

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
ULUSLAR ARASI TİCARET VE PARA YÖNETİMİ

**DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE
KATMA DEĞER VERGİSİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

EROL ALP

İstanbul, 2010

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
ULUSLAR ARASI TİCARET VE PARA YÖNETİMİ

**DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE
KATMA DEĞER VERGİSİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

EROL ALP

Danışman : DOÇ. DR. SİNAN ASLAN

İstanbul, 2010

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İKTİSAT Anabilim Dalı ULUSLARARASI TİCARET VE PARA YÖNETİMİ
Bilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi EROL ALP'nin DİŞ TİCARET İŞİ FİNANSMAN
KATMA DEĞER VERGİSİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ adlı tez çalışması
Enstitümüz Yönetim Kurulunun 18.06.2010 tarihi ve 2010-11/12 sayılı kararıyla
oluşturulan jüri tarafından oybirliğiyle Yüksek Lisans Tezi olarak kabul
edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 05.06.2012

1) Tez Danışmanı : DOÇ. DR. SİNAN ASLAN

2) Jüri Üyesi : PROF. DR. NURDAN ASLAN

3) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. ESRA YÜKSEL ACI



KISALTMALAR

A.Ş.	: Anonim Şirket
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
CF	: Cost and Freight
CIF	: Cost Insurance Freight
DAB	: Döviz Alım Belgesi
FOB	: Free On Board
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LTD. ŞTİ.	: Limited Şirketi
Md.	: Madde
s.	: Sayfa
SMİYB	: Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
TL	: Türk Lirası

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM

1.TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1.KATMA DEĞER VERGİSİ KONUSU VE KAPSAMI.....	2
1.1.1.Teslim ve Teslim Sayılan Haller.....	2
1.1.2.Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller.....	3
1.2.VERGİNİN MÜKELLEFİ.....	4
1.3.VERGİNİN MATRAHI.....	4
1.3.1.Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah.....	4
1.3.2.İthalatta Matrah.....	5
1.3.3.Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah.....	6
1.4.VERGİYİ DOĞURAN OLAY.....	6
1.5.KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNALAR.....	7
1.5.1.İhracat İstisnası.....	8
1.5.2.Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna.....	9
1.5.3.Taşımacılık İstisnası.....	10
1.5.4.Diplomatik İstisnalar.....	12
1.5.5.İthalat İstisnası.....	12
1.5.6.Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar.....	13
1.5.6.1.Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar.....	13
1.5.6.2.Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar.....	13
1.5.6.3.Askerî Amaç Taşıyan İstisnalar.....	14
1.5.6.4.Diğer İstisnalar.....	14
1.6.KATMA DEĞER VERGİSİ ORANLARI.....	17
1.7.KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİMLER.....	17
1.7.1.İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi.....	18
1.7.2.İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim.....	19
1.7.3.Kısmi Vergi İndirimi.....	20
1.7.4.Katma Değer Vergisi'nde İndirimin Belgelendirilmesi.....	21

İKİNCİ BÖLÜM

2.KATMA DEĞER VERGİSİNDE İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER VE DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE KDV UYGULAMALARI

2.1.KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI.....	23
---	----

2.1.1.Genel Hatlarıyla Mal İhracatı.....	24
2.1.1.1.İhracatın Tanımı.....	26
2.1.1.2.Yurt Dışındaki Müşteri Tabiri ve Teslim Konusu Malın TC Gümrük Bölgesini Geçmesi.....	27
2.1.1.3.Mal İhracatında Özellik Gösteren Durumlar.....	28
2.1.1.3.1.Faturanın Döviz Cinsinden Düzenlenmiş Olması.....	28
2.1.1.3.2.Vade Farkı, Kur Farkı.....	28
2.1.1.3.3.İhracatın CIF Veya CF Bedel İle Yapılması.....	29
2.1.1.3.4.İhracata Konu Malların Zayı Olması.....	29
2.1.1.3.5.Döviz Alım Belgesi (DAB) İbraz Mecburiyeti.....	29
2.1.1.4.İstisnanın Beyan Edileceği Dönem.....	30
2.1.1.5.İhraç Olunan Malla İlgili Olarak Yüklenilen KDV'nin İhracatçıya İade Edilmesi.....	31
2.1.1.5.1.İndirim Yoluyla İade.....	31
2.1.1.5.2.Sonraki Dönemlere Devir Yoluyla İade.....	32
2.1.1.5.3.Nakden veya Başka Vergi Borçlarına Mahsup Yoluyla İade.....	32
2.1.1.6.Mal İhracatı İstisnası İle İlgili Örnekler.....	33
2.1.2.Hizmet İhracatı.....	35
2.1.2.1.Hizmet İhracatı İstisnasının Şartları.....	36
2.1.2.1.1.Hizmet Yurt Dışındaki Bir Müşteri için Yapılmalı.....	36
2.1.2.1.2.Fatura Veya Benzeri Nitelikteki Belgenin Yurtdışındaki Müşteri Adına Düzenlenmesi.....	37
2.1.2.1.3.Hizmet Bedelinin Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmesi.....	37
2.1.2.1.4.Hizmetten Yurtdışında Faydalanılması.....	38
2.1.2.2.İstisna Kapsamına Girecek Hizmet Türleri.....	39
2.1.2.3.İstisna Kapsamına Girmeyecek Hizmet Türleri.....	40
2.1.2.4.İstisnanın Beyan Edileceği Dönem.....	42
2.2.İHRACAT İSTİSNASINDA ÖZEL DURUMLAR.....	42
2.2.1.Yolcu Beraberinde Eşya İhracı.....	42
2.2.1.1.İstisnanın Uygulanma Şartları.....	43
2.2.1.1.1.İstisnadan Faydalanabilecek Olanlar.....	43
2.2.1.1.2.İstisna Kapsamında Satış Yapabilecek Satıcılar.....	43
2.2.1.1.3.İstisna Kapsamına Giren Mallar.....	44
2.2.1.2.Uyulması Gereken Kurallar.....	45
2.2.1.2.1.Satıcılar Tarafından Uyulması Gereken Kurallar.....	45
2.2.1.2.2.Alıcılar Tarafından Uyulması Gereken Kurallar.....	45
2.2.1.3.İadenin Yapılması.....	46
2.2.1.3.1.İadenin Gümrükten Çıkarken Yapılması.....	46
2.2.1.3.2.İadenin Gümrük Çıkışından Sonra Yapılması.....	46
2.2.1.3.3.Turistin İadeyi Türkiye'ye Gelerek Elden Alması.....	47

2.2.1.3.4.İadenin Avans Olarak Turiste Ödenmesi.....	47
2.2.1.3.5.İadenin Yetki Belgesine Sahip Aracı Firmalarca Yapılması.....	47
2.2.1.4.Satıcının İstisna Kapsamındaki Satışla İlgili Ödevleri.....	48
2.2.1.5.Yolcu Beraberinde Eşya İhracı İle İlgili Örnek.....	48
2.2.2.Bavul Ticareti (Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Yapılan Satışlar)...	49
2.2.2.1.İstisna Kapsamında Satış Yapacak Satıcılarda Aranılan Şartlar.....	50
2.2.2.2.İstisnanın Uygulanma Şartları.....	51
2.2.2.3.Bavul Ticaretinin Beyanı.....	52
2.2.2.4.Bavul Ticaretinde Tecil Terkin.....	52
2.2.2.5.Bavul Ticaretinde İade Esasları.....	53
2.2.2.6.Bavul Ticareti İle İlgili Bir Örnek.....	53
2.2.3.Tecil-Terkin Uygulaması.....	54
2.2.3.1.İhraç Kaydıyla Satışlarda Tecil-Terkin.....	55
2.2.3.1.1.Tecil-Terkin Uygulamasından Faydalanacak Olanlar.....	55
2.2.3.1.1.1.İmalatçı Olma Şartı.....	55
2.2.3.1.1.2.İmalatçı Olma Şartının Aranmadığı Durumlar.....	57
2.2.3.1.2.Tecil-Terkin İşlemleri.....	58
2.2.3.1.3.İhracatın Belirlenen Şartlarda Gerçekleşmemesi Hali.....	59
2.2.3.1.4.Tecil-Terkin Uygulamasında Özellikli Durumlar.....	59
2.2.3.1.4.1.İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi.....	59
2.2.3.1.4.2.Tecil-Terkin Uygulamasının İhtiyarılığı ve İstisnası.....	60
2.2.3.1.4.3.Tecil-Terkin İşlemlerinin İhraç Edilen Nihai Ürüne Uygulanması.....	60
2.2.3.1.5.İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Edilecek KDV'nin Hesaplanması.....	61
2.2.3.1.6.Tecil-Terkin Uygulaması İle İlgili Örnekler.....	63
2.2.3.2.Dahilde İşleme ve Geçici İzin Belgesi Kapsamında Tecil-Terkin.....	64
2.2.3.2.1.Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler.....	65
2.2.3.2.2.Tecil-Terkin Uygulaması.....	66
2.2.3.2.3.Terkin ve İade İşlemleri.....	67
2.2.4.Tecil Terkin Uygulamasında İhracatın Belirlenen Süre İçinde Gerçekleştirilmemesinin Sonuçları.....	68

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.KDV İADE UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. SORUNLARIN NEDENLERİ.....	71
3.1.1. Kayıt Dışı Ekonomi.....	72
3.1.2. İhracat Taahhütlerinin Kapatılması.....	72
3.1.3. Nakit KDV İadesi ve Yüksek KDV Oranları.....	73

3.2. KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....	74
3.3. ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	75
3.3.1. Mahsuben İadelerin Kapsamı Genişletilmelidir.....	77
3.3.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Etkinliği Arttırılmalıdır.....	78
3.3.3. "KDV İade Sertifikası" Uygulaması İhdas Edilmelidir.....	79
3.3.4. Oran Farklılaştırmasına Gidilmesi.....	81

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4.KDV İADELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4.1.MAL İHRACATI İSTİSNASI İLE İLGİLİ MUHASEBE KAYITLARI.....	82
4.2.YOLCU BERABERİNDE EŞYA İHRACI İLE İLGİLİ YEVMİYE KAYITLARI.....	85
4.3.BAVUL TİCARETİ İLE İLGİLİ ÖRNEKLER.....	90
4.4.TECİL-TERKİN UYGULAMASI.....	91
4.5.HİZMET İHRACIYLA İLE İLGİLİ MUHASEBE KAYITLARI.....	93
4.6.DENİZ, HAVA VE DEMİRYOLU ARAÇLARI, YÜZER TESİS VE ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI İLE İLGİLİ OLARAK YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER.....	94
4.7.LİMAN VE HAVA MEYDANLARINDA YAPILAN HİZMETLERDEN DOĞAN KDV'NİN İADESİ.....	96
4.8.PETROL ARAMA FAALİYETLERİNDEN DOĞAN KDV'NİN İADESİ.....	97
4.9.TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ MAKİNE VE TEÇHİZAT TESLİMLERİNDEN DOĞAN KDV'NİN İADESİ.....	98
4.10.DİPLOMATİK İSTİSNADAN DOĞAN KDV'NİN İADESİNİN MUHASEBE KAYITLARI.....	99
SONUÇ.....	101
KAYNAKÇA.....	103

BİRİNCİ BÖLÜM

1.TÜRKİYEDE KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Katma Değer Vergisi, 1.1.1985 tarihinden itibaren Türk Vergi Sistemi içinde yerini alan ve kısa sürede benimsenerek başarı ile uygulanan bir vergidir. Verginin nihai tüketiciye kadar yansıtılabilmesini sağlayan yapısıyla önemli bir özelliğe sahip olan katma değer vergisi, diğer vergi gelirleri arasında en yüksek verimliliğe sahip bulunmaktadır.

Ülkemizde Katma Değer Vergisi sistemine geçişi zorunlu kılan nedenler, ekonomik ve mali nedenler olmak üzere iki grupta toplanabilir. Ekonomik nedenler, yatırımların teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmesi, sanayi kesimi üzerindeki vergi yükünün azaltılması, enflasyonist baskının önlenmesi, kaynakların optimal dağılımında uygunluk sağlanması, uzmanlaşmanın teşviki ve fiyatlar genel düzeyinin kontrolü şeklinde sıralanabilir. Mali nedenler ise vergi adaletinin sağlanması, vergi hasılatını artırması, vergi kaçakçılığının önlenmesi, vergilemede adaletin sağlanması, vasıtasız vergiler sistemini tamamlayıcı niteliği ve diğer ülkelerin vergi sistemleri ile uyum sağlaması olarak açıklanabilir.¹

KDV Kanunu'nda sistem esas itibariyle vergi indirimi mekanizmasına dayanmaktadır. Yükümlüler bir vergilendirme döneminde yaptıkları vergiye tabi faaliyetleri üzerinden hesapladıkları KDV'den, bu faaliyetler nedeniyle yüklendikleri KDV'yi indirmekte, hesaplanan verginin indirilecek vergiden fazla olması halinde de aradaki farkı vergi dairesine beyan ederek ödemektedirler.

¹ Mehmet MAÇ, **KDV Uygulaması**, 4. Baskı, İstanbul, 1998, s.1.2

1.1. KATMA DEĞER VERGİSİ KONUSU VE KAPSAMI

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 1. maddesi, hangi işlemlerin bu vergi kapsamına girdiğini belirlemektedir. Buna göre ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusunu oluşturmaktadır.²

Kanun'un 1. maddesi hangi işlemlerin bu vergi kapsamına girdiğini belirlemektedir. 1. maddenin kapsamına girmeyen işlemler KDV'ye tabi tutulamaz. Kapsam dışı olduğu için KDV'ye tabi tutulmayan işlemler için yüklenilen KDV'nin indirimi yasaktır.³ KDV'den söz edebilmek için:

- Mal teslimi veya hizmet ifası şeklinde bir işlemin mevcudiyeti,
- İşlemin Türkiye'de yapılmış olması,
- İşlemin ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerekir.

Şahsi ve arızı nitelikteki işlemler KDV'ye tabi olmayıp, her türlü mal ve hizmet ithalatı kanun kapsamında değerlendirilmiştir.

1.1.1. Teslim ve Teslim Sayılan Haller

Mal teslimi, hem KDV'nin konusunu teşkil eden işlemlerden biridir, hem de bu işlemin vergilendirilebilir hale gelmesini sağlayan önemli bir fiildir. Doğal olarak, vergilendirmeden bahsedebilmek için söz konusu teslimin KDV kapsamına girmesi ve KDV'den istisna edilmemiş olması şarttır.

Genel anlamı itibariyle mal, mülkiyete ve alım-satıma konu olabilen menkul ve gayrimenkuller ile haklardır. Mal, elle tutulup gözle görülen bir nesne olabileceği gibi gayri maddi bir nitelik arz ediyor da olabilir. Ayrıca 1. maddenin 3. bendinde de

² KDVK Madde 1/1

³ KDVK Madde 30

belirtildiği üzere su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.

Maddedeki tarife göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.⁴

Ayrıca bir mal üzerindeki tasarruf hakkının birden fazla kişi arasında zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeksizin doğrudan son alıcıya devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı birer teslim sayılmıştır.

Diğer taraftan su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimi sayılmıştır.

Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin belirli olduğu hallerde teslim bunlar dışında kalan maddeler itibarıyla yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesi hallerinde de aynı hükümler uygulanır. Trampa, iki ayrı teslim sayılmaktadır.

1.1.2.Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller

KDV Kanunu'nun 3. maddesi ile hizmeti, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tarif etmiştir. Çok geniş kapsamlı olarak yapılan bu tarif ile vergi uygulamasında teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı kapsamına sokulamayan işlemlerin tümünün hizmet sayılması, vergilendirmede yasal bir boşluğun doğmamasını amaçlamaktadır.

Genel tarifi verilen hizmet işlemlerinin, bir şeyi yapmak işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek şekillerinde

⁴ KDVK, Madde 2

görülebileceği madde metninde işaret edilmiştir. Maddede, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı bir işlem olduğu ve hizmet veya teslim esaslarına göre ayrı ayrı vergi şümülüne alınacağı ayrıca hükme bağlanmıştır.

Kanun'un 5. maddesi ile, vergiye tabi bir hizmetten işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılmaları hizmet sayılan haller olarak tarif edilmiş ve vergi kapsamına alınmıştır. "Bu madde ile karşılıksız yararlanmak veya yararlananların niteliği gibi nedenlerle tereddüt uyandırabilecek bazı işlemlerin hizmet niteliğinde olduğu belirtilerek uygulamaya açıklık getirilmesi amaçlanmıştır" ⁵

1.2. VERGİNİN MÜKELLEFİ

KDV'nin mükellefi, KDV'ye tabi mal tesliminde ve/veya hizmet ifasında bulunanlardır. Fakat KDV'nin mükellefi olmak bu verginin nihai yüklenicisi olmak anlamında değildir. KDV'nin nihai yüklenicisi nihai tüketici durumunda bulunan kişi ve kuruluşlardır. KDV mükellefleri vezne görevi yapmakla, başka bir anlatımla verginin nihai tüketiciden tahsili konusunda devlete yardım etmekle görevlendirilmişlerdir.

1.3. VERGİNİN MATRAHI

KDV kanunumuzda matrah; teslim ve hizmet işlemleri, ithalat, uluslararası yük ve yolcu taşımaları ve özel matrah şekilleri olmak üzere ayrı ayrı maddelerde belirlenmiştir.

1.3.1. Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah

Kanunumuzda teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olarak tanımlanmıştır.

Bedel deyimi, Kanun'un 20. maddesinin ikinci fıkrasında şöyle tarif edilmiştir:

⁵ Rıfat TOKAT, **Katma Değer Vergisinde Matrah ve Nispet**, Vergi Dünyası, Mart 1985, Sayı 42, s. 13.

"Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanmaları para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder." ⁶

Bu tanıma göre bedel deyimi oldukça geniş kapsamlıdır.

Her ne suretle olursa olsun müşteriden alınan veya bunlarca borçlanılan para bedel kavramına girdiği gibi müşteriden para yerine alınan, mal, hizmet, menfaat ve benzeri değerler de bedel kavramına dahildir.

Diğer taraftan, bedelin mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler olması halinde, verginin matrahı, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlerde olduğu gibi işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. ⁷

Bedelin döviz ile hesaplanması halinde ise döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilecektir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevirme işlemi ise Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın saptadığı paritelere göre yapılacaktır. ⁸

Tarifeli işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde matrah ise KDV Kanunu'nun 20. maddesinin 4. fıkrasında düzenlenmiş olup "belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli KDV dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez" hükmüne yer verilmiştir. ⁹

1.3.2. İthalatta Matrah

İthalat işlemlerinde verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:

⁶ KDVK Madde 20/2

⁷ KDVK Madde 27/1

⁸ KDVK Madde 26

⁹ Senih UĞURLU, **Katma Değer Vergisinde Matrah**, Vergi Dünyası, Ocak 1985, Sayı 40, s.28.

a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler matrahı oluşturmaktadır.¹⁰

1.3.3.Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah

İkametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından, yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibariyle yurt içi emsalleri göz önüne alınarak matrahın saptanmasına Maliye Bakanlığı yetkilidir.¹¹

Ancak 3065 sayılı KDVK'da, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işleri, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak kaydıyla istisna kılınmıştır. Bu yüzden, uluslararası yük ve yolcu taşımalarında matrah tespitine ilişkin bu madde geçerliliğini kaybetmiştir.¹²

1.4.VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergiye doğuran olay, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder" şeklinde tanımlanmıştır.¹³

¹⁰ KDVK Madde 21

¹¹ KDVK Madde 22

¹² Şükrü KIZILOĞLU, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 1998, s.1240.

¹³ VUK Madde 19

KDV açısından ise verginin konusuna giren işlemlerin gerçekleşmesi sonucu vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. 3065 sayılı KDV Kanunu'nda vergiyi doğuran olay, vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre maddeler halinde sıralanmıştır.¹⁴

1.5. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNALAR

Türkiye’de yapılan; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithali katma değer vergisine tabidir. Ancak, bir kısım mal ve hizmet teslimleri ekonomik ve sosyal amaçlar ile tercih edilen vergilendirme prensipleri gereğince KDV’den istisna edilmiştir. Yani söz konusu mal ve hizmet teslimleri nedeniyle KDV hesaplanmamakta dolayısıyla da alıcılardan KDV tahsil edilmemektedir.

Bu durum ise, söz konusu mal ve hizmetlerin alınması sırasında yüklenilen KDV’nin akıbetinin ne olacağı sorusu ile bizleri karşı karşıya bırakmaktadır. Bu soruya vereceğimiz cevap ise istisnanın kanunda “tam istisna” mı “kısmi istisna” mı kapsamında değerlendirildiğine göre değişmektedir.

Kısmi istisna kapsamında değerlendirilen mal ve hizmet teslimleri nedeniyle yüklenilen KDV’nin indirim ve iade konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. İndirim 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 giderilebilmekte indirimi mümkün olmayan KDV’nin ise mükellefe iadesi söz konusu olmaktadır.

İstisnalar, Kanun’da altı bölüm altında incelenmiştir. Bunlar sırası ile:

- İhracat istisnası,
- Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna,

¹⁴ KDVK Madde 10

- Taşımacılık istisnası,
- Diplomatik istisnalar,
- İthalat istisnası ve
- Sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ile diğer istisnalar başlıklarından oluşmaktadır.

1.5.1. İhracat İstisnası

KDV Kanunu'nun 11. maddesinde aşağıdaki teslim ve hizmetlerin vergiden istisna olduğu belirtilmiştir:

a) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri,

b) Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi.¹⁵

KDV Kanunu'nun 12. maddesinde bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için gerekli şartlar düzenlenmiştir. Buna göre:

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması,
- Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye ulaşması şartlarının yerine getirilmesi gerekmektedir.

Yurt dışındaki müşteri tanımı da aynı maddede, "ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcıları ve yurt içindeki firmaların yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder." şeklinde yapılmıştır.¹⁶

¹⁵ KDVK Madde 11

¹⁶ KDVK Madde 12

Malın gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye ulaşması şartı, Maliye Bakanlığı'nca uygulamada malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından çıkması şeklinde açıklanmıştır. İhracatta teslimin gerçekleştiği tarih olarak da gümrük hattından çıkış tarihi kabul edilmektedir. Bu nedenle ihracat işlemi için düzenlenen faturanın veya gümrük beyannamesinin tarihi, KDV uygulamasında pek bir önem taşımamaktadır. Belgenin taşıdığı tarihte muhasebeleştirilmesi, gümrük hattını geçtiği tarihe ilişkin dönem KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir.

Hizmet ihracatında KDV istisnasının usul ve esasları ise KDV Kanunu'nun 11 ve 12. maddeleri ile 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde belirlenmiş bulunmaktadır.

1.5.2. Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 13. maddesinde bazı mal ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğunu ilişkin hükümler yer almaktadır. Buna göre KDV istisna olan mal hizmetler şunlardır:

a) Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler,

b) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler,

c) Altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri ile 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre yapılan petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler,

d) Yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri,

e) Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları, limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri,

f) Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler.¹⁷

Kanun'un bu maddesinde petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisna hükmüne yer verilmesi, petrol arama faaliyetlerinin çok büyük ve riskli yatırımlar olmasından ve ülkemizin petrol aramalarında yeni bir döneme girmiş olması sebebiyle bu faaliyetlerin hızlandırılması için teşvik edici tedbirlere gerek duyulmasından kaynaklanmaktadır.¹⁸

1.5.3. Taşımacılık İstisnası

Transit taşımacılık 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 14. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre:

1. Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır.

2. Bu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak şartıyla tanınır.

3. 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulu'nca belirlenen sınır

¹⁷ KDVK Madde 13

¹⁸ Şükrü KIZILOĞ, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 1998, s.878

kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimi vergiden istisnadır.¹⁹

Bakanlar Kurulu KDV Kanunu'nun 14/1. maddesinden aldığı yetkiyi "Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri vergiden müstesnadır" şeklinde kullanmıştır.

11 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (D) bölümünde taşımacılık istisnası:

"1. İstisna kapsamına yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren, yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren ve Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren taşıma işleri girmektedir.

2. İstisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör firmanın gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyyeyi gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden her iki faaliyet de vergiye tabi olmayacaktır. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde bu işlerin vergiye tabi olacağı açıktır." şeklinde izah edilmiştir.²⁰

KDV Kanunu'nun 32. maddesi; 14. madde uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili olup, indirilemeyen katma değer vergilerinin mükelleflere iade edileceğini hüküm altına almıştır.

1.5.4.Diplomatik İstisnalar

¹⁹ KDVK Madde 14

²⁰ 11 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 09.01.1985 tarih 18630 sayılı Resmi Gazete.

3065 sayılı KDVK'nın 15. maddesi "Diplomatik İstisnalar" başlığı altında bir takım kuruluşlar için yapılan teslim ve hizmetler için KDV istisnası uygulanmasını öngörmektedir.

İstisnadan karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin;

- Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri,
- Konsoloslukları,
- Bunların diplomatik statüye haiz bulunan diplomatik misyon şefleri, diplomasi memurları, konsolosluklarda görevli misyon şefleri ve konsolosluk memurları faydalanabilecektir.

Karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, servis pasaportu hamili olan ve Dışişleri Bakanlığınca II. sınıf kimlik kartı verilen teknik ve idari personel de diplomatik istisnadan yararlanabilecektir.

1.5.5.İthalat İstisnası

KDV Kanununa göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali vergiden müstesna tutulmuştur.²¹

Buna göre 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali KDV'den istisna edilmiştir.

Ayrıca Gümrük Kanunu'ndaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallarda vergiden müstesnadır.

Gümrük Kanunu'na göre geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması veya asli kısmına bir ilave yapılması halinde eşyanın kazandığı değer farkı istisnaya dahil değildir.

1.5.6. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar

²¹ KDVK Madde 16

Bu bölüm altında geçen istisnalar dört alt başlığa ayrılmıştır. Bu başlıklar, kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar, sosyal amaç taşıyan istisnalar, askeri amaç taşıyan istisnalar ve diğer istisnalar adlarını taşımaktadır.²²

1.5.6.1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar

Söz konusu maddede belirtilen kurum ve kuruluşların:

a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri KDV'den istisna edilmiştir.

1.5.6.2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar

Söz konusu madde de belirtilen kurum ve kuruluşların; hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri KDV'den istisna edilmiştir.

Ayrıca üniversite ve yüksekokullar ile 8.6.1965 tarihli ve 625 sayılı Kanun hükümlerine tabi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi,

²² KDVK Madde 17

Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, bu maddenin 1 numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler,

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler,

Kamu Kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kanunlarla kendilerine verilen görev gereğ  ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı k ğıtların bu kuruluşlar tarafından teslimi KDV'den istisna edilmiştir.²³

1.5.6.3. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar

Askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler de KDV'den istisna edilmiştir.

1.5.6.4. Diğ r İstisnalar

Diğ r istisnalar 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17. maddesinin 4 numaralı bendinde düzenlenmiştir. Buna göre:

a) GVK'ya göre vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

b) GVK'ya göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

c) GVK'nın 81. maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri,

²³ KDVK Madde 17/2

d) İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri,

e) Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve tali acenteler dahil sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin (l) bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri,

f) Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler ile Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü'nce düzenlenen piyango, sayısal loto, hemen kazan ve benzeri oyunların tertiplenmesi veya oynanması,

g) Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar, döviz, para, damga pulu, değerli kağıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıkları (hurda metalden elde edilen külçeler dahil) teslimi,

h) Zirai amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticari amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler,

ı) Serbest bölgelerde verilen hizmetler,

j) Boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri,

k) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri,

l) 4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi,

m) Bankalar Kanunu uyarınca; mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na teslimi ile bunların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından (müzayede

mahallinde satışı dahil) teslimi, bu Fon'un devraldığı alacakların tahsili amacıyla, bunların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi,

n) Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri,

o) Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması,

p) Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimleri,

r) Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri,

s) Özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının teslimleri,

ş) 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 38/A maddesinde tanımlanan konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya ipotek konulan konutun, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, ipotek finansmanı kuruluşları ya da üçüncü kişilere teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışlar dahil) ile bu şekilde alınan konutun, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya ipotek finansmanı kuruluşları tarafından teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışı dahil),

t) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, 1 inci maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi ile 13 üncü maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde belirtilen işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün

senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.), KDV'den istisna edilmiştir.

1.6. KATMA DEĞER VERGİSİ ORANLARI

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 28. maddesine göre KDV oranı, vergiye tabi her işlem için %10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye bu sınırlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler için farklı oranlar tespit etmeye, bazı malların perakende aşaması için farklı oranlar belirlemeye yetkilidir.²⁴

KDV Kanunu'nda indirimli oranlar olarak %1 ile %8 ve genel oran olarak %18 olmak üzere 3 oranlı tarife uygulanmaktadır. Yükseltilmiş %26 ve %40 oranları kapsamındaki mal ve hizmetler ise, 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu altında vergilendirilmektedir.

1.7. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİMLER

KDV Kanunu'nun "Vergi İndirimi" başlıklı 29. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi, (b) bendinde ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'yi indirebilecekleri belirtilmiş olup, kanunun 34. maddesi ile de vergi indirimi mekanizmasının işletilmesi için gerekli bazı şekil şartları tayin edilmiş bulunmaktadır.

KDV Kanunu'nun 34. maddesinin 1. fıkrasında yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği, 2. fıkrasında da fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceğinin Maliye Bakanlığı'nca tespit edileceği belirtilmiştir.

²⁴ KDVK Madde 28

Ayrıca kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV, götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV mükellefin satışlar üzerinden tahsil ettiği KDV'den mahsup edilebilir.

Ayrıca 3065 sayılı Kanun'da aşağıdaki hususlara da değinilmiştir:

Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez.

Ancak 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 28. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulu'nca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile 29. maddede yer alan kurum ve kuruluşlara olan borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir.

İndirim hakkı, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

1.7.1. İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi

KDV'nin en büyük özelliği, indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. İndirim mekanizmasının bir sonucu olarak mükellefler, alışları sırasında ödedikleri KDV'yi, satışları üzerinden hesapladıkları KDV'den indirerek, hesaplanan KDV'nin indirilecek KDV'den fazla olması halinde aradaki fark vergiyi beyan ederek, vergi dairesine öderler.

Ancak, genel prensip yüklenilen vergilerin indirimi olmakla beraber 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 30. maddesinde indirilemeyecek KDV de düzenlenmiştir.

KDV Kanunu'nun 30. maddesine göre, indirilemeyecek KDV aşağıdaki gibidir:

- Vergiye tabi olmayan veya kısmi istisna kapsamındaki işlemlerle ilgili alış belgelerinde gösterilen KDV,
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV,
- Zayi olan malların alış belgelerinde gösterilen KDV,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV.²⁵

Vergi idaresi, Kanun'un 30. maddesi gereği indirilemeyecek olan KDV'nin, aynı Kanun'un 58. maddesine göre Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanun'ları açısından safi kazancın tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı görüşündedir.²⁶

1.7.2. İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim

KDV Kanunu'nun 32. maddesinde, "Bu Kanunun 11, 13, 14, 15. maddeleri ile 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur." hükmü yer almıştır.²⁷

²⁵ KDVK Madde 30

²⁶ Uygur TEMİZER, **İndirilemeyecek KDV'nin Hangi Hallerde Gider, Hangi Hallerde Maliyet Unsuru Olarak Dikkate Alınacağı**, 1996, Yaklaşım Dergisi, Sayı 45, s. 110-115.

²⁷ KDVK Madde 32

Kanun maddesinin atıf yaptığı teslimi vergiden istisna edilmiş işlemler şunlardır:

- a) İhracat (ve yolcu beraberli eşya) istisnası (KDVK. Md. 11)
- b) Deniz, hava ve demiryolu araçları istisnası (KDVK. Md. 13)
- c) Taşımacılık istisnası (KDVK. Md. 14)
- d) Diplomatik istisna (KDVK. Md. 15)
- e) Özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının teslimleri (KDVK. Md.17/4-s)

Yukarıdaki istisnalardan yararlanan mükellefler, ödedikleri KDV'yi vergiye tabi işlemleri üzerinden indirebileceklerdir. Ancak vergiye tabi işlemleri olmaması, diğer bir deyişle sadece bu işleri yapmaları, ya da vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplayacakları verginin, indirilebilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen vergi kendilerine iade edilecektir.

İadenin yapılmasıyla, bu işlemleri yapan mükelleflerin bu tür faaliyetleri üzerindeki vergi yükü kaldırılmış olmaktadır.²⁸ (Yıldırım, 1985, s. 46-51).

Yukarıda sayılanlar dışındaki istisnalar nedeniyle yüklenilmiş olan KDV, Kanun'un 58. maddesi uyarınca gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilebilecektir.

1.7.3. Kısmi Vergi İndirimi

3065 sayılı KDV Kanunu'nun kısmi vergi indirimi ile ilgili 33. maddesinin 1. bendi ile "indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılabilir" hükmü getirilmiştir.

²⁸ Adnan YILDIRIM, **KDV'nin İade Edildiği ve Gider Yazıldığı Haller**, 1985, Vergi Dünyası, Sayı 46, s. 46-51

Görüldüğü üzere, bahsi geçen mükellefler mal ve hizmet alımları dolayısı ile ödedikleri KDV'nin, indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmını indirebileceklerdir. Ödenen KDV'nin, indirim hakkı tanınmayan işlemlere isabet eden kısmı ise gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.²⁹

1.7.4. Katma Değer Vergisi'nde İndirimin Belgelendirilmesi

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 34. maddesi KDV indirimini bazı şekil şartlarına bağlamıştır. Bu şartlar şunlardır:

1. Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV, alış faturası veya benzeri belgeler ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmelidir,
2. Bu belgeler kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Görüldüğü üzere, kanunda vergi indiriminde esasa ilişkin iki şart öngörülmüştür. Hangi vergilerin indirilebilir vergi olduğu, 29. maddede düzenlenmiş, bu şartı tamamlayıcı bir unsur olarak hangi vergilerin indiriminin kabul edilmeyeceği de 30. maddede belirlenmiştir.

Şekil şartlarının birincisi uyarınca, ancak bir belgeye dayalı KDV'nin indirimi söz konusu olabilir. KDV'nin bir belge üzerinde yer alması demek, onun daha önceki bir aşamada bir başka mükellef tarafından hazineye intikal ettirilmesi demektir. Belgenin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olması halinde indirim elbette söz konusu olmayacaktır. Zira bu durumda kanun koyucunun öngördüğü şart gerçekleşmemiş olmaktadır.

İkinci şekil şartına göre ise belge muhakkak surette kanuni defterlere kaydedilmiş olmalıdır. Kanun koyucu kanuni defterlere kaydedilmiş olan belgelerde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılabileceğini kabul etmek suretiyle, mükerrer

²⁹ Salim KARADENİZ, **Katma Değer Vergisinde Kısmi Vergi İndirimi**, 1985, Vergi Dünyası, Sayı 46, s. 22-31.

indirimin önlenmesini ve indirim uygulamasının disiplin altına alınmasını amaçlamıştır.³⁰

³⁰ Mahmut VURAL, **Defter Ve Belge İbraz Etmeyen Mükelleflerde KDV İndirimi**, 2001, Vergi Dünyası, Sayı 236, s. 33-47.

İKİNCİ BÖLÜM

2.KATMA DEĞER VERGİSİNDE İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER VE DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE KDV UYGULAMALARI

2.1. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI

Bütün vergi kanunlarında olduğu gibi KDV Kanunu'nda da gerek ekonomik gerekse sosyal amaçlarla bazı işlemlerin KDV'den istisna olması öngörülmüştür. KDV'de istisnalar kanunun 11 ila 17. maddeleri arası ve geçici maddelerle düzenlenmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a maddesine göre; vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen işlemlerle ilgili satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV'nin mükellef tarafından indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

Ancak, aynı kanunun 32. maddesinde ise; "Bu kanunun 11, 13, 14, 15'inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi'nden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur." İfadesine yer verilmek suretiyle Kanunun 30/a hükmüne istisna getirilmiştir. İstisnaların indirimi konusunda getirilen bu uygulama farklılığı, Katma Değer Vergisinde İstisnaların tam istisna ve kısmi istisna olmak üzere ikiye ayrılması sonucunu doğurmaktadır.

Buna göre; İhracat İstisnası (Madde 11), Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna (Madde 13), Taşımacılık İstisnası (Madde 14) ve Diplomatik İstisna (Madde 15), Tam İstisna olarak değerlendirilecek ve bu kapsamda işlem yapan mükellefler mal alımları nedeniyle

yüklendikleri vergileri 32. madde kapsamında indirim konusu yapabilecek, hatta indirmedikleri KDV'yi iade olarak alabileceklerdir.

Yukarıda sayılanlar dışında kalan tüm istisnalar kısmi istisna kapsamında olacak ve bu kapsamda işlem yapan mükellefler, bu işlemler nedeniyle yüklendikleri KDV'yi Kanun'un 30/a maddesi gereği indirim konusu yapamayacaklardır. Ancak indirim konusu yapılamayan KDV bu mükellefler tarafından gider olarak dikkate alınabilecektir.

2.1.1. Genel Hatlarıyla Mal İhracatı

Dış ticaret işlemlerinin KDV yönünden vergilendirilmesi işleminde, Destinasyon (varış ülkesinde vergileme ilkesi) Orijin (çıkış ülkesinde vergileme ilkesi) olmak üzere iki ilke uygulanmaktadır.³¹ Mal ve hizmetlerin nihai manada tüketildikleri veya faydalanıldıkları ülkede Katma Değer Vergisi'ne tabi tutulması, Katma Değer Vergisi'nin uygulandığı tüm ülkeler tarafından benimsenen ve "destinasyon ilkesi" (varış ülkesinde vergileme ilkesi) adı verilen temel ilkelerden biridir.

Varış ülkesinde vergilendirme esas itibarıyla, ithalatın vergilendirildiği, ihracatta vergi iadesi sisteminin bulunduğu, başka bir deyişle, ihracatın istisna tutulduğu bir vergilendirme şeklidir. Bu sistemde, ihracatçının ihraç ettiği mal için ödediği katma değer vergileri kendisine iade edilmekte veya indirim yoluyla telafisi sağlanmakta ve bu suretle ihraç edilen mal tamamen KDV yükünden arındırılmaktadır. Varış ülkesinde vergilendirmeye, mal ihraç eden ülkeye rekabet avantajı mal ithal eden ülkeye de rekabet eşitliği sağlanmaktadır.³²

Ülkemizde de uluslararası tatbikata uygun olarak;

- İhraç işleminde teslim KDV'si hesaplatılmaması (Md:11-1/a)

³¹ İlhan Kırıktaş, Abdullah Tolu; **İhracatta KDV Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1997, s.21.

³² Fatih Saracoğlu, Haydar Ejder; **Katma Değer Vergisinde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası**, (Çevrimiçi) http://www.iibf.deu.edu.tr/dergi/2002_1_4.pdf, 03.02.2010.

- İhraç edilen malla ilgili olarak yüklenilmiş KDV'lerin ihracatçıya iadesi (Md:32) veya ihracatçının KDV ödemeksizin mal satın alabilmesini sağlayacak düzenlemeler yapılması (Md:11-1/c, Geçici Md:17) suretiyle ihraç malının KDV'den tümüyle arındırılmasını yani tam istisna uygulamasını sağlayacak hükümlere, KDV Kanunumuzda yer verilmiştir. Çıktığı ülkede bu şekilde KDV'den arındırılan mal ve hizmetler varış ülkesinde KDV uygulanmakta ise, o ülkeye girerken KDV'ye tabi tutulmaktadır.

İhracat istisnası, KDV Kanununun 11 ve 12. maddelerinde hükme bağlanmış olup madde hükümleri ise şöyledir;

Madde 11- 1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) (4842 sayılı Kanunun 21'inci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 01.05.2003) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri,

b) Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur.

(4731 sayılı Kanunun 5/A maddesiyle eklenen fıkra) 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 katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir.

(4731 sayılı Kanunun 5/A maddesiyle eklenen fıkra) Maliye Bakanlığı iadedden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

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

Madde 12- 1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

a) (4842 sayılı Kanunun 22' nci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 24.04.2003) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır.

b) (4842 sayılı Kanunun 22' nci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 24.04.2003) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

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

a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

2.1.1.1.İhracatın Tanımı

06.06.2006 tarihli ve 26910 sayılı resmi gazetede yayımlanan İhracat Yönetmeliği'nin 4/d maddesindeki tarife göre ihracat; "bir malın, yürürlükteki ihracat ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veyahut Müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkışları ve işlemleri" ifade eder.³³

2.1.1.2.Yurt Dışındaki Müşteri Tabiri ve Teslim Konusu Malın TC Gümrük Bölgesini Geçmesi

Bir mal tesliminin ihracat teslimi sayılabilmesi için gerekli olan şartlar yukarıda saydığımız KDV Kanunu'nun 12. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir.

- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmış olmalıdır.

³³ İhracat Yönetmeliği, 06.06.2006 tarihli ve 26910 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Teslim konusu mal TC gümrük bölgesinden geçerek bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

Yine aynı maddenin 2. bendine göre yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içindeki firmaların yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir. İstisna uygulamasında müşterinin kimliği ile fazla ilgilenilmemekte, malın gümrük bölgesinden geçerek yurt dışına çıkması üzerinde durulmaktadır. Gümrük bölgesinde geçiş aynı zamanda ihracat tesliminin gerçekleştiği tarihtir.³⁴

Malın bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmasından kastedilen ise, ihracat teslimine konu olan malın TC gümrük bölgesini geçmesidir. Dolayısıyla, iç gümrüklerden yapılan ihracatlarda KDV istisnası, malın iç gümrükten çıktığı tarihte değil, sınır gümrüklerinden fiilen yurtdışı edildiği tarihte uygulanacaktır.³⁵ İhracat mevzuatımıza göre intaç tarihi, malların sevkine ilişkin işlemlerin bitirildiği ve gümrük çıkış beyannamesinin kapatıldığı tarihi göstermektedir. Bu tarihte mallar henüz gümrük bölgesinden geçerek bir dış ülkeye vasıl olmadığından, ihracat istisnasının beyanında intaç tarihinin esas alınmaması gerekmektedir. Gümrük beyannamesinde yer alan fiili ihraç tarihi İhracat istisnasının beyanında esas alınması gereken tarihtir.³⁶

4842 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu gümrük antreposuna konulan mallar da ihracat istisnası kapsamına alınmış ve istisnanın uygulanması için malların yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulması yeterli görülmüştür.

2.1.1.3. Mal İhracatında Özellik Gösteren Durumlar

2.1.1.3.1. Faturanın Döviz Cinsinden Düzenlenmiş Olması

³⁴ 4 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 08.12.1984 tarih ve 18599 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁵ 13.03.1991 tarihli ve 1991/3 sıra No.lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesi.

³⁶ Beşir Atmaca, **Katma Değer Vergisi Ders Notları**, 1. Baskı, Ankara, Uyum Ajans, 2005, s.62.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 26. maddesinde, bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Lirası'na çevrileceği hükme bağlanmıştır.

İhracat istisnasında vergiyi doğuran olay malların fiilen ihraç edildiği tarihte meydana geleceğinden ihracat istisnası, ihracatın gerçekleştiği dönemde uygulanacağından, fatura daha önce düzenlenmiş olsa bile istisnaya ait bedeller malın gümrük bölgesini geçtiği dönem beyannamesinde beyan edilecektir.

Kısaca ihracat faturasının döviz cinsinden düzenlendiği hallerde, ihracat istisnasına ait bedeller malların fiilen ihraç edildiği günün kurları ile Türk Lirası'na çevrilecek ve ilgili dönem beyannamesi ile beyan edilecektir.

2.1.1.3.2.Vade Farkı, Kur Farkı

Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler katma değer vergisi matrahına dahil edilecektir.³⁷ İhracat bedelinin zamanında ödenmemesi durumunda meydana gelen vade farkları da ihracat teslimi ile alakalı olduğu için katma değer vergisinden istisna olacaktır.

2.1.1.3.3.İhracatın CIF Veya CF Bedel İle Yapılması

Kural olarak ihracat faturalarının FOB (Free On Board) bedel üzerinden düzenlenmesi gerekir. Fakat Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinin "a" bendine göre, teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri Katma Değer Vergisi matrahına dahil edilecektir.³⁸ Bu nedenle ihracatın navlun ve sigorta ücretlerini de içeren CIF (Cost Insurance Freight) veya CF (Cost and Freight) bedelle yapılması durumunda bu bedellerin de ihracat istisnasına dâhil olması gerekmektedir.

2.1.1.3.4.İhracata Konu Malların Zayi Olması

³⁷ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Madde 24/c.

³⁸ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Madde 24/a.

İhraç edilen malların zayi olması durumunda Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12. maddesindeki şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine göre işlem yapılması gerekir. Şartlar gerçekleştikten sonra zayi olan mallar için ihracat istisnası kapsamında işlem yapılabilecektir.³⁹ TC gümrük bölgesini geçmeden zayi olan mallarda ise ihracat istisnası şartları gerçekleşmemiş olacağından istisna hükümlerinden faydalanılamayacaktır.

2.1.1.3.5.Döviz Alım Belgesi (DAB) İbraz Mecburiyeti

28 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde yer alan ihracat teslimlerinden doğan iade ve mahsup taleplerinin yerine getirilebilmesi için;

- Gümrük çıkış beyannamesinin aslı veya noterce onaylı örneği ile
- Vergi iadesi talep edilen ihracatla ilgili döviz alım belgesinin aslı ve
- İhraç konusu malın alış ve satış faturalarının fotokopilerinin (30 no.lu Tebliğe göre bu faturalara ait listeler yeterlidir) vergi dairelerine ibraz şartı getirilmiştir.

84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ise mükelleflerin nakden veya mahsuben iade taleplerinde dilekçenin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla ibraz edecekleri belgeler ile ilgili olarak yeni düzenlemeler getirmiştir. Buna göre;

- Gümrük beyannameli mal ihracında,
- Yolcu beraberliği eşya ihracında,
- Sınır ve kıyı ticaretinde,
- İhraç kaydıyla satışlarda (bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara satış yapılması hariç)

Döviz Alım Belgesi ibraz mecburiyeti kaldırılmıştır.

³⁹ Ömer Duman, "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan İstisna (Yolcu Beraberliği Eşya İstisnası)", (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2000092237.htm, 10.01.2010.

Hizmet ihracında ve "bavul ticareti" ile bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara ihraç kaydıyla satışlardan doğan katma değer vergisi iade ve mahsup işlemlerinde ise DAB ibrazı uygulaması devam etmektedir.

İhracat istisnası nedeniyle yapılan bir kısım KDV iadelerinde DAB aranmaması, bu ihracat bedellerinin yurda getirilme ve bozdurulma mecburiyetinin olmadığı manası taşımamaktadır. Bir kısım ihracatlarda KDV iadesi alabilmek için DAB ibraz mecburiyetinin kaldırılması bu belgelerin yalnızca vergi dairesine ibraz zorunluluğunu ortadan kaldırmaktadır. Yoksa diğer yetkili kurum ve kuruluşlara gerektiğinde ibraz mecburiyeti devam etmektedir.⁴⁰

2.1.1.4. İstisnanın Beyan Edileceği Dönem

İhracat teslimleri KDV'den istisna tutulduğu için, ihracı yapan mükellef bu ihracatla ilgili yabancı müşteriye keseceği faturada, mal bedeli üzerinden KDV hesaplamayacak ve bu vergiyi faturada göstermeyeceklerdir. Ancak işletmeler KDV kanunun 32.maddesine göre ihracat ile ilgili yüklendikleri vergiyi indirim konusu yapabilecek indirimle de giderilemeyen bir kısım olduğu takdirde de iade alabileceklerdir.⁴¹

İstisnaya tabi olan bu teslim ise malın gümrük hattını geçtiği dönem beyannamesi ile beyan edilecektir. Ancak bazen faturanın kesildiği tarihteki dönem ile malın gümrük hattını geçtiği tarihteki dönemler aynı olmayabilmektedir. İstisnanın gösterilmesinde dikkate alınacak dönem malın gümrük hattını geçtiği tarihteki dönemdir.

İhracatın olduğu dönemde ihraç edilen mal bedeli fatura tarihindeki kur üzerinden Türk lirasına çevrilip KDV beyannamesinin teslim ve hizmetlerinin karşılığını teşkil eden bedel kısmına dâhil edilecektir. Daha sonra bu mal bedeli KDV

⁴⁰ Atmaca, **a.g.e.**, s.66.

⁴¹ Haşmet Yıldırım, **Katma Değer Vergisi'nde İhracat İstisnası ve Muhasebeleştirilmesi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Muhasebe Denetim Yüksek Lisans Programı Yay., Yüksek Lisans Tezi, Temmuz-1992 s.7-8.

beyannamesinin ihracat istisnası kısmında gösterilmek suretiyle vergi matrahının tespitinde toplam bedel işlem bedelinden indirilecektir.⁴²

2.1.1.5. İhraç Olunan Malla İlgili Olarak Yüklenilen KDV'nin İhracatçıya İade Edilmesi

"Tam İstisna" olarak adlandırılan bir istisna türü olan İhracat istisnasında, işlemin KDV'siz olması ile yetinilmeyip, bu işlemle ilgili olarak işlemde bulunan tarafından yüklenilmiş olan KDV'nin indirilmesi, indirimle giderilememe durumunda, işlemin yapıldığı ay itibariyle mükellefe iade suretiyle, istisnaya konu mal veya hizmetin KDV yükünden tamamen arındırılması söz konusudur.⁴³

2.1.1.5.1.İndirim Yoluyla İade

KDV Kanunu'nun 30/a maddesinde, KDV'ye tabi olmayan veya KDV'den istisna edilmiş bulunan mal ve hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV'lerin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Bu yasak, tam istisna uygulamasına konu olan ve Kanun'un 11, 13, 14 ve 15. maddelerinde düzenlenen istisnalar ve indirim yasağına konu olmayacağı belirtilmiş diğer istisnalar için geçerli değildir. Nitekim 32. maddede tam istisna uygulaması yapılan 11, 13, 14 ve 15. maddelerdeki istisnalarla ilgili KDV yüklenimlerinin indirilebileceği belirtilmiştir. Bu madde, 30/a maddesinin aksine vergiden istisna edilen bazı işlemler için vergi indirimini kabul etmektedir. İhraç malı ile ilgili yüklenilmiş olan KDV'nin, KDV'ye tabi işlemlerle ilgili olarak müşterilerden tahsil olunan KDV'den indirilmesi söz konusu yüklenimlerin, indirim yoluyla mükellefe iadesi anlamına gelmektedir.⁴⁴

2.1.1.5.2.Sonraki Dönemlere Devir Yoluyla İade

İhraç kayıtlı teslim dışındaki nedenlerle yani KDV Kanunu'nun 11/1-a,b;13;14 ve 15. maddelerinde yer alan istisnalara ve iade hakkı bulunan diğer işlemlere ilişkin olarak iade çıkması halinde mükellefler, 8 no.lu tablonun "Yüklenilen KDV" bölümünü

⁴² Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt:III, 4369 sayılı Kanunla Değişen En Son Şekliyle, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1998, s.1240.

⁴³ Mehmet Maç, "KDV Uygulaması", (Çevrimiçi) <http://www.bdodenet.com/kdv/kdv11.pdf>, 10.02.2010.

⁴⁴ Mustafa Gürhan Acar, "KDV İadesinde Tercih Hakkı", **Vergi Dünyası**, Sayı:288, Ağustos 2005, s.60.

doldurmamak suretiyle KDV alacaklarını nakden almaya veya mahsup ettirmeye çalışmak yerine beyannamenin 33. satırına hiç rakam yazmamak suretiyle, iade haklarını devrolan KDV olarak kullanabilirler.⁴⁵

2.1.1.5.3.Nakden veya Başka Vergi Borçlarına Mahsup Yoluyla İade

İhracatın yapıldığı (malın gümrük bölgesinden çıktığı) aya ait KDV beyannamesinde indirimle giderilemeyen KDV varsa, ihraca konu mal ile ilgili olarak yüklenilmiş olan KDV kısmen veya tamamen, indirim yoluyla giderilememiş demektir. Bu durumda mükellefin izleyebileceği iki yol vardır;

- Bunlardan birincisi KDV beyannamesindeki 8 No.lu tablonun YÜKLENİLEN KDV bölümünü boş bırakmak suretiyle, iade hakkını devrolan KDV olarak kullanabilir,

- İkinci yolda ise bu bölümü doldurabilir. Yani KDV beyannamesini İADE TALEPLİ olarak hazırlayabilir ve bu iadeyi NAKDEN veya MAHSUP SURETİYLE talep edebilir.⁴⁶

Ayrıca iade hakkının, kısmen nakit iade almak, kısmen de mahsup talep etmek suretiyle kullanılması da mümkündür.

2.1.1.6. Mal İhracatı İstisnası İle İlgili Örnekler:

Örnek :1

Veriler :

Vergiye Tabi Teslim Ve Hizmet Bedeli (İhracat hariç):	100.000
İhraç Mal Bedeli :	200.000
Önceki Dönemden Devir KDV:	13.000
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV:	47.000

⁴⁵ Mehmet Maç, "KDV Uygulaması", (Çevrimiçi) <http://www.bdodenet.com/kdv/kdv11.pdf>, 10.02.2010.

⁴⁶ Mehmet Maç, "KDV Uygulaması", (Çevrimiçi) <http://www.bdodenet.com/kdv/kdv11.pdf>, 10.02.2010.

İhraca Konu Mallar Nedeniyle Yüklenilen KDV:	36.000
--	--------

Düzenlenecek KDV Beyannamesi Bilgileri:

Vergiye Tabi Teslim Ve Hizmet Bedeli (İhracat hariç):	100.000
KDV Matrahı :	100.000
Hesaplanan KDV:	18.000
Önceki Dönemden Devreden KDV:	13.000
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV:	47.000
İndirimler Toplamı:	60.000
Ödenmesi Gereken KDV:	0
İade Edilmesi Gereken KDV (İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV):	36.000
Sonraki Döneme Devreden KDV:	6.000

Örnek :2

Veriler :

Vergiye Tabi Teslim Ve Hizmet Bedeli (İhracat hariç):	300.000
İhraç Mal Bedeli :	200.000
Önceki Dönemden Devir KDV:	13.000
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV:	47.000
İhraca Konu Mallar Nedeniyle Yüklenilen KDV:	36.000

Düzenlenecek KDV Beyannamesi Bilgileri:

Vergiye Tabi Teslim Ve Hizmet Bedeli (İhracat hariç):	300.000
KDV Matrahı :	300.000
Hesaplanan KDV:	54.000
Önceki Dönemden Devreden KDV:	13.000
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV:	47.000
İndirimler Toplamı:	60.000
Ödenmesi Gereken KDV:	0
İade Edilmesi Gereken KDV (İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV):	6.000
Sonraki Döneme Devreden KDV:	0

2.1.2. Hizmet İhracatı

KDV Kanunu'nun 1. maddesinde Türkiye'de yapılan "ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı ve diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinin konusuna girdiği belirtilmiş olup, hizmet; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler" şeklinde tanımlanmıştır.⁴⁷ Kanun maddesinde, hizmet işlemleri; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir denilmek suretiyle geniş bir çerçeve çizilmiştir.

Hizmet İhracat istisnası ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a bendinde mal ihracı ile birlikte düzenlenmiştir. Maddeyle birlikte ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

⁴⁷ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Madde 4.

"Yurtdışı müşteri" ve "yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler" ifadelerinden ne anlaşılması gerektiği ise Kanunun 12. maddesinin ikinci fıkrasında aşağıdaki şekilde hükme bağlanmıştır.

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

a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.⁴⁸

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 26 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile aşağıdaki dört şartın gerçekleşmiş olması zorunluluğu getirilmiştir.

- Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.
- Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.
- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

Dolayısıyla hizmet ihracı istisnasından faydalanılabilmesi için, yukarıda sayılan dört şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.⁴⁹

2.1.2.1. Hizmet İhracatı İstisnasının Şartları

2.1.2.1.1. Hizmet Yurt Dışındaki Bir Müşteri için Yapılmalı

İstisnadan yararlanılabilmesi için hizmet sunulan müşterinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin yurt dışında bulunması veya yurt içinde bulunan bir firmanın,

⁴⁸ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Madde 12/2.

⁴⁹ Talha Apak, "Hizmet İhracatı İstisnasının KDV Beyan Dönemi ve KDV İadesinin Şartları", (Çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/mayis_06/talha_apak_hizmet_ihraci.htm, 03.02.2010.

yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubelerinin, acentalarının, temsilcilerinin veya bürolarının olması gerekmektedir.

Dolayısıyla hizmet sunulan firmanın kanuni ve iş merkezinin bulunduğu yer, tek başına yeterli bir kriter değildir. Bir firmanın kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunsu bile Türkiye'de kendi adına faaliyet gösteren şubesine yapılan bir hizmet söz konusuysa, hizmet ihracı 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 uygulanabilecektir.

Ayrıca hizmet Türkiye'de yapılmazsa KDV'nin konusuna girmeyeceğinden hizmet ihracı istisnası da söz konusu olamayacaktır. Verginin konusuna girmeyen işlemlere ait yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı, hizmet ihracı istisnası kapsamına giren işlemlere ait yüklenilen KDV'nin ise indirim ve iade konusu yapılabileceği göz önüne alındığında bu ayrımın önemi ortaya çıkmaktadır.⁵⁰

2.1.2.1.2. Fatura Veya Benzeri Nitelikteki Belgenin Yurtdışındaki Müşteri Adına Düzenlenmesi

Hizmete ilişkin olarak düzenlenecek fatura veya benzeri belge yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışındaki bir müşteri adına düzenlenmiş olmalıdır. Bu şart, 26 no.lu KDV Genel Tebliği'nde yer almaktadır. Kanunda böyle bir şart aranmamakla beraber, hizmet yurtdışındaki müşteriye yapılmış ise faturanın veya serbest meslek makbuzunun da o müşteri adına düzenlenmiş olması gerekeceği tabiidir.

Bir firmanın yurt dışındaki şubesine verilen hizmet karşılığında fatura Türkiye'deki kanuni ve iş merkezi adına düzenlenirse hizmet ihracatı istisnası kapsamında işlem yapılamayacaktır. Aynı şekilde yurt dışındaki müşteriye verilen

⁵⁰ Yasef Pehlivan, "Hizmet İhracatı Nedeniyle Uygulanan KDV İstisnası", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:196, Ağustos 2004, s.101.

hizmet karşılığında fatura müşterinin Türkiye'deki şubesi adına düzenlenirse istisna hükümlerinden yararlanılamayacağı açıktır.⁵¹

2.1.2.1.3.Hizmet Bedelinin Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmesi

Kanunda böyle bir şart zikredilmemiştir. Ancak yurt dışındaki müşteri için yapılan hizmete ait bedelin, Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi zorunludur. Bedelin Türkiye'ye getirildiğinin döviz alım belgesinin aslı veya ilgili bankaca onaylanmış fotokopisi ile tevsik edilmesi gerekir. Bedelin Türkiye'ye getirildiği, döviz alım belgesiyle tevsik edilemez ise hizmet ihracatı istisnası kapsamında iade talebinde bulunulamayacaktır.⁵²

Hizmet ihracatı istisnasından kaynaklanan iade taleplerinde dilekçe ile birlikte ibrazı gereken belgeler 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde sayılmıştır. Bu belgeler arasında döviz alım belgesi *"Münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesinde onaylanmış örneği ya da dövizin yurt dışından geldiğini gösteren bankadan alınmış belge."*⁵³ Denilmek suretiyle sayılmıştır.

2.1.2.1.4.Hizmetten Yurtdışında Faydalanılması

Hangi durumlarda hizmetten yurtdışında faydalanılmış olacağını belirleyen bir kriter bulunmadığından hizmet ihracı istisnasından faydalanılabilmesi için getirilen dört şarttan en çok tereddüde düşüleni olmuştur. Bu nedenle 26 ve 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde konuya açıklık getirmek amacıyla örnekler verilmesi yoluna gidilmiştir.

Kısaca ifade etmek gerekirse 26 ve 30 no.lu KDV Genel Tebliğlerindeki yaklaşım şu şekildedir:

⁵¹ Onur Özdoğan, "Katma Değer Vergisi Kanundaki İstisnalar", (Çevrimiçi) http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_619.htm, 01.02.2010.

⁵² Ali Çımat, "Katma Değer Vergisi'nde Hizmet İhracatı İstisnası", (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/07-ALICIMAT45.doc>, 10.03.2010.

⁵³ 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

— Şayet hizmet, yurtdışındaki müşterinin bizzat Türkiye'ye gelerek, fiilen burada faydalandığı bir hizmetse faydalanma Türkiye'dedir ve bu nedenle istisna uygulanmaz (Türkiye'de konaklama, Türkiye içinde ulaşım ve benzerleri),

— Hizmet, yurtdışındaki müşterinin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili ise hizmetten Türkiye'de faydalandığı kabul edilir, (İstisna uygulanmaz)

— İhracat komisyonları hizmet ihracı kapsamında mütalaa edilmekte, fakat ithalat komisyonları istisna dışında tutulmaktadır.⁵⁴

2.1.2.2. İstisna Kapsamına Girecek Hizmet Türleri

—Gösterim Amacıyla Yurt Dışına Film Gönderilmesi

Geçici bir süre için gösterim amacıyla yurt dışına film gönderilmesi durumunda hizmetten yurtdışında faydalandığı açıktır. Böyle bir durumda geçici ihracat izin belgesi, gümrük beyannamesi ve döviz alım belgesi ibraz edilerek hizmet ihracatı istisnası kapsamında işlem yapılması mümkündür.

—İhraç Edilen Mallara İlişkin Olarak Verilen Hizmetler (İhracat Komisyonları)

Yabancı firmaların Türkiye'den ithal edecekleri mallarla ilgili olarak bu firmalara aracılık hizmeti veren Türk firmalarının yaptıkları hizmetler (Malların temin edilmesi, yüklenmesi, kalite kontrolünün yapılması vb. hizmetler), ihraç edilen mallar yurtdışında tüketileceğinden hizmet ihracatı kapsamında katma değer vergisinden istisna olacaktır.⁵⁵

—Sınır Ötesi Finansal Kiralama

Türkiye'den yurt dışına yapılan finansal kiralama işlemlerinde hizmetten yurt dışında faydalandığı açıktır. Dolayısıyla fatura söz konusu yabancı firma adına

⁵⁴Ali Çımat, "Katma Değer Vergisi'nde Hizmet İhracatı İstisnası", (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/07-ALICIMAT45.doc,10.03.2010>.

⁵⁵ Sakıp Şeker, "Hizmet İthalatı ve İhracatında KDV Uygulaması", (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/19930682.htm,03.01.2010.

düzenlenmiş ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmiş ise bu hizmet için ihracat istisnası uygulanabilecektir.

—Bakım ve Onarım Hizmetleri

Yurt dışından geçici ithal rejimi çerçevesinde bakım-onarım amacıyla yurda getirilen araçların tamir ve bakımından sonra, yurt içinde kullanılmaksızın ve yabancı alıcıya yurt içinde teslim edilmeksizin, yurt dışına gönderilmesi halinde hizmetten yurt dışında faydalanıldığından diğer şartların da mevcut olması durumunda hizmet ihracatı istisnası kapsamında işlem yapılabilecektir.

—Yurtdışında Yayınlanacak Olan Dergilerin Türkiye'de Basılması

Yurt dışındaki müşterilere verilen dergi basım hizmeti, derginin Türkiye'de satılmaması koşuluyla hizmet ihracatı olarak kabul edilecektir. Derginin Türkiye'de de satılması halinde hizmetten Türkiye'de faydalanılması söz konusu olacağından istisna hükümlerine göre işlem yapılamayacaktır. Derginin Türkiye'de satılmaması durumunda, istisnanın uygulanabilmesi için faturanın yurt dışındaki müşteri adına kesilmesi ve bedelinin Türkiye'ye getirildiğinin döviz alım belgesi ile belgelendirilmesinin şart olduğu unutulmamalıdır.

2.1.2.3. İstisna Kapsamına Girmeyecek Hizmet Türleri

—Yabancı Kişi ve Kuruluşların İhtira Beratı ve Markalarının Tescili

Yurt dışındaki kişi ve kuruluşlar, ihtira beratları ve markalarını Türkiye'de tescil ettirmek suretiyle bunlardan Türkiye'de yararlanma hakkını elde etmektedirler.

Dolayısıyla hizmetten Türkiye'de yararlanıldığından hizmet ihracatı istisnası kapsamında işlem yapılması mümkün olamayacaktır.⁵⁶

—Türkiye'ye Gelen Yabancı Bayraklı Gemilere Verilen Hizmetler

⁵⁶ Kırıktaş,Tolu, **a.g.e.**, s.143.

Türkiye'ye gelen yabancı bayraklı gemilere verilen çekek, kışlama, bakım ve onarım hizmetlerinden, yabancı müşteriler Türkiye'de yararlandığı için söz konusu hizmetlerin hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

—Türkiye'de Açılan Davalarla İlgili Olarak Verilen Avukatlık Hizmetleri

Verilen avukatlık hizmetinden Türkiye'de faydalandığı için hizmet ihracı kapsamında işlem yapılması mümkün değildir.

—İthalat Komisyonculuğu

İthalat komisyonculuğu, yabancı firmaların Türkiye'ye sattıkları mallar için müşteri bulma, malların pazarlanmasına aracılık etme vb. şekillerde ortaya çıkan bir faaliyettir. Mallar Türkiye'de satılması dolayısıyla hizmetten Türkiye'de faydalanılmasından nedeniyle bu hizmet 36 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre hizmet ihracatı kapsamına girmemektedir.

Ancak, yurt dışındaki firma bu hizmet karşılığında ödediği komisyonu, malın maliyetine dâhil ettiğinden söz konusu mallar Türkiye'ye ithal edilirken KDV Kanunu'nun 1/2 ve 21. maddelerine göre tekrar vergilendirilmektedir. Sonuçta mükerrer vergilendirme söz konusu olmaktadır. Avrupa Birliği uygulamasında, hizmetten nerede faydalandığı kesin olarak bilinmeyen hallerde, örneğin komisyonculuk hizmetlerinde müşterinin bulunduğu ülke, hizmetten faydalanılan yer olarak kabul edilmekte ve KDV'den istisna edilmektedir.⁵⁷

—Yurt dışında Vefat Eden Vatandaşların Cenazelerinin Türkiye'ye Nakledilmesi

Türkiye'de yerleşik firmalar tarafından yurt dışında vefat eden Türk vatandaşlarının cenazelerinin Türkiye'ye nakledilmesi durumunda, hizmetten Türkiye'de faydalanılmış kabul edildiğinden hizmet ihracatı kapsamında işlem yapılması mümkün olmamaktadır.

—Yabancı Sigorta Şirketlerine Verilen Hizmetler

⁵⁷ Kızılot, a.g.e., s.790.

Yurt dışındaki sigorta şirketlerinden sigortalı olan yabancılar, Türkiye'de bulundukları sırada ortaya çıkan kaza, hastalık vb. durumlarda Türkiye'de yerleşik sağlık kuruluşlarının hizmetlerinden faydalanmaktadırlar. Yurt dışında yerleşik sigorta şirketi adına Türkiye'de verilen sağlık hizmetleri söz konusu olduğunda hizmetlerden Türkiye'de faydalandığı için, hizmet ihracatı istisnası kapsamında işlem yapılması mümkün değildir. Ancak bu hizmet için sağlık masraflarından ayrı olarak alınan komisyon bedeli hizmet ihracatı kapsamında katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Bu durumda yabancı sigorta şirketine kesilen faturada, komisyon bedeli ayrı olarak gösterilmeli veya ayrı fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığı'nca verilen bir özelgede de bu şekilde görüşe yer verilmiştir.

—Türkiye'deki İşlerle İlgili Mümessillik Ve Danışmanlık Hizmetleri

Yabancı firmalara verilen mümessillik ve danışmanlık hizmetleri, yabancı firmaların Türkiye'deki işleri ile ilgili ise hizmetten Türkiye'de yararlanıldığı için istisna söz konusu olmayacaktır. Verilen hizmet, bu firmaların Türkiye'deki işleri ile ilgili değilse ve diğer üç şart sağlanmışsa hizmet ihracatı istisnası uygulanabilecektir.⁵⁸

2.1.2.4. İstisnanın Beyan Edileceği Dönem

Daha önce de belirtmiş olduğumuz gibi yurt dışındaki müşterilere yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olabilmesi için, yukarıda sayılan dört şartın birlikte gerçekleşmesi gerekir. Aksi halde, istisnanın uygulanması mümkün olmayacaktır. Bu yüzden, hizmet ihracatı istisnası, yabancı müşteri adına faturanın düzenlendiği ve bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirildiği vergilendirme döneminde uygulanacaktır. Fatura daha önceki bir dönemde düzenlenmiş olsa bile, hizmet ihracatı bedelin döviz olarak yurda getirildiğinin döviz alım belgesi ile tevsik edildiği dönemde beyan edilecektir.⁵⁹

2.2. İHRACAT İSTİSNASINDA ÖZEL DURUMLAR

2.2.1. Yolcu Beraberinde Eşya İhracı

⁵⁸ Kızılot, a.g.e., s.798.

⁵⁹ Atmaca, a.g.e., s.164.

Yolcu beraberinde eşya ihracatı istisnası, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. Maddesinin 1/b bendinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götördükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur. Konu ile ilgili düzenlemeler esas itibariyle 43 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır.

2.2.1.1. İstisnanın Uygulanma Şartları

Bu bölümde istisnadan faydalanabilecek olanlarla istisna kapsamında satış yapabilecek olan satıcılar kimler olduğu ile istisna kapsamına giren malların neler olduğu kısaca açıklanacaktır.

2.2.1.1.1. İstisnadan Faydalanabilecek Olanlar

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

- Türk Uyruklular

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan gerçek kişiler Türkiye'de mukim sayıldığından prensip olarak 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.

- Yabancı Uyruklular

Prensip olarak Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olmayanlar bu istisnadan faydalanabilirken kendilerine Türkiye'de geçici veya daimi ikamet tezkeresi verilmiş yabancı uyruklular istisnadan faydalanamaz.⁶⁰

⁶⁰ Ejder Ayanoğlu, "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan KDV İstisnası", (Çevrimiçi)http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199608838.htm, 01.03.2010.

2.2.1.1.2.İstisna Kapsamında Satış Yapabilecek Satıcılar

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamındaki satışlar için gerçek usulde katma değer vergisi mükellefleri vergi dairesinden "izin belgesi" almak zorundadır. Katma değer vergisi mükellefi olmayan satıcılarla Götürü usulde katma değer vergisi mükellefi olanlardan alınan mallar için istisna uygulanması söz konusu değildir.

İzin belgesi olmaksızın turistlere satış yapan satıcılardan alınan mallar nedeni ile ödenen Katma Değer Vergisi'nin, turistlere iade edilmesi mümkün değildir.⁶¹

2.2.1.1.3.İstisna Kapsamına Giren Mallar

Turistlere yapılan ve turistlerce yurt dışı edilen kişisel tüketim miktarını aşmayan her türlü mal teslimleri, istisna kapsamına girmektedir. İlke olarak, Türkiye dışına çıkarılmayan ve dolayısıyla Türkiye'de tüketilen mallar için istisna uygulanması mümkün olmamaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, turistlerin satın alarak yurtdışına çıkardıkları malların kendi kişisel tüketimlerine konu olabilecek miktarda olması gerektiğidir.

Kişisel tüketimden anlaşılması gereken turistin kendi ihtiyacı ve hediyeelik amaçla satın aldığı mal miktarıdır. Satın alınan malların kişisel ihtiyaç ve hediyeelik eşya çerçevesinden çıkarak ticari bir hüviyet kazanması durumunda, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-b maddesine göre işlem yapılamayacaktır.⁶²

Turistlere yapılan ve esas itibarıyla Türkiye'de tüketilen hizmet ifalarında ise istisnanın uygulanması söz konusu olmamaktadır. Çünkü hizmetlerin gümrükten geçirilerek yurt dışına çıkarılması mümkün bulunmamaktadır.⁶³

⁶¹ D. Erkan Ateşli, "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan KDV İstisnası(Yolcu Beraberinde Eşya İhracı)-I", (Çevrimiçi)http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2002073174.htm, 01.03.2010.

⁶² Dilek Yılmazcan, "Yolcu Beraberi Eşya İstisnasının Kişisel Tüketim İçin Alınan Mal İle Sınırlı Olduğu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 75, Mart 1999, s. 62.

⁶³ 02.01.1997 tarih ve 53/5311- 2043/139 sayılı MB Özelgesi.

Ayrıca istisnanın uygulanabilmesi için alıcının izin belgeli satıcıdan aldığı malların vergisiz tutarı toplamının 100.-TL'nin üstünde olması gerekir. Bu tutara, birden fazla mal çeşidi dâhildir. İzin belgeli satıcıdan alınsa dahi, yukarıda belirtilen tutarın altında kalan mal alımları için KDV istisna uygulanması mümkün olmayacaktır.⁶⁴

2.2.1.2. Uyulması Gereken Kurallar

Aşağıdaki şartların toplu olarak bulunması halinde bu istisnadan faydalanılabilecektir. Aksi takdirde istisnadan yararlanmak mümkün olmayacaktır.

2.2.1.2.1.Satıcılar Tarafından Uyulması Gereken Kurallar

Satıcılar, yabancı uyrukluların pasaportlarını, Türk uyrukluların ise pasaportları ile birlikte yabancı ülkelerde ikamet ettiklerine dair ikamet tezkeresi veya benzeri belgeyi gördükten sonra istisna kapsamında satış yapabileceklerdir. İstisna kapsamında yapılan satışlarda satıcı faturayı 4 nüsha olarak düzenlemeli ve bu faturanın ilk 3 nüshasını alıcıya vermelidir.

Satıcı, iadenin gümrükteki banka şubesi aracılığıyla yapılmasını istiyorsa, bu durumda alıcıya fatura ile birlikte bir de çek verecektir. Verilen bu çeke faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen Katma Değer Vergisi tutarının Türk Lirası cinsinden yazılması gerekir. Alıcı bu çeki gümrükteki ilgili banka şubesine ibraz ettiği takdirde çekin karşılığını ABD Doları veya Euro cinsinden nakden tahsil edebilecektir. Ayrıca satıcı tarafından, çekin üzerine Katma Değer Vergisi iadesi dışında başka işlemlerde kullanılamayacağı ve ciro edilemeyeceğine dair şerh konulması gerekmektedir.

Yolcu beraberliği eşya ihracı istisnası, verginin önce tahsil edilip, malın yurt dışına çıkarılmasının ardından iade edilmesi şeklinde uygulanacağı için, satış sırasında

⁶⁴ Sedat Ünal, "Türkiye'de Alışveriş Yapan Turistlere KDV İadesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 152, Ağustos 2005, s.7.

düzenlenecek faturada toplam mal bedeli üzerinden hesaplanacak KDV ayrıca gösterilmeli ve alıcıdan tahsil edilmelidir. Satışın yapıldığı dönemde hesaplanarak tahsil edilen KDV, genel esaslara göre beyan edilerek ödenecektir.⁶⁵

2.2.1.2.2. Alıcılar Tarafından Uyulması Gereken Kurallar

Alıcıların istisnadan yararlanabilmeleri için satın aldıkları malları 3 ay içinde yurt dışına çıkarmaları gerekir. Çıkış anında fatura nüshaları ve çek (düzenlenmişse) Türk gümrük kapılarında görevli bulunan gümrük memurlarına onaylatılacaktır. Alıcılar onaylattıkları 3 fatura nüshasından ikisini onayı yapan gümrük görevlisine bırakmalı onaylanan diğer nüsha ise 3 ay içinde satıcıya gönderilmelidir.⁶⁶

2.2.1.3. İadenin Yapılması

Alıcılar malın satışı sırasında kendilerinden tahsil edilen vergiyi aşağıdaki şekillerde geri alabileceklerdir.

2.2.1.3.1.İadenin Gümrükten Çıkarken Yapılması

Satıcıların iade için çek verdikleri hallerde, çekte yazılı tutar çeki düzenleyen bankanın gümrükteki şubesinden alınabilecektir. Usulüne uygun olarak düzenlenmiş çek gümrük memuruna onaylatıldıktan sonra gümrükteki banka şubesine verilecektir. Onaylı çeki alan banka görevlisi onaylı faturayı gördükten sonra çekte yazılı tutarı alıcıya döviz olarak nakden ödeyecektir. Banka şubesi bir ay içinde yaptığı ödemeleri, müteakip ayın 10. günü mesai saati bitimine kadar satıcılara bir dekont ile bildirecektir.⁶⁷

2.2.1.3.2.İadenin Gümrük Çıkışından Sonra Yapılması

⁶⁵ Volkan Yüksel, "Yolcu Beraberi Eşya İhracında KDV İstisnası Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 167, Kasım 2006, s.8.

⁶⁶ Ömer Duman, "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan İstisna (Yolcu Beraberi Eşya İstisnası)", (Çevrimiçi)http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2000092237.htm, 10.02.2010.

⁶⁷ Ejder Ayanoğlu, "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan KDV İstisnası", (Çevrimiçi)http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199608838.htm, 01.03.2010.

İadenin gümrük çıkışında ödenmesinin mümkün olmaması veya alınmak istenmemesi hallerinde, alıcı malın çıktığını gösteren onaylı belgeleri çıkış tarihinden itibaren 1 ay içinde satıcıya göndermesi, satıcı ise iade tutarını, belgeleri aldıktan sonra en geç 10 gün içinde alıcının banka hesabına veya adresine havale etmesi gerekmektedir. Satıcıların 10 gün içinde İade tutarını göndermemesi halinde daha sonra Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamında satış yapmalarına izin verilmeyecektir.⁶⁸

2.2.1.3.3. Turistin İadeyi Türkiye'ye Gelerek Elden Alması

Turistlerin onaylı fatura nüshasını çıkış tarihinden itibaren 3 ay içinde satıcıya elden getirerek, ödedikleri vergileri iade olarak alabilmeleri de mümkündür. Verginin elden iade yöntemi ancak turistlerin 3. şahıslara vekâlet vermeleri halinde işlerlik kazanabilir. Zira turistin sadece vergi iadesi almak maksadıyla ülkeye geri gelmeyeceği açıktır.⁶⁹

2.2.1.3.4. İadenin Avans Olarak Turiste Ödenmesi

Satıcılar istedikleri takdirde iade tutarını satış sırasında alıcıya avans olarak ödeyebilirler. Fakat bu durumda avans tutarı, onaylı belgelerin satıcıya gelmesini müteakip indirim konusu yapılabilecektir.

KDV tutarının avans olarak ödenmesi durumunda iade işleminin gerçekleşmiş sayılabilmesi için satın alınan malın 3 ay içinde yurt dışına çıkarılması ve onaylı faturanın çıkıştan sonra 3 ay içinde satıcıya gönderilmesi gerekir. Aksi bir durumda, avans olarak ödenen tutar iade edilmiş sayılmayacak ve bu nedenle indirim konusu yapılamayacaktır.⁷⁰

2.2.1.3.5. İadenin Yetki Belgesine Sahip Aracı Firmalarca Yapılması

⁶⁸ D. Erkan Ateşli, "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan KDV İstisnası(Yolcu Beraberinde Eşya İhracı)-I", (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2002073174.htm, 01.03.2010.

⁶⁹ Ünal, **a.g.e.**, s.8.

⁷⁰ Yüksel, **a.g.e.**, s.10.

İade işlemini, Maliye Bakanlığı'nca "Yetki Belgesi" verilen firmalar tarafından yapılabilmesi de imkân dahilindedir.

51 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara katma değer vergisi iadesi yapmak üzere "Yetki Belgesi" talep eden firmalarda aranılacak şartlar ile belge düzeni ve bunlara ilişkin usul ve esaslara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.⁷¹

2.2.1.4. Satıcının İstisna Kapsamındaki Satışla İlgili Ödevleri

Satıcılar bir vergilendirme döneminde alıcılara iade ettikleri vergilerin ayrıntılarını göstermek üzere, firmanın kaşesini ve yetkililerin imzasını taşıyan bir liste hazırlayarak beyannameye eklemeli. Ayrıca, satış faturasının kendilerinde kalan nüshasını, alıcı tarafından gönderilen veya elden getirilen onaylı çek ve fatura nüshalarını, banka dekontlarını, çek defteri dip kuponlarını, havale makbuzlarını, aracı firma belgelerini ve buna benzer belgeleri Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibraz hükümlerine çerçevesinde saklamalı ve istenildiğinde ibraz etmelidirler.⁷²

2.2.1.5. Yolcu Beraberinde Eşya İhracı İle İlgili Örnek

Yolcu beraberinde eşya ihracı kapsamında satış yapmak üzere izin belgesi almış olan X Ltd. Şti.'nin Ocak / 2010 döneminde yaptığı işlemler aşağıdaki gibidir;

Yurtiçi satışlar:	1.000
Turistlere Yapılan Satışlar (10.01.2010):	500
Bu dönem Yüklenilen KDV :	180
Önceki Dönemden Devreden KDV:	50

Turistlere yapılan satışa ilişkin belgeler 20.01.2010 tarihinde gelmiş ve bunlara ilişkin olan 90.TL KDV turistlere iade edilmiştir

⁷¹ Atmaca, **a.g.e.**, s.86.

⁷² Ejder Ayanoğlu, "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan KDV İstisnası", (Çevrimiçi)http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199608838.htm, 01.03.2010.

X Ltd. Şti. yurt içi satışlarla beraber turistlere yapılan satışları matrah olarak beyan edecek ve bunlar için katma değer vergisi hesaplayacaktır.

X Ltd. Şti. turistlere yaptığı satışlar için hesapladığı KDV'nin tamamını 35. satıra (43 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili Düzeltilecek KDV) yazarak indirim ve iade konusu yapabilecektir.⁷³

2.2.2. Bavul Ticareti (Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Yapılan Satışlar)

Bavul ticareti, kişiler ve grupların bir ülkeden bir başka ülkeye tekrar satmak üzere satın aldıkları malları çoğu zaman valiz ya da bagajlarında götürmeleri şeklinde tanımlanabilir. Bavul ticareti, 1990'lı yıllarda Rusya'dan ayda bir seferden fazla gelen pek çok kişinin bu amaçla yaptığı ziyaretlerden doğmuştur diyebiliriz.

Aslında Yabancıların satın alarak yurt dışına mal götürmeleri prensip olarak yolcu beraberliği ihracatın konusunu teşkil etmektedir. Lakin bu tür alışverişin turistin kendi ihtiyacı veya hediyelik amaçla götürdüğü mallarla sınırlı olması gerekmekte ise de, son zamanlarda çevre ülkelerdeki ekonomik gelişmeler yolcu beraberliği ihracatın kişisel ihtiyaç ve hediyelik çerçevesinden çıkarak ticari bir hüviyete bürünmesine yol açmıştır. Ve böylece yukarıda da belirtmiş olduğumuz gibi "Bavul Ticareti" ortaya çıkmıştır.⁷⁴

Önceki bölümde açıklandığımız üzere, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1/b bendine göre Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallar ihracat istisnası kapsamındadır. 43 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiş olan yolcu beraberliğinde eşya ihracında, satış sırasında KDV tahsil edilmekte, mal yurt dışına çıkarıldığında tahsil edilen KDV'nin alıcıya iade edilmesi şeklinde bir yol izlenmekteydi.

⁷³ Beşir Atmaca, a.g.e., s.89.

⁷⁴ V. Arif Şimşek, "Bavul Ticaretinde Uygulanacak Yeni KDV Sistemi", (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/1997041030.htm, 01.04.2010.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisnanın bir diğer türü olan Bavul Ticareti uygulaması ise 61 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir Söz konusu tebliğ ile mevcut düzenlemeye ek olarak bu tür satışların KDV tahsil edilmeksizin yapılabilmesine imkân tanınmıştır. Uygulamaya konulan yeni sistem ile ilgili olarak 61, 64, 71 ve 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Mükellefler Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlarda Katma Değer Vergisi ihracat istisnası ile ilgili olarak getirilen bu yeni uygulamayı seçebilecekleri gibi, 43 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalara göre vergi tahsil ederek istisna kapsamında satış da yapabileceklerdir.⁷⁵

Katma değer vergisi tahsil etmeden bavul ticareti kapsamında satış yapmak isteyen mükelleflerin, "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi" (İstisna Belgesi) almaları gerekir. İstisna belgesine sahip olan mükellefler, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlarda iki uygulamadan dilediklerini seçebileceklerdir. Fakat sadece yolcu beraberinde eşya ihracı için izin belgesi almış olan satıcılar bavul ticareti kapsamında satış yapamayacaklardır. Yani iki istisna arasındaki fark, istisna kapsamında satış yapabilecekler açısından ortaya çıkmaktadır. İstisnadan yararlanabilecek alıcılar açısından ise iki istisna türü arasında fark yoktur. Şöyle ki; yolcu beraberisi eşya ihracında olduğu gibi Bavul Ticareti istisnasından da Türkiye'de ikamet etmeyen yabancılar ile yabancı ülkede ikamet ettiğini belgeleyen Türk vatandaşları yararlanabilecektir.⁷⁶

2.2.2.1. İstisna Kapsamında Satış Yapacak Satıcılarda Aranacak Şartlar

Bavul ticareti kapsamında satış yapmak amacıyla "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi"(İstisna Belgesi) almak isteyen mükelleflerin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaları ve haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya bilerek kullandığı konusunda rapor yazılmış olmaması gerekmektedir.

⁷⁵ Levent Gençyürek, , "Bavul Ticaretinde Katma Değer Vergisi Uygulaması" , **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: Mart 2005, s:25.

⁷⁶ Atmaca, **a.g.e.**, s.100.

Bu şartları taşıyan mükelleflerin yapacakları başvuru vergi dairesince değerlendirilerek durumu uygun görülenlere "İstisna Belgesi" verilecektir.⁷⁷

2.2.2.2. İstisnanın Uygulanma Şartları

İstisna belgesi verilen mükellefler, Türkiye'de ikamet etmeyen kişilere döviz karşılığı yaptıkları satışlarda, aşağıdaki şartların varlığı halinde katma değer vergisi tahsil etmeden işlem yapabileceklerdir:

1- Yapılan mal satışlarının faturada gösterilen vergisiz bedelleri toplamının 1.000 TL'nin (93 seri nolu Tebliğ ile 01.02.2005 den itibaren 600 TL olarak değiştirilmiştir.) üzerinde olması gerekmektedir. Bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller dahildir.

2- Bu kapsamdaki satışlarda 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ekinde yer alan "Özel Fatura" 5 nüsha olarak düzenlenecek, 1. nüshası alıcıya verilecek, 2, 3 ve 4. nüshalar malın gümrükten çıkışı sırasında onaylatılacak, 5. nüsha ise satıcıda kalacaktır.

3- Bankalara veya Özel Finans Kurumları'na satılacak olan satış bedeline ait döviz karşılığında döviz alım belgesi alınacak. Bu belgenin aslı veya noter onaylı örneği, ilgili döneme ait katma değer vergisi beyannamesine eklenecektir.

Döviz alım belgesindeki tutarın, fiili ihracat miktarı ile aynı olması gerekmektedir. Döviz alım belgesindeki döviz tutarının, ihraç edilen mal bedelini karşılamaması durumundaysa istisna hükümlerinin uygulanmasına imkân bulunmamaktadır. Bu durum, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığında satış

⁷⁷ Murat Özden, "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Mal Satışlarında KDV İhracat İstisnası", (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/1997051051.htm, 01.03.2010.

yapan mükelleflere tecil terkin sistemi kapsamında gerçekleşen teslimler için de geçerlidir.⁷⁸

4- Satın alınan malların satın alma tarihinden itibaren 3 ay içinde Maliye Bakanlığı'nın görüşü üzerine Gümrük Müsteşarlığı'nca belirlenecek gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılması ve bu gümrük kapılarında onaylatılan özel faturaların çıkış tarihinden itibaren en geç 1 ay içinde satıcıya intikal etmiş olması gerekmektedir.⁷⁹

Onaylatılan Özel Faturaların 2 nüshası gümrük görevlilerine teslim edilecek, 4 üncü nüshası ise çıkış tarihini izleyen 1 ay içinde satıcıya intikal ettirilecektir.

Bavul ticareti yapılabilecek gümrük kapıları, İstanbul, İzmir, Antalya, Samsun, Trabzon, Edirne ve Artvin illerindeki bütün gümrük kapıları ile Kırklareli Dereköy, Tekirdağ Çorlu, Iğdır ve Dilucu Gümrük Müdürlüğü olarak belirtilmiştir.

2.2.2.3. Bavul Ticaretinin Beyanı

Bu kapsamda yapılan satışlar, ihracat istisnasına ilişkin esaslar çerçevesinde beyan edilecektir. Türkiye'de ikamet etmeyenlere 1 ay içinde yapılan satışların toplam bedeli, beyannamenin 24. satırına dahil edilecek ve üzerinden KDV hesaplanacaktır. Bu satışlardan en geç beyanname verme süresinin son gününe kadar faturaları gümrükte onaylatılarak satıcılara intikal ettirilenler, bu süre içinde döviz alım belgesi de temin edilmek şartıyla, aynı beyannamenin 36. satırında gösterilerek indirim konusu edilecektir. Bu teslimler nedeniyle yüklenilen Katma Değer Vergisi, TABLO-9'a yazılacak, bu tutarın indiriminin mümkün olmaması halinde indirilemeyen kısım mükellefe iade edilecektir. Bu döneme ait beyannameye, gümrükte onaylanan özel faturaların tarih, sıra ve seri numaraları ile tutarlarını ihtiva eden bir listenin yanı sıra bu

⁷⁸ Bayram Güzel, "İhracatta KDV İadelerinde DAB İbraz Mecburiyeti", (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003033539.htm, 05.02.2010.

⁷⁹ 61 Seri No.'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

tutarlara ait döviz alım belgeleri de eklenecektir. Liste firma yetkililerince kaşe ve imza tatbiki suretiyle onaylanacaktır.⁸⁰

2.2.2.4.Bavul Ticaretinde Tecil Terkin

61 Seri No.lu Tebliğ'de Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda "Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi" alan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, KDV Kanunu'nun 11/1c maddesi kapsamında işlem yapılabilmesi imkanı da tanınmıştır. İhraç kaydıyla teslimlerde tecil terkin uygulaması ile ilgili olarak mevcut uygulama esasları, İstisna Belgeli satıcılara yapılan ihraç kaydıyla teslimler bakımından da geçerlidir. Fakat İstisna Belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, gümrükte tasdik edilen Özel Fatura nüshasının aslı veya noter ya da yeminli mali müşavirce onaylanmış örneğinin ibrazı gerekmektedir.⁸¹

2.2.2.5.Bavul Ticaretinde İade Esasları

İstisna Belgeli satıcıların, Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapacakları istisna kapsamındaki teslimlerden doğacak katma değer vergisi iade alacakları, öncelikle mükellefin kendi vergi borçlarına mahsup edilecek, mahsup edilecek vergi olmaması veya iade alacağının tamamını karşılamaması halinde, nakden iade yapılabilecektir.

İstisna Belgeli satıcılara, ihraç kaydıyla teslimde bulunanlar lehine doğacak katma değer vergisi iade alacaklarının ise nakden iadesi mümkün değildir. Bu iade alacakları ancak mükelleflerin kendi vergi borçlarına mahsup edilebilecektir.⁸²

2.2.2.6. Bavul Ticareti İle İlgili Bir Örnek

İstisna belgeli satıcı (A)'nın Ocak/2010 dönemine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir;

⁸⁰ Atmaca, a.g.e., s.102.

⁸¹ Kemal Oktar, "Bavul Ticareti; Yıldızı Yeniden mi Parlıyor?", (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003033548.htm, 10.02.2010.

⁸² Levent Özkardeş, "Özel Fatura Kapsamında Yapılan Satışlarda KDV İadesi İşlemleri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 161, Mayıs 2006, s.20.

Yurtiçi Satışlar	1.000
Bavul Ticareti Kapsamında Yapılan Satışlar (28.01.2010)	500
Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV	100
Bu Dönem İndirilecek KDV	150

(A)'nın satışlarının tamamı genel oranda (%18) KDV'ye tabidir. Bavul ticareti kapsamında yapılan satışlar nedeniyle yüklenilen KDV 60.-TL'dir.

(A)'nın döviz karşılığı yaptığı satışlara ilişkin özel faturalardan 300.TL'lik kısmı 30.01.2010 tarihinde kendisine ulaşmış ve DAB bu tarihte temin edilmiştir.

Geri kalan 200.-TL'lik satışa ilişkin Özel Faturalar ve Döviz Alım Belgeleri 27.02.2010 tarihinde temin edilmiş olup (A)'nın Şubat/2010 döneminde herhangi bir alış veya satışı bulunmamaktadır.

Bu durumda (A), belgesi temin edilen tutara ilişkin olarak hesaplanan KDV ($300 \times \%18 = 54$.-TL) 36. satıra ve 407 kod numarası ile TABLO-9'a yazılacaktır. Ayrıca, aynı tabloya 403 kod numarası ile bu satışların bünyesine giren KDV tutarı ($60 \times 300/500 = 36$.-TL) yazılmak suretiyle iade konusu yapacaktır.

27.02.2010 tarihinde belgeler temin edildiğinde, daha önce bu tutar üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ($200 \times \%18 = 36$ TL) Şubat/2010 dönemi beyannamesinde 36. satıra ve 407 kod numarası ile TABLO-9'a yazılacaktır. Yine aynı tabloya 403 kod numarası ile bu satışların bünyesine giren KDV tutarı ($60 \times 200/500 = 24$.-TL) yazılmak suretiyle iade konusu yapacaktır.⁸³

2.2.3. Tecil-Terkin Uygulaması

Önceki bölümlerde de açıklandığımız üzere, katma değer vergisi uygulamasında ön ihracat istisnası bulunmamaktadır. İstisna malın yurt dışı edilmiş olması şartıyla uygulanmaktadır. Fakat Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. Maddesine 3297 sayılı Kanun ile eklenen "c" bendi uyarınca, ihracatçılara satın

⁸³ Atmaca, a.g.e., s.104.

alacakları mallar için Katma Değer Vergisi ödememe avantajı getirilmiştir. Katma değer vergisinde bu uygulamaya tecil-terkin uygulaması denilmektedir.

İhracatçılar söz konusu bend eklenmeden önce, ihraç edecekleri malı yurt içinde satın alırken KDV yüklenmek zorunda kalmaktaydı. İndirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadesi için ise uzun formalitelere, zamana ve nakdi iadelerde teminat mektubuna ihtiyaç bulunması dolayısıyla ihracatçılar finansal açıdan ve enflasyon etkisiyle zarara uğramaktaydı. İhracatçılara mal satanlar ise, bu mala ait KDV'yi beyannamelerine dahil etmek zorunda kalıyorlar, fakat çoğu hallerde teslim KDV'sinin tahsili için, ihracatçı KDV iadesini alıncaya kadar beklemek zorunda kalıyor bu nedenle finansman sıkıntısına düşebiliyordu.⁸⁴

Başlangıçta sadece imalatçılar tarafından ihracatçılara yapılan teslimler için geçerli olan tecil-terkin uygulaması, Katma Değer Vergisi Kanunu'na 4369 sayılı Kanun'la eklenen Geçici 17. maddeyle bu kapsama Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimi kapsamındaki mal teslimleri de dahil edilmiştir.

2.2.3.1. İhraç Kaydıyla Satışlarda Tecil-Terkin

İhracat yapanlar için finansman desteğinin yanı sıra imalatçılar için de mallarını ucuza satabilme olanağı getiren tecil-terkin uygulamasına, kanun düzenlemesinin yanında genel tebliğlerle de yön verilmiştir. Şu kadar ki; Katma Değer Vergisi Kanunu'nda sadece imalatçılar için getirilen bu düzenleme kapsamı tebliğlerle genişletilmiş ve imalatçı tanımına girmeyen fakat belli şartları taşıyanlar da sistem dahil edilmiştir.⁸⁵

2.2.3.1.1. Tecil-Terkin Uygulamasından Faydalanacak Olanlar

Tecil terkin uygulamasından yararlanabilecek olanlar hem Katma Değer Vergisi Kanunu'nda hem de Katma Değer Vergisi Genel Tebliğleriyle düzenlenmiştir.

⁸⁴ Mehmet Maç, "KDV Uygulaması", (Çevrimiçi) <http://www.bdodenet.com/kdv/kdv11.pdf>, 10.02.2010.

⁸⁵ Hüseyin Demir, "Katma Değer Vergisinde Tecil-Terkin Uygulaması", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:201, Ocak 2005, s.45.

Bu bölümde hangi mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilecekleri kısaca açıklanacaktır.

2.2.3.1.1.İmalatçı Olma Şartı

Tecil-terkin uygulamasından, ihracatçılara ihraç kaydıyla mal satan imalatçılar yararlanabilecektir. Yani, satıcının Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca yapılan tanıma uygun "imalatçı" olması gerekir. 27 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde açıklanan bu şartlara göre mükellefin :

"1. Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması,

2.Sanayi Odası, Ticaret Odası ve Esnaf ve Sanatkar Derneklerine kayıtlı bulunması,

3.İmalat işinde en az 5 işçi çalıştırması,

*4.Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması, gerekmektedir."*⁸⁶

99 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre ise KDV tecil-terkin uygulamasında 11.07.2006 tarihinden itibaren yapılacak ihraç kayıtlı teslimlerde, imalat işinde en az 5 işçi çalıştırılmasına ilişkin şart kaldırılmış ve mükelleflerin Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırmaları yeterli görülmüştür.⁸⁷

Yukarıdaki şartları taşıyanlar "imalatçı" sayılacaklar ve bu suretle imal ettikleri malların ihracatçılara tesliminde de tecil terkin uygulayabileceklerdir. İmalatçıların ihracatçıya ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın almaları halinde, imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için tecil -terkin uygulaması yapılabilecek, piyasadan hazır olarak alınıp, satılan mallar için tecil - terkin uygulanamayacaktır.⁸⁸

⁸⁶ 27 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

⁸⁷ Abdullah Tolu, "KDV Tecil-Terkin Uygulamasında Asgari 5 İşçi Çalıştırma Zorunluluğu Nihayet Kaldırıldı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 164, Ağustos 2006, s.30.

⁸⁸ Atmaca, **a.g.e.**, s.126.

Yukarıdaki şartları topluca taşıyan imalatçıların kendi üretimine ek olarak aynı zamanda fason imalat da yaptırmaları durumunda,

"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 ham madde ve yardımcı maddeleri temin etmeleri, gerekmektedir."*⁸⁹

Bu üç şartın gerçekleşmesi durumunda bu mükellefler de imalatçı sayılacaklar ve ihracatçılara yapacakları ihraç kayıtlı teslimlerde tecil-terkin uygulamasından yararlanabileceklerdir. İmalatın sanayi sicil belgesinde yazılı üretim konusunda yaptırılması zorunludur. Ücret karşılığında fason işi yapanlar ise yaptıkları bu iş dolayısıyla imalatçı sayılmayacaklardır.⁹⁰

2.2.3.1.1.2.İmalatçı Olma Şartının Aranmadığı Durumlar

27 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde, Dış Ticaret Sermaye Şirketleri'ne (DTSS) yapılan ihraç kaydıyla satışlarda, satıcının imalatçı olma şartının aranmayacağı belirtilmiştir. Aynı şekilde 62 Seri No.lu Genel Tebliğ ile imalatçı tanımına girmeyen mükelleflerin, "Sektörel Dış Ticaret Şirketi" sayılan kuruluşlara ihraç kaydıyla yaptıkları teslimlerinin tecil-terkin uygulamasından yararlandırılması uygun görülmüştür. Buna göre ihracatçının "Dış Ticaret Sermaye Şirketi" (DTSS) veya "Sektörel Dış Ticaret Şirketi" (SDTŞ) statüsüne sahip olması halinde, satıcının "imalatçı" vasfına sahip olmasına gerek yoktur. Ayrıca, 62 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile Özel Finans Kurumları'nın da ihracatçı firmalara ihraç kaydıyla mal teslimlerinin tecil-terkin uygulamasından yararlandırılması kararlaştırılmıştır. Bu nedenle "Özel Finans Kuruluşları" için imalatçı olma şartı aranmamaktadır.

⁸⁹ 27 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

⁹⁰ Atmaca, **a.g.e.**, s.127.

Bu açıklamalardan hareketle tecil-terkin uygulamasından faydalanılabilecek teslimler şöyle sıralanabilir;

—İmalatçı vasfını taşıyan satıcıların, ihracatçılara yaptığı ihraç kaydıyla teslimler,

—İmalatçı vasfını taşıyan satıcıların, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi alan mükelleflere yaptıkları ihraç kaydıyla teslimler,

—Özel Finans Kuruluşları'nın, ihracatçılara veya izin belgeli satıcılara yaptığı ihraç kaydıyla teslimler,

—İmalatçı vasfına sahip olan veya olmayan tüm mükelleflerin, "Dış Ticaret Sermaye Şirketi" (DTSS) veya "Sektörel Dış Ticaret Şirketi" (SDTŞ) statüsüne sahip ihracatçılara yaptığı ihraç kaydıyla teslimler.⁹¹

2.2.3.1.2. Tecil-Terkin İşlemleri

Tecil-terkin kapsamında yapılan satışlar için düzenlenecek faturada, malın tabi olduğu oranda KDV hesaplanacak ve ayrıca gösterilecektir. Ancak faturaya; "3065 sayılı KDV Kanunu hükümlerine göre ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden KDV tahsil edilmemiştir." ibaresi yazılacaktır. İhraç kaydıyla teslim yapılan dönemde Hesaplanan KDV, imalatçı tarafından KDV beyannamesinin TABLO-1 bölümünde gösterilmek suretiyle mutlaka hesaplanan KDV'ye dahil edilecektir. Mükellef, KDV beyannamesindeki TABLO-10-"İhraç Kaydıyla Teslimler" bölümünü dolduracaktır. Hesaplanan vergiden gerekli indirimler yapıldıktan sonra, ödenecek vergi çıkması halinde; ihracatçıdan alınmayan vergi tutarı tecil edilecektir. Ödenecek vergi çıkmaması veya ihracatçıdan alınmayan vergiden daha az ödenecek vergi çıkması halinde, ihracatçıdan alınmayan vergiden indirimle telafi edilemeyen kısmın, ihracatın gerçekleştiği dönemde vergi dairesinden iadesi talep edilecektir.

⁹¹ Yafes Pehlivan, "İhraç Kayıtlı Teslimlerin 3 Ay İçinde İhracata Konu Edilememesi Halinde Uygulanacak Yaptırımlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 200, Mayıs 2005, s. 125-126.

İhraç kaydıyla teslimin yapıldığı tarihi takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihracatın gerçekleşmesi halinde, ihracatçının gümrük beyannamesinin aslı veya noter, YMM ya da gümrük idaresince onaylı örneği ibraz edilmek suretiyle imalatçının tecil edilen vergisi terkin, varsa iade edilecek vergisi iade edilir.⁹²

2.2.3.1.3.İhracatın Belirlenen Şartlarda Gerçekleşmemesi Hali

Terkin işleminin yapılabilmesi için, imalatçılar tarafından ihraç edilmek üzere teslim edilen malın, ihraç edildiğini gösteren gümrük çıkış beyannamesinin aslı veya noterden onaylı bir örneğinin vergi dairelerine ibraz edilmesi gerekmektedir.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir. Ancak ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler yüzünden ihraç edilmemesi durumunda, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

4842 sayılı Kanun ile maddeye "ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığı'nca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebileceği" hükmü eklenmiştir. Bu Kanun hükmüne göre, azami 3 aya kadar ek süre verilebileceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla ek süre, idarenin takdiri esas olmak üzere 3 ay ya da daha az bir süre olabilecektir. Ayrıca ek süre bir defaya mahsus verilecektir.⁹³

2.2.3.1.4.Tecil-Terkin Uygulamasında Özellikli Durumlar

⁹² Bülent Gölgeci, "İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil - Terkin Uygulanması", (Çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/bulent_golgeli_ihrac_tecil_terkin.htm, 02.04.2010.

⁹³ Abdullah Tolu, "İhraç Kaydıyla Alınan Malların Süresinde İhraç Edilememesi Halinde Maliye Bakanlığı'ndan Ek Süre Alınabileceği", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 128, Ağustos 2003, s.6.

Bu bölümde tecil terkin uygulamasındaki bazı özellikli durumlar ele alınacaktır.

2.2.3.1.4.1.İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanunu'nun 132. maddesinde belirtildiği şekilde geri gelmesi durumunda ithalat istisnasından faydalanılabilmesi ancak ihracatçıya düzenlenen faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen katma değer vergisinin ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesi halinde mümkündür.

Bu durumda, Kanunun 11/1-c maddesi gereğince fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi tutarının ilgili gümrük idaresine ödendiğinin ihraç kaydıyla mal teslim eden tarafından tevsiki şartıyla, gecikme zammı aranmaksızın anılan madde kapsamında terkin veya iade işlemleri yerine getirilebilecektir. Geri gelen malların ihracatçılar tarafından imalatçılara, tedarikçilerine ya da yurt içindeki üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.⁹⁴

2.2.3.1.4.2.Tecil-Terkin Uygulamasının İhtiyarılığı ve İstisnası

Tecil-terkin uygulanması isteğe bağlı bir uygulama olduğu için bütün şartlar gerçekleşmiş olsa dahi imalatçının KDV tahsil ederek satış yapması da mümkündür. Böyle bir uygulama söz konusu olduğunda ihracatçı ödediği vergiyi ihracat istisnası hükümleri kapsamında geri alabilecektir. Ancak bu uygulamaya 77 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile de bir istisna getirilmiştir. Şöyle ki Sektörel Dış Ticaret Şirketleri'nin imalatçı vasfını haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalardan alımında tecil-terkin uygulanması zorunlu tutulmuştur.⁹⁵

⁹⁴ Can Erol, "İhraç Edildikten Sonra Yurda Geri Gelen Malların KDV Karşısındaki Durumu", (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003091137.htm, 06.02.2010.

⁹⁵ Atmaca, **a.g.e.**, s.133.

2.2.3.1.4.3.Tecil-Terkin İşlemlerinin İhraç Edilen Nihai Ürüne Uygulanması

Tecil-terkin uygulamasından faydalanılabilmesi için ihracatçının ihraç kaydıyla aldığı malı hiçbir değişime tabi tutmadan, başka bir deyişle imalatçının teslim ettiği şekilde aynen ihraç etmesi gerekir.

Ancak, ihraç edilecek mal ile bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların ihraç kaydıyla teslim edilmesi ve bunların ihracının tek bir mal olarak gerçekleştirilmesi durumunda, asıl malın yanı sıra eklenti veya ayrılmaz parça niteliğindeki malların yurt dışındaki müşteriye kesilen faturada ve gümrük beyannamesinde ayrıca yer almasına bağlı olarak tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılması mümkündür. Bu şekilde gerçekleşen işlemlere ait gümrük beyannamelerinde, ihracatçılara ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçı firmaların yer alması gerektiği de tabiidir.

İhraç kaydıyla satın alınan malların ihracında ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan ve ihracat faturası ve gümrük beyannamesinde yer alan veya beyannamenin eklerinde gümrük makamlarınca onaylanan mallar da tecil-terkin kapsamında işlem görecektir.⁹⁶

2.2.3.1.5.İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Edilecek KDV'nin Hesaplanması

İhraç kaydıyla yapılan teslimler, beyannamede KDV matrahına dahil edilecektir. KDV tahsil edilmediği halde ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden KDV hesaplanacaktır.

KDV beyannameleri Eylül/2004 döneminden itibaren internet ortamında verilmeye başlanmış ve kağıt ortamında verilecek beyannameler de ise internet ortamında verilen beyannamelere ve mevzuattaki değişikliklere uyum sağlamak amacıyla yeniden düzenlenmeye gidilmiştir. Şekli 72 Seri No.lu KDV Genel Tebliği

⁹⁶ Bekir Bayraktar, Süleyman Turan, "İhraç Kayıtlı Teslimlere Ait Terkin ve İade Uygulamasında Yapılan İhracatın Belgelendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:96, Nisan 2006, ss.66-67.

ile belirlenen KDV Beyannameleri 01.01.2005 tarihine kadar kullanılmakta iken, kağıt ortamında verilecek yeni KDV Beyannamesi Aralık/2004 dönemine ilişkin beyanlardan itibaren kullanılmaya başlanılmıştır.

Yeni KDV beyannamesinin 1. sayfası "Matrah ve Vergi Bildirimi" başlığı altında 6 tablodan oluşmaktadır. Beyannamenin 2. sayfasında ise "İstisnalar, İade Hakkı Doğuran İşlemler ve İhraç Kaydıyla Teslimler" başlığı altında yer alan 4 tabloda tam ve kısmi istisna kapsamına giren işlemler, diğer iade hakkı doğuran işlemler ve ihraç kaydıyla teslimler beyan edilecektir.

Yeni düzenlemeyle birlikte, ihraç kaydıyla teslimler, teslimin yapıldığı dönem beyannamesinin 1 ve 10 numaralı tablolarına dâhil edilecektir. Yani 1 numaralı tabloda yapılan beyan ile bu teslimler üzerinden vergi hesaplanması sağlanmakta, 10 numaralı tabloya yapılan beyan ile ise;

— Tecil edilebilir KDV (89. satır),

— Tecil edilecek KDV (38. satır),

— İhracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek tecil edilemeyen KDV (90.satır) tutarları belirlenmektedir.⁹⁷

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil edilemeyen katma değer vergisinin iadesi, ihracatın gerçekleştiği dönemde yapılabilmekte, kısmen gerçekleşen ihracatta ise, gerçekleşen kısma isabet eden tutar iade edilebilmektedir. Mükellefler ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadeleri için ihracatın gerçekleştiği dönemde iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvuracaklar, yapılacak değerlendirmeden sonra iade talepleri bu dönem beyannamesi dışında gerçekleştirilecektir. Bu durumda iade işlemi şu şekilde gerçekleştirilecektir:

- Mükellefler, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların kısmen veya tamamen ihraç edilmesi durumunda, iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi

⁹⁷ M.Aykut Kelecioğlu, "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c Maddesi Uygulamasında Yapılan Son Değişiklikler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 152, Ağustos 2005, s.5.

daireesine başvuracak ve ihracatı gerçekleşen kısmın nakden veya mahsuben iadesini talep edeceklerdir.

- Vergi dairesi beyanname verilmesini beklemeden talebi değerlendirerek genel ve talebi sonuçlandıracaktır. Red ve iade ise ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesine (Beyannamenin, 90-İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV satırına) dayandırılacaktır.

- Mükellef bu iade tutarını hiçbir beyannamede 40 veya başka bir satırda göstermeyecek ihraç kaydıyla teslimin gerçekleştiği dönem beyannamesinin 90. satırında bir tutar yer alması ve iade başvurusunun gerekli belgelerle birlikte usulüne uygun olarak yapılması durumunda iade talebi yerine getirilecektir.⁹⁸

2.2.3.1.6. Tecil-Terkin Uygulaması İle İlgili Örnekler :

Örnek :1

Mal ve Hizmet Teslim Bedeli	8.000
Normal Teslimler : 3.000	
İhraç Kayıtlı Teslimler : 5.000	
Hesaplanan KDV	1.440
İndirimler Toplamı	1.500
Sonraki Döneme Devir KDV	60
Tecil Edilebilir KDV (5000 x %18)	900
Tecil Edilecek KDV	0
İhracatın Gerçekleştiği Dön. İade Edilecek KDV	900

⁹⁸ İrfan Vural, "İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması", **Vergi Sorunları**, Sayı:208, Ocak 2006, ss.92-93.

Örnek :2

Mal ve Hizmet Teslim Bedeli	8.000
Normal Teslimler : 3.000	
İhraç Kayıtlı Teslimler : 5.000	
Hesaplanan KDV	1.440
İndirimler Toplamı	1.000
Ödenmesi Gereken KDV	440
Tecil Edilebilir KDV (5000 x %18)	900
Tecil Edilecek KDV	440
İhracatın Gerçekleştiği Dön. İade Edilecek KDV	460
Ödenecek KDV	0

Örnek :3

Mal ve Hizmet Teslim Bedeli	8.000
Normal Teslimler : 3.000	
İhraç Kayıtlı Teslimler : 5.000	
Hesaplanan KDV	1.440
İndirimler Toplamı	440
Ödenmesi Gereken KDV	1.000
Tecil Edilebilir KDV (5000 x %18)	900
Tecil Edilecek KDV	900
İhracatın Gerçekleştiği Dön. İade Edilecek KDV	0
Ödenecek KDV	100

2.2.3.2. Dahilde İşleme ve Geçici İzin Belgesi Kapsamında Tecil-Terkin

Dahilde işleme rejimi ve geçici kabul rejimi, üretilip ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak olan girdilerinin ithal edilmesi halinde, ithalde ödenmesi gereken vergilerin ödenmeyerek teminata bağlanması ve ertelenmesini sağlayan, bu girdiler kullanılmak suretiyle üretilen malların ihraç edildiğinin tevsikiyle de daha önce ertelenen vergilerin terkin edilerek bunlarla ilgili verilen teminatların çözülmesini sağlamaya yönelik düzenlemeler bütünüdür. Bu kapsamda işlem yapmak isteyen mükellefler, ithalat işleminden önce, Gümrük Birliği kapsamında Avrupa Birliği'ne dahil ülkelerden yapacakları ithalat için Dış Ticaret Müsteşarlığı'na başvurarak "Dahilde İşleme İzin Belgesi" ni, diğer ülkelerden yapacakları ithalatları için ise, "Geçici Kabul İzin Belgesi" ni almak zorundadırlar.⁹⁹

Söz konusu rejimler kapsamında yurt dışından ham ve yardımcı madde ithalinde KDV uygulanmazken, aynı ham ve yardımcı maddelerin yurt içinden alımında KDV ödenmesinin eşitsizlik yarattığının görülmesi üzerine, KDV Kanunu'na 4369 sayılı Kanunla geçici 17. madde eklenmiştir. Eklenen bu madde ile, dahilde işleme ve geçici kabul rejimleri kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin 31.12.2008 tarihine kadar tesliminde; bölgeler, sektörler veya mal grupları itibarıyla tecil-terkin uygulaması yapılması konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir.

Bu konuda günümüze değin birçok düzenleme yapılmış en son düzenleme ise 2001/2325 sayılı Kararname ile yapılarak uygulamada sektör ayırımına son verilerek, tüm sektörlerde bu kapsamda ham ve yardımcı maddelerin yurt içinden alımında tecil-terkin kapsamında işlem yapılmasına izin verilmiştir. Konuya ilişkin açıklamaların yapıldığı 83 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde bu kapsamda satın alınan mallardan üretilen malların doğrudan ihraç edilmesi şartı da kaldırılmıştır.¹⁰⁰

⁹⁹ Bülent Gölgeci, "Dahilde İşleme Rejimi ve Geçici Kabul Rejimleri", (Çevrimiçi) http://alomaliye.com/bulent_golgeli_dahilde_isleme.htm, 02.02.2010.

¹⁰⁰ Şükrü Şenalp, "Dahilde İşleme İzin Belgesi ve Tecil-Terkin Uygulamaları", (Çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/sukru_senalp_diib.htm, 05.03.2010.

2.2.3.2.1. Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler

Tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılabilmesi için alıcıların; Katma değer vergisi mükellefi olmaları ve Dahilde İşleme Rejimi Kararı ile bu Karar'a ilişkin Dış Ticaret Müsteşarlığı Tebliği'ne uygun "Dahilde İşleme" veya Gümrük Müsteşarlığınca verilen "Geçici Kabul" İzin Belgelerine sahip bulunmaları gerekmektedir.

Satıcıların da bu kapsamda satış yapabilmesi için aranan tek şart da 27 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde tanımlanan "imalatçı" vasfını taşımalarıdır.

Dahilde İşleme veya Geçici Kabul belgelerinden birine sahip olan katma değer vergisi mükellefleri, bu belgelerde gösterilen maddeleri, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde hükme bağlanan tecil-terkin sisteminden yararlanarak teslim alabileceklerdir. Belgede belirtilen miktardan fazla maddenin tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınması mümkün olmayacaktır.¹⁰¹

Bu konudaki özellikli bir durum ise Dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesini olan Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinde görülmektedir. Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin 27 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde tanımlanan imalatçı vasfını taşımayan ortakları ile imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalardan ihraç edilmek üzere mal alımlarında tecil-terkin uygulaması zorunludur.

Ayrıca tecil-terkin uygulaması mal teslimleri bakımından geçerli olup, hizmet ifaları kapsam dışındadır.

2.2.3.2.2. Tecil-Terkin Uygulaması

Sahibi oldukları dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesinde yer alan malların alımlarında, tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmasını isteyen mükellefler, geçici kabul veya dahilde işleme izin belgelerini satıcılara ibraz edip,

¹⁰¹ Atmaca, a.g.e., s.149.

hesaplanan verginin kendilerinden tahsil edilmemesini talep ederler. Bu kapsamda işlem yapan satıcılar tarafından öncelikle talep edilen malın, belgedeki cins ve miktara uygun olup olmadığı, daha önce satın alınan miktarlar da göz önüne alınarak belirlenir ve düzenlenecek faturada toplam bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisi alıcılardan tahsil edilmez.

Bu kapsamda teslim edilen mallar için düzenlenen faturaya; "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 17. maddesi hükmü gereğince katma değer vergisi tahsil edilmemiştir" ibaresi yazılır. Ayrıca kapsama giren ve girmeyen teslimlerin birlikte yapılması durumunda, tecil-terkin uygulanabilecek ve uygulanamayacak olan mallar için ayrı ayrı fatura düzenlenmesi gerekir.¹⁰²

2.2.3.2.3.Terkin ve İade İşlemleri

Tecil-Terkin kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların, süresi içinde ihraç edildiğinin Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenecek bir raporla tespit edilmesi gerekmektedir. Bu raporlar, söz konusu kapsamda ihracatın yapıldığı her dönem için ayrı ayrı düzenlenir ve ikişer örneği ihracatın yapıldığı ayı takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ilgili satıcılara verilmesi gerekir. Fakat bu süre içerisinde rapor ibraz edilemeyeceğine dair makul mazeret bildirenlere, Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesine göre vergi dairesince bu sürenin en çok bir katı kadar ek süre verilebilir.

Bu kapsamda satın alınan ham ve yardımcı maddelerle imal edilen malların ihracatçıya tesliminde tecil-terkin uygulaması durumunda, aynı rapor ile hem satıcının, hem de imalatçının tecil edilen vergileri terkin edilir.

Satıcı bu teslimle ilgili olarak iade edilecek katma değer vergisi beyan etmişse iade, alıcının gönderdiği rapor ile satış faturalarının fotokopisi veya bu faturaların tarihi, sayısı ile fatura muhteviyatı malların cinsi, miktarı ve tutarına ilişkin bilgileri içeren ve

¹⁰² 83 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

satıcı tarafından onaylanan bir listenin ibrazı üzerine ihracatla ilgili katma değer vergisi iadelerinin tabi olduğu usul ve esaslara göre yerine getirilir.¹⁰³

İhracatın belirlenen şartlarda gerçekleşmemesi durumunda uygulanacak olan yaptırım açısından iki tecil-terkin uygulaması arasında fark bulunmaktadır. İhraç kaydıyla teslimlerde tahsil edilmeyen vergi gecikme zammı ile birlikte imalatçıdan alınırken, dahilde işleme ve geçici kabul rejiminde tahsil edilmeyen vergi tecil tarihinden itibaren vergi ziyai cezası da uygulanmak suretiyle gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilmektedir.

2.2.4.Tecil Terkin Uygulamasında İhracatın Belirlenen Süre İçinde Gerçekleştirilmemesinin Sonuçları

3297 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 11. maddesinin 1. fıkrasına eklenen (c) bendi ile ihracatçının, bazı şartlarla KDV ödemeksizin mal tedarik edebilmesine, böylelikle KDV iadesi ile uğraşmaktan kurtulmasına imkan sağlandığını önceki bölümlerde açıklamış bulunmaktayız.

İhracatçılar ihraç kaydıyla aldıkları malı, KDV indirimi yapmaksızın kayıtlarına geçirirler. İhraç kayıtlı teslim faturasında görülen KDV zahiridir ve ihracatçıyı ilgilendirmemektedir. Söz konusu KDV ihracatçı tarafından yevmiye kayıtlarına alınmadığı gibi KDV beyannamesinde de indirimler arasında gösterilmemektedir.

İhracatçılar bu şekilde KDV yüklenmeksizin teslim aldıkları malı, KDV hesaplamaaksızın ihraç ettikleri için, KDV sorunu ihracatçı açısından hemen hemen çözümlenmiş olmaktadır.

İhraç kaydıyla mal teslim eden mükellef açısından ise KDV beyannamesinde ödenecek KDV çıkmamışsa, yani teslim KDV'si tecil yoluyla giderilememişse, iade işleminin nakden veya mahsuben yapılabilmesi için, ihracın gerçekleşmesine kadar

¹⁰³ 83 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

beklemesi gerekmekte, böylelikle finansman yönünden zarara uğramak söz konusu olabilmektedir. Tecil olunan verginin terkin, yahut nakden veya mahsuben iade alınması için katlanılması gereken formalite ve masraflar da ihracatçıya mal teslim edeni (c) bendinin uygulanması konusunda isteksizleştiren hatta vazgeçiren önemli bir faktör olmaktadır. İhraç kaydıyla mal teslim edecek olan mükellef bunun yaratacağı sonuçları, çok iyi bilmek ve değerlendirmek zorundadır. Aksi halde ileride ihraç kaydıyla mal teslim ettiğine pişman olacağı durumlarla karşılaşabilecektir.

Kanunu'nun 11. maddesinin 1-c bendinde imalatçılara isterlerse ihraç kaydıyla satış yapabilme imkânı sağlanmıştır. Ancak ihracatın, malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde gerçekleştirilmemesi halinde tecil olunan verginin tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATUHK 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunmasının benimsenmesiyle ihraç kaydıyla satışta imalatçı ve ihracatçıya düşen vergi sorumlulukları bakımından hiç de adil olmayan bir uygulama yoluna gidilmiştir. Gecikme zammı uygulamasının amacı, kamu alacağının vadesinde ödenmesini sağlamak ve vadesinde ödenmeme durumunda da hem devletin uğradığı zararı telafi etmek, hem de borcunu vadesinde ödemeyen borçluya bir külfet yüklemektir.¹⁰⁴ Amaç bu olunca da tüm risk ve sorumluluklar ihraç kaydıyla mal teslim edene yüklenmiş olmaktadır. Bu sebeplerledir ki ihraç kayıtlı satışlara yanaşmayan imalatçılar olabilmektedir.

Her ne kadar 11. madde de Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebeplerin olduğu durumlar da malların ihraç edilememesi halinde, tecil edilen verginin tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edileceği düzenlenmiş ve uygulamada da Maliye Bakanlığınca ihracatın gerçekleştirilememesine engel olan olaylardan mücbir sebep olarak kabul edilen haller belirlenmiş olsa da imalatçının yüklendiği riskler yine de azımsanmayacak kadar çoktur.

¹⁰⁴ Elif Sonsuzoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, 1. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2001, s.21.

Uygulamada ihraç kaydıyla mal teslim etmiş olana yüklenmiş olan bütün bu risk ve finansal yüklerle ilgili olarak uğranılacak zararların kısmen veya tamamen ihracatçıya yansıtılması konusunda özel anlaşmalar yapıldığı gözlenmektedir.

Oysa ki alıcıların sorumluluğunun düzenlendiği bir uygulama halen daha uygulama alanı sınırlı da olsa mevzuatımızda mevcuttur. 83. Seri No.'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde *"Bu Tebliğde öngörülen esaslara uygun olarak hareket eden satıcıların tecil edilen veya iade edilen vergisi, ihracatın şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde satıcılardan değil, alıcılardan aranacaktır."*¹⁰⁵ Denilerek dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesi sahiplerine bu belgelerde yazılı malların teslimi halinde ve ihracatın şartlara uygun gerçekleşmemesi durumunda, ziya uğratılan vergiden alıcıların sorumlu tutulması ve bundan satıcıların sorumlu tutulmaması hali düzenlenmiştir.

Yapılması gereken ya 83 Seri No.'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ndeki düzenleme genele yayılıp uygulanmalı ya da 27 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde olan ve 70 Seri No. lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılan Dış Ticaret Sermaye Şirketi'nin İmalatçı Olmayan Mükelleflerden yaptığı ihraç kayıtlı alışlar sırasında düzenlenen Taahhünameye benzer bir uygulama yoluna gidilmelidir. Ancak böyle uygulamalar ihraç kayıtlı mal teslim eden mükellefin katlanmış olduğu finansal riskleri bir nebze olsun hafifletebilir.

Fakat unutulmaması gereken bir nokta 27 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ndeki taahhünamedeki müteselsil sorumluluk uygulaması yerine ihracatçının 1. derecede sorumlu olacağını kabul edeceği bir taahhüname düzenleme yoluna gidilmesidir. Çünkü 27 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ndeki taahhünameyi kaldıran 70 Seri No. lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ndeki "5 Müteselsil Sorumluluk" başlıklı bölümünde yer alan *"Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak Müteselsil Sorumluluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir."*

¹⁰⁵ 83 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

*1. Vergi, mükellef adına tarh-tahakkuk ettirilecek ve öncelikle mükelleften aranacaktır."*¹⁰⁶ Bu ifade müteselsil sorumluluk uygulamasında öncelikle yine ihraç kayıtlı satış yapana başvurulacağını şayet ondan tahsil imkanı olmaması durumunda ihracatçıya gidilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

¹⁰⁶ 70 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.KDV İADE UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Genelde tüm KDV iadeleri, özelde ise bu iadeler içinde önemli bir yer tutan ihracattan kaynaklanan KDV iadeleri, sistemimizde yer almaya başladığı andan itibaren sürekli sorun yaratan bir konu olarak karşımıza çıkmıştır. Yapılan tüm düzenlemeler ve alınan tüm tedbirlere rağmen işlemin tarafları (gerek iade talep edenler, gerekse iadeyi yapan kurum olarak devlet) şikayet etmekten vazgeçmemişlerdir. İade talep edenler iadelerini geç almaktan ve bir sürü bürokratik işlemlerle uğraşmaktan, Devlet ise bütçe dengelerini sarsacak boyuta gelen iadelerin çokluğundan ve haksız yere iade yapma durumuna düşmekten yakınmıştır.

Benzeri KDV mevzuatının uygulandığı pek çok ülkede de olan KDV iadesi sisteminden vazgeçmek de mümkün olmadığı için, her iki tarafı da memnun edecek yeni sistem ve öneriler sürekli gündeme getirilmiş ve tartışılmıştır. Ancak sağlıklı ve somut verilere dayanmayan bu önerilerin hiç birisi soruna kalıcı çözüm bulamamıştır.

KDV iadesi, çok sıklıkla ve yanlış şekilde gündeme getirildiği gibi, iade talep edenlere verilen bir teşvik değil, KDV sisteminin mantığı gereği vergiden istisna edildiği için tesliminde vergi hesaplanmayan işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen vergilerin düzeltme yoluyla hak sahiplerine ödenmesini sağlayan bir yöntemdir. Yani bu şekilde iade edilen vergi, karşılıksız bir teşvik değil, mükelleflerin daha önce ödedikleri ve üzerlerinde yük olarak kalan bir tutarın kendilerine iade edilmesini sağlayan bir işlemdir. İade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen vergiyi ne kadar azaltabilirsek, iade edilmesi gereken vergi ve dolayısıyla sorun da o kadar azalacaktır.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Hüseyin Aksan, “Türkiyede İhracat ve İhracatta Vergi İadesi, Sorunları ve Çözüm Önerileri” adlı rapor.

3.1. SORUNLARIN NEDENLERİ

KDV iade uygulamaları denilince ilk olarak akla ihracattan doğan KDV iadeleri gelmektedir. Hem toplam iade tutarı içinde ihracattan doğan iadelerin büyük bir ağırlığının olması, hem de geniş bir mükellef kitlesini ilgilendirmesi bakımından KDV iadesi ile ilgili sorunlar ve çözüm önerileri genellikle ihracatla bağlantılı olarak algılanmaktadır.

Genelde iade hakkı sahibi mükelleflerin tamamını, özelde ise ihracatçıları ilgilendiren yönüyle KDV iade uygulamalarında karşılaşılan sorunların nedenleri irdelendiğinde aşağıdaki tespitlerle karşılaşılmaktadır.

3.1.1. Kayıt Dışı Ekonomi

Ülkemizin en önemli problemlerinden birisi, kayıt dışı ekonominin varlığıdır. Genel olarak kayıt dışı faaliyetlerin engellenemediği ortamda, özel olarak ihracatta KDV iadesi ile ilgili yapılacak düzenlemeler ne kadar tutarlı olursa olsun, sistemden kaynaklanan sorunlar yüzünden iyi niyetle önerilecek düzenlemeler istenen amacı sağlayamayacaktır. Nitekim bugüne kadarki uygulamalar da bunu açık olarak ortaya koymaktadır. Kayıt dışı ekonominin varlığının en önemli sonucu belge düzeninin yerleşmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Belge düzeninin işlememesi ise, ihracatta KDV iadesiyle ilgili düzenlemelerin sağlıklı yürütülememesi sonucunu doğurmaktadır.

Bugüne kadar gerçekleştirilen ve çeşitli isimlerle kamuoyuna yansıyan hayali ihracata dayalı haksız KDV iadelerinde, kayıt dışılığın beslediği belge düzeninin oturmamış olmasının getirdiği imkanlardan yararlanıldığı görülmektedir.

3.1.2. İhracat Taahhütlerinin Kapatılması

İhracatta karşılaşılan sorunları besleyen bir düzenleme de, ihracatta taahhüt kapatma sistemi olarak bilinen uygulamadır.

İhracat taahhüdü; ihracatçılar tarafından "Dahilde İşleme İzin" belges çerçevesinde yapılan yurt içi alım ve ithalatlarda, Eximbank veya diğer bankalardan ihracat (döviz) kredisi kullanıldığında, yatırım teşvik ve yatırım indirimi belgesi alındığında verilmektedir.

İhracat taahhüdünde bulunan şirket belli bir süre içinde ve belli tutarda ihracat yapmayı taahhüt etmektedir. İlgili şirket anılan taahhüdünü yerine getirmediği takdirde, eğer kredi kullanmışsa kullanılan kredi, faizi ve cezasıyla birlikte; kredi kullanmamış diğer mali teşviklerden yararlanmışsa yararlandığı teşvikler de ceza ve faizleri ile birlikte kendisinden tahsil edilmektedir. Mali teşviklerden yararlanmamış şirketler için yalnızca taahhüt edilen ihracat tutarı ile bağlantılı ceza söz konusudur.¹⁰⁸

İhracat taahhüdünde bulunup da, bu taahhütlerini zamanında yerine getiremeyeceklerini anlayan şirketler; cezaya muhatap olmamak için, başka ihracatçılarla kendi adlarına ihracat yapma konusunda pazarlığa oturmakta ya da hayali ihracatın değişik şekillerini gündeme getirmektedirler.

3.1.3. Nakit KDV İadesi ve Yüksek KDV Oranları

KDV iadesi uygulamasına karşılaşılan sorunların temel kaynaklarından bir tanesi de nakit iade ödemeleridir. İşin içinde nakit iadenin bulunması ister istemez bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Yapılan çeşitli düzenlemelere rağmen nakit iadenin azaltılıp mahsup yoluyla iadenin artırılması istenilen ölçüde gerçekleştirilememiştir.

Özellikle nakit iade uygulamasının olduğu sistemlerde suistimallerin de olması kaçınılmazdır. Dünyanın hiçbir ülkesinde bunu yüzde yüz önleyen bir sistem bulunmamaktadır. Önemli olan, bu suistimleri asgari düzeye indirmeyi ve suistimal edenleri süratle tespit edip etkin bir şekilde cezalandırılmalarını sağlayacak sistemi kurmaktır.

¹⁰⁸ Mustafa Dağüstü, "İhracatta KDV İadesi ve Hayali İhracat" **Vergi Dünyası**, Eylül 2000.

KDV oranları genel olarak yüksektir. Bu yükseklik kötü niyetli kişi ve kuruluşların haksız iade almak için organizasyon kurmalarını teşvik etmektedir.

İhracatta KDV iadelerinin nakden yapılması bazı kişileri haksız KDV iadesi alma yönünde organizasyonlar kurmaya yöneltmektedir. Zira yüksek olan KDV oranından kaynaklanan cazibe nakden iade ile de desteklenmiş olmaktadır.

3.2. KARŞILAŞILAN SORUNLAR

İhracatta KDV iadesinin iki aktörü bulunmaktadır: İade hakkı sahibi mükellefler ile KDV iadesi tasdik raporu düzenleyen YMM'ler.

İhracatçıların KDV iadeleri sırasında karşılaştıklarını ileri sürdükleri sorunları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

- KDV iade taleplerinde ibrazı talep edilen belgelerin çokluğu, çeşitliliği ve mükerrerliği, iade işleminin gerçekleşme sürecini uzatmaktadır.

- KDV iade talepleri çok uzun süre geçtikten sonra yerine getirilmektedir. İade süresi, bütün belge ve bilgilerin vergi dairesine verilmesinden sonra bazen bir yılı dahi aşmaktadır. Bu durum ihracatçıların finansman yükünü daha da artırmaktadır.

- Mahsup işlemlerinde vergi daireleri ve ilgili kamu kurumları arasında yaşanan iletişim problemleri yüzünden borç mahsubu işlemi gerçekleşmiş olmasına rağmen, ihracatçılara borçlu muamelesi yapılmakta, mükerrer ödeme emirleri gönderilmekte ve hatta bazı vergi daireleri haber bile vermeden yurt dışı yasağı koymaktadır.

- İade işlemleri sırasında tüm ihracatçılara şüpheli gözüyle bakılmaktadır.

- KDV iadesi ile ilgili iş ve işlemler ve iade talebine ilişkin işlem süreci her vergi dairesinde farklılık göstermekte, bu konuda uygulama birliği bulunmamaktadır.

YMM'ler tarafından, vergi iadesi işlemlerinin gerçekleştirilmesi sırasında karşılaşıldığı ileri sürülen sorunları ise şu şekilde sıralamak mümkündür.

- Vergi daireleri, tüm YMM raporlarına şüpheyile bakmaktadırlar.
- İhracatçıların mal veya hizmet satın aldığı işletmelerden temin ettiği faturaların doğruluğunun araştırılması amacıyla yapılan karşıt incelemeler sırasında, mal veya hizmet alınan şirketlerin çeşitli nedenlerle faaliyetine son vermesi halinde onlara ulaşamama durumunda ne yapılacağı belirsizdir.
- Mütteselsil sorumluluk uygulamasında YMM'lerin sorumluluğunun sınırlarının belli olmaması dolayısıyla, YMM'lerin sorumluluğu idari otoritelerin ve denetim elemanlarının inisiyatifine kalmaktadır.
- Yeminli Malî* Müşavirlerin düzenlediği KDV iadesi raporlarına her vergi dairesinin bakış açılarındaki farklılıklar ve uygulama birliğinin olmaması nedeniyle, raporlar her vergi dairesinde farklı işlemlere tabi tutulmaktadır. Uygulama birliği yoktur.
- İhracatçıların hak ettikleri KDV iadesi, bu konu ile ilgili olarak düzenlenen raporun ve diğer belgelerin vergi dairesine teslim edildiği tarihten çok sonra gerçekleşmektedir.

3.3. ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Mükelleflerin ihracatta KDV iadesi sırasında karşılaştıkları sorunlara ilişkin olarak çözüm önerileri aşağıdaki gibidir.

- Mahsup uygulaması, mükellefin diğer kamu kurum ve kuruluşlarına olan borçlarına ve bankalara olan kredi borçlarına da yaygınlaştırılmalıdır.
- Teminatsız ve incelemesiz yapılabilecek nakdi iade taleplerine ilişkin sınır KOBİ'leri desteklemek amacıyla daha yüksek ve döviz bazında tespit edilmelidir.
- Tüm devlet kurumları ve kuruluşlarının, işlemlerle ilgili olarak her bir iş ve işlem için ayrı ayrı teminat isteme yerine tek bir teminat mektubu uygulamasına geçilmelidir.
- KDV stopajı belirli sektörlerde yaygınlaştırılmalıdır.

- Fatura ve Gümrük Beyannameleri (GB) arasındaki esasa müessir olmayan farklılıklar (tarih, tutar ve miktardaki küçük farklılıklar) olduğunda GB'lerdeki bilgiler iadeye esas olarak dikkate alınmalıdır.

YMM'lerin KDV iadesi sırasında karşılaştıkları sorunlara ilişkin çözüm önerileri aşağıdaki gibidir.

- KDV iadesi raporlarının vergi dairesine tesliminin bizzat YMM tarafından yapılması yerine YMM'in vekalet verdiği kişiler de raporu vergi dairesine teslim edebilmelidir.

- Gelir idaresinde oluşturulan bilgi bankasına, vergi mahremiyetine girmeyen hususlarda YMM'lerin ulaşmaları sağlanmalıdır.

- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar tek bir merkezde izlenebilmelidir.

- YMM'lerin KDV iadesi ve diğer incelemelerinde inceleme konularına göre asgari denetim standartları getirilmelidir.

- YMM'lere büro standartları getirilmeli ve yeterli büyüklükte ve donanımda bürosu olmayan, yardımcı personeli bulunmayan YMM'lere KDV iadesi tasdik raporu düzenleme olanağı tanınmamalıdır.

- YMM'lerin düzenlediği KDV iade ve tam tasdik raporları sayısı, onların çalışabilecekleri iş günü sayısı ve bir rapor için çalışılması gereken süre dikkate alınarak sınırlandırılmalıdır.

- Vergi Daireleri, YMM'lerin istedikleri bilgileri belirli bir süre içinde vermeli ve bilgi akışı hızlandırılmalıdır.

- KDV iadelerinde mahsup sistemine ağırlık verilmelidir. Mahsup imkanı mükellefin diğer kamu kuruluşlarına olan borçlarına (su, elektrik, doğalgaz vs) ve bankalardaki kredi borçlarına da yaygınlaştırılmalıdır.

- KDV iadesi imalatçı işletmelere kaydırılmalı, ihraç konusu malı çeşitli imalatçı kuruluşlardan veya piyasadan temin edip ihracatı gerçekleştiren aracı ihracatçılara iade yapılmamalıdır.

- YMM'lerin gümrük idaresinden gümrük beyannamelerinin (GB) doğruluğu anlamına gelen teyit alma işlemleri kolaylaştırılmalıdır. On-line teyit alma imkanı YMM'lere de verilmelidir.

- KDV iadesi işlemleri, Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği kapsamında çıkarılarak, VUK'nun düzeltme hükümlerine tabi olmalıdır.

Gerek mükelleflerin gerekse YMM'lerin ihracatta KDV iadesiyle ilgili çözüm önerilerini aşağıdaki şekilde gruplandırmak mümkündür.

3.3.1. Mahsuben İadelerin Kapsamı Genişletilmelidir

KDV iadesine hak kazanan mükelleflerin iade alacaklarının-, belediyeler ve diğer kamu kurumlarına olan borçlarına mahsup imkanı getirilmelidir. Bunun yanı sıra son yapılan düzenlemelerle nispeten yaygınlaştırılan mahsup imkanı, ilişkide bulunsun bulunmasın başkaca firmaların vergi borçlarını da kapsayacak şekilde yaygınlaştırılması, sistemi daha rahat çalışır hale getirecektir.

Mahsup imkanının diğer kamu kuruluşlarına olan borçlara uygulanmasının yanında, ihracatçıların ihracatın finansmanında kullandıkları ihracat kredilerinin kapatılmasında da uygulanması sağlanmalıdır.

Mahsup sisteminin istenilen amaca ulaşabilmesi için, ilgili kamu kurumlarının mutlaka bu sistemin işleyişine yönelik bir yapılanmaya gitmeleri, ortak bir anlayışı ve uygulama birliğini tesis etmeleri gerekmektedir.

Sadece Vergi İdaresinin yayınladığı tebliğlerle sistemin işleyişini düzenlemek mümkün değildir.

Halen uygulanmakta olan mahsup sisteminin en büyük zaafı; kamu kurumları arasında gerekli olan alt yapının kurulamaması nedeniyle, sistemin istenilen seviyede

istememesidir. Bunun sonucunda sistemden yararlanmak isteyenler beklemedikleri sürprizlerle karşılaşmaktadırlar. İhracatçılar borçlarını mahsup suretiyle ödemiş olmalarına rağmen; mükerrer ödeme emri tebligatı, yurtdışı yasağı konulması, gecikme faizi ve gecikme zammı vb uygulamalarla karşı karşıya kalmaktadırlar.

Kurumlar arası haberleşmenin yavaş işlemesi, belge akışının ve sayısının çokluğu, işlemi yapan görevlilerin uygulama hakkında yeterince bilgi sahibi olmaması, teknolojiyen yeterince yararlanılamaması sonucu, bugünkü uygulamada mahsuptan beklenen yarar sağlanamamaktadır.

İhracatta KDV iadesi alacağının SSK ve Gümrük İdaresine olan borçlara mahsup edilmesinde, uygulamada karşılaşılan zaman kaybı ve dönem uyumsuzluğu nedeniyle görülen aksamalar düzeltilmeli ve mükelleflerin bu mahsup sistemini kullanmaları getirilecek çeşitli düzenlemelerle teşvik edilmelidir. (Bu öneri yapılan son düzenlemelerle hayata geçirilmiş, KDV iadelerinin SSK prim borçlarına mahsubunda yaşanan sorunlar ortadan kaldırılmıştır.)

3.3.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Etkinliği Arttırılmalıdır

Yeminli Mali Müşavirlerin KDV iade denetiminde daha etkin olabilmeleri için yeni düzenlemelerin geliştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle ihracatta vergi iadesi uygulamalarında YMM'lerden idare etkin şekilde faydalanmalıdır.

Bu etkinliğin sağlanabilmesi için;

- YMM'lere büro standartları getirilmelidir. Belli büyüklükte ve donanımda bürosu olmayan, yardımcı personeli bulunmayan yeminli mali müşavirlerin çalışma olanağı sınırlandırılmalıdır. Çünkü bir güven mesleği olan YMM'liğin organize bir şekilde çalışması son derece önemlidir.

- KDV İade Raporu düzenleyebilecek yeminli mali müşavirler ve müşavirlik şirketleri, Maliye Bakanlığı ve TÜRMOB ile birlikte objektif ölçütlere göre tespit edilip ilan edilmelidir.

- Yeminli mali müşavirlerin bir yılda düzenleyecekleri, KDV iade raporu ve tam tasdik raporu sayısı sınırlandırılmalıdır.

- Yeminli mali müşavirlerin çalışma şartları ile ilgili olarak, denetim ve tasdik normları belirlenmeli ve yayınlanmalıdır.

- Yeminli mali müşavirlerin çalışma koşullarını tam tasdik ve KDV iadesine ilişkin rapor sayılarını vb. bilgileri içeren istatistiki bilgilerin veya aylık çalışma raporlarının Odalara verilmesi sağlanmalı ve bu konuda Odalara her türlü destek verilmelidir. Amaç; Odaların YMM'ler üzerindeki denetim olanaklarını genişletmek ve böylece Odaların yeminli mali müşavirlerin tüm faaliyetleri hakkında tam, doğru ve zamanında bilgi sahibi olmalarını sağlamaktır.

- Yukarıda belirtilen şartların sağlanmasından sonra, YMM'lerce düzenlenen vergi iadesi raporları, vergi dairesince vergi inceleme elemanlarının raporlarında olduğu gibi, gerek şekil gerekse içerik açısından değerlendirmeye alınmadan doğrudan işleme konulmalıdır. Bütün yapılan bu düzenlemeler karşılığında da, vergi dairesi bu işlemlerin sonuçlarından sorumlu tutulmamalıdır. Tüm sorumluluk, YMM şirketinin ve raporu düzenleyen YMM'nin olmalıdır.

3.3.3. "KDV İade Sertifikası" Uygulaması İhdas Edilmelidir

Baş Hesap Uzmanı İhya Bal-AK, Baş Hesap Uzmanı Ömer DUMAN ve Hesap Uzmanı Hüseyin AKSAN tarafından hazırlanan "Türkiye'de İhracat ve İhracatta Vergi İadesi, Sorunları ve Çözüm Önerileri" adlı raporda, mahsup sistemini daha da yaygınlaştırmak ve kolaylaştırmak amacıyla, vergi iadesine hak kazanılan tutarı belgeleyen, parasal değerde bir hak ifade eden "KDV iade sertifikası" adı altında özel bir belge ihdas edilmesi önerilmiştir.

Bu öneriye göre, KDV iade sertifikası aşağıdaki özellikleri taşımalıdır.

- İhracatçının mahsuba hak kazandığı tutan göstermelidir.
- Gerekliyorsa kupürler halinde de düzenlenmelidir.

- İlgili vergi dairesi tarafından düzenlenmelidir.
- Vergi ve belirlenen diğer kamu borçlarının ödemesi dışında kullanılmalıdır.
- Kullanım veya geçerlik süresi üzerinde yazılı olmalıdır ve bu süre bir yılı aşmamalıdır.
- Nakit yerine geçeceğinden ilgili kamu kuruluşunca ayrıca teyidi aranmamalıdır.
- Belge, ihracatçıların talep etmeleri halinde düzenlenmelidir. Yukarıda belirtilen özellikleri taşıyan belge ile ihracatçının hak ettiği KDV iadesi tutarı, ihracatçıya ödenmiş sayılır ve ihracatçı bu belgeyi vergi ve belirlenen diğer kamu kurumlarına olan borçlarının ödemesinde kullanabileceği gibi, istediği kişi, kurum veya kuruluşa yine vergi ve belirlenen diğer kamu borçlarının ödenmesinde kullanılmak üzere devredebilir. Böyle bir belgenin düzenlenmesi sonucu;
- İhracatçının talep ettiği vergi iadesi tutarı anında ödenmiş sayılır,
- Mahsup sisteminde kurumlar arası haberleşme ve belge aktarımından kaynaklanan olumsuzluklar ortadan kalkar,
- Her mahsup için yapılması gereken bürokratik işlemler ortadan kalkar,
- Nakit iade talebi azalacağından, haksız yere vergi iadesi alımı cazibesinin ortadan kalkmasına fayda sağlar,
- Kamu kurumlarına olan borçların ödeme tarihlerindeki farklılıklar nedeniyle mükellefin ve idarenin yaşadığı olumsuzlukları ortadan kaldırır.

KDV iadesi sertifikası uygulamasına geçilebilmesi için vergi idaresi ve diğer kamu kurumları arasında gerekli altyapının oluşturulmasına yönelik çalışmalar yapılmalıdır. Anılan sertifikanın amacı dışında kullanılmasını engelleyecek tedbirlere de sistem içinde yer verilmeli ve daha sonra uygulamaya geçilmelidir.

3.3.4. Oran Farklılaştırmasına Gidilmesi

Başta tekstil ve konfeksiyon sektörü olmak üzere, ihracat ve KDV iadesi içindeki payı yüksek olan sektörlerde perakende safhadan önceki aşamalarda KDV oranının düşürülmesi halinde, endişe edildiği gibi herhangi bir gelir kaybı söz konusu olmayacağı ileri sürülmektedir. Bu görüşe göre bürokratik işlemlerdeki azalmalar nedeniyle, mesaisinin önemli bir kısmını bu işlere ayırmak zorunda kalan vergi idaresi ve iade talep eden mükellefler de zamanlarını daha etkin ve verimli işlerde kullanabileceklerdir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4.KDV İADELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ¹⁰⁹

4.1. MAL İHRACATI İSTİSNASI İLE İLGİLİ MUHASEBE KAYITLARI

Örnek-1:

(X) A.Ş. yapacağı 1.000 \$ tutarındaki ihracata ilişkin faturayı 20.12.2009'da düzenlemiştir.(1\$=0,40 TL) 30.12.2009'da gümrük beyannamesi düzenlenmiş ve intaç tarihi 05.01.2010 olarak belirtilmiştir.(1\$=0,45 TL) Gümrük beyannamesine göre malların fiilen yurtdışına çıktığı tarih ise 01.02.2010'dur.(1\$=0,50 TL)

Bu durumda ihracat istisnasının beyan edileceği dönem Şubat 2010 vergilendirme dönemi olacaktır. Faturanın daha önceki bir tarihte düzenlenmiş olması durumu değiştirmemektedir. Mükellef ihracat istisnasının uygulanma şartlarını malları fiilen ihraç ettiği 01.02.2010 tarihinde tamamladığı için istisnanın uygulanacağı dönem Şubat 2010 vergilendirme dönemidir. İstisnaya ait bedel, malların fiilen ihraç edildiği günün cari kurları ile yani 1\$=0,50 TL kurundan Türk Lirası'na çevrilecek ve Şubat 2010 dönemi katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir

Mükellefin Şubat/2010 dönemine ait diğer bilgileri aşağıdaki gibidir;

Yurtiçi Satışlar (%18'e Tabi Satışlar) :	1.000,00
Bu dönemde Yüklenilen KDV:	200,00
Yurtdışı Satışlar Nedeniyle Yüklenilen KDV:	60,00
Önceki Dönemden Devreden KDV :	50,00

Muhasebe Kayıtları ise;

-----15.12.2009-----
153 Ticari Mallar 400

¹⁰⁹ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 12. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005, s.534-541.

191 İndirilecek KDV	60	
100 Kasa		460

İhraç edilen malların Alışı

-----20.12.2009-----		
120 Alıcılar	400	
10 Yurtdışı Alıcılar		
1\$= 0,4 TL		
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler		400

Gelecek Aylara Ait Yurtdışı Satışlar
Faturanın Düzenlenmesi

-----01.02.2010-----		
120 Alıcılar	100	
10 Yurtdışı Alıcılar 1 \$= 0,5 TL		
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler	400	
601 Yurtdışı Satışlar		500

İhracatın Fiilen Gerçekleşmesi

-----28.02.2010-----		
391 Hesaplanan KDV	180	
192 Diğer KDV	60	
İhracat nedeniyle iade edilecek KDV		
190 Devreden KDV	10	
191 İndirilecek KDV		250

KDV Mahsubu

----- / -----		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	60	
.... Vergi Dairesi		
192 Diğer KDV		60
İhracat nedeniyle iade edilecek KDV		

Vergi Dairesince Yapılan Düzeltme

----- / -----		
101 Alınan Çekler	60	
.... Vergi Dairesi Çeki		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar		60
.... Vergi Dairesi		

KDV iadesinin alınması

----- / -----		
---------------	--	--

(X) A.Ş. söz konusu iade alacağının 2009 yılı kurumlar vergisi borcuna 100 TL mahsubunu talep ederse yapılacak muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır;

----- / -----	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	100
Kurumlar Vergisi	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	60
.... Vergi Dairesi	
100 Kasa	40
KDV iade alacağının KV'ne mahsubu	
----- / -----	

Örnek-2:

Birinci örneğimizdeki tüm veriler aynı olmakla beraber, (X) A.Ş.'nin önceki dönemden devreden KDV'si olmasaydı; İhracat nedeniyle yüklendiği vergilerin bir kısmını indirim yoluyla telafi etmiş olacak, dolayısıyla tamamını iade olarak alamayacaktı.

Bu durumda mükellefin yapacağı muhasebe kayıtları ise şu şekilde olacaktır;

-----15.12.2009-----	
153 Ticari Mallar	400
191 İndirilecek KDV	60
100 Kasa	460
İhraç edilen malların Alışı	
-----20.12.2009-----	
120 Alıcılar	400
10 Yurtdışı Alıcılar	
1\$= 0,4 TL	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler	400
Faturanın Düzenlenmesi	
-----01.02.2010-----	
120 Alıcılar	100
10 Yurtdışı Alıcılar 1 \$= 0,5 TL	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler	400
601 Yurtdışı Satışlar	500

İhracatın Fiilen Gerçekleşmesi

-----28.02.2010-----		
391 Hesaplanan KDV	180	
192 Diğer KDV	20	
İhracat nedeniyle iade edilecek KDV		
191 İndirilecek KDV		200

KDV Mahsubu

----- / -----		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	20	
.... Vergi Dairesi		
192 Diğer KDV		20
İhracat nedeniyle iade edilecek KDV		

Vergi Dairesince Yapılan Düzeltme

----- / -----		
101 Alınan Çekler	20	
.... Vergi Dairesi Çeki		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar		20

KDV iadesinin alınması

----- / -----		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	100	
Kurumlar Vergisi		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar		60
100 Kasa		40

KDV iade alacağının KV'ne mahsubu

----- / -----		
---------------	--	--

Görüleceği üzere bu durumda mükellef ihraç ettiği mallara ilişkin olarak yüklendiği KDV'nin 40,00.-TL'lik kısmını indirim yoluyla telafi etmiş ve kalan 20,00.-TL'yi iade olarak almaya hak kazanmıştır.

4.2. YOLCU BERABERİNDE EŞYA İHRACI İLE İLGİLİ YEVMİYE KAYITLARI

Örnek-1:

Yolcu beraberinde eşya ihracı kapsamında satış yapmak üzere izin belgesi almış olan (X) Ltd. Şti.'nin Eylül/ 2009 döneminde yaptığı işlemler aşağıdaki gibidir;

Yurtiçi Satışlar :	1.000,00
Turistlere Yapılan Satışlar (10.09.2009) :	500,00
Bu dönem Yüklenilen KDV:	234,00
Önceki Dönemden Devreden KDV :	50,00

Turistlere yapılan 200,00 -TL'lik satışa ilişkin belgeler 25.09.2009 tarihinde gelmiş ve bunlara ilişkin olan 36,00.-TL KDV turistlere iade edilmiştir. Geri kalan 300,00.-TL'lik satışa ilişkin belgeler henüz satıcıya ulaşmamıştır.

Mükellef, yurtiçi satışlarla beraber turistlere yapılan satışları matrah olarak beyan edecek ve bunlar için katma değer vergisi hesaplayacaktır. Bu dönem belgeleri gelip müşterilere iade edilen KDV'yi 25. satıra yazmak suretiyle indirim konusu yapacak, indirim yoluyla telafi edemezse iade olarak alacaktır. Geri kalan 300,00.-TL'lik satışa ilişkin KDV ise belgelerin temin edilip iadenin yapıldığı dönemde 25. satıra yazılmak suretiyle iadeye konu olabilecektir.

Muhasebe Kayıtları;

-----10.09.2009-----		
100 Kasa	590	
	601 Yurtdışı Satışlar	500
	391 Hesaplanan KDV	90

Turistlere Yapılan Satış

-----25.09.2009-----		
191 İndirilecek KDV	36	
Turistlere İade Edilen KDV		
	102 Bankalar	36

Turistlere Yapılan İade

-----30.09.2009-----		
391 Hesaplanan KDV	270	
190 Devreden KDV	14	
192 Diğer KDV	36	
Turistlere yapılan iade nedeniyle		

iade edilecek KDV

	191 İndirilecek KDV	320
KDV Mahsubu		
----- / -----		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	36	
.... Vergi Dairesi		
	192 Diğer KDV	36
	Turistlere yapılan iade nedeniyle iade edilecek KDV	
Vergi Dairesince Yapılan Düzeltme		
----- / -----		
101 Alınan Çekler	36	
.... Vergi Dairesi Çeki		
	136 Diğer Çeşitli Alacaklar	36
İadenin vergi dairesince ödenmesi		
----- / -----		

Örnek-2:

Yolcu beraberinde eşya ihracı kapsamında satış yapmak üzere izin belgesi almış olan (X) Ltd. Şti.'nin Eylül/ 2009 döneminde yaptığı işlemler aşağıdaki gibidir;

Yurtiçi Satışlar :	1.000,00
Turistlere Yapılan Satışlar (10.09.2009) :	500,00
Bu dönem Yüklenilen KDV:	180,00
Önceki Dönemden Devreden KDV :	50,00

Turistlere yapılan satışa ilişkin belgeler 25.09.2009 tarihinde gelmiş ve bunlara ilişkin olan 90,00.-TL KDV turistlere iade edilmiştir.

(X) Ltd. Şti. yurtiçi satışlarla beraber turistlere yapılan satışları matrah olarak beyan edecek ve bunlar için katma değer vergisi hesaplayacaktır.

(X) turistlere yaptığı satışlar için hesapladığı KDV'nin tamamını 25. satıra yazarak indirim ve iade konusu yapacaktır.

Bu durumda mükellefin muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

-----10.09.2009-----		
100 Kasa	590	
	601 Yurtdışı Satışlar	500
	391 Hesaplanan KDV	90
Turistlere Yapılan Satış		
-----25.09.2009-----		
191 İndirilecek KDV	90	
Turistlere İade Edilen KDV		
	102 Bankalar	90
Turistlere Yapılan İade		
-----30.09.2009-----		
391 Hesaplanan KDV	270	
192 Diğer KDV	50	
Turistlere yapılan iade nedeniyle iade edilecek KDV		
	191 İndirilecek KDV	320
KDV Mahsubu		
----- / -----		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	50	
.... Vergi Dairesi		
	192 Diğer KDV	50
	Turistlere yapılan iade nedeniyle iade edilecek KDV	
Vergi Dairesince Yapılan Düzeltme		
----- / -----		
101 Alınan Çekler	50	
.... Vergi Dairesi Çeki		
	136 Diğer Çeşitli Alacaklar	50
İadenin vergi dairesince ödenmesi		
----- / -----		

Görüleceği üzere mükellef, turistlere iade ettiği KDV'nin 40 TL'lik kısmını indirim yoluyla telafi etmiş, indirim yoluyla telafi edemediği 50 TL'lik kısmını iade olarak almaya hak kazanmıştır.

Örnek-3:

Yolcu beraberinde eşya ihracı kapsamında satış yapmak üzere izin belgesi almış olan (X) Ltd. Şti.'nin Eylül/ 2009 döneminde yaptığı işlemler aşağıdaki gibidir;

Yurtiçi Satışlar :	1.000,00
Turistlere Yapılan Satışlar (10.09.2009) :	500,00
Bu dönem Yüklenilen KDV:	120,00
Önceki Dönemden Devreden KDV :	50,00

Turistlere yapılan satışa ilişkin belgeler 25.09.2009 tarihinde gelmiş ve bunlara ilişkin olan 90,00.-TL KDV turistlere iade edilmiştir.

(X) Ltd. Şti. yurtiçi satışlarla beraber turistlere yapılan satışları matrah olarak beyan edecek ve bunlar için katma değer vergisi hesaplayacaktır. Turistlere yaptığı satışlar için hesapladığı KDV'nin tamamını 25. satıra yazarak indirim ve iade konusu yapacaktır. Bu işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır;

-----10.09.2009-----		
100 Kasa	590	
	601 Yurtdışı Satışlar	500
	391 Hesaplanan KDV	90
Turistlere Yapılan Satış		
-----25.09.2009-----		
191 İndirilecek KDV	90	
	102 Bankalar	90
Turistlere Yapılan İade		
-----30.09.2009-----		
391 Hesaplanan KDV	270	
	191 İndirilecek KDV	260
	360 Ödenecek Vergi	10
	Ve Fonlar	

KDV Mahsubu

----- / -----

4.3. BAVUL TİCARETİ İLE İLGİLİ ÖRNEKLER

Örnek-1:

İstisna belgeli satıcı (X)'in Eylül/2009 dönemine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir;

Yurtiçi Satışlar :	1.000,00
Bavul Ticareti Kapsamında Yapılan Satışlar (28.09.2009):	500,00
Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV :	100,00
Bu Dönem İndirilecek KDV:	150,00

(X)'in satışlarının tamamı genel oranda (%18) KDV'ye tabidir.

Bavul ticareti kapsamında yapılan satışlar nedeniyle yüklenilen KDV 60,00.- TL'dir.

(X)'in döviz karşılığı yaptığı satışların tamamına ilişkin özel faturalar 30.09.2009 tarihinde kendisine ulaşmış ve döviz alım belgelerini temin etmiştir.

Muhasebe Kayıtları;

-----01.09.2009-----			
153 Ticari Mallar		400	
191 İndirilecek KDV		60	
	100 Kasa		460
Turistlere satılan malların alışı			
-----28.09.2009-----			
100 Kasa		500	
Döviz kasası			
	601 Yurtdışı Satışlar		500
Turistlere Yapılan İade			
-----30.09.2009-----			

391 Hesaplanan KDV	180	
192 Diğer KDV	60	
Turistlere yapılan iade nedeniyle iade edilecek KDV		
190 Devreden KDV	10	
191 İndirilecek KDV		250

KDV Mahsubu

----- / -----		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	60	
Vergi Dairesi		
192 Diğer KDV		60
Turistlere yapılan iade nedeniyle iade edilecek KDV		

KDV Mahsubu

----- / -----		
101 Alınan Çekler	60	
.... Vergi Dairesi Çeki		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar		60

KDV Mahsubu

----- / -----		
---------------	--	--

Özel Faturalar ve döviz alım belgelerinin tamamı beyanname verme süresi içinde temin edilmiş olduğu için bavul ticareti kapsamındaki satışlar, matraha dahil edilmemiş ve bu satışlara ilişkin yüklenilen katma değer vergilerinin tamamı iade olarak alınmıştır.

4.4. TECİL-TERKİN UYGULAMASI

İmalatçı şartlarını haiz mükellef (X) A.Ş.'nin Ekim /2009 dönemine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir ;

Yurtiçi Satışlar :	1.000,00
İhraç Kaydıyla Teslimler (23.10.2009):	500,00
Bu Dönemde Yüklenilen KDV :	200,00
Önceki Dönemden Devreden KDV:	100,00

-Mükellefin satışları genel oranda (%18) katma değer vergisine tabidir.

Muhasebe Kayıtları;

-----23.10.2009-----		
120 Alıcılar	590	
	600 Yurtiçi Satışlar	500
	İhraç kaydıyla satışlar	
	391 Hesaplanan KDV	90

İhraç kaydıyla satış kaydı

-----31.10.2009-----		
391 Hesaplanan KDV	270	
190 Devreden KDV	30	
	191 İndirilecek KDV	300

KDV Mahsubu

-----31.10.2009-----		
192 Diğer KDV	90	
İhracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV		
	392 Diğer KDV	90
	İhracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV	

İade edilecek KDV kaydı

----- / -----		
392 Diğer KDV	90	
İhracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV		
	192 Diğer KDV	90

İhracatın gerçekleşmesi

----- / -----		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	90	
.... Vergi Dairesi		
	120 Alıcılar	90

İadeye hak kazanılması

----- / -----		
101 Alınan Çekler	90	
Vergi Dairesi çeki		
	136 Diğer Çeşitli Alacaklar	90

Vergi Dairesi

KDV iadesinin alınması

----- / -----

Beyanname ve muhasebe kayıtlarından anlaşılacağı üzere mükellef, ihraç kaydıyla yaptığı satışlar için KDV tahsil etmemiş olmasına rağmen matraha dahil ederek bu tutar üzerinden de katma değer vergisi hesaplamıştır. Aynı zamanda bu satışları için beyannamenin arka yüzündeki "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" bölümünü doldurmak suretiyle hesaplamış olduğu vergiyi iade konusu yapmıştır. Mükellefin bu dönem işlemleri sonucu ödenecek katma değer vergisi çıkmadığı için ihraç kaydıyla satışlar için hesaplanan verginin tamamını iade olarak almıştır.

4.5. HİZMET İHRACIYLA İLE İLGİLİ MUHASEBE KAYITLARI

Bir inşaat şirketi olan (X) A.Ş., Almanya'da yapılacak alışveriş merkezinin projesini çizim işini üstlenmiştir. Şirket projeyi 15.10.2009 tarihinde tamamlamış ve projeyi Almanya'daki inşaat şirketi adına düzenlemiş olduğu 10.000 \$ tutarında faturayla beraber göndermiştir. Fatura tutarı 25.10.2009 tarihinde yurda getirilmiş ve döviz alım belgesi ile tevsik edilmiştir. (X)'in bu proje çizim işiyle ilgili olarak yüklenmiş olduğu katma değer vergisi tutarı 1.800 TL dir. Döviz Kurları: 15.10.2009 tarihinde 1,40 TL, 25.10.2009 tarihinde 1,50 TL dir.

(X)'in Ekim/2009 dönemine ilişkin diğer bilgileri aşağıdaki gibidir.

Yurtiçi Satışlar :	20.000,00
Önceki Dönemden Devreden KDV:	2.000,00
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV :	4.000,00

-----15.10.2009-----

120 Alıcılar

14.000

Yurtdışı alıcılar

1\$= 1,40 TL

601 Yurtdışı Satışlar

14.000

Faturanın düzenlenmesi

-----25.10.2009-----		
100 Kasa	15.000	
Döviz kasası		
1\$= 1,50 TL		
120 Alıcılar		14.000
601 Yurtdışı Satışlar		1.000

Hizmet bedelinin tahsili

-----25.10.2009-----		
100 Kasa	15.000	
TL kasası		
100 Kasa		15.000
Döviz kasası		

Dövizin TL'ye çevrilmesi

-----31.10.2009-----		
391 Hesaplanan KDV	3.600	
192 Diğer KDV	1.800	
İhracat nedeniyle iade edilecek KDV		
190 Devreden KDV	600	
191 İndirilecek KDV		6.000

KDV mahsubu

----- / -----		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	1.800	
.... Vergi Dairesi		
192 Diğer KDV		1.800

Vergi dairesince yapılan düzeltme kaydı

----- / -----		
101 Alınan Çekler	1.800	
Vergi Dairesi çeki		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar		1.800

KDV iadesinin alınması

----- / -----		
---------------	--	--

4.6. DENİZ, HAVA VE DEMİRYOLU ARAÇLARI, YÜZER TESİS VE ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI İLE İLGİLİ OLARAK YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER

Sipariş üzerine gemi inşa eden tersane 200.000 TL'ye sipariş aldığı gemiyi inşa etmiştir. Bu geminin inşası sırasında 80.000 TL gider yapılmış ve bu giderlere 12.400

TL KDV ödenmiştir, fakat başka bir faaliyet olmadığı için bu döneme kadar indirilememiştir. Daha önceki dönemlerde satın alınan vinç için ödenen KDV'nin 8.000 TL'lik kısmı bu döneme kadar indirilememiştir. Ayrıca bu dönemde inşasına yeni başlanan bir gemi için 20.000 TL'lik bir malzeme alınmış ve 3.600 TL KDV ödenmiştir.

Bu iş için yüklenilen KDV toplamı:

$$(12.400 + 8.000) = 20.400 \text{ TL}$$

- 20.400 TL'nin tamamı tam istisna kapsamındaki işleme ait yüklenilen KDV olarak göz önüne alınacaktır.

Bu bilgilere göre mükellefin ilgili dönem Katma Değer Vergisi muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

----- / -----		
150 İlk Madde Malzeme	100.000	
191 İndirilecek KDV	16.000	
	100 Kasa	116.000

Malzeme Alış Kaydı

----- / -----		
100 Kasa	200.000	
	600 Yurtiçi Satışlar	200.000

Satış kaydı

----- / -----		
150 İlk Madde Malzeme	20.000	
191 İndirilecek KDV	3.600	
	100 Kasa	23.600

Malzeme Alış Kaydı

----- / -----		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	20.400	
.... Vergi Dairesi		
190 Devreden KDV	3.600	
	191 İndirilecek KDV	24.000

Mahsup kaydı

----- / -----		
101 Alınan Çekler	20.400	
Vergi Dairesi çeki		
	136 Diğer Çeşitli	20.400

Alacaklar

KDV iadesinin alınması

----- / -----

4.7.LİMAN VE HAVA MEYDANLARINDA YAPILAN HİZMETLERDEN DOĞAN KDV'NİN İADESİ

Bir hava meydanında acenta bir firma; yaptığı yükleme, boşaltma ve depolama hizmeti için 2.000 TL bedel almaktadır. Ayrıca uçağın bakım ve temizlik bedeli olarak da 1.500 TL almıştır. Bu firmanın mal alışları sırasında ödediği bedel 1.000 TL'dir ve 500 TL'de genel gider yapmıştır.

	Tutar	KDV
Yük için yapılan hizmetler	2.000	---
Uçak için yapılan hizmetler	1.500	---
Mal alışları	1.000	180
Genel giderler	500	90

Bu firma; bu hizmetler için yüklendiği 270,00 TL'yi iade olarak geri alacaktır.

Bu bilgilere göre mükellefin ilgili dönem ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

----- / -----		
100 Kasa	3.500	
	600 Yurtiçi Satışlar	3.500
----- / -----		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	270	
.... Vergi Dairesi		
	191 İndirilecek KDV	270
----- / -----		
101 Alınan Çekler	270	
.... Vergi Dairesi çeki		
	136 Diğer Çeşitli Alacaklar	270
	 Vergi Dairesi	
İadenin Vergi Dairesince Ödenmesi		
----- / -----		

4.8.PETROL ARAMA FAALİYETLERİNDEN DOĞAN KDV'NİN İADESİ

Sondaj makineleri satan (A) firmasının bir yıl içindeki toplam satışları 100.000 TL'dir. Satışların 60.000 TL'si petrol arama faaliyeti kapsamında vergiden istisna tutulan satışlara aittir. Firmanın bu dönemde mal alışları ve genel giderleri 40.000 TL olup, yüklenilen KDV 7.200 TL'dir. Önceki dönemden devreden KDV ise 2.300 TL'dir.

Bu durumda önce yüklenilen KDV'nin ne kadarının istisna kapsamında yapılan teslimler için yapıldığı bulunur.

$$\frac{\text{İstisna Kapsamındaki Satışlar}}{\text{Toplam Satışlar}} \times 100 = \frac{60.000}{100.000} \times 100 = \%60$$

Bulunan bu oran yüklenilen KDV'ye uygulandığında;

$7.200 \times \%60 = 4.320$ TL istisna kapsamında yapılan teslimler için yüklenilen KDV'dir. Bu bilgilere göre mükellefin ilgili dönem Katma Değer Vergisi muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

----- / -----		
100 Kasa	47.200	
	600 Yurtiçi Satışlar	40.000
	391 Hesaplanan KDV	7.200
Normal Satış		
----- / -----		
100 Kasa	60.000	
	600 Yurtiçi Satışlar	60.000
İstisna kapsamında satış		
----- / -----		
391 Hesaplanan KDV	7.200	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	2.300	
.... Vergi Dairesi		
	191 İndirilecek KDV	9.500
Mahsup kaydı		
----- / -----		
101 Alınan Çekler	2.300	
Vergi Dairesi çeki		

136 Diğer Çeşitli
Alacaklar

2.300

KDV iadesinin alınması

----- / -----

4.9.TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ MAKİNE VE TEÇHİZAT TESLİMLERİNDEN DOĞAN KDV'NİN İADESİ

Tarım makineleri imalatçısı olan (A) firmasının bir vergilendirme döneminde yaptığı 100.000 TL'lik satışın 45.000 TL'lik kısmını teşvik belgesi sahibi bir firmaya yaptığı makine satışı oluşturmaktadır. Firmanın bu döneme ait yüklendiği KDV 12.000 TL olup, önceki dönemden devreden KDV'si ise 4.800 TL'dir. (Teşvik belgeli mükellefe yapılan satışın bu dönemde üretilen tarım makineleri olduğu kabul edilmektedir.)

Teşvik belgesi kapsamındaki satışları oranı : %45'dir.

Bu oran bu dönem indirilecek KDV'ye uygulandığında;

$12.000 \times \%45 = 5.400$ TL teşvik belgesi kapsamında mal satışına ait KDV'yi oluşturmaktadır.

$12.000 - 5.400 = 6.600$ TL satış için yüklenilen KDV'yi oluşturmaktadır. Bu bilgilere göre mükellefin ilgili dönem muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

----- / -----
100 Kasa 64.900

600 Yurtiçi Satışlar 55.000

391 Hesaplanan KDV 9.900

Normal Satış

----- / -----

100 Kasa 45.000

600 Yurtiçi Satışlar 45.000

İstisna kapsamında satış

----- / -----

391 Hesaplanan KDV 9.900

136 Diğer Çeşitli Alacaklar 5.400

.... Vergi Dairesi

190 Devreden KDV	1.500	
	191 İndirilecek KDV	16.800
Mahsup kaydı		
----- / -----		
101 Alınan Çekler	5.400	
Vergi Dairesi çeki		
	136 Diğer Çeşitli Alacaklar	5.400
KDV iadesinin alınması		
----- / -----		

4.10.DİPLOMATİK İSTİSNADAN DOĞAN KDV'NİN İADESİNİN MUHASEBE KAYITLARI

Örnek : Büro malzemeleri satan (X) firmasının bir vergilendirme döneminde yaptığı 50.000 TL'lik satışların 15.000 TL'sini diplomatik temsilciliklere yapmıştır. (X) firmasının bu dönemde malzeme alışı ve genel giderlere ödediği bedel ise 30.000 TL'dir. Önceki dönemden devreden KDV ise 3.200 TL'dir.

Giderler	Bedel	Ödenen KDV
Malzeme	30.000	5.400
Genel giderler	---	---
TOPLAM	30.000	5.400
Gelirler		
Normal Satışlar	35.000	6.300
Diplomatik Temsilciliklere Yapılan Satışlar	15.000	---

Diplomatik temsilciliklere satılan büro malzemelerinin girdilerinde ödenen KDV'nin 1.800 TL olduğunu farz edelim.

Bu bilgilere göre mükellefin ilgili dönem muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

----- / -----		
100 Kasa	41.300	
	600 Yurtiçi Satışlar	35.000
	391 Hesaplanan KDV	6.300

Normal Satış		
-----	/	-----
100 Kasa	15.000	
	600 Yurtiçi Satışlar	15.000
İstisna kapsamında satış		
-----	/	-----
391 Hesaplanan KDV	6.300	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	1.800	
.... Vergi Dairesi		
190 Devreden KDV	500	
	191 İndirilecek KDV	8.600
Mahsup kaydı		
-----	/	-----
101 Alınan Çekler	1.800	
Vergi Dairesi çeki		
	136 Diğer Çeşitli Alacaklar	1.800
KDV iadesinin alınması		
-----	/	-----

SONUÇ

Katma Değer Vergisi iadeleri, sistemimize girdiği andan itibaren sürekli sorun yaratan, kamuoyunu meşgul eden konular arasında yer almıştır. Özellikle 1980'li yıllarda hayali ihracat olaylarına ilişkin söylenti ve iddiaların yoğunlaştığı ve haksız KDV iadelerinin alındığı dönemlerde, KDV iadelerine ilişkin usul ve esaslar daha çok sorgulanmaya başlanmıştır.

KDV iadelerine ilişkin esaslar, iki ayrı yönden gelen taleplere göre şekillenmektedir. Bazı dönemlerde bu taleplerden biri ağır basmakta, bazı dönemlerde de diğeri ön plana çıkmaktadır. Bunlardan birisi, dürüst mükelleflerden gelmekte ve düzenlemelerin, katma değer vergisi iadesi talebinde bulunan bu mükelleflere göre işlemlerin yapılması istenmektedir. Haksız KDV iadelerini önlemek, için getirilen her yeni tedbir dürüst mükelleflerin iadelerinin gecikmesine neden olabilmektedir.

İkincisi ise, haksız KDV iadelerinin alımının önlenmesi için, KDV iadelerinin kaldırılması ve bu iadelerin alımına ilişkin gerekli tedbirlerin alınması yönündeki kamuoyu baskısıdır. Konjonktüre göre, bu taleplerden birisi diğesine göre ağırlık kazanmakta ve iade rejimi buna göre belirlenmektedir.

KDV iadelerindeki iki temel konu, iade karşılığında alınacak teminatların oranının belirlenmesi ile SMİYB düzenleyen / kullanan mükelleflerin genel esaslara göre iade alma imkanını elde etme yöntemidir. Burada teminat oranlarının düşürülmesi karşısında, YMM KDV iadesi tasdik raporu ile iade almak isteyen mükelleflerin talebini düşürecektir. Bu durumda iade uygulamasındaki teminat oranların belirlemek iade politikası olarak önem taşımaktadır.

KDV iade incelemeleri, vergi inceleme elemanlarının inceleme yapması zorunlu olduğundan, verimsiz olan, çok kısa sürede sonuçlanabilecek incelemeler değildir. KDV iadelerinin son yıllarda artış göstermesi burada vergi incelemelerini yapan denetim elemanlarının bütün mesaisini burada harcaması sonucunda denetim elemanlarını etkin ve programlı denetim politikasından uzaklaştırmaktadır. Ayrıca teminat oranlarının indirilememesi durumunda mükellefler teminat bulma konusunda

ciddi sıkıntıya düşürmektedir. Maliye Bakanlığının bu konuda bir çözüm bulması, mükelleflerin teminat mektubunu kolay bir şekilde bulmasını sağlayacaktır.

SMİYB düzenleyen/kullanan mükelleflerle ilgili düzenlemeler, KDV iade uygulamasını karmaşık bir hale getirmektedir. Çünkü dürüst mükelleflerin, SMİYB düzenleyen / kullanan dürüst olmayan mükellef yüzünden iade alacağını geç alabilmektedir. Bu kötü niyetli mükelleflerin amaçlarına ulaşmalarını engellemek için bazı düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

Diğer önemli bir konu ise mahsuben ve nakden iadeler arasındaki tercihin iade uygulamasında önemli bir yer tutmasıdır. Burada tercihin iadelerin mahsuben alınmasını teşvik edilmesi ve yaygınlaştırılması ve kapsamının genişletilmesi ile hayali ihracat ve haksız KDV iadelerinin önüne bir nebze olsun geçilmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR VE MAKALELER

ACAR, Mustafa Gürhan, "**KDV İadesinde Tercih Hakkı**", Vergi Dünyası, Sayı : 288, Ağustos 2005.

AKDOĞAN, Nalan, -SEVİLENGÜL, Orhan, "**Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**", 10. Basım, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000.

APAK, Talha, "Hizmet İhracatı İstisnasının KDV Beyan Dönemi ve KDV İadesinin Şartları", (Çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/mayis_06/talha_apak_hizmet_ihraci.htm, 03.02.2010.

ATMACA, Beşir, "**Katma Değer Vergisi Ders Notları**", 1.Baskı, Ankara, Uyum Ajans, 2005.

AYANOĞLU, Ejder, "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan KDV İstisnası", (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199608838.htm, 01.03.2010.

BAYRAKTAR, Bekir; TURAN, Süleyman, "**İhraç Kayıtlı Teslimlere Ait Terkin ve İade Uygulamasında Yapılan İhracatın Belgelendirilmesi**", Vergi Dünyası, Sayı : 96, Nisan 2006.

ÇİMAT, Ali, "Katma Değer Vergisi'nde Hizmet İhracatı İstisnası", (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/07ALICIMAT45.doc>, 10.03.2010.

DEMİR, Hüseyin, "**Katma Değer Vergisinde Tecil-Terkin Uygulaması**", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:201, Ocak 2005.

DUMAN, Ömer, "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan İstisna (Yolcu Beraberi Eşya İstisnası)", (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/readresult.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2000092237.htm

EROL, Can, "İhraç Edildikten Sonra Yurda Geri Gelen Malların KDV Karşısındaki Durumu", (Çevrimiçi)http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003091137.htm, 06.02.2010.

GENÇYÜREK,, Levent, "**Bavul Ticaretinde Katma Değer Vergisi Uygulaması**" , Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı: Mart 2005.

GENÇYÜREK, Levent- GÜRBOĞA, Erkan, "**Katma Değer Vergisi İade Esasları ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu**",Yaklaşım Yayınları,1. Baskı, Ankara 2003.

GÖLGELİ, Bülent, "İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil - Terkin Uygulanması", (Çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/bulent_golgeli_ihrac_tecil_terkin.htm, 02.04.2010.

GÜZEL, Bayram, "İhracatta KDV İadelerinde DAB İbraz Mecburiyeti", (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003033539.htm, 05.02.2010.

KARADENİZ, Salim, (1985), "**Katma Değer Vergisinde Kısmi Vergi İndirimi**", Vergi Dünyası, Sayı 46.

KELECİOĞLU, M.Aykut, "**Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c Maddesi Uygulamasında Yapılan Son Değişiklikler**",Yaklaşım Dergisi, Sayı: 152, Ağustos 2005.

KIRIKTAŞ, İlhan; TOLU, Abdullah, "**İhracatta KDV Uygulaması**", Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1997.

KIZILOT, Şükrü, (1998), "**Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**", Yaklaşım Yayınları, Ankara.

MAÇ, Mehmet, (1998), "**KDV Uygulaması**", 4. Baskı, İstanbul.

OKTAR, Kemal, “**KDV İstisnalar ve İadeler**”, 6.Basım. Ankara: Maliye Hukuk Yayınları, 2005.

OKTAR, Kemal, "Bavul Ticareti; Yıldızı Yeniden mi Parlıyor?", (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/20030_33548.htm, 10.02.2010.

ÖZDEN, Murat, "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Mal Satışlarında KDV İhracat İstisnası", (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/1997051051.htm, 01.03.2010.

ÖZDOĞAN, Onur, "Katma Değer Vergisi Kanundaki İstisnalar", (Çevrimiçi) http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_619.htm, 01.02.2010.

ÖZKARDEŞ, Levent, "**Özel Fatura Kapsamında Yapılan Satışlarda KDV İadesi İşlemleri**", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 161, Mayıs 2006.

PEHLİVAN, Yasef, "**Hizmet İhracatı Nedeniyle Uygulanan KDV İstisnası**", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:196, Ağustos 2004.

PEHLİVAN, Yafes "**İhraç Kayıtlı Teslimlerin 3 Ay İçinde İhracata Konu Edilememesi Halinde Uygulanacak Yaptırımlar**", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 200, Mayıs 2005.

SARACOĞLU, Fatih; EJDER, Haydar, “Katma Değer Vergisinde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası”, (Çevrimiçi) http://www.iibf.deu.edu.tr/dergi/2002_1_4.pdf, 03.02.2010.

SEVİLENGÜL, Orhan, “**Genel Muhasebe**”, 12. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005.

SONSUZOĞLU, Elif, “**Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**”, 1. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2001.

ŞEKER, Sakıp, "Hizmet İthalatı ve İhracatında KDV Uygulaması", (Çevrimiçi)
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/ma_kaleler/19930682.htm, 03.01.2010.

ŞENALP, Şükrü, "Dahilde İşleme İzin Belgesi ve Tecil-Terkin Uygulamaları", (Çevrimiçi)
http://www.alomaliye.com/sukru_senalp_diib.htm, 05.03.2010.

TEMİZER, Uygur, **"İndirilemeyecek KDV'nin Hangi Hallerde Gider, Hangi Hallerde Maliyet Unsuru Olarak Dikkate Alınacağı"**, 1996, Yaklaşım Dergisi, Sayı 45.

TEMİZER, Uygur, (1996), **"İndirilemeyecek KDV'nin Hangi Hallerde Gider, Hangi Hallerde Maliyet Unsuru Olarak Dikkate Alınacağı"**, Yaklaşım Dergisi, Sayı 45.

TİMUR, Mehmet, (1998), **"Mal ve Hizmet İhracatında KDV İstisnası"**, Yaklaşım Dergisi, Sayı 65.

TOKAT, Rıfat, (1985), **"Katma Değer Vergisinde Matrah ve Nispet"**, Vergi Dünyası, Mart 1985, Sayı 42.

TOLU, Abdullah, **"İhraç Kaydıyla Alınan Malların Süresinde İhraç Edilememesi Halinde Maliye Bakanlığı'ndan Ek Süre Alınabileceği"**, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 128, Ağustos 2003.

TOLU, Abdullah, **"KDV Tecil-Terkin Uygulamasında Asgari 5 İşçi Çalıştırma Zorunluluğu Nihayet Kaldırıldı"**, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 164, Ağustos 2006.

UĞURLU, Senih, (1985), **"Katma Değer Vergisinde Matrah"**, Vergi Dünyası, Ocak 1985, Sayı 40.

ÜNALAN, Sedat, **"Türkiye'de Alışveriş Yapan Turistlere KDV İadesi"**, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 152, Ağustos 2005.

VURAL, İrfan, **"İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması"**, Vergi Sorunları, Sayı:208, Ocak 2006.

VURAL, Mahmut, (2001), "**Defter Ve Belge İbraz Etmeyen Mükelleflerde KDV İndirimi**", Vergi Dünyası, Sayı 236.

VURAL, Mahmut, (2004), "**Katma Değer Vergisi İade Rehberi**", 3. Baskı, İstanbul.

YILDIRIM, Adnan, (1985), "**KDV'nin İade Edildiği ve Gider Yazıldığı Haller**", Vergi Dünyası, Sayı 46.

YILDIRIM, Haşmet "**Katma Değer Vergisi'nde İhracat İstisnası ve Muhasebeleştirilmesi**", İstanbul, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Muhasebe Denetim Yüksek Lisans Programı Yay.,Yüksek Lisans Tezi, Temmuz-1992.

YILMAZCAN, Dilek, "**Yolcu Beraberi Eşya İstisnasının Kişisel Tüketim İçin Alınan Mal İle Sınırlı Olduğu**", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 75, Mart 1999.

YÜKSEL, Volkan, "**Yolcu Beraberi Eşya İhracında KDV İstisnası Uygulaması**", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 167, Kasım 2006.

KANUN, TEBLİĞ ve ÖZELGELER

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

4 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 08.12.1984 tarih ve 18599 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 31.12.1984 tarih ve 18622 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 31.12.1987 tarih ve 19681 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

70 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 10.09.1998 tarih ve 23459 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

83 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 29.06.2001 tarih ve 24447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

13.03.1991 tarihli ve 1991/3 sıra No.lu KDV İç Genelgesi. 02.01.1997 tarihli ve 53/5311-2043/139 sayılı MB Özelgesi.

İhracat Yönetmeliği, 06.06.2006 tarihli ve 26910 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.