi tutarı kontrolü
- Fiili ihrac tarihi ile KDV iadesi talep edilen dönemin kontrolü
- Gümrük çıkış beyannamesi ile liste kontrolü
- Gümrük çıkış beyannamesi ile satış faturaları içerik kontrolü
- KDV iadesi tasdik sözleşmesi kontrolü
- Tam tasdik sözleşmesi kontrolü

- Gümrük giriş beyannamesi kontrolü
- İndirilecek KDV listesi mükerrer fatura kontrolü
- İhraç kayıtlı satış faturası listesi ile KDV beyannamesindeki ihraç kaydıyla teslimlere ait hesaplanan KDV tutarı kontrolü
- İhraç kayıtlı satış faturası listesindeki gümrük çıkış beyannamesi/ihracatçı firma uyumu ve ihracatın 3 ay içinde gerçekleşme kontrolü
- İhraç kayıtlı teslimlere ait satış faturalarının tarih kontrolü
- İhraç kayıtlı satış faturasının ihracatçı firma listelerinde yer alıp almadığının kontrolü

Sistem tarafından yapılan özel esaslar kontrolleri, Tez'in "İade Talebinin Yerine Getirilmesinde zel Esaslar" başlıklı 6.8 bölümünde belirtilen kontrollerden oluşmaktadır. Özel esas kontrollerinden bazıları başlıklar itibariyle aşağıdaki gibidir (Doğan,2012:60);

- İade talep eden mükellefin SMİYB düzenleme raporu kontrolü
- İade talep eden mükellefin SMİYB kullanma raporu kontrolü
- Mükellef şirketin ortakları ve kanuni temsilcileri SMİYB düzenleme raporu kontrolü
- Mükellef şirketin ortaklarının ve/veya kanuni temsilcilerinin ortak olduğu şirketler SMİYB düzenleme raporu kontrolü
- Mükellef şirketin ortağı olan şirketin ortakları ve/veya kanuni temsilcileri SMİYB düzenleme raporu kontrolü
- Mükellef şahsın ortak ve/veya kanuni temsilcisi olduğu şirketler SMİYB düzenleme raporu kontrolü
- Mükellef şahsın ortak ve/veya kanuni temsilcisi olduğu şirketin/şirketlerin ortakları ve kanuni temsilcileri SMİYB düzenleme raporu kontrolü
- İade talep eden mükellefin olumsuz tespit kontrolü
- İade talep eden mükellefin verilmeyen KDV beyannamesi kontrolü
- İhtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz kontrolü
- Birinci alt mükelleflerin SMİYB düzenleme raporu kontrolü

- Birinci alt mükelleflerin SMİYB kullanma raporu kontrolü
- Birinci alt mükelleflerin olumsuz tespit kontrolü
- Birinci alt mükelleflerin verilmeyen KDV beyannamesi kontrolü

Yukarıda yer alan kontrol segmentlerinde eksiklik veya hata tespit edilmesi halinde vergi dairesi, mükellefin eksikliği veya hatayı gidermesini sözlü veya yazılı olarak ister. Eğer herhangi bir sorun yoksa, vergi dairesi mevzuatın öngördüğü diğer işlemleri de tamamlayarak iadeyi bu raporla birlikte yapabilecektir (Maliye Bakanlığı'nın 24.02.2010 Tarih ve 53/5373-163/14775 Sayılı 2010/1 Sıra No.lu KDV İç Genelgesi).

Kontrol segmentlerine ilişkin eksiklikler ve hatalar, mükellefin düzeltme beyannamesi vermesi ve/veya yeni liste girmesi ya da girilmeyen YMM sözleşmesinin YMM'ce girilmesi gibi işlemler sonrası giderilebilmektedir. Mükellefin yapması gereken düzeltme, yeni liste girilmesini ya da listeden belge çıkartılmasını veya listedeki bazı bilgilerin değiştirilmesini de gerektirebilmektedir. Bu durumda vergi dairesi, listenin mükellef tarafından yeniden yüklenmesine veya düzeltilmesine imkan tanır. Mükellef, bu doğrultuda gerekli düzeltmeleri yapabilmek ve eksiklikleri gidermek için bir dilekçe ile vergi dairesine başvurur (Doğan,2012:59).

Mükellef gerekli düzeltmeleri yaptıktan sonra listesini son haliyle internet ortamında gönderir. Vergi dairesi, mükellefin eksiklikleri veya hataları gidermesi sonucu "KDV İadesi Kontrol Raporuna" geri bildirim girerek iadenin yeniden risk analizine tabi tutulmasını isteyebilir. Yeniden risk analizine tabi tutulması sonrası KDVİRA sistemi tarafından oluşturulan ikinci rapor izleyen gün E-VDO üzerinden ilgili vergi dairesine gönderilir ve vergi dairesi, yeniden üretilen kontrol raporu sonucuna göre mükellefin iade işlemini gerçekleştirir (Vural,2012a:219).

## **6.6. İade Şekilleri**

İhracat istisnasından doğan KDV iadeleri, vergi dairelerince nakden veya mahsuben olmak üzere iki farklı şekilde yerine getirilmektedir. Mükellefler, verecekleri iade talep dilekçelerinde bu husustaki tercihlerini (nakden/mahsuben iade) vergi dairelerine bildirmekte ve vergi daireleri de bu tercih doğrultusunda mükelleflerin iade taleplerini yerine getirmektedir.

Nakden iade, adında da belli olacağı gibi mükelleflerin iade taleplerinin nakit olarak yerine getirilmesi şeklinde; mahsuben iade ise, mükelleflerin iade taleplerinin çeşitli borçlarından mahsup edilmesi suretiyle yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir.

Mahsuben iade şekli ile, iadeden doğan tutarın hazineden mükellefe nakit olarak çıkışı engellenerek, kamu harcamalarının finansmanı olan gelirlerin zamanında ve hızlı bir şekilde hazineye intikal ettirilmesi sağlanmış olacaktır. Böylelikle, hazineden nakit para çıkışı engellendiği gibi gelirlerin de tahsilatı zamanında yapılmış olacak ve belki de ödenmeyecek borçlar için idare takip ve tahsilat zahmetinden kurtulacaktır (Demir,2014:137).

Bu bakımdan Tebliğ, mahsuben iade taleplerinin VİR, YMM raporu ve teminat şartları sağlanmadan yerine getirilmesine ilişkin sınırları belirlerken nakden iade taleplerine nazaran çok daha esnek davranmıştır. Şöyle ki; hizmet ihracatından doğan iadeleri bir kenara koyarsak diğer istisnalardan doğan iadelerde, mahsuben iade talepleri hiçbir tutarla sınırlandırılmaksızın VİR, YMM raporu ve teminat şartları sağlanmadan da yerine getirilirken, nakden iade taleplerinde bu sınır 5.000 TL olarak belirlenmiştir. Hizmet ihracı istisnalardan doğan iadelerde ise, mahsuben iade talepleri 5.000 TL tutarla sınırlı olmak kaydıyla VİR, YMM raporu ve teminat şartları sağlanmadan yerine getirilirken, nakden iade taleplerinde tutar ne olursa olsun VİR, YMM raporu ya da teminat şartı sağlanmadan yerine getirilmemektedir.

## **6.7. İade Talebinin Yerine Getirilmesinde Genel Esaslar**

Vergi daireleri, mükelleflerin iade taleplerini, iade için gerekli belgelerin tümü ve KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA) tarafından üretilen "KDV İadesi Kontrol Raporu" çerçevesinde değerlendirerek, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirlenen usul ve esaslara göre sonuçlandırmaktadır. Buna göre haklarında özel esaslar kapsamında herhangi bir olumsuzluk bulunmayan mükelleflerin iade talepleri Tez'in bu bölümünde yer alan genel esaslar çerçevesinde yerine getirilecektir.

Haklarında "özel esaslar" kapsamında olumsuzluk bulunan mükelleflerin iade talepleri ise, Tez'in 6.8 bölümünde yapılan açıklamalara göre yerine getirilecektir.

### **6.7.1. Mahsuben iade taleplerinin değerlendirilmesi**

Mükellefler KDV iade hakkını nakden talep edebilecekleri gibi, vergi dairelerindeki borçlarına mahsuben de talep edebilirler.

Mükelleflerin ihracat istisnasından doğan mahsuben iade talepleri (hizmet ihracı istisnasından doğan mahsuben iade taleplerinde 5.000 TL'yi aşan kısmı hariç), ilgili bölümlerde belirtilen belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu (VİR), YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

Hizmet ihracından doğan mahsuben iade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde, aşan kısmın iadesi VİR veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, VİR veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Mahsup talebinin değerlendirilmesine ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV.A.2.1 bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

İade talebine ilişkin "KDV İadesi Kontrol Raporu"nun vergi dairesine gelmesi üzerine iade talebi değerlendirmeye alınır. Mahsup talebi, iade hakkı doğuran işleme ilişkin ilgili bölümlerde belirtilen belgelerin tamamlanıp, KDVIIRA sistemi tarafından üretilen "KDV İadesi Kontrol Raporu"nun geldiği tarihte olumsuzluk tespit edilmeyen tutarlar itibarıyla yerine getirilir.

Ayrıca, hizmet ihracı istisnasından doğan ve 5.000 TL'yi aşan mahsuben iade taleplerinde aşan kısmın iadesi için mükellefin talebine bağlı olarak teminat, YMM raporu veya VİR şartlarının sağlanmış olması gerekmektedir.

Olumsuzluk tespit edilen alımlara ilişkin KDV tutarlarının mahsuben iadesi ise olumsuzlukların giderilmesi kaydıyla yapılabilir.

Mahsup talebinin yerine getirilmesinde, iade hakkı doğuran işlemin tevsikinde kullanılan (gümrük beyannamesi, serbest bölge işlem formu, gümrükte onaylatılan özel fatura nüshası vb.) belgelerin doğrulanmış (onaylı veya teyidinin alınmış) olması gereklidir.

Mahsuben iade için iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgelerin eksiksiz ve tam olarak verilmiş olması gerekir. Vergi dairelerince yapılan işlemler sırasında meydana gelen gecikme nedeniyle zamanında mahsubu yapılamayan, vergi dairesine olan borçlar için gecikme zammı uygulanmaz.

KDV iade alacağının kesinleştiği (iadeye hak kazanılan) tarih ve tutar itibarıyla, vadesi geçmiş borçlara bu tarihten sonra gecikme zammı uygulanmaz.

KDV iadesi için mahsuben iadeye ilişkin iade talep dilekçesi olmaksızın, gerekli belgelerin ibraz edilmiş olması halinde, iade talebinde bulunulmamış sayılır. İlgili dönem KDV beyannamesinde iade beyanında bulunulmuş olması da bu şekilde işlem tesisine engel teşkil etmez.

Vergi dairesine olan borçlara mahsup taleplerinde vergi daireleri, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerini veya KDVİRA sisteminin tespit ettiği olumsuzlukları mükellefe yazı ile bildirirler. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve bunlara gecikme zammı uygulanmaz.

30 günlük ek süreden sonra eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin/olumsuzlukların giderildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır.

Mahsup dilekçesinin verilmesi ancak elektronik ortamda gönderilmesi gereken belgelerin gönderilmemesi veya belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde de bu doğrultuda işlem tesis edilir.

#### **6.7.1.1. Mahsup edilebilecek borçlar**

Mükellefler, KDV iade alacaklarını; kendilerinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) aşağıda belirtilen borçlarına mahsubunu talep edebilirler. Konu ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV.A.2.1.1 bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

##### **a. Vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına mahsup**

İade alacağının, vergi dairelerine olan bütün borçlara (Devlete ait olup vergi dairelerince takip edilen tüm amme alacaklarına) mahsubu suretiyle iadesi talep edilebilir. Vergi dairelerine olan borçlara mahsup talebi, gerekli bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden 10 gün içinde tamamlanır.

Yukarıda yer alan düzenlemede parantez içi hükümlerle, vergi dairelerine olan bütün borçlardan Devlete ait olup vergi dairelerince takip edilen tüm amme alacaklarının anlaşılması gerektiği vurgulanmıştır. Dolayısıyla farklı kanunlarla düzenlense bile bir kamu alacağı vergi dairesi tarafından takip ediliyor ise, bu alacak mükellefin KDV iade alacağından mahsup edilebilmektedir.

6183 sayılı AATUHK'nun 1'inci maddesinde, devletin alacaklarının neler olduğu belirtilmiş olup, 2'nci maddesinde de muhtelif kanunlarda 6183 sayılı Kanun'a göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında 6183 sayılı Kanun'un hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda vergi daireleri tarafından takip edilen amme alacaklarını şöyle sıralanabilir:

- Vergi, resim, harç, mahkeme masrafları, vergi cezaları, para cezaları gibi asli alacaklar,
- Gecikme zammı, gecikme faizi, faiz, zam, pişmanlık zammı gibi asli alacaklar üzerinden hesaplanan fer'i alacaklar,
- Akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinden kaynaklanan alacaklar,
- Mahiyetleri ne olursa olsun, çeşitli kanunlarda 6183 sayılı Kanundan önce yürürlükte bulunan Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar,
- Mahiyetleri ne olursa olsun, özel kanunlarında 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar,
- Bu amme alacaklarının takip masraflarından kaynaklanan alacaklar.

#### **b. İthalde alınan vergilere mahsup**

KDV iade alacağının ithalde alınan vergilere mahsubu için, ilgili gümrük idaresinden mükellefin vergi dairesine hitaben yazılan ve ithalde alınan vergiler ile varsa gecikme faizi, zam ve ceza tutarları ile ödemenin yapılacağı gümrük muhasebe birimi ve hesap numarasını belirten bir yazı alınır. Mahsup tutarını gösteren muhasebe işlem fişi talep tarihinden itibaren 10 gün içinde ilgili gümrük muhasebe birimine gönderilir.

Herhangi bir nedenle mahsup yapılamaması halinde, gümrük muhasebe birimince düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile mahsup edilemeyen tutar, ilgili vergi dairesine iade edilir.

### **c. Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına mahsup**

KDV iade alacağıının, SGK'ya olan borçlara (sosyal sigorta primi, işsizlik sigortası primi ve idari para cezası borçları ile bunların ferilerine) mahsubu mümkündür.

Bu talep, mükellefin SGK'dan alıp mahsup dilekçesine ekleyeceği, mahsubu talep edilecek prim borçlarını ve varsa gecikme zammı ve cezası tutarlarını gösteren belgeye göre değerlendirilir. Cari dönem borçlarına ilişkin mahsup taleplerinde söz konusu belge aranmaz.

Söz konusu belgeye prim alacaklısı SGK şubesinin banka hesap numarası da yazılır. Mahsup edilecek prim borcu tutarları mükellefin vergi dairesince ilgili şubenin banka hesap numarasına gönderilir.

Bu şubelerdeki prim borcu, vergi iadesi talep eden mükellefin kurumdan getirdiği belgelerin tesliminden sonra, ödeme veya diğer nedenlerle vergi dairelerince gönderilen tutara göre azalmışsa, prim borcu tutarından arta kalan kısım ilgili SGK şubesi tarafından vergi dairesine iade edilir. Arta kalan tutarın prim borçlusuna iadesi veya ileride doğacak prim borçlarına mahsup edilmek üzere SGK şubesinde bekletilmesi mümkün değildir.

SGK prim borçlarının tahsilinde de 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulandığından, vergi dairesince bu işlemlerin gerçekleştirildiği tarihte prim borcunun vadesinin geçmiş olması halinde, borcun vade tarihi ile SGK'ya ödemenin yapıldığı tarihler arasında gecikme zammı uygulanabileceği hususunun mükelleflerce göz önünde bulundurulması gerekir.

KDV iade alacaklarının SGK prim borçlarına mahsubunu isteyen mükelleflerin mahsup dilekçesi ve iade talebinde aranan belgeleri verilmesi mümkün olan en erken tarihte, fakat en geç KDV beyannamelerinin verildiği ayın son gününe kadar vergi dairelerine intikal ettirmeleri gerekmektedir.

SGK prim borçlarına mahsup işlemleri, Tebliğde belirtilen belgelerin yukarıda belirtilen süre içerisinde ibrazından sonra, en geç 31/05/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak lehine mahsup talep edilenler için belirlenecek prim borcu vade tarihinden önce tamamlanır.

## 6.7.2.Nakden iade taleplerinin değerlendirilmesi

### 6.7.2.1. Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşmayan nakden iadeler

Mükelleflerin ihracat istisnasından doğan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri (hizmet ihracından doğanlar hariç) vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Konuya ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV.A.3 bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

Söz konusu talepler, iade talep dilekçesi ve ilgili bölümlerde belirtilen belgelerin tamamlanıp, KDVİRA sistemi tarafından "KDV İadesi Kontrol Raporu"nun üretilmesi ve teyidi gereken belgelerin teyidi (örneğin, mal ihracatında gümrük beyannamesinin ve/veya onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi) sonrası yerine getirilir.

İşlemin tevsiki için ibraz edilen belgelerin teyidi gerçekleşen kısma isabet eden tutarların kısmen iadesi de mümkündür.

İade için belirlenen limitlerin daha sonra değiştirilmesi halinde iade taleplerinin değerlendirilmesinde aksi belirtilmedikçe iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde geçerli limitler esas alınır.

İade için belirlenen limit, bir vergilendirme dönemindeki iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade taleplerinin toplamına bir defa uygulanır.

**Örnek 69:** Bir mükellefin Nisan/2015 döneminde mal ihracatı istisnasından dolayı 38.000 TL tutarında ve hizmet ihracatı istisnasından 23.000 TL tutarında bir KDV iadesi doğmuştur. Mükellef bu döneme ilişkin vermiş olduğu iade talep dilekçesinde toplam 61.000 TL tutarındaki KDV'sinin nakden iadesini talep etmiştir. Bu durumda, mükellefin mal ihracatı istisnası kapsamındaki teslimleri dolayısıyla talep ettiği 38.000 TL'nin 5.000 TL'lik kısmı için vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmayacaktır. Ancak geriye kalan 33.000 TL ile hizmet ihracatından doğan 23.000 TL'lik iade için mükellefin talebine göre YMM raporu veya VİR ibraz edilmesi gerekecektir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

### **6.7.2.2. Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşan nakden iadeler**

Mükelleflerin ihracat istisnasından doğan nakden iade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi (hizmet ihracı istisnasından doğan nakden iade taleplerinde, tutara bakılmaksızın iade talebinin tamamı), VİR veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, VİR veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Talep, iade talep dilekçesi ve ilgili bölümlerde belirtilen belgelerin tamamlanıp, KDVİRA sistemi tarafından "KDV İadesi Kontrol Raporu"nun üretilmesinden ve mükellefin talebine bağlı olarak teminat, YMM raporu veya VİR şartlarının gerçekleşmesinden sonra yerine getirilir.

Söz konusu şartların sağlanması üzerine, iade hakkı doğuran işlemin tevsikinde kullanılan (gümrük beyannamesi, serbest bölge işlem formu, gümrükte onaylatılan özel fatura nüshası vb.) belgelerin doğrulanmış (onaylı veya teyidinin alınmış) olması aranmayacaktır.

### **6.7.3. Mahsup sonrası alacağın nakden iadesi**

İade hakkı sahiplerinin, iade alacaklarının mahsubundan sonra kalan kısmının nakden iadesini talep etmeleri durumunda, nakden iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin Tez'in 6.7.2 bölümündeki açıklamalara göre işlem yapılır. Bu şekilde yapılacak iadede, mahsup yoluyla iade edilen kısım, nakden iadeler için belirlenen sınırın hesaplanmasında dikkate alınmaz (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.2.2).

**Örnek 70:** Bir mükellefin, bavul ticareti istinasından doğan 20.000 TL tutarında bir KDV'nin 7.000 TL'lik kısmını mahsuben kalan 13.000 TL'lik kısmını ise nakden iade talep etmişse;

7.000 TL'lik mahsuben iade talebinin tamamı, ilgili bölümlerde belirtilen belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın VİR, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Bavul ticareti istinasından doğan ve 5.000 TL'yi aşan nakden iade taleplerinde, aşan kısmın iadesi ilgili bölümde belirtilen belgelerin ibraz edilmiş olması halinde VİR, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Bu nedenle; nakden iade talebinin 5.000 TL'yi aşan kısmı olan 8.000 TL'nin iadesi, VİR veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde,

mükellefin 8.000 TL tutarındaki iade talebi yerine getirilir ve teminat, VİR veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

**Örnek 71:** Bir mükellefin, hizmet ihracatı istinasından doğan 20.000 TL tutarında bir KDV'nin 7.000 TL'lik kısmını mahsuben kalan 13.000 TL'lik kısmını ise nakden iade talep etmişse;

7.000 TL'lik mahsuben iade talebinin 5.000 TL'lik kısmı, ilgili bölümlerde belirtilen belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın VİR, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Mahsuben iade talebinin geriye kalan 2.000 TL'lik kısmı ile nakden iade talebinin (13.000 TL'nin) tamamı ise VİR veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin 15.000 TL tutarındaki nakden iade talebi yerine getirilir ve teminat, VİR veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

İade alacağının üçüncü kişilere nakden veya mahsuben ödenmesinin talep edilmesi halinde de nakden iadeye ilişkin düzenlemeler uygulanır. Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesi halinde, alacağın üçüncü kişilere ödenmesine ilişkin talep, alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğini içeren, noter tarafından onaylanmış/düzenlenmiş alacağın temlik sözleşmesine dayanarak yapılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.2.2).

Mahsup sonrası alacağın, borçlarına mahsup yapılabilecekler dışındakilerin borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Bu durumda da önceki paragrafta belirtilen alacağın temlik sözleşmesi aranır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.2.2).

#### **6.7.4. Vergi inceleme raporu ile iade**

Vergi inceleme raporu (VİR), vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporu ifade eder. Mükelleflerin, ihracat istinasından doğan iadelerini;

- Vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri,

- İadesini talep ettikleri KDV'nin Tez'in ilgili bölümlerinde belirtilen miktarı aştığı hallerde; teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,

hallerinde, iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.6).

Yukarıda taleplerde, inceleme başlamadan önce inceleme yoluyla iade talebinden vazgeçilerek YMM tasdik raporu ibrazı ile iade talep edilmesi de mümkündür. Bu gibi durumlarda teminat verilmesi halinde ise teminat, VİR sonucuna veya YMM raporuna göre çözülür (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.6).

Teminat karşılığı iadelerde, teminatın YMM raporu ile çözülebileceği hallerde, süresi içinde YMM raporu ibraz edilmemesi veya ibraz edilmeyeceğinin belirtilmesi halinde, teminat VİR sonucuna göre çözülür (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.6).

#### **6.7.5.Yeminli mali müşavir (YMM) KDV iadesi tasdik raporu ile iade**

01/06/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" uygulamasına ilişkin genel tebliğlerle, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.4).

Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde, bavul ticareti ve yolcu beraberli eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen genel tebliğlerle belirlenen limitlere göre, diğerlerinde miktara bakılmaksızın VİR ve teminat aranmadan iade yapılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.4).

YMM'ler tarafından düzenlenecek tasdik raporları ile ilgili olarak, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanunu 37 Seri No.lu Genel Tebliği'nde hadler belirlenmiştir. Söz konusu hadler her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacaktır. Bu şekilde yapılacak hesaplamada 500 Türk Lirası ve daha düşük olan tutarlar dikkate alınmayacak, 500 Türk Lirası'ndan fazla olan tutarlar ise 1.000 Türk Lirası'na yükseltilecektir.

Buna göre; bavul ticareti ve yolcu beraberli eşya ihracatından doğan KDV iadelerinin,2015 yılı için hesaplanan 117.000 TL'yi aşması halinde, tam tasdik sözleşmesi düzenlenmiş olsa dahi YMM raporu ile alınması mümkün değildir.

Kanun'un (11/1-a) veya (11/1-c) maddesi kapsamında yapılan iade taleplerinde; iade talep eden mükelleflerin, süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmelerinin mevcut olması halinde, iade miktarına bakılmaksızın yerine getirilmektedir. Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin, YMM tasdik raporuna istinaden aldıkları katma değer vergisi iadelerinde ise 2015 yılı için 448.000 TL'lik bir had uygulanmaktadır.

KDV iade raporları için belirlenen ve YMM raporuna istinaden yapılacak KDV iadelerinde her yıl için belirlenen hadler, 1 Sayılı SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere yıllık olarak değil aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla esas alınacaktır. Bu durumda örneğin; tam tasdik sözleşmesi bulunmayan bir mükellef, 2015 yılı içinde gerçekleştirmiş olduğu mal ihracatından dolayı hak ettiği KDV'leri YMM raporu ile iade almak istemesi halinde her ay için 448.000 TL'yi aşmaması koşuluyla yıllık olarak toplamda 5.376.000 TL'yi iade alabilir. Bu tutarın aşılması halinde ise, aşan kısmın iadesi VİR sonucuna göre yerine getirilecektir.

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe nakden iade yapılmaz. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar, izleyen bölümlerde açıklandığı şekilde teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.4).

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflerin, teminat karşılığı iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde bu iade ile ilgili YMM raporunu ibraz etmemesi halinde, söz konusu teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözümler (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.4).

Bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte başvurmaları halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara, 213 sayılı Kanun'un 17'nci maddesi uyarınca vergi dairesince altı ay ek süre verilebilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.4).

Mükelleflerin iade tutarını kısmen mahsup, kısmen nakden almak istemeleri mümkündür. Bu durumda, iade için istenen belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla öncelikle muaccel hale gelen borçlara mahsup yapılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.4).

Aynı döneme ilişkin farklı işlemlerden kaynaklanan iade talepleri için tek YMM raporu düzenlenebilir. Bir takvim yılını aşmamak ve her bir döneme ilişkin bilgi ve hesaplamaların ayrı ayrı yer alması kaydıyla birden fazla dönemi kapsayan tek YMM raporu verilmesi de mümkündür (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.4).

#### **6.7.5.1. YMM KDV iadesi tasdik raporu hazırlanması hizmetine ait KDV'nin iadesi**

Mükellefler, ihracat istisnasından doğan KDV iadelerini yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş “KDV İadesi Tasdik Raporu” ile vergi dairelerinden talep edebilme hakkına sahiptirler. Fakat bu durumda, söz konusu raporun hazırlanması hizmeti karşılığında ödenen KDV'yi mükellefler ayrıca yüklenmek zorunda kalmaktadırlar.

YMM KDV iadesi tasdik raporu hazırlanması hizmeti, ihracat işlemi kapsamında doğan KDV iadesinin ortaya konulduğu raporun hazırlanmasına yönelik bir hizmet olup, gerçekleştirilen ihracat işleminin bünyesine (doğrudan, genel giderler veya ATİK dolayısıyla) giren bir işlem niteliğine sahip değildir. Bu bakımdan değerlendirildiğinde, YMM KDV iadesi tasdik raporu hazırlanması hizmeti, yüklenilen KDV'nin hesabında yer almayacak ve bu hizmet karşılığında ödenen KDV ihracat istisnası dolayısıyla yüklenilen KDV kapsamında iade olarak talep edilemeyecektir. Tebliğ, YMM KDV iadesi tasdik raporu nedeniyle yüklenilen KDV'lerin ihracatçılar tarafından iade olarak talep edilebilmesi için konuya ilişkin özel bir düzenleme getirmiş ve Tebliğ'in IV.A.1.4 bölümünde “*KDV iadeleri dolayısıyla düzenlenen YMM KDV iadesi tasdik raporları dolayısıyla yüklenilen KDV, indirim hesaplarına dahil edildiği vergilendirme dönemine veya daha sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin iade hesabında dikkate alınabilecektir.*” hükmüne yer vermiştir.

Buna göre, Kanun'un 11'inci maddesi kapsamında işlem yapan mükellefler, iade taleplerinde yeminli mali müşavirlerden aldıkları KDV iadesi tasdik raporu hazırlanması hizmetine ilişkin ödedikleri KDV'yi de dikkate alabilecek olup, bu raporlar dolayısıyla yükledikleri katma değer vergisini indirim hesaplarına dahil edildiği vergilendirme döneminde veya daha sonraki dönemlerde indiriminin mümkün olmaması halinde iade olarak talep edebileceklerdir.

### **6.7.6. Teminat karşılığı iade**

Mükelleflerin,

- Hizmet ihracından doğan ve 5.000 TL'yi aşan mahsuben iade talepleri ile tutarına bakılmaksızın nakden iade taleplerinin tamamı,

- Hizmet ihracı dışında kalan diğer istisnalardan doğan ve 5.000 TL'yi aşan nakden iade talepleri,

aşağıda belirtildiği şekilde teminat gösterilmesi halinde, YMM raporu ibraz edilmeden veya vergi incelemesi yapılmadan yerine getirilir. Daha sonra, YMM raporunun ibraz edilmesi veya vergi inceleme raporunun düzenlenmesi üzerine teminat çözülecektir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.5).

a) Adi ortaklık ve iş ortaklıkları adına yapılacak iadelerde teminat mektubunun ortaklardan biri adına düzenlenmesi yeterlidir.

b) Mükellef tarafından teminat çözümünün YMM raporuyla yapılacağı belirtilmediğinden incelemeye sevk edilmesi, sonradan YMM raporuyla teminatın çözümünü engellemez. Bu durumda teminatın YMM raporuyla çözüldüğü inceleme elemanına bildirilir.

c) Bu kapsamdaki iade talepleri, iade talebine ilişkin dilekçe ve teminatın yanı sıra ibrazı gerekli diğer belgelerin tamamlanıp KDVİRA sistemi tarafından "KDV İadesi Kontrol Raporu"nun üretilmesinden ve varsa yapılması gereken teyitlerin (örneğin, mal ihracatında gümrük beyannameleri ve usulüne uygun olarak gösterilmiş teminat mektupları ile varsa onaylı özel faturaların teyidi) yapılmasından sonra 10 gün içinde yerine getirilir.

#### **6.7.6.1. Teminat türleri**

Teminat olarak 6183 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinde sayılan iktisadi kıymetlerden bir veya bir kaç gösterilebilir. Madde hükmüne göre;

a) Para,

b) Bankalar tarafından verilen süresiz teminat mektupları,

c) Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri (Hazine bonusu ve Devlet tahvilleri) veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (nominal bedele

faiz dahil edilerek ihraç edilmişse bu işlemlerde ana paraya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),

d) Bakanlar Kurulu tarafından tespit edilecek milli şirketlerin hisse senetleri ve tahvilleri (Bu hisse senetleri ve tahviller, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksanıyla değerlendirilir.),

e) Amme borçlusunu veya borçlular lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına istinaden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar,

teminat olarak kabul edilecektir.

Şu kadar ki; banka teminat mektuplarının, paraya çevrilmeleri konusunda hiç bir sınırlayıcı şart taşımayacak biçimde ve ekte örneğine yer verilen “**EK-5:Kesin ve Süresiz Teminat Mektubu**”na uygun olarak 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar tarafından düzenlenmiş olması gerekir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.5).

#### **6.7.6.2. Teminat miktarları**

Talep edilen iade miktarının, istisnanın türüne göre ilgili bölümlerde belirlenen sınırları aşan kısmının tamamı için teminat verilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.5).

**Örnek 72:** Uluslararası roaming hizmetinden doğan 37.000 TL tutarındaki KDV iadesinin 12.000 TL’lik kısmı için mahsuben, geriye kalan kısmı için nakden iade talebinde bulunulmuşsa; nakden iade için belirlenmiş sınır olan 5.000 TL’yi aşan 20.000 TL’nin (37.000-12.000-5.000) tamamı için 6183 sayılı Kanun’un 10’uncu maddesinde sayılan iktisadi kıymetlerden teminat gösterilerek iade gerçekleştirilebilir.

#### **6.7.6.3. Teminat mektuplarının teyidi**

Banka teminat mektubu karşılığında yapılan iade taleplerinde, teminat mektuplarının teyidi yapılmadan iade talebi sonuçlandırılmaz. Bu çerçevede, mükellefler tarafından KDV iade alacakları için verilen ve bu bölümde öngörülen niteliği haiz banka teminat mektuplarının teyidi işlemi öncelikle, bankalar tarafından Maliye Bakanlığı

veri ambarına gönderilen, müşterilerine düzenlenen teminat mektuplarına ait bilgilerle elektronik ortamda yapılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.5).

Banka teminat mektubu bilgilerine elektronik ortamda ulaşılamaması halinde teminat mektubunu veren banka şubesinden doğrudan teyit alınır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.5).

#### **6.7.6.4. Teminat mektuplarının iadesi**

Teminat mektupları, iade hakkı doğuran işlem bazında kabul edilen VİR veya YMM raporu sonucuna göre iade edilir. İlgili vergi dairesince teminat mektuplarının iadesi sırasında teminat mektubunun, uygun bir yerine; "*KDV iadesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun vergi dairemizde olan işlemi sona ermiştir.*" şerhi düşülerek, tarih yazılmak ve mühür tatbik edilmek suretiyle imzalanır. Bu şerhi gören bankaların, vergi dairesinden ayrıca bir teyit almaksızın gerekli işlemi yapmaları mümkün bulunmaktadır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.5).

### **6.8. İade Talebinin Yerine Getirilmesinde Özel Esaslar**

#### **6.8.1.Genel açıklamalar**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden, bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirebilmektedirler.

Katma değer vergisinin bu yapısı, vergi kaçırarak yoluyla gelir elde etmeyi amaçlayan veya ödenmesi gereken vergiyi düşürmek amacıyla haksız vergi indirim yolları arayan birçok mükellef tarafından adeta cazibe merkezi oluşturmaktadır. Hal böyle iken Maliye Bakanlığı da, iadesi gereken vergi tutarlarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi bakımından yoğun çaba sarf etmektedir (Aslan,2015:108). Bu maksatla, Gelir İdaresi Başkanlığı yayımlamış olduğu KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV.E bölümünde, "Özel Esaslar" müessesesini tertip etmiş olup, mezkur bölümde konuya ilişkin olarak detaylı açıklamalara yer vermiştir.

Özel esaslar, haklarında düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineler içeren rapor veya tespit bulunan mükelleflerin iadelerinde geçerli olan bir uygulama olup, bu kapsamdaki mükelleflerin iade talepleri, yükseltilmiş teminat karşılığında ya da münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilmektedir (Turan,2015b:81). Teminat gösterilmesi halinde ise bu teminatlar VİR ile çözülmektedir.

İade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükellefler, mütemadiyen özel esaslara tabi tutulmamakta olup gerekli şartları sağladıktan sonra iade taleplerinin yeniden iade hakkı doğuran işlem için belirlenen usul ve esaslara tabi tutulabilmesi bakımından genel esaslara dönebilmektedirler.

Genel esaslar, iade talebinin iade hakkı doğuran işlem için belirlenen usul ve esaslara göre yerine getirilmesidir. İhracat istisnası kapsamında işlem gerçekleştiren ve KDV iadesi almaya hak kazanan mükelleflerin, haklarında özel esaslara tabi olmalarını gerektirecek herhangi bir durumun olmaması halinde, söz konusu KDV iadelerini genel esaslar çerçevesinde alabilecekleri Tez'in 6.7 bölümünde detaylı bir şekilde anlatılmıştır.

Ancak özel esaslar, iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemeyi amaçlayan ve bu doğrultuda vergi güvenlik müessesesi diye tabir edebileceğimiz bir takım müesseseleri çalıştırmak suretiyle iade taleplerinin yerine getirilmesini sağlayan bir uygulamadır. Bu doğrultuda, kimlerin özel esaslara tabi tutulacağı, bunların iadelerinin hangi esaslar çerçevesinde yerine getirileceği ve hangi şartların gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönebileceği Tez'in bu bölümünde detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

Sahip olduğu çeşitli uygulamalar ile haksız KDV iadelerini engellemeye çalışan özel esaslar müessesesi, 3065 sayılı Kanun'un 9, 11, 13, 14, 15, (17/4-s) ve geçici 17'nci maddeleri çerçevesinde yapılacak işlemlerden doğan iade taleplerini kapsamakta olup, "fazla ve yersiz ödenen vergiler" ile "fazla ve yersiz tevkif edilen vergiler" in iadesine yönelik talepleri kapsamamaktadır. Bu nedenle özel esaslar müessesesinin, Kanun'un sadece 11 ve geçici 17'nci maddelerinde yer alan ve ihracat istisnasına konu olan işlemlerden doğan iade taleplerini değil Kanun'un diğer maddelerindeki

iade hakkı doğuran işlemlerden doğan iade taleplerini de ilgilendirecek şekilde düzenlediği söylenebilir.

Bu durumda, ihracat istisnası kapsamında iade talebinde bulunan özel esaslara tabi mükelleflerin, iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından ne gibi bir uygulama ile karşılaşacağını tespit edebilmek için; bu bölümde yer alan açıklamaların, ihracat istisnası uygulaması kapsamındaki her bir istisna türüne (11/1-a,b,c ve geçici 17'nci madde) indirgenmesi ve mükelleflerin durumlarının bu çerçevede değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu yolun izlenmesi ile, ihracat istisnası kapsamında işlem yapan ve özel esaslara tabi olan herhangi bir mükellef, kendisinin hangi kapsamda özel esaslara tabi tutulduğunu bilmesi halinde, iade talebinin yerine getirilmesi bakımından ne gibi bir uygulama ile karşılaşacağını da öğrenebilecektir.

Özel esaslar uygulamasına ilişkin olarak, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV.E bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer vermiştir.

## **6.8.2. Tanımlar**

### **6.8.2.1. Belge**

Bu bölümde bahsi geçen belgeler, Tez'in ilgili bölümlerinde belirtilen ve (YMM raporu ve VİR hariç) iadeye esas teşkil eden belgelerdir. Bu belgeler, üzerinde KDV gösterilen fatura ve benzeri belgeler ile iade hakkı doğuran işlemin niteliğine göre (gümrük beyannamesi, istisna belgesi gibi) iade için aranılan diğer belgelerdir. Bunların haricindeki belgelerin, sahte belge (SB) veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (MİYB) olarak düzenlendiklerine ve kullanıldıklarına yönelik belirlemeler nedeniyle mükelleflere özel esaslar uygulanmaz. Söz konusu belgelerin 213 sayılı Kanun uyarınca düzenlenme, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler kapsamında olması bu şekilde işlem tesisine engel teşkil etmez.

Örneğin, sipariş mektupları ve proforma faturaların nihai faturalar veya gümrük beyannameleri ile uyumsuz olması halinde, nihai faturaların veya gümrük beyannamelerinin gerçeğe aykırı olarak düzenlendiği tespit edilmedikçe, SB veya MİYB düzenlendiği veya kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslara göre işlem yapılmaz. Aynı şekilde, sigorta poliçesi, müstahsil makbuzu ve sevk irsaliyesinin gerçeğe aykırı düzenlendiği ve bunların kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslar uygulanmaz.

213 sayılı Kanun uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan ödeme kaydedici cihaz fişi ile gider pusulalarının, KDV indirimi imkânı tanımadığı (yani üzerlerinde KDV gösterilmediği) hallerde, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiği ya da kullanıldığı gerekçesi ile mükellefler özel esaslar kapsamına alınmaz.

#### **6.8.2.2. Sahte belge (SB) ve Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (MİYB)**

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre sahte belge (SB), gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Mezkur maddeye göre muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (MİYB) ise, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.

Bir belgenin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadığı, belgeden hareketle yapılacak tespitlere bağlı olup, konu ile ilgili olarak Tebliğ'de yer verilen hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu gerekçesiyle hiçbir mükellef hakkında özel esaslar uygulanmaz.

Başkaca bir tespit bulunmamak kaydıyla, haklarında SB veya MİYB düzenlediği yönünde sadece ihbar veya şikâyet bulunan mükellefler özel esaslara tabi tutulmazlar.

#### **6.8.2.3. Olumlu rapor**

Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlar (vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, basit rapor gibi), mükellefin incelenen döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan ettiği tüm işlemlerini kapsayacak şekilde düzenlenmeleri ve olumlu olmaları kaydıyla bu kapsamda değerlendirilir.

KDV iade uygulamaları bakımından bir raporun "olumlu rapor" sayılabilmesi için, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergiler ve iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği (beyan konusu edildiği) döneme ait "Bu Döneme Ait İndirilecek KDV" tutarında SB'den veya MİYB'den kaynaklı herhangi bir indirimin olmaması gerekir.

İade talebi olmamakla birlikte olumsuz rapor nedeniyle özel esaslara tabi tutulan bir mükellefin, olumsuz raporun ilgili olduğu vergilendirme dönemlerinden sonraki vergilendirme dönemlerinden herhangi birine yönelik inceleme talep etmesi

mümkündür. Bu durumda yapılan inceleme sonucunda düzenlenen raporun olumlu rapor olabilmesi için mükellefin indirilecek KDV tutarlarının içerisinde SB'ye veya MİYB'ye dayalı indirim olmadığının tespit edilmesi gerekir.

İndirilecek KDV tutarlarının içerisinde SB'ye veya MİYB'ye dayalı indirim olmamakla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenlendiğine ilişkin tespit içeren raporun olumlu rapor olarak değerlendirilmeyeceği tabiidir.

Sadece vergi incelemesi yapılan dönemi takip eden döneme/dönemlere ait KDV beyanlarının düzeltilmesi amacıyla düzenlenen raporlar ile yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen raporlar “olumlu rapor” olarak değerlendirilmemektedir.

#### **6.8.2.4. Olumsuz rapor**

Mükellefler hakkında SMİYB düzenledikleri ve/veya kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen tüm raporlar (vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, basit rapor gibi) "olumsuz rapor" sayılır.

Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen raporlar “olumsuz rapor” olarak değerlendirilmez.

#### **6.8.3. Özel esaslara tabi mükellefler**

Haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan aşağıdaki mükellefler iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabidir.

- 213 sayılı Kanun'un (153/A) maddesi kapsamına girenler,

- Haklarında SB veya MİYB düzenleme konusunda “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler (SB veya MİYB düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere),

- Haklarında SB veya MİYB düzenleme konusunda “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,

- Haklarında SB veya MİYB kullanma konusunda “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler,

- Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,

- Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler,

- Kendileri hakkında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunmamakla birlikte, haklarında SB veya MİYB düzenleme konusunda “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler.

#### **6.8.3.1. 213 sayılı Kanun’un (153/A) maddesi kapsamına girenler**

213 sayılı Kanun’un (153/A) maddesi kapsamına, aşağıda sayılanlar girmektedir;

- Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran SB düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenler,

- Bu kapsamda yer alan serbest meslek erbabı, şahıs işletmelerinde işletme sahibi, adi ortaklıklarda ortaklardan her biri,

- Bu kapsamda yer alan ticaret şirketlerinde şirketin yanı sıra, kanuni temsilcileri, yönetim kurulu üyeleri, şirket sermayesinin asgari (% 10)'una sahip olan gerçek veya tüzel kişiler ya da bunların asgari (% 10) ortağı olduğu veya yönetiminde buldukları teşebbüsler,

- Bu kapsamda yer alan tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenler veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenler,

- Yukarıda yer alanların ortağı oldukları adi ortaklıklar, kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, şirket sermayesinin asgari (% 10)'una sahip oldukları ticaret şirketleri veya idare ettikleri tüzel kişiliği olmayan teşekküller.

Ayrıca, münhasıran SB düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlerden mükellefiyeti terkin edilenlerin bu fiillerine iştirak ettiği vergi inceleme raporuyla tespit edilen 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensupları

(SMMM, YMM) da özel esaslar kapsamına alınır ve bu durum meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesince bunların temsil ettikleri tüm mükelleflere bildirilir.

Yukarıda sayılanlar, münhasıran SB düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren mükellefin mükellefiyetinin terkin edildiği tarih itibarıyla özel esaslar kapsamına alınır.

SB düzenlemenin yanı sıra gerçek mal ve hizmet satışı bulunan mükellefler, bu bölüm kapsamında değerlendirilmez. Bu mükellefler tespit edilen düzenledikleri sahte faturalardan hareketle “SB düzenleme” fiili nedeniyle özel esaslara alınır.

#### **a. İade taleplerinin yerine getirilmesi**

Bu şekilde özel esaslar kapsamına alınan mükelleflerin iade talepleri münhasıran VİR sonucuna göre yerine getirilir.

#### **b. Genel esaslara dönüş**

Bu kapsama giren mükellefler;

- Haklarında düzenlenen raporlara dayanılarak tesis edilen işlemlerin yargı kararı ile iptali üzerine veya

- 213 sayılı Kanun’un (153/A) maddesinde belirtilen durumları vergi inceleme raporuna bağlanarak özel esaslar kapsamına alındıkları dönemi takip eden takvim yılı başından itibaren bu süre içerisinde haklarında başkaca bir olumsuz rapor düzenlenmemiş veya olumsuz tespit yapılmamış olmak kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), yedi (7) yıl geçtikten sonra müracaatlarına gerek kalmaksızın genel esaslara dönerler.

#### **6.8.3.2. Haklarında SB veya MİYB düzenleme raporu bulunanlar**

SB veya MİYB düzenlenmesine ilişkin olumsuz rapor, nezdinde inceleme yapılan hakkında SMİYB düzenlediği yönünde belirlemelerin yer aldığı, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen rapordur. Bu rapordan hareketle bu bölüm kapsamına, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu tespit edilerek rapora bağlanan belgeleri düzenleyen mükellefler girmektedir.

Ayrıca, üzerinde KDV gösterilen fatura ve benzeri belgeler dışında kalan ve her bir iade hakkı doğuran işlem için işlemin niteliğine göre ayrıca belirlenmiş olan

belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunun tespit edilerek rapora bağlanması halinde, raporun ilgili bulunduğu kişiler de bu bölüm kapsamında değerlendirilir ve ilgililer hakkında özel esaslar uygulanır.

**a. İade taleplerinin yerine getirilmesi**

Haklarında SB veya MİYB düzenlediği konusunda olumsuz rapor bulunanların, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dahil, bu tarihten sonraki iade talepleri,

- SB düzenleyenler için beş (5) kat,

- MİYB düzenleyenler için ise dört (4) kat

teminat karşılığında yerine getirilir. Teminat gösterilmemesi halinde iade talepleri, münhasıran VİR sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar VİR sonucuna göre çözülür.

**b. Genel esaslara dönüş**

SB veya MİYB düzenleme olumsuz raporuyla özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

a) SMİYB düzenleme fiiline ilişkin olarak düzenlenen raporlara dayanılarak yapılan tarhiyatın yargı kararları ile terkin edilmesi,

b) Mükelleflerin SB veya MİYB düzenleme raporlarına dayanılarak yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri veya tamamına teminat göstermeleri ve yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

c) Haklarında olumsuz rapor bulunan ve raporun ilgili olduğu dönemden sonraki dönemlerde iade talebinde bulunmayan mükellefler için, düzenleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri veya tamamına teminat göstermeleri şartıyla, talepleri üzerine daha sonra yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

d) Özel esaslar kapsamına alınılan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan

önce yazılan olumsuz raporlarda en son raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten itibaren), SB düzenleme fiilinde beş (5) yıl, MİYB düzenleme fiilinde dört (4) yıl geçmesi.

Genel esaslara dönüşe ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüşte, iade taleplerinde yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır. Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış ise, vergi dairesince resen uygulanır.

### **6.8.3.3. Haklarında SB veya MİYB düzenleme tespiti bulunanlar**

SB veya MİYB düzenleme tespiti, bir mükellefin SMİYB düzenlediğinin diğer kişi, işletme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan araştırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların yazıyla veya elektronik ortamda bildirmesi üzerine vergi dairesinin ıttılana girmesidir. Bu kapsamda öncelikle mükellef tarafından düzenlenen belgenin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunun net olarak tespit edilmesi gerekir.

Yapılan inceleme sırasında SMİYB düzenlendiği hususunda bir tespit yapılmış olması halinde, bu durumun inceleme elemanınca rapor düzenlenmeden önce mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi mümkündür. Bu durumda incelemede olan mükellef, bu bölüm kapsamında değerlendirilir.

Ancak, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlarda, haklarında herhangi bir olumsuzluğa yer verilmeksizin, hakkında rapor düzenlenen mükellefle ticari ilişkileri ve söz konusu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer mükellefler hakkındaki olumsuzluklar dolayısıyla SB veya MİYB düzenleme ihtimali ve/veya şüphesi gerekçesiyle incelenmesi öngörülen mükellefler bu kapsamda değerlendirilmez.

Maliye Bakanlığı'nın ilgili birimlerinde yapılan değerlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde SMİYB düzenlendiğinin tespit edilmesi de SB veya MİYB düzenleme olumsuz tespiti kapsamında değerlendirilir.

Yukarıdaki şekillerde hakkında SB veya MİYB düzenleme olumsuz tespiti bulunan mükellefin bilinen adresinde en az iki kişiden oluşan bir grup tarafından yoklama yapılması ve yapılan yoklamada adresinde bulunup bulunmadığı, tespitini ilgili

olduğu dönem itibarıyla bildirdiği ticari faaliyetinin bulunup bulunmadığı, işletme kapasitesi ile beyanlarının uyumlu olup olmadığı, işyeri çevresindeki esnaf, site yöneticisi, muhtar gibi kişilerden alınan ifadelerle ticari faaliyeti ve itibarı değerlendirilmek suretiyle, olumsuzluk 15 gün içerisinde tutanağa bağlanır. Olumsuzluk tespit edilememesi veya bu yoklamanın 15 gün içerisinde yapılamaması durumunda mükellef özel esaslar kapsamında çıkarılır.

Ayrıca, zerinde KDV gösterilen fatura ve benzeri belgeler dışında kalan ve her bir iade hakkı doğuran işlem için işlemin niteliğine göre ayrıca belirlenmiş olan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunun tespit edilmesi halinde de, söz konusu olumsuz tespitin ilgili bulunduğu kişiler de bu kapsamda değerlendirilir ve ilgililer hakkında özel esaslar uygulanır.

#### **a. İade taleplerinin yerine getirilmesi**

Haklarında SB veya MİYB düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin iade talepleri;

- SB düzenleme tespitinde dört (4) kat,
- MİYB düzenleme tespitinde ise üç (3) kat,

teminat karşılığında yerine getirilir. Teminat gösterilmemesi halinde, iade talebi münhasıran VİR sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar VİR ile çözülür.

#### **b. Genel esaslara dönüş**

SB veya MİYB düzenleme tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağda sayılan Şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

- a) SB veya MİYB düzenleme tespitinin ilgili olduğu döneme ilişkin yapılacak inceleme sonucunda düzenlenen raporun olumlu olması,
- b) Haklarında düzenleme tespiti bulunan ve tespitin ilgili olduğu dönemden sonraki dönemlerde iade talebinde bulunmayan mükellefler için, talepleri üzerine daha sonra yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

c) Düzenleme tespitine dayalı olarak tesis edilen işlemlerin yargı kararıyla iptal edilmesi,

d) Özel esaslar kapsamına alınan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), SB düzenleme tespitlerinde dört (4) yıl, MİYB düzenleme tespitlerinde üç (3) yıl geçmesi.

Genel esaslara dönüşe ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüşte, iade taleplerinde yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır. Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış ise, vergi dairesince resen uygulanır.

#### **6.8.3.4. Haklarında SB veya MİYB kullanma raporu bulunanlar**

SB veya MİYB kullanıldığına yönelik düzenlenen raporlarda, kullanıcının bu belgede yer alan KDV'yi indirim hesaplarına dâhil edip etmediğinin veya beyannamede indirilecek KDV olarak kullanıp kullanmadığının tespit edilmesi gerekir.

Bu raporlarda, tarhiyat önerilmemiş olması bu raporların “olumsuz rapor” olma vasfını değiştirmez.

Bu kapsamda işlem yapılabilmesi için, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu tespit edilen belgeye dayalı KDV indiriminin reddedilmesi gerekir. SB veya MİYB tespiti olmaksızın, başka nedenlerle KDV indiriminin reddedilmesi amacıyla düzenlenen raporlar bu kapsamda değerlendirilmez.

Yapılan inceleme sonucunda mükelleflerin kendileri ya da mal veya hizmet satın aldıkları mükelleflerle ilgili olarak, defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya KDV beyannamesini vermedikleri gibi başkaca nedenlerle KDV indirimlerinin reddinden kaynaklanan tarhiyatlarda, inceleme raporlarında tarhiyatın bu tespitlere ilişkin kısmının SB veya MİYB kullanma fiilinden kaynaklandığının açıkça belirtilmemesi halinde, düzenlenen rapor olumsuz rapor kapsamında değerlendirilmez.

SMİYB kullanımına dayalı KDV indirimlerinin VİR ile veya mükellefin düzeltme beyanları ile indirilecek KDV tutarlarından düşülmesi durumunda mükellef özel esaslara tabi tutulmaz.

### **a. İade taleplerinin yerine getirilmesi**

Haklarında SB veya MİYB kullanımına ilişkin olumsuz rapor bulunan mükelleflerin, raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dâhil, bu tarihten sonraki iade talepleri;

- SB kullanımında dört (4) kat,
- MİYB kullanımında ise üç (3) kat,

teminat karşılığında yerine getirilir. Teminat gösterilmemesi halinde münhasıran VİR sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar VİR ile çözümlenir.

### **b. Genel esaslara dönüş**

SB veya MİYB kullanma olumsuz raporuyla özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

- a) Haklarında SB veya MİYB kullanılmasına yönelik olumsuz rapor bulunan mükelleflerin söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri,
- b) Kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın yargı kararıyla terkin edilmesi,
- c) SB veya MİYB kullanma raporlarında tarhi öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi,
- d) Özel esaslar kapsamına alınan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yazılan olumsuz raporlarda en son raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten itibaren), SB kullanma fiilinde dört (4) yıl, MİYB kullanma fiilinde üç (3) yıl geçmesi.

Genel esaslara dönüşe ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüşte, iade taleplerinde yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır. Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış ise, vergi dairesince resen uygulanır.

### **6.8.3.5. Haklarında SB veya MİYB kullanma tespiti bulunanlar**

SB veya MİYB kullanma tespiti, bir mükellefin SMİYB kullandığının diğer kişi, işletme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan araştırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların (Maliye Bakanlığı'nın ilgili birimleri dahil) yazıyla bildirmesi üzerine vergi dairesinin itilana girmesidir. SB veya MİYB kullanma tespitinin varlığından söz edilebilmesi için, öncelikle belgenin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunun, sonrasında ise mükellefin bu belgede yer alan KDV'yi indirim konusu yaptığının net olarak tespit edilmesi gerekir.

SB veya MİYB düzenleme raporundan hareketle alıcının SB veya MİYB kullanımından bahsedilebilmesi için, belgenin sahteliğinin veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcılığının yanı sıra, düzenlenen SMİYB'nin kullanıcı tarafından kayıtlara intikal ettirilip ettirilmediği ve beyannamede indirilecek KDV olarak dikkate alınıp alınmadığının tespit edilmesi gerekir. Kullanıcının Ba bildirimine söz konusu belgede yazılı tutarı dâhil etmiş olması, SMİYB'yi kullandığına karine olup tespit için tek başına yeterli değildir.

Yapılan inceleme sırasında SMİYB kullanıldığı hususunda bir tespit yapılmış olması halinde, bu durumun inceleme elemanınca rapor düzenlenmeden önce mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi de bu kapsamdadır.

Kullandığı belgeye yönelik bir tespit veya rapor olmadığı sürece, sadece hakkında SB veya MİYB düzenleme rapor veya tespiti bulunan mükelleften mal veya hizmet alımına dayanılarak alıcı mükellefin özel esaslara tabi tutulması mümkün değildir.

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran SB düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilen ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediği raporda belirtildiğinden işi bırakmış addolunarak mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilenlerden alım yaptıkları yönünde kayıtları bulunan ve belgelerde yer alan KDV tutarını indirilecek KDV olarak dikkate aldığı tespit edilen mükelleflerin de SB kullanma tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulması gerekir.

Haklarında SB veya MİYB kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.

Verilen süre içerisinde işlemin gerçekliğini veya belgenin işlemler mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıttığını Tez'in 6.8.6 bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzelten mükellefler özel esaslar kapsamına alınmazlar.

Kendilerine tanınan 15 günlük süre içerisinde yukarıda belirtildiği şekilde olumsuzluğu gidermeyen mükellefler tespit yapıldığı tarih itibarıyla özel esaslar kapsamına alınırlar.

#### **a. İade taleplerinin yerine getirilmesi**

Haklarında SB veya MİYB kullanma tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, kendilerine yazılı olarak verilen 15 günlük süre içerisinde belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu Tez'in 6.8.6 bölümündeki açıklamalara göre ispat etmeleri kaydıyla genel esaslara göre yerine getirilir.

Belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat etmemekle birlikte, söz konusu belgelerde yer alan KDV tutarlarını indirim ve iade hesabından çıkaran veya bu kısma SB kullanma tespitlerinde üç (3) kat, MİYB kullanma tespitlerinde iki (2) kat teminat gösteren mükelleflerin geri kalan iade talepleri genel esaslara göre sonuçlandırılır.

Teminat gösterilmemesi veya bu alıŖlara isabet eden kısmın indirim ve iade talebinden çıkarılmaması durumunda ise, iade talepleri VİR sonucuna göre yapılır.

#### **b. Genel esaslara dönüş**

SB veya MİYB kullanma tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aŖağıda sayılan Ŗartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

a) Haklarında SMİYB kullanıldığına yönelik olumsuz tespit bulunan mükelleflerin kendilerine verilen 15 günlük süre içinde söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri veya kendilerine yazılı olarak verilen 15 günlük süre içerisinde işlemin gerçekliğini Tez'in 6.8.6 bölümündeki açıklamalara göre ispat etmeleri,

b) Olumsuz tespit ilişkin olduğu belgelere dayanılarak indirim ve iade konusu yapılan KDV tutarlarının SB için üç (3) katı, MİYB için iki (2) katı teminat gösterilmesi,

- c) İlgili dönem veya daha sonraki bir dönemle ilgili inceleme sonucunda düzenlenecek olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,
- d) Tespitin veya tespite dayanılarak tesis edilen işlemlerin yargı kararıyla iptal edilmesi,
- e) Özel esaslar kapsamına alınan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), SB kullanma tespitlerinde üç (3) yıl, MİYB kullanma tespitlerinde iki (2) yıl geçmesi.

Genel esaslara dönüşe ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüşte, iade taleplerinde yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır. Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış ise, vergi dairesince resen uygulanır.

#### **6.8.3.6. Adresinde bulunamayan mükellefler**

Bilinen adresinde bulunmadığı yoklama ile tespit edilen mükellefler, 30 gün içinde yapılan ikinci yoklamada da adresinde bulunamamaları halinde ikinci yoklama tarihi itibarıyla özel esaslara alınırlar. İkinci yoklamanın en az iki personel tarafından yapılarak tutanağa bağlanması gerekir.

Vergiye müteallik ödevleri yerine getirilmekle birlikte, sadece işi bırakma bildiriminde bulunulmamış olması olumsuz tespit sayılmaz.

#### **a. İade taleplerinin yerine getirilmesi**

Adreslerinde bulunmadıkları konusunda haklarında tespit bulunanların sonuçlandırılmamış olanlar da dâhil bütün iade talepleri, tespitin yapılmasından itibaren münhasıran iki (2) kat teminat karşılığında veya VİR sonucuna göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür.

#### **b. Genel esaslara dönüş**

Mükellef, adresinin tespiti veya kendi başvurusuna istinaden yapılan yoklamada adresinde veya yeni bildirdiği adreste bulunması durumunda, adreste bulunma tarihi itibarıyla genel esaslara alınır ve bu tarihten itibaren, henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

### **6.8.3.7. Defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefler**

Vergi incelemesine yetkili olanlarca veya takdir komisyonlarınca ibrazı istenen, varlığı noter kayıtları veya sair surette sabit olan defterlerin ve ilgili dönem kayıtlarına esas belgelerin mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle KDV mükellefleri tarafından ibraz edilmemesi durumunda, mükellef özel esaslar kapsamına alınır.

Bu tespitin varlığı için defter ve belge ibrazına ilişkin ek süre dâhil verilen sürenin dolmuş olması gerekmektedir.

Özel esaslar uygulaması bakımından “defter ve belge” ifadesinden, 213 sayılı Kanun uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler anlaşılmalıdır.

Örneğin, ödeme kaydedici cihazı kullanım dışı kaldığı halde ödeme kaydedici cihaz mali hafıza raporunu ve buna dair yetkili servisçe düzenlenmesi gereken tutanağı ilgili vergi dairesine ibraz etmeyen mükelleflerin bu fiilleri “defter ve belge ibraz etmeme olumsuz tespiti” kapsamında değerlendirilmez. Aynı şekilde ilgili dönemdeki KDV’ye tabi mal ve hizmet alışlarına ilişkin fatura ve benzeri belgelerin dökümünü gösteren “İndirilecek KDV Listesi”nin ibraz edilmemesi de bu kapsamda bir olumsuz tespit olarak değerlendirilmez.

Defter ve belge ibraz etmeme fiilinin varlığından söz edilebilmesi için defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazının mükellefe tebliği gerekmekte olup, söz konusu yazının 213 sayılı Kanun’un 93 ila 109’uncu maddeleri arasında yer alan hükümler doğrultusunda tebliğinin sağlanmış olması gereklidir.

Faaliyetini sona erdirenlerin kullanılmayan belgelerini iptal edilmek üzere ibraz etmemesi de bu kapsamdadır.

Defter ve belgelerini 213 sayılı Kanun’un 13’üncü maddesinde yer alan mücbir sebep hallerinden biri nedeniyle ibraz edemeyen mükelleflere özel esaslar uygulanmaz.

#### **a. İade taleplerinin yerine getirilmesi**

Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri konusunda tespit bulunanların, tespitin ilgili olduğu döneme ait iade talepleri defter ve belgeleri ibraz etmedikleri sürece yerine getirilmez. Henüz

sonuçlanmayanlar dâhil diğer dönemlere ait iade talepleri ise iki (2) kat teminat karşılığında veya münhasıran VİR sonucuna göre yerine getirilir. Teminat VİR sonucuna göre çözülür.

#### **b. Genel esaslara dönüş**

Defter ve belgelerini daha sonra idareye ibraz eden mükellefin genel esaslara dönüşü sağlanır ve henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Haklarında, tarh zamanaşımı öncesi dönemlere ilişkin olarak defter belge ibraz etmeme tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, tarh zamanaşımının dolduğu tarihten itibaren genel esaslara göre yerine getirilir.

#### **6.8.3.8. 1 No.lu KDV beyannamelerini vermeyen mükellefler**

Birden fazla döneme ilişkin 1 No.lu KDV beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermeyen mükellefler özel esaslara tabi tutulur.

#### **a. İade taleplerinin yerine getirilmesi**

Beyanname verilmeyen dönemlere ilişkin iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

Beyanname vermeme kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükelleflerin, beyanname verdikleri dönemlere ilişkin iade talepleri münhasıran VİR sonucuna göre yerine getirilir.

#### **b. Genel esaslara dönüş**

Verilmeyen beyannamelerin usulüne uygun olarak verilmesi durumunda, mükellef genel esaslara döner ve henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Haklarında, tarh zamanaşımı öncesi dönemlere ilişkin olarak beyanname vermeme tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, tarh zamanaşımının dolduğu tarihten itibaren genel esaslara göre yerine getirilir.

#### **6.8.3.9. İhtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler**

Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler özel esaslara tabi tutulur.

İhtiyati hacze ilişkin hükümlere, 6183 sayılı AATUHK'nun 13 ila 16; ihtiyati tahakkuka ilişkin hükümlere ise aynı Kanun'un 17 ila 20'nci maddeleri arasında yer verilmiştir.

İhtiyati tahakkuk, 6183 sayılı Kanun'un 17'nci maddesinde sayılan nedenlerin bulunması halinde, ileride tahakkuk edecek olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla normal tahakkuk yollarını izlemeden yapılan tahakkuk işlemidir. İhtiyati haciz ise, 6183 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde sayılan nedenlerin bulunması halinde, ileride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk etmiş ancak henüz vadesi geçmemiş bulunan ya da geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla yapılan haciz işlemidir (Turan,2015b:88).

İhtiyati tahakkuk veya ihtiyati hacze dayanak teşkil eden işlemler, özel esaslar uygulanmasını gerektiren diğer işlemlerdense (örneğin, SB veya MİYB düzenleme veya kullanma gibi), o işlemlere ilişkin düzenlemelerinin dikkate alınacağı tabiidir.

#### **a. İade taleplerinin yerine getirilmesi**

İade talebinde bulunan mükellefler hakkında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanması halinde, ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haczi istenen KDV tutarı kadar teminat gösterilmesi şartıyla bu mükelleflerin diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Aksi halde iade talepleri, VİR sonucuna göre yerine getirilir.

#### **b. Genel esaslara dönüş**

6183 sayılı AATUHK'nun 10'uncu maddenin 5'inci bendinde yazılı menkul mallar hariç olmak üzere, mezkur maddeye göre teminat gösterilmesi halinde borçlu hakkındaki ihtiyati haciz kaldırılacağından, özel esasların uygulanmasını gerektirecek başkaca bir rapor veya tespit bulunmadığı sürece borçlunun iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Dava açılması halinde ise, açılan dava sonucunda verilen yargı kararı üzerine işlem tesis edileceği tabiidir.

**6.8.3.10.Haklarında SB veya MİYB düzenlediği konusunda olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerin kanuni temsilcileri, ortakları, bunların ve/veya kendilerinin kurdukları veya ortağı oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler**

Haklarında SB veya MİYB düzenlediği konusunda olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerin, raporun veya tespitinin ait olduğu vergilendirme dönemindeki

- ortakları ve kanuni temsilcileri,

- Kendileri ve/veya bunların (ortakları ve kanuni temsilcilerinin) kurdukları veya ortağı oldukları mükellefler,

- Kendileri ve/veya bunların (ortakları ve kanuni temsilcilerinin) kanuni temsilcisi oldukları mükellefler

de özel esaslara tabidir.

Kooperatifler ve sermaye şirketlerinde bu hüküm bunların kanuni temsilcileri ile sadece SMİYB düzenlenmesine neden olan ortakları ve bunların kurdukları veya ortağı oldukları ya da kanuni temsilcisi oldukları mükellefler hakkında uygulanır.

**a. İade taleplerinin yerine getirilmesi**

Bu kapsamda özel esaslara tabi olan mükelleflerin iade talepleri, haklarında SB veya MİYB düzenlediği konusunda olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerle ilgili olarak, ilgili bölümlerde yer alan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

**b. Genel esaslara dönüş**

Haklarında SB veya MİYB düzenlediği konusunda rapor veya tespit bulunanların genel esaslara dönüşü, bunların kanuni temsilcilerinin, ortaklarının, ortağı oldukları mükelleflerin, kendileri ve bunların kurduğu ve ortağı olduğu veya kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin de genel esaslara dönüşünü sağlar.

Ayrıca, bu kapsamda özel esaslara tabi mükelleflerin, olumlu raporla genel esaslara dönmek amacıyla özel esaslara tabi tutulmaya başladıkları tarihten sonraki herhangi bir vergilendirme döneminin incelenmesini talep etmeleri de mümkündür. Bu şekilde özel esaslara tabi tutulanlar hakkında düzenlenen olumlu raporlar, vergi dairesi kayıtlarına intikal ettikleri tarih itibarıyla genel esaslara dönüşü sağlar.

SB veya MİYB düzenlediği konusunda hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerin kanuni temsilcileri ile ortaklarının, olumsuz rapor bulunan mükellef dışında kurdukları veya ortağı oldukları şirketlerden ayrılmış olmaları halinde, ayrıldıkları mükelleflerin iade talepleri (henüz sonuçlanmayanlar dâhil) özel esaslar uygulanmasını gerektiren başka bir husus olmadıkça ortaklıktan veya kanuni temsilcilikten ayrılma tarihinden itibaren genel esaslara göre yerine getirilir. Ancak, kanuni temsilcilik sıfatının devam etmesi halinde, ortaklıktan ayrılma tek başına genel esaslara dönüşü sağlamaz.

Haklarında SB veya MİYB düzenlediği konusunda olumsuz rapor veya tespit bulunan kooperatif veya sermaye şirketlerinin kurdukları veya ortağı oldukları şirketlerdeki paylarının kontrolünün kamu kurum veya kuruluşları ile icra dairelerinde olması nedeniyle devredilmesinin imkânsız bulunması ve bu şirketlerle aralarında haksız KDV iadesi almaya yönelik ticari bir ilişki bulunduğunun da tespit edilememesi halinde, kurdukları veya ortağı oldukları bu mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

SB veya MİYB kullandığı konusunda haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunan veya düzenleme haricinde diğer olumsuz tespitlerden biri bulunan mükelleflerin ortaklarının, kanuni temsilcilerinin, kurdukları veya ortağı oldukları mükellefler ile bunların kurdukları veya ortağı oldukları mükelleflerin iade talepleri, kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmaması koşuluyla genel esaslara göre yerine getirilir.

#### **6.8.3.11.Doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında SB veya MİYB düzenlediği konusunda olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunanlar**

Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmamakla birlikte doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerin iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilir.

##### **a. İade taleplerinin yerine getirilmesi**

Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade taleplerinden,

-SB düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden yaptıkları alışlara isabet eden kısma üç (3) kat,

-MİYB düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden yaptıkları alışlara isabet eden kısma iki (2) kat

teminat göstermeleri kaydıyla, bu kısmın iadesi teminat karşılığında, kalan kısmın iadesi genel esaslara göre yerine getirilir. Teminat VİR ile çözülür.

#### **b. Genel esaslara dönüş**

Kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmadığı halde doğrudan mal veya hizmet temin ettiği mükellefler hakkında SB veya MİYB düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflere 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.

Verilen süre içerisinde belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu bu Tez'in 6.8.6 bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu alışlara isabet eden kısmı iade hesaplarından çıkaran mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre sonuçlandırılır.

SB veya MİYB düzenleme raporu veya tespiti bulunanlardan alımları bulunmakla birlikte, iadesi talep edilen KDV tutarları içerisinde bunlardan alımlara yönelik belge bulunmayanların iade talepleri, başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla genel esaslara göre yerine getirilir.

Haklarında SB veya MİYB düzenleme tespiti dışında olumsuz tespit bulunanlardan alım yapan mükelleflerin, tespite ilişkin tarihten sonra herhangi bir belgeyi içermeyen iade talepleri, başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla genel esaslara göre yerine getirilir. İade hesabında olumsuz tespit bulunmuş döneme ilişkin alış bulunması durumunda, bu alış belgelerinin gerçekliğinin ve doğruluğunun ispatı veya iade hesabından çıkarılması veyahut iki (2) kat teminat gösterilmesi suretiyle, diğer kısmın iadesi genel esaslara göre yapılır. Teminat VİR sonucuna göre çözülür.

Haklarında SB veya MİYB düzenleme raporu veya tespiti bulunanların kanuni temsilcileri ve bunların kurduğu veya ortağı olduğu mükelleflerden mal veya hizmet alanların iade talepleri, kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit olmadıkça genel esaslara göre yerine getirilir.

İade taleplerinin genel esaslara göre yerine getirilmesinde, iade talebinden tenzil edilen tutarların, indirim engel başka bir husus bulunmaması kaydıyla, ilgili dönem indirim hesaplarından da çıkarılması aranmaz.

Olumsuz rapor veya tespit kapsamında özel esaslara tabi mükelleflerin genel esaslara dönüşü, bunlardan alım yapanların da genel esaslara dönüşünü sağlar.

#### **6.8.4.Özel esaslara tabi mükelleflere mal teslimi veya hizmet ifasında bulunanların durumu**

Kendileri hakkında herhangi bir olumsuz rapor ya da tespit bulunmayan mükelleflerin özel esaslara tabi mükelleflere mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunması durumunda, bu mükelleflerin SB veya MİYB düzenleyicisi olarak özel esaslara alınabilmesi için haklarında SB veya MİYB düzenleme konusunda olumsuz bir rapor veya tespit bulunması gerekir.

Örneğin, sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet tesis ettirilmiş olsa dahi bu mükelleflerin demirbaş alımları (büro mobilyası, bilgisayar, telefon cihazı vb.), genel yönetim giderleri (işyeri kirası, işyerinin tadili, boyanması, kırtasiye ve temizlik malzemeleri, elektrik, doğalgaz, haberleşme vb.) olabileceği gibi asıl faaliyetini gizlemek amacıyla gerçekte bir kısım mal veya hizmet almış olmaları da mümkündür.

Bu nedenle, haklarında özel esaslara tabi tutulmalarını gerektirecek herhangi bir olumsuz rapor veya tespit bulunmadığı sürece, sadece özel esaslara tabi mükelleflere mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunulduğu için hiçbir mükellef, SB veya MİYB düzenleyicisi olarak özel esaslara alınamaz.

#### **6.8.5.Haklarında özel esaslar uygulanmayacak mükellefler**

Aşağıdaki mükellefler hakkında özel esaslara tabi olmalarını gerektirecek herhangi bir “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunsa dahi, bunlar hakkında özel esaslar uygulanmaz:

-5018 sayılı Kanun eki cetvellerde yer alan kamu kurum ve kuruluşları, il özel idareleri, köyler, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları,

- Sermayelerinin (%51) veya daha fazlası yukarıda sayılanlara ait mükellefler.

### **6.8.6. İşlemlerin gerçekliğini ispat**

213 sayılı Kanun'un 3/B maddesine göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olup, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanması mümkündür.

Düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteliğine veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğuna ilişkin inceleme veya idari araştırma aşamasında mükellefe, söz konusu belgelerin gerçekliğine yönelik deliller ileri sürme imkânı verilir. Aynı şekilde kendileri hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmamakla birlikte mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflere de bu imkân sağlanır. Söz konusu karşı deliller inceleme veya araştırmaya konu iş, işlem ve belgelerle ilgili olmalı ve bir yazı ile idari makama ibraz edilmelidir. Karşı deliller incelemeye başlanmış olması halinde inceleme elemanına, incelemeye başlanmamışsa ilgili vergi dairesine sunulur.

Dolayısıyla idare tarafından sahte veya yanıltıcı olduğu yönünde bulgular bulunan bir belgenin gerçek bir işleme dayandığı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıttığı işlemin tarafları, ilgilileri (iade talep edenler) veya mükellefler tarafından 213 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesindeki delil serbestisi kapsamında iddia ve ispat olunabilir.

İleri sürülen karşı delillerin işlemin gerçekliğini göstermesi halinde özel esaslar uygulanmaz. İşlemin tarafları, ilgililer ve mükellefler delillerini işlem ve belge ile ilgili olmak kaydıyla yazı ile ileri sürebilir.

Bu şekilde ileri sürülen iddia ve deliller, inceleme elemanı veya idare tarafından karşı delillerle çürütülmek suretiyle belgenin sahte veya yanıltıcı olduğu ispatlanabilir. Bu durumda ileri sürülen delillerin ele alınıp raporda veya dayanak bir yazı ile çürütüldüğü karşı delillerle açıklanarak mükellef veya ilgili özel esaslara alınır.

Sınırlandırıcı olmamak kaydıyla belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispatta aşağıdaki deliller kullanılabilir:

a) İşlem bedelinin ödendiğinin belgelendirilmesi.

Ödeme, iade talebinde bulunan mükellef tarafından ödemeyi tevsik eden belge aslı veya noter onaylı örneği ile tevsik edilebilir.

Ödemenin 5411 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla veya 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 785'inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenen çekler ile de tevsiki mümkündür.

Ayrıca internet bankacılığı yoluyla yapılan ödemelerde, banka dekontu yerine ilgili banka şubesi tarafından onaylı internet çıktıları ya da mükellefler tarafından ödeme yapılan bankalardan alınan onaylı hesap ekstreleri ödemenin tevsikinde kullanılabilir.

Ödeme, kredi kartı (iade talebinde bulunan kişi veya kuruma ait), tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi) yapılmak suretiyle de tevsik edilebilir.

Ödemenin PTT yoluyla yapıldığı durumlarda, ödeme sırasında düzenlenecek belge, (satıcının veya adına hareket edenlerin adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası doğru olarak yazdırılmak kaydıyla) ödemeyi tevsik eden delil olarak ileri sürülebilir.

b) Taşıma, yükleme, boşaltma, depolama, ambalajlama ve benzeri işlemlerin yapıldığına yönelik belgeler, sigorta belgesi, vergi, resim, harç, pay, fon gibi ödemeler yapılmışsa bu ödemelere ait belgeler işlemin gerçekliğinin tevsikinde delil olarak kullanılabilir.

## **6.9. İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS)**

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV.B.1 bölümünde belirtilen şartları taşıyan mükelleflerden bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise defterdarlığa başvurulara ekte örneğine yer verilen "**EK-6: İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi Sertifikası**" verilir.

İTUS sertifikasına sahip olan mükelleflerin KDV iade talepleri, sertifika tarihini içine alan dönemden başlamak üzere indirimli teminat uygulanmak suretiyle yerine getirilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.B).

**Örnek 73:** 28.07.2015 tarihli İTUS sertifikasına sahip olan bir mükellef; 14.06.2015, 10.07.2015 ve 30.07.2015 tarihlerinde gerçekleştirdiği ihracattan kaynaklanan KDV iadelerine ilişkin taleplerini 08.08.2015 tarihinde vergi dairesine verdiği iade talep

dilekçeleri ile gerçekleştirmiştir. Bu durumda mükellef sadece sertifika tarihini içine alan Temmuz döneminde gerçekleştirdiği 10.07.2015 ve 30.07.2015 tarihli ihracatlardan doğan iadeler için indirimli teminat uygulama sisteminden faydalanabilecek olup, Haziran ayında gerçekleştirilen 14.06.2015 tarihli ihracattan doğan iade için bu uygulamadan faydalanamayacaktır.

İTUS sertifikasına sahip mükelleflerin iade taleplerinde herhangi bir değişiklik söz konusu olmayıp, bu mükelleflerin iade talepleri yine Tebliğ'in ilgili bölümlerinde yer verilen açıklamalara göre yerine getirilmekte ancak, iadenin teminat karşılığında talep edilmesi halinde, iade miktarının nakden ve mahsuben iadeler için Maliye Bakanlığınca belirlenen ve ilgili bölümde belirtilen sınırı aşan kısmı için % 8 oranında teminat verilmesi sağlanmaktadır. Bu sertifikaya sahip olan dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketleri için ise bu oran %4 olacaktır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.B).

**Örnek 74:** İhraç kayıtlı teslimden doğan 105.000 TL tutarındaki KDV için nakden iade talebinde bulunan bir mükellef; normal teminat uygulaması kapsamında 100.000 TL (105.000-5.000), İTUS sertifikası sahibi ise 8.000 TL [%8(105.000-5.000)] tutarında teminat gösterecektir. Bu mükellef, bir dış ticaret sermaye şirketi veya sektörel dış ticaret şirketi olsa idi, 4.000 TL [%4(105.000-5.000)] tutarında bir teminat gösterecekti

Teminat, iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde ibraz edilecek YMM raporu ile çözülür. Bu süre içerisinde YMM raporu ibraz edilmemesi halinde veya mükellefin talep etmesi durumunda teminat VİR sonucuna göre çözülür (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.B).

İTUS sertifikasına sahip mükelleflerin sertifikası, Tebliğ'in IV.B.3 bölümünde belirtilen hususlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde iptal edilir. Sertifikanın iptal edildiği, gerekçesiyle birlikte mükellefe bildirilir. Bu durumda, İTUS sertifikasının iptal edildiğinin mükellefe bildirildiği tarihi içine alan ve sonraki dönemlere ait olan veya önceki dönemlere ait olup bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde indirimli teminat uygulanmaz (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.B).

## 6.10. Hızlandırılmış KDV İade Sistemi (HİS)

İade uygulamalarında temel ölçü, iade talebine konu verginin doğruluğudur. Bu çerçevede de gerek vergi daireleri tarafından uygulanan kontrol sistemleri gerekse vergi incelemesi yoluyla uygunluk ve doğruluk kontrolleri yapılmaktadır. Ancak, uygulama süreçleri incelendiğinde, özellikle teşvik niteliğinde görülebilecek iade uygulamalarında, mükelleflerin iade taleplerinin mümkün olan en kısa sürede yerine getirilmesinin gözetilmesi gerektiği, bu doğrultuda da çeşitli düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Söz konusu düzenlemelerden biri de Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS)'dir. Bu bakımdan HİS, bazı koşullara sahip mükelleflerin katma değer vergisi iadelerini normal uygulamaya nazaran daha hızlı almalarını sağlayan bir uygulamadır (Dura,2013:20).

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV.C.1 bölümünde belirtilen şartları taşıyan mükelleflerden bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise defterdarlığa başvuranlara, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde ekte örneğine yer verilen "**EK-7: Hızlandırılmış KDV İade Sistemi Sertifikası**" verilir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV.C bölümünde, HİS sertifikasına sahip mükelleflerin henüz sonuçlandırılmamış olanlar da dahil olmak üzere KDV iade taleplerinin aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirileceği belirtilmiştir.

HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade talepleri tutarına bakılmaksızın, teminat, VİR veya YMM raporu aranılmadan yerine getirilir.

İade talebi bir standart iade talep dilekçesi ile yapılır. Talep, iade hakkı doğuran işlemin beyanına ilişkin beyanname ve iade talep dilekçesinin verilmiş olması şartıyla, ilgili belgelerin ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacaktır. İlgili belgeler; her bir iade hakkı doğuran işleme ait iade talebinin yerine getirilmesi için iade taleplerinde aranan belgelerdir.

Bu mükelleflerin mahsuben iade talepleri belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla hüküm ifade eder.

Bu mükelleflerin nakden iade taleplerinde, ibraz edilen belgelere ilişkin olarak KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde olumsuzluk tespit edilmeyen tutarlar raporun tamamlanma sürecini izleyen beş iş günü içinde iade

edilir. Olumsuzluk tespit edilen alımlara ilişkin KDV tutarlarının iadesi ise olumsuzlukların giderilmesi veya aranan şartların sağlanması kaydıyla yerine getirilir.

Tamamı ibraz edilen belgelerde şekil veya muhteviyat yönünden vergi dairesince eksiklik veya yanlışlık tespit edilmesi halinde iade talepleri yerine getirilmekle birlikte, bu hususlar belgelerin ibraz edildiği tarihi izleyen 15 gün içinde mükellefe tebliğ edilir. Mükelleflerin tebliğ tarihinden itibaren üç ay içinde eksiklikleri tamamlamamaları halinde, durum ilgili vergi dairesi başkanlığına/defterdarlığa bildirilir. Vergi dairesi başkanlığı/defterdarlık tarafından gerekçeleri göz önünde tutularak eksikliklerin tamamlanması için mükellefe üç aylık ek süre verilebilir. Bu süre sonunda da eksikliklerin tamamlanmaması halinde belge eksikliğine rağmen iade edilen KDV'nin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemleri incelemeye sevk edilir. Belge eksikliğine rağmen iade edilen KDV tutarı kadar nakdi teminat veya banka teminat mektubu verilmemesi halinde HİS Sertifikası da iptal edilir.

Hakkında “olumsuz rapor” olmaması şartıyla, mükellefle ilgili “olumsuz tespit” ortaya çıkması veya “olumsuz rapor” bulunanlardan mal ya da hizmet aldığı tespit edilmesi halinde; mükellefe durum bildirilir. Mükellefin söz konusu mal ve hizmet alımlarını Tez'in 6.8.6 bölümü kapsamında izah edememesi durumunda KDV tutarlarının indirim ve iade hesaplarından çıkarılması veya bu tutarlara dört (4) kat teminat göstermesi istenir. Teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür. Mükellef tarafından söz konusu KDV tutarları indirim ve iade hesaplarından çıkarılmaz veya bu tutarlara dört (4) kat teminat gösterilmezse, sadece bu tutarlara ilişkin iade talebi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

HİS sertifikasına sahip mükelleflerin sertifikası, Tebliğ'in IV.C.3 bölümünde belirtilen hususlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde iptal edilir. Sertifikanın iptal edildiği, gerekçesiyle birlikte mükellefe bildirilir. Bu durumda, HİS sertifikasının iptal edildiğinin mükellefe bildirildiği tarihi içine alan ve sonraki dönemlere ait olan veya önceki dönemlere ait olup bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde hızlandırılmış KDV iade sistemi uygulanmaz.

## 6.11. KDV İade Takip Sistemi

Bilindiği üzere, KDV iade taleplerine ilişkin kontrol ve analiz işlemlerinin merkezden elektronik ortamda yapılması ve bu sayede vergi dairelerinin iş yükünden kurtarılmasını sağlamak, vergi dairelerini ve mükellefleri kırtasiyecilikten kurtarmak, iade/mahsup işlemlerine hız kazandırmak, KDV iade işlemlerine asgari bir standart getirmek ve yurt çapında uygulama birliğini sağlamak vb. amaçlarla, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 2010 Ocak vergilendirme döneminden itibaren "KDV İadesi Risk Analiz (KDVİRA) Sistemi" hayata geçirilmiştir.

Şu an başarı ile uygulanmakta olan KDVİRA Sisteminin ana amaçlarından olan KDV iadesinin sağlıklı ve hızlı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için iadenin her aşamasının takip edilebilmesi gerekli görülmektedir. Bu gereklilikten yola çıkarak Gelir İdaresi Başkanlığı, "KDV İade Takip Sistemini" uygulamaya geçirmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mükellef ve çözüm odaklı hizmet anlayışı çerçevesinde uygulamaya geçen "KDV İade Takip Sistemi" kısaca, iade mekanizmasının ilk adımı olan mükellefler tarafından elektronik ortamda iade talep dilekçelerinin verilmesi (iade talep dilekçeleri, 01.11.2013 tarihi itibarıyla elektronik ortamda alınmaya başlanmıştır) ile başlayıp mükellefe iadenin yapılmasına kadar geçen süreçteki tüm aşamaların, gerek merkez birimler ve vergi dairesi gerekse de mükellefler tarafından online olarak takibine imkân veren bir sistemdir.

Tüm Türkiye'de 15.05.2014 tarihi itibarıyla uygulamaya konulan "KDV İade Takip Sistemi" ile mükellefler vergi dairelerinden talep etmiş oldukları iadelerinin elektronik ortamda iade talep dilekçelerinin verilmesi aşamasından iade işleminin tamamlandığı tarihe kadar aşama aşama nerede olduğunu ve talep tutarları detayını "internet vergi dairesi" üzerinden görebileceklerdir.

KDV iade takip sistemi ile hem vergi uygulamalarında şeffaflık artacak hem de mükellefin iade dosyasının ne aşamada olduğu hem idare tarafından hem de mükellefler tarafından takip edilebilecektir. Öyle ki, iade dosyasının zimmet numarasını bilen mükellefler, "internet vergi dairesi" üzerinden bu dosya numarası ve vergi kimlik numarası ile iadesi hakkında sorgulama yapabilecek ve iadesinin ne durumda olduğunu (hangi memurda, kaç gündür işlemde olduğu vb.) istediği her zaman görebilecektir (Renda ve Demir,2014:33).

## **6.12. İadeye İlişkin Özel Durumlar**

### **6.12.1. Yoklama ve değerlendirme**

İlk defa iade talebinde bulunan mükellefler ile iade taleplerinde kayda değer bir artış olan mükelleflerin iade talepleri, gerekli belgelerin elektronik ortamda gönderilmesi ve/veya vergi dairesine verilmesinden sonra, vergi dairesince yapılacak yoklama ve değerlendirme sonunda yerine getirilir. Yoklama ve değerlendirme işlemi vergi dairesince 30 günü geçmemek üzere en kısa süre içinde tamamlanır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.7).

Mükellefler hakkında, imalatçı olup olmamalarına göre Tebliğ'in IV.D.7.a ve IV.D.7.c bölümlerinde yer verilen bilgileri içerecek şekilde bir yoklama tutanağı düzenlenir ve düzenlenen bu tutanak mükellefin dosyasına konulur.

Yapılan yoklamalar sonucunda düzenlenen tutanaklardaki bilgilerin vergi dairesi müdürü tarafından değerlendirilmesinden sonra, mükellefin işletme kapasitesi ile iş hacmi arasında haklı nedenlerle izah edilemeyen bir uyumsuzluk tespit edilmesi halinde mükellefler incelemeye sevk edilir ve iade taleplerinde "Haklarında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar"a ilişkin olarak Tez'in 6.8.3.3 bölümünde yer açıklamalar çerçevesinde işlem yapılır (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.7).

Daha önce hakkında, KDV iadesi ile ilgili olumlu vergi inceleme raporu bulunan ve bu raporlara göre herhangi bir ceza uygulanmaksızın vergi iadesi yapılan mükellefler hakkında yoklama yapılmaz. Aynı şekilde mükelleflerin YMM tam tasdik sözleşmesi bulunan takvim yılına ilişkin iade taleplerine bağlı olarak yoklama yapılmaz (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.7).

### **6.12.2. Defter ve belgelerin zayi olması durumunda iade**

Konu ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV.D.2bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

213 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na uygun olarak ispat eden mükelleflerin iade talepleri, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait KDV'nin satıcılar tarafından ilgili dönem beyanlarına dahil edildiğinin ispatına bağlı olarak yerine getirilir.

Konu ile ilgili olarak Türk Ticaret Kanunu'nun 82'nci maddesinde ise; *“Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.”* hükümleri yer almaktadır.

İndirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin herhangi bir şekilde tevsik edilememesi halinde vergi inceleme raporuna göre işlem yapılır.

Mücbir sebep hali bulunan satıcının beyanname verme ve buna ilişkin vergiyi ödeme süresinin 213 sayılı Kanununun 111'inci maddesi uyarınca uzamış olması halinde bu süre içindeki iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

3065 sayılı Kanununun 29 ve 34 üncü maddeleri gereğince KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için;

a) Vergi, alış faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli,

b) Söz konusu vesikalar, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Buna göre, defter ve belgeleri çeşitli nedenlerle zayi olan mükelleflerin, bu dönemlere ilişkin olarak verdikleri KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptıkları vergileri gerçekten yüklenip yüklenmedikleri, defterlerine kaydedip kaydetmedikleri, dolayısıyla indirim hakkı kazanıp kazanmadıklarının harici delillerle tespiti gerekmektedir. Bu kapsamda indirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyannamesine dahil edildiğinin tespiti delil olarak kabul edilir.

### **6.12.3. Kamuya ait kuruluşların iade talepleri**

Konu ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV.D.3 bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

Sermayelerinin (%51) veya daha fazlası 5018 sayılı Kanun eki cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlara, il özel idarelerine, köylere, belediyelere ve bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum

ve kuruluşları ile kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait mükelleflerin iade talepleri, dilekçe ekinde iade için gerekli diğer belgelerin eksiksiz ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Gerek kamu kuruluşları gerekse kamu kuruluşlarına ait kuruluşlar için özel esaslar uygulanmaz.

Bu mükelleflerin, sermayelerinin (%51) veya daha fazlasının yukarıda belirtilen kurum veya kuruluşlara ait olduğunu, ortakları olan kamu kuruluşlarından alacakları bir yazı ile bir defaya mahsus olmak üzere tevsik etmeleri, sermaye ve ortaklık yapılarında herhangi bir değişiklik olması halinde de, değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde durumlarını bağlı oldukları vergi dairesine bildirmeleri gerekir.

### **6.13. İade Taleplerinin Yerine Geç Getirilmesi**

Mükellefin vergi ödemeyi geciktirmesi nedeniyle gecikme zammı ve verginin tahakkukunu geciktirmesi nedeniyle gecikme faizi uygulanması, devletin vergi alacağıının enflasyonist şartlardan etkilenmemesine hizmet eden önemli araçlardır. Öte yandan verginin zamanında ve tam olarak tahsil edilememesi kamu hizmetlerinin sunumu için ihtiyaç duyulan gelirlerin elde edilmesine de mani olduğundan devletin elde edemediği bu gelirler yerine borçlanmaya gitmek suretiyle faiz ödemek durumunda kalması da söz konusu olabilir. Bu nedenle zamanında ödenmemiş ya da eksik tahakkuk ettirilmiş vergi alacağı için zam ve faiz uygulanması haklı ve yerinde bir uygulamadır. Buna mukabil, vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergiler için mükelleflere faiz ödenmesine yönelik 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (112/5) maddesinde yer alan düzenleme de mükelleflerin haklarının korunmasını sağlayan ve idareyi yapacağı işlemlerde daha dikkatli davranmaya sevk eden önemli bir vasıtaadır (Kaplan,2012;186)

Vergi Usul Kanunu'nun Mezkur maddesinde; *“Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120'nci madde*

*hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.”*  
hükümlerine yer verilmiştir.

Bu yasal düzenleme ile, sadece Devlet'in geç tahsilattan veya tahakkuktan doğan zararlarının değil, mükelleflerin de idarenin kusurundan kaynaklanan ve yerine geç getirilen iadelerden doğan zararlarının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

#### **6.14. İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması**

İhracat istisnası kapsamında işlem yapan mükelleflerin, işlemin türüne göre iade almaya hak kazandıkları vergileri nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde bulunmaları da mümkündür (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.1).

Kanun'un (11/1-a) maddesi kapsamında işlem yapanlardan tercihini bu yönde kullanan mükellefler, iade hakkı doğuran işlem bedellerini KDV Beyannamesinin “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda beyan etmeli, ancak tablonun "Yüklenilen KDV" sütununa "0" (sıfır) yazmalıdırlar (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.1).

Kanun'un (11/1-b) maddesi kapsamında yolcu beraberli eşya ihracına yönelik teslimde bulunan mükelleflerden tercihini bu yönde kullananlar, iade hakkı doğuran işlem bedellerini KDV Beyannamesinin “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunda beyan etmeli, ancak tablonun "İadeye Konu Olan KDV" sütununa "0" (sıfır) yazmalıdırlar (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.1).

Kanun'un (11/1-c) ve geçici 17'nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslimlerde bulunan mükelleflerden tercihini bu yönde kullananlar ise, tecil edilemediği için iadesi gereken KDV tutarlarını ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin “İndirimler” kulakçığının “İndirimler” tablosunda 107 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapabilirler ve bu işlem için indirilecek KDV listesi vermezler (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.1).

Bu mükelleflerin iade talebinde bulunmaları halinde, iadeye ilişkin düzeltme fişi düzenlenene kadar tercih değişikliği yaparak söz konusu KDV'yi indirim yoluyla telafi etme talebinde bulunmaları da mümkündür. Bu durumda iade talebi mükellefin yazılı dilekçesi üzerine iptal edilir ve bu dönem beyannamesinde iade edilecek KDV

tekrar indirilecek KDV hesabına dahil edilir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.A.1.1).

İade hakkını indirim yoluyla giderme tercihinde bulunan ve yukarıda belirtildiği gibi beyanda bulunan mükelleflerin iade için istenenler hariç, iade hakkı doğuran işlemi tevsik eden belgeleri beyanname ekinde ibraz etmeleri gerekir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.1).

Bu mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemleri nedeniyle iadesini talep ettikleri tutarın bir kısmının iade alıp kalan kısmının indirim yoluyla giderilmesi tercihinde bulunmaları ise mümkün değildir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.1).

KDV iade alacağını indirim yoluyla giderme tercihinde bulunan mükelleflerin daha sonra bu tercihten vazgeçerek nakden veya mahsuben iade talep etmeleri de mümkündür. Bu durumda, aradaki dönemler için düzeltme beyannamesinin ve iade için istenilen belgelerin vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği,2014:IV.D.1).

**Örnek 75:** 19.06.2015 tarihinde 100.000 TL satış bedeli ile gerçekleştirilen bir ihracata ilişkin yüklenilen KDV 10.000 TL'dir. Mükellefin, Haziran ayı yurt içi satışları toplamı 200.000 TL'dir. Haziran ayı indirimler toplamı ise a) 30.000, b) 40.000, c) 50.000 TL'dir. Buna göre mükellefin Haziran ayı KDV beyannamesinin sonuç hesapları, iade isteyip istememesine göre aşağıdaki gibi olacaktır.

(a) durumunda, mükellefin ödenecek KDV'si çıktığı için yüklendiği bütün KDV'yi indirim yoluyla telafi etmiş olacaktır. Bu bakımdan mükellefin iadesini talep edebileceği bir KDV tutarı da bulunmayacaktır. Buna göre, mükellefin Haziran ayına ilişkin KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>		<b>Tutar (TL)</b>
Hesaplanan KDV	:	36.000
İndirimler Toplamı	:	30.000
Sonraki Döneme Devreden KDV	:	0
Ödenecek KDV	:	6.000
İade Edilecek KDV	:	0

(b) durumunda, mükellefin indirimler toplamı ödenecek KDV'sinden 4.000 TL kadar fazladır. Bu durumda mükellef, ihracat ile ilgili yüklendiği 10.000 TL KDV'nin 6.000

TL'lik kısmını indirim yoluyla giderebilmiş fakat 4.000 TL'lik kısmını ise telafi edememiştir. Bu takdirde, mükellefin iade olarak talep edebileceği tutar 4.000 TL olacaktır. Mükellef isterse bu 4.000 TL'yi iade olarak talep edebilir isterse indirim konusu yapabilir.

Mükellefin 4.000 TL'yi iade olarak talep etmesi halinde, Haziran ayına ilişkin KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>		<b>Tutar (TL)</b>
Hesaplanan KDV	:	36.000
İndirimler Toplamı	:	40.000
Sonraki Döneme Devreden KDV	:	0
Ödenecek KDV	:	0
İade Edilecek KDV	:	4.000

Mükellefin 4.000 TL'yi indirim yoluyla telafi etmek istemesi halinde, Haziran ayına ilişkin KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>		<b>Tutar (TL)</b>
Hesaplanan KDV	:	36.000
İndirimler Toplamı	:	40.000
Sonraki Döneme Devreden KDV	:	4.000
Ödenecek KDV	:	0
İade Edilecek KDV	:	0

(c) durumunda, mükellefin indirimler toplamı ödenecek KDV'sinden 14.000 TL kadar fazladır. Bu durumda mükellef, ihracat ile ilgili yüklendiği 10.000 TL KDV'yi indirim yoluyla telafi edememiştir. Bu takdirde, mükellef ihracatla ilgili olarak yüklendiği 10.000 TL KDV'nin tamamını iade olarak talep edebilecektir. Ancak, mükellef isterse bu 10.000 TL'yi indirim konusu da yapabilecektir.

Mükellefin 10.000 TL'yi iade olarak talep etmesi halinde, Haziran ayına ilişkin KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>		<b>Tutar (TL)</b>
Hesaplanan KDV	:	36.000
İndirimler Toplamı	:	50.000

Sonraki Döneme Devreden KDV	:	4.000
Ödenecek KDV	:	0
İade Edilecek KDV	:	10.000

Mükellefin 10.000 TL'yi indirim yoluyla telafi etmek istemesi halinde, Haziran ayına ilişkin KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>		<b>Tutar (TL)</b>
Hesaplanan KDV	:	36.000
İndirimler Toplamı	:	50.000
Sonraki Döneme Devreden KDV	:	14.000
Ödenecek KDV	:	0
İade Edilecek KDV	:	0

**Örnek 76:** 04.06.2015 tarihinde Türkiye'de ikamet etmeyen bir kişiye 10.000 TL satış bedeli ve 1.800 TL KDV tutarı ile gerçekleştirilen bir satış işlemi nedeniyle satıcı, alıcıdan tahsil ettiği 1.800 TL KDV'yi Haziran dönemine ilişkin KDV beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde hesaplanan KDV olarak beyan edecektir. Alıcı, teslim aldığı malları 07.06.2015 tarihinde yurt dışına çıkarmış, ilgili belgeleri gümrükteki memurlara onaylatmış ve 1.800 TL KDV'yi gümrükteki bankadan iade almıştır. İlgili banka, haziran ayı içinde gerçekleştirdiği bu iadeye ilişkin düzenlemiş olduğu banka dekontunu 07.07.2015 tarihinde satıcıya ulaştırmıştır. Satıcı bu takdirde, hesaplayıp Haziran ayı KDV beyannamesinde hesaplanan olarak beyan ettiği 1.800 TL KDV'yi bu defa Temmuz ayı KDV beyannamesinde indirim konusu yapabilecek ve dilediği takdirde de iade olarak talep edebilecektir.

Mükellefin Temmuz ayı KDV beyan bilgilerinin aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

<b>Açıklama</b>	<b>1. Durum</b>	<b>2. Durum</b>	<b>3. Durum</b>
Yurt İçi Satışlar (Toplam)	50.000	50.000	50.000
Hesaplanan KDV	9.000	9.000	9.000
Alıcılara İade Edilen KDV	1.800	1.800	1.800
Bu Dönem İndirilecek KDV (Diğer)	11.000	8.000	6.000
Önceki Dönemden Devreden KDV	0	0	0
İndirimler Toplamı	12.800	9.800	7.800

a) Mükellefin 1. durumda yer alan beyan bilgileri dikkate alındığında, 1.800 TL iade edilecek KDV'si ve 2.000 TL sonraki döneme devreden KDV'si çıkmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, mükellefin en fazla alıcıya yaptığı iade kadar iade alabileceği olmasıdır. Mükellefin alıcıya iade ettiği tutar olan 1.800 TL'yi iade alması, indirimler toplamı ile hesaplanan KDV toplamı arasındaki farktan geriye kalan 2.000 TL'nin (12.800-9.000-1.800) ise sonraki dönemde devretmesi gerekmektedir. Bu durumda, mükellefin Temmuz ayına ilişkin KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>	<b>Tutar (TL)</b>
Hesaplanan KDV	: 9.000
İndirimler Toplamı	: 12.800
Sonraki Döneme Devreden KDV	: 2.000
Ödenecek KDV	: 0
İade Edilecek KDV	: 1.800

Ancak, mükellef dilediği takdirde alıcıya iade ettiği 1.800 TL KDV'yi iade istemek yerine indirim konusu da yapabilmektedir. Bu durumda, mükellefin Temmuz ayına ilişkin KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>	<b>Tutar (TL)</b>
Hesaplanan KDV	: 9.000
İndirimler Toplamı	: 12.800
Sonraki Döneme Devreden KDV	: 3.800
Ödenecek KDV	: 0
İade Edilecek KDV	: 0

b) Mükellefin 2. durumda yer alan beyan bilgileri dikkate alındığında, 1.800 TL iade edilecek KDV'si ve 1.000 TL ödenecek KDV'si çıkmaktadır. Şöyle ki; mükellefin, alıcıya ödediği 1.800 TL KDV'yi iade olarak istemesi durumunda, 1.000 TL (9.000+1.800-9.800) ödenecek KDV'si çıkacaktır. Bu durumda, mükellefin Temmuz ayına ilişkin KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>	<b>Tutar (TL)</b>
Hesaplanan KDV	: 9.000
İndirimler Toplamı	: 9.800
Sonraki Döneme Devreden KDV	: 0
Ödenecek KDV	: 1.000
İade Edilecek KDV	: 1.800

Ancak, mükellef dilediği takdirde alıcıya iade ettiği 1.800 TL KDV'yi iade istemek yerine indirim konusu da yapabilmektedir. Böyle bir durumda, mükellefin iade hakkı doğuran işlemi nedeniyle iadesini talep ettiği tutarın bir kısmını iade alıp kalan kısmını indirim yoluyla giderme tercihinde bulunması mümkün değildir. Buna göre, mükellefin Temmuz ayına ilişkin KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>	<b>Tutar (TL)</b>
Hesaplanan KDV	: 9.000
İndirimler Toplamı	: 9.800
Sonraki Döneme Devreden KDV	: 800
Ödenecek KDV	: 0
İade Edilecek KDV	: 0

c) Mükellefin 3. durumda yer alan beyan bilgileri dikkate alındığında, 1.800 TL iade edilecek KDV'si ve 3.000 TL ödenecek KDV'si çıkmaktadır. Şöyle ki; mükellefin, alıcıya ödediği 1.800 TL KDV'yi iade olarak istemesi durumunda, 3.000 TL (9.000+1.800-7.800) ödenecek KDV'si çıkacaktır. Bu durumda, mükellefin Temmuz ayına ilişkin KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>	<b>Tutar (TL)</b>
Hesaplanan KDV	: 9.000
İndirimler Toplamı	: 7.800
Sonraki Döneme Devreden KDV	: 0
Ödenecek KDV	: 3.000
İade Edilecek KDV	: 1.800

Ancak, mükellef dilediği takdirde alıcıya iade ettiği 1.800 TL KDV'yi iade istemek yerine indirim konusu da yapabilmektedir. Böyle bir durumda, mükellefin iade hakkı doğuran işlemi nedeniyle iadesini talep ettiği tutarın bir kısmını iade alıp kalan kısmını indirim yoluyla giderme tercihinde bulunması mümkün değildir. Buna göre, mükellefin Temmuz ayına ilişkin KDV beyannamesinin sonuç hesapları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Sonuç Hesapları</b>	<b>Tutar (TL)</b>
Hesaplanan KDV	: 9.000
İndirimler Toplamı	: 7.800
Sonraki Döneme Devreden KDV	: 0
Ödenecek KDV	: 1.200
İade Edilecek KDV	: 0

**Örnek 77:** İmalatçı (B), 12 Temmuz 2015 tarihinde 200.000 TL tutarında ihraç kaydıyla mal teslim etmiş olup, Temmuz ayı beyannamesindeki bilgiler aşağıdaki gibidir;

-Tecil Edilebilir KDV: 36.000 TL

-Tecil Edilecek KDV: 6.000 TL

-İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV: 30.000 TL

Söz konusu mallar 14 Ağustos 2015 tarihinde ihraç edilmiş ise tecil edilen 6.000 TL terkin edilir, iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvurulmak suretiyle tecil edilemeyen 30.000 TL'nin de iadesi talep edilebilir.

Mükellef, iadesini talep edebileceği tutar olan 30.000 TL'yi indirim yoluyla giderme tercihinde de bulunabilir. Ancak, mükellefin ihraç kayıtlı teslimi nedeniyle iadesini talep edebileceği 30.000 TL'nin bir kısmını iade alıp kalan kısmını indirim yoluyla giderme tercihinde bulunması mümkün değildir. İndirim tercihinin yapan mükellefler, tecil edilemediği için iadesi gereken KDV tutarlarını ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinde indirim konusu yapabilirler. Buna göre, tecil edilemediği için iadesi gereken 30.000 TL, ihracatın gerçekleştiği Ağustos ayı dönem beyannamesinin "İndirimler" kulakçığının "İndirimler" tablosunda "107-Kanun'un (11/1-c) ve Geçici

17. Maddelerinden Doğan İadelerin İndirim Yoluyla Telafisi Nedeniyle İndirilecek KDV' kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapılabilir.

Bu örnekte, İmalatçı (B) ihraç kaydıyla değil de DİİB sahibi bir mükellefe belge kapsamında yani Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında teslimde bulunsa idi, yukarıda yer alan açıklamaların aynısı bu teslimden doğan iade hakkının indirimi için de geçerli olacaktır.



## 7. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Türkiye’de 1985 yılı başına kadar yürürlükte bulunan ve mal ve hizmetler üzerinden alınan harcama vergileri bir bütün olarak ele alındığında, bu vergilerin ahenkli ve müşterek bir yapıya sahip olmadığı ve dolayısıyla dönemin ihtiyaçlarını karşılamadığı görülmüştür. Bu durum ise, istenmeyen vergi yükleri meydana getirmiş ve ekonomik hedefler ulaşmayı güçleştirmiştir. Bu nedenle, harcamaların vergilendirilmesi alanında günümüzde ulaşılmış en modern vergilendirme tekniğine sahip olan katma değer vergisi sistemi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile yasalaştırılarak 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ekonomik ve mali açıdan birçok hedeflere ulaşmayı amaçlayan Katma Değer Vergisi Kanunu’nun bu amaçlarından bir tanesi de ihracatın geliştirilmesi olmuştur. İhracatın ülke ekonomisi için taşıdığı önem göz önüne alınarak ihracattan vergi alınmaması öngörülmüştür. Ayrıca, ihraç edilen mallar üzerindeki vergi yükünü kaldırmak ve ihracatın teşvik edilmesini sağlamak amacıyla, ihracatın vergilendirilmemesinin yanı sıra ihracatçıya alışları sırasında ödediği KDV’yi de iade alma hakkı getirilmiştir.

Kanun’un yürürlüğe girdiği tarihten bugüne kadar olan dönem incelendiğinde; ihracat istisnası, hem döneminin gereklerine uygun olarak yeni düzenlemelere uğramış hem de ihracatın teşvik edilmesi bakımından Kanun’da ilave hükümlere yer verilerek kapsamı daha da genişletilmiştir. Bu bağlamda, sadece doğrudan yapılan ihracatlar değil, hem dolaylı olarak diye tabir edebileceğimiz ihracatlar (bavul ticareti ve yolcu beraberli eşya ihracı) hem de yurt dışındaki alıcıların bir takım mal ve hizmetlere yönelik ülkemiz içinde yapacağı alışlar vasıtasıyla yapılacak ihracatlar teşvik edilmiştir. Ayrıca, tecil-terkin uygulaması kapsamında ihracatçıların daha en baştan vergi yükünden korunmaları sağlanmış, özü itibarıyla ihracat istisnası

kapsamına girmeyen uluslararası roaming hizmetleri Dünya'daki uygulamalara paralellik göstermesi, Türkiye'den serbest bölgelere verilen fason hizmetler ise ihracat maliyetini arttırıcı etkisinin önlenmesi amacıyla bu istisna kapsamına alınmıştır.

Kanun'un ihracat istisnasına yönelik yukarıda yer alan hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; Kanun'un satıcıları, alıcıları ve ihracatı yapacak olanları ayrı ayrı değerlendirdiği ve bu doğrultuda bütün taraflar açısından ihracatı teşvik edecek farklı uygulamaları getirdiği görülmektedir. Bu uygulamalardan anlaşılacağı üzere, uygulamaya konu mallar ya da hizmetler yurt dışına ihraç edilmekte ve destinasyon ilkesinin bir gereği olarak tüketildikleri ülkelerde vergilendirilmektedir. İhracatın ülke ekonomisi için taşıdığı önem göz önünde tutularak istisnanın kapsamı bu bakımdan oldukça geniş tutulmuş ve ihracatlar, KDV iadeleri ve tecil-terkin uygulamaları ile gerek doğrudan gerekse de dolaylı olarak desteklenmiştir.

Bugün, ihracata ilişkin istisnanın kapsamının, şartlarının, sınırlarının ve istisnanın uygulanmasına yönelik gerekli diğer hususlara ilişkin genel esasların neler olduğunun, gerek Katma Değer Vergisi Kanunu'nda gerek KDV Genel Uygulama Tebliği'nde gerekse de katma değer vergisine ilişkin diğer normlarda, açık bir şekilde düzenlendiği söylenebilir. Ancak, gerçekleştirilen ihracat işlemi ile ilgili olarak uygulamada karşılaşılan bazı özel durumların, mükellefleri katma değer vergisi uygulaması bakımından vergilendirme ile ilgili hususlarda tereddüte düşürdüğü de görülebilmektedir. Bu gibi durumlarda, gerek Gelir İdaresi Başkanlığı aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler yayımlayarak, gerekse de mükellefler özelge talebinde bulunarak belirsizlik görülen konulardaki tereddütleri gidermişlerdir. Hatta ihracat istisnası ile ilgili verilen özelgelerin, sadece talep edenler açısından değil aynı durumda bulunan diğer mükellefler bakımından da yerleşmiş bir uygulama halini almaya başladığı görülmüştür. Bu bakımdan, otuz yıllık bir geçmişe sahip olan ihracat istisnasının oturmuş bir mevzuatının var olduğu söylenebilir. Ancak, yine de eski KDV tebliğlerinde, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde, KDV sirkülerlerinde ve en önemlisi özelgelerde dağınık bir şekilde bulunan ihracat istisnasına ilişkin hususların, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanacak bir düzenleme ile daha derli toplu bir yapıya büründürülmesi daha faydalı olacaktır. Böylelikle, hem ihracat istisnası ile ilgili hususlar tek bir yerde toplanmış, hem de aynı hususlarda özelge

talep etmesi muhtemel mükellefler açısından düzenleyici bir metin ortaya konulmuş olacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu bakımından bir istisna hükmü, söz konusu teslim veya hizmetin KDV'ye tabi tutulmayacağı anlamına gelmektedir ki, bu hususta istisnalara mezkur Kanun'un muhtelif maddelerinde yer verilmiştir. KDV'nin vergilendirme sistematüğinde, verginin konusuna giren işlemlerde üç taraf vardır. Bu taraflar; satıcı, alıcı ve Devlet'tir. Bu işlemlerde, bütün tarafların farklı rolleri olmakla birlikte işlemin vergilendirilmesi hususunda asıl görev satıcıya düşmektedir. Satıcı bu işlemde mükellef statüsündedir ve işlemin vergiye tabi tutulması bakımından gereken işlemleri yürütmektedir. Bu noktada, eğer KDV'ye tabi olup da vergiden istisna tutulmamış bir işlem var ise, satıcı söz konusu işlem üzerinden gerekli KDV'yi hesaplar, alıcıdan tahsil eder ve vergi dairesine beyan ederek öder. KDV'den istisna edilmiş işlemlerde ise söz konusu işlem üzerinden KDV hesaplanmaz, alıcıdan tahsil edilmez, herhangi bir vergi beyan edilmez ve vergi dairesine ödenmez. Kanunu'nun istisnalara ilişkin hükümlerin yer aldığı maddelerinde de genel işleyiş bu şekildedir. Ancak, ihracat istisnasına ilişkin hükümlerin yer aldığı Kanun'un 11'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasında, söz konusu istisna üç ayrı bentte ele alınmıştır. Bu bentlerde ele alınan istisnalara bakıldığında ise üç ayrı uygulama ile ihracat istisnasına yön verildiği görülmüştür. Kanun'un 11'inci maddesinin, ihracat istisnasını üç ayrı başlık altında ele almasının en temel nedeni, bu bentlerin her birinde yer alan istisnaların işleyişlerinin, indirim mekanizmalarının ve iade sistemlerinin farklı bir yapıya sahip olmasıdır. Kanun'un ihracat istisnasına ilişkin hükümlerin yer aldığı bir diğer maddesi olan geçici 17'nci maddesinde de, Kanun'un (11/1-c) maddesinde yer alan düzenlemeye paralel bir düzenleme yer almaktadır. Bu bakımdan Kanun'un 11'inci maddesi ile geçici 17'nci maddesini, işleyiş, indirim ve iade konuları itibariyle ayrı ayrı ele aldığımızda dört farklı durum ortaya çıkmaktadır. Söz konusu bu dört farklı durum ise, iade edilecek KDV'nin tespit edilmesi bakımından beraberinde farklı hesaplama yöntemleri doğurmaktadır.

Kanun'un (11/1-a) maddesi kapsamında yapılan işlemlerden doğan iadeleri bir tarafta tutacak olursak, Kanun'un (11/1-b), (11/1-c) ve geçici 17'nci maddeleri kapsamında yapılacak iadelerin tutarlarının hesaplanması, Tebliğ'de örnekleri ile birlikte açık bir şekilde ifade edilmiştir. Şöyle ki; Kanun'un (11/1-b) maddesi irdelendiğinde, bu bentte yer alan hükümlerin satıcılar için bir "istisna" hükmü

olmasından daha ziyade, Türkiye’de ikamet etmeyen alıcıların bentte yer alan işlemler kapsamında Türkiye’de ödedikleri KDV’leri iade alabilmelerini sağlamaya yönelik bir “iade” hükmü olduğu söylenebilir. Bu bakımdan, iade edilecek KDV tutarı teknik bir hesaplama gerektirmemekte olup, sadece söz konusu işlemlerle ilgili olarak Türkiye’de ödenen KDV’lerin toplanması suretiyle tespit edilebilmektedir. Ayrıca, bentte yer alan “yolcu beraberli eşya ihracına ilişkin istisna” uygulamasında, alıcılara yapılan iadelerin yanı sıra satıcıların da KDV iadesi talep etme hakları da bulunmaktadır. Bu uygulamada, alıcıya yapılan KDV iadesi Devlet adına satıcı tarafından yerine getirildiği için, bu kapsamda satıcıların iade olarak talep edebilecekleri KDV tutarı da yine ayrıca bir hesaplama tekniği gerektirmemekte olup, satıcı tarafından alıcılara iade edilen KDV’nin tespit edilmesi suretiyle hesaplanabilmektedir.

Kanun’un (11/1-c) ve geçici 17’nci maddelerinde ise, satıcılar, ihraç konusu veya DİİB kapsamındaki malı ihracatçıya ya da DİİB sahibine satarken KDV’yi hesaplamakta ancak bu vergiyi alıcıdan tahsil etmemekte, tahsil etmediği KDV’yi ilgili vergi dairelerine hesaplayıp beyan etmekte ve satıcının beyannamesindeki bilgilere göre bu vergi ya tecil edilmekte ya da vergi dairesine ödenmektedir. Daha sonra ihracat gerçekleşince, vergi tecil edilmişse terkin, tecil edilememişse satıcıya iade edilmektedir. Bu kapsamda tecil veya iade edilecek KDV’nin hesaplanması için satıcının teslimi gerçekleştirdiği dönem beyannamesindeki bilgilerinin dikkate alınması yeterli olacak olup, beyannamede yer alan bilgiler haricinde yine başka bir veriye ihtiyaç duyulmamaktadır.

İade edilecek KDV’nin hesaplanmasının en karışık yapıya sahip olduğu istisna, Kanun’un (11/1-a) maddesinde yer alan istisna olup, bu bent kapsamında yapılan işlemler dolayısıyla iadeye konu edilebilecek KDV ise “yüklenilen KDV” olacaktır. Yüklenilen KDV’nin nelerden oluştuğu, nasıl hesaplandığı ve iadeye konu edilebilmesi için indirim yoluyla telafi edilmemiş olması gerektiği hususundaki bilgilere ise, Tez’in İkinci Bölüm’ünde yer verilmişti. Yüklenilen KDV ile ilgili olarak Tez’de yer alan hususlar, KDV Genel Uygulama Tebliği çerçevesinde ele alınmış olsa da, uygulamada yerleşmiş olan ancak Tebliğ’de yer almayan bir takım uygulamalar çerçevesinde detaylandırılmış ve örneklendirilmiştir. Yani, yüklenilen KDV ile ilgili olarak Tez’de yer alan hususların sınırları, KDV Genel Uygulama Tebliği ile çizilmiş fakat Tebliğ’de yer almayan yerleşmiş bir takım uygulamalar ile

derinleştirilmiştir. Bu bakımdan, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin konuyu yeteri kadar detaylandırmadığı ve uygulamaya yönelik olarak açıklayıcı örneklerle hiç yer vermediği görülebilmektedir.

Kanun'un (11/1-a) maddesi kapsamında yapılan ihracattan doğan iadelerde en önemli husus, iade olarak talep edilen tutarın doğru olarak hesaplanmasıdır. Nitekim bu kapsamda yapılan iadelerin nihai amacı, ihracatçının üzerinde yük olarak kalan KDV'nin doğru bir şekilde hesaplanması ve iade edilmesidir. Kanun'un 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının diğer bentleri ile geçici 17'nci maddesi kapsamında yapılan işlemlerden doğan iadelerde böyle bir yük olmadığı gibi iade tutarlarının hesaplanmasının ne mükellefler ne de vergi daireleri açısından muallak denilebilecek herhangi bir hususu içermemektedir. Ancak, Kanun'un (11/1-a) maddesi kapsamında yapılan KDV iadelerinde, yüklenen KDV'nin hesaplanması küçük ama tersi bir o kadar da önemli detaylar içerdiğinden, bu hesaplama mükelleften mükellefe farklılık gösterebileceği gibi, hak edilenden fazla ya da eksik iadelere de neden olabilecektir. Yapılacak hesaplamaların hassas olduğu ve farklılık arz edebileceği "yüklenen KDV" iadelerinde, ne ihracatçılar eksik bir vergi iadesi almak ne de vergi daireleri fazla bir vergi iadesi yapmak isteyeceklerdir. Türkiye'nin sahip olduğu ihracat potansiyelinin içindeki en büyük payın Kanun'un (11/1-a) maddesi kapsamında yapılan işlemler olduğu ile birlikte bu kapsamda iade edilecek KDV'lerin hesaplanmasının teknik ve detaylı bir hesaplama gerektirdiği göz önünde tutulursa, Tebliğ'de bu hususta yer alan bilgilerin, uygulamaya dönük olarak yeterli olmadığı görülecektir.

KDV Genel Uygulama Tebliği, yüklenen KDV'nin hesaplanmasına ilişkin bir takım yöntemleri mükelleflere bırakmıştır. Örneğin, ATİK dolayısıyla yüklenen KDV'den ihraç edilen mala düşen payın hesaplanmasında kullanılacak yöntemlerde olduğu gibi. İhracatçılara bu serbestliğin sağlanması yerinde olacaktır. Ancak, Tebliğ'de verilecek küçük açıklamalar ve örneklerle birlikte, tercih edilen yöntem doğrultusunda bu dağıtımların nasıl yapıldığının gösterilmesi hem mükellefler ve vergi daireleri hem de vergi inceleme elemanları ve YMM'ler nezdinde büyük kolaylıklar sağlayacaktır. Böylelikle, ATİK ya da genel giderlere ait KDV'nin hangi yöntemle yüklenen KDV'ye dağıtılacağı mükellefe bırakılmış olsa da, yapılacak dağıtımın hangi usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirileceğinin belirtilmesi ile birlikte tüm mükellefler nezdinde bir uygulama birliği sağlanmış olunacaktır.

Dolayısıyla, yüklenilen KDV mükelleften mükellefe bir değişiklik arz etmeden doğru olarak hesaplanacak ve ihracatçılara doğru KDV tutarları iade edilecektir.

İhracat istisnasından doğan iade talepleri, genel olarak ya YMM raporuna ya da VİR sonucuna göre yerine getirilmektedir. Bu nedenle yapılacak incelemelerde, iki husus çok önem kazanmaktadır. Bunlar, istisnanın ve iadenin şekil şartlarının eksiksiz olarak yerine getirilip getirilmediği ile iade tutarının doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığıdır. İstisnanın ve iadenin doğru olarak beyan edilmesi ve gerekli belge ve listelerin tevsik edilmesiyle şekil şartları sağlanmış olacaktır. Kanun'un (11/1-a) maddesi kapsamında iade edilecek KDV'nin tespitinin çok teknik olduğu, Kanun'un (11/1-c) maddesi ile geçici 17'nci maddesi kapsamında iade edilecek KDV'nin ise mükellefin beyannamesinde yer alan bilgilerin mukayesesi ile tespit edilebileceği belirtilmişti. Bu doğrultuda beyan edilen iade tutarının doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığı, mükelleflerin defter kayıtları esas alınarak incelenmektedir. Bu bakımdan mükelleflerin kayıt düzeni, yapılacak incelemelerde gerek inceleme elemanlarına gerekse de YMM'lere en önemli yol gösterici olacaktır.

KDV mükellefleri, 3065 sayılı Kanun'un 54'üncü maddesine göre tutulması mecburî defter kayıtlarını KDV'nin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenlemek zorundadırlar. Aynı madde gereğince, KDV'den istisna edilmiş işlemlerin mevcudiyeti halinde, tutulacak defter kayıtlarında bu işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve bu işlemlere ilişkin yüklenilen vergi miktarlarının kayıtlarda ayrı ayrı gösterilmesi de gerekmektedir. Aynı şekilde, indirim konusu yapılamayacak işlemlere ilişkin indirilemeyecek KDV ile iade olunan ve terkin edilen KDV tutarları da kayıtlarda açıkça gösterilmelidir. Bu bakımdan, ihracat istisnası kapsamından işlem tesis eden mükelleflerin kayıt düzenlerine ilişkin gereken hassasiyeti göstermeleri ayrıca önem kazanmaktadır.

İhracat istisnasının fiili şartları ile birlikte beyan ve tevsik gibi şekil şartlarının da gerçekleştirilmesi sonrasında, mükellefler Kanun'dan doğan KDV iadelerini vergi dairelerinden talep etme ya da bu iadeleri indirim yoluyla telafi etme hakkına sahiptirler. KDV iadesi, bilindiği üzere nakden ve mahsuben olmak üzere iki farklı şekilde yerine getirilmektedir. Mükelleflerin, iadelerini nakden veya mahsuben talep etmeleri hususunda ise serbest oldukları açıktır. İade talebinin mahsuben yerine getirilmesi demek, Hazine'nin mükellefe olan borcunu yine Hazine'nin mükelleften

olan alacağına mahsup etmesi anlamına gelmektedir. İade talebinin nakden yerine getirilmesi ise, adından da anlaşılacağı üzere mükellefin alacağının nakit olarak ödenmesi demektir. Mahsuben iadelerde, Hazine'den fiilen çıkan bir para mevcut değilken, nakden iadelerde ise böyle bir para fiili olarak çıkmaktadır. Yani, mahsuben ve nakden iade talep eden iki mükellef arasındaki tek fark, mahsuben iade talep edenin Hazine'ye borcu varken nakden iade talep edenin böyle bir borcunun bulunmamasıdır. KDV iade hakkı doğan mükelleflerin, iade haklarını iade olarak talep etmek yerine diğer bir seçimlik hak olarak indirim yoluyla telafi etmesi ise, iade tutarının ilgili dönemdeki 1 No.lu KDV beyannamesi sonucunda ya da ileride doğabilecek muhtemel bir vergi alacağına şimdiden mahsup etmesi anlamına gelmektedir ki, bu bakımdan, iade hakkının indirim yoluyla telafi edilmesi ile iadenin mahsuben yerine getirilmesi arasında esasen hiçbir farkın bulunmadığı söylenebilir.

Yukarıda yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, iade alacağının nakden veya mahsuben iade olarak talep edilmesi ile indirim yoluyla telafi edilmesi arasında şekilsel olarak bir takım farklılıkların dışında önemli bir farklılığın olduğunu söylemek çok zor olacaktır. Sonuç itibariye, ya Hazine'den para çıkmakta, ya da Hazine'ye muhtemel bir para girişi kesilmektedir. Bu bakımdan, söz konusu haklar şekil itibariyle farklı hususları ihtiva etseler de özü itibariyle aynı anlamı taşımaktadırlar. Ancak, her üç durumda da tüm mükelleflerden istisnayı tevsik eden belgeler vergi dairelerince talep edilmesine karşılık, iade için gerekli belgeler, sadece nakden veya mahsuben iade talep eden mükelleflerden aranmakta olup, iade alacağını indirim yoluyla gideren mükelleflerden bu belgeler talep edilmemektedir. Ayrıca, KDV iade alacağının nakden yerine getirilmesini talep eden bir mükelleften teminat, VİR veya YMM şartı aranmakta iken gerek mahsuben iade taleplerinde gerekse de iade hakkının indirim yoluyla telafi edilmesi durumunda böyle bir şart aranmamaktadır.

Bilindiği üzere, özel esaslara tabi mükelleflerin iade talepleri yükseltilmiş teminat karşılığında veya VİR ile yerine getirilmektedir. Örneğin, mal ihracatı istisnasından doğan KDV iade alacağı olan bir mükellefin özel esaslar kapsamında olduğu düşünülürse; bu mükellefin iadesini nakden olarak talep etmesi halinde, yükseltilmiş teminat göstermesi gerekecek ve teminatı VİR sonucuna göre çözülecektir. Ayrıca YMM raporu ile de iade alma hakkı da bulunmayacaktır. Bu mükellefin, söz konusu KDV iadesini indirim yoluyla telafi etmesi durumunda ise, vergi dairesine

sadece istisnaya ilişkin belgeleri verecek olup, iadeye ilişkin herhangi bir teminat, VİR veya YMM şartı aranmayacağı gibi herhangi bir belge veya liste de vermeyecektir.

Görüldüğü üzere, KDV Genel Uygulama Tebliği; iade alacağının indirim yoluyla telafi edilmesini mahsuben iade talebine göre, mahsuben iade talebini de nakden iade talebine göre daha kolay uygulanabilir bir hale getirmektedir. Bu durum ise, aynı şartlardaki mükellefler açısından farklı denetim uygulamaları sonucunu doğurmaktadır. Böyle bir uygulama ise kötü niyetli ya da riskli diyebileceğimiz mükelleflere de haksız iade ya da indirim için uygun bir ortam hazırlayabilmektedir. Sonsuz bir yaşam eğrisine sahip olduğu düşünülen devletlerin, KDV iade taleplerinin yerine getirilmesinde, ileride Hazine'ye girmesi muhtemel olan gelirleri göz ardı ederek sadece Hazine'den çıkacak olan paralara bağlı kalması ise pek de rasyonel bir davranış olarak düşünülememektedir. Bu bakımdan, hem iade için gerekli belge ve listelerin tevsik şartının hem de teminat, VİR veya YMM şartının, gerek nakden iade taleplerinde gerek mahsuben iade taleplerinde gerekse de iade hakkının indirim yoluyla telafi edilmesi durumunda, tüm mükellefler için ortak bir uygulama olması daha uygun olacaktır. Böylelikle, talep durumuna bağlı kalmaksızın iade hakkı doğan tüm mükellefler nezdinde ortak bir uygulamaya geçilmiş ve ortak bir denetim mekanizması kurulmuş olunacaktır.

İade talebinde bulunan mükelleflerin iade süreci içinde karşılaştıkları en önemli sorun ise, kendileri hakkında özel esaslar kapsamında işlem tesis edilmesi durumudur. Bu mükelleflerin özel esaslara tabi tutulmasının nedeni ise düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğuna ilişkin olumsuz bir tespit ya da raporun var olmasıdır. Bu gibi durumlarda; özel esaslara alınma gerekçesine bağlı olarak iade talebi, münhasıran VİR sonucuna göre sonuçlandırılmakta ya da mükelleflerden özel esaslara konu belgeye ilişkin KDV'nin iade talebinden çıkarılması, yükseltilmiş teminat gösterilmesi veya işlemin gerçekliğinin ispat edilmesi gibi hususlar talep edilebilmektedir. Bu uygulamalar, düzenlenen veya kullanılan SMİYB'ler aracılığıyla alınması muhtemel olan haksız iadelerin önüne geçilmesi amacıyla yürürlüğe konulmuş birer vergi güvenlik müessesidir.

SMİYB düzenleyen mükelleflerin, haksız iade almaları bakımından bir risk oluşturduğu gerçektir. Çünkü bu belgelerin düzenlenmesi bile, bu fiilde kastın var

olduğunu göstermesi bakımından tek başına yeterli olacağından, SMİYB düzenleyen mükellefler hakkında özel esaslar uygulanması da yerinde olacaktır. Ancak, mükelleflerce gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu bakımdan özel esaslar kapsamında tesis edilen işlemler, SMİYB'yi bilmeden kullanan mükellefler açısından hem iadenin geç yerine getirilmesi hem de iade maliyetlerinin artması gibi bir sonuç doğurmaktadır.

Mal ve hizmet tedarik eden mükelleflerin, SMİYB kullanmamak adına alabileceği tedbirler sınırlıdır. Zaten, ne kadar tedbir alınırsa alınsın sahte belgenin bu kadar yoğun olarak düzenlendiği günümüz Türkiye'sinde, ister istemez iade taleplerinin arasına bu belgeler karışabilmektedir. Burada asıl görev, İdare'ye düşmektedir. Bu bakımdan, SMİYB düzenleme fiili ile mücadelede etkin ve verimli düzenlemelerin yapılması ile hem iade talebinde bulunan ve bilmeden SMİYB kullanan mükelleflerin mağduriyeti engellenecek hem de bir vergi güvenlik müessesesi diye adlandırdığımız özel esasların uygulanmasını gerektirecek sebepler asgari bir düzeye çekilmiş olacaktır.

Yukarıda yer alan değerlendirmelerin haricinde; ihracat istisnası ile bu kapsamda yapılan KDV iadelerinde bugün itibariyle gelinen noktaya bakıldığında, ortaya konan düzenlemelerin genel itibariyle yerinde olduğu söylenebilir. İstisnanın en başından iadenin neticelenmesine kadar ki süreçte, uygulamalarda eleştiri konusu yapılacak hususlar her zaman bulunacaktır. Burada önemli olan, yapısal bir takım eksikliklerin bulunmamasıdır ki, bu eksiklikler nedeniyle ne ihracatçılara haksızlık yapılmalı ne de Hazine'den fazla vergi iadesi alınması sağlanmalıdır. Yoksa, istisnayı ve iadeyi tevsik için gereken belgeler, beyan şekilleri, incelemesiz ve teminatsız iadeler için belirlenen sınırlar ve bunlar gibi daha bir çok konular, değişen koşullara bağlı olarak her zaman değişecektir.

Bu bakımdan, ihracattan kaynaklanan KDV iade sistemini genel olarak değerlendirildiğinde; istisnanın kapsamının geniş tutulması, yeni uygulamaların istisnaya dahil edilmesi, iade için gerekli şartların basit ve gerçekleştirilebilir olması, iadelerin talep edilmesinde, bu taleplerin denetiminde ve yine bu taleplerin takibinde

teknolojik imkanlardan faydalanılması, HIS ve İTUS gibi iadeyi kolaylaştıran müesseselerin olması, geç yerine getirilen iadelerden dolayı mükelleflerin mağdur edilmemesi gibi burada yer almayan daha birçok konunun bu sistemde yer alması dolayısıyla, Türkiye’de çağdaş, ihtiyaca uygun ve mükellef odaklı bir KDV iade sisteminin var olduğu sonucuna ulaşılmıştır.



## KAYNAKLAR

- Akyürek, Ö.** (2014). İhracat İstisnasından Kaynaklanan KDV İadesinde Üst Sınıra Takılan Tutar Hesaplama Yöntemi Değiştirilerek İade Alınabilir mi?. *Vergi Sorunları Dergisi*, 310, 66-74.
- Alpaslan, M. ve Kaya, E.** (2014). KDV İadesi ve Tevkifattan Doğan Diğer İadeler. *Mali Hukuk Dergisi*, 114, 3-42.
- Aslan, M. ve Şentürk, A. G.** (2012). Katma Değer Vergisi Kanununu Ruh: İndirim Müessesesi ve Verginin Yansıması. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 104, 266-290.
- Aslan, O.** (2015). Özel Esaslara Alınma Tehdidi ile Yapılan Tarhiyatların Hukuki Durumu. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 141, 106-113.
- Barınır, İ.** (2012). Serbest Bölgelerin Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 365, 114-118.
- Başak, L.** (2012). Yurt Dışına Kargo ile Mal Gönderilmesinde İhracat İstisnasından Yararlanılabilir mi?. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 105, 46-50.
- Bozkurt, C.** (2015). Antrepodaki Eşyanın Başkasına Devrinin KDV açısından Değerlendirilmesi. *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, 322, 112-120.
- Buyruk, A. Ö. ve İneli, E.** (2012). Katma Değer Vergisi Uygulamasında İthalat ve İhracat Komisyonlarında Hizmetten Faydalanma. *Vergi Dünyası Dergisi*, 369, 63-75.
- Cinoğlu, A. Z.** (2014). Bedelsiz İhracatın Bedeli. *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 592, 121-125.
- Değirmenciöğlü, C.** (2014 ). Yolcu Beraberinde Eşya İhracında KDV ve Muhasebe Uygulamaları. *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, 314, 138-144.
- Demir, F.** (2015). Gümrüksüz Satış Mağazalarında KDV Uygulaması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 402, 132-136.
- Demir, F.** (2014). Tam İstisna Kapsamında Yapılan Mal veya Hizmet Teslimlerinden Doğan KDV İade Alacağıının Mahsup Edilebileceği Amme Alacakları. *Vergi Dünyası Dergisi*, 398, 137-143.
- Demir, F.** (2015). KDV İadesinde ‘Yüklenilen KDV Hesabına Dâhil Edilebilecek Giderler’ Üzerine Bir İnceleme. *Vergi Dünyası Dergisi*, 404, 129-134.
- Değer, N.** (2011). Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık

- Doğan, U.** (2010). KDV İadelerine İlişkin Bazı Listelerin Elektronik Ortamda Gönderilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 258, 113-118.
- Doğan, U.** (2012). KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA). *Vergi Sorunları Dergisi*, 288, 53-61.
- Dölek, A.** (1999). Mevzuat Işığında Dış Ticaret İşlemleri ve Piyasa Uygulamaları, 1. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Dura, İ. H.** (2013). Hızlandırılmış KDV İade Sistemi'nin Eksiklikleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 297, 19-23.
- Dursun, M.** (2010). Mal İhracatı ve Buna İlişkin Hizmetlerde Katma Değer Vergisi İadesi. *Vergi Raporu Dergisi*, 134, 16-41.
- Ercan, İ.** (2015). Gümrüksüz Satış Mağazalarına Yurt İçinden Yapılan Teslimler İle Bu Mağazalarca Yapılan Teslim ve İthalata İlişkin KDV. *E-Yaklaşım Dergisi*, 265, 378-381.
- Ersan, M.** (2014). Serbest Bölgelere Yönelik Hizmetlerde KDV Uygulaması. *Maliye Postası Dergisi*, 819, 47-50.
- Gargı, S. ve Cömert, S.** (2014). DİİB Kapsamında İhraç Kayıtlı Olarak Satılan Mallarda KDV İadesi Uygulaması. *Yaklaşım Dergisi*, 263, 72-76.
- Güneş, Ş.** (2008). Özellik Arz Eden İhracat Şekilleri. *E-Yaklaşım Dergisi*, 62, 285-288.
- İnanç, M.** (2014). Yeni KDV Genel Uygulama Genel Tebliği'nde Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin Uygulaması. *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, 315, 63-72.
- Kaplan, R.** (2012). İadesi Gereken Vergiler İçin Mükelleflere Faiz Ödenmesine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 287, 185-193.
- Karadeniz, S.** (2013). İhracat İstisnası Uygulamasında Özellik Taşıyan Hususlar-I. *Yaklaşım Dergisi*, 251, 76-80.
- Karadeniz, S.** (2014). İhraç Edilen Malın Geri Gelmesinde KDV Uygulaması. *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, 319, 10-14.
- Kartal, Z.** (2009). Roaming Hizmetlerinde Vergileme. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 66, 39-48.
- Kaya, Ö.** (2014). KDV Uygulama Genel Tebliği İle KDV İadelerinde Özel Esas Uygulamalarına Getirilen Yenilikler. *Vergi Dünyası Dergisi*, 394, 25-31.
- Kırıktaş, İ.** (1998). Bir Önceki Yılda Açılan Gümrük Beyannamesine Konu Olan Malın Sonraki Yılda Fiilen İhraç Edilmesi Halinde Gelirin Beyan Edileceği Yıl ve KDV İstisnası. *Yaklaşım Dergisi*, 65, 115-120.
- Kırıktaş, İ. ve Tolu, A.** (1996). İhracatta KDV Uygulaması, Genişletilmiş Güncelleştirilmiş 2. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
- Kızlot, Ş.** (2012). Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık

- Kurt, M. E.** (2014). İade Hakkı Tanınan ve Tanınmayan İşlemlerde Kullanılan Atık Nedeniyle İadesi Gereken Katma Değer Vergisi. *Yaklaşım Dergisi*, 263, 129-133.
- Oktar, K.** (2008). KDV İstisnalar ve İadeler, Genişletilmiş 8. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları
- Oktar, K.** (2013). Serbest Bölgelerde KDV Uygulaması. *Yaklaşım Dergisi*, 251, 103-113.
- Oktar, K.** (2014). Yeni KDV Uygulama Genel Tebliği'nin Dış Ticarete Getirdikleri. *Yaklaşım Dergisi*, 259, 178-186.
- Özcan, Z.** (2012). Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi Malın İhraç Kayıtlı Tesliminde Katma Değer Vergisi Uygulaması. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 103, 148-152.
- Özel, D. Y.** (2013). Posta-Kargo Yoluyla Yapılan İhracatların KDV Karşısındaki Durumu. *Yaklaşım Dergisi*, 248, 108-110.
- Özer, E.** (2014). Bavul Ticaretinde KDV İstisnası ve Beyanı Değişti. *Yaklaşım Dergisi*, 259, 175-177.
- Renda, E. ve Demir, F.** (2014). KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 'Genel ve Özel Esaslar' Yönünden Getirdiği Yenilikler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 310, 26-33.
- Sağır, H.** (2014). Bavul Ticareti İle İlgili Olarak Döviz Karşılığı Satış Şartında ve Vergilendirme Döneminde Yapılan Değişiklikler (KDV Genel Uygulama Tebliği İle Yapılan Değişiklik). *Vergi Dünyası Dergisi*, 399, 127-129.
- Sakin, E.** (2014). DİİB Kapsamında Mal İhracı ve Özel Durumlar. *Maliye Postası Dergisi*, 813, 77-80.
- Seyidoğlu, H.** (2002). Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, Geliştirilmiş 3. Baskı, İstanbul: Güzem Can Yayınları
- Sezer, Y.** (2014). İhraç Kaydıyla Tecil/Terkin Kapsamında Alınan Mallar Konsinye Olarak İhraç Edilebilir mi?. *Yaklaşım Dergisi*, 254, 109-113
- Sezer, Y.** (2014). Yeni KDV Uygulama Tebliğiyle Hizmet İhracatı İstisnasında Yapılan Değişiklikler. *Yaklaşım Dergisi*, 259, 165-169.
- Sezer, Y.** (2013). Yurt Dışına Makine ve Teçhizat Kiralaması Hizmet İhracatı Kapsamında KDV'den İstisna Olacak (mı)?. *Yaklaşım Dergisi*, 245, 103-104.
- Şahin, M.** (1998). Bütün Yönleriyle İhracat Gümrük İşlemleri, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Gümrük Kontrolörleri Derneği
- Şeker, K.** (2006). *Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi İstisna ve İadelerin Uluslararası Taşımacılık Uygulaması*, (yüksek lisans tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi
- Tolu, A.** (2010). Yurt Dışı Roaming Hizmetlerinde KDV. *Yaklaşım Dergisi*, 211, 151-155.
- Turan, S.** (2015). Gümrük Beyannameli Mal İhracında İhracat İstisnasının Beyanı. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 140, 92-98.

- Turan, S.** (2015). Son Yapılan Düzenlemelere Göre Özel Esaslara Tabi Mükellefler. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 138, 80-91.
- Uçak, H.** (2014). Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği Uyarınca Antrepoların Düzenleyeceği Faturalarda KDV. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 128, 116-120.
- Uğurlu, U. ve Aksoylu, V.** (2013). Açıklamalı ve Örnekli KDV ve ÖTV Kanunu Tekniği, 1. Baskı, Manisa: Ege Ofset Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.
- Uzunoğlu, N.** (2014). KDVGUT İle Yapılan Düzenlemelerden Sonra İhraç Kayıtlı Teslimle İlgili Usul ve Esaslar. *Vergi Dünyası Dergisi*, 395, 26-41.
- Uzunoğlu, N.** (2014). Son Düzenlemeler Işığında Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında Yapılan Teslimlerle İlgili Uygulama. *Vergi Dünyası Dergisi*, 396, 36-51.
- Vural, M.** (2012). KDV İade Rehberi, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 5. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
- Vural, M.** (2012). Uygulayıcılar İçin KDV, 1. Baskı, Ankara: TÜRMOB Yayınları
- Yaşın, M.** (2015 ). Yurt Dışına Geçici İhracat Rejimi Kapsamında Kiralanan İş Makinelerinde KDV, Kurumlar Vergisi ve Amortisman Uygulaması. *Yaklaşım Dergisi*, 265, 73-78.
- Yılmaz, M.** (2011). Hizmet İhracatı İstisnası. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 87, 139-147.
- Yücel, A. T.** (2013). Genel Muhasebe, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
- Yücel, M.** (2015). İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulamasında Son Durum. *Mali Hukuk Dergisi*, 121, 55-77.

#### **Kanunlar:**

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
- 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
- 5682 sayılı Pasaport Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

**Bakanlar Kurulu Kararları:**

16.04.2001 Tarih ve 2001/2325 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

**Yönetmelikler:**

Gümrük Yönetmeliği

Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği

İhracat Yönetmeliği

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

**Tebliğler:**

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

Sınır Ticaretinin Uygulanmasına İlişkin Tebliğ

Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ

Dahilde İşleme Rejimi Tebliği

Mülga 61 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

Mülga 36 Seri No.lu KDV Tebliği

37 sıra No.lu YMM Genel Tebliği

210 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği

**Sirküleri:**

06.10.2009 Tarih ve KDVK-52 /2009-1 Sayılı KDV Sirküleri

08.08.2011 Tarih ve KDVK-60/2011-1 Sayılı KDV Sirküleri

**İç Genelgeler:**

Maliye Bakanlığı'nın 24.02.2010 Tarih ve 53/5373-163/14775 Sayılı 2010/1 Sıra No.lu KDV İç Genelgesi

**Resmi Yazılar:**

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 19.02.2015 Tarih ve 43370460-130(5311-3269)-15885 Sayılı Yazısı

## **Özelgeler:**

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.03.2009 Tarih ve GİB.4.16.16.02-300-09-564 Sayılı Özelgesi

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.10.2014 Tarih ve 45404237-130[I-14-206]-265/4456 Sayılı Özelgesi

Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.09.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-25-38 Sayılı Özelgesi

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 13.05.2005 Tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5311-2660-21120 Sayılı Özelgesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.12.2009 Tarih ve GİB.4.34.27.01.29.25-36088/12647 Sayılı Özelgesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.04.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-1391 Sayılı Özelgesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.09.2013 Tarih ve 11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]—1390 Sayılı Özelgesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.09.2013 Tarih ve 39044742-KDV.11-1394 Sayılı Özelgesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.04.2014 Tarih ve 39044742-KDV.11-920 Sayılı Özelgesi

İzmir Defterdarlığı'nın 24.07.2004 Tarih ve DEF.0.KDV:02-4704/7037 Sayılı Özelgesi

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.08.2011 Tarih ve GİB.4.35.17.01-35-02-427 Sayılı Özelgesi

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.02.2015 Tarih ve 21152195-35-02-94 Sayılı Özelgesi

Maliye Bakanlığı'nın 26.12.1990 Tarih ve 129345 Sayılı Özelgesi

Maliye Bakanlığı'nın 05.11.1992 Tarih ve 82935 Sayılı Özelgesi

Maliye Bakanlığı'nın 22.09.2005 Tarih ve 57/5711-620/47943 Sayılı Özelgesi

Maliye Bakanlığı'nın 25.02.2008 Tarih ve 55/5511-2604/18720 Sayılı Özelgesi

Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010-701-68-94 Sayılı Özelgesi

## **İnternet Kaynakları:**

**Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Vergi Dairesi.** (2015). *KDV İade Talebi Listelerini Görüntüleme*. Alındığı tarih: 11.10.2015, Adres: [https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/html/kdv\\_iadesi\\_uyuru\\_yeni.html](https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/html/kdv_iadesi_uyuru_yeni.html)

**Gelir İdaresi Başkanlığı.** (2015). *KDV İade Rehberleri*. Alındığı tarih: 14.10.2015, Adres: [http://www.gib.gov.tr/kdv\\_iade\\_rehberleri](http://www.gib.gov.tr/kdv_iade_rehberleri)

- Öztürk, Y.** (2008). *Havayolu Taşımasında Kabotaj Hakkının İhlali*. Alındığı tarih: 06.11.2015 Adres: <http://www.gokyuzuhaberci.com/yazar-yasar-ozturk/173-havayolu-tasimasinda-kabotaj-hakkinin-ihlali/>
- Polat, M.** (t.y.). *Eşdeğer Eşya*. Alındığı tarih: 10.10.2015 Adres: <http://www.melihpolat.com.tr/esdeger-esya>
- Şekdur, M.** (2001). İthalat Komisyonlarının KDV Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 241, Alındığı tarih: 11.11.2015, Adres: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2677>
- Uçmaz, E.** (2003). Özel Faturalı İhracat Uygulamasının Getirdiği Sorunlar. *Vergi Dünyası Dergisi*, 264, Alındığı tarih: 11.11.2015, Adres: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4156>
- Uysal, L.** (2006). *Roaming Dolandırıcılığı*. Alındığı tarih: 29.10.2015 Adres: <http://www.turk-internet.com/portal/yaziyaz.php?yaziid=16549>
- Vergi Sorunları Dergisi.** (t.y.). *Katma Değer Vergisi İade Sistemi*, Alındığı tarih: 14.10.2015, Adres: [http://www.vergisorunlari.com.tr/konu\\_bilgi.aspx?konudeger=kdv\\_iadesi](http://www.vergisorunlari.com.tr/konu_bilgi.aspx?konudeger=kdv_iadesi)



## **EKLER**

**EK-1:** TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE ÖZEL FATURA İLE İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT İZİN BELGESİ ÖRNEĞİ

**EK-2:** TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT ÖZEL FATURA

**EK-3:** YABANCI FUAR, SERGİ, PANAYIR KATILIMCILARI İLE TAŞIMACILARIN İADE TALEP FORMU

**EK-4:** KATMA DEĞER VERGİSİ İADE TALEP DİLEKÇESİ

**EK-5:** KESİN VE SÜRESİZ TEMİNAT MEKTUBU ÖRNEĞİ

**EK-6:** İNDİRİMLİ TEMİNAT UYGULAMASI SİSTEMİ SERTİFİKASI ÖRNEĞİ

**EK-7:** HIZLANDIRILMIŞ KDV İADE SİSTEMİ SERTİFİKASI ÖRNEĞİ

**EK-1: TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE ÖZEL FATURA İLE İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT İZİN BELGESİ ÖRNEĞİ**

**TÜRKİYEDE İKAMET ETMEYENLERE ÖZEL FATURA İLE İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT İZİN BELGESİ**


**Tarih :**  
**Sıra No :**

<b>İSTİSNA SATICININ</b>	<b>İZİN</b>	<b>BELGESİ</b>	<b>VERİLEN</b>
<b>ADI SOYADI (UNVANI) :</b>	:		
<b>ADRESİ :</b>	:		
<b>VERGİ DAİRESİ :</b>	:		
<b>VERGİ KİMLİK NUMARASI :</b>	:		
<b>FAALİYET KONUSU :</b>	:		

Yukarıda kimlik bilgileri yer alan satıcının, ..... tarihli başvurusu üzerine yapılan inceleme sonucu, 3065 Sayılı Kanunun uygulaması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak.. / .. / 20.. tarihli ve ..... sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan KDV Genel Tebliğindeki şartları haiz olduğu belirlenmiş ve Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile KDV ihracat istisnası kapsamında satış yapmak üzere bu istisna izin belgesi verilmiştir.

.....**Vergi Dairesi Müdürü Adı Soyadı**  
**Mühür** **İmza**

**EK-2: TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE İHRACAT İSTİSNASI  
KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT ÖZEL FATURA**

TÜRKİYEDE İKAMET ETMEYENLERE İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT ÖZEL FATURA																																																																																			
						EK																																																																													
						Tarih : Seri No : Sıra No :																																																																													
<b>SATICININ</b>			<b>ALICININ</b>																																																																																
Adı Soyadı :	.....		Adı Soyadı :	.....																																																																															
Unvanı :	.....		Uyruğu :	.....																																																																															
Adresi :	.....		Pasaport Nev'i :	.....																																																																															
	.....		Pasaport No :	.....																																																																															
Vergi Dairesi :	.....		İkamet Belgesinin (*)	.....																																																																															
Hesap No :	.....		Tarihi : .....	No : .....	.....																																																																														
<table border="1"><thead><tr><th>Mahın Cinsi</th><th>G.T.İ.P.</th><th>Ölçü Birimi (**)</th><th>Miktar</th><th>Ağırlık (Kg)***</th><th>Fiyat</th><th>Tutarı</th></tr></thead><tbody><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td colspan="5" style="text-align: right;">TOPLAM</td><td> </td><td> </td></tr></tbody></table>							Mahın Cinsi	G.T.İ.P.	Ölçü Birimi (**)	Miktar	Ağırlık (Kg)***	Fiyat	Tutarı																																																																TOPLAM						
Mahın Cinsi	G.T.İ.P.	Ölçü Birimi (**)	Miktar	Ağırlık (Kg)***	Fiyat	Tutarı																																																																													
TOPLAM																																																																																			
Yalnız : .....						TL dir.      İmza      Kaşe																																																																													
<b>İMALATÇIYA AİT BİLGİLER</b>				<b>ÇIKIŞ GÜMRÜĞÜ BEYANI</b>																																																																															
İMALATÇININ ADI SOYADI (UNVANI)	FATURANIN			Beyanda Bulunanlar:																																																																															
	TARİHİ	SIRA VE SERİ NO	TUTARI	Adı Soyadı :	.....																																																																														
				Eşyanın Oldeceği Ülke :	.....																																																																														
				Eşyanın Kıymeti (ABD \$) :	.....																																																																														
				Tarih : .....	İmza.....																																																																														
				Tescil Tarihi :	.....																																																																														
				Tescil No :	.....																																																																														
				Tasdik Edenin :	.....																																																																														
				Adı, Soyadı :	.....																																																																														
				Unvanı :	.....																																																																														
				Beyanda bulunan eşyanın ...../...../..... tarihinde																																																																															
				..... Gümrük Kapsamından yurt dışı																																																																															
				edildiğini tasdik ederim.																																																																															
				Tarih:	İmza ve Mühür:																																																																														

**EK-3: YABANCI FUAR, SERGİ, PANAYIR KATILIMCILARI İLE TAŞIMACILARIN İADE TALEP FORMU**

	<b>Talep Sahibinin</b> <b>Soyadı Adı veya</b> <b>Firma Adı/Unvanı :</b>	
2	<b>Adresi :</b>	
3	<b>Posta Kodu :</b> <b>Kenti :</b> <b>Ülkesi :</b>	
4	<b>Mesleği veya Uğraş</b> <b>Alanı :</b>	
5	<b>Vergi Dairesi ve :</b> <b>Vergi Hesap Numarası :</b>	
6	<b>Vergi İadesinin Ait Olduğu Dönem</b> <b>:</b>	
7	<b>İade Edilecek KDV Miktarı (TL):</b>	
	<b>Ödeme Şekli :</b>	
	<b>A - Nakden :</b>	
8	<b>B – Banka Hesabına :</b>	<b>Banka Kodu:</b> <b>Hesap No :</b> <b>Banka/Finans Kurumu Adı</b> <b>ve Yeri:</b>

## EK-4: KATMA DEĞER VERGİSİ İADE TALEP DİLEKÇESİ (ÖNYÜZ)

KATMA DEĞER VERGİSİ İADE TALEP DİLEKÇESİ (İhracat İstisnasından Doğan İadeler İçin) .....VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE		2A					
		(353)					
M Ü K E L E F İ N	VERGİ KİMLİK NUMARASI <sup>(1)</sup> SOYADI (UNVANI) ADI ADRESİ E-POSTA ADRESİ <sup>(2)</sup>	TELEFON NUMARASI					
..... / ..... / ..... vergilendirme dönemine ait;							
<input type="checkbox"/> Beyanname kodu 301 işlem türünden kaynaklanan ..... TL <input type="checkbox"/> Beyanname kodu 302 işlem türünden kaynaklanan ..... TL							
<input type="checkbox"/> Beyanname kodu 303 işlem türünden kaynaklanan ..... TL <input type="checkbox"/> Beyanname kodu 316 işlem türünden kaynaklanan ..... TL							
<input type="checkbox"/> Beyanname kodu 403 işlem türünden kaynaklanan ..... TL <input type="checkbox"/> Beyanname kodu 408 işlem türünden kaynaklanan ..... TL							
<input type="checkbox"/> Beyanname kodu 701 işlem türünden kaynaklanan ..... TL <input type="checkbox"/> Beyanname kodu 702 işlem türünden kaynaklanan ..... TL							
<input type="checkbox"/> Beyanname kodu ..... işlem türünden kaynaklanan ..... TL							
olmak üzere toplam ..... TL Katma Değer Vergisi iade alacağının aşağıda belirttiğim şekilde iade edilmesini arz ederim.							
VERGİ DAİRESİ EVRAK KAYIT TARİH : ... / ... / ..... ve NO : .....		..... / ..... / ..... İMZA / KAŞE Mükellef / Kanuni Temsilci / Yetkili Vekil <sup>(3)</sup>					
<input type="checkbox"/> MAHSUBEN İADE							
A- Vergi Dairesine / Dairelerine Olan Borçlanma							
a) Dairenize Olan Borçlanma							
<input type="checkbox"/> Vadeleri Geçmemiş Borçlar <sup>(4)</sup> <input type="checkbox"/> Vadeleri Geçmiş Borçlar							
b) Başka Vergi Dairesine / Dairelerine Olan Borçlanma							
<input type="checkbox"/> Vadeleri Geçmemiş Borçlar <sup>(4)</sup> <input type="checkbox"/> Vadeleri Geçmiş Borçlar							
1- ..... Vergi Dairesi 2- ..... Vergi Dairesi 3- ..... Vergi Dairesi							
B- Diğer Kurumlara Olan Borçlanma (TABLO - 1 Doldurulacaktır.)							
<input type="checkbox"/> Gümrük İdaresine Olan Borçlanma <input type="checkbox"/> SGK'ya Olan Borçlanma <sup>(5)</sup>							
C- Ortakların <sup>(6)</sup> (Vergi Dairesine olan borçları için TABLO-2, Gümrük İdaresine ve SGK'ya olan borçları için TABLO-1 doldurulacaktır.)							
<input type="checkbox"/> Vergi Dairesine Olan Borçlanma <input type="checkbox"/> Gümrük İdaresine Olan Borçlanma <input type="checkbox"/> SGK'ya Olan Borçlanma <sup>(5)</sup>							
<input type="checkbox"/> NAKDEN İADE <sup>(7)</sup>							
İade Talep Tutarı: .....							
<input type="checkbox"/> Adıma / Kurumumuz adına ..... Bankası ..... Şubesi ..... (İBAN) No'lu Hesaba aktarılması. <sup>(8)</sup>							
<input type="checkbox"/> Üçüncü Kisilerin / Kurumların ekli listede yer alan borçlarına mahsup edilmesi. <sup>(9)(10)</sup>							
<input type="checkbox"/> TEMİNAT / YMM KDV İADESİ TASDİK RAPORU / VERGİ İNCELEME RAPORU İBRAZİ BİLGİSİ							
<input type="checkbox"/> Teminat, Vergi İnceleme Raporu ve YMM KDV İadesi Tasdik Raporu Aranmayan İade Talebi							
<input type="checkbox"/> Teminat ve YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile İade Talebi							
<input type="checkbox"/> Teminat ve Vergi İnceleme Raporu ile İade Talebi							
<input type="checkbox"/> YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile İade Talebi							
<input type="checkbox"/> Vergi İnceleme Raporu ile İade Talebi							
<b>TABLO - 1 GÜMRÜK İDARESİ VE/VEYA SOSYAL GÜVENLİK KURUMUNA OLAN BORÇLARA İLİŞKİN BİLGİLER</b>							
ALACAKLI KURUM <sup>(11)</sup>	BORÇLUNUN ADI SOYADI / UNVANI	VERGİ KİMLİK NUMARASI <sup>(1)</sup>	İŞYERİ SİCİL NO	BORÇ TÜRÜ	DÖNEMİ	AKTARILACAK KURUMUN BANKA HESAP (İBAN) NUMARASI	TUTARI (TL)
TOPLAM							
<b>TABLO - 2 ORTAKLARIN VERGİ DAİRELERİNE OLAN BORÇLARINA İLİŞKİN BİLGİLER</b>							
KİMLİK BİLGİLERİ				BORÇ BİLGİLERİ			
ADI, SOYADI / UNVANI	VERGİ KİMLİK NUMARASI <sup>(1)</sup>	VERGİ DAİRESİ ADI	VERGİ TÜRÜ	VERGİLENDİRME DÖNEMİ	VADESİ	TUTARI (TL)	
TOPLAM							
<b>TABLO - 3 VERGİ DAİRESİNCE DOLDURULACAK KISIM</b>							
<input type="checkbox"/> Belgeler eksiksiz olarak ibraz edilmiştir.		<input type="checkbox"/> Belgeler eksik olarak ibraz edilmiştir.		<input type="checkbox"/> Belgelerin eksiksiz olarak ibraz edildiği / eksikliklerin tamamlandığı tarih: .....			
Memur	Şef	Müdür Yardımcısı (İmza - Tarih)	Memur	Şef	Müdür Yardımcısı (İmza - Tarih)		
(1) T.C. vatan dışı olan gerçek kişilerde T.C. Kimlik Numarası, yabancı kimlik numarası bulunan gerçek kişilerde yabancı kimlik numarası yazılacaktır. (2) Elektronik posta (e-posta) adresinin olması halinde, bu alan doldurulacaktır. (3) Dilekçenin, Vekâlet Belgesi bulunan yetkilendirilmiş vekil tarafından verilmesi halinde, bu alan ilgili kişi tarafından tarih belirterek imzalanacak ve varsa kaşe basılacaktır. (4) Ödeme süresi başlamış henüz vadesi geçmemiş borçları ifade etmemektedir. (5) KDV uygulamasında SGK'ya olan borçlara mahsubun kapsamı, türe 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (11.1.1.3) bölümünde belirtilen borçlarla sınırlıdır. (6) Münhasıran adı, kolektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) borçlarına (7) Nakden iade alınabilmesi için muaccel borç bulunmamalıdır. (8) Gerçek kişilerde mükellef, tüzel kişilerde kurum adına açılmış hesaba aktarılacaktır. (9) Bu seçeneğin işareetlenmesi halinde, ayrıca noterçe onaylanmış alacak temliknamesi aranacaktır. (10) A, B ve C seçeneklerindeki iadeler yapıldıktan sonra iade edilebilir bir tutar kalmaması halinde ekli listede yer alan üçüncü kişiler / kurumların borçlarına mahsup yapılacaktır. (11) Ödeme yapılacak gümrük idaresi veya SGK'ya bağlı müdürlüklerin adları yazılacaktır.							
NOT: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c ve Geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki teslimlerden kaynaklanan tertek taleplerinde bu dilekçe kullanılmayacaktır. Bu taleplerin, mükellefler tarafından ayrı bir dilekçe ile birlikte ilgili mevzuatta öngörülen belgelerin vergi dairesine ibraz (elektronik ortamda gönderilmesi uygun görülenlerin elektronik ortamda gönderilmesi) suretiyle yapılması şeklindeki mevcut uygulamaya devam edilecektir.							

# EK-4: KATMA DEĞER VERGİSİ İADE TALEP DİLEKÇESİ (ARKAYÜZ)

**2A**  
(353)

TABLO - 4 MAHSUBEN İADE TALEPLERİNDE ARANACAK BELGELER			
İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEM	MADDE NO	BEYANNAME KODU	BELGELER
1 MAL İHRACATI	11/1-a	301	<input checked="" type="checkbox"/> İhracatın gerçekleştiği döneme ait indirilecek KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input checked="" type="checkbox"/> Yüklülen KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input type="checkbox"/> Yüklülen KDV Tablosu <input checked="" type="checkbox"/> Gümrük Beyanamesi Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input type="checkbox"/> Serbest bölgelere yapılan İhracatlarda Serbest Bölgeler İşlem Formu (Asli veya noter, gümrük idaresi, ilgili vergi dairesi müdürlüğü ya da YMM tarafından onaylı örneği) (Gümrük mevzuatı çerçevesinde gümrük beyanamesinin düzenlenmediği hallerde) <input checked="" type="checkbox"/> İhracata Ait Satış Faturası Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input checked="" type="checkbox"/> Dış Ticaret Sermaye Şirketi ve Sektörel Diğer Ticaret Şirketleri İçin Ayrıca Aranacak Etiketli Mükelleflerin İndirilecek KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input type="checkbox"/> İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı <input type="checkbox"/> Yüklülen KDV hesabına turizm acenta, rehber ve benzerlerine komisyonlar nedeniyle yapılan KDV ödemelerinin de dahil edilmesi halinde, bu tutarlardan iade hesabına aktarılan payın hesaplanması ilişkin tablo (KDV GT 110 / Bölüm B) <input type="checkbox"/> Kargo yoluyla gerçekleştirilen İhracat teslimlerinde kargo şirketi adına düzenlenen gümrük beyanamesinin onaylı örneği ve ekinde yer alan kargo şirketi tarafından mali yurtdışına gönderilen mükellef bilgisinin de yer aldığı gümrüğe onaylı eşya listesi
2 SINIR TİCARETİ	11/1-a	301	<input checked="" type="checkbox"/> İhracatın gerçekleştiği döneme ait indirilecek KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input checked="" type="checkbox"/> Yüklülen KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input type="checkbox"/> Yüklülen KDV Tablosu <input type="checkbox"/> Sınır veya Kıyı Ticaretine ait Satış Faturası Listesi <input type="checkbox"/> Sınır veya Kıyı Ticareti Yetki Belgesi (Yetki belgesinin geçerli olduğu süre boyunca bir defa istenir) <input type="checkbox"/> Gümrük Beyanamesi Listesi veya Tahakkuk Varkatı (Asli veya noter, gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylı örneği) <input type="checkbox"/> İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı
3 ULUSLARARASI SEFER YAPAN DENİZ VE HAVACIYLA YAPILAN AKARYAKIT, SU, KUMANYA, TEKNİK VE DİĞER MALZEME TESLİMLERİ	11/1-a	301	<input checked="" type="checkbox"/> İhracatın gerçekleştiği döneme ait indirilecek KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input checked="" type="checkbox"/> Yüklülen KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input type="checkbox"/> Yüklülen KDV Tablosu <input type="checkbox"/> Bu kapsamda satışlara ait Faturaların Listesi <input type="checkbox"/> Kumanya Teslim Listesi (asli veya noter, gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylı örneği) ile Gümrük Beyanamesi Listesi <input type="checkbox"/> İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı
4 BAVUL TİCARETİ	11/1-a	403	<input checked="" type="checkbox"/> İhracatın gerçekleştiği döneme ait indirilecek KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input checked="" type="checkbox"/> Yüklülen KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input type="checkbox"/> Yüklülen KDV Tablosu <input type="checkbox"/> Döviz Alım Belgesi (Asli veya ilgili banka tarafından onaylanmış örneği) ya da dövizin yurtdışından geldiğini gösteren bankadan alınmış belge. <input type="checkbox"/> Gümrüğe onaylı özel faturanın aslı veya fotokopisi <input type="checkbox"/> İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı
5 HİZMET İHRACATI (ROAMİNG HİZMETİ DAHİL)	11/1-a	302 (ROAMİNG -303)	<input checked="" type="checkbox"/> İhracatın gerçekleştiği döneme ait indirilecek KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input checked="" type="checkbox"/> Yüklülen KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input type="checkbox"/> Yüklülen KDV Tablosu <input type="checkbox"/> Döviz Alım Belgesi (Asli veya ilgili banka tarafından onaylanmış örneği) ya da hizmet bedeli dövizin yurtdışından geldiğini gösteren bankadan alınmış belge. <input type="checkbox"/> Hizmet İhracatına ait Fatura Listesi <input type="checkbox"/> Roaming Hizmetinde, İlgili Üke ile Karşılıklı Varlığını İlgili Belge <input type="checkbox"/> İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı
6 SERBEST BÖLGELERDEKİ MÜŞTERİLER İÇİN YAPILAN FASON HİZMETLER	11/1-a	316	<input checked="" type="checkbox"/> Hizmetin gerçekleştiği döneme ait indirilecek KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input checked="" type="checkbox"/> Yüklülen KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input type="checkbox"/> Yüklülen KDV Tablosu <input type="checkbox"/> Gümrük beyanamesi veya gümrük beyanamesi yerine geçen belge (Asli veya noter, ilgili vergi dairesi müdürlüğü, gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylı örneği) <input type="checkbox"/> Fason Hizmet Faturalarının listesi <input type="checkbox"/> İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı
7 YOLCU BERABERİ EŞYA İHRACATI	11/1-b	408	<input checked="" type="checkbox"/> İhracatın gerçekleştiği döneme ait indirilecek KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input checked="" type="checkbox"/> Yüklülen KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input type="checkbox"/> Yüklülen KDV Tablosu <input type="checkbox"/> Gümrüğe Onaylı Satış Faturası veya Fatura/Çek (Asli veya fotokopisi) <input type="checkbox"/> İhracatın yetki belgesi firmalar aracılığıyla yapılması halinde icmal fotokopisi ve aracı firma tarafından düzenlenen ödeme belgesi fotokopisi <input type="checkbox"/> İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı
8 İHRACATÇILARA YAPILAN İHRAÇ KAYITLI TESLİMLER	11/1-c	701	<input type="checkbox"/> Sanayi veya Ticaret Odasına veya Esnaf ve Sanatkar Derneklerine üyelik belgesinin noterce onaylı örneği (Daha önce verilmişse aranmayacaktır.) <input type="checkbox"/> Sanayi Sicil Belgesi (Daha önce verilmişse aranmayacaktır.) <input checked="" type="checkbox"/> İhracat kayıtlı teslim yapıldığı döneme ait indirilecek KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input checked="" type="checkbox"/> Gümrük Beyanamesi Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input checked="" type="checkbox"/> İhracat Kayıtlı Teslim Ait Satış Faturası Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input type="checkbox"/> Tek Gümrük Beyanamesi ile birden fazla imalatçının ürününün İhracatı halinde malın İhracat edildiğini teyit eden İhracatçı firma yazısı <input type="checkbox"/> İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı
9 BAVUL TİCARETİ YAPILAN İHRAÇ KAYITLI TESLİMLER	11/1-c	701	<input type="checkbox"/> Sanayi veya Ticaret Odasına veya Esnaf ve Sanatkar Derneklerine üyelik belgesinin noterce onaylı örneği (Daha önce verilmişse aranmayacaktır.) <input type="checkbox"/> Sanayi Sicil Belgesi (Daha önce verilmişse aranmayacaktır.) <input checked="" type="checkbox"/> İhracat kayıtlı teslim yapıldığı döneme ait indirilecek KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input type="checkbox"/> Döviz Alım Belgesi (Asli veya ilgili banka tarafından onaylanmış örneği) ya da dövizin yurtdışından geldiğini gösteren bankadan alınmış belge. <input checked="" type="checkbox"/> İhracat Kayıtlı Teslim Ait Satış Faturası Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input type="checkbox"/> Gümrüğe Onaylı Özel Fatura (Asli veya noter, gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylı örneği) <input type="checkbox"/> İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı
10 DAHİLDE İŞLEME İZİN BELGESİ VEYA GECİCİ KABUL İZİN BELGESİ KAPSAMINDA YAPILAN TESLİMLER	Gecici 17	702	<input type="checkbox"/> Sanayi veya Ticaret Odasına veya Esnaf ve Sanatkar Derneklerine üyelik belgesinin noterce onaylı örneği (Daha önce verilmişse aranmayacaktır.) <input type="checkbox"/> Sanayi Sicil Belgesi (Daha önce verilmişse aranmayacaktır.) <input checked="" type="checkbox"/> İhracat Kayıtlı Teslim Yapıldığı Döneme ait indirilecek KDV Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input checked="" type="checkbox"/> İhracat Kayıtlı Teslim Ait Satış Faturalarının Listesi (İnternet Vergi Dairesinden alınmaktadır) <input type="checkbox"/> Dahilde İşleme İzin Belgesi veya Gecici Kabul İzin Belgesi Onaylı Örneği <input type="checkbox"/> YMM Raporu (*) <input type="checkbox"/> İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı

TABLO - 5 NAKDEN İADE TALEPLERİNDE AYRICA ARANACAK BELGELER	
SATIR NUMARASI	BELGELER
1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10	Bakanlıkça belirlenen tutarın üzerindeki nakden iade taleplerinde Termin Mektubu, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu veya Vergi İnceleme Raporu. <sup>(*)</sup>
9	Nakden iade yoktur.

(\*) 83 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (14) bölümüne göre düzenlenen rapor.  
 (\*) 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (11-a) bölümünde sayılan "Kumanya Ait Kuruluşlar"ın nakden iade talepleri inceleme raporu ve termin aramadan yerine getirilir.  
 (\*\*\*) Termin olarak 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinde sayılan İktisadi kıymetlerden bir veya bir kaç gösterilebilir. Şu kadar ki; bankalar tarafından, banka termin mektuplarının paraya çevirilmesi konusunda hiç bir şartıyca şart taşımayacak biçimde (84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği eki "EK-11" e uygun olarak) düzenlenmiş olması gerekir.  
 NOT: 1- Gümrük İdaresi veya SDK'ya olan borçlara mahsuben taleplerinde yukarıdaki belgelerin ek olarak söz konusu kurumlardan temin edilen borç durumunu gösteren belge istenecektir. Cari dönem (henüz safdışı geçirmemiş) sosyal sigortalar primi borçlarına ilişkin mahsuben iade taleplerinde, ilgili Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğünden/Sosyal Güvenlik Merkezinden alınan borç durum formu aranmayacaktır. mahsub işlemi yapılmış söz konusu form yerine mükelleflerce (işyerlerinde) elektronik ortamda alınan tahakkuk işleminin çıktısının birazı yeterli görülecektir.  
 2- Kuvvetli gerekçeler, adi konvansiyon şirketler ve adi ortaklıklarda iade alacaklarını, ortakların vergi borçlarına mahsubunun istenilmesi halinde, diğer ortakların mahsubu yapılmasına izin verdiği gösteren noter onaylı belge eklenir.  
 3- Özel Esaslar kapsamına girenlerin kendilerine ait vergi ve SGK prim borçlarına ilişkin mahsuben iade talepleri dışındaki iade talepleri 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "8. ÖZEL ESASLAR" bölümünde yer alan açıklamalara göre yerine getirilecektir.

## EK-5: KESİN VE SÜRESİZ TEMİNAT MEKTUBU ÖRNEĞİ

KESİN VE SÜRESİZ

.../.../20..

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

3065 sayılı KDV Kanunu hükümleri gereğince KDV iadesinden yararlanacak olan; ..... adresinde yerleşik ..... firmasına ödenecek, ..... / 20.. dönemine ait KDV iadesine teminat oluşturan, bu teminat mektubu ile ..... TL (..... Türk Lirası) ödeme konusunda, Bankamız borçlu ile birlikte müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu sıfatıyla kefil ve sorumlu olduğuna, tarafınızdan Bankamıza yazılı olarak bildirildiği takdirde, Bankamızca veya mükellefçe hiçbir yasal yola gidilmeksizin protesto çekilmesine, hüküm alınmasına gerek kalmaksızın, yukarıda belirtilen meblağı ilk yazılı isteminiz üzerine, hemen ve geciktirilmeksizin, kayıtsız ve şartsız vergi dairenize veya vergi daireniz emrine nakden ve tamamen, istem anından ödeme anına kadar geçecek günler için gecikme zammı ile birlikte ödeyeceğimizi ve hakkımızda 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasını Bankamızın imza yetkilisi ve sorumlusu sıfatıyla ve banka nam ve hesabına yüklediğimizi kabul, beyan ve taahhüt ederiz.

Tarih ve İki Yetkilinin İmzası

..... Bankası A.Ş..... Şubesi

**NOT:** Banka adına imza koyan yetkililerin adı, soyadı ve unvanları banka kaşesi altında okunaklı olarak yer alacaktır.

**EK-6: İNDİRİMLİ TEMİNAT UYGULAMASI SİSTEMİ SERTİFİKASI ÖRNEĞİ**

**İNDİRİMLİ TEMİNAT UYGULAMASI SİSTEMİ SERTİFİKASI**

**T.C.  
MALİYE BAKANLIĞI  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI  
.....VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**.....ŞİRKETİ**

.. / .. / 20.. tarihinde yapmış olduğunuz başvurunun değerlendirilmesi sonucunda gerekli şartları taşıdığımız anlaşıldığından, KDV idelerinde işlemlerinizde indirimli teminat uygulaması sisteminden yararlanmanızı sağlayacak bu sertifikanın tarafınıza verilmesi Başkanlığımızca uygun bulunmuştur.

**Vergi Dairesi Başkanı**

**EK-7: HIZLANDIRILMIŞ KDV İADE SİSTEMİ SERTİFİKASI ÖRNEĞİ**

**HIZLANDIRILMIŞ KDV İADE SİSTEMİ SERTİFİKASI**

**T.C.  
MALİYE BAKANLIĞI  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI  
.....VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**.....ŞİRKETİ**

.. / .. / 20.. tarihinde yapmış olduğunuz başvurunun değerlendirilmesi sonucunda gerekli şartları taşıdığımız anlaşıldığından, KDV iadelerinde işlemlerinizin hızlandırılmasını sağlayacak bu sertifikamın tarafınıza verilmesi Başkanlığımızca uygun bulunmuştur.

**Vergi Dairesi Başkanı**





## ÖZGEÇMİŞ

**Ad Soyad:** Metin ÖCAL

**Doğum Tarihi ve Yeri:** 13.03.1983, Sarıyahşi/AKSARAY

**E-posta:**metin.ocal@vdk.gov.tr

### ÖĞRENİM DURUMU

**Lisans:** 2004, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü

### MESLEKİ DENEYİM

**BİM Birleşik Mağazalar A.Ş.:** 2001-2005, Mağaza Sorumlusu

**ForYou Mağazacılık A.Ş.:** 2006-2008, Bölge Sorumlusu

**NextPharma İlaç Tanıtım ve Pazarlama Tic. A.Ş.:** 2009,2011, İlaç Mümessili

**T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Marmara Küçük ve Orta Ölçekli**

**Mükellefler Grup Başkanlığı:** 2011-2015, Vergi Müfettiş Yardımcısı

**T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu İstanbul Büyük Ölçekli**

**Mükellefler Grup Başkanlığı:** 2015-... ,Vergi Müfettişi