

T.C
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE İHRACAT İSTİSNASI
VE UYGULAMA

Negihan ALANKUŞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL

İSTANBUL, Temmuz 2019

T.C
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE İHRACAT İSTİSNASI
VE UYGULAMA

Negihan ALANKUŞ
(142008255)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL

İSTANBUL, Temmuz 2019

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE İHRACAT İSTİSNASI
VE UYGULAMA**

NEGİHAN ALANKUŞ
(142008255)

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :
Tezin Savunulduğu Tarih : 23.07.2019

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL
(İstanbul Okan Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Abdülkadir TUNA
(İstanbul Üniversitesi)

Dr. Öğretim Üyesi Hakan ÖZCAN
(İstanbul Okan Üniversitesi)

İSTANBUL, Temmuz 2019

ÖNSÖZ

Çalışmamın ilk aşamasından başlayarak tüm süreç boyunca destek ve yardımlarını eksik etmeyen ailem, çalışma arkadaşlarım ve Sayın Hocam Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL'a teşekkürlerimi sunarım.



İÇİNDEKİLER

Sayfa No

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
ÖZET	vii
ABSTRACT.....	viii
KISALTMALAR LİSTESİ	ix
TABLO LİSTESİ.....	xi

BİRİNCİ BÖLÜM: GİRİŞ ve AMAÇ.....	1
-----------------------------------	---

İKİNCİ BÖLÜM: VERGİ

2. VERGİNİN KONUSU ve MÜKELLEFİYET	3
2.1. VERGİNİN KONUSUNA GİREN İŞLEMLER.....	3
2.2. TESLİM.....	5
2.3. TESLİM SAYILAN HALLER.....	6
2.4. HİZMET	7
2.5. HİZMET SAYILAN HALLER	7
2.6. İŞLEMLERİN TÜRKİYE'DE YAPILMASI.....	8
2.7. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET	8
2.8. VERGİ SORUMLUSU.....	9
2.9. İSTİSNA	10

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: İHRACAT

3. İHRACAT İSTİSNASI.....	12
3.1. İHRACAT YÖNETMELİĞİ KAPSAMINDA İHRACAT.....	12
3.1.1. Ön İzne Bağlı İhracat.....	12
3.1.2. Kayda Bağlı İhracat	12
3.1.3. Kredili İhracat	13
3.1.4. Konsinye İhracat	13
3.1.5. Yurt Dışı Fuar ve Sergilere Katılım ve İhracat.....	14

3.1.6. İthal Edilmiş Malın İhracı.....	15
3.1.7. Serbest Bölgelere Yapılan İhracat	15
3.1.8. Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracat.....	16
3.1.9. Takas ve Bağlı Muamele Kapsamında Yapılacak İhracat	16
3.1.10. Bedelsiz İhracat.....	16
3.1.11. Transit Ticaret.....	17
3.1.12. Savunma Sanayi Dışındaki Alanlarda Offset Kapsamında Yapılacak İhracat	17
3.1.13. Aynı Sermaye İhracatı	17
3.2. KDV KANUNU'NA GÖRE İHRACAT.....	18
3.3. KDV'DE İHRACAT İSTİSNASI UYGULAMASI.....	18
3.3.1. Mal İhracatı.....	20
3.3.1.1. İhraç Edilen Malın Beyanı.....	21
3.3.1.2. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi.....	21
3.3.1.3. Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura İle Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti)	22
3.3.1.3.1. İstisna Belgesi	23
3.3.1.3.2. İstisnanın Şartları	23
3.3.2. Hizmet İhracatı	24
3.3.3. Roaming (Dolaşım).....	26
3.3.4. Serbest Bölgelerde Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmet KDV İstisnası.....	27
3.3.5. Yolcu Beraberi Eşya	27
3.3.5.1. İstisnadan Yararlanacak Olan Alıcılar	28
3.3.5.2. İstisnadan Yararlanacak Olan Satıcılar	28
3.3.5.3. İstisna Kapsamına Giren Mallar ve Satış Yapılabilecek Asgari Tutar	28
3.3.5.4. Verginin Alıcıya İade Edilmesi	29
3.3.5.5. Yetki Belgesi İçin Aranacak Şartlar	30
3.3.5.6. Başvuru Dilekçesine Eklenecek Belgeler	30
3.3.6. Türkiye'de İkamet Etmeyen Taşımacılar İle Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna	30

3.3.7. Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna.....	32
3.3.8. İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması.....	32
3.3.9. Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil Terkin Uygulaması	37
3.3.9.1. Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler.....	38
3.3.9.2. DİİB Kapsamında Teslimde Bulunabilecek Satıcılar	38
3.3.9.3. Uygulama Kapsamında Teslim Edilebilecek Mallar	38
3.3.9.4. Tecil-Terkin Uygulaması	39

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: KATMA DEĞER VERGİSİ İADE ÇEŞİTLERİ

4.1. İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER	41
4.1.1. Tam İstisnadan Doğan İadeler	41
4.1.2. İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmet Teslimlerinden Doğan İadeler	43
4.1.3. Vergi Sorumluluğu Kapsamında Tevkifat Uygulamasından Doğan İadeler.....	44
4.1.4. Fazla ve Yersiz Ödenen Vergilerin İadesi	45
4.2. İADE İÇİN GEREKLİ ŞARTLAR	45
4.3. İADE YÖNTEMLERİ.....	45
4.3.1. Nakden İade Yöntemi	45
4.3.1.1. Nakden İadelerin Genel Esasları.....	47
4.3.2. Mahsuben İade	47
4.3.3. YMM Tasdik Raporu İle İade.....	49
4.3.4. KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulaması	50
4.3.5. Vergi İnceleme Raporu İle İade.....	51
4.3.6. Teminat Karşılığı İade	52
4.3.6.1. Teminat Türleri	53
4.3.6.2. Teminat Miktarları	53
4.3.6.3. Teminat Mektuplarının Teyidi.....	53
4.3.6.4. Teminat Mektubunun İadesi	53
4.3.6.5. İndirimli Teminat Uygulama Sistemi (İTUS).....	54

4.3.6.5.1. İndirimli Teminat Uygulama Sistemi'nin Genel Şartları	55
4.3.6.5.2. İndirimli Teminat Uygulama Sistemi'nin Özel Şartları	56
4.4. HIZLANDIRILMIŞ KDV İADE SİSTEMİ (HİS).....	57
4.5. KARŞIT İNCELEMELER	59
4.6. DEFTER VE BELGELERİN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRE İBRAZ ZORUNLULUĞU	59
4.7. KARŞIT İNCELEME TUTANAKLARINDA VE TEYİT YAZILARINDA YER ALMASI ZORUNLU BİLGİLER	60
4.8. KARŞIT İNCELEME YAPILMASININ ZORUNLU OLDUĞU VE OLMADIĞI HALLER	61
4.9. ÖZEL ESASLARA GÖRE KDV İADESİ.....	62
4.10. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE	63
4.11. OLUMLU RAPOR KAVRAMI.....	64
4.12. OLUMSUZ RAPOR – OLUMSUZ TESPİT KAVRAMLARI	65
4.13. KENDİLERİ HAKKINDA OLUMSUZ RAPOR VEYA TESPİT BULUNANLARIN KDV İADELERİ VE GENEL ESASLARA DÖNÜŞLERİ.....	66
4.14. HAKLARINDA SMİYB KULLANMA RAPORU BULUNANLARIN KDV İADELERİ VE GENEL ESASLARA DÖNÜŞÜ.....	68
4.15. HAKLARINDA SMİYB KULLANMA VE/VEYA DÜZENLEME FİİLİNDEN OLUMSUZ TESPİT BULUNANLARIN KDV İADELERİ VE GENEL ESASLARA DÖNÜŞÜ.....	69
4.16. SMİYB KULLANDIĞI KONUSUNDA TESPİT BULUNANLARIN KDV İADELERİ VE GENEL ESASLARA DÖNÜŞÜ.....	70
BEŞİNCİ BÖLÜM: KDV İADESİ İLE İLGİLİ UYGULAMA	71
5.1. İNDİRİLECEK KDV LİSTESİ.....	73
5.2. SATIŞ FATURALARI LİSTESİ.....	73
5.3. YÜKLENİLEN KDV LİSTESİ.....	75
5.4. GÜMRÜK ÇIKIŞ BEYANNAMELERİ LİSTESİ	76

ALTINCI BÖLÜM: SONUÇ VE ÖNERİLER	82
YARARLANILAN KAYNAKLAR	83
KİTAPLAR.....	83
DERGİLER.....	84
TEZLER.....	84
ELEKTRONİK YAYINLAR / İNTERNET ALINDILARI	85
KANUN, TEBLİĞ VE YÖNETMELİKLER.....	87



ÖZET

Ülkemizde 3065 sayılı KDV kanunu 1985 yılında yürürlüğü girip dolaylı bir vergi olarak uygulamaya konulmuştur. Ülkemizde uygulanan teşvik yöntemlerinden biri olan ihracat istisnası ülke içinde ve uluslararası ilişkilerde yaşanan gelişmeler dolayısıyla dinamik bir yapıya sahiptir. Bu sebeple KDV kanununda yapılan değişikliklerin takip edilmesi yeterli olmadığından Kanunla beraber genel tebliğler, iç genelgeler ve genel yazılar ile bu değişim sıklık göstermektedir.

Bu çalışmada özellikle ihracatı arttırmak ve çifte vergilendirmeyi önlemek gibi amaçlarla geliştirilen ihracat istisnası ve KDV iade uygulamasına yer verilmiştir. Ayrıca KDV iade uygulamalarında gerek mükellef açısından iade uygulamalarında yaşanan gecikme ve sıkıntıların giderilmesi gerek hazinede bir hak kaybına sebebiyet vermemek ve iş yükünü azaltmak amacıyla yapılan yeniliklere yer verilmiştir.

ABSTRACT

In Turkey, VAT Law No. 3065 has entered into force in 1985 and has been put into practice as an indirect tax. Export exception, which is one of the incentive methods applied in our country, has a dynamic structure due to the developments in the country and in international relations. For this reason, since the amendments made to the VAT Law are not sufficient, this change is common with general communiques, internal circulars and general articles.

In this study, export exception and VAT refund application developed especially for the purpose of increasing exports and preventing double taxation are included. In addition, the innovations on VAT refund application in order to prevent the delays and problems and to eliminate the loss of rights in the Treasury and reduce the workload of application are described.

KISALTMALAR LİSTESİ

AT	: Avrupa Topluluğu
ATİK	: Amortismana Tabi İktisadi Kıymet
AŞ	: Anonim Şirket
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
BM	: Birleşmiş Milletler
DAB	: Döviz Alım Belgesi
DİİB	: Dahili İşlem İzin Belgesi
DTSS	: Dış Ticaret Sermaye Şirketi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GSM	: Global Systemfor Mobile Communication
HİS	: Hızlandırılmış İade Sistemi
İSMEP	: İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi
İTUS	: İndirimli Teminat Uygulama Sistemi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVİRA	: Katma Değer Vergisi İade Risk Analizi
MİYB	: Mahiyeti İtibariyle Yanıltıcı Belge
NATO	: North Atlanti Treaty Organization
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
PTT	: Posta Telefon Telgraf
SMİYB	: Sahte veya Mahiyeti İtibariyle Yanıltıcı Belge
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
TC	: Türkiye Cumhuriyeti

TL	: Türk Lirası
VB	: Ve Benzeri
VİR	: Vergi İnceleme Raporu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YMMGT	: Yeminli Mali Müşavirler Genel Tebliği



TABLO LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 4.1. KDV Genel Uygulama Tebliği'ne Göre KDV İade ve Mahsupları	48
Tablo 4.2. Yıllar İtibariyle YMM Tasdik Raporu İle İade Üst Sınırı	49
Tablo 4.3. Yıllar İtibariyle YMM Karşıt İnceleme Üst Limitleri	62



BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ ve AMAÇ

Ülkemizde 1980 sonrasında ihracata dayalı sanayileşme modeline geçilmesi ile ihracat teşvikleri önem kazanmıştır. Özellikle 1990 sonrası Türkiye'nin uluslararası anlaşmalara taraf olması ve Gümrük Birliği'ne girilmesi ile vergisel teşvikler (ihracat istisnası) ön plana çıkmıştır.

Bu nedenle ülkemize döviz girişi sağlamak, milli gelir ve kalkınmayı arttırmak için uygulanan ve ihracata teşvik yöntemlerinden biri olan ihracat istisnası ile ihracatçılara Katma Değer Vergisi ödeyerek aldıkları mal ve hizmetleri KDV hesaplamadan satmaları ile üzerlerinde oluşan vergi yükü hafifletilmiş olmaktadır.

Bu bağlamda 1985 yılından itibaren yürürlükte olan Katma Değer Vergisi kanunu ile getirilen ihracat istisnası uygulaması sayesinde ihracat teşvik edilmekte ve ihracat gelirlerinde artış amaçlanmaktadır. Öte yandan ihracat teşvikleri mükellefler üzerinde oluşan vergi baskısını hafifleterek ekonomide rekabet eşitsizliğinin de önüne geçilmesini sağlamaktadır.

Bu amaçla Katma Değer Vergisi iade sistemi ile ihracatçılara sağlanan ihracat teşvikleri (istisna, dahilde işleme rejimi, ihracatta götürü gider uygulaması, tecil terkin uygulaması vb.) ihracata rekabet gücü kazandırarak ihracatın artmasına dolayısıyla da milli gelire ve ülke ekonomisinin gelişmesine katkı sağlamaktadır.

Bu açıklamalardan hareketle, tezin konusu “Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve Bir Uygulama Örneği” olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla yapılan çalışma ile ihracat istisnası ile Katma Değer Vergisi iade sisteminde getirilen yeniliklerin neler olduğu ve iadenin yapılabilmesi için nasıl bir yol izlenmesi gerektiğinden bahsedilmiştir.

Bu bağlamda çalışma giriş ve sonuç hariç olmak üzere 4 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde KDV Kanunu'nun ilk 8 maddesi temel alınarak KDV'nin konusu, mükellefiyeti ve istisna hükümlerine yer verilmiştir. Bu unsurlardan bahsederken ilk bölümde olduğu gibi diğer bölümlerde de kanun, tebliğ, konu hakkında yazılmış kitap, akademik çalışma ve elektronik kaynaklardan yararlanılarak edinilen bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İhracat Yönetmeliği'nin 4/d maddesi kapsamında ihracatın tanımı ve türleri açıklanmıştır. Her bir ihracat türü farklı bir işleyişe sahip olduğundan ihracat türlerinin işleyişine, gereken hallerde ilgili mercilerden alınması gereken izin ve sürelerden temel düzeyde bahsedilmiştir. Ayrıca bölümün ilerleyen kısımlarında 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11'inci maddesine göre ihracat istisnasına yer verilmiştir. İhracat istisnasının türlerine, istisna belgelerine, sürelerle, ihraç edilen mal veya hizmetin beyanına, ihraç edilen malın geri gelmesi halinde işleyen sisteme örnekler halinde değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, iade hakkı doğuran işlemler üzerinde durulmuş olup yüklenilen KDV'nin indirimle giderilememesi halinde iade işlemlerinin nasıl bir süreç izlediğinden bahsedilmiştir. İade yöntemleri mahsuben iade ve nakden iade yöntemi olarak iki gruba ayrılarak anlatılmıştır. Nakden iade süreci anlatılırken geçmişten günümüze KDV mükelleflerinin iade taleplerinin gecikmesini, hazinenin vergi gelirleri açısından bir hak kaybına uğramasını önlemek ve inceleme elemanlarının iş yükünü azaltmak amacıyla geliştirilmiş yöntemlere yer verilmiştir. Ayrıca, hem iade talep eden KDV mükellefinin hem alt firmaların SMİYB kullanma veya düzenleme durumunda iade işlemlerinde nasıl bir süreç izlendiğinden bahsedilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde KDV iade talep dilekçesinin, indirilecek KDV listesi, yüklenim listesi, satış faturaları listesi, gümrük çıkış beyannamesi listesi, iadesi talep edilen KDV hesaplama tablosunun nasıl düzenlendiğine ve örnek bir işletmenin KDV iade talebi uygulamalı bir örnek ile yer verilmiştir.

Tezin sonuç bölümünde ise çalışmanın genel bir değerlendirmesi yapılmakta ve ulaşılan sonuç özetlenmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ

2. VERGİNİN KONUSU ve MÜKELLEFİYET

2.1. VERGİNİN KONUSUNA GİREN İŞLEMLER

"02.11.1984 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’na göre KDV’nin konusu Türkiye’de yapılan işlemlerdir. Bu ifadeye göre KDV’nin konusunu iki unsur oluşturmaktadır. Bunlardan birincisi, belirli bir işlemin yapılması, diğeri ise bu işlemin Türkiye’de yapılmasıdır. KDV’nin konusunu oluşturan mallar üreticiden nihai tüketiciye ulaşmaya kadar geçen süreçte oluşan her bir katma değer vergilendirilir. KDV’nin konusunu oluşturan işlemler de mal teslimi ve hizmet ifasıdır. Ancak her mal teslimi ve hizmet ifasının vergilendirilmesi söz konusu değildir."¹ KDV Kanunu’nun 1’inci maddesine göre;

- “1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler;
 - a. Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri
 - b. Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması
 - c. Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

¹ Kolçak, M.: (1994), “Türk Vergi Sistemi”, Atatürk Üniversitesi Yayınları No:785, Erzurum Meslek Yüksekokulu Yayınları No:2, Ders Kitapları Serisi No:2, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum, s. 222.

- d. Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,
- e. Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları
- f. Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri
- g. Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversiteler dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseselerin ticari, sınai ve zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,
- h. Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.”

“Ayrıca Kanun'un 1'inci maddesinde KDV'nin konusuna giren faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgâh ve işyerlerinin veya kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye engel teşkil etmeyeceği düzenlenmiştir.”²

“Malların teslimi sırasında Türkiye’de olması, hizmetlerin ifasında da hizmetin Türkiye’de yapılması veya değerlendirilmesi veya Türkiye’de faydalanılması halinde işlemler Türkiye’de yapılmış kabul edilecektir.”³

“Ayrıca vergilendirmeye gidebilmek için ithalat dışındaki mal ve hizmet tedarikini bir KDV mükellefi tarafından yapılması gerekmektedir. Buna karşılık, yerli ürünlerle yabancılar arasında rekabet eşitliği sağlama düşüncesiyle mal ithalatına uygulanacak vergi için tek koşul ithalatın yapılması olup, mükellefiyet ve bedel hususları göz önünde alınmamaktadır.”⁴

² Tan, M.: (2007), “Yürürlükteki Vergi Kanunları”, Ankara Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, s. 424.

³ Aksoy, Ş.: (1991), “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 411.

⁴ Balcı, B.: (1996), “AT Uygulamasında Vergiyi Doğuran Olay”, *Vergi Dünyası Dergisi*, s. 181.

2.2. TESLİM

KDV Kanunu'nun 2'nci maddesinde teslim, 5 bend halinde aşağıda yer aldığı gibi tanımlanmıştır:

“1. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce veya alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesidir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.”

“Burada ana unsur, mal üzerindeki tasarruf etme hakkının yani mülkiyet hakkının başkasına devredilmesi olmaktadır. Bu nedenle, bir malın ayriyeten veya ödünç olarak verilmesi teslim sayılmamaktadır. Buna karşılık aynı şeyin doğrudan alıcıya verilmemekle birlikte mülkiyetini de intikal ettirecek şekilde alıcı adına hareket edenlere verilmesi, alıcının veya alıcı adına hareket edenlere verilmesi, alıcının veya alıcı adına yetkili olanların gösterdiği bir yere veya kişilere tevdi veya gönderilmesi teslim sayılmaktadır. Bu yer alıcının kendi ticarethanesi, ikametgâhı olabileceği gibi üçüncü bir şahsın ticarethanesi, ikametgâhı veya bir nakliye acentesi olabilir.”⁵

“2. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse arasında zincirleme akit yapılmak suretiyle malın bu süreçte el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı birer teslimdir.”

“Yazılı veya sözlü şekilde satış akdi yapılmış olması, tek başına KDV'yi doğuran olay değildir. KDV doğması için akde konu olan malın yukarıda açıklandığı şekilde teslim edilmiş olması gerekir. Akde taraf olan alıcı, malı teslim almadan önce bir başkasına satarsa ve malın doğrudan yeni alıcıya gönderilmesini isterse kendi herhangi bir tesellümde bulunmamış olmasına rağmen, mülkiyet geçişi vuku bulmuş olduğundan KDV doğacaktır.”⁶

“3. Yine su, elektrik, ısıtma, soğutma ve buna benzer şekilde dağıtımlarda birer mal teslimidir.”

⁵ Özbalcı, Y.: (1999), “*Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayınları, Ankara, s. 370

⁶ Maç, M.: (1998), “*Katma Değer Vergisi Uygulaması*”, 4. Basım, İstanbul, s. 2-3.

“Genel hukukta; su, elektrik, gaz ısıtma, soğutma ve benzeri mal ve güçler, ferдин kudret ve hâkimiyetine konu teşkil ettiği zaman, mülkiyete konu mallara dönüşür. Isıtma, soğutma, su buharı ve diğer enerjiler bakımından da durum aynıdır. Bunlara hâkim kişi malikidir. Söz konusu bu mal ve enerjilerin devir ve temlik genellikle dağıtım şeklinde gerçekleşmektedir.”⁷

“4. Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılmakta bunun yanı sıra yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesi de aynı çerçevede değerlendirilmiştir.”

“5. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Bu Kanun’un uygulamasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılır.”

“Teslimin tayininde bedel olup olmaması bir önem taşımamaktadır. Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden, her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş olmaktadır. Kısmi trampada yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeyler alınması halinde de teslim gerçekleşmiş olacaktır.”⁸

2.3. TESLİM SAYILAN HALLER

“Teslim sayılan haller” KDV Kanunu’nun 3’üncü maddesinde şöyle sıralanmıştır:

“1. Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

2. Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması,

3. Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri.”

“KDV, harcamalar üzerinden alınan bir vergi olduğu için, herhangi bir malın satışı durumunda işletmeden çekilmiş olmasıyla, herhangi bir başka nedenle işletmeden çekilmiş olması arasında bir fark bulunmamaktadır.”⁹

⁷ Özbacı, Y.: a.g.e., s. 370

⁸ Altında, M.: (1998), “Vergi ve Revizyon Rehberi”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, s. 311

⁹ Aksoy, Ş.: a.g.e. s. 432

2.4. HİZMET

“Hizmet, ‘teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler’ şeklinde tanımlanmış ve bu işlemlerin, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği belirtilmiştir.”¹⁰

KDV Kanunu’nun 4’üncü maddesi, hizmeti maddeler halinde şöyle tanımlamaktadır:

“1. Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.

Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir.

2. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.”

“Hizmet, 4’üncü maddede tam ve kesin bir tanım vermede karşılaşılan güçlükler nedeniyle, dolaylı bir şekilde tanımlanmıştır. Böylece hizmet, belli bir tanım ve bilinen bazı işlemlerle sınırlandırılmamıştır. Hizmet sayılacak işlemleri hangi şekillerde görülebileceği hususu maddede örnekleme olarak belirlenmiş; ayrıca ‘gibi’ sözcüğüne madde metninde yer vermek suretiyle hizmet kapsamına girmekle birlikte maddede sayılmayan işlemlerin de verginin konusuna girmesine olanak verilmiştir.”¹¹

2.5. HİZMET SAYILAN HALLER

Hizmet sayılan haller, KDV Kanunu’nun 5’inci maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır:

“Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır.”

Bu şekilde; hizmet işletme dışında bir kimseye yapılması durumunda nasıl karşılıklı olma ilkesiyle vergilendiriliyorsa, aynı şekilde işletme içindeki veya dışındaki bir kimseye karşılıksız yapılması halinde de vergilendirilmiş olacak ve tarafsızlık ilkesine bağlı kalınmış olacaktır.

¹⁰ Kızılot, Ş.: (1998), “Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Cilt II, 4369 sayılı Kanunla Değişen En Son Şekliyle”, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s.436.

¹¹ Kızılot, Ş. ve diğerleri: (2006), “Vergi Hukuku”, 1. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, s. 422.

2.6. İŞLEMLERİN TÜRKİYE’DE YAPILMASI

KDV Kanunu’nun 6’ncı maddesine göre işlemlerin Türkiye’de yapılması

“1. Malların teslimi anında Türkiye’de bulunmasını,

2. Hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını” ifade eder.

Madde metninden anlaşılacağı üzere, malı teslim eden yahut alanın hangi ülkenin uyruğuna tabi olduğu değil, malların tesliminin gerçekleştiği anda Türkiye’de bulunması önemlidir.

2.7. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET

KDV Kanunu’nun 8’inci maddesine göre KDV’nin mükellefi şu şekilde tanımlanmıştır:

“1. Katma Değer Vergisi’nin mükellefi:

- a. Mal teslimi veya hizmet ifalarında bu işleri yapanlar,
- b. İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- c. Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- ç. Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satış işlemini yapanlar,
- d. PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- e. Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
- f. Gelir Vergisi Kanununun 70’inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- g. İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

2. Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.”

“KDV’de mükellef denildiğinde, vergi teorisi bakımından iki ayrı kişi kastedilmektedir. Bunlardan ilki, vergiyi tüketiciden satış bedeli ile birlikte tahsil edip vergi dairesine yatıran ‘kanuni mükellef’tir. İkincisi ise, kanuni mükelleflerin sundukları mal veya hizmetin nihai tüketicisi konumunda olan vergileri satış fiyatı ile kanuni mükellefe ödeyen ‘iktisadi mükellefler’dir.”¹²

“KDV’nin kanuni mükellefi, kısaca mal ve hizmet satan kişiler olup, mal ve hizmet satın alan kişiler kanuni mükellef değildir; kanuni mükellefin vergiyi yansıttığı gerçek taşıyıcılarıdır. Verginin kanuni mükellefi olması sebebiyle de, verginin ödenmesinden ve kanundaki diğer ödevlerin yerine getirilmesinden (beyanname verilmesinden vb.) bizzat ve kendi malvarlığıyla sorumludur.”¹³

“KDV mükellefi olmak, bu verginin nihai yüklenicisi olmak (dolayısıyla asıl mükellefi) nihai tüketici durumunda bulunan kişi ve kuruluşlardır. KDV mükellefleri vezne görevi yapmaktadırlar. Başka bir anlatımla verginin nihai tüketiciden tahsili konusunda devlete yardım etmekle görevlendirilmiştir.”¹⁴

2.8. VERGİ SORUMLUSU

KDV Kanunu’nun 9’uncu maddesine göre vergi sorumlusu:

“1. Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

2. Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır. Belgesiz”

¹² Şenyüz, D. ve diğerleri: (2011), "*Vergi Hukuku*", İkinci Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, s. 234.

¹³ Usta, Y.: (2013), "*Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*", Birinci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, s.196.

¹⁴ Maç, M.: a.g.e., s. 8

mal bulundurdıkları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir. Bu tarhiyata vergi ziyası cezası uygulanır.

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

3. 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.”

“Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi kesintisine konu olan işlem dolayısıyla kendisi mükellef olmamakla birlikte mükellefle olan ilişkisi dolayısıyla vergi kanunları ile öngörülen hallerde vergi kesintisi yaparak vergi dairesine ödeme zorunluluğu bulunan kişilerdir.”¹⁵

“Tevkifat uygulamasının özü, vergiye tabi işlem üzerinden hesaplanan verginin bir kısmının, alıcı veya hizmet yaptıran tarafından satıcıya veya hizmeti yapana değil, doğrudan vergi dairesine ödenmesidir. Böylece hesaplanan verginin bir kısmı satıcının inisiyatifi dışında vergi dairesine intikal etmiş olacaktır.”¹⁶

“KDV’de sorumluluk müessesinde, verginin ödenmesi sorumluluğu satıcıdan alıcıya geçmektedir. Vergi yükü satıcının değil alıcının üzerinde kaldığından kanuni mükellefle iktisadi (fili) mükellef ayrımı olmaksızın, her iki mükellefiyet aynı kişide toplanmaktadır.”¹⁷

2.9. İSTİSNA

“Vergi istisnası, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı veya başka kanunlarla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır.”¹⁸

¹⁵ Bilici, N.: (2005), “*Vergi Hukuku*”, Güncellenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, ss. 51-52.

¹⁶ Armutlu, M.: (2007), “*Katma Değer Vergisi ve Türkiye’de Uygulamasında İhracat İstisnası*”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul s. 32.

¹⁷ Bilici, N.: a.g.e., s. 240.

¹⁸ Bilici, N.: a.g.e., s. 268.

Daha geniş anlamda vergi istisnası; “standart vergi yapısında esas itibarıyla vergilendirilmesi öngörülen bir konunun, gelirin, servetin, mal teslimi ve/veya hizmet ifasının, kıymetin, evrakın ve/veya işlemin kısmen ya da tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulmasıdır.”¹⁹

KDV Kanunu’nda istisnalar üçüncü kısımda bölümler halinde şu ana başlıklar altında toplanmaktadır:

Birinci Bölüm: “İhracat İstisnası” (madde 11, 12),

İkinci Bölüm: “Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna” (madde 13),

Üçüncü Bölüm: “Taşımacılık İstisnası” (madde 14),

Dördüncü Bölüm: “Diplomatik İstisnalar” (madde 15),

Beşinci Bölüm: “İthalat İstisnası” (madde 16),

Altıncı Bölüm: “Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar ve Diğer İstisnalar” (madde 17).

¹⁹ <https://vergidosyasi.com/2017/11/17/vergi-muafiyeti-vergi-istisnasi-kavramlari/>, 13.07.2019

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İHRACAT

3. İHRACAT İSTİSNASI

3.1. İHRACAT YÖNETMELİĞİ KAPSAMINDA İHRACAT

“İhracat, milli sınırlar içerisinde üretilen malların kazanç sağlamak amacıyla milli sınırlar dışına satılmasıdır. İhracatın tanımı içerisinde esas itibariyle elle tutulabilir ürünler yer almaktadır. 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan İhracat Yönetmeliğinin 4/d maddesinde yapılan tanıma göre ihracat; bir malın yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılması veya Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından ihracat olarak kabul edilecek sair çıkışlardır. Bu tanımda da öne çıkan husus, ihracata konu eşyanın elle tutulabilir ve müşahhas olmasıdır.”²⁰ Söz konusu yönetmelikte ihracat çeşitleri şu şekilde sınıflandırılmaktadır:

3.1.1. Ön İzne Bağlı İhracat

“İhracı uluslararası anlaşma, kanun, kararname ve ilgili sair mevzuat uyarınca belli bir merciin ön iznine bağlı malların ihracatında, ilgili mercilerden ön izin alındıktan sonra ihracat mevzuatı hükümleri uygulanmak suretiyle yapılmaktadır.”²¹

3.1.2. Kayda Bağlı İhracat

“Bazı malların ihraç edilebilmesi için kayda bağlı ihracat listesine alınması gerekmektedir. İhracı kayda bağlı olan mallar Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından

²⁰ Özcan, Z.: (2012), “İhracat ve İhraç Kayıtlı Satışlar”, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 15.

²¹ <http://www.tim.org.tr/tr/ihracat-ihracat-rehberi-ihracat-turleri.html>, 05.07.2019

yayımlanacak tebliğ ile ilan edilir. Kayda alma işlemi, İhracatçı Birlikler Genel Sekreterliği'nce yapılır.”²²

“İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'nce kayda alınmış gümrük beyannamesinin gümrük idarelerine sunulma süresi, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'nin onay tarihinden itibaren uzatılmamak üzere otuz gündür. Ancak, ülkemiz ihraç ürünlerine miktar kısıtlaması uygulayan ülkelere yapılan, kısıtlama kapsamındaki malın ihracına ait kayıt meşruhatı düşülerek onaylanmış gümrük beyannamelerinin gümrük idarelerine sunulma süresi, otuz günden daha kısa veya daha uzun olarak Müsteşarlıkça belirlenir.”²³

3.1.3. Kredili İhracat

“İki ve çok taraflı kredi anlaşmaları dışında kalmak kaydıyla, ihracat bedelinin Kambiyo Mevzuatında öngörülen süreleri aşacak şekilde yurda getirilmesine imkân tanıyan ihracattır.”²⁴

Kredili ihracat talebi için ihracatçı birliklerine satış sözleşmesi ile başvurulur. İhracatçı birliklerine teslim edilecek olan satış sözleşmesinde malın cinsi, ödeme planı, ödeme süresi bilgileri yer almalı. Ayrıca, sözleşme aslı ve sözleşme yabancı dilde hazırlanmışsa Türkçe tercümesi bulunacak şekilde hazırlanmalı.

Kredili ihracatın izin süresi malın türüne göre farklılık göstermektedir. Tüketim malları için en çok iki, yatırım malları için en çok beş yıllık süre belirlenmiştir.

3.1.4. Konsinye İhracat

“06/06/2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış İhracat Yönetmeliğinin 4/h maddesinde konsinye ihracat; kesin satışı daha sonra yapılmak üzere yurt dışındaki alıcılara, komisyonculara, ihracatçının yurt dışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesi olarak tanımlanmaktadır.”²⁵

İhracatçı, konsinye ihracat için ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'ne başvuru yapıp ilgili birim tarafından talep sonuçlandırılır.

²² Özcan, Z.: a.g.e., s. 16.

²³ Özcan, Z.: a.g.e., s. 16.

²⁴ Gürsoy, Y.: (2007), “Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi”, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, s. 210.

²⁵ http://sezaikaya.com/post/konsinye-ihracat_5, 12.07.2019.

İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'nce talebin onaylanması halinde gümrük beyannamesine şerh düşülerek otuz gün içinde gümrük idarelerine beyannamenin sunulması gerekir.

“İhracatçılar konsinye olarak gönderilen malların kesin satışının yapılmasından sonraki otuz gün içinde durumu, kendileri tarafından düzenlenmiş kesin satış faturası veya örneği ve gerekli diğer belgeler ile birlikte izni veren İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine ve aracı bankaya bildirilir.”²⁶

Konsinye ihracat türü ile gönderilen malların satış süresi 1 yıl ile sınırlıdır. Fakat, ihracatçı haklı ve zorunlu gerekçeler dolayısıyla malın satışını yapamaması halinde izni veren bağlı olduğu İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'ne müracaat ederek satış süresini iki yıl daha uzattırabilir.

Yine, İhracat Yönetmeliği'ne göre;

“Konsinye olarak gönderilen malın bir yıl içerisinde satışının yapılması gerekir. Bu süre haklı ve zorunlu nedenlere istinaden müracaat edilmesi halinde, izni veren İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'nce iki yıl daha uzatılabilir.

Süresi içinde satışı yapılan malın bedelinin kambiyo mevzuatı, satılamaması halinde malın gümrük mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekir.

Konsinye ihracatta vergiyi doğuran olay malın yurt dışındaki alıcıya teslim edildiği tarih olarak gerçekleşir. İhracatçı KDV iade işlemini malın teslim edildiği tarihi esas alarak yapar.”

3.1.5. Yurt Dışı Fuar ve Sergilere Katılım ve İhracat

“İhracatçıların, ülkemizi temsilen katılacakları uluslararası yurt dışı fuar ve sergiler Müsteşarlık tarafından belirlenir. Uluslararası ticari fuarlara ve sergilere; gerek ülkemizi temsilen ulusal düzeyde gerek bireysel olarak katılacak firma ve kuruluşlarca yurt dışına gönderilecek bedelli veya bedelsiz mallar ile yurt dışında düzenlenecek bilim, sanat, kültür veya tanıtım amaçlı fuar/sergi, konferans, seminer gibi etkinliklere kişi veya kuruluşlarca gönderilecek bedelli veya bedelsiz malların yurt dışına çıkışıyla ilgili başvurular doğrudan ilgili gümrük idarelerine yapılır. Gümrük idareleri söz konusu malların yurt dışına çıkışı için yapılan talepleri ilgili mevzuat çerçevesinde inceleyip sonuçlandırır.”²⁷

²⁶ Özcan, Z.: a.g.e., s. 17.

²⁷ Özcan, Z.: a.g.e., ss. 20-21.

3.1.6. İthal Edilmiş Malın İhracı

“İthalat mevzuatına uygun olarak ithal edilmiş ve vergileri ödenmiş bulunan yabancı menşeli yeni veya kullanılmış malların ihracıdır. İhracatın desteklenmesine yönelik mevzuat, yatırım mevzuatı ile gümrük mevzuatının mahrecine iade hükümlerinden yararlandırılmaz.”²⁸

3.1.7. Serbest Bölgelere Yapılan İhracat

İhracat Yönetmeliği’nin 12’nci maddesinde “serbest bölgelere yapılacak ihracatın ihracat mevzuatı hükümlerine tabi olacağı” belirtilmektedir.

Bilindiği üzere Türkiye’de serbest bölgelerin oluşumu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’na dayanmaktadır. Söz konusu Kanun’un 1’inci maddesinde “Türkiye’de ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkânlarından daha fazla yararlanmak amacıyla serbest bölgelerin kurulması, yönetimi ve faaliyet esaslarının düzenlendiği belirtilmektedir. Kanun’un 2’nci maddesiyle, serbest bölgelerin kamu kurum ve kuruluşlarınca, yerli ve yabancı gerçek ve tüzel kişilerinince kurulması ve işletilmesine Bakanlar Kurulunca izin verileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca serbest bölgelerin yer ve sınırlarının belirlenmesi konusunda Bakanlar Kurulu’na yetki verilmiştir.”²⁹

Serbest Bölgeler Kanunu’nun 32/6’ncı maddesine göre “serbest bölgeler Türk gümrük hattının dışında sayılmaktadır. Dolayısıyla bu bölgelere yapılan mal ve hizmet teslimleri gümrük hattını geçmiş ve yurt dışına ihraç edilmiş sayılmaktadır.”

“Bilindiği üzere, KDV Kanunu’nun 16/1-c maddesinde, serbest bölge rejiminin uygulandığı mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının KDV’den istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre serbest bölgelerde gerçekleştirilen teslim ve hizmetlerde KDV uygulanmayacaktır ancak yine aynı Kanunun 30/a ve 32’nci madde hükümlerine göre, bu istisna kapsamına giren teslim ve hizmetlere ait işlemlere ilişkin yüklenilen KDV’nin indirimi veya mükellefe iadesi mümkün değildir.”³⁰

²⁸ Özcan, Z.: a.g.e., s. 21.

²⁹ Koç, M.: (2007), “İhracatta KDV İadesinin Hesaplanması, Raporlanması, Denetimi ve Bir Örnek Uygulama”, İstanbul, s. 11.

³⁰ Koç, M.: a.g.e., s. 11

3.1.8. Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracat

“Ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracat talepleri, kiracı firma veya kuruluşla yapılan sözleşme Türkçe tercümesi ile birlikte ve Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin Başvuru Formu ile üyesi olunan veya bulunulan bölgedeki ihracatçı birliğine yapılır.”³¹

“Ticari kiralama sözleşmesinin; malın cinsi, birim fiyatı, miktarı, toplam değeri, kira süresi, döviz veya TL olarak nakdi kira bedeline dair bilgileri içermesi gereklidir.”³²

3.1.9. Takas ve Bağlı Muamele Kapsamında Yapılacak İhracat

“Malın malla, hizmetle değiştirilmesi, değişime konu olan malların değer olarak birbirine eşit olmaması durumunda, bakiye bedellerinin dövizle ödenmek suretiyle kambiyo hesabının kapatılmasına olanak veren uluslararası bir ticaret şeklidir.”³³

3.1.10. Bedelsiz İhracat

Yurtdışına kambiyo mevzuatına uygun olarak gönderilecek olan malın bedelinin yurda getirilmemesidir.

Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ (İhracat 2006/5) göre, bedelsiz olarak ihraç edilebilecek mallar şunlardır:³⁴

“1. Gerçek veya tüzel kişiler tarafından götürülen veya gönderilen hediyeler, miktarı ticari teamüllere uygun numuneler ile reklam ve tanıtım malları, yeniden kullanıma veya geri dönüşüme konu ithal edilmiş mal ve ambalaj malzemeleri,

2. Daha önce usulüne uygun olarak ihraç edilmiş malların bedelsiz gönderilmesi ticari örf ve adetlere uygun parçaları, fireleri ile garantili olarak ihraç edilen malların garanti süresi içinde yenilenmesi gereken parçaları,

3. Yabancı misyon mensuplarının, Türkiye'de çalışan yabancıların, yurt dışına hane nakli suretiyle gidecek Türk vatandaşlarının, daimi veya geçici görevle yurt dışına giden

³¹ Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin Tebliğ (İhracat 2006/3), 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³² <https://www.igeme.com.tr/ihracat-cesitleri/>, 12/07/2019.

³³ Özcan, Z.: a.g.e., s. 23.

³⁴ Tebliğ, 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kamu görevlilerinin, bu durumlarının ilgili mercilerce belgelenmesi şartıyla, beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,

4. Yurt dışında yerleşik tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,

5. Kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler ve üniversitelerin; görevleri veya anlaşmalar gereği gönderecekleri mal ve taşıtlar,

6. Savaş, deprem, sel, salgın hastalık, kıtlık ve benzeri afet durumlarında; kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler, üniversiteler, Kızılay ile kamu yararına çalışan dernek ve vakıfların gönderecekleri insani yardım malzemeleri.”

3.1.11. Transit Ticaret

“Transit ticaret, bir ülkenin girişimcisinin üçüncü bir ülkeden aldığı malı kendi ülkesinden transit geçirerek veya kendi ülkesine ithal edip (reeksport) yahut hiç kendi ülkesine sokmaksızın diğer bir ülkeye satması olarak tanımlanmaktadır.”³⁵

3.1.12. Savunma Sanayi Dışındaki Alanlarda Offset Kapsamında Yapılacak İhracat

“Kamu kurum ve kuruluşları ile kamu ortaklıklarının açacakları uluslararası ihaleler çerçevesinde yapacakları ithalat neticesinde gerçekleştirecekleri döviz ödemelerini asgari seviyeye indirmek amacıyla, ihaleyi kazanan firma ve kuruluşların taahhüdü gereğince Türkiye’den yapılacak ihracattır.”³⁶

3.1.13. Ayni Sermaye İhracatı

Ayni bir sermayenin yurtdışındaki bir şirkete iştirak ya da ortaklık amacıyla gümrük mevzuatına uygun bir şekilde ihraç edilmesidir. Bu ihracat yöntemi KDV ihracat istisnasına girmektedir. Döviz alım belgesi (DAB) düzenlenmediği için istisna işlemleri yapılırken DAB aranmamaktadır.

³⁵ <http://disticaretgunlugu.com/transit-ticaret/>, 12/07/2019

³⁶ Özcan, Z.: a.g.e., s. 27.

3.2. KDV KANUNU'NA GÖRE İHRACAT

“İhracat yönetmeliğinden farklı olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde mal ihracatının yanı sıra hizmet ihracatı kavramı da ihracat olarak değerlendirilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre elle tutulabilir ve müşahhas ürünlerin yurtdışına çıkarılması ihracat olarak değerlendirildiği gibi, bu ürünler için yapılan hizmetler ve başkaca hizmet teslimleri de ihracat olarak vasıflandırılmıştır. Her ne kadar Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ihracatın tanımı yapılmamış olsa bile bir teslimin ihracat sayılabilmesi için aranan koşullara yer verilmiştir.”³⁷

3.3. KDV'DE İHRACAT İSTİSNASI UYGULAMASI

İhracat istisnası tam istisna kapsamında olup KDV Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasında hangi mal ve hizmetlerin bu istisnaya tabi olduğu ilk 3 bentte hükme bağlanmıştır:

“1. İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri,

2. 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.

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.

14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlere ilişkin yabancı yapımcılar tarafından satın alınacak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232'nci maddesinde yer alan

³⁷ Özcan, Z.: a.g.e., s. 29.

ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen katma değer vergisi yapımıcılara iade olunur.

Maliye Bakanlığı iadedden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

3. 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.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

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

Tecil veya terkin edilen bu veriler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanunun 32'nci maddesi hükmü uygulanmaz.

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

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.”

3.3.1. Mal İhracatı

İhraç edilen malların KDV Kanunu'na göre ihracat kapsamına girmesi için gerekli şartlar 12'nci maddenin birinci fıkrasında ilk iki bette sayılmıştır. Buna göre;

"1. Teslim yurt dışındaki bir müşteriye, serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir."

3065 sayılı KDV Kanunu yurt dışındaki müşteri kavramını da yine kanunun devamında açıklıyor. Yurt dışındaki müşteriden kasıt tamamıyla yabancı uyruklu bir işletme olabileceği gibi Türkiye'de var olan bir işletmenin devamı niteliğinde olan büro, şube, temsilcilik, acente gibi faaliyet gösteren kuruluşlar da olabilir. Bu iki durumdaki işletmeye satmak veya kullanmak amaçlı ihraç edilen mallar ihracat istisnasına girmektedir.

İstisnaya konu olacak fatura ve ilgili belgelerin yurt dışındaki alıcı firmanın adı veya teslim serbest bölgede yapılacaksa serbest bölgedeki alıcının adı yazılmalıdır.

"2. Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır."

Malın alıcıya hasarlı, yanlış ya da alıcının istediği şartlara uygun olmayacak şekilde teslim edilmiş olması KDV Kanunu'na göre ihraç edilmiş olma şartlarına engel değildir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre; "ihracatın istisna kapsamına girebilmesi için, ihraç edilecek malın hem 3065 sayılı KDV kanununa hem dış ticaret ve gümrük mevzuatına göre malın yurt dışı sınırlarından çıkmış olması gerekir. Sadece birinin tanımlamasına uygun yapılan ihracat istisna kapsamına girmemektedir. Teslim, ancak mevzuata uygun bir şekilde Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak gerçekleşir. Teslimin yurt sınırları içerisinde yurt dışındaki alıcının yetkili kişisine yapılması halinde KDV istisnasından yararlanamayacaktır."

KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre;

"Uluslararası taşımacılığa ilişkin olarak deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimler aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde vergiden istisnadır:

1. Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara yapılan akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimler ihracat teslimi kapsamında KDV'den istisnadır.

2. Uluslararası taşımacılık yapan yerli gemi ve uçaklar ise ‘yurtiçinde bulunan bir firmanın yurtdışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubesi’ niteliği taşıdığından bu araçlara yapılan söz konusu teslimler ihracat istisnası kapsamına girer.

3. Yukarıda açıklanan ve istisna kapsamına giren teslimlere ilişkin işlem veya ödemelerin acenteler tarafından yapılması istisnanın uygulanmasına engel değildir.

4. Söz konusu teslimlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi için gümrük çıkış beyannamesi ile tevsik edilmesi gerektiği tabiidir.”

3.3.1.1. İhraç Edilen Malın Beyanı

İhraç edilen malların beyanının nasıl ve ne zaman yapılacağı KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre şu şekilde yapılır:

"KDV beyannamesinde beyan edileceği dönem olarak esas alınacak tarih malın gümrük hattından geçip gümrük beyannamesinin kapandığı tarihi içine alan ilgili dönem KDV beyannamesi ile beyan edilir. Faturanın ya da satışın yapıldığını gösteren belgelerin düzenlendiği tarihin ilgili dönem KDV beyan dönemi ile gümrük beyannamesinin kapanış tarihinin kapsamına giren KDV beyan dönemi farklı olması halinde esas alınacak dönem gümrük beyannamesinin kapanış tarihidir. Bu durum serbest bölgelere yapılan teslimlerde ise serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihtir.

İhraç edilen malların faturaları döviz olarak düzenlenmesi halinde ilgili dönem KDV beyannamesinin teslim ve hizmet tutarı kısmında gösterilecek olan bedel hesaplanırken esas alınacak kur gümrük beyannamesinin kapanma tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilir."

3.3.1.2. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

Yurt dışı edilen mallar, özellikle istenilen evsafa olmaması sebebiyle geri gönderilebilmektedir. KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre;

"KDV ödenmek suretiyle satın alınan veya işletmede imal edilen malların geri gelmesi halinde, vergi dairelerince ihracat istisnasından faydalanan miktarın belirlenmesinde, Kanunun 11'inci maddesi ile ihracatçıya getirilen imkânlar göz önüne alınarak aşağıdaki şekilde hareket edilir:

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

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

3. İhraç edilen malın, bu mala ait yüklenilen KDV'nin nakden veya mahsuben iadesinden sonra geri gelmesi halinde, geri gelen mallara isabet eden iade tutarının gümrükte ödenmesinden sonra ithalat istisnası kapsamında işlem yapılır. Dolayısıyla, geri gelen malların bünyesine giren vergiler için ihracatçının, bu vergileri indiremeyip nakden veya mahsuben iade olarak aldığıının belirlenmesi halinde bu iadede; geri gelen mallara isabet eden kısım kadar ihracat istisnasından faydalanıldığı belirtilir.

4. Vergi dairelerince, geri gelen eşyayla ilgili olarak ihracatçının ihracat istisnası nedeniyle faydalandığı miktar tespit edildikten sonra ilgili gümrük idaresine durum bildirilir.

5. Geri gelen mallara ilişkin olarak yüklenilen vergilerin indirim yolu ile giderilmiş veya iade talep edilmeksizin sonraki dönemlere devredilmiş olması hallerinde, bu vergilere ilişkin olarak bir işlem yapılmaz.

Geri gelen eşya dolayısıyla ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenen KDV, ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.”

3.3.1.3. Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura İle Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti)

Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar, 3065 sayılı Kanunun 11/1-a maddesi kapsamında düzenlenmiş olup KDV istisna kapsamına alınmıştır.

3.3.1.3.1. İstisna Belgesi

KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre; mükellefler bağlı oldukları ilgili vergi dairelerinden "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılacak Satışlara Ait KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi" (İstisna İzin Belgesi)'ni alarak satışlarını KDV hesaplamadan yaparlar.

İstisna belgesini almak için mükellefin gerçek usulde KDV mükellefi olup hakkında olumsuz rapor bulunmamalıdır. Bu şartlar dâhilinde başvurmuş olduğu bağlı vergi dairesinde durumu değerlendirilip uygun görülmesi halinde KDV genel uygulama tebliğinin eklerinde yer alan istisna belgesi verilir.

Haklarında olumsuz rapor düzenlenmesi dolayısıyla özel esaslara alınan mükellefler istisna izin belgeleri iptal olur fakat tekrar genel esaslara dönmeleri halinde yukarıda bahsedildiği gibi başvurularak istisnadan faydalanabilir.

3.3.1.3.2. İstisnanın Şartları

Bavul ticareti kapsamında yapılacak olan ihracatta istisnanın şartları KDV Genel Uygulama Tebliği'nde şu şekilde belirtilmiştir:

"İstisna izin belgesine sahip mükellefler, aşağıdaki şartların mevcudiyeti halinde KDV hesaplamadan işlem yapar:

1. Teslim, Türkiye'de ikamet etmeyen yabancı uyruklu alıcılara veya yurtdışında ikamet eden ve buna dair ilgili ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk uyruklu alıcılara yapılmalıdır.
2. Satılan malların bedelleri toplamının 2.000 TL'nin üzerinde olması gerekir. Bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller dâhildir.
3. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan mallar için bu kapsamda işlem yapılamaz."

Bu istisna kapsamında satışlarda kullanılan fatura "özel fatura" olup şekil ve muhteviyatı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen KDV genel uygulama tebliğinin 4 nolu ekinde yer aldığı gibidir.

Özel fatura 5 nüsha olarak düzenlenip ilk nüshası alıcıda iki, üç ve dördüncü nüshaları gümrükten çıkışı sırasında onaylatılıp gümrüğe bırakılır son nüsha ise satıcıda kalır.

Satışı yapılan mallar faturanın düzenlendiği ayı takip eden aydan itibaren 3 ay içinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın uygun görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'na belirlenen gümrük kapılarından çıkartılarak ihraç edilir. Bu sırada mallara ait özel faturalardan bir nüshası onaylı olarak çıkış tarihinden itibaren 1 ay içinde satıcıya ulaştırılır. Ayrıca özel fatura gümrükte satıcı tarafından da onaylatılabilir ya da taşıyıcı kargo firması tarafından da yapılabilir.

3.3.2. Hizmet İhracatı

3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-a maddesine göre; “yurtdışındaki müşteriler için Türkiye’de yapılan hizmetler KDV’den istisna edilmiştir.”

Yine aynı Kanunun 12/2’nci maddesine göre yapılan hizmetin KDV’den istisna olabilmesi için;

- “1. Hizmetin yurtdışındaki müşteriye yapılması ve
2. Hizmetin yurtiçinde üretilmesi/gerçekleştirilmesi ve yurtdışında faydalanılması gerekir.”

Kanun’a göre yurtdışındaki müşteri; “İkametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin Türkiye dışında bulunması veya yurt içinde bulunan bir firmanın, Türkiye dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şube, acente, temsilci ve bürosunun olması gerekmektedir. Bu bağlamda, hizmetin yurtdışındaki müşteri için yapıldığının tevsiki de yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile yapılır.” Örneğin; Türkiye’de mükellef Z Mühendislik Limited Şirketi, iş merkezi Almanya’da bulunan bir mühendislik firması olan Schumacher GMBH firması için Berlin’de yapacağı fabrika binasının projesini çizmiş ve buna ait bedeli tahsil etmiştir.

Burada da görüldüğü üzere hizmet yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olduğundan ve yine hizmetten yurtdışında faydalanıldığından dolayı hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilmektedir ve KDV’den istisnadır. Z Mühendislik Limited Şirketi bu hizmet karşılığında düzenleyeceği faturada KDV hesaplamayacaktır. Buradaki örnekte “proje çizim hizmeti” Z Mühendislik Limited Şirketi’nin Türkiye’deki ofisinde gerçekleştirilmiştir. Fakat aynı iş için proje çizim hizmeti Berlin’de gerçekleştirilmiş olsa idi 3065 sayılı KDV Kanununun konusuna girmeyeceği için KDV istisnasından da faydalanılması mümkün olmayacaktı.

Benzer şekilde; “yabancı firmaların Türkiye’den ithal ettiği (Türkiye’nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, yine hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir.” Örneğin; Hollanda’da yerleşik bir firmanın Türkiye’den ithal ettiği maden cevheri ile ilgili olarak Türkiye’de yerleşik firmadan sağlamış olduğu maden cevherinin sağlanması, kalite kontrolü, malın ihraç limanına kadar taşınması ve gemilere yüklenmesi gibi hizmetler için yapılan harcamalar ve komisyon ücreti KDV’den istisna edilmiştir.

Ancak; “yurtdışındaki firmaların, Türkiye’ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye’de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye’de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez ve KDV istisnasından yararlanılmaz.” Örneğin, Türkiye’de yerleşik olan ve pazarlama faaliyetinde bulunan A Pazarlama ve Ticaret Anonim Şirketi, Japonya’da yerleşik bir otomotiv firmasının mallarına Türkiye’de müşteri bulmaktadır. Bu şirketin aracılık faaliyeti kapsamında yaptığı hizmetten Türkiye’de faydalanılmakta olduğundan hizmet istisnası kapsamına girmemektedir. Faturanın Japonya’daki firmaya düzenlenmiş olması ve hizmet bedelinin Türkiye’ye getirilmiş olması bu durumu değiştirmez.

“Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemi ve uçaklara verilen tadil, bakım, onarım hizmetleri hizmet ihracı kapsamında yine KDV’den istisnadır.” Örneğin; Lufthansa’ya ait bir uçağa Atatürk Havalimanı’nda verilen motor bakım ve temizlik hizmeti KDV’den istisnadır. Çünkü Lufthansa’nın Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmamaktadır ve yabancı menşeli bir firmadır. Ama aynı uçak Türk Hava Yolları tarafından Türkiye içinde hizmet vermek üzere kiralanmış olsaydı ve yine motor bakım ve hizmet ücreti verilmiş olsaydı bu defa yapılan hizmet KDV’den istisna edilemeyecekti.

Türkiye’den serbest bölgelere verilen hizmetler de hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilmemektedir. Mesela; Türkiye’de yerleşik bir nakliye firmasının serbest bölgeye mal taşınması hizmeti KDV’den istisna değildir.

“Hizmet ihracına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Hizmet faturalarının firma yetkililerince onaylı fotokopileri veya dökümlerini gösteren liste verilir. Bu belgelerin istisnanın beyan edildiği dönemde beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde ibrazı gerekmektedir. İstisnanın

beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye’ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olması zorunlu değildir.

İhracat istisnası, hizmetin ifa edildiği vergilendirme dönemine ait 1 no’lu KDV beyannamesi ile beyan edilir. Beyan, yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin tamamlandığı dönem beyannamesinin ‘İstisnalar – Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler’ başlığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda gösterilir.

Bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV’nin iadesi, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye’ye gelmeden yerine getirilmez.”

3.3.3. Roaming (Dolaşım)

3065 sayılı KDV Kanunu’nun 11/1-a maddesine göre, "uluslararası roaming (dolaşım) anlaşmaları çerçevesinde yurtdışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetleri" ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak kaydıyla KDV’den istisnadır.

“Roaming, dolaşım anlamına gelmektedir. GSM şirketlerinin kendi abonelerine, başka operatörlerin kapsama alanında da hizmet verebilmek amacıyla söz konusu operatörlerle imzaladıkları anlaşmalara ‘roaming anlaşmaları’ denilmektedir. Türkiye de kurulu A GSM şirketi abonesinin Almanya da cep telefonunu kullanabilmesi için Türkiye’deki GSM şirketinin Almanya’daki operatörle imzaladığı roaming anlaşması çerçevesinde olmaktadır.”³⁸

Verilen roaming hizmetinin tevsiki, yurtdışındaki müşterinin roaming hizmeti dolayısıyla aldığı hizmet karşılığı düzenlenen faturadır. Roaming hizmetinde bir diğer tevsik edici belge, yurt dışındaki müşterinin aldığı hizmetin karşılıklı olarak alındığının ilgili karşı ülkenin resmi makamlarınca alınan resmi istisna belgedir.

Tevsik edici belge olan faturanın düzenlendiği dönem ilgili KDV beyan döneminde beyan edilir.

³⁸ Özcan, Z.: a.g.e., s. 114.

3.3.4. Serbest Bölgelerde Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmet KDV İstisnası

"5766 sayılı Kanun'un 12/e maddesi ile KDV Kanunu'nun 11 ve 12. maddelerinde değişiklik yapılarak, serbest bölgedeki müşteriler için yapılacak fason hizmetleri ihracat istisnası kapsamına alınmıştır.

KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesinde, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den müstesnadır.

Aynı Kanun'un 12/3'üncü maddesinde ise, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması için;

1. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için fason hizmet yapılması,
2. Fason hizmetten serbest bölgede faydalanılması gerektiği hükme bağlanmıştır."³⁹

"Serbest bölgeler her ne kadar mali mevzuatın uygulanması bakımından gümrük dışı olarak kabul edilmişlerse de Türkiye siyasi sınırları içerisinde bulunmaları nedeniyle buralarda yapılan hizmetler veya buralarda faydalanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmektedir. KDV Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddelerinin 5766 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki halinde serbest bölgelere yapılan yalnızca mal teslimlerinin KDV'den istisna olduğu düzenlenmiştir. 5766 sayılı kanun ile KDV Kanunu'nun bahsi geçen maddelerinde yapılan değişiklik ve eklemeler ile serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler de ihracat istisnası kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tahsil edilmeyecek olup bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler ise indirim ve iade konusu yapılacaktır."⁴⁰

3.3.5. Yolcu Beraberi Eşya

KDV Kanunu'nun 11/1-b maddesine göre; "Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallar için ödedikleri KDV malın gümrükten çıkışı sırasında iade edilir."

³⁹ <http://mollaismailoglu.com/genel/serbest-bolgelerde-kdv-uygulamasi/>, 12/07/2019.

⁴⁰ <http://www.bilgilidenetim.com/serbest-bolgelerdeki-musteriler-icin-yapilan-fason-hizmetlerde-kdv-iadesi.html> , 12/07/2019.

"Perakende ihracat olarak da adlandırılan Türkiye’de ikamet etmeyen kişilerin yurt içinde satın aldıkları eşyaları yurt dışına çıkarmaları işlemleri bedelsiz ihracat kapsamında değerlendirilmektir ve bu şekilde yurt dışına kesin olarak mal çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslar, İhracat Rejimi Kararı’na dayalı olarak Dış Ticaret Müsteşarlığı’nca yayımlanan İhracat: 96/10 sayılı Bedelsiz İhracat Tebliği’nde düzenlenmiştir. Sözü edilen Tebliğ’e göre, yurt dışında yerleşik tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek eşya ve taşıtlar bedelsiz olarak ihraç edilebilecek mallar arasında sayılmıştır."⁴¹

3.3.5.1. İstisnadan Yararlanacak Olan Alıcılar

"İstisnadan, Türkiye’de ikamet etmeyen ve satın aldığı malı yurtdışına götüren yabancı uyruklu veya yurtdışında ikamet eden ve buna dair o ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk uyruklu alıcılar faydalanabilir."⁴²

3.3.5.2. İstisnadan Yararlanacak Olan Satıcılar

İstisna kapsamında satış yapabilecek satıcıların ise gerçek usulde KDV mükellefiyeti olup ilgili vergi dairesinden satış yapmasına izin belgesi ile yetki verilmiş kişiler tarafından yapılabilir.

3.3.5.3. İstisna Kapsamına Giren Mallar ve Satış Yapılabilecek Asgari Tutar

KDV Genel Uygulama Tebliği’ne göre; “istisna kapsamına giren mallar, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli I sayılı listede yer alan mallar ile hizmet ifaları hariç fatura toplamı KDV hariç 100 TL’nin üstü her türlü mal yolcu beraberisi eşya da KDV istisnasına tabiidir.”

Bu istisna kapsamında satış yapan satıcılar, yabancı uyruklular için pasaporta, Türk uyruklu olup yabancı ülkede ikamet eden kişiler için de pasaport ve yabancı ülkede

⁴¹ [https://www.verginet.net/dtt/1/OzanCimen-](https://www.verginet.net/dtt/1/OzanCimen-Turkiye8217deIkametEtmeyenYolcularaTaninanKDVİstis_8939.aspx)

[Turkiye8217deIkametEtmeyenYolcularaTaninanKDVİstis_8939.aspx](https://www.verginet.net/dtt/1/OzanCimen-Turkiye8217deIkametEtmeyenYolcularaTaninanKDVİstis_8939.aspx), 12.07.2019

⁴² <http://www.maliyepostasi.com/kdv-genel-uygulama-tebliginde-yolcu-beraberi-esya-istisnasi?page=3>, 13.07.2019

ikamet ettiğini resmi makamca hazırlanan ikamet tezkeresi veya benzer nitelikteki belgeye istinaden satışı yapabilirler.

3.3.5.4. Verginin Alıcıya İade Edilmesi

Yukarıda belirtilen düzenlemeye göre hazırlanan faturalardan 3 nüshası alıcıda 1 nüshası satıcı da kalmak şartıyla toplamda 4 nüsha fatura hazırlanır. Ayrıca faturada bulunması gereken bilgiler dâhilinde yeni nesil ödeme kaydedici cihazların hazırlamış olduğu belgeler de kullanılabilir.

"Yolcu beraberli eşya ihracı istisnası, verginin önce tahsil edilip, malın yurt dışına çıkarılmasının ardından iade edilmesi şeklinde uygulanacağı için, satış sırasında 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."⁴³

Satışı yapılan bu mallar 3 ay içinde alıcı tarafından gümrükten çıkışı yapılmalı ve gümrükten geçerken gümrük görevlisine iadeye konu mallar gösterilip buna istinaden hazırlanan fatura veya benzeri belge onaylatılır. Onaylatılan faturalardan ikisi gümrük görevlisinde kalmak suretiyle malların gümrükten çıkışı tamamlanır.

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

İadenin gümrükteki banka şubesinden yapılmasını isteyen satıcı, fatura ile beraber alıcıya, sözleşme yaptıkları bankalara ait bir çek vermelidir. Bu çekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen KDV tutarı TL olarak yer alır. Usulüne uygun olarak düzenlenmiş çek, fatura ile birlikte gümrük memuruna onaylatıldıktan sonra gümrükteki banka şubesine verilir. Onaylı çeki alan banka görevlisi onaylı faturayı gördükten sonra çekte yazılı tutarı, alıcının talebine göre döviz veya TL cinsinden nakden öder. Banka şubesi bir ay içinde yaptığı ödemeleri, izleyen ayın 10 uncu gününe kadar satıcıya her çekin tarih ve numarası, faturanın tarih ve numarası ile ödeme tutarını içeren bir dekont ile bildirir."⁴⁴

⁴³ Yüksel, V.: (2006), *Yolcu Beraberli Eşya İhracında KDV İstisnası Uygulaması, Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 167, s.8

⁴⁴ http://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebibi-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-temmuz-sayi-139_mdergi_8790a-00_/yolcu-beraberli-esya-uygulamasinda-son-durum.html, 12.07.2019.

İadeyi almanın bir diğer yöntemi ise, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan "Yetki belgesi" almış aracı firmalar vasıtasıyla yapılmasıdır. Bunun için aracı firmalar Gelir İdaresi Başkanlığı'na dilekçe ile başvurularını yapıp idarenin yapmış olduğu araştırma ve incelemelerine göre "Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV İadesi Yetki Belgesi" uygun görülür.

3.3.5.5. Yetki Belgesi İçin Aranacak Şartlar

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV İadesi yapmak üzere "Yetki Belgesi" verilecek aracı firmaların, KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre aşağıdaki şartlara sahip olmaları gerekir:

1. Bilanço esasına göre defter tutulması
2. Asgari öz kaynak tutarının 1.000.000 TL olması
3. Ücretli statüsünde en az 5 kişi istihdam edilmesi
4. Haklarında sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle 'olumsuz rapor' bulunmaması
5. Sadece bu tebliğin (II/A-5) bölümü kapsamındaki işlemler ile ilgili aracılık faaliyetinde bulunulması."

3.3.5.6. Başvuru Dilekçesine Eklenecek Belgeler

KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre "yetki belgesi alma şartlarını topluca taşıyan taşıyan firmaların başvuru dilekçesine aşağıdaki belgeleri eklemeleri gerekir;

1. Ticaret Sicil Gazetesi'nin bir örneği veya Ticaret Sicil gazetesinin tarih ve sayısı
2. İmza sirkülerinin onaylı bir örneği
3. İşe devam etmekte olanlar için son ayrıntılı bilanço ve gelir tablosunun firma kaşesi tatbik edilerek ve firma yetkililerince imzalanarak onaylanmış birer örneği."

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

"3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11/1-b maddesinde, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın

alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV'nin, karşılıklı olmak kaydıyla iade edileceği ve Maliye Bakanlığı'nın iadede faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Ödenen katma değer vergisinin iadesi uygulamasında faydalanabilecek firmalar, ikametgâhı, kanuni ve iş merkezi Türkiye' de bulunmayan ve katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektirecek işleri Türkiye' de olmayan firmalardır. Bu firmaların sadece taşımacılık faaliyetine ve fuar, panayır, sergilere katılım amaçlı olarak yapacakları mal ve hizmet alımları için ödedikleri katma değer vergisi karşılıklı olmak şartıyla iade edilecektir."⁴⁵

İstisna kapsamında alınan mallar için düzenlenecek fatura en az 1.200 TL kadar olmalıdır.

Taşımacılık faaliyetinde istisna kapsamına girecek olan mal ve hizmetlere yakıt alımı, tamir bakım hizmeti veya yedek parça alımı; fuar, sergi, panayır faaliyetinde ise alınan mal ve hizmetin yapılan bu işlerle ilgisi olması şarttır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre; "Taşımacılık faaliyetine ilişkin iade uygulaması İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi veya Marmara Kurumlar Vergi Dairesi; fuar, panayır ve sergiye katılım için ise faaliyetin yapıldığı yerdeki vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığın belirleyeceği vergi dairesi Müdürlükleri tarafından birer aylık talepler doğrultusunda yapılır."

KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre iade talebinde gerekli belgeler aşağıda sıralanmıştır:

"İade talebi, ilgili vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır. Bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir:

1. Tebliğin ekinde yer alan (EK:5) iade talep formu,
2. İadenin herhangi bir aracı tarafından talep edilmesi halinde noter onaylı 'vekâletname' belgesi,
3. Fuar, panayır ve sergilere katılanların gerçek kişi olması, taşımacılığın sürücü tarafından kendi adına yapılması halinde bunlara ait pasaportların noter onaylı fotokopisi,

⁴⁵ Özcan, Z.: a.g.e., s. 134.

4. Kendi ülkelerinde vergi mükellefiyetini gösteren ‘vergi mükellefiyeti’ belgesi, (iadenin tekrarlanması durumunda bu belgenin yeniden ibrazına gerek yoktur.)
5. Yapılan harcamalara ilişkin olarak 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzunun asılları veya noter onaylı suretleri.
6. Taşımacılık faaliyetinde bulunan yabancılar, bu belgelere ek olarak aşağıdaki belgeleri de eklemek zorundadır:
7. Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak TIR karnesinin Türkiye’ye giriş çıkış tarihlerini gösteren dip koçanın, transit beyannamesinin veya Transit Refakat Belgesinin onaylı örneği,
8. Taşımanın yapıldığı aracın plakasının ve taşıma işini yapan kişi/firmanın isminin yer aldığı belgelerin asılları veya noter onaylı suretleri.”

3.3.7. Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna

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

İadeye konu olarak alınan mal ve hizmetlere konu fatura toplamı ilgili yılın belirlenmiş olan fatura düzenleme sınırının üzerinde olmalı. Fatura tek bir mal veya hizmete ilişkin olabileceği gibi birden fazla mal ve hizmet için de geçerlidir.

İade talepleri için “Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Başkent Vergi Dairesi Müdürlüğü”, “İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Beyoğlu Vergi Dairesi Müdürlüğü” ve “İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Konak Vergi Dairesi Müdürlüğü” yetkili kılınmıştır.

3.3.8. İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

KDV Kanunu’nun 11/1-c maddesi gereğince; “ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez.

İstisna kapsamına giren malın faturası düzenlenirken şu ibarenin eklenmesi gerekir: '3065 sayılı KDV Kanunu'nun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir.'

Mükellef tarafından tahsil edilmeyen KDV vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil işlemi uygulanır.

Tecil işlemi için verilen süre 3 aydır. Bu süre teslimin gerçekleştiği ayı izleyen aybaşından itibaren başlar. KDV tecil edilen mal 3 ay içinde ihracatı gerçekleşmediği takdirde tahakkuk tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur.

İhracatçı 3 ay içinde mücbir sebep veya başka sebepler dolayısıyla malı ihraç edemediği takdirde ek süre talebinde bulunabilir. Bu durumda birinci 3 aylık sürenin dolmasından itibaren 15 gün içinde ek süre talebinde bulunabilir.

İmalatçının yapmış olduğu teslim karşılık düzenlemiş olduğu faturanın tarihi ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihinden önce olmalı. Ters bir durum gerçekleşmiş ise bu durumda fatura düzenleme kaidelerine bakılır.

Tecil terkin uygulaması imalatçılar tarafından ihracatçıya nihai mamul niteliğindeki mallar için yapılır.

Tecil terkin uygulamasından yararlanacak olan satıcıların imalatçı olması gerekir.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığının tanımına göre imalatçı firmanın;

1. Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesi olmalı
2. Sanayi odası, Ticaret odası esnaf ve sanatkâr derneklerine kayıtlı bulunması
3. İmalatçı işinde en az 5 işçi çalıştırması
4. Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması
5. Bu şartları topluca taşıyan imalatçıların kendi üretimlerine ilave olarak aynı zamanda fason imalat da yaptırması halinde
 - a. Fason imalatı sadece, sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırmalı
 - b. Fason olarak yaptırılan imalat işinin riskini ve organizasyonunu üstlenmeli
 - c. Fason olarak imal ettirilen mallarla ilgili ham madde ve yardımcı maddeleri temin etmeleri gerekmektedir.

İmalatçı firma ihraç kayıtlı olarak yapmış olduğu teslimlerini ilgili dönem KDV beyannamesinde bildireceği süreç içerisinde sanayi sicil belgesinden alınmış ‘imalatçı belgesi’ ve ilgili meslek odasına üyelik belgesini vergi dairesine ibraz etmeli. Bu işlemi bir defa yapması yeterlidir. İmalatçı bu vasfını kaybettiye bunu da vergi dairesine bildirmeli.

İmalatçı ihracatçıya teslim etmiş olduğu malların bir kısmını kendi imalatı dışında hazır almış ise hazır aldığı ürünleri tecil işlemine dahil edemez. Fakat düzenlemiş olduğu faturada hazır aldığı mallarla imal ettiği ürünleri beraber gösterebilir.

Tecil terkin uygulamasından yararlanabilmek için yukarıda belirtilen imalatçı vasıflarını taşımak gerekir. Fakat imalatçı belgesini almak için başvurup başvurunun olumlu sonuçlanması ve kişinin diğer şartları da taşıması halinde ilgili kurumdan alınan olumlu görüşü ilgili vergi dairesine ibraz ederek tecil terkin uygulamasından yararlanabilir. Olumlu görüş yazısı ilgili kuruma başvuru tarihinden olumlu görüş yazısı alınan döneme kadar ki tüm dönemlerin vergi dairesince tüm diğer şartların sağlandığı tespiti halinde faydalanabilir.

İmalatçının ihraç kayıtlı olarak satmış olduğu nihai ürünler için tecil terkin uygulaması yapılır.”

Örnek:

(A) A.Ş., bakır tel imalatçısı olan (B) A.Ş.'den bakır tel almakta ve almış olduğu bakır telleri kablo haline getirip Fransa'ya ihraç etmektedir.

İmalatçı firma (B) A.Ş., tüm şartları sağlamasına rağmen yapmış olduğu bakır tel teslimi ile ilgili olarak KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulamasından yararlanamaz. Zira ihraç edilen nihai mal bakır tel değil bakır kablodur.

İmalatçının düzenlemiş olduğu faturada yazılmış olan malın türü ile gümrük beyannamesinde belirtilen malın türü aynı olmak zorundadır. Eğer her iki belgede ürün farklı ifade edilmiş ise vergi inceleme raporu veya YMM raporu ile tespit istenir.

Örnek:

(A) A.Ş., imalatçı (B) firmasından satın aldığı çoraplar ile ambalaj maddeleri imal eden imalatçı (C) firmasından ambalaj malzemesi alıp kendisi ihraç etmektedir.

Bu örnekte hem imalatçı (B) hem de imalatçı (C) teslim edilen mallar için hesaplanan KDV tecil terkin uygulamasından yararlanır. Çünkü ambalaj malzemesi ihraç edilen nihai ürün olan çorabın eklentisi niteliğindedir.

Yine aynı madde hükmüne göre; “Tecil edilecek vergi miktarı, mükellefin ihracat kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından fazla olamaz. Ancak mükellefin ödenmesi gereken vergi tutarı, ihracat kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından az ise bu tutar esas alınır. İhracat kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarından tecil edilemeyen bir kısım varsa, bu kısım imalatçı mükellefe iade edilir.”

Mermer imalatçısı (A), 2018 Ocak döneminde iç piyasada tüketilmesi için 20.000 TL, ihracatçı bir firmaya da ihracat kaydıyla 28.000 TL tutarında mermer teslim etmiştir. (A)’nın bu döneme ait toplam KDV indirimi 6.800 TL’dir.

(A)’nın Ocak 2018 dönemi beyannamesi ile tecil işlemlerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılır:

	TL
<i>Hesaplanan KDV $[20.000 + 28.000] \times \% 18$</i>	8.640
<i>Toplam Vergi İndirimi</i>	-6.800
<i>Fark (Ödenmesi Gereken KDV)</i>	1.840
<i>Tecil Edilebilir KDV $(28.000 \times \%18)$</i>	5.040
<i>Tecil Edilecek KDV</i>	1.840
<i>İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV</i>	3.200
<i>Ödenmesi Gereken KDV</i>	

İmalatçı (X) Tekstil A.Ş., Ekim/2018 ayında toptancılara 8.000 TL tutarında, ihracatçı firmaya ise ihracat kaydıyla 2.000 TL tutarında gömlek teslim etmiştir. Ekim ayında yüklendiği KDV toplamı 600 TL’dir. İmalatçının önceki dönemlerden devreden indirilebilir KDV’si yoktur.

(X)’in Ekim ayı tecil işlemlerine ilişkin hesaplamaları aşağıdaki şekilde yapılır:

	TL
<i>Hesaplanan KDV $[(8.000 + 2.000) \times (\% 8)]$</i>	800
<i>Toplam Vergi İndirimi</i>	- 600
<i>Fark (Ödenmesi Gereken KDV)</i>	200
<i>Tecil Edilebilir KDV $(2.000 \times \%8)$</i>	160
<i>Tecil Edilecek KDV</i>	160
<i>Ödenmesi Gereken KDV</i>	40

İhracatçı ihracat kayıtlı olarak teslim aldığı malları teslim aldığı ayı takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihracat etmelidir. Mücbir sebep veya beklenmedik durumlar dolayısıyla 3 ay içinde mallar ihracat edilemeyen mallar için ihracatçı ilgili vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığa bir dilekçe ile ek süre talebinde bulunabilir. Ek süre talebi için sürenin dolum tarihinden itibaren 15 gün içinde

başvurulması gerekir. Ayrıca dilekçe ile beraber ihrac kayıtlı olarak ihrac edilecek olan malın bir fatura örneği de eklenmeli.

İlgili kurum ek süre talebini değerlendirirken öncelikli olarak süresi içinde ve ihracatçı firmanın kendisinin başvurup başvurmadığına inceler.

Ek süre talebinin sebebi mücbir sebebe dayalı ise 213 sayılı VUK'un 13'üncü maddesinde yer alan hallere bakılır. Mücbir sebep hali dışındaki beklenmedik durumlar ise KDV Genel Uygulama Tebliğı'nde řu şekilde yer almıştır. "Bu çerçevede; ihracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali/siyasal karışıklıklar, ekonomik belirsizlik ve durgunluk, yurt dışındaki alıcının sipariş erteleme/iptal etmesi, teslim programındaki değişiklikler, bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler, akreditif süresinin dolması, ihrac edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi, uygun depolama koşullarına sahip olunmaması, ithalatçı ülke ile yaşanan siyasi veya ekonomik sorunlar, ihrac malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına gecikmeli yanaşması, taşıma aracı veya konteyner bulunamaması), milli tatiller, iklim koşulları, gümrüklerde yaşanan sorunlar (gümrüklerdeki araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma), resmi makamlardan ihracat için izin alınamaması gibi haller beklenmedik durumlar kapsamında değerlendirilir."

Ek süre talebi için belirtilen gerekçe ilgili kurum tarafından bir tereddüde sebep olursa bu durumda Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan görüş istenir.

Ek süre için başvuran ihracatçı bu talebi 3 ay ile sınırlıdır. Bu süre içinde ihrac edemediğı takdirde ikinci bir ek süre talebinde bulunamaz. Ancak, ihracatçı ek süre talebini 3 aydan daha kısa süreli olarak talep ettiyse ikinci kez ek süre talep hakkı bulunmakla beraber bu süre ilk kullandığı ek süre ile beraber 3 ayı geçemez.

İhrac kayıtlı olarak teslim edilen mal süresi içinde ihrac edilememesi halinde söz konusu mal yurt içi mal teslimine dönüşür ve imalatçı tecil etmiş olduğı vergiyi tahakkuk tarihinden itibaren gecikme zammıyla beraber öder. İhracatı engelleyen sebep mücbir sebebe dayanıyorsa bu durumda tecil tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacakları ve Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil olunur.

KDV Genel Uygulama Tebliğı'ne göre; "İhrac kaydıyla teslim edilen malın ihracatının gerçekleşmemesi üzerine imalatçının ödediğı vergi için ihracatçıya rücu etmesi halinde, ihrac kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin hesaplanan KDV, ihracatçı açısından ihracatın gerçekleşmesi gereken sürenin (ek süre verilmişse bu süre) sonu itibarıyla indirilebilir hale gelmektedir. Bu kapsamda, ihracatçının süresinde ihrac

edemediği mallara yönelik olarak imalatçıya ödediği KDV'yi en erken ihraç süresinin (ek süre verilmişse bu süre) sona erdiği tarihi takip eden günün dâhil olduğu dönem içinde ve nihai olarak o dönemi kapsayan takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması mümkündür.

Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar, ihracattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilir.

İhraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçının, imalatçı vasfını taşımadığının anlaşılması durumunda, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin olarak hesaplanan vergi ihracatçı tarafından ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirilebilir.”

“İhraç kaydıyla teslimi yapılan mal Gümrük kanunlarına uygun halde geri gelmesi ve ithalat istisnasından yararlanması için ihracatçıya malın teslimi sırasında düzenlenen faturadaki ödenmeyen KDV tutarını gümrük idaresine ödemeli.

Bu durumda, Kanun'un 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 belgelemek şartıyla, gecikme zammı aranmaksızın anılan madde kapsamında terkin veya iade işlemleri yerine getirilebilecektir. Geri gelen malların ihracatçılar tarafından imalatçılara, tedarikçilerine ya da yurt içinde üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.”⁴⁶

3.3.9. Dahilde İşleme Ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil Terkin Uygulaması

KDV Kanunu'nun geçici 17'nci maddesine göre; “Dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin tesliminde bölgeler, sektörler veya mal grupları itibarıyla KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi hükmüne göre işlem yaptırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.”

⁴⁶ Can, E.: (2019), “İhraç Edildikten Sonra Yurda Geri Gelen Malların KDV Karsısındaki Durumu”, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003091137.htm, 13/07/2019.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun geçici 17'nci maddesi hükmüne göre;

“İhracat süresi, ihrac kayıtlı mal teslimlerinde olduğu gibi 3 aydır.

Bu kapsamın şartlarına uygun olarak ihracatın yapılamaması halinde süresinde alınamayan vergi için vergi ziyai cezası ile gecikme faizi uygulanarak alıcıdan tahsil edilir.

Dâhilde işleme izin belgesi (DİİB) sahibi mükelleflerin, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun geçici 17'nci maddesi kapsamında temin ettiği malları kullanarak ürettiği malların DİİB sahibi alıcılara 3065 sayılı Kanunu'nun geçici 17'nci maddesi kapsamında teslimi mümkündür. Ancak, bu kapsamda teslim edilen malların diğer DİİB'nin girdisi mahiyetinde olması ve her bir DİİB'nin dâhilde işleme mevzuatına uygun olarak kapatılması gerekir.”

3.3.9.1. Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler

3065 sayılı KDV Kanunu'nun geçici 17'nci maddesi kapsamındaki teslimlerde, tecil-terkin kapsamında işlem yapılabilmesi için alıcıların, sorumlu sıfatıyla KDV mükellefleri hariç KDV mükellefiyetine ve dâhilde işleme izin belgesine sahip olmaları gerekir.

3.3.9.2. DİİB Kapsamında Teslimde Bulunabilecek Satıcılar

Dâhilde işleme izin belgesi kapsamında mal tesliminde bulunacak kişilerin ihrac kayıtlı mal teslimlerinde olduğu gibi tecil-terkin yapmaları ihtiyaridir.

Bu kapsamda mal tesliminde bulunacak kişiler de aranan şart KDV mükellefi olmalarıdır, imalatçı olmaları şart değildir.

3.3.9.3. Uygulama Kapsamında Teslim Edilebilecek Mallar

DİİB sahibi mükellefler, bu belgede yer alan maddeleri, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun geçici 17'nci maddesinde hükme bağlanan tecil-terkin sisteminden yararlanarak teslim alabilirler.

Bu kapsam dahilinde teslim bulunacak kişilerin düzenledikleri faturada her bir ürün türü için mal bedeli KDV hariç 2.500 TL'yi (tekstil-konfeksiyon sektöründe pamuk, yün, iplik ve kumaş dışındaki mallarda 500 TL) aşması gerekir. Tek bir faturada birden fazla ürün türünün yer alması halinde de yine bu sınır her bir ürün için ayrı ayrı

hesaplanır. Ancak, bir faturada birden fazla mal olup bu mallar kullanım ve işlevsel olarak bir bütün olarak işlev görüyorsa bu durumda faturanın toplam tutarı dikkate alınır.

Bir ürün hem tekstil sektöründe hem tekstil dışı bir sektörde kullanılıyorsa yukarıda bahsedilen sınırın uygulaması teslimin yapıldığı sektörün kapsamına girdiği sınıra göre uygulanacaktır.

Fatura tecil terkin sistemine göre düzenlenip mal teslim edildikten sonra istenilen şartlara uymadığı gerekçesiyle malın geri iade edilmesi halinde fatura tutarının 2.500 TL veya ilgili ürüne ilişkin sınırın altında kalabilir. Bu durumda ilk düzenlenen faturanın yukarıda belirtilen sınırın üzerinde olması durumunda belge sahipleri tecil terkin sisteminden yararlanmaya devam edebilir.

Tecil terkin uygulaması mal teslimleri için geçerli olup hizmet ihracı bu uygulamadan faydalanamamaktadır.

3.3.9.4. Tecil-Terkin Uygulaması

"Sahibi oldukları dâhilde işleme veya geçici kabul izin belgesinde yer alan malların alımlarında tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmasını isteyen mükellefler, geçici kabul veya dâhilde işleme izin belgelerini satıcılara ibraz ederek hesaplanan verginin kendilerinden tahsil edilmesini talep edeceklerdir. Bu kapsamda işlem yapan satıcılar tarafından öncelikle talep edilen malın, belgedeki cins ve miktara uygun olup olmadığını, daha önce satın alınan miktarlar da göz önüne alınarak belirlenecek ve düzenlenecek faturada toplam bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisi alıcılardan tahsil edilmeyecektir."⁴⁷

Tecil terkin uygulamasına istinaden düzenlenen faturaya "3065 sayılı KDV Kanunu'nun geçici 17'nci maddesi hükmü gereğince KDV tahsil edilmemiştir." ibaresi eklenir.

"Alıcının ibraz edeceği dâhilde işleme izin belgesinin 'İthal Edilen Maddelerle İlgili Bilgiler' bölümü satıcılar tarafından gerçekleşen teslimde uygun şekilde doldurularak imzalanacak ve kaşe basılacaktır."⁴⁸

⁴⁷ Özcan, Z.: a.g.e., s. 198.

⁴⁸ Tansel, G.: (2007), *"İhraç Kaydıyla Mal Teslimlerinde KDV Tecil, Terkin ve İade Konusunun, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Ele Alınması"*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s.7.

İhracatçı tecil terkin sistemiyle teslim aldığı malları satıcının dâhili işlem izin belgesinin “ihracat taahhüdü” kısmına teslim almış olduğu mal ve miktar bilgilerini taahhüt edildiği gibi olduğunu belirtir ve bunu kaşeleyip imzalar. Kaşe ve imza atılmış belgenin bir fotokopisi de belge sahibi satıcı tarafından kaşe ve imzalanıp satıcı veya ihracatçıya verilir.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ İADE ÇEŞİTLERİ

4.1. İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER

Yapılan teslim veya hizmetin konusu istisna hükümlerinden birinde yer almasından dolayı KDV hesaplanmaması durumunda, mükellefin alım ve faaliyetlerine bağlı olarak yüklenmiş olduğu katma değer vergisini indirimle giderememesi durumunda iade almaya hak kazanır.

İstisnanın konusuna göre, bazı istisnalar tam istisna, bazı istisnalar kısmî istisnadır. Yüklenimine konu olduğu halde indirime konu olmayan verginin iadesi sağlanırken, bazı istisnalarda ise iade verilmediği gibi, indirime de konu olmamaktadır. Yüklenime konu olan vergi, indirim ve iadesine imkân sağlaması halinde tam istisna, indirimle sağlanamaması halinde ise kısmi istisna denilmektedir.

İstisna konuları dışında KDV Kanunu'nun 29/2'nci maddesi olan indirimli orana tabi mal ve hizmet teslimleri ve tevkifata bağlı yapılan teslim ve hizmetler için de iade hakkı doğuran işlemler arasındadır.

İadeye hak kazanabilmek için yapılan işin istisna konularından biri içerisinde yer alması yeterli değildir, mükellefin ayrıca katma değer vergisi mükellefi olması gerekir. Örneğin, üniversite öğrencisi (Y) kendi el üretimi olan kıyafet tasarımlarını yurt dışına ihracat etmesi dolayısıyla tasarladığı ürün dolayısıyla yüklenmiş olduğu katma değer vergisinin iadesi mümkün değildir.

Katma Değer Vergisi iadelerini dört gruba ayırdığımızda;

4.1.1. Tam İstisnadan Doğan İadeler

Tam istisnalar temel olarak KDV Kanunu'nun 32'nci maddesinde düzenlenmiş olmakla beraber aynı kanunun geçici maddeleri, 6111 sayılı Kanunun 16'ncı maddesi

ve uluslararası anlaşmalara istinaden yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla iade hakkı doğuran istisnalar tam istisna kapsamında yer almaktadır.

İstisnaya konu olan teslim ve hizmet hem kısmi istisnaya hem tam istisnaya konu olması durumunda, teslimden dolayı yüklenime konu olan vergi iade edilebilir.

Mahmut VURAL'a göre; "5228 sayılı kanunla 01/08/2004 tarihinden itibaren tam istisna kapsamına giren bir teslim veya hizmet aynı zamanda kısmi istisna niteliği taşısa dahi, bu teslim dolayısıyla yüklenilen vergilerin iade edilmesine engel bir durum bulunmamaktadır."⁴⁹

Örneğin, KDV Kanunu'nun geçici 20/1'inci maddesi uyarınca "4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin; kazançlarının, gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesna olup söz konusu istisna kısmi istisna niteliğindedir. Üretilen ürünlerin KDV Kanunu'nun 11'nci maddesi kapsamında ihraç etmeleri halinde söz konusu teslimlere ilişkin yüklenilen KDV'nin aynı Kanun'un 32'nci maddesine göre indirim ve iadeye konu edilmesi mümkündür."

Tam istisna kapsamına giren teslim ve hizmetler KDV Kanunu'na göre aşağıda sıralanan maddelerden oluşmaktadır:

- “1. İhracat (KDVK 11/1-a)
2. Bavul ticareti (KDVK 11/1-a)
3. Yolcu beraberli ihracat (KDVK 11/1-b)
4. İhraç kayıtlı teslimler (KDVK 11/1-c, Geçici 17)
5. Yabancıların Türkiye'deki taşımacılık faaliyetlerine veya fuar, panayır ve sergilere katılımlarına ilişkin istisna (KDVK 11/1-b)
6. Yabancı sinema yapımcılarının Türkiye'den satın aldıkları mal ve hizmetlere ilişkin istisna (KDVK 11/1-b)
7. Deniz, hava ve demiryolu araçlarına ilişkin teslim ve hizmetler (KDVK 13/a)
8. Liman ve meydanlarında yapılan hizmetler (KDVK 13/b)

⁴⁹ Vural, M.: (2012), *"Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş KDV İade Rehberi"*, I. Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, s. 2.

9. Petrol arama faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler (KDVK 13/c)
10. Altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler (KDVK 13/c)
11. Boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler (KDVK 13/c)
12. Teşvik belgeli makine ve teçhizat teslimleri (KDVK 13/d)
13. Limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerine ilişkin olarak yapılan mal ve teslimleri ve inşaat taahhüt işleri (KDVK 13/e)
14. Ulusal güvenlik amaçlı teslim ve hizmetler (KDVK 13/f)
15. Başbakanlığa yapılan taşıt teslimleri (KDVK 13.g)
16. Ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi (KDVK md.14/3)
17. Uluslararası taşımacılık (KDVK 14.md)
18. İhraç malı taşıyan kamyon, çekici, soğutucu ünitesine sahip yarı römorklara yalnızca yurt dışına çıkışlarda yapılacak motorin teslimleri (KDVK md.14/3)
19. Diplomatik istisna kapsamındaki teslim ve hizmetler (KDVK md.15)
20. Engellilere yapılan teslimler (KDVK 17/4-s)
21. BM, NATO ve OECD' ye yapılan teslim ve hizmetler(KDVK geçici 26.md)
22. İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında yapılacak teslim ve hizmetler (6111 sayılı kanunun geçici 16.md)
23. Yap-işlet-devret modeli ve kiralama karşılığı yaptırılan sağlık ve eğitim-üretim projeleri kapsamındaki teslim ve hizmetler (KDVK geçici 29.md)
24. Büyük ve stratejik yatırımlarda iade (KDVK geçici 30.md)
25. Uluslararası anlaşmalar kapsamındaki teslim ve hizmetler.”

4.1.2. İndirimli Orana Tabi Mal Ve Hizmet Teslimlerinden Doğan İadeler

- “1.Konut teslimleri ve inşaat taahhüt işleri,
2. Finansal kiralama işlemleri,

3. Toptancı hallerinde faaliyet gösterenler tarafından yapılan teslimler,
4. Yiyecek ve içecek sunulan yerlerde KDV oran uygulaması
5. Geceleme hizmetlerinde KDV oran uygulaması
6. Fason tekstil ve konfeksiyon işleri
7. Araçların tesliminde oran uygulaması”

4.1.3. Vergi Sorumluluğu Kapsamında Tevkifat Uygulamasından Doğan İadeler

- “1. Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri
2. Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler
3. Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri
4. Yemek servis ve organizasyon hizmetleri
5. İşgücü temin hizmetleri
6. Yapı denetim hizmetleri
7. Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri
8. Spor kulüplerinin yayın, reklâm ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri
9. Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri
10. Servis taşımacılığı hizmeti
11. Her türlü baskı ve basım hizmetleri

Yukarıda belirlenenler dışındaki hizmetler

1. Külçe metal teslimleri
2. Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi
3. Hurda ve atık teslimi
4. Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklardan elde edilen hammadde teslimi
5. Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri
6. Ağaç ve orman ürünleri teslimi”

4.1.4. Fazla ve Yersiz Ödenen Vergilerin İadesi

KDV ile ilgili vergi hataları nedeniyle fazla tahsil edilen vergilerin diğer vergi borçlarından mahsup edilebilmesi veya iadesi mümkündür.

4.2. İADE İÇİN GEREKLİ ŞARTLAR

KDV Kanunu'na göre vergi iadesine hak kazanabilmek için aşağıda yazılı şartların oluşması gerekir:

Yüklenime konu olan verginin iadeye de konu olabilmesi için kanunda bu konu hakkında hüküm bulunmuş olması gerekir. Çünkü, katma değer vergisi kanuna göre istisna kapsamında olan her işlem iadeye konu olmamaktadır.

Mükellefin iade hakkı doğuran işlem için iade talebinde bulunabilmesi için iadeye konu olan işlemin gerçekleşmiş olması gerekir.

İade talebi için yüklenime konu olacak istisna konusuyla ilgili doğrudan ya da dolaylı olarak yüklenilen bir verginin olması gerekir.

Mükellefin iadeye konu etmiş olduğu vergiyi indirim yoluyla gidermemiş olması gerekir. Mükellef iadeye konu edip yüklenmiş olduğu vergiyi diğer faaliyetleri dolayısıyla hesaplanan vergiden düşükten sonra söz konusu vergiyi iade olarak isteyemez.

Mükellefin iade talebi için ilgili vergi dairesine iade talep dilekçesi ile başvuruda bulunması gerekir.

4.3. İADE YÖNTEMLERİ

KDV'de iadeler nakden veya mahsuben olmak üzere iki yöntemle alınabilmektedir. Her iki yöntemin iade şartları farklılık göstermekte olup nakit olarak alınan iade şartları biraz daha ağır olmasından dolayı mükellefler genellikle mahsuben iade talebinde bulunmaktadır.

4.3.1. Nakden İade Yöntemi

“Nakden iade yöntemi dört gruba ayrılır:

1. Teminat veya inceleme raporu aranmayan sınırın altındaki iadeler
2. YMM Tasdik Raporu ile iadeler
3. Vergi İnceleme Raporu ile iadeler
4. Teminat karşılığı iadeler”

İade uygulamalarının ilk yıllarında nakit iadelerin tutarına bakılmaksızın tamamı inceleme raporuna istinaden yapılmaktaydı. Fakat bu durum hem inceleme elemanları üzerinde iş yoğunluğuna hem de iade talep eden mükellefin talebinin geç cevaplanmasına sebep olmuştur. Bu nedenle Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen nakden ve mahsuben iade taleplerinde belli bir sınıra kadar inceleme yapılmaksızın iade yapılmaktadır.

Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırın üzerinde iade talebinde bulunan mükellefler söz konusu sınırın altında kalan kısım için teminat veya inceleme raporu aranmaksızın, sınırın üzerinde olan kısım için ise inceleme raporuna istinaden iade edilmektedir.

İnceleme sonucuna göre iade talebinde bulunan mükelleflerin bu sürecin uzun sürmesi durumunda mükelleflerden teminat almak şartıyla talep etmiş oldukları iadeleri inceleme sonuçlanana kadar avans olarak ödenme imkânı sağlanmıştır.

Mükellefin iade talebi için sunacağı teminat mükellefin durumuna göre değişiklik gösterebilmektedir. Normal şartlarda iade alınacak vergi tutarı kadar yani %100 oranında teminat sunması gerekir. Fakat mükellef indirimli teminat uygulama sisteminden yararlanmaya hak kazanmış ise %4 ve %8'lik oranlarda teminatında indirim sağlanarak teminat sunmaktadır. Bazı mükellefler ise 2 veya 4 kat arttırılmış teminat sunarak iadeye hak kazanmaktadır.

Vergi dairesine verilen teminat mektupları inceleme memurları tarafından inceleme raporu sonuçlanıncaya kadar ilgili vergi dairesinde kalmaktaydı. Fakat bu sistem, hem inceleme memurlarının iş yükünün artmasına hem de mükellef açısından teminat çözümünün uzun zaman almasına neden olmuştur. Bu sebeple Maliye Bakanlığı bu sisteme Yeminli mali müşavirler (YMM) tarafından hazırlanan KDV iade tasdik raporları ile teminat mektuplarının mükellefe iade edilme imkânını getirmiştir.

KDV iade taleplerinin uygulandığı ilk yıllarda ihracatın ve diğer KDV iade uygulamalarının artmasıyla beraber mükellefleri teminat mektubu bulma konusunda sıkıntıya düşürmüştür. Ayrıca, hem inceleme memurlarının, hem de yeminli mali

müşavirler tarafından hazırlanan KDV iadesi tasdik raporlarına karşılık teminat mektuplarının iadesinin gecikmesini ortadan kaldırmamıştır.

Maliye Bakanlığı, yukarıda anlatılan sıkıntıların çözülmesi amacıyla KDV iadelerinin alınması için teminat mektubu verilmeden Yeminli Mali Müşavirler tarafından hazırlanacak YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile nakden iade alınmasını sağlamıştır. Uygulamanın ilk yılları ihracat istisnası, ihrac kaydıyla yapılan satışlar için ve belli bir sınırın üstündeki iadeler için geçerliydi. Zamanla bu uygulamalarda üst sınır kaldırılıp diğer iade türleri içinde uygulamaya geçilmiştir.

4.3.1.1. Nakden İadelerin Genel Esasları

Nakit olarak KDV iade talebinde bulunan mükelleflerin SMİYB kullanma veya düzenleme fiili ile ilgilerinin bulunmaması halinde nakden iade talepleri genel esaslara göre değerlendirilecektir.

Genel esaslara göre iade alan mükelleflerin iade talepleri Maliye Bakanlığınca iade hakkı doğuran işlem türüne göre belirlenen sınırın altında kalan iade taleplerini herhangi bir inceleme raporu ya da teminat olmaksızın nakit olarak alabilir.

SMİYB kullanma veya düzenleme fiili ile ilgileri bulunmayan mükelleflerin ilgili iade türüne ilişkin gerekli belgelerin ve listelerin düzenlenmesi halinde nakden iade taleplerini alabilirler.

Nakit iadeler için belirlenen sınır, ilgili vergilendirme döneminde iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade taleplerinin toplamına tek seferde uygulanır.

4.3.2. Mahsuben İade

Mükellefin KDV İade alacağıın türü her ne olursa olsun KDV iade talep dilekçesi ile kendisinin veya ortağı olduğu adi, kolektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların),

1. Vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına
2. İthalat sırasında uygulanan vergilere
3. Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına mahsuben iade isteyebilir.

Tablo 4.1. KDV Genel Uygulama Tebliği'ne Göre KDV İade ve Mahsupları

İade Hakkı Doğuran İşlem KDVK (Madde No)	Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı	Teminatsız ve İnceleme Raporu Aranılmaksızın				İadede YMM Tasdik Raporunun Geçerli Olup Olmadığı (1)
		İadenin Vergi Dairesine Olan Kendi Amme Borçlarına Mahsubu	İadenin Mükellefin Kendi SGK Prim Borçları ile İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere Mahsubu	İadenin Şirket Ortaklarının Vergi Dairesince Talep Edilen Amme Borçlarına, İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere ve SGK Prim Borçlarına Mahsubu	İadenin Mal ve Hizmet Alınan Mükelleflerin Vergi Dairesine Olan Amme Borçlarına, İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere ve SGK Prim Borçlarına Mahsubu	
Mal İhracı, İhraç Kayıtlı Teslimler (KDVK Md. 11/1-a, c)	5.000 TL	Var-Sınırsız	Var-Sınırsız	Var Sadece ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kolektif ve komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde komandite ortakların)	Yok	Geçerli
Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti) (KDVK Md. 11/1-a)						
Hizmet İhracatı (KDVK Md. 11/1-a)	Miktara bakılmaksızın VİR veya YMM Raporu veya teminat karşılığında (Teminat VİR veya YMM Raporu sonucuna göre çözülür)	Var, 5.000 TL’ye kadar VİR, YMM Raporu ve Teminat aranmaksızın, 5.000 TL’yi aşarsa aşan kısım VİR veya YMM Raporuna göre (Aşan kısım için teminat verilmesi halinde iade yapılır, Teminat VİR veya YMM Raporuna göre çözülür)	Var, 5.000 TL’ye kadar VİR, YMM Raporu ve Teminat aranmaksızın, 5.000 TL’yi aşarsa aşan kısım VİR veya YMM Raporuna göre (Aşan kısım için teminat verilmesi halinde iade yapılır, Teminat VİR veya YMM Raporuna göre çözülür)	Sadece ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kolektif ve komandit şirketlerde ortaklar (komandit şirketlerde komandite ortaklar) için var, 5.000 TL’ye kadar VİR, YMM Raporu ve Teminat aranmaksızın, 5.000 TL’yi aşarsa aşan kısım VİR veya YMM Raporuna göre (Aşan kısım için teminat verilmesi halinde iade yapılır, Teminat VİR veya YMM Raporuna göre çözülür)	Yok	Sadece mahsuben iadelerde geçerli
Roaming Hizmetleri (KDVK Md. 11/1-a)	5.000 TL	Var-Sınırsız	Var-Sınırsız	Var Sadece ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kolektif ve komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde komandite ortakların)	Yok	Geçerli
Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler (KDVK Md. 11/1-a, 12/3)						
Yolcu Beraberi Eşya (Türkiye’de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar) (KDVK Md. 11/1-b)						
Türkiye’de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetler (KDVK Md. 11/1-b)	1.000 TL	-	-	-	-	Geçersiz
Yabancı Sinema Yapımcılarına İlişkin İstisna (KDVK Md. 11/1-b)	Miktara bakılmaksızın YMM Raporu karşılığında	-	-	-	-	Geçerli

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/BookList.aspx?AnnouncementId=2766&AnnouncementCategoryId=8&>
(Erişim Tarihi: 05.07.2019)

4.3.3. YMM Tasdik Raporu İle İade

Yeminli Mali Müşavirler Genel Uygulama Tebliği'nde, "genel esaslara göre nakit iade talebinde bulunan mükelleflerin yeminli mali müşavir tasdik raporuna istinaden iade talepleri yerine getirilebilir." Fakat iade talebinin özel esaslara göre değerlendirilmesi gerektiği durumlarda ise yeminli mali müşavir tasdik raporuna göre yerine getirilmesi mümkün değildir.

Nakit iade talebinde bulunan mükellef ile yeminli mali müşavir arasında süresi içerisinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunması ve YMM tasdik raporunda iade üst sınır uygulaması yönünden herhangi bir engelin bulunmaması durumunda iadesini alabilir.

Tablo 4.2. Yıllar İtibariyle YMM Tasdik Raporu İle İade Üst Sınırı

TAM TASTİK SINIRI	2016 YILI (TL)	2017 YILI (TL)	2018 YILI (TL)
Aktif Toplam	6.741.000	8.012.000	9.913.000
Net Satışlar Toplamı	13.994.000	16.019.000	19.820.000

Kaynak: <http://www.ertadenetim.com/2019/01/bulten-2019-30-2019-yilinda-yeminli-mali-musavirlerin-uygulayacagi-tasdik-hadleri/>

"Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde, bavul ticareti ve yolcu beraberli eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre, diğerlerinde miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılır.

YMM raporuna istinaden yapılacak iadelerde rapor düzenlenip ilgili vergi dairesine ibraz edilmedikçe iade yapılamaz. YMM raporlarının hazırlanmasının süre alması durumunda mükelleflerin teminat göstermeleri halinde iadelerini daha kısa sürede alabilirler.

Teminata istinaden iade yapılması durumunda iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içerisinde YMM raporunun vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir. Böylelikle teminat çözümü sağlanmış olup mükellefe teminatı iade edilir. 6 aylık süre içerisinde yeminli mali müşavir tarafından raporun hazırlanıp ibraz edilmemesi halinde hazırlanmama gerekçelerini belirterek ek süre talebinde bulunabilirler. Gerekçenin değerlendirilip haklı sebeplere kanaat getirilmesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun 17' nci maddesine göre 6 aylık ek bir süre verilir."⁵⁰

⁵⁰ 2019 Beyanname Düzenleme Kılavuzu; Katma Değer Vergisi Kanunu, 3. Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, s. 378.

“Teminata istinaden alınan iadeye ilişkin olarak;

1. Teminat çözümüne ilişkin YMM raporunun teminata istinaden alınan iadede itibaren 6 ay içerisinde ibraz edilmemesi veya ek süre talebinde bulunulmaması

2. Ek süre talebinin uygun görülmemiş olması

3. 6 aylık ek süre içerisinde YMM raporunun ibraz edilmemesi

hallerinde teminata istinaden yapılan iade incelemeye sevk edilir. İnceleme elemanları tarafından hazırlanan inceleme raporuna göre teminat çözülür.”⁵¹

YMM tasdik raporu bir takvim yılını aşmamak ve her bir iade dönemine ilişkin iade hesaplamaları ayrı olarak hesaplanmak şartıyla tek YMM tasdik raporuyla birden fazla döneme ilişkin iade raporu düzenlenebilir.

4.3.4. KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulaması

“Aşağıdaki şartları sağlayan mükelleflerin, Ocak/2019 ve sonrasındaki işlemlerinden kaynaklanan, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/A-3 bölümünde belirlenen sınırı aşan ve işlem türü itibarıyla YMM KDV iadesi tasdik raporu ile talep edilebilen nakden iade talepleri; standart iade talep dilekçesi, YMM KDV iadesi tasdik raporu ile Tebliğ'in ilgili bölümlerinde iade taleplerine ilişkin aranan belgelerin tamamının ibraz edilmesi kaydıyla KDVİRA sistemi tarafından sorgulanır. Sorgulama sonucunda üretilen ‘KDV İadesi Ön Kontrol Raporu’na göre iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen kısmının %50'si KDV İadesi Ön Kontrol Raporunun oluşturulmasından itibaren on iş günü içerisinde mükellefe iade edilir.

1. En az 24 dönem KDV beyannamesi vermiş olması,

2. Daha önce en az 3 vergilendirme dönemine ilişkin iade talebinin sonuçlanmış olması,

3. Kendisi, ortakları, ortaklıkları veya kanuni temsilcilerinin;

a) Özel esaslara tabi olmaması,

b) Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ilgili birimlerince yapılan değerlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde sahte belge düzenleme tespiti nedeniyle incelemeye sevk edilmemiş olması,

⁵¹ 2019 Beyanname Düzenleme Kılavuzu; Katma Değer Vergisi Kanunu, s. 378.

- c) Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerince iade taleplerinin riskli iade kapsamında incelemeye sevk edilmemiş olması,
4. Tebliğ'in (IVA-6) bölümünün birinci paragrafının (iv) ayrımı ve üçüncü paragrafı kapsamında iade taleplerinin incelemeye sevk edilmemiş olması. Diğer bir deyişle, teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın, vergi dairelerinin yapacakları kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde düzeltilmemesi nedeniyle vergi incelemesine sevk edilmemiş olması. KDV iadesi ön kontrol raporuna göre iade yapılmasını müteakip, iade talebinin tamamına yönelik olarak KDVİRA sistemi tarafından üretilen KDV iadesi kontrol raporuna ilişkin kontroller, YMM KDV iadesi tasdik raporuna ilişkin kontroller ile vergi dairesince yapılması gereken diğer kontroller genel usul ve esaslar çerçevesinde yapılır. Mükellefin kalan iade tutarı bu kontrol ve değerlendirmeler sonucuna göre yerine getirilir.”⁵²

4.3.5. Vergi İnceleme Raporu İle İade

Mükelleflerin iade talep durumları aşağıdaki durumlardan birine hasıl olması halinde iade talebi vergi inceleme talebi ile sonlanır.

1. Mükellefin iade talebinin vergi inceleme raporu ile sonuçlanmasını istemesi
2. Talep ettikleri iade türü KDV Genel Uygulama tebliğinde belirtilen incelemesiz teminatsız iade tutarının üzerinde olması halinde (teminat göstermek veya YMM Raporu ibrazı halinde) teminat göstermemeleri yada iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri
3. Tebliğin ilgili bölümlerinde KDV İade türünün vergi inceleme raporuna göre iade yapılacağından bahsediliyorsa inceleme elemanları tarafından hazırlanan Vergi İnceleme raporuna göre iade yapılır
4. Mükellefin iade talebini teminat veya YMM İade Raporuna göre talepte bulunmasına karşın vergi dairesi tarafından düzeltilmesi istenen eksiklik yada olumsuzlukların düzeltilmemesi halinde

⁵² 2019 Beyanname Düzenleme Kılavuzu; Katma Değer Vergisi Kanunu, s. 379.

İade talebinde bulunan mükellef, yukarıda belirtilen ilk iki iade talebi durumunda, inceleme henüz başlamadan YMM Tasdik Raporu ile veya teminat göstererek iade talebinde bulunabilirler.

Mükellefin iade talebi için vergi dairesine ibraz etmiş olduğu teminat veya YMM İade Tasdik Raporunda vergi dairesi tarafından tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların giderilmesi için bir yazışma başlatılır. Tespit edilen eksiklik yada olumsuzluklar mükellefe tebliği tarihinden itibaren belli bir süre verilir. Bu süre içerisinde mükellefin cevap vermemesi halinde Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlıklar tarafından incelemeye sevkı yapılır. Böyle bir durumda mükellefin %120 oranında teminat mektubunu ibraz etmesi halinde iade talebi yerine getirilir. Teminat mektubunun çözümü ise inceleme raporuna istinaden yapılır ve iade edilir.

4.3.6. Teminat Karşılığı İade

KDV iade talep türü YMM raporu veya vergi inceleme raporuna bağlanan iadelerde, YMM raporu vergi dairesine ibraz edilmeden yada vergi inceleme elemanları tarafından inceleme sonuçlanmadan teminat gösterilmesi halinde iade yapılır. Teminatın çözümü ise YMM tasdik raporuyla yada İnceleme raporuyla çözülüp teminat ilgili mükellefe iade edilir.

Mükellef tarafından vergi dairesine teminatın çözümünün YMM tasdik raporuyla olacağı hakkında bilgi verilmemesi halinde teminat çözümü inceleme elemanlarınca hazırlanan rapor ile olur. İnceleme elemanlarınca hazırlanacak olan rapor sonuçlanmadan mükellefin YMM tasdik raporunu getirmesi halinde inceleme elemanına haber verilerek teminatın çözümü YMM tasdik raporuna istinaden yapılır.

Adi ortaklıkların yada iş ortaklıklarının teminat mektubu vermesi halinde teminat mektubu ortaklıklardan biri adına düzenlenmesi yeterlidir.

Teminat mektubuna istinaden nakden iade talepleri on gün içerisinde yerine getirilir. Fakat bu süre iade talep dilekçesiyle iade talebinde bulunup teminat ve iade türünün gerekli kıldığı diğer belgelerin tamamlanıp vergi dairesine ibrazı gerekir. Ayrıca, KDVİRA sistemi tarafından “KDV İadesi Kontrol Raporu”nun oluşturulmasından ve gerekli teyitlerin (banka tarafından gönderilen teminat mektuplarının teyitlerinin alınması gibi) alınmasından sonra on günlük süre başlar.

4.3.6.1. Teminat Türleri

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 10'uncu maddesine göre teminat olarak gösterilebilecek varlıklar şunlardır:

"1. Para,

2. Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,

3. Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),

4. Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat. Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilir.

5. İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar."

4.3.6.2. Teminat Miktarları

Teminat tutarı olarak mükellefin iade türünün teminat /inceleme raporu istenmeden nakit iade sınırını aşan iade tutarının tamamı olan tutar kadar teminat verilmesi gerekir.

4.3.6.3. Teminat Mektuplarının Teyidi

Teminat mektubuna istinaden iade talep eden mükelleflerin iade için teminat mektubunu vergi dairesine ibraz etmesi yeterli değildir. Ayrıca, Bankalar tarafından Maliye Bakanlığı'nın veri ambarına gönderilen bilgiler elektronik ortamda teyidi sağlanır. Bu sistemle teyit sağlanamaması halinde, banka şubesiyle yazışma yapılarak teyit sağlanır.

4.3.6.4. Teminat Mektubunun İadesi

"Teminat mektupları, iade hakkı doğuran işlem bazında kabul edilen vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre iade edilir."⁵³

⁵³ 2019 Beyanname Düzenleme Kılavuzu; Katma Değer Vergisi Kanunu, s. 380.

Buna göre mükellefe teslim edilmek üzere hazırlanan teminat mektubunun bir tarafına “KDV İadesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun vergi dairemizde olan işlemi sona ermiştir” şerhi düşülerek, tarih atılıp mühür basılarak imzalanır. Teminat mektubu tekrar bankanın vergi dairesinden bir teyit almasına gerek kalmadan mükellefe iade edilir.

4.3.6.5. İndirimli Teminat Uygulama Sistemi (İTUS)

“İTUS, KDV Genel Uygulama Tebliği ile birlikte şartları revize edilen ve kapsamı genişletilen uygulamalardan biri olmuştur. Daha önce 84 No.lu KDVK Genel Tebliğinde bahsi geçen ve ihracata yönelik olan indirimli teminat uygulaması, yeni düzenlemeyle birlikte KDV iadesi alan tüm mükelleflerin (gerekli şartları sağlaması kaydıyla) yararlanabileceği bir sisteme dönüştürülmüştür. İTUS, KDV İade hakkı doğuran işlemleri bulunan ve kendileri için belirtilen genel ve özel şartları birlikte taşıyan mükelleflerin iade alacaklarının, indirimli teminat yoluyla düşük finansman koşullarında ve makul sürelerde iadesine imkân veren bir sistemdir. KDV Genel Uygulama Tebliği'nde indirimli teminat oranları belirlenmiştir. İndirimli teminat, KDV iadesinin türüne göre Maliye Bakanlığınca belirlenen iade alt sınırını aşan kısım için aşağıda belirtilen oranlarda verilmektedir.”⁵⁴

1. Dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için % 4
2. KDV İade hakkı doğuran işlemleri bulunan tüm mükellefler için % 8

İndirimli Teminat Uygulama Sisteminde de önceki bölümlerde bahsetmiş olduğumuz teminat çözümlerinde olduğu gibi iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içinde YMM raporunun teminatın çözümü için daireye ibraz edilmesi gerekir. Aksi halde, teminat inceleme elemanları tarafından hazırlanacak olan Vergi İnceleme Raporuna göre çözülür.

Teminat, KDV Genel Uygulama Tebliğinde aksi belirtilmedikçe, iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde ibraz edilecek YMM raporu ile çözülür (iade türü için YMM Raporu aranmadığı haller hariç). Bu süre içerisinde YMM raporu ibraz edilmemesi halinde veya mükellefin talep etmesi durumunda teminat VİR sonucuna göre çözülmeaktadır.”⁵⁵

⁵⁴ Vergi.net//dt/1/yeni-itus-kapsami.aspx, 12.07.2019.

⁵⁵ 2019 Beyanname Düzenleme Kılavuzu; Katma Değer Vergisi Kanunu, s. 387.

İndirimli teminat uygulama sistemine göre iade talep eden mükelleflerin nakit iade işlemleri on gün içinde tamamlanır. Mükellefin iade talep dilekçesiyle İadede bulunup teminat ve iade türünün gerekli kıldığı diğer gerekli belgeleri tamamlayıp vergi dairesine ibrazı gerekir. Ayrıca, KDVİRA sistemi tarafından “KDV İadesi Kontrol Raporu”nun oluşturulmasından ve gerekli teyitlerin (banka tarafından gönderilen teminat mektuplarının teyitlerinin alınması gibi) alınmasından sonra on günlük süre başlar.

4.3.6.5.1. İTUS’un Genel Şartları

Aşağıdaki şartları taşıyan mükelleflere bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından İTUS sertifikası verilir. Başvuru tarihinden önceki son üç takvim yılı içinde;⁵⁶

"1. Vergi mükellefiyetinin bulunması,

2. Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,

3. Gelir veya kurumlar vergisi, geçici vergi, gelir vergisi stopajı, ÖTV ve KDV (tevkifat hariç) uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla ikiden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),

4. Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması,

5. Cari takvim yılı da dahil olmak üzere son iki takvim yılına ilişkin tam tasdik sözleşmesi bulunması.

Başvuru tarihi itibarıyla;

1. KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,

2. Ödenmesi gereken vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz).

Sertifika başvurusunda bulunan mükelleflerin ardı ardına son beş yılda YMM raporu ya da vergi inceleme raporu ile iade hakkının olumlu sonuçlanmış olması gerekir. Ayrıca, iade talebinde bulundukları dönem için de tam tasdik sözleşmelerinin olması gerekir."

⁵⁶ 2019 Beyanname Düzenleme Kılavuzu; Katma Değer Vergisi Kanunu, s. 385.

4.3.6.5.1. İTUS'un Özel Şartları

“İhracat İstisnası Kapsamındaki İade Talepleri Bakımından

İmalatçılar ve İmalatçı-İhracatçılar:

Genel şartlara ek olarak;

1. İlgili sicile kayıtlı olan,
2. Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı ATİK'lerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 100.000 TL'yi aşan,
3. Üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olduğu kapasite raporuyla teyit edilen,
4. İmalat işinde 20 veya daha fazla işçi çalıştıran (İşçi sayısının tespitinde bizzat imalat işinde çalışan işçiler dikkate alınır. Bunlar dışında kalan yönetici, büro personeli ve muhasebeci gibi personel dikkate alınmaz. Hesaplamada, ihracatın gerçekleştiği dönemden önceki 12 aylık ortalama esas alınır.) imalatçı-ihracatçılar ile ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçılara, bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ile başvurmaları halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde İTUS sertifikası verilir.”⁵⁷

Diğer İhracatçılar (Hizmet İhracatı Yapanlar Hariç):

“Bu Tebliğin (IV/B-1.2.1.) bölümü kapsamında olmayan mükelleflerden;

1. Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş olan son yıllık kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilânçoya göre en az;

- Aktif toplamı 40.000.000 TL,
- Maddi duran varlıkları toplamı 10.000.000 TL,
- Öz sermaye tutarı 20.000.000 TL,
- Net satışları 50.000.000 TL,

2. Cari yıl dahil, başvuru tarihinden önceki takvim yılında vergi dairesine verilmiş muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısı 50 veya daha fazla, (Hesaplamada işlemin gerçekleştiği dönemden önceki 12 aylık ortalama esas alınır.) olanlara, yukarıda (IV/B-1.1.) bölümündeki genel şartları da taşımaları kaydıyla İTUS sertifikası verilebilir. Bu şartları birlikte taşıyan mükelleflerin bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ile başvurması halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde ‘İTUS Sertifikası’ verilir.”⁵⁸

⁵⁷ 2019 Beyanname Düzenleme Kılavuzu; Katma Değer Vergisi Kanunu, s. 386.

⁵⁸ 2019 Beyanname Düzenleme Kılavuzu; Katma Değer Vergisi Kanunu, s. 386, 387.

4.4. HIZLANDIRILMIŞ KDV İADE SİSTEMİ (HİS)

İbrahim Dura'ya göre; "İade uygulamalarında temel ölçü, iade talebine konu verginin doğruluğudur. Bu çerçevede de gerek vergi daireleri tarafından uygulanan kontrol sistemleri gerekse vergi incelemesi yoluyla uygunluk ve doğruluk kontrolleri yapılmaktadır. Ancak, uygulama süreçleri incelendiğinde, özellikle teşvik niteliğinde görülebilecek iade uygulamalarında, mükelleflerin iade taleplerinin mümkün olan en kısa sürede yerine getirilmesinin gözetilmesi gerektiği, bu doğrultuda da çeşitli düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Söz konusu düzenlemelerden biri de Hızlandırılmış iade Sistemi (HİS)'dir. Bu bakımdan HİS, bazı koşullara sahip mükelleflerin katma değer vergisi iadelerini normal uygulamaya nazaran daha hızlı almalarını sağlayan bir uygulamadır."⁵⁹

"Hızlandırılmış KDV İade Sistemi Sertifikası, aşağıdaki şartları taşıyan mükelleflerin Vergi Dairesi Başkanlıklarına (bulunmayan yerlerde Defterdarlıklara) gerekli belgeleri ibraz etmeleri halinde verilir.

1. Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı itibarıyla vergi mükellefiyetinin bulunması,
2. Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş son yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilânçoya göre en az;
 - Aktif toplamının 200.000.000 TL,
 - Maddi duran varlıkları toplamının 50.000.000 TL,
 - Öz sermaye tutarının 100.000.000 TL,
 - Net satışlarının 250.000.000 TL,olması, (bu koşullardan herhangi üç tanesinin sağlanmış olması yeterlidir.)
3. Başvurudan önceki takvim yılında vergi dairesine vermiş olduğu muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısının 250 veya daha fazla olması,
4. Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı içinde;
 - Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,

⁵⁹ Dura, İ. H.: (2013), *Hızlandırılmış KDV İade Sistemi'nin Eksiklikleri*, *Vergi Sorunları Dergisi*, s. 19-23.

- Gelir veya kurumlar vergisi, ÖTV ve KDV uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla birden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması,

5. Başvuru tarihi itibarıyla;

- KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,

- Vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz) gerekmektedir.

Yukarıda sıralanmış olan şartları sağlayan mükelleflerin Vergi Dairesi Başkanlıklarına (olmaması halinde Defterdarlıklara) bir dilekçe ile başvurup başvuru tarihinden itibaren on beş gün içinde ‘HİS Sertifikası’ verilir.”⁶⁰

“HİS Sertifikası”na sahip mükelleflerin iade talep tutarına bakılmaksızın iade talepleri teminat, vergi inceleme raporu yada YMM raporu aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden iade taleplerinde, iade türünün gerekli kıldığı belgeler ile KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde olumlu tespit edilen tutarlar raporun tamamlanma sürecini izleyen beş iş günü içinde iade edilir. Belgelerde eksiklik yada KDVİRA sisteminde karşılaşılan olumsuzlukların tespiti halinde eksikliklerin ve olumsuzlukların giderilmesini izleyen 5 iş günü içinde iade edilir.

Mahsuben iade talepleri ise belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla hüküm ifade eder.

“Tamamı ibraz edilen belgelerde şekil veya muhteviyat yönünden vergi dairesince eksiklik veya yanlışlık tespit edilmesi halinde iade talepleri yerine getirilmekle birlikte, bu hususlar belgelerin ibraz edildiği tarihi izleyen 15 gün içinde mükellefe tebliğ edilir. Mükelleflerin tebliğ tarihinden itibaren üç ay içinde eksiklikleri tamamlamamaları halinde, durum ilgili Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bildirilir. Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık tarafından gerekçeleri göz önünde tutularak eksikliklerin tamamlanması için mükellefe üç aylık ek süre verilebilir. Bu süre sonunda da eksikliklerin tamamlanmaması halinde belge eksikliğine rağmen iade edilen KDV’nin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemleri incelemeye sevk edilir. Belge eksikliğine rağmen iade edilen KDV tutarı kadar nakdi teminat veya banka teminat mektubu verilmemesi halinde HİS Sertifikası da iptal edilir.”⁶¹

⁶⁰ 2019 Beyanname Düzenleme Kılavuzu; Katma Değer Vergisi Kanunu, s. 388.

⁶¹ 2019 Beyanname Düzenleme Kılavuzu; Katma Değer Vergisi Kanunu, s. 388-389.

4.5. KARŞIT İNCELEMELER

Yeminli mali müşavirler, iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin hazırladıkları KDV İade Tasdik raporlarında ve diğer işlemlerinde alış ve giderler ile cari dönemdeki alış ve giderlerin doğruluğunu araştırmak için karşıt inceleme yapmaları gerekmektedir.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre yeminli mali müşavirlerin karşıt inceleme yapmasına ilişkin açık bir düzenleme yapılmamıştır. Söz konusu düzenleme aynı Kanun'un 12'nci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki çerçevesinde çıkarılan Tasdik Yönetmeliği'nin 8'inci maddesinde oluşturulmuştur. Buna göre "YMM'ler tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir. Başka oda çevrelerindeki karşıt incelemeler, ücreti ücret yönetmeliğindeki usul ve esaslar çerçevesinde ödenmek kaydıyla, o odaya mensup YMM'lere yaptırılabilir".

"Yeminli mali müşavirler tarafından yapılan karşıt incelemeler, iade talebinde bulunan ihracatçı firmanın mal ve hizmet alımlarında bulunduğu satıcılar ile alım satım zincirinde yer alan satıcılar nezdinde tutanak düzenlemek suretiyle yapılmaktadır. 3568 sayılı Kanun'a göre YMM'lerin düzenlediği karşıt inceleme tutanakları tasdik işleminin konusu hakkında güvenilir kanıtlar arasında sayılmıştır. Yeminli Mali Müşavirler, mükelleflerin KDV iadesi tasdiki kapsamına giren işlemlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti için gerekli karşıt incelemeleri yapmakla yükümlüdürler."⁶²

4.6.DEFTER VE BELGELERİN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERE İBRAZ ZORUNLULUĞU

"27 no'lu SM, SMMM ve YMM kanunu Genel Tebliği ile YMM'lere defter ve belge ibrazına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu tebliğe göre, VUK'un 256'ncı maddesi uyarınca YMM'lerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanların YMM'lere tebliğde belirtilen usul ve esaslara göre defter ve belgelerini ibraz etmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Buna göre; YMM defter ve belge ibrazı yazılı olarak istenecek ve yazıyı alan mükellef on beş gün içinde defter ve

⁶² <http://www.ymm.net/blog/?karşıt-inceleme-teknigi-ve-ymm-sorumluluğu>, 12.07.2019

belgesini YMM'ye ibraz edecektir. YMM söz konusu defter ve belgeleri zorunlu haller dışında mükellefin iş yerinde inceleyecektir. Eğer defter ve belgeler YMM' e ibraz edilmez ise V.U.K' nun mükerrer 355. maddesine göre işlem yapılacaktır. YMM'ler defter ve belgeyi ibraz etmeyen mükellefi vergi dairesine bildirecekler ve gerekli cezai işlemi vergi dairesi yerine getirecektir."⁶³

4.7. KARŞIT İNCELEME TUTANAKLARINDA VE TEYİT YAZILARINDA YER ALMASI ZORUNLU BİLGİLER

Yeminli Mali Müşavirler Genel Tebliği'ne göre; “yeminli mali müşavirler tarafından hazırlanan karşıt inceleme ve tutanak yazılarında aşağıda belirtilen hususların yer alması zorunludur:

“1. Karşıt inceleme yapan yeminli mali müşavirin adı-soyadı, bağlı olduğu oda ve vergi dairesi, mühür ve sicil numarası, vergi kimlik numarası, adresi, telefon ve faks numarası ve gerekli görülen diğer bilgiler.

2. Karşıt inceleme yapan yeminli mali müşavirin sözleşmeli olduğu mükellefin adı-soyadı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi kimlik numarası.

3. Karşıt inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen mükellefin adı-soyadı veya unvanı ile vergi dairesi, vergi kimlik numarası ve karşıt incelemenin yapıldığı tarihteki açık adresi.

4. Karşıt inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen mükellefin ilgili yıla ilişkin yasal defterlerinin onay bilgileri.

5. Teyit verilen hallerde, teyit isteyen yeminli mali müşavir ile ilgili yukarıda ilk sırada belirtilen bilgilerin yanı sıra, teyit yazısını düzenleyen yeminli mali müşavirin adı-soyadı, bağlı bulunduğu oda ve vergi dairesi, vergi kimlik numarası, mühür ve sicil numarası, adresi, telefon ve faks numarası.

6. Karşıt inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen bir tüzel kişilik ise kanuni temsilcileri ve hisse çoğunluğuna sahip ortakları hakkında yeterli bilgi.

7. Teyit veren yeminli mali müşavirin mükellefi ile yaptığı tasdik sözleşmesinin yıl, ay ve gün içeren tarihi.

⁶³ <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Erkan2002YMMVeVer.pdf>, 12/07/2019.

8. Karşıt inceleme konusu belgeye ilişkin olarak, belgeyi düzenleyen mükellefin defterindeki yevmiye kaydının tarih ve numarası (Yevmiye kaydının yapılmadığı hallerde bu husus tutanakta belirtilecektir).

9. Karşıt incelemeye konu belge veya belgelerin düzenlendiği dönemle ilgili olarak bu belgeleri düzenleyen mükellefin KDV beyanları hakkında bilgi (teslim ve hizmet tutarı, istisna tutarı, KDV matrahı, hesaplanan Katma Değer Vergisi tutarı, ödenecek/sonraki döneme devreden Katma Değer Vergisi tutarı, tahakkuk fişinin tarih ve numarası).

10. Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin "bir önceki dönemine" ilişkin olarak bir üst paragrafta belirtilen bilgiler.

11. Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin malları (imalatçılarda hammaddeyi) tedarik ettiği alt firmalara ilişkin bilgiler (Malın veya hammaddenin satın alındığı kişinin adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, malın KDV dahil toplam bedeli, düzenlenen belgenin tarih ve numarası.) (Mal veya hammadde alımlarının çok sayıda kişiden yapıldığı hallerde en yüksek 10 alıma ilişkin bilgilerin verilmesi yeterli olacaktır).

12. Mal veya hizmet bedelinin ödenme şekline ve ödemeye ilişkin bilgi.

13. Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellef, faturada yer alan malın imalatçısı ise bağlı bulunduğu sanayi odası ve sicil numarası.

14. Karşıt incelemeye konu faturanın düzenlendiği dönemde, faturayı düzenleyen mükellefin muhtasar beyannamesine göre çalıştırılan işçi sayısı, ücret ödemelerinin tutarı ve muhtasar beyannamenin verildiği vergi dairesi hakkında bilgi.”

4.8. KARŞIT İNCELEME YAPILMASININ ZORUNLU OLDUĞU VE OLMADIĞI HALLER

Karşıt inceleme yapma zorunluluğu ilk kez 27 seri no’ lu YMM Genel Tebliği ile belirlenmiş olup sonraki yıllarda her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre düzenlenmiştir. Buna göre son dört yıla ait karşıt incelemelere ilişkin limitler tabloda gösterildiği gibidir:

Tablo 4.3. YMM Karşıt İnceleme Üst Limitleri

	01.01.2016 TARİHİNDEN İTİBAREN DÜZENLENEN BELGELER	01.01.2017 TARİHİNDEN İTİBAREN DÜZENLENEN BELGELER	01.01.2018 TARİHİNDEN İTİBAREN DÜZENLENEN BELGELER	01.01.2019 TARİHİNDEN İTİBAREN DÜZENLENEN BELGELER
Bir Mükelleften Belge Bazında Alımların Bu Tutarı Aşması Halinde Karşıt İnceleme Yapılır	24.000 TL	25.000 TL	29.000 TL	36.000 TL
Bir Mükelleften Bir Aylık Dönemde Yapılan Mal / Hizmet Alımları Toplamının Aşması Halinde Karşıt İnceleme Yapılır	72.000 TL	75.000 TL	86.000 TL	106.000 TL

Kaynak: <https://bbdas.com.tr/2019-1-2019-ymm-tam-tasdik-ve-iade-hadleri-g-597>
(Erişim Tarihi: 05.07.2019)

Ayrıca 27 seri no' lu YMM Kanunu Genel Tebliği'ne göre; 'KDV iadesi tasdik işlemlerinde, KDV iadesi tasdik işlemlerinde indirilecek KDV'nin %80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılması zorunludur. Ancak indirilecek KDV'nin üçte biri veya daha fazlasının karşıt inceleme zorunluluğu dışında bırakılan (Örneğin 2018 yılı için 86.000 TL'nin altında kalan) mal veya hizmet alımlarından kaynaklandığı hallerde karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal ve hizmet alımları ile ilgili indirilecek KDV'nin yarısına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt inceleme yapılması zorunlu olacaktır."

İndirilecek KDV' nin genel ve katma bütçeli idarelerden, belediyelerden ve il özel idarelerinden veya en az % 51 ya da daha fazla hissesi bu kurumlara ait olan kuruluşlardan yapılan mal ve hizmet alımlarından oluşması halinde yukarıda tabloda belirtilen sınırlara bağlı kalmaksızın karşıt inceleme yapılması zorunlu değildir.

4.9. ÖZEL ESASLARA GÖRE KDV İADESİ

"84 Seri No' lu KDV Genel Tebliğinde, SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya borçlarına mahsuben iade taleplerinin özel esaslara göre yerine getirileceği belirtilmiştir. Bu durumun istisnası ise iade hakkı sahibi mükelleflerin kendilerine ait vergi ve SGK prim

borçları için yapacakları mahsup talepleridir. Bu mahiyetteki talepler genel esaslara göre yerine getirilecektir.”⁶⁴

4.10. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE

“İade taleplerinin yerine getirilebilmesi düzenlenen ve kullanılan belgelerin geçerliliğine ve gerçeği yansıtmasına bağlıdır.”⁶⁵ VUK’un 359’ncu maddesine göre sahte belge, “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.”

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.”⁶⁶

Buna göre; “mal veya hizmetin miktar veya değerinin gerçeğinden az veya çok gösterilmesi, satışa ilişkin faturanın alıcısı veya satıcısının, tarihinin, seri numarasının tahrif edilmiş olması, mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olmasına rağmen buna ilişkin belgelerin belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenmesi veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine bu belgelerin başkası adına düzenlenmesi halleri (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.”

Bir başka deyişle MİYB, “belge ve düzenlenmesini gerektiren muamele gerçek olmasına rağmen, işlemin gerçek hukuki niteliğinin gizlenerek yanılmaya sebep olacak şekilde ifadelendirme söz konusudur. Örneğin; faiz karşılığında borçlanılmış gibi belge düzenlenmesi (Burada elde edilen faiz geliri kara eklenmesi gerektiği halde eklenmediği için vergi matrahı azaltmaktadır) içeriği itibariyle yanıltıcı belgedir. Yine bir inşaat şirketinin gerçekte 600 ton demir kullandığı halde 900 ton demir faturası alıp, bunu inşaatın maliyetine yazması dolayısıyla giderlerini olduğundan yüksekmiş gibi göstermesi, satılan bir mal için düzenlenen faturada satış bedelinin düşük gösterilmesi eylemleri hep MİYB’ye birer örnektir.”⁶⁷

⁶⁴ Şahin, B.: (2015), *Mal İhracatında İstisnalar Ve Katma Değer Vergisi İadeleri Ve Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

⁶⁵ Demir, O.: (2001). "84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği Uyarınca KDV iadesi Taleplerinin Yerine Getirilmesine İlişkin Esaslar." *Vergi Dünyası*, Sayı:244, Aralık.

⁶⁶ Akın, M.: (2010), *Türkiye’de İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi: Afyonkarahisar İli Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, s.144.

⁶⁷ Hüvez, İ.: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/09-IbrahimHuvez.doc>, 12.07.2019.

4.11. OLUMLU RAPOR KAVRAMI

1 no'lu KDV beyannamesinin incelemeye yetkili olan kişiler tarafından incelenip hazırlanacak olan raporda ilgili döneme ilişkin gerek alacağı KDV iadesi dolayısıyla yüklenimine konu ettiği KDV nin gerek indirimine konu ettiği KDV nin sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belge olmaması halinde mükellef hakkında olumlu rapor hazırlanır.

KDV iade uygulamaları bakımından bir raporun "olumlu rapor" sayılabilmesi için;⁶⁸

"İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin) %90 veya daha fazlasının onaylanmış olması,

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler nedeniyle reddedilen bir kısım varsa bu kısmın, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) %5'ini aşmaması gerekmektedir."

84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre; "aksine hüküm olmadıkça, YMM tasdik raporları da olumlu rapor olarak kabul edilir. Ancak bu raporların olumlu rapor olarak kullanması, yalnızca mükelleflerin indirimli teminat uygulamasına geçmesi yönünden olmakta, özel esasların uygulandığı bir mükellefin genel esaslara geçmesi yönünde olumlu rapor olarak kabul edilmemektedir. İndirimli teminat uygulaması ile ilgili düzenlenecek YMM tasdik raporlarında;

İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin doğruluğunun onaylanma oranı ile SMİYB olduğu gerekçesi ile reddedilen bir kısım varsa, belgelerin düzenleyicileri, tarih ve numaraları, toplam tutarları, bu tutarın toplam iade talebi içindeki payı ve belgelerin SMİYB addedilme nedenlerinin,

SMİYB dışındaki nedenlerle reddedilen bir kısım varsa, ilgili mevzuat hükümlerine de atıf yapılarak ret gerekçelerinin, bu nedenlerle reddedilen tutarlar ve bu tutarların toplam iade talebi içindeki paylarına da yer verilmek suretiyle açıkça belirtilmesi gerekir."

⁶⁸ Turan, S.: http://www.alomaliye.com/2009/suleyman_turan_ozel_esaslar.htm, 12/07/2019.

4.12. OLUMSUZ RAPOR - OLUMSUZ TESPİT KAVRAMLARI

İade talep eden mükellefin talebinin özel esaslara göre değerlendirildiği, hakkında sahte belge kullanma/düzenlemeye veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma /düzenlemeden dolayı hakkında yazılmış olan vergi tekniği, vergi inceleme raporu yada basit raporlardan her birine olumsuz rapor denilir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde "SMİYB kullanıldığı konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlarda; raporun ait olduğu her bir vergilendirme döneminde SMİYB kullanılması nedeniyle reddedilen KDV iade alacağının, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) % 5'ini aşması halinde bu rapor olumsuz rapor sayılır. Bununla birlikte SMİYB düzenlendiği konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlar da başka bir şart aranmaksızın olumsuz rapor sayılmaktadır."

%5 oranı ile kıyaslama yapılırken dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır.⁶⁹

"KDV uygulamasında beyan dönemi aylık olduğundan, inceleme raporunun ait olduğu toplu dönemden çok SMİYB kullanıldığı dönemin %5 kıyaslamasında dikkate alınması gerekir.

İade talep etmeyen mükellefler yönünden %5 kıyaslamasında, o dönem indirilecek KDV'si dikkate alınacak, önceki dönemden devreden KDV tutarı eklenmeyecektir.

SMİYB kullandığı gerekçesiyle KDV indirimi reddedilen mükellefe yönelik olarak ilgili dönemde ödenecek vergi tarhiyatı bulunmasa dahi (sonraki döneme devreden vergiyi azaltan inceleme raporu) %5 kıyaslamasının yapılması gerekir.

İhraç kaydıyla satış yapan mükellefler yönünden, SMİYB kullandığı gerekçesi ile düzenlenen inceleme raporunda, iade miktarı veya tecil edilecek katma değer vergisi tutarında bir değişiklik olmasa dahi (sonraki döneme devreden KDV'nin azaltılması) indirimi reddedilen tutar ile ihraç kaydıyla yapılan satış tutarı üzerinden hesaplanan vergi %5 kıyaslamasına konu olacaktır.

⁶⁹ Süleyman, T., "Özel Esaslar Kapsamında Bulunan Mükelleflerin KDV İadelerinde Uygulanan Esaslar 11 Mayıs 2009", http://www.alomaliye.com/2009/suleyman_turan_ozel_esaslar.htm, 12.07.2019.

İade talep eden mükellef hakkında yüklenilen KDV yönünden olmasa dahi, indirilecek KDV'nin azaltılmasına yönelik SMİYB kullanım raporu düzenlenmiş olması halinde, (İhraç ettiği mamulü piyasadan temin eden mükellefin yurt içinde sattığı mal ve hizmetler yönünden SMİYB kullanılması durumunda) indirimi reddedilen tutar ile o döneme ait toplam vergi indiriminin kıyaslaması yapılarak olumsuz rapor koşulu aranacaktır.

SMİYB kullandığı gerekçesi ile indirimi veya iadesi reddedilen mükellefler yönünden %5 koşulunun sağlanamaması durumunda, bu rapor olumsuz rapor sayılmayacak, söz konusu rapor, iade talep eden mükellef veya bunların mal ve hizmet temin ettiği mükellefler adına düzenlenmiş olsa bile, iade genel esaslara göre yerine getirilecektir.”

Aşağıda belirtilen durumlar ise olumsuz tespit sayılır.⁷⁰

“Belge düzenleyen veya kullanan mükellef nezdinde yapılmakta olan inceleme de veya bu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer kişi veya kurumların incelenmesi sırasında yahut yetkili makamların yazıyla bildirmesi üzerine SMİYB düzenlendiği veya kullanıldığının tespiti,

Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle ilgili dönem defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi veya birden fazla döneme ilişkin olarak KDV beyannamesinin verilmemesi,

Yapılan yoklama ve araştırmalarda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması,

Mükelleflerin işletmelerinin sermaye tutarı, kullandıkları kredi miktarı, üretim tesisi olanlarda tesisin kapasitesi, verimliliği, istihdam ettikleri işçi sayısı gibi unsurlar ile is hacmi arasında bariz bir oransızlık bulunması.”

4.13. KENDİLERİ HAKKINDA OLUMSUZ RAPOR VEYA TESPİT BULUNANLARIN KDV İADELERİ VE GENEL ESASLARA DÖNÜŞLERİ

“Haklarında SMİYB düzenleme raporu bulunanlar ve bunların ortakları ile kanuni temsilcileri ve bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler ve kooperatifler ve sermaye şirketlerinin kanuni temsilcileri ile sadece SMİYB düzenlenmesine neden olan ortakları ve bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketleri hakkında raporun vergi

⁷⁰ Akbulak ve Tokmak: www.spk.gov.tr, 15/06/2006.

daireesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış, nakden veya mahsuben iade talepleri 4 kat (% 400) teminat karşılığında, teminat gösterilmezse vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir.”⁷¹

Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da vergi inceleme raporu ile çözülür.

"SMİYB düzenlediği, vergi inceleme raporu (VİR) ile tespit edilen mükelleflerin, ilgili dönemler için göstermiş oldukları teminatlarının rapora göre tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar ile hesaplanacak gecikme faizini karşılamaması halinde, bu alacakların tahsili için 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gerekli önlemler alınır. Ancak mükelleflerin SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri ya da tamamına teminat göstermeleri halinde raporun vergi dairesine intikalinden sonraki nakden ve mahsuben iade talepleri, yükseltilmiş teminat uygulamasına göre (indirimli teminat uygulamasından yararlananlarda % 100, diğerlerinde % 200) teminat karşılığında yerine getirilir. Bu şekilde SMİYB raporuna dayalı vergilerin ödenmesi temin edildikten sonra vergi dairesine vergi incelemesine yetkili elemanlarca düzenlenmiş bir olumlu raporun intikal etmesi halinde, olumlu raporun ilişkin olduğu vergilendirme döneminden itibaren bu mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri yerine getirilecektir.”⁷²

"Haklarında SMİYB düzenleme raporu olan mükelleflerin genel esaslara geçebilmeleri için ödeme yapmaları ya da borcun tamamı için teminat göstermesi tek başına yeterli değildir. İlaveten mükellef hakkında olumlu rapor düzenlenmesi gerekmektedir.”⁷³

"Raporun ait olduğu dönem ile vergi dairesine intikal ettiği tarih arasındaki dönemler için alınan teminatların, genel esaslara göre alınan normal ve indirimli teminat miktarları aşan kısımları iade edilir. Ödeme veya teminat gösterme şartını yerine getirmeyen mükelleflerde, yazılan olumlu raporlar ise genel esaslara dönüşü sağlamayacaktır.”⁷⁴

“Şayet mükellef, dış ticaret sermaye şirketi (DTSS) veya sektörel dış ticaret şirketi (SDTŞ) ise, SMİYB'lere dayanarak iadesi alınan KDV'nin tutarı, aynı dönemde iade

⁷¹ Pamukçu F. ve Pamukçu N.: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57malicozum /15-%2057%20fatma%20-%20nevzat%20pamuk%c3%87u%20.doc> , 12.07.2019.

⁷² 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

⁷³ http://www.bilgidenetim.com/news/print_page/328, 12.07.2019.

⁷⁴ 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

alınan toplam KDV tutarının % 4'ünü aşmıyorsa, tarhi öngörülen vergi, ceza ve gecikme faizinin tamamının ödenmesi ya da tamamı için teminat gösterilmesi halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilecektir. Bu mükellefler için olumlu rapor şartı yoktur.”⁷⁵ Ayrıca 84 seri no’lu KDV Genel Tebliğine göre, “SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi halinde bu raporlar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.”

"Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunanların KDV iadelerinin genel esaslara göre yerine getirilmeye başlanması halinde; bunların, bu nedenle yükseltilmiş teminat istenen kanuni temsilcilerinin, ortaklarının, ortağı olduğu mükelleflerin ve bunlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.”⁷⁶

4.14. HAKLARINDA SMİYB KULLANMA RAPORU BULUNANLARIN KDV İADELERİ VE GENEL ESASLARA DÖNÜŞÜ

"Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerin raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri dört kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde yalnızca vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. SMİYB kullanma nedeniyle iadesi reddedilen vergi, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin % 5'ini aşmıyorsa KDV iadesi genel esaslara göre yapılacaktır.”⁷⁷

"Bu hükme göre eğer bir mükellef sahte fatura kullanır ve kullandığı döneme ilişkin olarak iade talep eder ve bu kullandığı sahte fatura nedeniyle reddedilen iade rakamı iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin % 5'ini aşarsa mükellefin iade talebi özel esaslara göre yerine getirilir. O halde sahte fatura kullanan bir mükellefin iade talebinin yerine getirilmesinde bu 3 şartın birlikte bulunması halinde özel esaslara göre hareket edilecektir. Bu halde sahte fatura kullandığı halde bu dönemde değil de daha sonraki bir dönemde iade talep eden bir mükelleflerin bu talebi genel esaslara göre yerine getirilebilecektir.”⁷⁸

⁷⁵ Bilgili Denetim ve YMM Ltd.Şti., a.g.m., http://www.bilgildenetim.com/news/print_page/328 , 12.07.2019.

⁷⁶ 84 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

⁷⁷ 84 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

⁷⁸ Aykut; A.: “Sahte Belge Kullanımının KDV İadesi Karşısındaki Durumu” http://www.muhasabenet.net/makale_aykut%20aydin_sahte%20belge%20kullaniminin%20kdv%20iadesi%20karşidurumu.html , 12.07.2019.

"Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerin KDV iadelerinin genel esaslara göre gerçekleştirilmesi için 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde, SMİYB kullanma raporlarında tarhi öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi ya da SMİYB kullanma raporundan sonra, vergi dairesine olumlu bir vergi inceleme raporunun intikal etmesi gerektiği belirtilmektedir. Ancak olumlu rapor neticesinde genel esaslara dönüş, raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden itibaren hüküm ifade edecektir. Ayrıca kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın % 95 ve daha fazlasının nihai yargı kararlarıyla terkin edilmesi ile de mükellefler genel esaslara tabi olabileceklerdir."⁷⁹

"SMİYB kullanma nedeniyle hakkında rapor bulunan mükelleflere, hakkında SMİYB düzenleme nedeniyle rapor bulunan mükelleflere göre daha ılımlı yaklaşmakta, bu mükellefler ile bunların ortaklarının veya kanuni temsilcilerinin veya ortaklarının kurdukları veya ortak oldukları şirketlerin iade taleplerinin, kendileri hakkında SMİYB kullanma yönünde düzenlenmiş herhangi bir olumsuz rapor bulunmamak koşuluyla genel esaslara göre yerine getirilmesine müsaade edilmektedir."⁸⁰

4.15. HAKLARINDA SMİYB KULLANMA VE/VEYA DÜZENLEME FİİLİNDEN OLUMSUZ TESPİT BULUNANLARIN KDV İADELERİ VE GENEL ESASLARA DÖNÜŞÜ

KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre "İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasın haklarında SMİYB düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri; tespit bulunan dönemler için yalnızca VİR'na göre, diğer dönemler için dört kat teminat karşılığında veya VİR'na göre iade yapılır. Gösterilen teminatlar da sonrasında vergi inceleme sonucuna göre çözülür."⁸¹

⁷⁹ Akın, M.: a.g.t. s.151.

⁸⁰ Akın, M.: a.g.t. s.151.

⁸¹ 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

"Hakkında olumsuz tespit bulunan ve vergi dairelerinin yaptığı tespit sonucunda, haklarında rapor bulunmamakla birlikte SMİYB düzenlediği konusunda tespit bulunanlar listesine alınan mükellef ya incelemeye sevk edilmekte ya da vergi dairesince araştırılmaktadır. Araştırma sonucu SMİYB düzenlediğine dair bir karine bulunamayan mükellef, incelemeye sevk edilmez. Mükellef incelemeye sevk edilmişse, olumlu rapor yazılması halinde, KDV iadesi genel esaslara göre yapılabilir."⁸²

4.16. SMİYB KULLANDIĞI KONUSUNDA TESPİT BULUNANLARIN KDV İADELERİ VE GENEL ESASLARA DÖNÜŞÜ

"İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasın SMİYB kullandığına dair hakkında tespit bulunanların tespitini ilgili olduğu döneme ilişkin iade talepleri, bu tespiti konu alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilmesi halinde veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması suretiyle düzeltme beyannamesi verildiğinde, buna ilişkin tarh edilen vergi ve cezaların ödenmesi ya da toplam tutarı kadar 'teminat' gösterilmesi söz konusu olursa, kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Tespitin bulunduğu dönemler için teminat gösterilmemişse, iade işlemi vergi inceleme raporuna göre gerçekleştirilir."⁸³

⁸² Kızılot; Ş.: "Kod'a Girmek Bir Dert Çıkmak İki Dert 04.11.2009", <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=12850907&tarih=2009-11-04> , 12/07/2019.

⁸³ 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

BEŞİNCİ BÖLÜM

KDV İADESİ İLE İLGİLİ UYGULAMA

İlk uygulama çalışması İstanbul’da faaliyet göstermekte olan mobilya ihracatı yapan özel bir şirkete ait veriler ile yapılmıştır. Ancak işletme, isminin yer alması istemedikleri için uygulamada adı X DEKORASYON TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ olarak ifade edilmiştir. Uygulama işletmenin 2017 yılına ait veriler ile hazırlanmıştır.

X DEKORASYON TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ ile ilgili uygulamada kullanılan verilerimiz şunlardır:

1. 2017/10 KDV Beyannamesi
2. 2017/10 dönemi İndirilecek KDV listesi
3. 2017/10 dönemi Satış Faturaları listesi
4. Satış Faturası
5. 2017/10 dönemi Yüklenilen KDV listesi
6. 2017/10 dönemi GÇB Listesi
7. 2017/10 Gümrük Beyannamesi

KDV iadeleri nakit ya da kurumlara olan borçlara karşı mahsup şeklinde olmak üzere iki şekilde talep edilebilir.

X DEKORASYON TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ uygulamamızda 2017-10 dönemi mahsuben iade uygulanmıştır.

Bir sonraki sayfada şirketin 2017 Ekim dönemine ait elektronik ortamda vergi idaresi sistemine gönderilmiş olan KDV beyannamesini görebiliriz:

..... VD	DÖNEM TİPİ	Yıl	2017
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ	Aylık	Ay	Ekim
Onay Zamanı :	05.12.2017 - 22:59:04		

--

Vergi Kimlik Numarası	
E-Posta Adresi	
Ticaret Sicil No	İrtibat Tel No
Soyadı (Unvanı)	
Adı (Unvanın Devamı)	LİMİTED ŞİRKETİ

MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ

Matrah Toplamı	0,00
Hesaplanan Katma Değer Vergisi	0,00
Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi	0,00
Toplam Katma Değer Vergisi	0,00

İNDİRİMLER

İndirim Türü	Vergi
Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV	3.988,51
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV	48.742,01
İndirimler Toplamı	52.730,52

BU DÖNEME AİT İNDİRİLECEK KDV TUTARININ İNDİRİMLERORANLARA GÖRE DAĞILIMI
--

KDV Oranı	Alınan Mal ve Hizmete Ait Bedel	KDV Tutarı
1	6,00	0,06
8	3.744,00	299,52
18	269.124,61	48.442,43
Toplam		48.742,01

İhraç Kaydıyla Teslim Bedeli Toplamı	0,00
Tecil Edilebilir KDV	0,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV	0,00
Yurtiçi ve Yurtdışı KDV Ödenmeksizin Temin Edilen Mal Bedeli	0,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	0,00
Yüklenilen KDV	0,00
İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı	0,00

TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER

İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	Yüklenilen KDV
301 - Mal İhracatı	506.483,90	47.320,99
İstisna Kapsamına Giren İşlemlere Ait Toplam Teslim ve Hizmet Tutarı	506.483,90	

5.1. İNDİRİLECEK KDV LİSTESİ

İNDİRİLECEK KDV LİSTESİ											
Sıra No	Alış Faturasının Tarihi	Alış Faturası n Serisi	Alış Faturas ının Sıra No'su	Satıcının Adı- Soyadı / Ünvanı	Satıcının Vergi Kimlik Numarası / TC Kimlik Numarası	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alınan Mal ve/veya Hizmetin KDV Hariç Tutarı	KDV'si	GGB Tescil No'su (Alış İthalat İse)	Belgenin İndirim Hakkının Kullanıldığı KDV Dönemi
1	02.10.2017	A				SATİNE AYNA NUMUNESİ	1 ADET	237,00	42,66		201710
2	05.10.2017	A				PIRİNÇ ASKILIK	6 ADET	1.180,00	212,40		201710
3	13.10.2017	A				TEMEL GIDA, MUHTELİF TEMİZLİK MALZ.	2 ADET	1.366,48	134,32		201710
12	06.10.2017	A				PODYUM SET İMALATI	60 ADET	16.655,00	2.997,90		201710
13	05.10.2017	A				PIRİNÇ ÜRÜN STANDI	35 ADET	78.963,85	14.213,49		201710
14	04.10.2017	A				DISPLAY STAND BRASS	81 ADET	17.455,00	3.141,90		201710
15	02.10.2017	A				ŞEMSİYE ASKILIĞI NUMUNESİ	2 ADET	380,00	68,40		201710
16	23.10.2017	A				GÜMRÜK MUŞ. HİZM. BEDELİ	1 ADET	166,20	29,92		201710
17	23.10.2017	A				NAVLUN ÜCRETİ	4 PALET	279,37	38,90		201710
18	20.10.2017	A				BÜYÜK KÜÇÜK AYNA	67 ADET	23.888,00	4.299,84		201710
19	27.10.2017	A				İHRACAT İŞLEMLERİ	1 ADET	167,20	30,10		201710
20	25.10.2017	A				DUVAR PANELİ ÇANTA STANDI	64 ADET	65.205,55	11.737,00		201710
21	24.10.2017	A				VİTRİN STANDI PİRİNÇ	2 ADET	4.500,00	810,00		201710
22	23.10.2017	A				PODYUM SET İMALATI	72 ADET	21.445,00	3.860,10		201710
23	23.10.2017	A				PIRİNÇ ASKILIK	90 ADET	34.186,44	6.153,56		201710
79	31.10.2017	A				SMMM HİZMET BEDELİ	1 AYLIK	708,75	127,58		201710
80	01.10.2017	A				ARAÇ KİRALAMA	2 ADET	600,00	108,00		201710
						TOPLAM		272.874,61	48.742,01	2017/10 dönemine ait indirilecek KDV	

5.2. SATIŞ FATURASI LİSTESİ

SATIŞ FATURALARI LİSTESİ									
Sıra No	Gümrük Çıkış Beyannamesi / ETGB Tescil Numarası	İhraç Edilen Malın Cinsi	İhraç Edilen Malın Miktarı	İhraç Edilen Malın Ölçü Birimi Kodu	Satış Faturasının Tarihi	Satış Faturasının Serisi	Satış Faturasının Sıra No'su	Alıcının Adı- Soyadı / Ünvanı	GÇB / ETG
1	17341300EX627903	940360300000	60,00	C62	06.10.2017	A		M2 RETAIL	GÇB
2	17341300EX627903	940320809000	118,00	C62	06.10.2017	A		M2 RETAIL	GÇB
3	17341300EX664564	700992000000	67,00	C62	20.10.2017	A		M2 RETAIL	GÇB
4	17341300EX675416	732690980019	2,00	C62	25.10.2017	A		M2 RETAIL	GÇB
5	17341300EX675416	940390300000	7,00	C62	25.10.2017	A		M2 RETAIL	GÇB
6	17341300EX675416	940390100000	118,00	C62	25.10.2017	A		M2 RETAIL	GÇB
7	17341300EX675416	940360300000	56,00	C62	25.10.2017	A		M2 RETAIL	GÇB
8	17341300EX675416	940320809000	36,00	C62	25.10.2017	A		M2 RETAIL	GÇB

İlgili sektöre ait ihraç edilen mallar için tanımlanmış eşya ve pozisyon numaraları satış faturaları listeleri ile beyan edilir.

Müşteri:


 İRSALİYELİ FATURA

Vergi Dairesi:

Vergi No:

Seri: **A** Sıra No: Commercial Invoice 23.10.2017

Düzenleme Tarihi:

Sevk Tarihi:

Miktar Quantity	Açıklama Description	Birim Fiyatı Unit Price	Tutar Total Price
10	ALTİGEN PODYUM MASASI	NAKLİ YEKÜN	30.128,00 EUR
4	ALTİGEN PODYUM MASASI	145,00 EUR	1.450,00 EUR
2	ALTİGEN PODYUM MASASI	163,00 EUR	652,00 EUR
6	ALTİGEN PODYUM MASASI	187,00 EUR	374,00 EUR
1	KARŞILAMA MASASI KÜÇÜK	133,00 EUR	798,00 EUR
1	KARŞILAMA MASASI BÜYÜK	305,00 EUR	305,00 EUR
3	DİKOÖRTİGEN PODYUM TAKIMI	321,00 EUR	321,00 EUR
3	SATIŞ MASASI BÜYÜK	101,00 EUR	303,00 EUR
2	SATIŞ MASASI KÜÇÜK	286,00 EUR	858,00 EUR
9	METAL ASKILIK	277,00 EUR	831,00 EUR
6	METAL ASKILIK	220,00 EUR	440,00 EUR
6	METAL ASKILIK	96,53 EUR	868,77 EUR
6	AKSESUAR TEPSİSİ-KÜÇÜK	92,00 EUR	552,00 EUR
10	AKSESUAR TEPSİSİ-BÜYÜK	44,00 EUR	264,00 EUR
40	METAL ASKILIK	59,00 EUR	590,00 EUR
10	METAL ASKILIK	119,19 EUR	4.767,60 EUR
6	MEŞE AHŞAP RAF	126,08 EUR	1.260,80 EUR
3	METAL ASKILIK	44,00 EUR	264,00 EUR
1	VİTRİN STANDI	119,00 EUR	357,00 EUR
2	LOGO SACI	2.380,00 EUR	2.380,00 EUR
4	DESTEK PROFİL	155,00 EUR	310,00 EUR
	NAVLUN	50,00 EUR	200,00 EUR
	KAP: Z1 PALET	8.020,00 EUR	8.020,00 EUR
	BRÜT KG: 4.067,62	TOPLAM	56.294,17 EUR
	NET KG: 2.468,10	Toplam (Sub Total)	
	MENŞE: TÜRKİYE	KDV % (VAT)	
	BANKA: 	Genel Toplam (Total)	
	TESLİM		
Yalnız 			
Only 			
Bank Details / Banka Bilgileri 		Teslim Eden	Teslim Alan
Bu belgenin sevk edilen malın birikte bulunması halinde ayrıca sevk irsalıyesini almaz.			

1 Aşağı 3 Suretli

İhrac edilen malın ölçü birimi ne ait kodlara ilişkin listelerden uygulan olanı fatura listesinde beyan edilecek.

ÖLÇÜ BİRİMİ	KODU
ADET(UNIT)	C62
KİLOGRAM	KGM
METRE KARE	MTK
METRE	MTR
ÇİFT	PR
LİTRE	LTR
ADET-ÇİFT	CPR
AFİF birim fiyatı	AFF

5.3 YÜKLENİLEN KDV LİSTESİ

YÜKLENİLEN KDV LİSTESİ															
Sıra No	Alış Faturasının Tarihi	Alış Faturasının Serisi	Alış Faturasının Sıra No'su	Satıcının Adı- Soyadı / Ünvanı	Satıcının Vergi Kimlik Numarası / T.C. Kimlik Numarası	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alış Faturasının KDV Hariç Tutarı	Alış Faturasının KDV'si	Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si	GGB Tescil No'su (Alış İthalat İse)	Belgeye İlişkin İade Hakkı Doğuran İşlem Türü	Yüklenim Türü	Belgenin İndirime Konu Edildiği KDV Dönemi	Belgenin Yüklenildiği KDV Dönemi
1	06.10.2017	A				PODYUM SET İMALATI	60 ADET	16.655,00	2.997,90	2.997,90		301	1	201710	201710
2	05.10.2017	A				PRINÇ ÜRÜN STANDI	35 ADET	78963,85	14.213,49	14.213,49		301	1	201710	201710
3	04.10.2017	A				DISPLAY STAND BRASS	81 ADET	17.455,00	3.141,90	3.141,90		301	1	201710	201710
4	02.10.2017	A				ŞEKSİYE ASKILIĞI NUMUNESİ	2 ADET	380,00	68,40	68,40		301	1	201710	201710
5	23.10.2017	A				NAVLUN ÜCRETİ	4 PALET	216,10	38,90	38,90		301	1	201710	201710
6	20.10.2017	A				BÜYÜK KÜÇÜK AYNA	67 ADET	23.888,00	4.299,84	4.299,84		301	1	201710	201710
7	25.10.2017	A				DUVAR PANELİ ÇANTA STANDI	64 ADET	65.205,59	11.737,00	11.737,00		301	1	201710	201710
8	24.10.2017	A				VİTRİN STANDI NAKLİYE	2 ADET	4.500,00	810,00	810,00		301	1	201710	201710
9	23.10.2017	A				DUVAR PANELİ PODYUM SET	78 ADET	21.445,00	3.860,00	3.860,00		301	1	201710	201710
10	23.10.2017	A				PRINÇ ASKILIK	90 ADET	34.186,44	6.153,56	6.153,56		301	1	201710	201710
TOPLAM										47.320,99	2017/10 dönemi Yüklenilen KDV				



Certificate No. :
ISO 9001:2000

V.D.:

Ticaret Sicil No:
Mersis No:



İL KODU : 34

FATURA

SERİ: A SIRA NO.:

Fatura Tarihi: 23.10.2017

İrs. Tar. No :

Ticaret Sicil No :
Mersis No : 6

Maltepe İstanbul
TÜRKİYE

İL KODU : 34

FATURA

SERİ: A SIRA NO: 1

Fatura Tarihi: 23.10.2017

İrs. Tar-No : 1

Müşteri V.D. :
Müşteri V.D. No. : 1

Miktar	Birim	Açıklama	Birim Fiyat	Tutar	
3	AD	Wallet Display Brass	35,14	108,42 EUR	
6	AD	Metal Tray, large 2	39,76	238,56 EUR	
10	AD	Display T- Stand Brass	56,63	566,30 EUR	
40	AD	Display L- Stand Brass	54,22	2.168,80 EUR	
6	AD	Shelf for Focal Wall	158,00	948,00 EUR	
1	AD	Luggage Rack 900	290,00	290,00 EUR	
1	AD	SLG Unit	650,00	650,00 EUR	
6	AD	Box for Focal Wall, Brass	51,80	310,80 EUR	
9	AD	Acc. Rack For Bag 3	45,78	412,02 EUR	
2	AD	Sales Table, Display	98,00	196,00 EUR	
6	AD	Luggage Rack 1200	330,00	1.980,00 EUR	
KDV'siz Toplam :		34.186,44 TL	Döviz Kuru :		7.868,90 EUR
KDV Tutarı % 18 :		6.153,56 TL	KDV Tutarı % 18 :		1.416,40 EUR
Genel Toplam :		40.340,00 TL	Genel Toplam :		9.285,30 EUR
		1 EUR = 4,3445 TL			
PAYMENT DATE : 22.11.2017		PO #: 14208701-BR			

YALINIZ - Doküman Yürütme ve E-Okuma

YALINIZ, Dokuz Eylül Üniversitesi E-Ofis cent

Banka Hesap Numaraları:

İkinci uygulamamızda İSTANBUL'DA bavul ticareti kapsamında satışları olan Mükellef(Z)'nin bavul ticareti kapsamında yapmış olduğu işlemleri şöyledir.

Bavul Ticareti Kapsamındaki Satış: 2.966,18.-TL x %18 KDV

Bavul Ticareti Kapsamındaki Satışlar nedeniyle yüklenilen KDV: 533,90.- TL

Mükellef (Z) döviz karşılığı yaptığı bu satışlarda KDV tahsil etmiş, satışa ilişkin tutarlar döviz alım belgesine bağlanmıştır.

Tax Free Form						
FATURA/ÇEK						
SERİ A SIRA NO						
T.C. BAĞKURU İl Kodu : 34 Tarih : 04.02.2019						
Doc-ID 150590.25186.1560.39388						
ACIKLAMA DESCRIPTION OF GOODS	ADET PCS	KDV% VAT%	FİYAT PRICE	KDV TUTARI TOTAL VAT	TOPLAM TUTAR SELLING PRICE	
Dul Spark Flymore combo	1	18,00	2.966,10	533,90	3.500,00	
0AS4F930020057						
GENEL TOPLAM:					**3.500,00	
E-Arız No:					18%	**3.500,00
Nakit / Kredi Kartı REPAIR VALUE / KREDİ KARTI					*400,00	
Retailer's Signature / Mağaza İmza-Kaşe						
CUSTOMER'S DECLARATION / MÜŞTERİ BİYYAN						
Credit card number / Kredi kartı no						
Passport No. / Pasaport Numarası						
Name / Adı Soyadı						
Company Name / Ticaret Ünvanı						
Permanent Address / Dış Ülkesi adresi						
Country / Ülke						
ZIP / Posta kodu						
İstanbul / İstanbul (SLO) / SLO Türkiye Havaalanı A.Ş. Ticaret Sicil No: 280004 364 - IRAN						
IV SURET						

MUHASEBE KAYITLARI

-----,,-----

61 No.lu Tebliğ Kapsamında Satışlar

120 Alıcılar..... 3.000

.....601 Yurtdışı Satışlar2.966,18

..... 391 Hesaplanan KDV533,90

-----,,-----

İhracat bedeli döviz alım belgesine bağlandığı ve özel fatura ilgili gümrükte onaylanıp beyanname verme süresinin sonuna kadar satıcıya ulaştığı için “192 Diğer KDV” hesabında yer alan tutarın, “191 İndirilecek KDV” hesabına devri gerekmektedir. Ancak işlemlerde karışıklığa mahal vermemek için, görüşümüze göre;

191 İndirilecek KDV hesabının alt kırımı olarak “191.01.Düzeltililecek KDV” hesabının açılması bavul ticareti kapsamında gerçekleşen satışlara ait düzeltililecek KDV tutarlarının takibi açısından kolaylık sağlayacaktır.

Dekont	
HAVALE	
SUBE ADI : MÜŞTERİ NUMARASI : HESAP NUMARASI : İŞLEM TARİHİ : VERGİ DAİRESİ : VERGİ NO : İŞLEM YERİ : DÜZENLENME TARİHİ:06.03.2019 IBAN:1	SAYIN 34406 KAĞITHANE/İSTANBUL
İCMAL NO 147389 ALACAKLI ŞUBE : ALACAKLI HESAP : ALACAKLI IBAN : MASRAFLI HESAP : 00403 / 6294059 IBAN:TR24 0006 2000 4030 0006 2 940 59 MASRAFLI TUTARI : 2,86 TL BSMV : 0,14 TL MASRAFLI TOPLAMI : 3,00 TL	
YALNIZ BegYüzOtuzÜçTL,DoksanKr.	
SIRA NO : 2019-03-06-15.17.03.768341	TUTAR : - 533,90 TL

-----,,-----

Özel Faturanın İşletmeye Ulaşması

191 İndirilecek KDV533,90

.....192 Diğer KDV533,90

-----,,-----

İhracatın gerçekleşmesi sonrası, yüklenilen KDV tutarının mahsuben veya nakden alınması durumu ortaya çıkacaktır. İadenin Nakden Alınması durumunda ise şu kayıt yapılacaktır.

-----,,-----

İade edilecek KDV'nin kaydı

136 Diğer Çeşitli Alacaklar.....533,90

..... 192 Diğer KDV533,90

..... 192.02.İadesi Talep Edilen KDV

-----,,-----

Ödemenin aracı firmaya ödendiği tarihte KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

VD	DÖNEM TİPİ	Yıl	2019
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ	Aylık	Ay	Mart
Onay Zamanı :	26.04.2019 - 17:01:01		

Vergi Kimlik Numarası
E-Posta Adresi
Ticaret Sicil No
Soyadı (Unvanı)
Adı (Unvanın Devamı)

İrtibat Tel

MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ**TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER**

Matrah	KDV Oranı	Vergi
169.537,91	18	30.516,82

KİSMİ TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLER

İşlem Türü	Matrah	KDV Oranı	Tevkifat	Vergi
Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri[KDVGUT- (II/C-2.1.3.2.3)]	16.500,00	18	5/10	1.485,00

Matrah Toplamı	186.037,91
Hesaplanan Katma Değer Vergisi	32.001,82
Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi	0,00
Toplam Katma Değer Vergisi	32.001,82

İNDİRİMLER

İndirim Türü	Vergi
Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV	3.781,95
Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Bu Dönemde İade Edilen KDV [KDVGUT-(II/A-5)]	533,90
Yurtiçi Alımlara İlişkin KDV	19.750,74
İndirimler Toplamı	24.066,59

BU DÖNEME AİT İNDİRİLECEK KDV TUTARININ ORANLARA GÖRE DAĞILIMI

KDV Oranı	Alınan Mal ve Hizmet Ait Bedel	KDV Tutarı
8	1.222,63	97,81
18	109.182,94	19.652,93
Toplam		19.750,74

İhraç Kaydıyla Teslim Bedeli Toplamı	0,00
Tecil Edilebilir KDV	0,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV	0,00
Yurtiçi ve Yurtdışı KDV Ödenmeksizin Temin Edilen Mal Bedeli	0,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	0,00
Yüklenilen KDV	0,00
İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı	0,00
İstisna Kapsamına Giren İşlemlere Ait Toplam Teslim ve Hizmet Tutarı	0,00
İade Edilebilir KDV	0,00
Tecil Edilecek Katma Değer Vergisi	0,00
Ödenmesi Gereken Katma Değer Vergisi	7.935,23
İade Edilmesi Gereken Katma Değer Vergisi	0,00
Sonraki Döneme Devreden Katma Değer Vergisi	0,00

DİĞER BİLGİLER	
Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel	0,00
Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (aylık)	186.037,91
Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (kümülatif)	514.906,72
Kredi Kartı İle Tahsil Edilen Teslim ve Hizmetlerin KDV Dahil Karşılığını Teşkil Eden Bedel	3.000,00

Beyannamenin Hangi Sıfatla Verildiği	BEYANNAMEYİ DÜZENLEYEN
Mükellef	
Vergi Kimlik Numarası	Vergi Kimlik Numarası (TC Kimlik No)
Soyadı, Adı (Unvanı)	Soyadı, Adı (Unvanı)
Ticaret Sicil No	Ticaret Sicil No
E-Posta Adresi	E-Posta Adresi
İrtibat Tel No	İrtibat Tel No

EKLER

KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASI KAPSAMINDAKİ İŞLEMLERE AİT BİLDİRİM

Alıcının			Satış Faturası ve Benzeri Belgenin				Tevkifat Uygulanan İşlemin				
T.C Kimlik No.	Vergi Kimlik No.	Adı Soyadı(Unvanı)	Tarihi	Serisi	Sıra No.su	Cinsi	Tutarı(KDV Hariç)	KDV Oranı	Hesaplanan KDV	Tevkifat Oranı	Tevkifat Tutarı
			01/03/2019	A	3411	603	16.500,00	18	2.970,00	5/10	1.485,00

ALTINCI BÖLÜM

SONUÇ ve ÖNERİLER

Katma değer vergisi, mal ve hizmetlerin üretiminden nihai tüketiciye kadar tüm aşamalarda doğan katma değerın vergilendirilmesine yönelik harcamalar üzerinden alınan dolaylı bir vergi çeşididir.

Hızla gelişen küresel ekonomik piyasalar karşısında ülke ihracatımız artmakla beraber rekabet gücünün zayıflaması ihracatçıların desteklenmesi, ihracat ile ilgili mevzuatımızın güncellenmesi gerekliliğini de beraberinde getirmiştir.

İhracat ile birlikte ülkeye döviz girişi artmakta ve cari dengeyi sağlamada önemli bir maliye politikası aracı olarak kullanılmaktadır. İhracatın ülkedeki döviz rezervlerini artırıcı etkisi ihracata yönelik önemli düzenlemelerin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Ayrıca ülkemizde dış ticaret açığının sürekli bir hal alması ihracatın önemini arttırmıştır. Bu sorunun çözümünde etkili olabilecek en iyi yöntemlerden birisi ise ihracatın ve ihracatçının teşvik edilmesidir.

Bununla beraber ihracat istisnası kapsamına alınan bazı işlemler ile katma değer vergisi, nihai tüketiciye yansıtılamamakta ve son işlemi yapan mükellefe ekstra bir yük olmaktadır. İstisna edilen işlemlerden bir kısmı için yüklenilen KDV'nin gider veya maliyete eklenmesi kabul edilirken, bir kısmı için ise yüklenilen KDV'lerin iade edilmesi benimsenmiştir.

İhracat istisnasına konu işlemler nedeniyle yüklenilen KDV iadenin konusunu oluşturmakta ancak iade sürecinin karmaşık olması zaman kaybına neden olmaktadır.

Bu açıklamalardan hareketle istisnalar ile getirilmek istenen kolaylıklar, iade sürecinin karışık ve zaman alıcı olması nedeniyle sıkıntılara yol açmaktadır. Bu olumsuzlukları gidermek için iade uygulamaları basitleştirilmeli, karmaşık uygulamalar ve hesaplamalar yerine, istisna dolayısıyla tahsil edilemeyen KDV'nin mükellefe iade edilmesi sağlanmalıdır. Bu düzenleme ile hem mükellefin hem de vergi dairelerinin iş yükü önemli ölçüde azaltılacak ve iadeler daha kısa sürede tahsil edileceği için mükelleflerin finansman sıkıntısı giderilmiş olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Kitaplar

Aksoy, Ş.: (1991), “*Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*”, Filiz Kitabevi, İstanbul.

Altındağ, M.: (1998), “*Vergi ve Revizyon Rehberi*”, Ankara Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.

Bilici, N.: (2012), “*Vergi Hukuku*”, Güncellenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Bilici, N.: (2012), “*Vergi Hukuku*”, 28. Baskı, Seçkin Hukuk, Ankara.

Kızılot, Ş.: (1998), “*Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*”, Cilt II, 4369 Sayılı Kanunla Değişen En Son Şekliyle, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Kızılot, Ş.: (1998), “*Vergi Hukuku*”, 1. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Koç, M.: (2005), “*İhracatta KDV iadesinin Hesaplanması, Raporlanması, Denetimi ve Bir Örnek Uygulama*”, İstanbul.

Kolçak, M. (1994); “*Türk Vergi Sistemi*”, Atatürk Üniversitesi Yayınları No:785, Erzurum Meslek Yüksekokulu Yayınları No:2, Ders Kitapları Serisi No:2, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum.

Maç, M.: (2019), “*Katma Değer Vergisi Uygulaması 4*”, İstanbul.

Özbalcı, Y.: (1999), “*Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*”, Oluş Yayınları, Ankara.

Özcan, Z.: (2012), “*İhracat ve İhraç Kayıtlı Satışlar*”, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Şenyüz, D. ve diğerleri: (2011), "*Vergi Hukuku*", İkinci Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

Tan, M.: (2007), "*Yürürlükteki Vergi Kanunları*", Ankara Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını.

Usta, Y.: (2013), "*Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*", Birinci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

Vural, M.: (2012), "*Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş KDV İade Rehberi*", 1. Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara.

Gürsoy, Y.: (2007), "*Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*" Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

Dergiler ve Kılavuzlar

Balcı, B.: (1996), "*AT Uygulamasında Vergiyi Doğuran Olay*", Vergi Dünyası.

Beyanname Düzenleme Kılavuzu; Katma Değer Vergisi Kanunu, 3. Cilt, (2019), Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul.

Demir, O.: (2001), "*84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği Uyarınca KDV İadesi Taleplerinin Yerine Getirilmesine İlişkin Esaslar*", Vergi Dünyası, Sayı:244.

Dura, İ.: (2013), "*Hızlandırılmış KDV İade Sistemi'nin Eksiklikleri*", Vergi Sorunları Dergisi.

Yüksel, V.: (2006), "*Yolcu Beraberi Eşya İhracında KDV İstisnası Uygulaması*", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 167.

Tezler

Akın, M.: (2010), *"Türkiye'de İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi: Afyonkarahisar İli Uygulaması"*, Yüksek Lisans Tezi.

Armutlu, M.: (2007), *"Katma Değer Vergisi ve Türkiye'de Uygulamasında İhracat İstisnası, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı"*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Şahin, B.: (2015), *"Mal İhracatında İstisnalar ve Katma Değer Vergisi İadeleri ve Uygulama"*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Tansel, G.: (2007), *"İhraç Kaydıyla Mal Teslimlerinde KDV Tecil, Terkin ve İade Konusunun, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Ele Alınması"*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul,.

Elektronik Yayınlar/İnternet Alındısı

WEB_1, (2019), İGEME
<https://www.igeme.com.tr/ihracat-cesitleri/>, 12/07/2019.

WEB_2, (2019), Türkiye İhracatçılar Meclisi
<http://www.tim.org.tr/tr/ihracat-ihracat-rehberi-ihracat-turleri.html>, 12/04/2019.

WEB_3, (2019), Dış Ticaret Günlüğü
<http://disticaretgunlugu.com/transit-ticaret/> 13/03/2019.

WEB_4, (2019), Mollaismailoğlu, M.
<http://mollaismailoglu.com/genel/serbest-bolgelerde-kdv-uygulamasi/>, 22/03/2019.

WEB_5, (2019), Bilgili Denetim
<http://www.bilgididenetim.com/serbest-bolgelerdeki-musteriler-icin-yapilan-fason-hizmetlerde-kdv-iadesi.html>, 12/01/2019.

WEB_6, (2019), Çimen, O.

https://www.verginet.net/dtt/1/OzanCimenTurkiye8217deIkametEtmeyenYolcularaTani nanKDVistis_8939.aspx, 12/01/2019.

WEB_7, (2019), Yalkın, L.

http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-temmuz-sayi-139_mdergi_8790a-00_/yolcu-beraberi-esya-uygulamasinda-son-durum.html, 12/01/2019.

WEB_8, (2019), Can, E.: *"İhraç Edildikten Sonra Yurda Geri Getirilen Malların KDV Karşısındaki Durumu"*

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003091137.htm, 13/03/2019.

WEB-9, (2019), Demir, Ö.: *"KDV Genel Uygulama Tebliği ile Birlikte İndirimli Teminat Uygulama Sisteminin (İTUS) Kapsamı ve İşleyişi"*

<https://www.verginet.net/dtt/1/yeni-itus-kapsami.aspx>, 17/04/2019.

WEB_10, (2019), Sevinç, E.: *"Karşıt İnceleme Tekniği ve YMM Sorumluluğu"*

<http://www.ymm.net/blog/?karsit-inceleme-teknigi-ve-ymm-sorumlulugu>, 22/04/2019.

WEB_11, (2019), Denge Akademi, Yetkiner, E.

<http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Erkan2002YMMVeVer.pdf>, 17/04/2019.

WEB_12, (2019), İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası

<https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-36/--2039>, 12/02/2019.

WEB_13, (2019), *"Özel Esaslar Kapsamında Bulunan Mükelleflerin KDV İadelerinde Uygulanan Esaslar"*

http://www.alomaliye.com/2009/suleyman_turan_ozel_esaslar.htm, 13/05/2019.

WEB_14, (2019), Akbulak, Y. ve Tokmak, A. *"İhracatta Kdv İadesi ve Dış Ticaret Sermaye Şirketlerinin Durumu"*,

<http://www.spk.gov.tr>, 15/06/2006.

WEB_15, (2019), Pamukçu, F. ve Pamukçu, N.

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/15->

[%2057%20FATMA%20-%20NEVZAT%20PAMUK%C3%87U%20.doc](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/15-%2057%20FATMA%20-%20NEVZAT%20PAMUK%C3%87U%20.doc), 12/02/2019.

WEB_16, (2019), Bilgili Denetim ve YMM Ltd. Şti., “*KDV İadelerinde Özel Esaslar ve Kod Listelerinin Önemi*”

<https://www.bilgilidenetim.com/kdv-iadelerinde-ozel-esaslar-ve-kod-listelerinin-onemi.html>, 22/03/2019.

WEB_17, (2019), Aydın, A.

http://www.muhasabenet.net/makale_aykut%20aydin_sahte%20belge%20kullaniminin%20kdv%20iadesi%20kars%20durumu.html, 23/04/2019.

WEB_18, (2019), Kızılot, Ş.

<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=12850907&tarih=2009-11-04>, 16/03/2019.

WEB_20, (2017), Vergi Dosyası

<https://vergidosyasi.com/2017/11/17/vergi-muafiyeti-vergi-istisnasi-kavramlari/>, 05.07.2019

WEB_21, Kaya, S.: “*Konsinye İhracat*”

http://sezaikaya.com/post/konsinye-ihracat_5, 12.07.2019

WEB_22, Maliye Postası

<http://www.maliyepostasi.com/kdv-genel-uygulama-tebliginde-yolcu-beraberi-esya-istisnasi?page=3>, 12.07.2019

WEB_23, Sevinç, E.

<http://www.ymm.net/blog/?karşıit-inceleme-teknigi-ve-ymm-sorumluluğu>, 12.07.2019

WEB_23, Hüvez, İ.

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/09-IbrahimHuvez.doc>,
12.07.2019.

Kanun, Tebliğ, Yönetmelikler

- 1) 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 2) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 4) 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- 5) 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
- 6) 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 7) 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun
- 8) 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu
- 9) 5766 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
- 10) 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Kanunu
- 11) Serbest Bölgeler Kanunu
- 12) Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

- 13) Yeminli Mali Müşavirler Genel Uygulama Tebliği
- 14) İhracat Yönetmeliği
- 15) İhracat Tebliği (2006/3)
- 16) Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca Yayınlanan Sinematografik Ortak Yapımlar ve Türkiye'de Ticari Amaçlı Film Çekmek İsteyen Yerli ve Yabancı Yapımcılar Hakkında Yönetmelik

