

TC
YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
İŞLETME YÖNETİMİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KATMA DEĞER VERGİSİ MEVZUATINDA
İSTİSNA EDİLEN İŞLEMLERDE İADE
UYGULAMALARI**

ÖZGÜR DELEN
01713102

TEZ DANIŞMANI
Prof. Dr. A. MURAT DEMİRCİOĞLU

İSTANBUL
2007

TC
YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
İŞLETME YÖNETİMİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

KATMA DEĞER VERGİSİ MEVZUATINDA
İSTİSNA EDİLEN İŞLEMLERDE İADE
UYGULAMALARI

ÖZGÜR DELEN
01713102

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih: 06.12.2007
Tezin Savunulduğu Tarih: 22.01.2008

Tez Oy birliği ile başarılı bulunmuştur.

Unvan Ad Soyad
Tez Danışmanı : Prof. Dr. A. Murat Demircioğlu
Jüri Üyeleri : Yrd. Doç. Dr. Vedat Laçiner
Öğr. Gör. Dr. Reşat Saraoğlu

İmza

İSTANBUL
ARALIK 2007

ÖZ

KATMA DEĞER VERGİSİ MEVZUATINDA İSTİSNA EDİLEN İŞLEMLERDE İADE UYGULAMALARI

Özgür Delen
Aralık, 2007

Türk ekonomisindeki hızlı değişime paralel olarak, vergi mevzuatında da önemli değişiklikler yaşanmıştır. Katma Değer Vergisinden önce mal ve hizmetlerin imalat aşamasından, tüketicilere ulaştığı aşamaya kadar, sekiz adet dolaylı vergi alınmakta iken bunların yerine tek bir vergilemeyi öngören Katma Değer Vergisi sistemi yürürlüğe konulmuştur.

Katma Değer Vergisi, mal ve hizmet üretiminin her safhasında bir sonraki safhaya yansıtılması suretiyle doğan ve nihai olarak mal ve hizmetin tüketicisine yüklenen bir vergi türüdür.

Katma Değer Vergisi, ekonomideki tüm mal ve hizmetler için geçerli olmakla beraber, küreselleşme ile daha da artan rekabet şartları, sosyal, kültürel ve ekonomik sebeplerden dolayı, tüm vergi uygulamalarında olduğu gibi Katma Değer Vergisi Mevzuatında da bir takım istisna hükümleri yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununda istisna edilen işlemlerde KDV hesaplanmamakta, yani satıcı KDV tahsil etmemektedir. Böylelikle mal bedelinde KDV tutarında bir indirim sağlanmış olmakta, söz konusu vergi, nihai tüketicisine yansıtılmamaktadır.

Katma Değer Vergisinin ödenmesinden mal ve hizmeti üretenler sorumlu olmakla beraber, aslında bu verginin mükellefi nihai tüketicidir. Bu sebeple, istisna edilen işlemlerde KDV tahsil edilemediğinden, son işlemi yapan kişi yada kurumda kalan Katma Değer Vergisinin iadesi gerekmektedir.

İade uygulamalarında karşılaşılan istismarlar nedeniyle, özellikle nakden iadelerde Maliye idaresi bürokratik işlemleri büyük ölçüde artırmıştır. Bu durum, zaten karmaşık olan bu sistemi daha da karmaşık hale getirmiştir. Mükelleflere zaman kaybı ve ilave maliyet getiren bu sistemin, daha basit hale getirilmesi için yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu çalışma ile, Katma Değer Vergisi Mevzuatında istisna edilen işlemlerde iade uygulamaları ile ilgili izlenen prosedürler, yayımlanan kanunlar, genel tebliğler, iç genelgeler ve muktezalar bazında açıklanılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler : Katma Değer Vergisi Mevzuatında İade

ABSTRACT

REFUND APPLICATIONS OF TAX-EXEMPT TRANSACTIONS IN VALUE ADDED TAX LEGISLATION

**Özgür Delen
December, 2007**

Significant changes have taken place on the tax legislation in line with the rapid changes in Turkish economy. The Value Added Tax system, which envisages a single taxation application instead of the eight indirect taxes that used to be levied from the phase at which goods and services are produced to the phase they are delivered to consumers, has been put into force.

The Value Added Tax is generated by being reflected from the present to next stage in every stage of the production of goods and services, and is borne ultimately by the final consumer.

While the Value Added Tax is applicable for all goods and services in the economy, there are certain exemptions in the Value Added Tax Legislation also as in all tax applications due to increased competition conditions caused by globalization, social, cultural and economic reasons.

The VAT is not calculated for tax exempt transactions in accordance with the Value Added Tax Law. As a result, cost of the relevant good is reduced in proportion to the amount of VAT and the said tax is not charged to the final consumers.

While the producers of the goods and services are responsible for payment of the Value Added Tax, actually the taxpayer of this type of tax is the final consumer. Therefore, since VAT is not collected with respect to tax-exempt transactions from the final consumer, the Value Added Tax left at the final person or the organization has to be refunded.

Due to exploitations experienced in refunds, Tax Administration has significantly increased the bureaucratic operations particularly in cash refunds. This situation has complicated even more the already complex system. New regulations are needed to simplify the system with which the taxpayers currently lose time and bear additional costs.

In this study, the procedures followed in relation to refund applications with respect to tax-exempt transactions in the Value Added Tax Legislation are explained based on laws, general communiqués, internal circulars and tax rulings.

Key Words: Refund in Value Added Tax, Legislation

ÖNSÖZ

Katma değer vergisi iade uygulamaları, Maliye Bakanlığı'nın kendisine verilmiş yetkilerle yönlendirdiği, bu sebeple ihtiyaçlara göre sürekli değişen bir yapıya sahiptir. İade işlemlerinin bu özelliği dolayısıyla, idare tarafından çok sayıda tebliğ, iç genelge ve mukteza yayımlanmıştır.

Altı bölümden oluşan bu çalışmada, katma değer vergisi mevzuatında istisna edilen işlemlerde iade uygulamaları, idare tarafından yapılan değişiklikler dikkate alınarak ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

Mesleki hayatıma farklı bir heyecan katan bu çalışmanın hazırlanmasında destek veren başta ailem olmak üzere, tez danışmanım Sayın Prof. Dr. A. Murat Demircioğlu'na ve Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü personeline teşekkür ederim.

İstanbul; Aralık, 2007

Özgür Delen

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	
ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR.....	xv
1.GİRİŞ.....	1
2.KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI.....	3
3.KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSU.....	4
3.1 Katma Değer Vergisinin Konusuna Giren İşlemler.....	4
3.2 Katma Değerin Vergilendirilmesi.....	5
4.KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNALAR.....	8
4.1 Kısmi İstisna.....	9
4.2 Tam İstisna.....	13
5.İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER.....	15
5.1 İhracat İstisnası.....	15
5.1.1 Mal İhracatı.....	16
5.1.1.1 Malın İstisna Nedeniyle KDV'siz Olarak Teslim Edilmesi.....	17
5.1.1.2 İhracat İstisnasından Faydalanacak Olanlar.....	17
5.1.1.3 İhracat İstisnasının Uygulanacağı İhracat Türleri.....	18
5.1.1.3.1 Serbest İhracat.....	18
5.1.1.3.2 Özelliği Olan İhracat.....	18
5.1.1.3.3 Bağlı Muamele Yoluyla Yapılan İhracat.....	19
5.1.1.3.4 Kayda Bağlı İhracat.....	19

5.1.1.3.5	Sınır ve Kıyı Ticareti Yoluyla Yapılan İhracat.....	20
5.1.1.3.6	Yabancı Gemi ve Uçaklara Yahut Uluslararası Sefer Yapan Yerli Gemi ve Uçaklara Yapılan Kumanya Teslimatı.....	20
5.1.1.3.7	Yurt Dışındaki Şube, Büro, Temsilcilik, Acentalık Gibi Yerlere Mal Gönderilmesi.....	22
5.1.1.3.8	Malın Aynî Sermaye Olarak Yurt Dışına Götürülmesi.....	22
5.1.1.3.9	Posta İle Yurt Dışına Ticari Eşya Gönderilmesi.....	22
5.1.1.3.10	Müteahhitlerce Türkiye'den Yurt Dışı Şantiyelerine Mal Gönderilmesi.....	23
5.1.1.3.11	Mahrece İade Nedeniyle Yapılan İhracat.....	23
5.1.1.3.12	Yetkili Gümrük Antrepolarına Mal Teslimi.....	23
5.1.1.3.13	Serbest Bölgelere Mal Gönderilmesi.....	24
5.1.1.3.14	Gümrük Hattı Dışında Kalan Satış Mağazalarına (Free-Shoplara) Mal Gönderilmesi.....	24
5.1.1.3.15	İnternet Yoluyla Yurt Dışına Mal Gönderilmesi.....	25
5.1.1.3.16	Gemi ve Uçaklara yapılan Teslimler.....	25
5.1.1.4	İhracat İadesinden Yararlanamayacak İşlemler.....	26
5.1.1.4.1	Kiralama Yoluyla Yapılan İhracat.....	26
5.1.1.4.2	Konsinyasyon Suretiyle, Komisyoncu Eliyle Yahut Yurt Dışı Fuarlarda Satılmak Üzere Mal İhracı.....	26
5.1.1.4.3	Geçici İhracat.....	27
5.1.1.4.4	İhraçatı Teşvik Mevzuatı Açısından İhraç Sayılan Yurt İçi Teslimler.....	27
5.1.1.4.5	Bedelsiz İhracat.....	27
5.1.1.5	İhraç Olunan Malla İlgili Olarak Yüklenen KDV'nin İhracatçıya İade Edilmesi.....	28
5.1.1.5.1	İndirim Yoluyla İade.....	28
5.1.1.5.2	Sonraki Dönemlere Devir Yoluyla İade.....	29
5.1.1.5.3	Nakden – Mahsuben İade.....	31
5.1.1.6	İhracat İstisnasından Doğan KDV Mahsup ve İade Taleplerinin Yapılış Esasları.....	31

5.1.1.6.1	İadesi İstenebilecek KDV Tutarının Hesaplanması.....	32
5.1.1.6.2	Genel Giderler Nedeniyle Yüklenilen KDV'den Pay Verilmesi.....	36
5.1.1.6.3	ATİK'ler Nedeniyle Yüklenilen KDV'den Pay Verilmesi.....	37
5.1.1.7	İadenin Hangi Ay KDV Beyannamesinde Gösterileceği.....	38
5.1.1.8	İhracat Hasılatının Tespiti ve İhracattan Doğan Kur Farkı.....	39
5.1.1.9	İhracat İstisnası İçeren Beyannamelere Eklenmesi Gereken Belgeler.....	40
5.1.1.10	İnceleme Raporu ve Teminat Aranmaksızın Yapılan İadeler.....	42
5.1.1.10.1	Mahsup Yoluyla İade.....	42
5.1.1.10.1.1	Mahsup Edilebilecek Borçlar.....	43
5.1.1.10.1.2	Mahsup Talebi.....	43
5.1.1.10.1.3	Mahsup Talep Edenlerin Yapacakları İşlemler.....	44
5.1.1.10.1.4	Mücbir Sebep Nedeniyle Belgeleri Zayi Olanlara İade.....	45
5.1.1.10.2	Maliye Bakanlığı'nca Belirlenen Sınırı Aşmayan Nakit İadeler.....	45
5.1.1.10.3	Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuna Dayalı Nakden İadeler.....	46
5.1.1.10.4	Kamuya Ait Kuruluşlara İade.....	47
5.1.1.11	Teminat Karşılığı İade.....	47
5.1.1.11.1	Teminat Türleri.....	47
5.1.1.11.2	Normal Teminat Uygulaması.....	48
5.1.1.11.3	İndirimli Teminat Uygulaması.....	48
5.1.1.11.3.1	Teminat Oranı % 4 Olarak Uygulanacak Mükellefler.....	48
5.1.1.11.3.2	Teminat Oranı % 8 Olarak Uygulanacak Mükellefler.....	50
5.1.1.11.4	Teminat Oranlarının Değiştirilmesi.....	51
5.1.1.11.5	Yükseltilmiş Teminat Uygulaması.....	51
5.1.1.11.6	Teminat Mektuplarının İadesi.....	51
5.1.1.12	Vergi İnceleme Raporu İle İade.....	52
5.1.1.13	İhracat İstisnası İle İlgili Özellikli Durumlar.....	52
5.1.1.13.1	KDV Uygulamasında Müteselsil Sorumluluk.....	52
5.1.1.13.2	Malının Gümrük Hattını Geçmeden Önce Zarar Görmesi.....	53
5.1.1.13.3	Malın Gümrük Hattından geçtikten Sonra Zarar Görmesi.....	53

5.1.1.13.4	İhraç Olunan Malın Geri Gelmesi.....	53
5.1.1.13.5	İhracatın Gerçekleşmesinden Sonra Ortaya Çıkan Kur Farkları.....	54
5.1.1.13.6	Gümrük Beyannamelerinin Teyidi.....	55
5.1.1.13.7	Damga Vergisi.....	55
5.1.1.13.8	Defter ve Belgelerin Zayi Olması.....	55
5.1.2	Hizmet İhracı.....	56
5.1.2.1	İhracat İstisnasına Konu Hizmetlerde Aranılan Şartlar.....	56
5.1.2.2	Muhtelif Hizmetlerin İhracat İstisnası Karşısındaki Durumu.....	58
5.1.2.2.1	İthalata İlişkin Komisyonlar.....	58
5.1.2.2.2	Mümessillik Faaliyetleri.....	59
5.1.2.2.3	İhracat Komisyonları.....	59
5.1.2.2.4	Mühendislik Hizmetleri ve Diğer Teknik Hizmetler.....	59
5.1.2.2.5	Turizm Hizmetleri.....	59
5.1.2.2.6	İhraç Mallarına İlişkin Gözetim Hizmetleri.....	60
5.1.2.2.7	Roaming Hizmetlerinde İhracat İstisnası.....	60
5.1.2.2.8	Yurt Dışındaki Firmalar İçin Giyim Modeli Çizimi Yapılması.....	61
5.1.2.2.9	Yurt Dışındaki Fuarlara Katılım Hizmetleri.....	61
5.1.2.2.10	İhraç edilmek Üzere Geçici Kabulde Türkiye'ye Getirilen Mallara Aracılık Hizmeti Nedeniyle Yurt Dışına Kesilen Komisyon Faturaları.....	61
5.1.2.2.11	Yurt Dışı Firmaların Siparişi Üzerine Kalıp Yapılması veya Yaptırılması.....	62
5.1.2.2.12	Serbest Bölgedeki Firma veya Şubelere Verilen Hizmetler.....	62
5.1.2.3	Hizmet İhracı Bulunan Aya Ait KDV Beyannamesinin Düzenlenmesi.....	62
5.1.2.4	Hizmet İhraç Edenlerin Nakden KDV İadesi Almak veya İade Haklarını Mahsup Suretiyle Kullanabilmek İçin İbraz Etmeleri Gereken Belgeler.....	63
5.1.3	İhraç kaydı ile Mal Teslim Edilmesi.....	64
5.1.3.1	Sistemin İşleyişi.....	64
5.1.3.1.1	İhraç Kaydı ile Mal Teslim Alan İhracatçılar Bakımından.....	65
5.1.3.1.2	İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edenler Bakımından.....	65
5.1.3.2	İhracatın Gerçekleşmemesi, Yasal Süresinden Sonra Gerçekleşmesi ve Mücbir Sebep Halindeki Uygulama.....	66

5.1.3.3	Mükellefler ve Mal Grupları İtibariyle KDV 11/1-c Bendinin Uygulanması.....	66
5.1.3.4	İmalatçı Tanımı ve İmalatçı Tarafından Üretilmiş Sayılan Mallar.....	68
5.1.3.4.1	İmalatçı Tanımı ve İhraç Olunan Malın Bu İmalatçı Tarafından Teslim Edildiğinin İspatlanması.....	68
5.1.3.4.2	İmalatçı Tarafından Üretilmiş Sayılan Mallar.....	69
5.1.3.5	İhraç Kaydıyla Teslimin KDV Beyannamesinde Gösterilmesi.....	70
5.1.3.6	İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edene İade Edilecek KDV'nin Hesabı.....	71
5.1.3.7	İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edenlerin KDV İadesi Almak, Mahsup Yaptırabilmek, Tecil Olunmuş Vergiyi Terkin Ettirmek veya İade Tutarını Devrolan KDV Olarak Kullanabilmek İçin Gerekli Belgeler.....	73
5.1.3.7.1	Terkin İçin Gerekli Belgeler.....	73
5.1.3.7.2	Mahsuben İade İstenmesi Halinde Gerekli Belgeler.....	73
5.1.3.7.3	Nakden İade İstenmesi Halinde Gerekli Belgeler.....	73
5.1.3.7.4	İade Hakkının Devrolan KDV Olarak Kullanılmak İstenmesi Halinde Gerekli Belgeler.....	74
5.1.3.8	İhracatın Mücbir Sebepler Yüzünden Yapılamaması veya Geç Yapılması.....	74
5.1.3.9	İhracı Gerçekleşmeyen Malın İhraç Kaydıyla Teslimde Bulunana İade Edilmesi.....	75
5.1.3.10	İhraç Bedelinin Süresi İçinde Getirilememesi veya Eksik Olarak Getirilmesi.....	76
5.1.3.11	Malın İhraç Kaydıyla Teslim Edilemeyeceğinin Anlaşılması Halinde Yapılacak İşlemler.....	76
5.1.4	Bavul Ticareti Kapsamında Yapılan İhracat.....	76
5.1.4.1	Bavul Ticaretinde Katma Değer Vergisi.....	77
5.1.4.2	Bavul Ticaretinde KDV'nin Uygulanması.....	78
5.1.4.3	Bavul Ticareti Yapabilmenin Şartları.....	79
5.1.4.4	İstisnadan Yararlanabilecek Kişiler.....	79
5.1.4.5	KDV Tahsil Edilmeden Satış Yapabilme Şartları.....	80
5.1.4.6	Bavul Ticaretinde Tecil Terkin Uygulanması.....	83
5.1.4.7	İstisna Belgesi Olmadan Satış Yapanların Durumu.....	83
5.1.4.8	Bavul Ticaretinde KDV İadesi.....	84
5.1.4.8.1	Nakden ve Mahsuben İadelerde İstenen Belgeler.....	84
5.1.4.8.2	Mahsuben İade.....	84
5.1.4.8.3	Nakden İade.....	85

5.1.5 Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Yapılan Mal Satışları.....	86
5.1.5.1 İstisnadan Faydalanabilecek Olan Alıcılar.....	86
5.1.5.2 İstisna Uygulayabilecek Olan Satıcılar.....	87
5.1.5.3 İstisna Kapsamına Giren Mallar.....	87
5.1.5.4 Satıcıların Uyacakları Esaslar.....	87
5.1.5.5 Alıcıların Uyacakları Esaslar.....	88
5.1.5.6 KDV'nin Alıcıya İade Edilme Yöntemleri.....	88
5.1.5.6.1 İadenin Gümrükten Çıkarken Alınması.....	89
5.1.5.6.2 İadenin Gümrük Çıkışından Sonra Alınması.....	89
5.1.5.6.3 Verginin Elden Ödenmesi.....	89
5.1.5.6.4 İadenin Avans Olarak Ödenmesi.....	90
5.1.5.6.5 İadenin Yetki Belgesine Sahip Aracı Firmalardan Alınması.....	90
5.1.5.7 Satıcılara Yapılan İade Esasları.....	91
5.1.5.8 61 Nolu Tebliğe Göre İstisna Uygulaması.....	92
5.2 Deniz, Hava ve Demiryolu Taşıma Araçlarının, Yüzer Tesis Ve Araçların Teslimi, İnşa Ettirilmesi, Bu Araçların İmal ve İnşasına Yönelik Teslim ve Hizmetler İle Söz Konusu Araçların Tadil, Onarım ve Bakım Hizmetleri.....	93
5.2.1 Araçlara İlişkin İstisna.....	93
5.2.1.1 İstisnanın Kapsamı.....	93
5.2.1.2 İstisna Uygulanacak Mükellefler.....	94
5.2.1.2.1 Araçların Teslimi İle Tadil Bakım ve Onarım Hizmetlerinde İstisna.....	94
5.2.1.2.2 Araçların İmal ve İnşası İle İlgili Teslim ve Hizmetlerinde İstisna.....	95
5.2.1.3 İstisnanın Belgelenmesi.....	95
5.2.1.4 Diğer Hususlar.....	95
5.2.1.5 Finansal Kiralama Kanunu Kapsamında Yapılan İşlemler.....	96
5.2.1.6 Finansal Kiralama Kanunu Kapsamına Girmeyen İşlemler.....	96
5.2.1.7 Söz Konusu Araçların Tadili Onarımı ve Bakımı Şeklindeki Hizmetlerde Özellikler.....	96
5.2.2 Deniz ve Hava Taşıma Araçları İçin Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlerde İstisna.....	98
5.2.2.1 Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna.....	98
5.2.2.2 Hizmetin Deniz ve Hava Taşıma Araçlarının Seyrüseferine İlişkin Olması.....	99
5.2.2.3 İstisna Kapsamına Giren Hizmetler.....	100
5.2.2.4 İstisna Kapsamına Girmeyen Hizmetler.....	102
5.2.3 Altın Gümüş ve Platin İle İlgili Arama, İşletme Zenginleştirme ve Rafinaj Faaliyetleri İle Petrol Arama Faaliyetlerini Yürütenlere Yapılan Mal ve Hizmetlerde İstisna.....	103

5.2.3.1	Petrol Arama Faaliyetleri İle İlgili İstisna.....	103
5.2.3.2	Altın Gümüş ve Platin İle İlgili İstisna.....	104
5.2.3.2.1	İstisna Kapsamına Giren Mal ve Hizmetler.....	104
5.2.3.3	Arama Faaliyetlerinde İstisna.....	105
5.2.3.4	İşletme ve Zenginleştirme Faaliyetlerinde İstisna.....	106
5.2.3.5	Rafinaj Faaliyetlerinde İstisna.....	106
5.2.3.5.1	Rafinaj Faaliyetinin Mahiyeti ve İstisna Kapsamında İşlem Yapacak Mükellefler.....	106
5.2.3.5.2	İstisna Kapsamına Giren İşlemler.....	107
5.2.3.5.3	İstisnanın Uygulanması.....	107
5.2.4	Teşvik Belgesi Kapsamındaki Makine ve Teçhizatın KDV Ödenmeksizin Satın Alınması veya İthalı.....	108
5.2.4.1	Makine ve Teçhizatı KDV Ödemeksizin Satın Almak Yahut İthal Etmek İsteyenlerin Uyması Gereken Kurallar.....	108
5.2.5	Limanlara Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları Limanlar ve Hava Meydanlarının İnşasını, Yenilenmesini, Genişletilmesini Yapan veya Yaptıran Mükellefler İle Genel Bütçeli İdarelere Bu İşlere İlişkin Olarak Yapılan Mal Teslimleri ve İnşaat Taahhüt İşleri.....	109
5.2.6	Ulusal Güvenlik Harcamaları İle İlgili İstisna.....	111
5.2.6.1	İstisnadan Faydalanacak Alıcılar.....	111
5.2.6.2	İade Uygulaması.....	112
5.2.6.2.1	Doğrudan Yapılan Teslimlerde ve Tedarikçi Firmaların Alımlarında İade Uygulaması.....	112
5.2.6.2.2	Yurt Dışında Yerleşik Firmalara Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İade Uygulaması.....	113
5.2.7	KDVK'nın 13 üncü Maddesine Göre İstisna Edilen İşlemlerle İlgili Olarak Yüklenilen KDV'lerin İndirimi ve İadesi.....	114
5.2.7.1	KDVK'nın 13 üncü Maddesi Kapsamındaki İstisnalarda Asgari Sınır.....	115
5.3	Taşımacılık İstisnası.....	116
5.3.1	İstisnanın Kapsamı.....	116
5.3.2	Serbest Bölge İçinde, Serbest Bölgeden veya Serbest Bölgeye Yapılan Taşımalarda İstisna.....	117
5.3.3	Taşımacılık İstisnasında KDV'lerin İndirilmesi ve İndirimle Giderilmeyen KDV'lerin İadesi.....	118
5.3.3.1	KDV Beyannamesinin Düzenlenmesi.....	118
5.3.3.2	KDV Beyannamesine Eklenecek Belgeler.....	119
5.3.3.3	İadenin Nakden veya Mahsup Suretiyle Alınması.....	122
5.4	Diplomatik İstisna.....	124
5.4.1	Genel Açıklama.....	124

5.4.2 Uluslararası Anlaşmalar Uyarınca İstisna Kapsamında Yapılan Teslim ve Hizmetler.....	126
5.4.3 KDVK'nın 15 inci Maddesi Kapsamında Yapılan İşlemlere Ait KDV Yüklenimlerinin İadesi.....	127
5.4.3.1 KDVK'nın 15 inci Maddesinin 1/a Bendinden Kaynaklanan İadelere İlişkin Özellikler.....	127
5.4.3.2 KDVK'nın 15 inci Maddesinin 1/b Bendinden Kaynaklanan İadelere İlişkin Özellikler.....	128
5.5 Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlerde KDV İadesi.....	128
5.5.1 Tevkifat Yapacak Kuruluşlar.....	129
5.5.2 Tevkifat Uygulanacak İşlemler.	130
5.5.3 Tevkifat Uygulamasında Sınır.....	131
5.5.4 Kısmi Tevkifata Tabi İşlemlerde İade Uygulaması.....	131
5.5.4.1 Teminatsız ve İncelemesiz Mahsuben İade Sınırı.....	132
5.5.4.2 Yapım İşlerinde İade Uygulaması.....	132
5.6 İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi.....	133
5.6.1 İndirimli orana Tabi İşlemlerde İade Edilecek Verginin Alt Sınırı.....	133
5.6.2 İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İadenin Aylık Olarak Mahsubunun Talep edilmesi.....	134
5.6.2.1 İadeye Konu Tutarın Hesaplanması.....	134
5.6.2.2 İade Talebinde İstenen Belgeler.....	134
5.6.2.3 Mahsup İşlemlerinde YMM Raporu veya İnceleme Raporu Yazılması.....	135
5.6.3 Yıl İçinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin İadesinin Talep Edilmesi.....	136
5.6.3.1 İadenin Nakden veya Mahsuben Yapılması.....	136
5.6.3.2 İade Tutarının Hesaplanması.....	136
5.6.3.3 İade Talebinde İstenen Belgeler.....	137
5.6.4 Mahsup Edilebilecek Borçlar.....	137
6.SONUÇ.....	138
KAYNAKÇA.....	139
ÖZGEÇMİŞ.....	142

TABLÖLAR LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo 1 : Katma Değer Vergisi Matrahının Hesaplanması	6
Tablo 2 : İndirim Yoluyla Verginin İadesi	29
Tablo 3 : İmalat İşletmelerinde İade İstenecek KDV Hesabı	35

KISALTMALAR

ATİK	: Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
BK	: Bankalar Kanunu
bs	: Basım
c	: Cilt
CF	: Cost and Freight
CIF	: Cost Insurance Freight
DAP	: Döviz Alım Belgesi
FOB	: Free On Board
GSM	: Global System For Mobile Communications
İDARE	: Maliye İdaresi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
ÖFK	: Özel Finans Kurumu
s	: Sayı
SMİYB	: Sahte Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TURMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VEDOP	: Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YTL	: Yeni Türk Lirası

1.GİRİŞ

Katma değer vergisi, (KDV) vergi hukukunda muamele vergisi olarak isimlendirilen bir vergi türüdür. KDV'nin konusu, basit bir ifade ile mal teslimi veya hizmet ifasıdır.

Büyük ölçüde, Alman KDV Kanunundan esinlenerek hazırlanan 3065 sayılı KDV Kanunu, 2 Kasım 1984 tarihli resmi gazetede yayınlanarak, 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

KDV ile dolaylı vergi uygulamalarında devrim olarak nitelenecek bir dönem başlamıştır. KDV'den önce mal ve hizmetlerin imalat safhası ile tüketicilere sunumunda sekiz adet dolaylı vergi alınmakta iken, bunların yerine üretimden tüketime kadar mal ve hizmetleri her aşamada vergilendiren tek bir vergi sistemi yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Her vergi kanununda olduğu gibi, KDV Kanununda da öncelikle kanunun kapsamına giren işlemler sıralanmış, ardından da söz konusu kanunun diğer maddelerinde bu işlemlerden bazıları belirli şartlar dahilinde istisna kapsamına alınmıştır.

Bu çalışmada, KDV Kanununda yer alan istisnalar ile bu istisnalar dolayısıyla ortaya çıkan KDV iadesi uygulamalarına yer verilmiştir.

Birinci bölüm, giriş kısmıdır.

İkinci bölümde, KDV kavramı ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, çalışmanın daha iyi işlenebilmesi amacıyla KDV'nin konusuna giren işlemler sıralanarak, katma değerin nasıl vergilendirildiği anlatılmıştır.

Dördüncü bölümde, KDV'den istisna edilen işlemler, tam istisna ve kısmi istisna kapsamında ele alınmıştır.

Beşinci bölüm, çalışmanın ana konusu olan KDV Kanununda iade uygulamalarının ele alındığı bölümdür. İade hakkı doğuran işlemler başlıklı bu bölümde, ihracat istisnasında, araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamalarında, transit taşımacılıkta, diplomatik istisnalarda, indirimli orana tabi işlemlerde ve kısmi tevkifat uygulanan işlemlerde iade uygulamaları ele alınarak açıklanmıştır.

Altıncı ve son bölümde çalışma, sonuç ile bitirilmiştir.

2. KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI

Katma değer, bir mal veya hizmetin üretimi sırasında, üretime katılan ekonomik faktörlerin yarattığı ek değerdir. Üretim faktörlerinin üretime katılmaları dolayısıyla elde ettikleri ücret, kira, faiz ve kar payı gibi ek değerlerin toplamı ulusal geliri oluşturduğundan katma değer milli gelire eşittir.

Ticari bir işletme açısından bakıldığında ise katma değer, bir mal veya hizmetin satış fiyatı ile alış fiyatı arasındaki farktır.

Katma değer, üretim faktörlerinin yarattığı ek değer olduğuna göre katma değer vergisi de bu ek değer üzerinden hesaplanarak alınmaktadır.

Başka bir deyişle katma değer vergisi, yurt içinde nihai tüketim harcamalarının, taksitler halinde vergilendirilmesi yöntemidir. Tek bir safhada alınan muamele vergilerine nazaran, KDV çok safhalı vergidir. KDV, belli mal ve hizmetler yerine, vergi dışı bırakılan muayyen mal ve hizmetler dışındaki bütün nihai tüketim mal ve hizmetlerini kapsamına alır. Önceki safhalarda vergilendirilmiş bulunan girdilere ilişkin vergilerin indirilmesi nedeniyle, nihai tüketim malları bünyesinde yer alan bütün girdiler yalnız bir kez vergilendirilmiş olmaktadır¹.

Katma değer vergisinin matrahı, mal veya hizmetin fiyatı olmakla beraber, indirim mekanizması sayesinde, verginin matrahı yaratılan katma değer olmaktadır².

¹ Kadri Özen, "Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, s.11(1982): 32.

² Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Katma Değer Vergisi Klavuzu** (İstanbul: HUD Yayınları, 1992), 5.

3. KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSU

3.1 Katma Değer Vergisinin Konusuna Giren İşlemler

KDV, muamele vergisi olarak ta isimlendirilen bir vergi türüdür. Muamele vergileri, mal ve hizmetlerin bedellerine vergi eklenmek suretiyle kavranır³.

Hangi işlemlerin bu vergi kapsamına girdiği KDV Kanununun birinci maddesinde belirtilmiş olup⁴, madde metni aşağıdaki gibidir:

"Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler:

Madde 1- Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

- 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) Spor-toto oynanması, piyango tertiplenmesi (Milli Piyango dahil), at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunları tertiplenmesi, oynanması,
 - b) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
 - d) (4706 sayılı Kanun'un 8 inci maddesiyle değişen şekli) Hazinece yapılan taşınmaz mal satışları hariç müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
 - e) Boru hattı ile hem petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
 - f) Gelir Vergisi Kanununun 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, üniversitelere, dernek ve vakıflar, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,
 - h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler."

³ Mehmet Maç, **KDV Uygulaması**, 4. bs. (İstanbul: Denet Yayıncılık A.Ş., 1998), 1.2.

⁴ **Katma Değer Vergisi Kanunu**, 3065, 1984.

Madde metninden anlaşılacağı üzere KDV'den söz edebilmek için;

- 1- Mal teslimi veya hizmet ifası şeklindeki bir işlemin mevcudiyeti,
- 2- İşlemin Türkiye'de yapılmış olması, (Malın satış anında Türkiye'de bulunması, hizmetin yurtdışında yapılmış olması ve hizmet ihracı niteliği taşıması)
- 3- İşlemin ticari, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerekir. Şahsi ve arızı nitelikteki işlemler KDV'ye tabi değildir.

Burada üzerinde durulması gereken en önemli husus, katma değer vergisinden söz edebilmek için yukarıda sayılan işlemlerin Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde yapılmış olması gerekmektedir. Örneğin Türkiye'de KDV mükellefiyeti olan bir işletmenin, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde sahip olduğu arsayı satması halinde KDV doğmaz. Çünkü işlem Türkiye' de değil, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde gerçekleştirilmiştir.

İşlemlerin Türkiye'de yapılması KDV Kanununun 6 ncı maddesinde tanımlanmış olup, işlemlerin Türkiye'de yapılması:

- 1- Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını,
- 2- Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade eder.

Teslim edenin veya teslim alanın hangi ülkenin uyruğunda bulunduğu önemli değildir.

Malın teslimi Türkiye'de gerçekleşmişse, KDV'ye tabi bir teslim ise ve istisna hükmü de yoksa teslim edenin kimliğine bakılmaksızın KDV'nin doğduğu kabul edilir.

3.2 Katma Değerin Vergilendirilmesi

KDV sistemi, mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar her safhada uygulanan ve her safhadaki katma değeri vergileyen bir yapıya sahiptir. Her safhada hesaplanan vergiden, bir önceki safhada oluşan KDV indirilerek aradaki fark beyan edilir.

Matrah, advalorem vergilerde diğ er bir deyişle değ er üzerinden alınan vergilerde çok geniş bir tarife üzerinden, verginin hesaplandı ğ ı veya vergi nispetinin uygulandı ğ ı meblağ ı; spesifik vergilerde ise, verginin hesaplandı ğ ı adet, ölçü ř eklinde açıklanabilir⁵.

Söz konusu işleyiş i ekmek üreten bir iş letmeye uyarladı ğ ımızda, her safhadaki vergi uygulamalarını daha basit bir ř ekilde açıklayabiliriz. Örneğ imizde her safhadaki KDV oranının % 1 oldu ğ u varsayılmış tır istisnalar dikkate alınmamış tır.

Tablo 1 : Katma Değ er Vergisi Matrahının Hesaplanması

SAFHA	ALIş BEDELİ	ALIş KDV	SATIş BEDELİ	SATIş KDV	BEYAN EDİLECEK
BUğ DAY ÜRETİCİSİ	-	-	1.000,00	10,00	10,00
UN FABRİKASI	1.000,00	10,00	1.500,00	15,00	5,00
EKMEK FABRİKASI	1.500,00	15,00	2.000,00	20,00	5,00
TOPLAM					20,00

Kazancı gerç ek usulde tespit edilen bir buğ day üreticisinin, un fabrikasına yaptı ğ ı 1.000 YTL'lik teslim için 10 YTL KDV hesaplanmış ve bu KDV'nin tamamı buğ day üreticisi tarafından vergi dairesine ödenmiş tır. Un fabrikası, aldı ğ ı buğ dayları işleyerek un yapmış ve tamamını 1.500 YTL'ye ekmek fabrikasına satmış tır. Söz konusu teslim için % 1 üzerinden hesaplanan 15 YTL'lik KDV un fabrikası tarafından tahsil edilmiş, daha önce buğ day üreticisine ödenen 10 YTL'lik KDV indirilerek, aradaki 5 YTL un fabrikası tarafından vergi dairesine ödenmiş tır. Ekmek fabrikası ise aldı ğ ı unları ekmek yaparak tamamını 2.000 YTL'ye sattı ğ ında tüketiciden ayrıca % 1 üzerinden hesaplanan 20 YTL KDV tahsil etmiş, söz konusu teslim için bir önceki safhada un fabrikasına ödedi ğ i 15 YTL KDV'yi indirerek aradaki 5 YTL'yi vergi dairesine ödemiş tır. Sonuçta, her safhada ödenen KDV'lerin toplamı 20 YTL olmuş tur. Bu tutar, ekmek fabrikasının satış fiyatı üzerinden hesaplanan KDV tutarına (2.000 * % 1 = 20 YTL) eşittir.

⁵ Semih Uę urlu, "Katma Değ er Vergisinde Matrah", **Vergi Dünyası Dergisi**, s.41 (1985): 17.

KDV Kanununun 8/a maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde KDV mükellefi, bu işi yapanlar olarak belirtilmekle beraber yukarıdaki örneğimizde görüldüğü gibi vergi dairesine ödenen toplam 20 YTL'lik verginin tamamını nihai tüketici ödemiştir. Bu durumda tüketici ekmekleri KDV dahil 2.020 YTL' ye almış bulunmaktadır.

4. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNALAR

Genel esaslar içinde, KDV ekonomideki tüm mal ve hizmetler için geçerlidir. Ancak, bütün vergi uygulamalarında olduğu gibi KDV Kanununda da bir takım istisna hükümleri yer almaktadır.

Gerek rekabet, gerekse sosyal amaçlarla bazı işlemlerin KDV'den istisna tutulması düşünülmüş olup, söz konusu istisnalar KDV Kanununun 11-17 nci maddelerinde, geçici maddelerinde ve uluslararası anlaşmalarda yer almaktadır. Diğer kanunlarda yer alan vergi istisnası ve muafiyeti öngören hükümler, KDV bakımından geçersizdir. KDV istisnası tanınabilmesi için 3065 sayılı KDV Kanununa hüküm konulması gerekmektedir. Söz konusu düzenleme KDV Kanununun 19 uncu maddesinde yer almaktadır.

KDV Kanununun 19 uncu maddesi aşağıdaki gibidir:

“1. Diğer kanunlardaki vergi muafık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu kanuna hüküm eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.

2. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.”

KDV Kanununda istisna tutulan işlemlerde, ilgili istisna maddesine atıfta bulunularak KDV hesaplanmamakta, böylece alıcı KDV tutarında bir indirim almış olmaktadır. Ancak istisna hükmü gereğince yapılan teslim veya hizmet için vergi hesaplanmamakla mükellefin işi bitmemektedir. Mükellef tarafından vergi alınmadan teslim edilen mal veya hizmetin oluşması için satın alınan mal ve hizmetlere, genel giderlere, amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ödenen KDV ile ilgili işlemler ortaya çıkmaktadır ki buda yapılan çalışmanın temelini oluşturmaktadır.

Yüklenilen vergilerin indirim konusu yapıлып, yapılamamasına göre KDV istisnaları iki gruba ayrılmaktadır. KDV Kanununun 30/a maddesine göre yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılamadığı istisnalar “kısmi istisna”; KDV Kanununun 32 nci maddesine göre yüklenilen vergilerin indirim konusu yapıldığı, indirilemeyen kısmın ise iade edildiği istisnalar ise “tam istisna” olarak tanımlanmaktadır.

4.1 Kısmi İstisna

KDV Kanununun 29/1 maddesine göre mükellefler, aksine bir hüküm olmadığı sürece, vergiye tabi faaliyetleri üzerinden hesapladığı KDV'den, kendilerine yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin yüklendiği KDV'yi indirmekte, hesaplanan KDV yüklenilen KDV'den fazla ise aradaki fark vergi dairesine yatırılmaktadır. Hesaplanan verginin yüklenilen vergiden az olması halinde indirilemeyen kısım, KDV Kanununun 29/2 maddesi gereğince sonraki dönemlerde indirim konusu yapılmak üzere devredilmektedir.

Genel uygulama bu istikamette olmakla beraber KDV Kanununun 30/a maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, vergiden istisna edilen işlemler dolayısıyla yüklenilen KDV mükellef tarafından indirim konusu yapılamamakta, buda kendisi için ilave maliyet oluşturmaktadır.

Teslim edilecek mal veya hizmetle ilgili işlemin vergiden istisna olacağı bilinemediği için, bir önceki safhada mal teslimi veya hizmet ifası için ödenen ve indirim konusu yapılan KDV, işlemin istisna kapsamında olması halinde işlemin gerçekleştiği dönemin KDV beyannamesinde "İlave Edilecek KDV" satırına yazılmak suretiyle beyan edilmektedir. Böylece düzeltme işlemi beyanname üzerinde gerçekleşmektedir⁶.

Yukarıda katma değer vergilendirilmesi ile ilgili örnekte yer alan ekmeklerin, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan bir vakfa bağışlandığı durumda Söz konusu teslim, KDV Kanununun 17/2-b maddesinde yer alan "fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin teslimi" hüküm gereğince vergiden istisna edildiğinden, bu teslim dolayısıyla ekmek fabrikası, vergi tahsil edemeyecek ve dolayısıyla vergi dairesine KDV ödeyemeyecektir.

Teslimi KDV'den istisna olmayan bir işlem dolayısıyla ekmeklerin tamamının satılması durumunda ekmek fırını 20 YTL KDV tahsil edecek, bu tutardan ekmek üretimi

⁶ Kemal Oktar, **KDV İstisnalar ve İadeler**, 6. bs. (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005), 5.

aşamasında yüklendiği 15 YTL KDV'yi mahsup ettikten sonra aradaki 5 YTL'yi 1 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edip ödeyecekti. Böylece kendisi üzerinde herhangi bir KDV yükü kalmayacaktı. Ancak ekmek fabrikası, söz konusu ekmekleri KDV Kanununun 17/2-b maddesi gereği vergiden istisna olarak teslim ettiğinden, ekmek üretimi aşamasında aldığı mallar için ödediği 15 YTL tutarındaki KDV ilave maliyet olarak kendi üzerinde kalmıştır. Ekmek fabrikasının maliyetinde ödediği 15 YTL tutarındaki KDV kadar bir artış meydana gelmiştir.

Maliyetteki bu artış, karının azalmasını istemeyen işletmeler tarafından fiyata ekleneceğinden vergili olarak 2.020 YTL satılan ürün, istisna kapsamında 2015 YTL'ye satılacaktır. Bunun nedeni, istisna kapsamında yapılan satışlar dolayısıyla yüklenen verginin, satıcı tarafından indirim konusu yapılamamasıdır. Maliye de söz konusu istisna dolayısıyla 20 YTL yerine, istisna kapsamında yapılan teslimden bir önceki safhaya kadar vergi dairesine yatırılmış olan 15 YTL'yi vergi olarak tahsil etmiştir.

KDV Kanununun 17 nci maddesinde yer alan ve aşağıda sıralanan teslimler kısmi istisna kapsamında olup, bu teslimler dolayısıyla yüklenen KDV'ler indirim konusu yapılamamaktadır. KDV Kanununun 17 nci maddesinde yer alan teslimler:

“1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar:

Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların:

- a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,
- b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri,

2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar:

- a) Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fakara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri,
- b) (5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 31.7.2004) Üniversite ve yüksekokullar ile 8.6.1965 tarihli ve 625 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan

mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin teslimi,

- c) (4605 sayılı Kanununun 6. Maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 30.11.2000) Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, bu maddenin 1 numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler.

Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarını ve bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

- d) (5226 sayılı Kanununun 19 uncu maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 27.7.2004) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler.

İstisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari standartları ve bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

- e) (5228 sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 31.7.2004) Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kanunlarla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kâğıtların bu kuruluşlar tarafından teslimi (motorlu taşıtlar tescil plaka teslimleri hariç).

3. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar:

- a) Askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler,
- b) (3297 sayılı Kanununun 18'inci maddesiyle bent kaldırılmıştır.)
- c) (3099 sayılı Kanununun Geçici Maddesi ile yürürlükten kalkmıştır.)

4. Diğer İstisnalar:

- a) (4842 sayılı Kanununun 23'üncü maddesiyle değişen bent Yürürlük; 01.07.2003) Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler,
- b) (3297 sayılı Kanununun 6'ncı maddesiyle değişen bent) Gelir Vergisi Kanununa göre (4369 sayılı Kanununun 81 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 29.07.1998) gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanununun 66'ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler,
- c) (4684 sayılı Kanununun 19/A maddesiyle değişen bent Yürürlük; 03.07.2001) Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.),
- d) İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri,

- e) (4842 sayılı Kanununun 23'üncü maddesiyle değişen bent Yürürlük; 01.07.2003) Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve tali acenteler dahil sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin (24) numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri,
- f) (5228 sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük: Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünün şans oyunlarına ilişkin işletme hakkını devrettiği işletici firmanın sözleşme ile belirlenen şans oyunlarını fiilen oynatmaya başladığı tarih) Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler ile Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünce düzenlenen piyango, sayısal loto, hemen kazan ve benzeri oyunların tertiplenmesi veya oynanması,
- g) (5228 sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 1.8.2004) Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebircet, inci, kübik virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları (hurda metalden elde edilen külçeler dahil) teslimi,
- h) (4697 sayılı Kanununun 10 uncu maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 10.07.2001) Ziraî amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticarî amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi rliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler,
- ı) (5228 sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 1.8.2004) Serbest bölgelerde verilen hizmetler,
- i) (3297 sayılı Kanununun 6'ncı maddesiyle eklenen bent) Boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri,
- j) (4369 sayılı Kanununun 60'ncı maddesiyle eklenen bent. Yürürlük; 1.8.1998) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri.
- k) (4842 sayılı Kanununun 23'üncü maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 24.04.2003) 30.1.2002 tarihli ve 4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi,
- l) (5228 sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 31.7.2004) Bankalar Kanunu uyarınca; mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna teslimi ile bunların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi, bu Fonun devraldığı alacakların tahsili amacıyla, bunların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ve temettü hariç ortaklık haklarıyla yönetim ve denetimleri devralınan şirketlerin aktiflerinin Fon alacaklarının tahsili amacıyla (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) teslimi,
- Bu istisna işlem bedelinden Fona intikal eden tutarla orantılı uygulanır.
- m) (5035 sayılı Kanununun 8 inci maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 2.1.2004) Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri.
- n) (5228 sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 31.7.2004) Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu

mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması,

- o) (5228 sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 1.8.2004) Hazine ve Arsa Ofisi Genel Müdürlüğüne yapılan taşınmaz mal teslimleri ile Hazinece yapılan irtifak hakkı tesisi işlemi.
- p) (5281 sayılı Kanununun 33 üncü maddesi ile eklenen bent Yürürlük : 1.1.2005) Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.
- İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.
- r) (5378 sayılı Kanununun 31 inci maddesiyle eklenen bent yürürlük 07.07.2005)Özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları”

4.2 Tam İstisna

KDV Kanununun 30/a maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmış olmakla beraber, düzenlenen bu genel kuralın istisnaları, KDV Kanununun 32 nci maddesinde yer almaktadır.

KDV Kanununun 32 nci maddesinde, aynı kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddelerinde sayılan istisnalar kapsamında teslim veya hizmet yapanların, bu işlemleri için yüklendiği KDV'leri, vergiye tabi diğer faaliyetleri üzerinden tahsil edecekleri KDV'den indirebilecekleri, indirimin mümkün olmaması halinde ise vergi dairesinden iade alacakları hükme bağlanmıştır⁷. Bu kapsamdaki istisnalarda, daha önceki safhalarda yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapılabildiği için tam istisna olarak adlandırılmaktadır.

Kısmi istisna uygulamasında verdiğimiz örneği bu açıklamalara uyarladığımızda, üretilen ekmeklerin ihraç edildiğini varsayalım.

⁷ age, 6.

Mal ihracında, KDV Kanununun 11 inci maddesi gereği KDV istisnası uygulanmakta olup, bu teslim dolayısıyla KDV hesaplanmamaktadır. 11 inci madde ile düzenlenen İhracat istisnası da KDV Kanununun 32 nci maddesi kapsamında olduğundan, ihraç edilen mal için yüklenilen vergiler indirim ve iade konusu yapılabilecektir. Dolayısıyla, ihraç edilen 2.000 YTL tutarındaki ekmek için KDV Kanununun 11. Maddesi gereği KDV tahsil edilmediğini belirten bir fatura düzenlenecek, bir önceki safhada un fabrikasına ödenen 15 YTL tutarındaki KDV gerekli evraklar hazırlandıktan sonra ekmek fabrikasına iade edilecektir. Böylece, kısmi istisna kapsamındaki bir işlemdede olduğu gibi bir önceki safhada ödenen KDV maliyete eklenmeyecektir.

5. İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER

5.1 İhracat İstisnası

Ülke ekonomisi için gerekli yatırım mallarının dış piyasalardan alınması karşılığında ödenecek miktarın, giderek büyüyen meblağlara ulaşması ve netice olarak dış ödemeler dengesinin sağlanabilmesi de göz önüne alınarak, müteşebbislerin ürünlerinin dış piyasalarda alıcı bulmasını, talep edilen ürünlerin; miktar, çeşit ve değer olarak ortalamasının sağlanması amacıyla ihracatın teşvikine yönelik olarak, çeşitli mevzuatlarla teşvik tedbirleri getirilmiş ve muhtelif yasalarda yer verilen bir takım istisnalar çerçevesinde, ihracatın desteklenmesi benimsenmiştir⁸.

İhracat istisnasına ilişkin hükümler KDV Kanununun 11 ve 12 nci maddeleriyle düzenlenmiştir.

Kanunun 11/1-a bendi ile ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin, KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Fıkranın b bendinde, Türkiye de ikamet etmeyen yolcuların, Türkiye' den satın alıp yurt dışına götürdükleri mallara ait ödenen KDV'nin iade edileceği belirtilerek, yolcu beraberinde yurt dışına çıkarılan eşyalarında ihracat şeklinde vergiden arındırılacağı hükmedilmiştir. Fıkranın c bendinde ise, ihraç edilmek kaydıyla imalatçılar tarafından yapılan satışlarda, mallara ait katma değer vergisi ihracatçılar tarafından ödenmeyerek bir ön ihracat istisnası uygulaması sağlanmıştır.

Mal ve hizmetlerin, nihaî manada tüketildikleri veya faydalandıkları memlekette KDV'ye tabi tutulması, KDV'nin uygulandığı tüm ülkeler tarafından benimsenen ve "destination ilkesi" yani varış yerinde vergileme ilkesi adı verilen temel ilkelerden biridir.

İhracatın KDV istisnası kapsamına alınması da, bu prensipten kaynaklanmaktadır. Ülkemizde de uluslararası tatbikata uygun olarak;

⁸ Ahmet Kavak, "Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası", **Vergi Sorunları Dergisi** (Şubat 1989): 55.

- İhraç işleminde teslim KDV'si hesaplatılmaması (Md:11-1/a)
- İhraç edilen malla ilgili olarak yüklenilmiş KDV'lerin ihracatçıya iadesi, veya ihracatçının KDV ödemeksizin mal satın alabilmesini sağlayacak düzenlemeler yapılması (Md:11-1/c, Geçici Md.17).

suretiyle ihraç malının KDV'den tümüyle arındırılmasını yani tam istisna uygulamasını sağlayacak hükümlere, KDV Kanunumuzda yer verilmiştir. Çıktığı ülkede bu şekilde KDV'den arındırılan mal ve hizmetler varış ülkesinde KDV uygulanmakta ise, o ülkeye girerken KDV'ye tabi tutulmaktadır.

İhraca konu mal ve hizmetlerin KDV'den arındırılması kaçınılmaz bir gerekliliktir. Aksi halde bu mal ve hizmetlerin uluslararası pazarlarda rekabet şansı azalır, hatta kısmen yok olur. Başka bir anlatımla, diğer ülkelerin ihracatçıları, KDV yükü taşımayan malları için düşük fiyat teklifleri verebildikleri ortamda, Türk ihracatçısı KDV yüzünden yüksek fiyat uygulamak zorunda bırakılırsa ülkemiz aleyhine rekabet eşitsizliği doğar, mal ve hizmetlerimizi ihraç etme şansımız, göze alınamayacak ölçüde düşer.

5.1.1 Mal İhracatı

İhracat Yönetmeliği'nin 4/e maddesindeki tarife göre ihracat, bedelsiz ihracatlar hariç olmak üzere, bir malın veya değerın yürürlükteki ihracat ve gümrük mevzuatına uygun şekilde fiilî ihracının yapılması ve bedelinin kambiyo mevzuatına uygun olarak yurda getirilmesi veya Müsteşarlıkça ihracat kabul edilecek sair çıkışları ifade eder.

KDV Kanununun 12 nci maddesine göre bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için;

- Teslim, yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmış olmalıdır.
- Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden geçerek bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

Maddede yer alan yurt dışındaki müşteri tabiri yine aynı maddede açıklanmış olup, ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

İstisnanın uygulanabilmesi için üzerinde durulan diğer bir hususta, malın gümrük bölgesinden çıkarak yurt dışına çıkmasıdır.

Söz konusu maddede malın "bir dış ülkeye vasıl olması" şartı aranmış ise de uygulamada malın gümrük bölgesinden çıkması, dış ülkeye vasıl olması şeklinde anlaşılmaktadır. Bu nedenle, Türk siyasi sınırları içinde bulunan ve gümrük bölgesi dışı sayılan diğer yerlere mal gönderilmesi de ihracat hükmündedir. Gümrük bölgesinden geçiş aynı zamanda ihracat tesliminin gerçekleştiği tarihtir⁹.

Dolayısıyla ihracat işlemi, ihracat faturasının düzenlendiği ay KDV beyannamesinde değil; Malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıktığı ayın KDV beyannamesinde ve gümrük bölgesinden çıktığı günün T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden gösterilir.

5.1.1.1 Malın İstisna Nedeniyle KDV'siz Olarak Teslim Edilmesi

Mal ihracının yukarıda bahsedilen şartlara uygun olarak gerçekleşmesi halinde, bu ihracat işlemi, KDV Kanununun 11 inci maddesinin 1/a bendi hükmü uyarınca KDV'den istisna edilmiştir. Yani ihraç olunan malın teslimi dolayısıyla KDV hesaplanmaz, ihraç faturasında KDV gösterilmez.

KDV Kanununun 32 nci maddesine göre, ihraç olunan mal ile ilgili olarak yüklenilen KDV genel hükümler çerçevesinde, vergiye tabi diğer teslim ve hizmetler dolayısıyla tahsil edilen KDV'den indirilir. KDV yükünden arındırma işlemi, malın gümrük bölgesinden çıktığı ay KDV beyannamesinde, kısmen veya tamamen söz konusu indirimle sağlanamamışsa ve mükellef isterse arta kalan tutar mükellefe iade olunur. Mükellef iade istemezse arındırma işlemi devrolan KDV yoluyla gerçekleşir.

5.1.1.2 İhracat İstisnasından Faydalanacak Olanlar

Halen yürürlükte bulunan ihracat belgesine ilişkin 96/1 sayılı tebliğ ile, 14 Şubat 1992 tarih ve 21142 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, İhracat Yönetmeliği'nin 19'uncu maddesi uyarınca yürürlükte olan İhracatçı Belgesi uygulamasının 15.1.1996 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bu Tebliğin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla; ihracat

⁹ 19 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 1986.

faaliyetleri "Gümrük Beyannamesi" ve "Tek Vergi Numarası" çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

Dolayısıyla, ihracat istisnasından faydalanabilmek için, ihracattan önce Vergi Dairesi'ne başvurulması ve belge alınması söz konusu değildir. İhraç faturası ihracatçı tarafından doğrudan KDV'siz olarak düzenlenir.

Tek vergi numarası olanlar ihracat yapabilirler.

5.1.1.3 İhracat İstisnasının Uygulanabileceği İhracat Türleri

5.1.1.3.1 Serbest İhracat

Serbest ihracat, herhangi bir özelliği olmayan, normal ihracattır.

5.1.1.3.2 Özelliği Olan İhracat

İhracat Yönetmeliği'nin 8. maddesine göre özelliği olan ihracat türleri şunlardır:

- Kredili ihracat,
- Transit ihracat,
- Konsinye ihracat,
- İthal edilmiş malların ihracı,
- Bedelsiz ihracat,
- Ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracat,
- Yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında yapılacak ihracat,
- Takas kapsamında yapılacak ihracat,
- Bağlı muamele yoluyla yapılacak ihracat,
- Dolaylı ofset kapsamında yapılacak ihracat.

Transit ticaret, yurt dışında bulunan bir malın yine yurt dışındaki başka bir ülkeye satılması şeklinde ise, ihracattan söz etmek mümkün değildir. Böyle bir satış KDV kapsamı dışında kalır. Satışa ait fatura KDV'siz olarak kesilir ve bu satış KDV beyannamesinde gösterilmez.

Konsinye ihracat dışındaki ihraç türlerinde, ihracat teslimi, malın gümrük bölgesinden çıktığı tarihte gerçekleşmiş sayılır. Konsinye ihracat ve uluslararası fuarlara mal gönderme gibi, kesin satışa dayanmayan ihracatlarda ise ihraç tesliminin gerçekleştiği tarih, kesin alıcının belirlenip faturanın kesildiği tarihtir.

Serbest bölgelerdeki veya gümrük bölgesi dışındaki işyerlerine mal gönderilmesinde de gönderilen malın faturası KDV'siz olarak düzenlenir. Çünkü bu mallar gümrük bölgesinden çıkmaktadır. Malın gittiği yerin Türkiye siyasi sınırları içinde oluşu istisna uygulanmasını engellemez. Gümrük bölgesi dışında faaliyet gösteren tüm firmalar veya bu yerlerde açılan şubeler, yurtdışındaki müşteri sayılmaktadır. Dolayısıyla Türkiye'de KDV mükellefiyeti bulunan bir firma malı gümrük bölgesinden geçirerek serbest bölge sınırlarına sokarak oradaki bir işyerine teslim ettiğinde, bu teslimatın faturasında KDV gösterilmez. Şayet firma söz konusu yerlerdeki kendi şubesine mal göndermişse, kendi şubesi adına KDV'siz fatura düzenleyecektir¹⁰.

5.1.1.3.3 Bağlı Muamele Yoluyla Yapılan İhracat

96/3 Sayılı Bağlı Muamele veya Takas Yoluyla Yapılacak İhracata ilişkin Tebliğ uyarınca; mal, ölçülebilir hizmet yahut kısmen mal veya hizmet kısmen para karşılığında yapılan ihracatlar da istisna kapsamındadır.

5.1.1.3.4 Kayda Bağlı İhracat

İhracat yönetmeliği ile belirlenen kayda bağlı ihracat türleri:

- Ülkemizde kredili olarak kurulan tesislerin bedelinin malla ödenmesine ilişkin cari hesaplara mahsuben yapılan ihracat,
- Doğalgaz karşılığı yapılan ihracat,
- Ülkemiz ihraç ürünlerine kısıtlama koyan ülkelere yapılan, kısıtlama kapsamındaki malların ihracı,
- İşlem görmüş dökme veya varilli zeytinyağı
- Ham lüle taşı ve taslak pipo

kayda bağlı ihracatlardan bazılarıdır.

¹⁰ 39 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 1992.

5.1.1.3.5 Sınır ve Kıyı Ticareti Yoluyla Yapılan İhracat

Sınır ve kıyı ticareti yoluyla yapılan ihracatlar, KDV Kanununun 11 ve 12/1. maddelerinde belirtilen şartların gerçekleşmesiyle katma değer vergisi istisnası kapsamında olacaktır.

Sınır ticaretinin düzenlenmesine ilişkin esaslar, 31.01.1996 tarih ve 22540 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1996/22540 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Alınan kararda sınır ticareti : “Doğu ve Güneydoğu Anadolu Bölgelerinde bulunan sınır illerinde mukim gerçek kişilerin, zaruri ihtiyaçlarını karşılamak üzere karşılıklı olarak yaptıkları ticari işlemlerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Kararın 5. maddesinde sınır ticareti yapılması için şekil ve esasları ilgili valiliklerce belirlenen sınır ticareti belgesi alınmasının mecburi olduğu, Kararın 6. maddesinde ihraç edilen cins, miktar ve değerini gösterir bir listenin, faturalar ile birlikte yetkilendirilmiş gümrük idarelerine ibrazının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Anılan kararda sınır ticareti yapmaya yetkilendirilen iller, sınır kapıları ve ülkeleri gösterir liste yayımlanmıştır.

5.1.1.3.6 Yabancı Gemi ve Uçaklara Yahut Uluslararası Sefer Yapan Yerli Gemi ve Uçaklara Yapılan Kumanya Teslimatı

Bir teslimin ihracat teslimi sayılması için aranan şartlar, teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılmış olması ve teslim konusu malın T.C. gümrük bölgesinden çıkması olduğuna göre, Yabancı bayraklı gemilere yapılan teslimlerin ihracat olduğu kuşkusuzdur.

Uluslararası deniz taşımacılığı yapan yerli gemiler ise "yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına faaliyet gösteren şubesi" olarak değerlendirilmektedir.

Bu nedenlerle bayrağına bakılmaksızın, uluslararası sefer yapan gemilere veya uçaklara, gümrük mevzuatına göre çıkış işlemine tabi tutulmak suretiyle teslim edilen kumanya teslimleri ihracat istisnası kapsamında bulunmaktadır.

Bu konuda Bakanlıkça verilen 17.06.2002 tarih ve 27722 sayılı yazıda şöyle denilmektedir:

“Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesi ile ihracat teslimleri vergiden istisna edilmiş, aynı Kanunun 12/1. maddesinde ise bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için;

Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması:

Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak dış ülkeye vasıl olması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Katma değer vergisi yönünden ihracat istisnası, dış ticaret mevzuatının ihracat saydığı işlemlerin yukarıdaki hükümler karşısındaki durumuna göre uygulanmaktadır.

Bu çerçevede, Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girdiği 01.01.1985 tarihinden itibaren Katma Değer Vergisi Kanununun 11 ve 12 maddelerine ve 15 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (B) bölümündeki açıklamalara göre, Türk limanlarından yabancı ve uluslararası taşımacılık yapan yerli gemilere yönelik kumanya teslimleri, katma değer vergisine tabi tutulmamakta ve bu teslimlere ait yüklenilip, indirim konusu yapılmayan katma değer vergisi de Kanunun 32. maddesi gereğince, Bakanlığımızca belirlenen usul çerçevesinde mükellefe iade edilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamındaki ihracat istisnası uygulamasında tevsik edici temel belge "Gümrük Beyannamesi"dir. Ancak Bakanlığımız işlemin niteliğini ve durumun gerekliliğini gözeterek, gümrük beyannamesi yerine geçecek başka belgeleri de ihracat istisnası bakımından tevsik edici belge sayabilmektedir.

Gümrük Yönetmeliği'nin "Gümrük Beyannamesi" başlıklı 185. maddesi uyarınca yazılı beyanların gümrük beyannamesi ile yapılması esas olmakla birlikte, anılan yönetmelik maddesi hükümlerine göre Türkiye Gümrük bölgesi dışına çıkacak deniz, kara ve hava nakil araçlarına verilecek kumanyaya ilişkin listenin beyanname olarak kabul edilerek, eşyanın gümrük işlemlerinin bu belgeler ile yürütülmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu açıklamalar uyarınca, yabancı ve uluslararası taşımacılık yapan yerli gemilere, serbest dolaşımda bulunan eşyanın kumanya olarak teslimi katma değer vergisinden istisna olup, bu işlem dolayısıyla yüklenilen ve indirimle giderilemeyen katma değer vergisinin iade ve mahsup işlemlerinde tevsik edici belge olarak gümrük beyannamesi yerine kumanya listesinin ibrazı mümkündür."

Daha sonra, uçaklara verilen kumanyanın her bir uçağa sevkedilişinde gümrük kontrolüne tabi tutulmasının mümkün olmadığı dikkate alınarak Gümrük İdaresi tarafından, sadece yurt dışına sefer yapacak hava taşıtlarına verilecek yiyecek ve içecek için geçerli olmak üzere özel bir ihraç belgeleme rejimi getirilmiştir¹¹. Buna göre yurtdışına sefer yapacak yerli veya yabancı uçaklara catering teslim eden firmalar bu teslimlerini önce irsaliye ile belgeleyerek gümrük denetimi olmaksızın yapacaklar, ertesi gün ikram teslim listesiyle gümrük idaresine bildirecekler, bir takvim ayı boyunca bu şekilde yapılan teslimler izleyen ayın ilk üç iş günü içinde, aylık bazda hazırlanan gümrük beyannamesiyle tamamlayıcı beyana konu edilecektir. Bu şekilde oluşan gümrük beyannamesi, söz konusu kumanyanın ihracını tevsik edecektir. Dolayısıyla yukarıdaki Bakanlık yazısında bahsi geçen kumanya listesinin ihraç belgeleyici evrak olması uygulaması ortadan kalkmış, bunun yerini aylık bazda düzenlenen gümrük beyannameleri almıştır.

¹¹ Gümrük Genelgesi, 2005/5, 2005.

5.1.1.3.7 Yurt Dışındaki Şube, Büro, Temsilcilik, Acentelik gibi Yerlere Mal Gönderilmesi

KDV Kanununun 12 nci maddesinde, yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubeleri olarak tanımlandığından, Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunan firmaların yurt dışında iş yapmak için açmış buldukları şube, büro, temsilcilik, acentelik ve benzeri işyerlerinde kullanılmak veya satılmak üzere yurt dışına çıkardıkları mallar yurt dışı müşteriye teslim niteliğindedir ve ihracat istisnasına konu edilir. Bu şekildeki ihracat gümrük beyannamesi ile belgelenir ve ihracat bedelinin kambiyo mevzuatına göre getirilmesi gerekir.

5.1.1.3.8 Malın Ayni Sermaye Olarak Yurt Dışına Götürülmesi

Kambiyo mevzuatının, sermaye ihracına ilişkin hükümleri çerçevesinde yurt dışında şube kurulması, bir ortaklığa iştirak edilmesi gibi nedenlerle ve aynî şekilde yapılan sermaye ihracının KDV karşısındaki durumu hakkında açık bir hükme rastlanmamıştır.

İstanbul Defterdarlığınca verilen 20.10.1993 tarih ve 7004 sayılı muktezada, aynî sermaye ihracının, KDV istisnasına konu olamayacağı ileri sürülmüş ve döviz getirilmeyecek olması buna gerekçe olarak gösterilmiştir. Buna karşın, 27.09.1994 tarih ve 64877 sayılı Bakanlık yazısında, aynî sermaye ihracına, ilişkin olarak yüklenilen KDV'lerin iade edileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla bu mallar için gümrük beyannamesi düzenlenmesi şartıyla, ihracat istisnası kapsamında işlem yapılması mümkündür¹².

5.1.1.3.9 Posta İle Yurt Dışına Ticari Eşya Gönderilmesi

Posta yoluyla yurt dışına gönderilen ticari eşya, gümrük beyannamesi ile tevsik edilmek kaydıyla ihracat istisnası kapsamındadır. Posta alındıları tevsik edici belge olarak kabul

¹² "Maliye Bakanlığı Muktezası (64877)", **Yaklaşım Dergisi** (Kasım 1994), www.yaklasim.com.tr [16.06.2007].

edilmemektedir. Ancak Danıştay 11. Dairesinin 22.03.2000 tarih, E: 1998/4006 ve K:2000/1021 sayılı kararında PTT yoluyla yurt dışı edilen kitapların, ihraç edildiği PTT idaresince düzenlenip onaylanan liste ile tevsik edildiğinden, gümrük çıkış beyannamesi aranılmadan KDV iade ve mahsuplarının yapılması gerektiğine karar vermiştir¹³.

5.1.1.3.10 Müteahhitlerce Türkiye'den Yurt Dışı Şantiyelerine Mal Gönderilmesi

Yurt dışında inşaat, tesisat ve montaj işi üstlenen müteahhitlerin kendi şantiyelerine yaptıkları inşaat malzemesi ve işçilerinin ihtiyacı olan tüketim maddeleri sevkiyatı, KDV açısından yurt dışı müşteriye teslim niteliğindedir. Söz konusu ihraç malları, normal ihracatta olduğu gibi, KDV beyannamesinde yer alır. Bu malların temininde yüklenilen KDV indirilir veya iade edilir¹⁴.

5.1.1.3.11 Mahrece İade Nedeniyle Yapılan İhracat

Dış Ticaret Vergi Dairesi'nin 18.12.1996 tarih ve 3540 sayılı muktezasında, fiilî ithali yapılarak millileşmiş bir malın herhangi bir nedenle mahrecine iade edilmesi işleminin ihracat teslimi olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

5.1.1.3.12 Yetkili Gümrük Antrepolarına Mal Teslimi

4842 sayılı Kanununun 22 nci maddesi ile, KDV Kanununun 12/1-a-b bentleri değiştirilerek, yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili bir gümrük antreposuna mal konulması ihracat sayılmıştır. Ancak, malların yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere konulacak antreponun, "yetkili antrepo" statüsünde olması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı'na, ihracat teslimi yapılacak gümrük antrepolarını ve bunlarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirleme, konulacak mal miktarı ve cinsi ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlamalar getirme yetkileri verilmiş olmasına rağmen, henüz bu yetki kullanılmamıştır.

¹³ Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, c.5 (Ankara: Yaklaşım Yayınları ,2002), 1411.

¹⁴ Müteahhitlik Hizmetlerine İlişkin Tebliğ, 96-32/16, **Resmi Gazete**, 22542 (Şubat 1996).

5.1.1.3.13 Serbest Bölgelere Mal Gönderilmesi

Serbest bölgeler mevzuatı ve 4842 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle değiştirilen KDV Kanununun 12/1-b bendi uyarınca, Türkiye' deki serbest bölgelere mal gönderilmesi ihracat hükmündedir. Herhangi bir ihracatta olduğu gibi malın serbest bölgeye girişi gümrük beyannamesi ile olmakta, serbest bölgedeki bir şube veya firmaya satılan malın faturası KDV'siz olarak düzenlenmekte, bu satış KDV beyannamesinde ihracat istisnası satırında gösterilmektedir. Normal ihracatta olduğu gibi indirim ve iade hakkı mevcuttur.

Türkiye içinden serbest bölgeye mal gönderilmesi de, yurt dışında mal ihracında olduğu gibi gümrük beyannamesi ile tevsiki gereken bir ihraç işlemi olmakla beraber, Serbest Bölgeler Kanununun 8 inci maddesindeki, bedeli 500 Amerikan Dolarının altında olan Türkiye menşeli malların isteğe bağlı olarak ihracat işlemine tabi tutulmaksızın serbest bölgeye sokulabileceği hükmüne istinaden Maliye Bakanlığı serbest bölgeye yapılan 500 \$ altı satışların gümrük beyannamesi yerine "Serbest Bölge İşlem Formu" ile belgelenmesini uygun görmektedir¹⁵.

İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 25.2.2000 tarih ve 3041 sayılı muktezada, serbest bölgeye elektrik verilmesinin ihracat sayılarak KDV'den istisna edilmesi gerektiği belirtilmiş, aynı Defterdarlığın 30.7.1999 tarih ve 3555 sayılı muktezasında da usulüne uygun şekilde ihraç işlemine tabi tutulmak kaydıyla serbest bölgeye yemek verilmesi işleminin de ihracat olarak KDV'den müstesna olduğu açıklanmıştır.

5.1.1.3.14 Gümrük Hattı Dışında Kalan Satış Mağazalarına (Free-shoplara) Mal Gönderilmesi

Söz konusu işletmeler, Türkiye Cumhuriyeti siyasi sınırları içinde olmakla beraber, gümrük açısından özellik taşıyan yerlerdir. Yurt dışından bu mağazaların bulunduğu yere mal getirilmesi, ithalat mevzuatına tabi değildir. Bu mağazalara mal gönderilmesinin de ihracat sayılması ve ihracat istisnasından yararlandırılması gerekmektedir. İstanbul Defterdarlığının vermiş olduğu 12.02.2002 tarih ve 905 sayılı muktezasından Maliye İdaresinin görüşünün bu yönde olduğu anlaşılmaktadır. Ancak Gümrük İdaresi 7 Aralık 2001 tarihli Resmi Gazetede yayımladığı 8 No.lu Gümrük Hattı

¹⁵ Bursa Defterdarlığı Muktezası, B.07-4.DEF.0.16.12, 2004.

Dışı Eşya Satış Mağazaları Genel Tebliğinde, bu mağazalara mal gönderilmesinin KDV'siz olamayacağını ileri sürmüştür.

Gümrük İdaresi'nin yayımladığı genel tebliğ'in adı: "Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazaları Genel Tebliğ" olduğundan, zaten söz konusu satış mağazalarının gümrük hattı dışında olduğu baştan kabul edilmiş olmakta, diğer taraftan bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aranan temel şart, teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkması olarak kabul edildiğine göre bu işlemlerin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

5.1.1.3.15 İnternet Yoluyla Yurt Dışına Mal Gönderilmesi

İstanbul Defterdarlığı'nın 27.02.2001 tarih ve 811 sayılı muktezasında, internet aracılığı ile yurt dışına mal pazarlanmasının, gümrük beyannamesi ile tevsik edilmek şartıyla ihracat istisnasından yararlanacağı belirtilmiştir.

5.1.1.3.16 Gemi ve Uçaklara Yapılan Teslimler

Uluslararası sefer yapan yerli ve yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara, acenteler vasıtasıyla veya doğrudan teslim edilen su, kumanya, yakıt, teknik teçhizat gibi mallar için, gümrük beyannamesi düzenlenmesi koşuluyla ihracat istisnası uygulanacaktır.

Gümrük Yönetmeliği'nin "Gümrük Beyannamesi" başlıklı 185. maddesi uyarınca yazılı beyanların gümrük beyannamesi ile yapılması esas olmakla birlikte, anılan yönetmelik maddesi hükümlerine göre Türkiye Gümrük bölgesi dışına çıkacak deniz, kara ve hava nakil araçlarına verilecek kumanyaya ilişkin listenin beyanname olarak kabul edilerek, eşyanın gümrük işlemlerinin bu belgeler ile yürütülmesi mümkün bulunmaktadır.

Daha sonra, uçaklara verilen kumanyanın her bir uçağa sevk edilmesinde gümrük kontrolüne tabi tutulmasının mümkün olmadığı dikkate alınarak Gümrük İdaresi tarafından, sadece yurt dışına sefer yapacak hava taşıtlarına verilecek yiyecek ve içecek için geçerli olmak üzere özel bir ihraç belgeleme rejimi getirilmiştir¹⁶. Buna göre yurtdışına sefer yapacak yerli veya yabancı uçaklara catering teslim eden firmalar bu

¹⁶ Gümrük Genelgesi, 2005/5, 2005.

teslimlerini önce irsaliye ile belgeleyerek gümrük denetimi olmaksızın yapacaklar, ertesi gün ikram teslim listesiyle gümrük idaresine bildirecekler, bir takvim ayı boyunca bu şekilde yapılan teslimler izleyen ayın ilk üç iş günü içinde, aylık bazda hazırlanan gümrük beyannamesiyle tamamlayıcı beyana konu edilecektir. Bu şekilde oluşan gümrük beyannamesi, söz konusu kumanyanın ihracını tevsik edecektir. Dolayısıyla yukarıdaki Bakanlık yazısında bahsi geçen kumanya listesinin, ihraç belgeleyici evrak olması uygulaması ortadan kalkmış, bunun yerini aylık bazda düzenlenen gümrük beyannameleri almıştır.

5.1.1.4 İhracat İstisnasından Yararlanamayacak İşlemler

Yurt dışına yapılan bazı sevkiyatlar gümrük ve ihracat mevzuatına göre ihraç işlemi sayılmakla beraber, KDV uygulaması açısından bunları teslim saymak ve dolayısıyla ihracat istisnasından söz etmek mümkün değildir. Bu kapsamda ihracat istisnasından yararlanamayacak işlemler şunlardır:

5.1.1.4.1 Kiralama Yoluyla Yapılan İhracat

Kiraya verilmek üzere yurt dışına gönderilen mallar, gönderenin mülkiyetinde kalmaya devam etmektedir. Gümrükleme amacıyla düzenlenen faturalar gelir kaydedilmez. Malın ihracı olayı KDV beyannamesine yansıtılmaz. Ancak söz konusu malların kiraya verilmesi karşılığında alınan kira bedelleri için ise hizmet ihracı kapsamında KDV'siz fatura düzenlenir.

5.1.1.4.2 Konsinyasyon Suretiyle, Komisyoncu Eliyle Yahut Yurt Dışı Fuarlarda Satılmak Üzere Mal İhracı

Bu şekildeki mal ihracında, ihracat tesliminin gerçekleştiği an, malın yurt dışına çıktığı tarih değil, malın yurt dışında satıldığı tarihtir.

Dolayısıyla mal sınır dışı edilmiş olmasına rağmen, asıl alıcıya teslim anına kadar ihracatçının mülkiyetinde kalmaya devam etmektedir. İhracat işlemlerinin gerçekleşmesi için komisyoncuya bir geçici fatura kesilmekte, bu malları yurt dışında satın alan gerçek alıcılarla işlem yapıldığında, kesin fatura da yine komisyoncu adına düzenlenmekte ise

de fatura muhatabının komisyoncu olarak gösterilmesi zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Burada komisyoncu gerçek alıcı değil, ticari vekil durumundadır.

Geçici fatura ile gelir yazılmadığı için üzerine "geçici faturadır" ibaresinin konması, kesin fatura düzenlendiğinde ise "... tarih ve numaralı geçici fatura ile ilgili kesin faturadır" şeklinde açıklama yazılması bağlantının kurulması açısından yararlı olacaktır. Komisyoncu eliyle yurt dışında mal satışı olayının KDV beyannamesine yansıtacağı ay, bu malların komisyoncu tarafından satıldığı aydır.

5.1.1.4.3 Geçici İhracat

KDV Kanununun 2 nci maddesi gereği, tekrar yurda getirilmek üzere yurt dışına mal çıkarılması teslim sayılmaz. Çünkü mal fiziken yurt dışına gitmekle beraber, mülkiyeti devretmek üzere bir teslimat olmamaktadır. Bu nedenle söz konusu ihraç KDV doğurucu işlem sayılmaz, dolayısıyla ihracat istisnasından da söz edilemez¹⁷.

5.1.1.4.4 İhracatı Teşvik Mevzuatı Açısından İhraç Sayılan Yurt İçi Teslimler

İhracatı ve Döviz Kazandırıcı Faaliyetleri Teşvik Mevzuatı uyarınca, teslimi Türkiye'de gerçekleştiği halde ihracata ilişkin teşviklerden yararlandırılan mallar KDV'ye tabidir. Söz konusu teslimler ihracat istisnasından yararlandırılmaz. Çünkü bu mallar, gümrük bölgesinden çıkmamaktadır.

5.1.1.4.5 Bedelsiz İhracat

Bedelsiz ihracata ilişkin Tebliğ (96/10) uyarınca gümrük hattından geçirilen;

“ Ticari teamüle uygun hediyeler, numuneler, reklam ve tanıtım eşyaları,

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

KDV açısından teslim değil, işle ilgili sarflardır. Bu gibi sevkiyatlarda teslim KDV'si hesaplanmamasının nedeni ihracat istisnası hükmü değil, gönderilen malın satışa konu

¹⁷ 2000/8 No.lu Hariçte İşleme Rejimi Tebliği, 2000.

olmaması, reklam malzemesi sarfı veya garanti kapsamındaki malzeme sarfı niteliği arz etmesidir.

İşle ilgili olarak bedelsiz şekilde gönderilen malların maliyeti firma tarafından gider kaydedilir. Bunların KDV'si indirilir. Hatta indirimle giderilemeyen girdi KDV'ler, belli bir ihracatla ilişkilendirilebildiği takdirde iadesi mümkün olmaktadır.

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

Çalışmamızda istisnalar "tam istisna" ve "kısmi istisna" olarak ikiye ayırmıştır. İhracat istisnası KDV Kanununun 32 nci maddesi gereği "tam istisna" olarak tanımlanmıştır.

Tam istisna uygulamasında, düzenlenen satış faturasında işlemin KDV'siz olması ile yetinilmeyip, bu işlemle ilgili olarak yüklenilmiş olan KDV'lerin indirilmesi, indirimle giderilemeyen KDV'lerin de işlemin yapıldığı dönemde mükellefe iade edilmektedir.

5.1.1.5.1 İndirim Yoluyla İade

KDV Kanununun 30/a maddesinde, KDV'ye tabi olmayan veya KDV'den istisna edilmiş bulunan mal ve hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV'lerin İndirilmesi yasaklanmıştır. Bu yasak, KDV Kanununun 32 nci maddesinde belirtilen ve aynı kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddelerinde yer alan istisnalarla ilgili KDV yüklenimleri için geçerli değildir.

İndirim yoluyla iadede, örneğin, İhraç malı ile ilgili olarak yüklenilmiş olan KDV'nin, KDV'ye tabi işlemlerle ilgili olarak müşterilerden tahsil olunan KDV'den indirilmesi yoluyla mükellefe iadesi demektir. Aşağıda indirim yoluyla iade uygulamasına ait örnek yer almaktadır.

Mükellef X Mart 2007 döneminde, ihraç edeceği bir parti malın alımı için 15.000 YTL KDV yüklenmiş ve indirmiştir. Mart ayında başka bir mal alımı yoktur. Daha önce satın aldığı başka bir malı yine Mart 2007 döneminde 30.000 YTL KDV tahsil ederek satmıştır. İhraç malının gümrük bölgesinden çıkışı Nisan 2007 de gerçekleşmiştir. Söz konusu firmanın Mart ve Nisan 2007 döneminde başkaca bir işlemi yoktur.

Mart ve Nisan 2007 dönemlerinin KDV beyannameleri şöyle olacaktır:

Tablo 2: İndirim Yoluyla İade İle Verginin İadesi

	Mart 2007	Nisan 2007
Teslim KDV	30.000	Yok
İndirilen KDV	15.000	Yok
Ödenecek KDV	15.000	Yok
Devrolan KDV	Yok	Yok

Bu örnekte mükellef, ihraç malını Nisan ayında KDV'siz olarak teslim ettiği gibi, bu malla ilgili olarak yüklendiği 15.000 YTL KDV'yi Mart ayında indirim yoluyla, iade almış olmaktadır. Mükellef, istisna olmayan teslim dolayısıyla 30.000 YTL yerine 15.000 YTL KDV ödemiştir

5.1.1.5.2 Sonraki Dönemlere Devir Yoluyla İade

Bilindiği üzere KDV Kanununun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri uyarınca, istisna kapsamında mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunan mükellefler bu mal ve hizmetlerle ilgili olarak yükledikleri katma değer vergilerini, KDV'ye tâbi teslimleri nedeniyle müşterilerinden tahsil ettikleri KDV'den indirilebilmekte, indirim yoluyla giderilemeyen KDV yüklenimlerini de, gerekli belgeleri ibraz ederek nakden veya mahsup suretiyle iade alabilmektedir.

Eski KDV beyannamesi, iade çıkan durumda, mükellefi nakden veya mahsuben iade istemeye zorlayan bir yapıya sahipti. Yani, iade hakkının, sonraki döneme devir suretiyle kullanılması mümkün değildi.

39 No.lu KDV Genel Tebliği ve yeniden düzenlenen KDV beyannamesi ile, Şubat 1992' den itibaren, iade hakkı doğuran işlem yapan ve KDV iadesi çıkan mükelleflere, iade tutarını devrolan KDV olarak kullanabilme konusunda tercihte bulunma imkanı sağlamıştır¹⁸.

¹⁸ Maç, **age**, 11.16.

İhraç kaydıyla (Md:11/1-c) teslimde bulunan mükellefler, ek bildirim "İhraç Kaydıyla Teslimler" başlıklı 10 no.lu tabloyu doldurmak zorundadırlar. Ancak bu zorunluluk, ihraç kayıtlı teslimden doğan KDV iade hakkının sonraki dönemlere devir yoluyla kullanılmasına engel değildir.

İhraç kayıtlı teslim dışındaki nedenlerle yani KDV Kanununun 11/1-a,b; 13; 14 ve 15 inci maddelerinde yer alan istisnalara ve iade hakkı bulunan diğer işlemlere ilişkin olarak iade çıkması halinde mükellefler, 8 no.lu tablonun yüklenilen KDV bölümünü doldurmamak suretiyle KDV alacaklarını nakden almaya veya mahsup ettirmeye çalışmak yerine beyannamenin 33'üncü satırına hiç rakam yazmamak suretiyle, iade haklarını devrolan KDV olarak kullanabilirler.

Bu yönde tercih kullanan mükellef, sadece istisna kapsamında işlem yaptığını tevsik eden belgeleri beyannamesine eklemekle yetinecek, diğer belge ve işlemlerle uğraşmaktan kurtulacaktır.

Bakanlığın anlayışına göre belli bir aydaki ihracatlar için yüklenilen KDV'nin bir kısmının devrettirilmesi, bir kısmının iadesinin istenmesi mümkün değildir. Bu konudaki 4.10.1994 tarih ve 67158 sayılı Bakanlık yazısı şöyledir:

"Bilindiği üzere, 39 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin D bölümünde, yapılan açıklamaya göre, iade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerden isteyenlerin yükledikleri katma değer vergileri iade olarak talep etmeyip, sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi olarak dikkate almaları mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, bir vergilendirme döneminde ihracat istisnası bulunan bir mükellefin söz konusu ihracat işlemi nedeniyle ortaya çıkan iade alacağının tamamını beyannamenin bütünlüğü açısından o döneme ait beyannamede ya sonraki dönemlere devreden, ya da iade olarak dikkate alması gerekmektedir.

Bu nedenle, ihracat istisnasından doğan katma değer vergisi iade alacağının bir kısmının sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi olarak beyan edilmesi mümkün değildir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, adı geçen şirketin söz konusu döneme ilişkin katma değer vergisi iadesinin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu sonucuna göre değil, normal prosedüre uygun olarak, vergi incelemesi sonucunda veya teminat karşılığında ödenmesi gerekmektedir."

Bu yazıya konu olayda mükellefin iade hakkı YMM tasdik raporu sınırını aşmakta olup mükellef bu sınır dahilindeki iade hakkını YMM raporu ile kullanmak, bakiye iade hakkından vazgeçerek bu meblağı devrolan KDV olarak dikkate almak istemiş ve talebi reddedilmiştir.

Ancak, Bakanlık farklı madde veya bentlerden kaynaklanan iade haklarının kullanımı konusunda münferit tercihler yapılabileceğini kabul etmektedir. Mesela hem direkt ihracattan hem de ihraç kayıtlı teslimden kaynaklanan iade hakkı bulunan mükellef direkt ihracatı ile ilgili olarak iade istemeyip, sadece ihraç kayıtlı teslimden kaynaklanan iadenin yapılmasını talep edebilir.

5.1.1.5.3 Nakden - Mahsuben İade

İhracatın yapıldığı yani malın gümrük bölgesinden çıktığı aya ait KDV beyannamesinde indirimle giderilemeyen KDV varsa, (37'inci satırdaki rakam 31'inci satırdaki rakamdan büyükse) ihraca konu mal ile ilgili olarak yüklenilmiş olan KDV kısmen veya tamamen, indirim yoluyla giderilememiş demektir.

Bu durumda mükellef;

- Ya KDV beyannamesindeki 8 no.lu tablonun yüklenilen KDV bölümünü boş bırakmak suretiyle, iade hakkını devrolan KDV olarak kullanacak,
- Ya da bu bölümü doldurmak suretiyle, yani KDV beyannamesini iade talepli olarak hazırlayıp, bu iadeyi nakden veya mahsup suretiyle talep edecektir.

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

5.1.1.6 İhracat İstisnasından Doğan KDV Mahsup ve İade Taleplerinin Yapılış Esasları

KDV Kanununun yürürlüğe girdiği 1985 yılından 2001 yılı sonlarına kadar çıkarılan çok sayıda tebliğ, iç genelge, genel yazı ve muktezalarla bir mevzuat karmaşasına konu olan ihracatta KDV iadesi, 84 no.lu tebliğle¹⁹ yeni baştan düzenlenmiştir. Dolayısıyla 84 no.lu tebliğin yayınlandığı 23.11.2001 tarihinden itibaren ihracatta vergi iadesi konusunda sadece 84 no.lu tebliğe ve daha sonra gelen mevzuata bakılması yeterlidir.

¹⁹ www.vergiturk.com [09.04.2007].

5.1.1.6.1 İadesi İstenebilecek KDV Tutarının Hesaplanması

İadesi istenebilecek KDV tutarının hesabında her zaman uygulanabilecek tek ve basit bir formül yoktur. İhraç bedelinin normal KDV oranıyla çarpılarak iadesi istenecek KDV tutarının tespiti mümkün değildir²⁰.

İade edilecek KDV'nin hesabında bu kadar titizlenilmesinin nedeni, indirimle giderilemeyen KDV'nin ne kadarının iade edileceği ne kadarının devrolan KDV olacağı konusundaki hassasiyettir. KDV'nin uygulandığı diğer ülkelerde indirimle giderilemeyen KDV'nin tamamı mükelleflere iade edilmektedir. Dolayısıyla, istisna işlemler dolayısıyla ne kadar KDV'nin iade edileceği ile ilgili karmaşık hesaplara gerek kalmamaktadır.

İadesi istenebilecek KDV tutarının tespiti konusunda 1985 yılından bu yana, muhtelif anlayışlar, yaklaşımlar ve belirsizlikler yaşanmış olup halen devam eden birçok belirsizlik vardır.

İdarece ortaya konan prensip, ilgili ayda yapılan iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak yüklenilen KDV'nin "doğru olarak" hesaplanmasıdır. Ancak İdare, iadesi istenecek KDV'nin "doğru olarak" nasıl hesaplanacağını ortaya koymuş değildir.

İadesi istenebilecek KDV hesabında, göz önünde tutulması gereken temel kurallar ve özellikler şunlardır:

- İadesi istenebilecek olan KDV tutarı, o ay içinde yapılan ve KDV Kanununun 11, 13, 14, 15 inci maddelerine göre iade hakkı doğuran teslim ve hizmetler için yüklenilmiş bulunan teslim ve hizmetler, KDV oranı indirilmiş mal ve hizmetler,
- KDV kesintisine uğramış mal ve hizmetler ve bir kısım geçici madde hükümlerine göre iade hakkı doğuran teslim ve hizmetler için yüklenilmiş bulunan KDV'dir.
- İade tutarının hesaplanmasında, istenirse, direkt KDV yüklenimleri yanı sıra genel yönetim giderleri ve A.T.İ.K. nedeniyle yüklenilmiş olan KDV'lerden, o aydaki iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden payların da dikkate alınması mümkündür.

²⁰ 26 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 1987.

- İade hakkı doğuran bir işlemde kullanılmak üzere imal veya inşa olunan A.T.İ.K.'lerle ilgili KDV'ler indirilmekle beraber iade talebine konu edilemezler. Çünkü bir sabit kıymet henüz yapım aşamasında iken iade hakkı doğuran işleme yönelik fonksiyon icra edemez. İmal ve inşa bittiğinde, imal veya inşa olunan bu sabit kıymetin de kullanılmasıyla oluşan iade hakkına konu işleme ait KDV iade tutarı hesaplanırken direkt KDV yüklenimleri ve genel gider KDV payına ilaveten bu sabit kıymet için daha önce yüklenilip indirilmiş olan KDV miktarı doluncaya kadar ekleme yapılabilir. Ancak bu ekleme, iade hakkı doğuran işlem bedelinin genel KDV oranı ile çarpımı sonucu bulunan rakamı aşamaz.
- İhraç kayıtlı teslimlerle ilgili özel durum hariç iadesi istenebilecek tutar, indirimle giderilemeyen KDV tutarını aşamaz.
- İadesi istenen KDV'nin noksan hesaplanması, mükellefin hak ettiğiinden daha az iade alması dışında sorun yaratmaz. Mükellef sadece ana KDV yüklenimlerini dikkate almak suretiyle eksik miktarda iade talebinde bulunabilir. Asıl sakınılması gereken şey iade tutarının fazla hesaplanmasıdır.

Direkt KDV yüklenimi tabiri ile kastedilen, genel yönetim giderine ait KDV ile A.T.İ.K. ilişkin KDV payı içermeyen, direkt olarak iade hakkı doğuran işlem için yüklenilmiş olan KDV'dir.

Satın alınan malın ihracında direkt KDV yüklenimlerinin tespiti çoğu zaman kolaydır. Buradaki en önemli sorun, satın alınan muhtelif parti malların ambarda birbirine karışması ve alış bedellerinin farklılığı dolayısıyla ihraç olunan mal için yüklenilen KDV'nin kesin olarak bilinmemesidir.

İlk giren ilk çıkar (FİFO), ortalama maliyet gibi bazı metotlar, bu sorunu gidermek için uygulamada kabul görmekte, fakat seçilen yöntemin sürekli olarak uygulanması istenmektedir. Mükellef, satın alıp ihraç ettiği malın maliyetini dolayısıyla KDV'sini tespit ederken bu yöntemlerden herhangi birini istikrarlı şekilde uygulayabilmelidir.

İhraç olunmuş malın satın alınmasında yüklenilen KDV'nin yanı sıra, bu malın nakliyesi fason işçiliği, ambalajı gibi nedenlerle yüklenilmiş olan ve ihracı gerçekleşen mal miktarına isabet eden KDV'ler de direkt KDV yüklenimi olarak dikkate alınır.

İhraç işlemi gerçekleştirildikten sonra ortaya çıkan ve ihraca ilişkin mallara ait olan fiyat farkı gibi ek maliyetlere ilişkin KDV de indirilebilir ve ihracatla ilişkisi tevsik edilmek kaydıyla daha önce yapılmış ihracata istisnadan iade istenebilir²¹.

İmal olunan malın ihracında, ihraç olunan malla ilgili KDV yüklenimlerinin hesabı, satın alınan malın ihracına nazaran çok daha zordur. Bu konuda uygulanabilecek yöntemlerden biri, malın maliyet yapısından hareketle birim başına KDV yükleniminin tespiti ve birim başına KDV yüklenimlerinin, o ayda ihracı gerçekleşen mal miktarı ile çarpılmasıdır.

İhraç olunan mal için yüklenilen KDV hesaplanırken firelerin de dikkate alınması gerekir. Hatta fire sonucu, hurda olarak satılması mümkün artıklar ortaya çıksa bile, ihraç olunan malın imali için sarf olunan hammaddenin temininde yüklenilen KDV'nin tamamı, iade istenecek KDV tutarına dahil edilmelidir. Mesela satın aldığı 1 ton külçe altını işleyerek bilezik haline getirip ihraç eden mükellef, altının % 2' si işleme esnasında kullanılmayan toz haline gelse ve bu toz parçaları yurt içinde satılsa dahi, 700 Kg ağırlığındaki bilezik ihracı ile ilgili KDV yüklenimini hesaplarken fireler dahil 714,28 Kg altına ait KDV tutarını dikkate alabilmelidir²².

İmalat yapan bir işletmede söz konusu hesap tarzını bir örnek yardımı ile açıklamaya çalışalım:

Çelik tencere üreten bir firma, ürettiği tencerelerin bir kısmını yurt içinde satmakta, bir kısmını da ihraç etmektedir.

Şirket, Nisan 2007 ayında, 1.000 adet çelik tencere Türkiye gümrük bölgesinden çıkarmıştır. Eldeki bilgilere göre, 1.000 adet çelik tencere maliyeti cari fiyatlara göre 45 YTL'dir. Maliyeti oluşturan unsurlar ve KDV yükleri şöyledir:

²¹ İstanbul Defterdarlığı Muktezası, 2411, 1999.

²² Danıştay 7. Daire Kararı, "E.1986/2859, K.1987/1755", 1987.

Tablo 3: İmalat İşletmelerinde İade İstenecek KDV Hesabı

Maliyet Unsurları	Adet Başına KDV Hariç Maliyet	KDV Oranı	Adet Başına KDV Yüklenimi
Çelik	30,00	18%	5,40
Yardımcı Malzeme	5,00	18%	0,90
Enerji	3,00	18%	0,54
Katkı Malzemeleri	2,00	18%	0,36
İşçilik	5,00	-	-
Toplam	45,00		7,20

Adet başına KDV yüklenimi 7,20 YTL olduğuna göre, 1.000 adetlik ihraç malı için direkt olarak yüklenilen KDV 7.200,00 YTL'dir. Mükellef isterse tercihen bunun daha altındaki bir rakamı direkt KDV yüklenimi olarak dikkate alabilir. Bu takdirde iade tutarına dahil edilmeyen KDV kendiliğinden, bir sonraki aya devrolan KDV meblağına girer. Dikkat edilirse yukarıdaki hesaplamada cari fiyatlar kullanılmıştır. Hesaplamanın cari fiyatlara göre yapılması iade tutarının yüksek çıkmasına yol açacağı için, bazı inceleme elemanlarının tenkidine konu olabilir.

Yüklenilen KDV tutarı her zaman yukarıdaki örnekteki gibi tespit edilmeyebilir. Mükellefler, olayın özelliğine göre, gerçeğe en yakın neticeyi verecek hesap yöntemleri geliştirmek zorunda kalabilirler. Hesaplamanın hangi yöntemle yapıldığı önemli değildir. Yeter ki çıkan sonuç, aşırı KDV iadesi istendiği iddiasına yol açmasın ve iade tutarının çok eksik olması dolayısıyla ihracatçının kayda değer miktardaki iade hakkını kullanamaması sonucunu doğurmasın.

Yukarıda yer alan yöntemi uygulamakta zorlanan firmalar için diğer bir alternatif ise, aylık stok tespitleri yapıp, stoka isabet eden KDV yüklenimini devrettirerek, indirimle giderilmeyen bakiye KDV'nin iadesini isteyebilecekleri görüşündeyiz.

5.1.1.6.2 Genel Giderler Nedeniyle Yüklenilen KDV'den Pay Verilmesi

36 No.lu KDV Genel Tebliğinde şu hükme yer verilmiştir:

"Mükellefler, iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak yükledikleri katma değer vergisini doğru olarak hesaplamak zorundadırlar. Vergi Usul Kanununun 275 inci maddesine göre maliyet muhasebesi tutan imalatçı-ihracatçılar, yükledikleri katma değer vergisini aynı ilkeler ışığında hesaplayacaklardır. Buna göre, genel üretim ve genel yönetim giderlerinden mamule verilen payın hesabında hangi usul kullanılıyor ise bu giderler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin hesabında da aynı usul kullanılacaktır."

İhraç kayıtlı olarak mal alınıp ihraç edilmesinde, genel gider KDV'lerin bu ihracata isabet eden kısmının iadesi istenebilir²³.

VUK'nun 275 inci maddesine göre, genel üretim giderlerinden mamule hisse verilmesi mecburidir. Dolayısıyla genel üretim giderleri nedeniyle yüklenilen KDV'nin direkt yüklenim olarak algılanması gerekir.

VUK'nun 275/4 üncü maddesine göre genel yönetim giderlerinden mamule pay verilmesi ihtiyaridir. İadesi istenecek KDV'nin hesabında, genel yönetim giderleri nedeniyle yüklenilen KDV den düşen payın dikkate alınabilmesi için, imalatçı kuruluşlarca imal olunan malın maliyeti hesaplanırken, bu tercih hakkının, genel yönetim giderinden mamule pay verilmesi şeklinde kullanılması şart koşulmuştur. 36 No.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan bu hüküm, Danıştay 7 nci Dairesinin 7.10.1994 tarih ve E.1990/6645, K.1994/4615 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.

İmalatçı olmayan ihracatçıların, genel yönetim giderleri nedeniyle yükledikleri KDV den, ihraç edilen mala isabet eden kısmını iade tutarının hesabında dikkate alıp alamayacakları konusunda özel bir hüküm yoktur. Ancak kanımca, satın aldıkları malı ihraç eden ihracatçıların genel gider KDV sinden ihraç olunan mala isabet eden kısmı iade tutarına eklemelerine engel olmamak gerekir. Genel giderler için yüklenilen KDV'den iade tutarına ilave edilmek üzere pay ayrılmasında, o aydaki hasılat tutarlarının dağıtım anahtarı olarak kullanılmasının mümkündür.

Bu dağılımda anahtar olarak maliyetlerin kullanılması daha hassas sonuç verir ise de, maliyet tespitinin güç ve gecikmeli olabileceği dikkate alınarak, hasılat tutarlarını dağıtım anahtarı olarak kullanan mükelleflerin bu tutumu tenkit edilmemelidir²⁴.

²³ İstanbul Defterdarlığı Muktezası, 2975, 1995.

²⁴ Maç, **age**, 11.23.

Mükellefler genel yönetim gideri KDV'sinden pay ayırıp bu payı iade tutarına eklemeye mecbur değildirler. İsterlerse bu karışık hesaplara hiç girmeksizin, sadece direkt KDV yüklenimlerinin iadesini istemekle yetinebilirler. Bu şekilde iade tutarına dahil edilmeyen genel gider KDV'leri, devrolan KDV'ye dahil olur ve indirim mekanizması yoluyla zaman içinde tahsil edilir.

5.1.1.6.3 ATİK'ler Nedeniyle Yüklenilen KDV'den Pay Verilmesi

24 No.lu KDV Genel Tebliğinin E bölümünde, iade tutarının hesaplanmasında ATİK alımları nedeniyle yüklenip indirilen KDV'lerin hangi esaslar dairesinde dikkate alınabileceği açıklanmıştır.

İmal veya inşa halindeki ATİK'ler için yüklenilen KDV'ler indirilir fakat iade hesabına dahil edilemez. İndirimle giderilemeyen ATİK imal ve inşa KDV'leri bu ATİK'ler iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılma başladıktan sonra yukarıdaki sınırlar dahilinde iade hesabına dahil edilir²⁵.

Eğer amortismanına tabi iktisadî kıymet, münhasıran iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılıyorsa, bu kıymet için yüklenilen ve o ayda indirilebilirliği bulunan KDV'nin tamamı dikkate alınabilir. Amortismanına tabi iktisadî kıymet, iade hakkı doğuran ve doğurmayan işlemlerde müştereken kullanılmaktaysa, iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden ATİK KDV'si de iade edilebilir. Söz konusu kıymet iade hakkı doğuran işlemle ilgili olarak kullanılmıyorsa, bunun için yüklenilen KDV iade edilebilecek yüklenim olarak dikkate alınmaz²⁶.

Ancak, ATİK'ler için yüklenilen KDV'nin de dikkate alınması ile bulunan toplam yüklenilen KDV, iade hakkı doğuran hâsılat toplamının normal KDV oranı ile çarpılması suretiyle hesaplanan tutarı aşamaz.

Direkt KDV yüklenimleri ile genel gider KDV sinden ayrılan pay toplamına, ATİK'lerle ilgili olarak ilave edilebilecek tutarın hesabında, bu üç unsurun toplamının, işlem bedelinin genel KDV oranı ile çarpımı sonucu bulunan rakamı aşmaması kuralı getirilmiştir. Fakat direkt yüklenimler veya direkt KDV yüklenimi ve genel gider KDV payı toplamının, söz konusu % 18 lik sınırı aşip aşamayacağı konusunda tereddütlere ve

²⁵ Gelirler Genel Müdürlüğü Muktezası, 719, 2005.

²⁶ 24 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 1986.

çelişkili uygulamalara rastlanmakta ise de genel KDV oranıyla sınırlama sadece iadesi istenebilecek ATİK KDV'leri ile ilgilidir.

5.1.1.7 İadenin Hangi Ay KDV Beyannamesinde Gösterileceği

KDV Kanununun 12/b bendinde belirtildiği üzere, KDV açısından ihraç tesliminin gerçekleşmesi, malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkmasına bağlanmıştır. İhracat hasılatı ise, bu tarihteki Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) döviz alış kuru üzerinden hesaplanarak bulunur ve bu tutar ihracat tesliminin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde ihracat hasılatı olarak gösterilir. Dolayısıyla mükellef, malın yurt dışına çıktığına dair şerhi taşıyan gümrük beyannamesi nüshasını beyanname verme süresi geçmeden önce temin etmeli, Türkiye'den çıkış tarihi hangi aya rastlıyorsa, ihracatı ve iade tutarını o aya ait KDV beyannamesinde göstermelidir. İhraç faturasının düzenlenmesi, gümrük beyannamesinin tescil ettirilmesi, yüklemenin bitmesi, ihraç malını taşıyan aracın sınır kapısına doğru hareket etmesi, ihraç tesliminin gerçekleştiğini göstermez. Uygulamada yapılan hatalardan biri bu bağlamda yapılmakta olup, bazı ihracatçılar yukarıda sayılan olaylara bağlı olarak yani ihraç malı daha Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkmadan, ihracatı KDV beyannamesine yansıtmakta ve KDV iadesini yanlış ayda yani erken gösterdikleri için, daha çok KDV iadesi istenen durumlarda düzeltme beyannamesi vermek zorunda kalabilmektedir.

Malın Türkiye'yi ne zaman terk ettiği, gümrük beyannamesinin arka yüzüne, malın hangi sınır kapısından veya limandan yurt dışına çıkarıldığını belirten kaşe üzerine tarih konulmak suretiyle belirtilmektedir. Söz konusu işlem yaptırılmamışsa beyannamenin ön yüzünde yer alan intaç tarihine göre işlem yapmak doğru bir uygulama değildir. İntaç tarihi, malın yükleme ve sevk işlemlerinin tamamlandığı tarihtir. Yani mal intaç tarihinden sonraki veya önceki bir tarihte Türkiye'den çıkmış olabilir.

İhraç tesliminin ve buna bağlı olarak iade talebinin, malın Türkiye'den çıktığı aydan sonraki aylara ait KDV beyannamesinde gösterilmesi de sorun çıkarır. Çünkü iade tutarının doğru şekilde belirlenebilmesi için, ihraç tesliminin, malın gümrük bölgesinden çıktığı ay KDV beyannamesinde gösterilmesi gerekir.

Şayet mükellef iade talebinde bulunmamışsa, ihracat istisnasının hangi ay beyannamesinde gösterildiği hususu üzerinde durulmamaktadır.

Gümrük beyannamesinin, malın yurt dışı edildiğini gösteren nüshasının mükellefin eline geçmesinde gecikmeler olabilmektedir. Örneğin, Mart ayında gümrük bölgesinden çıkan mala ait, sınır kapısı tarafından tarihlenmiş gümrük beyannamesi örneği mükellefin eline 25 Nisan günü geçmişse mükellef normal olarak, Mart dönemine ait KDV beyannamesini vergi dairesine verdiği için söz konusu ihracatı da ihtiva edecek şekilde Mart dönemi için düzeltme beyannamesi hazırlayıp, dilekçe ekinde vergi dairesine vermek durumundadır. Ancak KDV iadesi istenmeyecekse böyle bir düzeltmeye gerek kalmamaktadır.

5.1.1.8 İhracat Hasılatının Tespiti ve İhracattan Doğan Kur Farkı

KDV Kanununun 10/b maddesinde vergiyi doğuran olay, mal tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesine bağlanmış olmakla beraber, mal ihracında ihraç tesliminin gerçekleştiği dönem, malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıktığı veya Türkiye'deki bir serbest bölgeye girdiği yada yetkili gümrük antreposu işleticisine teslim edildiği dönemdir.

Örneğin İhracatçı, 100.000 USD tutarındaki bir ihraç faturasını 25.02.2007 tarihinde düzenlemiş olup, faturaya konu ihraç malının gümrük bölgesinden çıkışı 07.03.2007 tarihinde, 100.000 doların döviz alım belgesine bağlanması ise 15.03.2007 tarihinde gerçekleşmiş ise;

- İhraç faturasının kesilmesinin vergilendirme açısından hiçbir önemi olmadığına göre ihracatçı, ihraç işlemleri devam eden bu malı 07.03.2007 tarihine kadar stokları arasında göstermelidir.
- Malın stoklardan çıkışı ve hasılat kaydına konu edilmesi 07.3.2007 itibarıyla, bu tarihteki TCMB Döviz Alış kuru üzerinden yapılmalıdır.
- Bu rakam Mart 2007 KDV beyannamesinin 8 no.lu tablosunda gösterilmeli, varsa bu ihracata ilişkin KDV iade tutarı da yine Mart 2007 dönemine ait KDV beyannamesinin 8 no.lu tablosunun yüklenilen KDV bölümünde yer almalıdır.

- İhraç malının gümrük bölgesinden çıktığı tarih ile ihraç bedelinin döviz alış belgesine bağlandığı 15.03.2007 tarihine kadar ortaya çıkan kur farkı ise, İdarenin anlayışına göre vade farkı mahiyetinde bir gelirdir. KDV Kanununun 24/c maddesi kapsamında, kur farkı şeklindeki gelirler KDV kapsamında olsa bile, bu kur farkının ihraç teslimine ilişkin hizmetin yahut yurt dışındaki müşteriye yapılan hizmetin bedeli olması dolayısıyla KDV'den istisnadır.

Bakanlıkça verilen 1.12.1997 tarih ve 51921 sayılı muktezada ihracat hasılatının ihraç usulüne göre oluşabileceği yani ihraç işlemi FOB, CF veya CIF esasta yapılmışsa, ihraç hasılatının da FOB, CF veya CIF bedelin ihraç tarihindeki TCMB Döviz Alış kuru ile çarpılması suretiyle bulunacağı belirtilmiştir.

5.1.1.9 İhracat İstisnası İçeren Beyannamelere Eklenmesi Gereken Belgeler

KDV beyannamesinin arka yüzünde, normal ihracatta gümrük beyannamesinin, sınır ticaretinde tahakkuk varakasının aslı, noter ya da YMM tasdikli örneği ile Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan iadelere ait listenin ekleneceği belirtilmektedir. Uygulamada çoğu mükellefin bu belgeleri KDV beyannamesine ekmediği görülmektedir. Beynamede ihracata dayanan KDV iadesi talebi yoksa, yani mükellef yüklediği KDV'yi, indirim yoluyla veya sonraki döneme devir yoluyla iade almak istiyorsa bu eksikliğin üzerinde durulmamaktadır. Zaten KDV iadesi isteyenlerde gümrük beyannamelerine ilişkin liste ile yetinildiği halde, ihracat yapmış tüm mükelleflerden gümrük beyannamesi örneğinin beyannameye eklenmesinin istenmesi anlamsızdır. İhracatla ilgili nakden veya mahsuben iade talep edilmesi halinde ise mükelleften aşağıdaki belgeler istenmektedir.

Mahsup talebi, katma değer vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır.

Kollektif şirketler ve adi ortaklıklarda, iade alacaklarının ortakların vergi borçlarına mahsubu ile ilgili dilekçeye, diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tasdikli belgeler de eklenir.

Sermaye şirketleri ve kooperatiflerde ise mahsup dilekçesi tüzelkişiliği temsile yetkili kişilerce kaşe tatbik edilmek suretiyle imzalanır ve mahsubu talep edilen verginin borçlusu durumundaki ortak veya ortakların, adı, soyadı, unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, vergi borcunun türü, dönemi ve tutarını ihtiva eden bir liste ile ortakların da bu mahsubu talep ettiklerini belirten yazıları dilekçeye eklenir.

İade alacağının SSK prim borçlarına mahsubuna ilişkin dilekçede; katma değer vergisi iadesinin doğduğu dönem, mahsubu istenilen tutar, mahsubu istenilen primin borçlusu durumundaki kişi ve kuruluşların adı, soyadı, unvanı, adresi, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, prim borcunun ait olduğu SSK şubesi ve prim borcu tutarları belirtilir.

Nakden veya mahsuben iade taleplerinde dilekçenin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla aşağıdaki belgelerin de vergi dairesine ibrazı şarttır:

- Gümrük beyannamesinin aslı veya noter, gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği,

Beyannamelerin aslı veya örneği yerine bunların listesinin verilmesi de yeterlidir. Bu takdirde listede beyannamenin tarihi, sayısı, ihraç edilen malın cinsi, miktarı ve tutarı, gümrük kapısının ismi, varış ülkesi, imalatçının adı-soyadı veya unvanı, intaç ve çıkış tarihlerine yer verilir. Gümrük beyannamelerinin yerine liste veren mükelleflerin iade taleplerinin değerlendirilmesi sırasında listelerde yer alan bilgilerde eksiklik bulunması veya tereddüt edilen durumlarda gümrük beyannamelerinin aslının veya örneğinin istenebileceği tabiidir.

- Satış faturalarının fotokopisi veya listesi,
- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo.

Dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri, ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin indirilecek katma değer vergisi listesini de verirler.

5.1.1.10 İnceleme Raporu ve Teminat Aranmaksızın Yapılan İadeler

- 1- Mahsup yoluyla iade talepleri,
- 2- Maliye Bakanlığı'nca belirlenen sınırı aşmayan nakden iade talepleri,
- 3- Yeminli mali müşavir tasdik raporuna dayalı nakden iade talepleri,
- 4- Kamuya ait kuruluşların iade talepleri, inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

5.1.1.10.1 Mahsup Yoluyla İade

Katma değer vergisi iade alacağıının hak sahibi mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, SSK prim borçlarına mahsubu talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

İade alacağı öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsup edilir. Artan bir miktar olursa mükellefin isteğine bağlı olarak; kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerin ithalde alınanlar dahil vergi borçlarına veya SSK prim borçlarına mahsup yapılır.

KDV İadelerinin, gelecek dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubunun talep edilmesi mümkündür. Ancak Bu borçlar ödenebilir hale geldikçe, vergi alacağıından borcun mahsubu için ayrı ayrı dilekçe verilmesi gerekmektedir²⁷.

Mahsup talebi, belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez. Mahsup talebinin yerine getirilmesinde gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmez. Ancak teyidin olumlu gelmemesi halinde mahsup tarihi itibarıyla gerekli tarhiyat işlemi yapılır.

İade alacağıının mal ya da hizmet satın alınan mükelleflerin yukarıda belirtilen borçlarına mahsubunda, ihracatçılar ve ihraç kaydıyla mal teslim edenler tarafından satın alınan mal ya da hizmetin ihracatla ilgili olup olmaması ve malın henüz ihraç edilmemiş bulunması, yurt içinde satılmış olması veya işletme envanterinde yer almıyor olması, satın alınan malın ya da hizmetin katma değer vergisine tabi olmaması mahsuba engel

²⁷ Oktar, **age**, 106.

teşkil etmez. Mahsup talebi, satın alınan mal ya da hizmet üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarı ile de sınırlı değildir.

Aralarında mal veya hizmet alışverişi olmasa bile, iade alacağının;

- sermayelerinin % 51 veya daha fazlası Devlete ait kuruluşlarda bağlı müessese, iştirak veya ortaklıkların,
- sermaye şirketleri, kooperatifler, kolektif şirketler ve adi ortaklıklarda ise ortakların vergi borçlarına mahsubu mümkündür.

61 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı özel fatura ile satış yapanlara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların iade talepleri münhasıran mahsup yoluyla yerine getirilir. Bir başka ifade ile bu mükelleflere nakden iade yapılmaz.

5.1.1.10.1.1 Mahsup Edilebilecek Borçlar

- 1- İthalde Alınanlar Dışındaki Vergi Borçlarına Mahsup
- 2- İthalde Alınan Vergilere Mahsup
- 3- SSK Prim Borçlarına Mahsup

5.1.1.10.1.2 Mahsup Talebi

Mahsup talebinin geçerlik kazanabilmesi için talebin bir dilekçe ile yapılması şarttır. İade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubunun da talep edilmesi mümkündür. Ancak bu borçlar muaccel hale geldikçe mahsup talebinin, muaccel hale gelen her borç için ayrı dilekçe verilmek suretiyle yenilenmesi gerekir.

Mahsup dilekçesi ve iade için aranan belgelerin katma değer vergisi beyannamesi ile birlikte vergi dairesine ibraz edilmiş olması kaydıyla, vergi dairelerince yapılan işlemler sırasında meydana gelen gecikme nedeniyle zamanında mahsubu yapılamayan vergiler için gecikme zammı uygulanmaz. Belgelerin beyanname verildikten sonra tamamlanması halinde, belgelerin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla işlem yapılır.

Ancak, KDV iadesi için mahsup talep dilekçesi dışında gerekli diğer belgelerin ibraz edilmiş olması halinde, aksine talepte bulunuluncaya kadar, mükellefin kendi vergi borçları için mahsup talebinde bulunduğu kabul edilir. İadeye hak kazanılan tutarla sınırlı olmak üzere, mükellefin belgelerini ibraz ettiği tarih itibarıyla vadesi geçmiş vergi borçlarına bu tarihten sonra gecikme zammı uygulanmaz, bu tarihten sonra muaccel olacak vergi borçları için ise gecikme zammı hesaplanmaz.

5.1.1.10.1.3 Mahsup Talep Edenlerin Yapacakları İşlemler

Aranılan belgelerin fotokopilerinin verilmesi halinde, bu fotokopilerin aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylanması gerekir.

İndirilecek katma değer vergisi listesinin, satıcıların adı veya unvanına göre alfabetik sırada veya alış tutarlarına göre; fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, satıcının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli ve hesaplanan katma değer vergisi tutarına yer verilerek iki örnek olarak düzenlenmesi, her sayfanın altına "Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim." şerhi konularak, işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması gerekir. Şu kadar ki, tutarı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin altında kalan mal veya hizmet alımları bu listede tek kalemde gösterilebilir. Satış faturalarına ilişkin listelerin de bu bilgileri içerecek şekilde düzenlenmesi gerekir.

İhraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösteren tabloda ise, ihraç edilen mal veya hizmet nedeniyle iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği ve ne şekilde hesaplandığı gibi unsurlara yer verilir.

Vergi dairesinin uygun görmesi halinde listelerin disket veya elektronik ortamda verilmesi de mümkündür.

5.1.1.10.1.4 Mcbir Sebep Nedeniyle Belgeleri Zayi Olanlara İade

Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesinde belirtilen mcbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu, Türk Ticaret Kanununun 68 inci maddesine uygun olarak ispat eden mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait katma değer vergilerinin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin ispatına bağlı olarak yerine getirilir. İndirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin herhangi bir şekilde tevsik edilememesi halinde inceleme raporuna göre işlem yapılır.

Mcbir sebep hali bulunan satıcının beyanname verme ve buna ilişkin vergiyi ödeme süresinin Vergi Usul Kanununun 111 inci maddesi uyarınca uzamış olması halinde, bu süre içindeki iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

5.1.1.10.2 Maliye Bakanlığı'nca Belirlenen Sınırı Aşmayan Nakit İadeler

4.000 YTL'yi geçmeyen nakden iade talepleri inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir. Talep, belgelerin ibraz edilmesinden ve gümrük beyannamesinin veya onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi ile aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmesinden sonra yerine getirilir:

- İndirimli teminat uygulamasından yararlanan dış ticaret sermaye şirketlerinin bu kapsamdaki nakden iade talepleri gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmeksizin ancak onaylı veya özel faturaların teyidinden sonra yerine getirilir.
- İndirimli teminat uygulamasından yararlanan sektörel dış ticaret şirketlerinin bu kapsamdaki nakden iade talepleri, bir önceki döneme ilişkin iade talebine ait gümrük beyannamelerinin teyidinin alınması halinde cari döneme ait teyit beklenmeden ancak onaylı veya özel faturaların teyidinden sonra yerine getirilir.
- İndirimli teminat uygulamasından yararlanan diğer mükellefler ile normal teminat uygulaması kapsamına giren mükelleflerin bu kapsamdaki nakden iade talepleri, teyit gerçekleşmeden yerine getirilmez. Ancak, mükelleflerin teyit işlemini beklenmeden iade almak istemeleri halinde, indirimli teminat uygulamasından yararlananların iadesi gereken tutarın % 100', diğerlerinin % 200' tutarında teminat vermeleri şartıyla nakden iade talepleri yerine getirilir.

- Mükellefçe, süresinde başvuru yapıp gerekli belgeler ibraz edildiği halde gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi alınmadığı için yerine getirilemeyen iade talepleri, tarh zamanaşımı süresinin geçmesi halinde, teyit beklenmeksizin yerine getirilir. Buna göre, gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura veya özel faturaların gümrük idarelerinden teyidi istenildiği halde tarh zamanaşımı süresi içinde teyit alınmaması halinde, teyit verileceği yönünde bir yazı olmaması şartıyla teyit beklenilmeksizin iade işlemi yapılacaktır. Bu husus ihraç kaydıyla teslimlerde tecil edilen verginin terkinin ve iade işlemlerinde de geçerlidir.

Gümrük beyannameleri veya bunlara ilişkin listelerin teyidi gerçekleşen kısmına isabet eden tutarların kısmen iadesi de mümkündür.

Bu bölümde belirtilen limitlerin daha sonra değiştirilmesi halinde iade taleplerinin değerlendirilmesinde aksi belirtilmedikçe iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde geçerli limitler esas alınır.

5.1.1.10.3 Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuna Dayalı Nakden İadeler

Bakanlığa verilen yetkiye istinaden, vergilendirme dönemleri itibarıyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade için belirlenen limit ile Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğiyle belirlenen tutarlar arasındaki iade talepleri YMM raporuna göre yerine getirilir. Tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde ise bavul ticareti ve yolcu beraberli eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre, diğerlerinde miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılır. Yeminli mali müşavirlerin düzenledikleri raporlarda gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura ya da özel faturaların teyidinin alınmamış olması halinde teyit işlemleri vergi dairesince yapılır.

YMM tasdik raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe iade yapılmaz. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir.

Bir vergilendirme döneminde iade hakkı doğuran işlemlerin arasında, bavul ticareti, yolcu beraberliği eşya ve gümrük beyannameli ihracatın birlikte bulunması halinde her bir işlem için geçerli limitler ayrı ayrı dikkate alınarak iade yapılır.

5.1.1.10.4 Kamuya Ait Kuruluşlara İade

Sermayelerinin % 51 veya daha fazlası genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, köylere, belediyelere ve bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile Devlet eliyle kurulan üniversitelere, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri, istenen belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

Bu mükelleflerin, sermayelerinin % 51 veya daha fazlasının yukarıda belirtilen kurum veya kuruluşlara ait olduğunu, ortakları olan kamu kuruluşlarından alacakları bir yazı ile bir defaya mahsus olmak üzere tevsik etmeleri, sermaye ve ortaklık yapılarında herhangi bir değişiklik olması halinde de, değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde durumlarını bağlı oldukları vergi dairesine bildirmeleri gerekir.

5.1.1.11 Teminat Karşılığı İade

Kamuya ait kuruluşlar dışında kalan mükelleflerin, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen sınırı aşan ve YMM tasdik raporu ibraz edilmeyen nakden iade taleplerinde, teminat gösterilmesi halinde iade yapılır. Teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna dayanılarak çözülür.

5.1.1.11.1 Teminat Türleri

Teminat olarak 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinde sayılan iktisadi kıymetlerden bir veya bir kaç gösterilebilir. Para, teminat olarak gösterilebilir. Fakat para mükellefin kesinlikle tercih etmeyeceği bir teminat türüdür. Devlet tahvili, hazine bonusu ve gelir ortaklığı senedi de teminat olarak gösterilebilir. Teminat mektubu alınmasında tikanıklık görüldüğünde, bu menkul kıymetlerin teminat olarak gösterilmesi mükellef tarafından tercih olunabilir. Gayrimenkullerin teminat olarak gösterilmesi mümkün olmakla beraber, özellikle değerlendirme sorunlarından kaynaklanan ağır ve vakit alıcı formalitelere

tabidir. Uygulamada gerek İdare gerekse mükellef açısından en pratik teminat gösterme şekli banka teminat mektubu vermektir. Ancak, banka teminat mektuplarının paraya çevrilmeleri konusunda hiç bir sınırlayıcı şart taşımamaları ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu (BK) hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

5.1.1.11.2 Normal Teminat Uygulaması

Normal teminat uygulaması kapsamındaki mükellefler, talep ettikleri iade miktarının, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen sınırı aşan kısmının tamamı için teminat verirler. İndirimli ve yükseltilmiş teminat uygulamasına tabi olmayan tüm mükellefler normal teminat uygulamasına tabidir.

5.1.1.11.3 İndirimli Teminat Uygulaması

İndirimli teminat uygulamasında teminat, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen sınırı aşan kısmın % 4'ü veya % 8'i olarak verilir.

5.1.1.11.3.1 Teminat Oranı % 4 Olarak Uygulanacak Mükellefler

- Haklarında SMİYB düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor bulunmayan,
- Son 5 yıl içinde adlarına tahakkuk eden gelir, kurumlar ve katma değer vergilerini ödeyenler. Vergilerin tecil edilmesi bu şartın ihlali sayılmaz. Faaliyetleri 5 yıldan az olan mükelleflerde, faaliyette bulunulan süre içinde tahakkuk etmiş söz konusu vergi borçlarının ödenmiş olması halinde bu şart yerine getirilmiş sayılır.
- İade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son 5 vergilendirme döneminde hakkında olumlu rapor yazılmış bulunan,

dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri nakit olarak talep ettikleri iade miktarının, sınırı aşan kısmının % 4'ü kadar teminat verirler.

KDV uygulaması bakımından, 28 No.lu KDV Genel Tebliğinin D bölümünde sahte belge, hukuki geçerliliği sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belge olarak açıklanmış ve bu genel tanıma bağlı olarak;

- Bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler,
- Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler,
- Başkası adına düzenlenip, kullanılan belgeler,

sahte belge olarak kabul edilmiştir.

4369 sayılı kanunla değiştirilen VUK'nun 359 uncu maddesinde sahte belge, "gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belge" olarak ifade edilmiştir. Bu hali ile Vergi Usul Kanununda yapılan tanım 28 No.lu KDV Genel Tebliğine göre sahte belge sayılanlardan sadece birinci sırada belirtilen durumu kapsamına almıştır²⁸.

Yeminli mali müşavirlerle, süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükellefler hakkında iade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu, birbirini izleyen son 5 döneme ait olumlu YMM tasdik raporu bulunması halinde bu şart gerçekleşmiş sayılır. Birbirini izleyen 5 vergilendirme döneminden kasıt, iade hakkı doğuran işlemlerin yapıldığı birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasında herhangi bir dönemde inceleme raporu veya YMM tasdik raporu düzenlenmesini gerektiren bir iade hakkı doğuran işlem bulunmadığı takdirde, bu dönemler, birbirini izleyen 5 dönemin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Birbirini izleyen son 5 döneme ait olumlu raporlardan bir kısmının vergi inceleme elemanları, bir kısmının ise YMM tarafından düzenlenmiş olması halinde de bu şartın gerçekleşmiş sayılacağı tabiidir. Ancak, 5 olumlu rapor şartını kısmen veya tamamen yeminli mali müşavirlerce düzenlenen raporlarla yerine getiren mükelleflerin indirimli teminattan yararlanabilmeleri için, iade talebinde buldukları dönem için de tam tasdik sözleşmesi yapmış olmaları gerekmektedir. Tam tasdik sözleşmesi kapsamında bulunmayan bir döneme ilişkin iade talebi ise normal teminat karşılığı, teminat verilmemişse YMM tasdik raporu veya inceleme raporuna istinaden yerine getirilir.

²⁸ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu** (İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2001), 641.

Son olumlu raporun vergi dairesine intikal etmesi ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde, raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonraki iade talepleri için indirimli teminat uygulamasına başlanır. Raporun ait olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemler için verilen teminatların bu bölüme göre verilmesi gereken kısmını aşan miktarı iade edilir.

Otomotiv sektöründe faaliyet gösteren dış ticaret sermaye şirketlerinden, bu bölümde sayılan diğer şartları taşıyan imalatçıların, 1318 sayılı Finansman Kanununda yer alan tarifelerdeki taşıtların ihracatından kaynaklanan iade taleplerinde 5 olumlu rapor şartı aranmaz²⁹.

5.1.1.11.3.2 Teminat Oranı % 8 Olarak Uygulanacak Mükellefler

Aşağıdaki şartları taşıyan mükellefler, nakit olarak talep ettikleri iade miktarının, teminatsız iade sınırını aşan kısmının % 8'i kadar teminat verirler.

1- İmalatçılar ve İmalatçı-İhracatçılardan aşağıdaki şartları taşıyanlar:

a) Sanayi siciline kayıtlı olan,

b) Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 80 milyar lirayı aşanlar. Söz konusu amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ve bunların üzerinden ayrılan amortismanların Vergi Usul Kanununun 189 uncu maddesinde belirtildiği şekilde "özel bir amortisman defteri" veya "envanter defterinde açıkça gösterilmiş olması zorunludur.

c) İşletmenin sahip olduğu amortismanına tabi iktisadi kıymetler ve bu kıymetlerin kayıtlı olduğu defterlerin noter onayları ve numaraları ile kaç yıldır amortismanına tabi tutuldukları kapasite raporlarında açıkça belirtilenler.

d) İmalat işinde 20 veya daha fazla işçi çalıştıranlar. İşçi sayısının tespitinde bizzat imalat işinde çalışan işçiler dikkate alınır. Bunlar dışında kalan yönetici, büro personeli ve muhasebeci gibi personel dikkate alınmaz. Mevsimlik dalgalanmaların olduğu durumda hesap dönemi ortalaması esas alınır.

²⁹ Mahmut Vural, **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, 2. bs. (İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2002), 104.

İmalatçı-ihracatçılar ile ihracatçılara ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçılar, nakit olarak talep ettikleri iade miktarının, sınırı aşan kısmının % 8'i kadar teminat verirler.

İndirimli teminat uygulamasından yararlanmak için gereken şartlara sahip olan imalatçı-ihracatçılar ile ihraç kaydıyla mal teslim eden mükelleflerin, bazı dönemlerde yurt içine satış yapmaları, imal etmedikleri malları ihraç etmeleri indirimli teminat uygulamasından yararlanmalarına engel değildir³⁰.

2- Özel Finans Kurumları

3- Diğer İhracatçılar

Son üç takvim yılı itibarıyla ihracatları her bir yıl için beş milyon ABD Dolarını, veya Son beş takvim yılı itibarıyla ihracatları her bir yıl için bir milyon ABD Dolarını, geçen ihracatçılar, burada öngörülen ihracat tutarını gerçekleştirdikleri son yılı izleyen takvim yılı başından itibaren nakit olarak talep ettikleri iade miktarının, belirlenen sınırı aşan kısmının % 8'i kadar teminat verirler.

5.1.1.11.4 Teminat Oranlarının Değiştirilmesi

İndirimli teminat oranlarının değiştirilmesi halinde, aksi belirtilmedikçe daha önce verilen teminatlar da yeni orana göre değiştirilir.

5.1.1.11.5 Yükseltilmiş Teminat Uygulaması

SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflere yükseltilmiş teminat oranı uygulanır.

5.1.1.11.6 Teminat Mektuplarının İadesi

Normal veya indirimli teminat uygulaması kapsamında verilen teminat mektupları, inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna istinaden iade edilir.

İlgili vergi dairesince, teminat mektuplarının iadesi sırasında teminat mektubu, uygun bir yerine: “ KDV iadesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun vergi dairemizde olan

³⁰ age, 108.

işlemi sona ermiştir” şerhi düşülerek, tarih yazılmak ve mühür tatbiki suretiyle imzalanır. Bu şerhi gören bankaların, vergi dairesinden ayrıca bir teyit almaksızın gerekli işlemi yapmaları mümkün bulunmaktadır.

5.1.1.12 Vergi İnceleme Raporu İle İade

Mükelleflerin;

- 1- İadelerini Vergi İnceleme Raporu sonucunda almak istemeleri,
- 2- İadesini talep ettikleri katma değer vergisinin belirtilen miktarı aştığı hallerde; teminat göstermek veya Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu ibraz etmeleri gerekmesine rağmen teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,
- 3- Münhasıran vergi inceleme raporu ile iadesi öngörülen durumların bulunması,

hallerinde, iade talepleri Bakanlığın vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen inceleme raporları sonucuna göre yerine getirilir.

Mükellefler, vergi incelemesi yoluyla iade taleplerini bir dilekçe ile yaparlar. İnceleme başlamadan önce talepten vazgeçilerek teminat karşılığı veya YMM tasdik raporu ibrazı ile iade talep edilmesi de mümkündür. İnceleme başladıktan sonra talepte bulunulması halinde ise, bu talep inceleme elemanının genel esaslara göre iade yapılmasına engel bir görüşünün bulunmaması halinde yerine getirilir.

5.1.1.13 İhracat İstisnası İle İlgili Özellikli Durumlar

5.1.1.13.1 KDV Uygulamasında Mütessesil Sorumluluk

Mal veya hizmet satın alınan firmaların kaçırdıkları KDV'den alıcılar sorumlu tutulabilmekte, hatta ilişkili olunmak şartıyla mal veya hizmet tedarik zincirinin daha alt kademelerindeki firmaların sebebiyet verdiği KDV kaçaklarından dahi sorumlu olunabilmektedir.

Bu sorumluluktan kurtulmanın yolu mal veya hizmet alım bedellerinin ve bu bedellere ait KDV'lerin, bankalar ve özel finans kurumları aracılığı ile ödenmesidir. Alıcı satıcı ile veya satıcıya mal veya hizmet satan daha alt kademedeki firmalarla, KDV'nin kaçırılması bakımından ilişkili ise veya alış faturası sahte ise, ödemenin banka veya özel finans kurumu aracılığı ile yapılması, KDV sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Ödemenin, müşteri çeki ciro edilerek yapılması da KDV sorumluluğuna çare değildir.

5.1.1.13.2 Malının Gümrük Hattını Geçmeden Önce Zarar Görmesi

İhraç için hazırlanan malın, gümrük hattını geçmeden önce, yangın, ezilme, çalınma ve sair nedenlerle yok olması halinde, ihraç işlemi gerçekleşmemiş sayılır ve istisna uygulaması söz konusu olmaz.

5.1.1.13.3 Malın Gümrük Hattından Geçtikten Sonra Zarar Görmesi

Bu şekildeki bir zarara rağmen, sigorta tazminatı almak suretiyle veya sair şekilde malın bedeli kambiyo mevzuatına uygun miktar ve sürelerle göre getirilebilmişse, telefata olayının istisna uygulamasını etkilememesi gerekir.

Malın yurt dışına çıktıktan sonra zayi edilmesi nedeniyle, mal bedelinin kambiyo mevzuatına uygun şekilde getirilip döviz alım belgesine bağlanması imkanı kalmamışsa, DAB yerine, kambiyo konusunda yetkili mercilerden, mal bedelinin getirilemeyeceği ve bu durumun kambiyo mevzuatına uygunluğunu belirtir yazı ibraz edilebildiği takdirde yine istisnanın döviz getirilmiş gibi uygulanması gerekir³¹.

5.1.1.13.4 İhraç Olunan Malın Geri Gelmesi

İhracatçı, geri gelen malın alımında veya imalinde yüklendiği KDV'yi indirimle giderebilmiş veya indirimle giderememekle beraber iade istemeyerek, iade hakkını devrolan KDV olarak kullanmışsa, yapılacak hiç bir işlem yoktur. İhracatçı malı, KDV ödemeksizin gümrükten çeker ve bu malın alımında daha önce yüklendiği KDV indirimi yerinde kalır, varsa devrolan KDV ilgili dönemlerinde dikkate alınmaya devam olunur.

³¹ Maç, **age**, 11.88.

Satın alınan mal veya temin olunan hizmet için yüklenilen KDV'yi indirmek, KDV mükellefinin temel haklarından biridir. Malın geri gelmiş ve ithalat istisnasından faydalanılarak gümrükten çekilmiş olması indirim hakkını etkilemez.

İhracatçı, bu malın ihracı ile ilgili olarak KDV iade talebinde bulunmuş olmakla birlikte, mal geri gelinceye kadar bu iadeyi nakden veya mahsup suretiyle alamamışsa, geri gelen mala isabet eden iade hakkından vazgeçtiğini, bu meblağın malın geri geldiği ay KDV beyannamesinin 34 üncü satırında yer aldığını belirten bir dilekçeyi Vergi Dairesine vermeli, kayıtlarını ve beyannamesini buna göre düzenlenecektir³².

İhracatçı, geri gelen mal ile ilgili olarak yüklendiği KDV'nin iadesini istemekle kalmamış KDV iadesini fiilen almış veya bir vergi borcuna mahsup istemişse, malı gümrükten çekerken KDV ödemek zorunda kalacaktır.

İhraç kaydıyla mal teslim edenlerin, geri gelen mal için gümrükte KDV ödendiğini tevsik etmeleri halinde, terkin, mahsup veya iade talepleri, bu mala ilişkin DAB ve gecikme zammı aranmaksızın yerine getirilecektir³³.

İhracatçı geri gelen malı, daha önce ihraç kaydıyla KDV ödemeksizin temin etmişse, ithal esnasında KDV ödetilmeli ve kendisi hakkında başkaca bir işlem yapılmamalıdır.

İhracatçı geri gelen malı gümrükten ne şekilde çekmiş olursa olsun, bu malı yurt içinde sattığında veya malı satın aldığı firmaya iade ettiğinde KDV hesaplamak zorundadır.

Geri gelen malı, daha önce ihraç kaydıyla teslim etmiş olan mükellef; bu malın ithali halinde, ihracatçıdan tahsil etmediği KDV'nin geri gelen mala isabet eden kısmının ihracatçı tarafından Gümrük İdaresine ödendiğini tevsik ettiği takdirde DAB ve gecikme zammı aranmaksızın, terkin, mahsup veya iade işlemleri yerine getirilecektir.

5.1.1.13.5 İhracatın Gerçekleşmesinden Sonra Ortaya Çıkan Kur Farkları

Direkt ihracat yapıldıktan sonra ihraç bedelinin geç tahsil edilmesi sonucunda meydana gelen lehteki kur farkları, KDV hesaplanmaksızın kambiyo gelirleri hesabına alınır. Maliye Bakanlığı, prensip olarak kur farklarında KDV aramakla beraber "döviz ile

³² 23 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 1986.

³³ 46 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 1995.

yapılması mutata işlemlerde” KDV aramamaktadır. Direkt ihracattan kaynaklanan kur farkı zararları ise kambiyo giderleri hesabına alınır.

5.1.1.13.6 Gümrük Beyannamelerinin Teyidi

2002/1 sayılı KDV İç Genelgesinde teyit ile ilgili şu açıklamalara yer verilmiştir:

“Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) kapsamında olmayan ve kişisel bilgisayarı da bulunmayan vergi daireleri ile mal müdürlükleri, teyit işlemini, ilgili defterdarlık tarafından belirlenecek olan VEDOP uygulaması kapsamındaki veya kişisel bilgisayarı bulunan bir vergi dairesinden yapılacaktır. Bu şekilde teyit isteyen vergi dairesi, teyidini istediği gümrük beyannamelerine ilişkin yazıyı faks veya görevli kurye vasıtası ile en kısa sürede teyit vermekle görevlendirilen vergi dairesine ulaştıracak, bu vergi dairesi de aynı şekilde cevap verecektir. Ancak faks yoluyla verilen cevapların aslının da resmi posta veya görevli kurye vasıtası ile teyit isteyen vergi dairesine gönderileceği tabiidir.”

KDV mahsup işlemlerinin gümrük beyannamesi teyidi beklenmeksizin yapılacak, teyit işlemi mahsuptan sonra yapılacaktır³⁴.

5.1.1.13.7 Damga Vergisi

5281 sayılı Kanun ile Damga Vergisi Kanununda ekli 1 sayılı Tablo da, değişiklik yapılmak suretiyle her türlü vergi iadesinde damga vergisi yürürlükten kaldırıldığından, KDV iadelerinde damga vergisi hesaplanmayacaktır.

5.1.1.13.8 Defter ve Belgelerin Zayi Olması

Defter ve belgelerini yangın, su baskını, çalınma ve sair nedenlerle zayi eden ve bu yüzden KDV yüklenimlerini tevsik edemeyen mükelleflerin;

- İndirim konusu yaptıkları KDV'ler reddedilmekte,
- İade ve mahsup talepleri yerine getirilmemekte,
- İade işlemi teminat karşılığında yapılmışsa iadenin haksız alındığı varsayımına göre işlem yapılmaktadır.

³⁴ İstanbul Defterdarlığı Muktezası, 2304, 2001.

Mükellef defter ve belgelerinin zayi olduğu hususunda Mahkeme kararı ibrazı edebilmişse, ceza uygulanmamakta, mahkeme kararı yoksa ve vergi ziyayı meydana gelmişse vergi cezası da alınmaktadır.

5.1.2 Hizmet İhracı

5.1.2.1 İhracat İstisnasına Konu Hizmetlerde Aranılan Şartlar

Hizmetlerde, ihracat istisnasından faydalanılabilmesi için aşağıdaki dört şartın bir arada sağlanması gerekir:

1- Hizmet, Yurt Dışındaki Müşteri İçin Yapılmış Olmalıdır:

KDV Kanununun 12/2 nci maddesine göre "yurt dışındaki müşteri" tabiri, ikametgahı, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile, yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

Ancak uygulamada, ikametgahı, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan firma, Türkiye'de şube açmış ise bu şubeye verilen hizmetler, yurt içindeki müşteriye verilen hizmet sayılmakta, bedeli döviz olarak tahsil edilmiş olsa dahi hizmet faturasında KDV gösterilmesi gerekmektedir.

2- Fatura ve Benzeri Belge Yurt Dışındaki Müşteri Adına Düzenlenmelidir:

Hizmete ilişkin fatura veya serbest meslek makbuzu, yukarıda tarifî yapılan yurt dışı müşteriye hitaben düzenlenmiş olmalıdır.

3- Hizmetin Bedeli Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmelidir:

Kanunda böyle bir şart zikredilmemiştir. Öte yandan kambiyo mevzuatına göre, Türkiye'de yerleşik kişilerin hizmet karşılığı olarak elde ettikleri dövizleri serbestçe tasarruf etme hakları vardır. Bu dövizlerin Türkiye'ye getirilmesi ve bozdurulması mecburî değildir.

Ancak Yurt dışındaki müşteri için yapılan hizmete ait bedelin, Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi zorunludur. İstisnadan yararlanacak olanın döviz alım bordrosu veya dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden, kambiyo mevzuatına göre geçerli diğer bir belge ile bunu tevsik etmesi gerekmektedir.

18 ve 19 No.lu KDV Tebliğlerinde, istisnanın uygulanabilmesi için döviz alım belgesinin varlığı mutlaka istenirken, 26 No.lu KDV Tebliğinde döviz alım belgesinin yanı sıra, dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden kambiyo mevzuatına göre geçerli diğer bir belgenin de kabul edileceği şekilde düzenleme yapılmıştır. Bu belgenin, hizmet bedeli dövizin, döviz tevdiat hesabına gönderildiğine ilişkin banka dekontu kabul edilmektedir.

İhraç olunan hizmet nedeniyle alacaklı konumda olan Türk firmasının, başka bir nedenle bu müşterisine borçlu durumda olması ve alacak ile borcun birbirine mahsup edilmesi halinde, mahsuplaşma yazısı döviz getirilmesi olarak kabul edilmektedir³⁵.

4- Hizmetten Yurt Dışında Yararlanılmalıdır:

Şayet hizmet, Türkiye' de konaklama, Türkiye içinde ulaşım gibi yurt dışındaki müşterinin bizzat Türkiye'ye gelerek, fiilen burada faydalandığı bir hizmetse faydalanma Türkiye'dedir ve bu nedenle istisna uygulanamaz.

Hizmet, yurt dışındaki müşterinin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili ise hizmetten Türkiye'de faydalandığı kabul edilir ve istisna uygulanmaz.

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

Maddi niteliği ve gümrükleme konu oluşu nedeniyle, mallarda tüketim yerinin tespiti bakımından sorun yoktur. Hizmet şeklindeki işlemlerde tüketime tekabül eden kavram "hizmetten faydalanma" dır.

Bazı hizmetlerde faydalanmanın nerede gerçekleştiği açıkça bellidir. Örneğin, İstanbul'daki bir lokantada yemek yiyen kişinin, yemek hizmetinden Türkiye'de faydalandığı tartışmasızdır. Fakat faydalanma yeri tam olarak tespit edilemeyen bazı hizmetlerde, KDV'nin hizmeti yapanın bulunduğu ülke tarafından mı yoksa müşterinin bulunduğu ülke tarafından mı alınacağı konusunda sorun vardır.

Bu konuda AB ülkeleri tarafından benimsenen anlayış şöyledir:

³⁵ Gelirler Genel Müdürlüğü Muktezası, 55472, 2000.

Hizmeti yapan hangi ülkede mukimse, şube faaliyetleri açısından, şube hangi ülkede ise, hizmet o ülkede yapılmış ve hizmetten o ülkede istifade edilmiş sayılır, vergilemenin de o ülke tarafından yapılması gerekir.

Hizmetin fiziken başka bir ülkede icra olunduğu açıkça belli ise o hizmetin, icra olunduğu ülkede vergileneceği varsayılır ve söz konusu hizmet, hizmet ihracı dolayısıyla KDV'den istisna edilir. Örneğin, hizmet başka bir ülkedeki binayla ilgili veya o binaya ilişkin olarak icra ediliyorsa veya başka bir ülkede, kültürel, sportif, eğitimsel, eğlenceye yönelik hizmetler veriliyorsa, hizmet ihracı söz konusu olduğundan bu hizmetler KDV'den müstesna edilir.

Hizmetten nerede faydalandığı kesin olarak bilinemeyen hallerde ve marka, lisans, telif hakkı, patent v.b. temini, ilan, reklam, müşavere, mümessillik, mühendislik, muhasebe, bankacılık (kasa kiralama hariç) sigortacılık, personel temini ve benzeri hizmetlerde, müşterinin bulunduğu ülke, hizmetten faydalanılan yer olarak kabul edilir ve KDV istisnasına tabi tutulur.

5.1.2.2 Muhtelif Hizmetlerin İhracat İstisnası Karşısındaki Durumu

5.1.2.2.1 İthalata İlişkin Komisyonlar

26 no.lu tebliğle ileri sürülen anlayışa göre, Türkiye'ye ithal edilecek mallara müşteri bulunması ve ithalata ilişkin olarak malı ihraç eden firmaya yapılan sair hizmetler, KDV'ye tabidir. İstisna uygulanmamasının gerekçesi olarak İdare tarafından gösterilen husus, malların Türkiye'de tüketilecek olmasından hareketle hizmetten faydalanmanın da Türkiye'de olduğu varsayımdır.

26 No.lu KDV Genel Tebliğinin yayımlanmasından önce, Danıştay'ın, bu tür komisyonların KDV'den istisna olduğu yönünde kararları mevcutken; 26 no.lu tebliğin yayımından itibaren kararlar, bu komisyonların istisna kapsamına girmeyeceği yönündedir.

5.1.2.2.2 Mümessillik Faaliyetleri

Yabancı firmalara verilen mümessillik hizmetlerinde bu hizmet, yabancı firmanın Türkiye ile ilgili işlerini konu almaktaysa, hizmetten Türkiye'de faydalandığı varsayılmakta ve istisna uygulanmamaktadır.

5.1.2.2.3 İhracat Komisyonları

İhraç mallarının yurt dışında tüketildiği ve bu nedenle hizmetten yurt dışında faydalandığı öne sürülerek ihracat komisyonlarının diğer üç şartın da yerine getirilmiş olması halinde istisnaya konu olabilecektir³⁶.

5.1.2.2.4 Mühendislik Hizmetleri ve Diğer Teknik Hizmetler

Bu hizmetlerde de hizmetten nerede faydalandığı konusu üzerinde durulmakta, şayet hizmet yabancı firmanın Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili ise diğer üç şart yerine getirilmiş olsa bile istisna uygulanmamakta, hizmet yabancı firmanın Türkiye dışındaki faaliyetleri ile ilgili ise, diğer üç şart sağlanmak kaydıyla istisna uygulanmaktadır.

5.1.2.2.5 Turizm Hizmetleri

Yerli veya yabancı tüm turistlere Türkiye'de verilen konaklama, yurt içi ulaşım, yeme-içme ve buna benzer hizmetler, hizmetten Türkiye'de faydalandığı için KDV istisnasına konu edilemez.

Ancak yabancı turizm firmalarının Türkiye'ye göndereceği turistlerle ilgilenilme hizmeti mukabilinde, yabancı firmadan alınan ücret ihraç edilmiş hizmet bedeli sayılmakta ve istisnaya konu olabilmektedir.

26 no.lu tebliğde bu konuda aşağıdaki örnek verilmektedir:

"Türkiye'de yerleşik olan ve seyahat acenteliği yapan (B) A.Ş. yurt dışında bulunan bir seyahat acentesinin gönderdiği turist grubuna konaklama, tur düzenleme ve yeme-içme hizmeti vermektedir. Bu mükellef, söz konusu hizmeti karşılığında, 15.000.000 lira para almıştır. Türkiye'deki seyahat acentesi aldığı bu paranın 13.500.000 liralık kısmını, turist grubunun Türkiye'deki konaklama, yeme-içme gibi masraflarında kullanmıştır. Yaptığı bu masraflardan sonra kendisine 1.500.000 lira kalmıştır.

³⁶ 30 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 1988.

Bu durumda bu mükellef yabancı seyahat acentasına 1.500.000 liralık hizmette bulunmuştur. Bu hizmetten yabancı seyahat acentası yararlandığından, bu tutara katma değer vergisi uygulanmayacak ve hizmet ihracatı kapsamında işlem yapılacaktır. Ancak, adı geçen mükellefin turist grubuna Türkiye'de verdiği yeme-içme, konaklama gibi hizmetlerden, Türkiye'de yararlanıldığından, bu hizmetler vergiye tabi tutulacaktır.

Dolayısıyla turist grubuna verilen yeme-içme, konaklama gibi hizmetler için genel esaslara göre hesaplanan katma değer vergisinin ödeneceği tabiidir.

Bu mükellef, yabancı seyahat acentesine verdiği söz konusu hizmetlere ait keseceği faturada, vergiden müstesna tutulan hizmet bedeli ile vergiye tabi tutulacak hizmet bedelini ayrı ayrı gösterebileceği gibi, bu hizmetler için ayrı ayrı fatura da düzenlemesi mümkün bulunmaktadır."

5.1.2.2.6 İhraç Mallarına İlişkin Gözetim Hizmetleri

26 Seri No.lu Genel Tebliğin öngördüğü şartları taşıyan ve Türkiye'de yerleşik olmayan yabancı firmalara verilen gözetmenlik hizmeti "hizmet ihracı" kapsamında katma değer vergisinden istisnadır.

Ancak, söz konusu gözetmenlik hizmetinin yurt içindeki bir firmaya verilmesi durumunda ise, bu hizmete Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesine göre vergi uygulanacaktır. Ancak bu durumda gözetim hizmetleri, ihracat teslimlerine ilişkin hizmet olarak verildiğinden istisna kapsamında olmalıdır.

Maliye İdaresi ise, kanunda yer aldığı halde ihracat teslimlerine ilişkin olan hizmetleri istisna değerlendirmemektedir.

5.1.2.2.7 Roaming Hizmetlerinde İhracat İstisnası

4842 sayılı Kanun'un 21 inci maddesiyle KDV Kanununun 11/1-a maddesine, aşağıdaki hüküm eklenmiştir.

" Karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri"

Bu hükmün gerekçesinde yurt dışındaki GSM operatörlerinin, roaming hizmetlerinde KDV uygulamadıkları, aynı hizmetlerde Türk GSM operatörlerinin KDV uygulamasının rekabet bozucu etki yaptığı ifade edilmektedir.

5.1.2.2.8 Yurt Dışındaki Firmalar İçin Giyim Modeli Çizimi Yapılması

İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 10.5.2000 tarih ve 2849 sayılı muktezada, yurt dışındaki tekstil firması için model koleksiyonu hazırlanması ve bu modellerin Türkiye'deki firmalara yaptırılması halinde hizmetten Türkiye'de yararlanıldığından ihracat istisnasından yararlanılamayacağı, tekstil üretiminin bu modellere göre yurt dışında yapılması halinde, model satışının hizmet ihracı sayılacağı belirtilmiştir. Aslında buradaki işlem yurt dışına model satış olup, hizmet ihracı kapsamındadır. Yabancı tekstil firmasının bu şekilde sahip olduğu modelleri üretimde kullanıp kullanmaması veya söz konusu modellere göre giysi üretiminin hangi ülkede yapıldığının önemi yoktur ve zaten üretim yeri fiilen izlenemez.

5.1.2.2.9 Yurt Dışı Fuarlara Katılım Hizmetleri

Yurt dışında açılan fuarlara Türk firmalarının katılımına aracılık edilmesi işleminde, müşteri yurt dışında olmadığı için hizmet ihracından söz edilemez.

Aracılık hizmeti veren firma, yurt dışındaki fuara katılımını sağladığı Türkiye'deki firmalardan alınan fuar katılım, stand bedeli ve yan hizmetleri, konaklama bedellerinden, yurt dışında firmanıza verilen ve belgelendirdiğiniz hizmet bedelleri düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden genel oranda katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Fuara katılanlardan alınan yolcu ve eşya ulaşım bedeli ise, ayrıca fatura edilmesi veya kesilecek faturada taşımacılık karşılığını teşkil eden bedelin ayrıca gösterilmesi halinde, Katma Değer Vergisi Kanununun 14. maddesi uyarınca vergiden istisna olacaktır. Aracılık hizmeti veren firmanın, yurt dışı fuarlara Türkiye'den müşteri bulunması nedeniyle yurt dışındaki fuar organizatörüne yaptığı hizmet, ihracat kapsamında olup, KDV'den istisnadır.

5.1.2.2.10 İhraç Edilmek Üzere Geçici Kabulde Türkiye'ye Getirilen Mallara Aracılık Hizmeti Nedeniyle Yurt Dışına Kesilen Komisyon Faturaları

Maliye İdaresi, Türkiye'den ihraç edilecek mallarla ilgili aracılık ve gözetim hizmetlerinin hizmet ihracı olduğu, Türkiye'ye mal ithal edilmesine aracılık hizmetlerinin ise, fatura

yurt dışına kesilip bedeli döviz olarak getirilse bile hizmetten Türkiye' de faydalandığı için KDV'ye tabi olduğu görüşündedir.

5.1.2.2.11 Yurt Dışı Firmaların Siparişi Üzerine Kalıp Yapılması veya Yaptırılması

Türkiye'de imal veya teorik olunan kalıpların gümrük beyannamesiyle yurt dışına gönderilmesinin mal ihracı olarak KDV'den istisna edileceği kuşkusuzdur.

İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 3.5.2000 tarih ve 2748 sayılı muktezada, yabancı bir firmanın siparişi üzerine imal olunan kalıpların ihraç edilmeyip, Türkiye'de bu firmaya ihraç edilecek malların imalinde kullanılması halinde, kalıp bedelinin hizmet ihracı olarak KDV'den istisna edileceği belirtilmiştir.

5.1.2.2.12 Serbest Bölgedeki Firma veya Şubelere Verilen Hizmetler

Serbest bölgeler Türkiye gümrük bölgesi dışında olmakla beraber, Serbest Bölgeler Kanununda yapılan değişikliklerin de etkisiyle, hizmetten serbest bölgede yararlanılmış olsa bile, istisna uygulanmamaktadır. Fakat hizmetin fiilen serbest bölge içinde gerçekleşmesi halinde KDV Kanununun 17 nci maddesi uyarınca KDV istisnası uygulanmaktadır.

5.1.2.3 Hizmet İhracı Bulunan Aya Ait KDV Beyannamesinin Düzenlenmesi

İhracat İstisnasına konu hizmetin yapıldığı aya ait KDV beyannamesinin hazırlanmasında;

Hizmet bedelinin fatura tarihindeki TCMB döviz alış kuruna göre YTL karşılığı, Tablo 1 de diğer işlem bedellerine dahil edilmek suretiyle gösterilir. Aynı rakam 8 no.lu tabloda da gösterilir.

İstisnaya konu olan hizmetle ilgili olarak yüklenilen KDV'ler, normal şekilde ve ilgili aylarda indirilir. 37 nci satırdaki indirimler toplamı 31 inci satırdaki hesaplanan KDV toplamından fazla ise, hizmet ihracı da olduğuna göre iade hakkı var demektir. Mükellef isterse, 8 no.lu tablodaki yüklenilen KDV bölümünü doldurmak suretiyle, ihraç ettiği hizmetlere ilişkin olarak yüklediği KDV'lerin iadesini isteyebilir.

İade tutarının hesaplanması hususunda, mal ihracatında belirtilen esaslar geçerlidir.

Mal ihracatında olduğu gibi, iade istenmesi mecburi değildir. İade hakkı bulunmasına rağmen mükellef 8 no.lu tablodaki yüklenilen KDV bölümünü doldurmamak suretiyle iade tutarının, devrolan KDV olarak gelecek aylarda indirimini gerçekleştirebilir.

KDV iadesi istenmiş olsun olmasın, beyannameye hizmet ihracına ilişkin fatura fotokopilerini yahut 30 No.lu KDV Tebliğine uygun fatura listesi eklenir. Dövizin getirildiğini gösteren belgeler ise, bir inceleme halinde ibraz edilmek üzere mükellef tarafından saklanır.

5.1.2.4 Hizmet İhraç Edenlerin Nakden KDV İadesi Almak veya İade Haklarını Mahsup Suretiyle Kullanabilmek İçin İbraz Etmeleri Gereken Belgeler

1- Dilekçe

İade talebi ihtiva eden her KDV beyannamesi için ayrı dilekçe verilir. İadenin hangi borca mahsup ettirilmek istendiği bu dilekçede belirtilir ve dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir.

2- Döviz alım belgesi veya dövizin getirildiğini gösteren belge

Hizmet karşılığı olarak gelen döviz bozdurulmuşsa, döviz alım belgesinin, bozdurulmamışsa dövizin getirildiğini gösteren bir başka belgenin dilekçeye eklenmesi gerekir. Bu belgeler ile faturanın irtibatı bir şekilde kurulabilmelidir.

3- İhracata konu hizmet faturalarının fotokopileri veya bunların listesi

4- İadesi istenen KDV'nin nasıl hesaplandığını gösteren açıklama

5- İndirilen KDV listesi

Nakden veya mahsuben iade talebine konu ayda indirilmiş olan KDV'lerin dökümü istenmemektedir. Bu döküm hazırlanırken fatura kesme haddini aşan alımlara ilişkin fatura ve benzeri belgelerdeki satıcı unvanı, vergi dairesi, vergi no, alımın cinsi ,miktarı, bedeli, KDV'si fatura tarih ve numarası bilgilerine yer verilecek, daha küçük alımlara ait KDV tek satırda gösterilecek listedeki KDV toplamı, 33 no.lu satırdaki rakama eşit olacaktır.

6- Limiti aşan nakit iade taleplerinde teminat mektubu

İade tutarının her bir dönem için 4.000 YTL'yi aşması halinde, aşan kısım kadar teminat mektubu verilmesi veya inceleme sonuçlanıncaya kadar beklenmesi gerekmektedir. KDV alacağının vergi borçlarına mahsubu istenmişse, prensip olarak teminat mektubu verilmesine gerek yoktur. Mahsup dilekçesinin ve yukarıda yazılı belgelerin, mahsubu istenen verginin vadesinden önce vergi dairesine verilmiş olması yeterlidir.

5.1.3 İhraç Kaydı ile Mal Teslim Edilmesi (Md:11/1-c)

20.6.1986 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 3297 Sayılı Kanun ile KDV Kanununun 11 inci maddesinin 1 inci fıkrasına (c) bendi eklenmiştir.

Söz konusu bendin eklenmesinden önce ihracatçılar, ihraç edecekleri malı yurt içinde satın alırken KDV yüklenmek zorunda kalıyorlardı. İndirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadesi için uzun formalitelere, zamana ve nakdi iadelerde teminat mektubuna ihtiyaç bulunması dolayısıyla ihracatçılar finansal açıdan ve enflasyon etkisiyle zarara uğramakta idi.

Söz konusu değişiklikte;

- İhracatçının, bazı şartlarla KDV ödemeksizin mal tedarik edebilmesine, böylelikle KDV iadesi ile uğraşmaktan kurtulmasına imkân sağlanmıştır.
- İmalatçının ise KDV'li fatura kesmek ve bunu beyannamesinde göstermekle beraber, teslim KDV'si kadar olan KDV borcunu faizsiz olarak tecil ettirmek suretiyle finansman yükünden kurtulmasına, hatta KDV borcu çıkmamışsa veya çıkan KDV borcu tecili gereken miktardan az ise, aradaki farkı nakden veya mahsup suretiyle, ihracatçıdan alamadığı KDV'nin tamamını, vergi dairesinden alabilmesi mümkün kılınmıştır.

5.1.3.1 Sistemin İşleyişi

Mükellefler arasında, "tecil-terkin sistemi" yahut "11/c uygulaması" olarak isimlendirilen bu sistemin başlıca özellikleri ve işleyişi şöyle özetlenebilir:

5.1.3.1.1 İhraç Kaydı İle Mal Teslim Alan İhracatçılar Bakımından

Bu sistemde, KDV bakımından tüm risk ve sorumluluklar ihraç kaydıyla mal teslim edene yüklenmiştir.

İhracatçılar ihraç kaydıyla aldıkları malı, KDV indirimi yapmaksızın kayıtlarına geçirirler. İhracatçılar bu şekilde KDV yüklenmeksizin teslim aldıkları malı, KDV hesaplamaaksızın ihraç ettikleri için, KDV sorunu ihracatçı açısından çözümlenmiş olmaktadır. İhracatçı, ihraç malını KDV ödemeksizin temin edebilmekle beraber, ihracata yönelik nakliye, komisyon, gümrük masrafları ve genel giderler gibi harcamalar dolayısıyla KDV yüklenebilir.

5.1.3.1.2 İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edenler Bakımından

KDV Kanununun 11/1-c bendinin uygulanabilmesi için, malı ihraç kaydıyla teslim edenin imalatçı olması ve teslim konu malın kendi imalatı veya kendi imalatı sayılan bir ürün olması gerekir. 27 no.lu tebliğle, imalatçı olmayanların, Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine ihraç kaydıyla mal teslim edebilmelerine de imkan tanınmıştır. Daha sonra bu imkan, 61, 62 ve 71 No.lu KDV Genel Tebliğleri ile genişletilmiştir.

KDV Kanununun 11/1(c) bendi uyarınca yapılan teslimlerde, fatura KDV'li olarak düzenlenmekle beraber faturaya "3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerine göre ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, Katma Değer Vergisi tahsil edilmemiştir" ibaresi yazılır.

İhracatçıdan tahsil edilmeyecek olan KDV'nin, diğer teslim KDV'leri ile birlikte KDV beyannamesinde, teslim KDV'si olarak gösterilir.

Beyannamedeki ödenecek KDV tutarı, ihraç kayıtlı teslim KDV tutarına eşit veya daha yüksek çıkarsa, KDV tahakkukunun ihraç kayıtlı teslim KDV'si kadar kısmı, faizsiz olarak tecil edilir. Tecil olunan bu vergi ihracatın gerçekleştiği dönemde, gerekli belgeler temin edilerek terkin olunur.

5.1.3.2 İhracatın Gerçekleşmemesi, Yasal Süreden Sonra Gerçekleşmesi ve Mücbir Sebep Halindeki Uygulama

Malın ihracı işleminde imalatçının herhangi bir fonksiyonu olmadığı halde, bu işlemde meydana gelen bir aksama halinde, ihraç kaydıyla mal teslim eden taraf zor duruma düşmektedir.

İhraç Kaydıyla teslim olunan mal, teslimin vuku bulduğu ayı izleyen ayın başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmelidir. İhraç kayıtlı teslimlerde döviz alış belgesi aranmaz.

4842 sayılı Kanun'un 21 inci maddesiyle, 1.5.2003 tarihinden geçerli olmak üzere (c) fıkrasına eklenen hükme göre ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığı'nca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde, vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilmektedir. İhracat bu ek süre içinde gerçekleşirse, yasal süre içinde yapılmış sayılır, gecikme zammı veya tecil faizi doğmaz.

İhracat bu şartlara uygun olarak hiç gerçekleşmezse veya mücbir sebep olmaksızın üç aylık süre veya ek süre dolduktan sonra gerçekleşirse, tecil olunan KDV gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir.

İhracat mücbir sebeplerden dolayı hiç gerçekleşmemişse, tecil olunan KDV tecil faizi ile birlikte tahsil olunur.

5.1.3.3 Mükellefler ve Mal Grupları İtibariyle KDV 11/1-c Bendinin Uygulanması

KDV Kanununun 11/1-c bendine göre, ihraç kayıtlı mal teslim edilebilmesi için;

Malı teslim edenin imalatçı olması ve malın bu imalatçı tarafından imal edilmiş bulunması esastır.

Ancak KDV Tebliği ile belirlenen bazı hallerde imalatçı olmayanlar da ihraç kaydıyla teslimde bulunabilmektedir.

11/ c bendi uygulamasındaki önemli özelliklerden biri de, ihraç kaydıyla teslim edilen mal ile, ihraç olunan malın cins itibarıyla aynı olması gereğidir. İhracatçı malı aldıktan sonra, mal üzerinde, malın cinsini ve vasfını değiştirecek tarzda değişiklikler veya işlemler yaptıktan veya yaptırdıktan sonra malı ihraç ederse, cins uyumsuzluğu dolayısıyla, ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan mükellef cezalı duruma düşer. Ancak malın ihracatçı tarafından tasnif, ambalajlama gibi imalat sayılmayacak ve malın cins itibarıyla değişime uğramasına yol açmayacak bazı işlemlere tabi tutulmasına mani yoktur.

Asıl malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların, asıl mal ile birlikte ihraç edilmesi halinde de bu eklenti veya parça için ihraç kayıtlı teslim hükmünün uygulanabileceği esası getirilmiştir.

87 no.lu tebliğin f bölümünde bu konuya ilişkin olarak yapılan açıklama şöyledir:

“Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil – terkin sistemi ile ilgili olarak yayımlanan 27 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (13) 7. bölümündeki açıklamalara göre, ihracatçının ihraç kaydıyla aldığı malı değiştirmeden, başka bir deyişle imalatçının teslim ettiği şekilde ihraç etmesi gerekmektedir.

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

Örneğin, ihracatçı (A)'nın yurt dışındaki müşterisinin siparişi üzerine, (B) fabrikasından ihraç kaydıyla teslim aldığı şasi kamyonu, (C) fabrikası tarafından da ihraç kaydıyla teslim edilen kasa monte edilmiştir.

İhracatçı (A)'nın yurt dışındaki müşterisi adına düzenlediği faturada, şasi kamyon ile kasanın ayrı ayrı gösterilmesi ve bu malların gümrük beyannamesinde belirtilen şekilde ve imalatçı-tedarikçi ad ve unvanıyla yer alması halinde, söz konusu malların Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında işlem görmesi mümkündür.”

Eskiden Maliye Bakanlığı, ihraca gidecek malın ambalajında kullanılacak olan ambalaj malzemelerinin ihracatçılara ihraç kaydıyla teslimine izin vermemekteydi. 91 no.lu tebliğin I bölümünde bu uygulama değiştirilerek aşağıdaki hüküm yürürlüğe konulmuştur:

“Tecil-terkin sistemi kapsamında teslim alınan malların ihracında, ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan ve ihracat faturası ile gümrük beyannamesinde yer alan veya beyanname eklerinde gümrük makamlarınca doğruluğu konusunda meşruhat verilen mallar, Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında işlem görebileceklerdir.”

77 No.lu KDV Genel Tebliği ile sektörel dış ticaret şirketlerinin ihraç edecekleri malları;

- İmalatçı olmayan ortaklarından ve
- İmalatçı olsun olmasın ortağı olmayan firmalardan alışlarında ihraç kayıtlı alım yapmaları mecburi kılınmıştır.

5.1.3.4 İmalatçı Tanımı ve İmalatçı Tarafından Üretilmiş Sayılan Mallar

5.1.3.4.1 İmalatçı Tanımı ve İhraç Olunan Malın Bu İmalatçı Tarafından Teslim Edildiğinin İspatlanması

11/ c bendinin uygulanması için aranan önemli şartlardan biri, malı teslim edenin, imalatçı olması ve ihraç kaydıyla teslim edilen malın, bu imalatçı tarafından üretilmiş olan veya bu imalatçı tarafından üretilmiş sayılan mal olmasıdır.

Bir mükellefin imalatçı sayılabilmesi için aşağıda belirtilen şartların yerine getirilmesi gerekmektedir:

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması, Henüz sanayi siciline kaydı yapılmamış veya sanayi sicil belgesi alamamış olmakla beraber, bu amaçla Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na başvuran ve bu Bakanlıktan kendisine belge verileceğine ilişkin olumlu görüş alanlar da diğer üç şartı haiz olmak kaydıyla imalatçı sayılırlar.

Firmanın sanayi sicil belgesi olmamakla beraber, ihraç olunan malın imalatçısı olduğunda kuşku yoksa, böyle bir firmanın ihraç kayıtlı teslimde bulunması Danıştay tarafından haklı görülebilmektedir.

- Sanayi Odası, Ticaret Odası veya Esnaf ve Sanatkar Derneklerine kayıtlı bulunması,

- Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması. 27 no.lu tebliğde, imalatçı tanımına girebilmek için sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olunması şartı aranmakta ise de, araç parkının kısmen veya tamamen kiralanmış olması da imalatçı tanımına girebilmek için yeterli görülmektedir. Kira mukavelesinin Noterde ve en az bir yıl süreli olarak yapılması şart koşulmuştur.

Uygulamada, imalatçıların gümrük beyannamesinde belirtilmesi zorunlu iken; 99 No.lu tebliğde, söz konusu tevsikin ihracatçı firmadan alınacak olan bir yazı ile yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu yazıda :

- İhracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısının,
- Belgeyi talep eden imalatçının; adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, ihraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli, katma değer vergisi oranı ve hesaplanan katma değer vergisi tutarının gösterilmesi gerekmektedir.

Bir mükellef imalatçı vasfını haiz olsa dahi, fasoncu sıfatıyla ürettiği malı ihraç kayıtlı olarak teslim edemez.

5.1.3.4.2 İmalatçı Tarafından Üretilmiş Sayılan Mallar

İhraç kaydıyla teslim edilen malın, teslimi yapan imalatçı tarafından üretilmiş olması veya bu imalatçı tarafından üretilmiş sayılması esastır.

Hal böyle olmakla beraber imalatçı vasfını haiz olanların, kısmen veya tamamen başka mükelleflere fason olarak yaptırdıkları malların tesliminde de (c) bendi hükmünü uygulayabilmeleri mümkün kılınmıştır.

Bunun için fason işçilik yaptırmanın, imalatçı vasfını haiz olması ve imalatın bir bölümünü bizzat yapıp bir bölümünü ham ve yardımcı maddeleri sağlamak, işin riskini ve organizasyonunu üstlenmek suretiyle başka firmalara fason ücreti karşılığında yaptırmaları gerekir. Öte yandan, imalatçı vasfını haiz olmak kaydıyla, bir kısım malları

tümüyle fason olarak yaptıran firmalar söz konusu malları şu şartlarla ihraç kayıtlı teslim edebilirler:

- İmalatın tümüyle fason olarak yaptırılması, kapasite yetersizliğinden kaynaklanmalıdır. Başka bir anlatımla işi yaptıran, cins itibarıyla fason yaptırılan malı üretecek az veya çok bir kapasiteye sahip olmalı, fason iş sanayi sicil belgelerinde yazılı türde olmalıdır.
- İşin riski ve organizasyonu fason iş yaptıranına ait olmalıdır.
- Ham ve yardımcı maddeler fason işi yaptıran tarafından tedarik edilmiş olmalıdır. Fason imalatta kullanılan maddelerin, işi yaptıran imalatçı adına fatura edilmiş olmasıdır. Bu maddeler fasoncuya fatura edilmeyecektir. Aksi halde şartlardan biri yerine gelmemiş sayılır ve ihraç kayıtlı teslim yapılamaz. Fasoncunun sadece üretim işçiliğini yapması esas olmakla beraber, az olmak şartıyla bazı malların fasoncu tarafından sağlanmış olması sonucu etkilemez.

5.1.3.5 İhraç Kaydıyla Teslimin KDV Beyannamesinde Gösterilmesi

İhraç kaydıyla teslimde ait KDV hariç tutar, diğer teslim ve hizmetlerin bedelleri ile toplanarak 1 no.lu tabloda gösterilir.

İhraç kayıtlı teslimlerde KDV oranı malın cinsine göre ve KDV Kanununun 28 inci maddesi uyarınca tespit edilir. Bu orana göre hesaplanmış olan KDV, diğer teslimlerin KDV'si ile birlikte aynı tabloda gösterilir. Böylelikle ihraç kayıtlı teslimlere ait KDV, tahakkuk ettirilmiş olur.

İhraç kayıtlı teslimle ilgili olarak yüklenilen KDV'ler ise, indirilecek KDV hesaplarına kaydedilir ve beyannamenin ilgili satırlarında diğer KDV yüklenimleri ile birlikte gösterilir. İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, KDV beyannamesinin "10 no.lu İhraç Kayıtlı Teslimler" bölümünü doldurmaya mecburdurlar. 10 no.lu tablodaki ilgili satırlara, ihraç kaydıyla teslim olunan malların KDV hariç tutarları toplamı yazılır. KDV oranı farklı her mal grubu için ayrı satır kullanılır.

84, 86 ve 88 satırlarda, KDV oranları itibarıyla ayrımlı olarak, ihraç kayıtlı faturalarda gösterilen ve ihracatçıdan tahsil edilmeyecek olan KDV tutarları kaydedilir.

89 numaralı satır tecil edilebilir nitelikteki KDV tutarını göstermektedir.

38 inci satıra tecil edilecek KDV tutarı yazılır. Bu tutarın tespitinde, 31 no.lu satırdaki rakamdan 37 no.lu satırdaki rakam indirilir. Kalan tutar 89 no.lu satırdaki rakamdan küçükse bu kalan tutar, büyükse 82 no.lu satırdaki tutar tecil edilecek KDV olarak 38 inci satıra yazılır.

Beyannamenin 90 inci satırı, iade tutarına aittir. İade tutarı ise, 89 uncu satırdaki tutar ile (37 – 31) inci satır arasındaki farktan hangisi daha küçük ise o rakamdır. Mükellef 90 inci satırda yer alan meblağı nakden veya mahsup suretiyle geri alabileceği gibi, isterse ihracatın gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinin 32 inci satırındaki rakama dahil ederek, devren gelen KDV olarak dikkate alabilir. Bunun için söz konusu beyannamenin dilekçe ekinde verilmesi ve dilekçeye ilgili gümrük beyannamelerinin noter veya YMM onaylı örneklerinin eklenmesi gerekmektedir.

Genel orana tabi malları, ihraç kaydıyla teslim eden mükellefler bakımından son derece pratik olan bu uygulama, indirimli orana tâbi malları ihraç kaydıyla teslim eden mükellefler açısından haksız bir sonuç doğurmuştur. Çünkü genel vergi oranına tâbi girdiler nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirimli orana göre hesaplanan KDV'den yüksek olduğu durumda, yüklenilen verginin belli bir kısmı iadeye konu olabilmektedir. Oysa, KDVK'nın 32 nci maddesi gereğince, asıl olarak yüklenilen verginin indirimle giderilememesi durumunda iade edilmesi gerekir.

Genel orana tâbi malları ihraç kaydıyla teslim edenlerde genellikle ortaya çıkmayan bu çarpık sonucun düzeltilmesi amacıyla, Maliye Bakanlığı 64 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde iade edilecek verginin hesabını değiştirmiş ve kanunun ruhuna daha uygun olan, ihraç kayıtlı teslim bedelinin genel KDV oranı ile çarpımı sonucu bulunacak rakamı geçmemek üzere yüklenilen verginin iadesi esasını benimsemiştir.

5.1.3.6 İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edene İade Edilecek KDV'nin Hesabı

Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilemeyen kısmı, ihraç kaydıyla teslim yapanlara iade edilebilmektedir. Ancak, sözü edilen madde hükmüne

göre iade edilecek tutar ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden fazla olamamaktadır.

Ancak; nakliye, makine-teçhizat, ambalaj, enerji gibi girdilerde genel vergi oranının uygulanması nedeniyle, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi dolayısıyla yüklenilen vergiler, bazı hallerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergilerden fazla olabilmektedir.

Bu nedenle; Katma Değer Vergisi Kanununun 29/4. maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde iade edilecek verginin hesabında; ihraç kaydıyla teslim bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması ile bulunacak tutardan fazla olmamak kaydıyla, teslimin bünyesine giren vergilerin esas alınması uygun görülmüştür.

Mükellefler, iade tutarını isterlerse eskiden olduğu gibi ihraç kayıtlı teslim KDV'sini dikkate alarak, isterlerse bu ihraç için yüklendikleri KDV'yi hesaplayarak iade tutarını tespit edebilirler.

5228 sayılı kanun ile KDV Kanununun 11/1-c maddesinde yapılan değişiklik ile, ihraç kaydıyla teslimlerde imalatçıya iade edilecek verginin, ihraç edilen mala ilişkin imalatçının satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, İmalatçı aleyhine çıkan kur farklarında, ihracatçının faturasında gösterilen KDV'nin imalatçı tarafından indirim konusu yapıldığı, ihracatçı tarafından da hazineye intikal ettirildiği göz önüne alındığında, kurdaki düşüştan kaynaklanan matrah değişikliğine bağlı olarak imalatçının iade tutarında bir değişiklik yapılmasına gerek bulunmadığı açıklanmıştır³⁷.

³⁷ Oktar, **age**, 38-39.

5.1.3.7 İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edenlerin KDV İadesi Almak, Mahsup Yaptırabilmek, Tecil Olunmuş Vergiyi Terkin Ettirmek veya İade Tutarını Devrolan KDV Olarak Kullanabilmek İçin İbraz Edecekleri Belgeler

5.1.3.7.1 Terkin İçin Gerekli Belgeler

İhraç kaydıyla teslimin yapıldığı aya ait beyannamede sadece terkin edilecek KDV çıkmışsa, bu terkinin yapılabilmesi için bir dilekçe ekinde ihraç kaydı teslim faturalarının ve bu faturalarda yazılı malların ihracatçı tarafından ihraç edildiğini gösterir, malın gümrük bölgesinden çıktığına dair kaşe taşıyan gümrük beyannamesi nüshasının, noter veya YMM onaylı örneğinin vergi dairesine verilmesi yeterlidir.

5.1.3.7.2 Mahsuben İade İstenmesi Halinde Gerekli Belgeler

- 1- Gümrük beyannamesi aslı veya noter, gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği,
- 2- İhraç kayıtlı teslimin gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi,
- 3- İhraç kaydıyla satışlara ilişkin fatura fotokopisi veya liste,
- 4- Bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara satış yapılması halinde, ihracatçıdan temin edilen ve münhasıran 4389 sayılı BK hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesinde onaylanmış örneği.

5.1.3.7.3 Nakden İade İstenmesi Halinde Gerekli Belgeler

Nakden iade istendiğinde, iade tutarı 4,000 YTL'yi aşmıyorsa yukarıdaki mahsuben iade talepleri için gerekli belgeler yeterlidir.

Belli bir aydaki ihracattan kaynaklanan iade tutarı 4,000 YTL'yi aşmıyorsa, nakit iade alabilmek için yukarıdaki belgelere ilaveten 4,000 YTL'yi aşan tutar kadar teminat mektubu verilmesi gerekir. Bu teminat ilgili KDV beyannamesini incelemeye sevk

edilmesini gerektirir ve teminat inceleme elemanının yazacağı olumlu raporu istinaden çözülebilir. Mükellef isterse, dilekçe verip YMM tasdik raporu getireceğini bildirerek incelemeye sevk işlemini önleyebilir ve teminat mektubunu düzenleteceği YMM raporuna istinaden çözebilir. Mükellef isterse nakit iade talebinin düzenleteceği YMM KDV iade raporuna dayandırabilir. Bu takdirde teminat mektubu vermesine gerek kalmaz. 4,000 YTL'yi aşan nakit iade talebinde bulunan mükellefler hem teminat mektubu vermez hem de YMM tasdik raporu düzenletmezlerse, devlet inceleme elemanının yapacağı inceleme sonuçlanıncaya kadar iadelerini alamazlar.

5.1.3.7.4 İade Hakkının Devrolan KDV Olarak Kullanılmak İstenmesi halinde Gerekli Belgeler

İhraç kayıtlı teslimde bulunan ve iade hakkı çıkan mükellefler isterlerse bu haklarını, ihracat gerçekleşikten sonra verecekleri KDV beyannamesinde, önceki dönemden devren gelen KDV tutarını, iade hakkı kadar yüksek göstermek suretiyle kullanabilirler. Mükellefin, sadece ihraç kayıtlı satış faturası örneği ve bu faturada yazılı malın ihraç edildiğini gösterir gümrük beyannamesinin noter veya YMM onaylı örneğini bir dilekçe ekinde vergi dairesine vermesi yeterlidir.

5.1.3.8 İhracatın Mücbir Sebepler Yüzünden Yapılmaması veya Geç Yapılması

İhracat, Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebeplerden biri nedeniyle yapılmamışsa, bu takdirde yine vergi aslı ödenir, fakat gecikme zammı yerine, 6183 Sayılı Kanun'un 48 inci maddesinde belirtilen tecil faizi hesaplanır.

İhracat mücbir sebepler yüzünden gecikmeli olarak yapılmışsa ve mücbir sebebin niteliği ve süresi bu gecikmeyi izah edebilir durumda ise, ihracatın üç aylık süre içinde gerçekleştiği varsayılmalıdır.

VUK'un mücbir sebepleri düzenleyen 13 üncü maddesi şöyledir:

"Madde 13 - Mücbir Sebepler:

- 1- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
- 2- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

- 3- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
 - 4- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması;
- gibi hallerdir."

İhracatın gerçekleşmemesi veya gecikmesinin mücbir sebebe bağlı olup olmadığı Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca olay bazında incelenip sonuçlandırılmaktadır.

5.1.3.9 İhracı Gerçekleşmeyen Malın İhraç Kaydıyla Teslimde Bulunana İade Edilmesi

İhraç kaydıyla imalatçılardan alınan malların bir kısmının ihraç edilememesi ve ihraç edilemeyen bu malların imalatçılara iade edilmesi halinde, ihracatçılar, imalatçılara iade edilen mallara ait fatura düzenleyecekler ve bu faturada katma değer vergisini göstereceklerdir. Bu vergi, malın iade edildiği dönem beyannamesinde, hesaplanan vergi olarak beyan edilecektir. Ayrıca, alış faturasında gösterilen ancak, ihracatçı tarafından ödenmeyen katma değer vergisinin iade edilen mala ait olan kısmı, bu vergilendirme döneminde indirilecek vergi olarak gösterilecektir.

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

Bu durumda, Kanunun 11/1-c maddesi uyarınca fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi tutarının ilgili gümrük idaresine ödendiğinin ihraç kaydıyla mal teslim eden tarafından tevsiki şartıyla, döviz alım belgesi ve gecikme zammı aranmaksızın anılan madde kapsamında terkin veya iade işlemleri yerine getirilebilecektir.

Öte yandan, geri gelen malların ihracatçılar tarafından imalatçılara, tedarikçilerine ya da yurt içindeki üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinden katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

5.1.3.10 İhraç Bedelinin Süresi İçinde Getirilmemesi veya Eksik Olarak Getirilmesi

KDV iadelerinde, döviz getirme şartının aranmasından vazgeçildiğinden, ihracatta ve ihraç kayıtlı teslimlerde, DAB ibrazı istenmemekte, dövizin gelmiş olup olmaması, KDV iade, mahsup ve terkin işlemlerini etkilememektedir.

5.1.3.11 Malın İhraç Kaydıyla Teslim Edilemeyeceğinin Anlaşılması Halinde Yapılacak İşlemler

İhraç kaydıyla teslimi mümkün olmadığı halde sehven ihraç kayıtlı olarak mal teslim edildiği anlaşılır ve bu hata düzeltilmek istenirse şu durumlar ortaya çıkacaktır.

Şayet bu mala ait KDV, tecil işlemine konu edilmişse tecil olunan vergi, tecili yaptırandan gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur.

Bu işlemle ilgili olarak 91 inci satırda iade gösterilmişse vergi dairesi bu iadeyi yapmayacak, başkaca bir müeyyide uygulamayacaktır.

Her iki halde de ihraç kayıtlı mal teslim eden firma alıcı firmaya başvurarak, ödemek zorunda kaldığı ve/veya iadesinden mahrum olduğu KDV'nin kendisine tediyesini isteyecektir. Bu suretle KDV ödeyen alıcı firma, bu KDV'yi ödemeyi yaptığı ayda indirecek, indirimle giderilmeme halinde, ihracatın yapılmış olması şartıyla ve isterse iade talebine konu edebilecektir.

5.1.4 Bavul Ticareti Kapsamında Yapılan İhracat

Sınırlarımıza komşu ülkelerden yurdumuza gelen yabancı uyruklu alıcılar, satın aldıkları malları tır, otobüs, gemi ve uçak gibi araçlarla ülkelerine götürüp satmaktadırlar.

Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılan mal satışlarını kapsayan ve uygulamada "Bavul Ticareti" olarak adlandırılan sistemi, özellikle eski doğu bloku ülkelerinden ve Rusya Federasyonundan gelen turistlerin ülkelerinde satmak amacıyla Türkiye'den aldıkları malları yurt dışına çıkarmaları şeklinde işlemektedir. Sovyetler Birliği'nin dağılması sonrasında hız alan ve bir süre sonra ülkemizin en önemli döviz kaynaklarından birisi haline gelen bavul ticareti kapsamında, çok sayıda Rus vatandaşı ülkemize gelmektedir. Merkez Bankası tarafından yapılan anketlere göre, bavul ticareti amacıyla

ülkemize gelen turistlerin yarısından fazlası anılan ülkeden gelmektedir. Son yıllarda bavul ticareti yapılan ülkeler arasına İran ve Irak gibi komşu ülkelerinde katılmasıyla bu ticaretin ülke boyutunda çeşitliliği artmıştır.

Bavul ticareti resmi olarak “Bedelsiz İhracat” kapsamında değerlendirilmektedir. Bedelsiz İhracata İlişkin 96/10 Sayılı Tebliğde “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.

Ödemeler dengesi rakamları göz önünde bulundurulduğunda, Türkiye ekonomisi açısından Bavul Ticaretinde çeşitli faktörlerin etkisi ile bir gerilemenin yaşandığı görülmektedir. 1996 yılında 8.842 Milyon Dolar olan bavul ticareti kapsamındaki ihracat rakamı, 2003 yılında 3.953 Milyon Dolar seviyesine düşmüş olup, 2004 yılının ilk 11 ayında 3.704 Milyon Dolarlık bir ticaret hacmine ulaşılmıştır³⁸.

Bavul Ticareti kapsamında yapılan ihracat ve ihracattan dolayı doğan katma değer vergisinin iadesi yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

5.1.4.1 Bavul Ticaretinde Katma Değer Vergisi

Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar Hakkında 2003/3 sayılı Tebliğ’in 1 inci maddesinde; özel fatura düzenlenmek suretiyle yapılacak satışların, özel fatura kapsamı eşyanın yurt dışı edildiğinin tespiti amacıyla özel faturanın ilgili gümrük idaresinde onaylatılması ve mal bedeli dövizlerin, aracı banka veya özel finans kurumlarına satılarak döviz alım belgesi düzenlenilmesi kaydıyla, İhracat Yönetmeliğine göre ihracat olarak kabul edileceği ifade edilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29’ncü maddesi uyarınca mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirim konusu yapabilmektedirler.

³⁸ www.tcmb.gov.tr [20.08.2007].

Diğer taraftan KDV Kanununun 11'nci maddesi ile, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. İhracat teslimlerine ilişkin olarak yüklenilen ve fatura veya benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisine ilişkin yapılacak işlemler ise anılan kanunun 32'nci maddesinde yer almıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 32'nci maddesi gereğince, ihracat istisnası nedeniyle yüklenilen ve fatura veya benzeri vesikalarda gösterilen KDV, öncelikle mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilecek, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması halinde ise indirilemeyen katma değer vergisi Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde mükellefe iade edecektir.

5.1.4.2 Bavul Ticaretinde KDV'nin Uygulanması

Katma Değer Vergisi Kanununun vergiden istisna olan mal ve hizmetlerin sıralandığı 11'inci maddesinin 1-b paragrafında; Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında katma değer vergisinin tahsil edileceği, gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında ise tahsil edilen katma değer vergisinin iade olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununda yukarıda belirtildiği üzere yer alan ve Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerin istisna sayılmasına ilişkin sistem 43 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiş olup katma değer vergisinin satış sırasında tahsil edilip malın yurt dışına çıkarılışını müteakip alıcıya iade edilmesi şeklinde uygulanmaktadır.

Uygulamada ortaya çıkan sıkıntı ve talepleri değerlendiren Maliye Bakanlığı, alıcıların önce KDV ödemesi ve daha sonra bu vergiyi geri almaları şeklindeki düzenlemeye ek olarak bu tür satışların KDV tahsil edilmeksizin yapılması suretiyle istisnanın satış aşamasında uygulanabilmesi imkanını sağlamıştır. Uygulamaya konulan yeni sistem ile ilgili olarak 61, 64 , 71 ve 84 numaralı KDV Genel Tebliğlerinde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlarda katma değer vergisi ihracat istisnası ile ilgili olarak mükellefler getirilen bu uygulamayı

seçebilecekleri gibi, 43 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalara göre vergi tahsil ederek istisna kapsamında satış da yapabileceklerdir.

5.1.4.3 Bavul Ticareti Yapabilmenin Şartları

Katma değer vergisi tahsil etmeden bavul ticareti kapsamında satış yapmak isteyen mükelleflerin, uygulamada "İstisna Belgesi" olarak adlandırılan "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi" sahibi olmaları gerekmektedir. Bu belge mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından verilecektir.

İstisna Belgesi almak isteyen gerçek veya tüzel kişilerin, gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaları ve haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya bilerek kullandığı konusunda rapor yazılmış olmaması gerekmektedir. Bu şartları taşıyan bazı mükelleflerin hatalı uygulamalar içersinde bulunduğu vergi inceleme elemanları tarafından tespiti üzerine, istisna belgesine sahip mükellefler Tebliğde yer alan şartları taşıyıp taşımadıklarının yanında o kapsamda işlem yapma kapasitesine sahip olup olmadıkları konusunda da incelenip, araştırılmakta ve belirli aralıklarla Örneğin 2-3 ayda bir işyerinde yapılacak yoklamalarla kontrol edilmektedir.

5.1.4.4 İstisnadan Yararlanabilecek Kişiler

İstisna Belgesine sahip mükelleflerden döviz karşılığı satın aldıkları mallar için KDV ödememe imkânına sadece, Türkiye'de ikamet etmeyen ve satın aldığı malı yurt dışına götüren Türk uyruklu veya yabancı uyruklu alıcılar faydalanabilecektir.

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan gerçek kişiler Türkiye'de mukim sayıldığından prensip olarak istisnadan yararlanamazlar. Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olmakla birlikte, bir yabancı ülkede ikamet etmekte olduklarına dair o ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olanlar söz konusu istisnadan faydalanabilecektir. Kendilerine Türkiye'de geçici veya daimi ikamet tezkeresi verilmiş yabancı uyrukluların ise istisnadan faydalanması mümkün değildir.

5.1.4.5 KDV Tahsil Edilmeden Satış Yapabilme Şartları

İstisna Belgesine sahip mükelleflerin yukarıda belirtilen kişilere döviz karşılığı yaptıkları satışlarda, katma değer vergisi tahsil etmeden işlem yapabilme şartları şu şekilde sıralanabilir:

1- Yapılan Satış Belli Bir Tutarı Geçmelidir:

Türkiye’de ikamet etmeyenlere yapılan mal satışlarına ait faturada gösterilen vergisiz bedel toplamının 600 YTL’nin üzerinde olması gerekmektedir³⁹. Belirlenen haddin hesabında aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedellerin toplamı dikkate alınacaktır.

2- Özel Fatura Kullanılmalıdır:

Bavul ticareti kapsamında yapılan satışlarda şekil ve muhtevası Maliye Bakanlığı ile Gümrük Müsteşarlığı tarafından belirlenen ve 61 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ekinde örneği bulunan "Özel Fatura" nın kullanılması gerekmektedir. Özel Fatura 5 nüsha olarak düzenlenecek, 1 inci nüshası alıcıya verilecektir. 2,3 ve 4 üncü nüshalar malın gümrükten çıkışı sırasında onaylatılacak, 5 inci nüsha ise satıcıda kalacaktır.

Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar Hakkında Tebliğ’in 2 inci maddesi uyarınca, özel faturalar, ilgili gümrük idaresine ibrazından önce veya gümrük idaresine onaylatılmasını müteakip İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliklerine de onaylatılması halinde, Belgesiz İhracat Kredisi, Dahilde İşleme İzin, Dahilde İşleme İzin Belgesi ve Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi ile ilgili işlemlerde gümrük beyannamesi yerine kabul edilmektedir.

Diğer taraftan, özel fatura kapsamındaki ihracat, özel faturayı düzenleyen firmaya ait ihracat taahhütlerine, özel fatura üzerinde unvanı kayıtlı olması halinde ise imalatçı firmaya ait ihracat taahhütlerine de sayılmaktadır. Ancak, deri ve deri mamulleri dışındaki tekstil ve konfeksiyon ürünleri satışına ilişkin özel faturalar, Dahilde İşleme İzin ile Dahilde İşleme İzin Belgesi ihracat taahhüdüne sayılmamaktadır.

³⁹ 93 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 2005.

3- Döviz, Banka veya Özel Finans Kurumlarına Satılmalıdır:

Bavul ticareti kapsamında yapılan satışlara ait döviz bedeli Bankalara veya Özel Finans Kurumlarına satılacak ve buna ilişkin olarak düzenlenecek DAB'ın aslı veya noter onaylı örneği, ilgili döneme ait katma değer vergisi beyannamesine eklenecektir.

Döviz bürolarında bozdurulan ve bunlar tarafından düzenlenen döviz alım belgeleri ile iade talebinde bulunulması mümkün bulunmamakta olup, bu satışa ilişkin rakamlar genel esaslara göre beyan edilerek ödenecektir. Bu şekilde ödenen vergi, söz konusu satış bedellerine ilişkin dövizlerin bankalar veya özel finans kurumlarında bozdurulması ve dövizlerin bozdurulduğu dönemde ibrazı zorunlu olan belgelerin de ibraz edilmiş olması, halinde genel esaslar çerçevesinde KDV iade ve mahsup işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, DAB üzerinde özel faturaya ilişkin bilgiler bulunmamakla beraber vergi dairesince yapılacak olan inceleme sonucunda bozdurulan DAB'ın, özel fatura ile ilgili olduğunun anlaşılması halinde KDV iade ve mahsup işlemlerinin yapılması mümkündür.

Türkiye'de ikametgâh etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlara ilişkin düzenlenen döviz alım belgesindeki tutarın, fiili ihracat miktarı ile aynı olması gerekmektedir. Döviz alım belgesindeki döviz tutarının ihraç edilen mal bedelini karşılamaması halinde ise istisna hükümlerinin uygulanmasına imkan bulunmamaktadır. Bu durum, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığında satış yapan mükelleflere tecil terkin sistemi kapsamında gerçekleşen teslimler içinde geçerli olacaktır.

4- Mallar Belirlenen Gümrük Kapılarından Yurt Dışına Çıkarılmalıdır:

Satın alınan malların satın alma tarihinden itibaren 3 ay içinde Maliye Bakanlığı'nın görüşü üzerine Gümrük Müsteşarlığınca belirlenecek gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılması ve bu gümrük kapılarında onaylatılan Özel Faturaların çıkış tarihinden itibaren en geç 1 ay içinde satıcıya intikal etmiş olması gerekmektedir.

Gümrük Müsteşarlığı ile Maliye Bakanlığı'nın bu çerçevede yapılan değerlendirmesi sonucu yayımlanan 1997/1 Sıra Numaralı KDV iç genelgesinde istisnanın, İstanbul, İzmir, Antalya, Samsun, Trabzon, Edirne ve Artvin illerindeki bütün gümrük kapılarından yut dışına çıkarılacak mallar için uygulanacağı belirtilmiştir. Daha sonra özel faturayla işlem yapmaya yetkili kılınan gümrük idareleri arasına Kırklareli Dereköy, Tekirdağ Çorlu ve Iğdır Dilucu Gümrük Müdürlüğü de eklenmiştir.

5- Yapılan Satışlar İhracat İstisnası Kapsamında Beyan Edilmelidir:

İstisna Belgesine sahip mükelleflerce satılan mallara ait Özel Faturanın 2, 3, ve 4 üncü nüshalarının gümrük görevlileri ve İl Defterdarlıklarınca görevlendirilen vergi denetmeni veya Maliye memuru tarafından birlikte onaylanması gerekmektedir. Bu şekilde onaylatılan Özel Faturaların 2 nüshası gümrük görevlilerine teslim edilecek, 4 üncü nüshası ise çıkış tarihini izleyen 1 ay içinde satıcıya intikal ettirilecektir.

Gümrükte onaylatma işinin satıcılar tarafından yaptırılması esas olmakla birlikte, alıcıların da Özel Faturanın 2, 3, ve 4 üncü nüshalarını onaylatıp 4 üncü nüshayı satıcıya intikal ettirmesi mümkündür. Ayrıca, kargo ile yapılan mal göndermelerinde taşıyıcı firma, birden fazla satıcıya ait Özel Faturaları onaylatarak satıcılara intikal ettirebilecektir.

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

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşıldığı üzere, özel fatura ile satışı yapılarak fiilen yurt dışı edilen mallara ait iade talebi satış faturasının ilgili gümrükten onaylı bir örneği ile DAB'ın da satışın yapıldığı döneme ilişkin katma değer vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar temin edilmesi durumunda satışın gerçekleştiği dönemde

yapılacaktır. Bu süreye kadar gerekli belgelerin temin edilememesi durumunda, söz konusu satışa ilişkin rakamlar genel esaslara göre beyan edilecek, iade talebi ise Tebliğ'de belirtilen sürelerle uyulmak kaydıyla gümrükten onaylı faturanın ve usulüne uygun düzenlenmiş DAB'ın satıcıya ulaştığı dönemde yapılabilecektir.

5.1.4.6 Bavul Ticaretinde Tecil-Terkin Uygulaması

Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda, İstisna Belgesi alan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, 3065 Sayılı Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında işlem yapılabilecektir. İstisna Belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, gümrükte tasdik edilen özel Fatura nüshasının aslı veya noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış örneği ibraz edilecektir.

İstisna Belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanlar lehine doğacak katma değer vergisi iade alacaklarının nakden iadesi mümkün olmayıp mahsuben iade söz konusu olacaktır.

5.1.4.7 İstisna Belgesi Olmadan Satış Yapanların Durumu

Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlarda, katma değer vergisi istisnasının uygulanmasının en önemli şartlarından birisi ilgili vergi dairesinden alınan İstisna Belgesidir.

Vergilemede olayların gerçek mahiyetinin esas olduğunu göz önünde bulunduran Maliye Bakanlığı, istisna belgesi olmadan satış yapan mükelleflerin hak kaybına uğramamaları için bir düzenleme yapmıştır. Buna göre, istisna belgesi alma hakkına ve koşullarına sahip olmakla birlikte bu belgeyi almaksızın satış yapan yükümlüler, 61 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine uygun şekilde gerçekleşip sonuçlanan satış ve teslimleri için yapılacak bir vergi incelemesi ile tespit edilmesi kaydıyla istisna kapsamında kabul edilmesi mümkün olabilecektir⁴⁰.

⁴⁰ Maliye Bakanlığı Muktezası, 1544, 2002.

5.1.4.8 Bavul Ticaretinde KDV İadesi

Türkiye'de ikamet etmeyen kişilere döviz karşılığı özel fatura ile yapılan satışlardan ve bavul ticareti yapanlara ihraç kaydıyla mal teslimlerden doğan katma değer vergisi iadesi taleplerinin değerlendirilmesi 84 Numaralı KDV Genel Tebliği ile belirlenmiş esaslara göre yapılacaktır.

5.1.4.8.1 Nakden veya Mahsuben İadelerde İstenen Belgeler

Bavul ticareti kapsamında yapılacak KDV iadelerinin sonuçlandırılması için gerekli olan belgeler şu şekilde sıralanabilir:

- 1- Gümrükçe onaylı özel faturaların aslı veya fotokopisi,
- 2- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek KDV listesi,
- 3- İhraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo,
- 4- Bankalar veya ÖFK tarafından düzenlenmiş Döviz Alım Belgesi aslı veya ilgili banka veya ÖFK şubesinde onaylanmış örneği ya da dövizin yurt dışından geldiğini gösteren bankadan alınmış belge

5.1.4.8.2 Mahsuben İade

Bavul ticaretinden doğan katma değer vergisi iade alacağı, hak sahibi mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, SSK prim borçlarına mahsubu miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

İade alacağı öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsup edilir. Artan bir miktar olursa mükellefin isteğine bağlı olarak; kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerin ithalde alınanlar dahil vergi borçlarına veya SSK prim borçlarına mahsubu yapılır. Mükelleflerin iadesini istedikleri KDV'nin kendilerinin, ortaklarının veya mal ve hizmet satın aldıkları kişilerin borcuna mahsubunu talep etmeleri mahsup dilekçesi ile mümkündür. Ancak, iade alacağının mal ve hizmet alımında bulunmadığı mükelleflerin vergi borçlarına mahsubunun yapılması için dilekçe

yeterli değildir. Noterden düzenlenecek temlikname ile katma değer vergisi iade alacağının vergi borçlarına mahsubunu talep etmesi halinde bu temliknameye istinaden mahsup taleplerinin yerine getirilecektir.

Mahsup talebi, yukarıda belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez. Mahsup talebinin yerine getirilmesinde gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmez. Ancak teyidin olumlu gelmemesi halinde mahsup tarihi itibarıyla gerekli tarhiyat işlemi yapılır.

61 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı özel fatura ile satış yapanlara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların iade talepleri münhasıran mahsup yoluyla yerine getirilir. Bir başka ifade ile bu mükelleflere nakden iade yapılmaz.

5.1.4.8.3 Nakden İade

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

4.000 Yeni Türk Lirasını geçmeyen nakden iade talepleri inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir. İade talebi yukarıda sayılan belgelerin nakden iade talebine ilişkin dilekçe ekinde ibrazı ile işleme konulur. 4.000 YTL'yi geçmeyen nakden iade taleplerinin inceleme raporu ve teminat aranmadan yerine getirilebilmesi için gümrük beyannamesinin ve/veya özel faturaların teyidinin mutlaka alınması gerekir. Mükelleflerin teyit işlemini beklemeden iade almak istemeleri halinde, teminat vermeleri şartıyla nakden iade talepleri yerine getirilir.

Mükellefçe süresinde başvuru yapıp gerekli belgeler ibraz edildiği halde gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi alınamadığı için yerine getirilemeyen iade talepleri, tarh zamanaşımı süresinin geçmesi halinde, teyit beklenmeksizin yerine getirilir.

Buna göre, gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura veya özel faturaların gümrük idarelerinden teyidi istenildiği halde tarh zamanaşımı süresi içinde teyit

alınmaması halinde, teyit verileceği yönünde bir yazı olmaması şartıyla teyit beklenilmeksizin iade işlemi yapılacaktır. Bu husus ihraç kaydıyla teslimlerde tecil edilen verginin terkinin ve iade işlemlerinde de geçerlidir. Gümrük beyannameleri veya bunlara ilişkin listelerin teyidi gerçekleşen kısmına isabet eden tutarların kısmen iadesi de mümkündür.

53.000 YTL'yi aşmayan iade talepleri, YMM raporuna göre yerine getirilebilmektedir. Tam tasdik sözleşmesinin bulunması durumunda da belirttiğimiz limitler göz önünde bulundurularak, inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılır. Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan sektörel dış ticaret şirketlerinin 61 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği kapsamın yapılan Bavul Ticareti ile ilgili iade taleplerinde iade edilecek tutar, ortak bazında 53.000 YTL sınır aşılmamak kaydıyla, iade talep edilen dönemde ortaklardan alınarak ihraç edilen mal bedellerine ilişkin KDV toplamı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Yeminli mali müşavirlerin düzenledikleri raporlarda gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura ya da özel faturaların teyidinin alınmamış olması halinde teyit işlemleri vergi dairesince yapılır. 4.000 YTL tutarını aşan ve YMM tasdik raporu ibraz edilmeyen durumlarda mükelleflerin nakden iade talepleri teminat göstermeleri şartıyla yerine getirilir.

5.1.5 Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Yapılan Mal Satışları

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. Bu yöntem, yurt dışında yaşayanların ülke içinde aldıkları hediyelik eşya ve sair malların vergiden arındırılmasını amaçlamaktadır. Bu şekilde oluşan ve ihracat etkisi yapan bu mal hareketinde KDV’den arındırma işlemi 43 ve 61 no.lu tebliğlerle düzenlenmiş olan iki ayrı yöntemle sağlanmaktadır.

5.1.5.1 İstisnadan Faydalanabilecek Olan Alıcılar

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

Türkiye Cumhuriyeti' ne tabi bulunan gerçek kişiler Türkiye'de mukim sayıldığından istisnadan faydalanamayacaktır. Ancak Türkiye Cumhuriyeti' ne tabi olmakla birlikte, bir yabancı ülkede ikamet etmekte olduklarına dair o ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olanlar söz konusu istisnadan faydalanabilecektir.

Prensip olarak Türkiye Cumhuriyeti' ne tabi olmayanlar bu istisnadan faydalanabilir. Ancak kendilerine Türkiye'de geçici veya daimi ikamet tezkeresi verilmiş yabancı uyruklular istisnadan faydalanamaz.

5.1.5.2 İstisna Uygulayabilecek Olan Satıcılar

KDV beyannamesi veren ve Vergi dairesinden izin belgesi alan tüm mükellefler bu istisnadan yararlanabilirler

5.1.5.3 İstisna Kapsamına Giren Mallar

İstisna, mal satışlarında uygulanabilir. Hizmetler istisna kapsamı dışındadır. Alıcının istisna kapsamında satış yapabilen satıcılardan aldığı malların faturada gösterilen KDV hariç bedelleri toplamının 100 YTL'nin üstünde olması halinde istisna uygulanabilir. Bu toplama, aynı faturada yer alan birden fazla mal çeşidi dahildir.

5.1.5.4 Satıcıların Uyacakları Esaslar

Satıcılar, yabancı uyrukluların pasaportlarını, Türk uyrukluların ise pasaportları ile birlikte yabancı ülkelerde ikamet ettiklerine dair ikamet tezkeresi veya benzeri belgeyi gördükten sonra istisna kapsamında satış yapacaklardır.

İstisna kapsamındaki satışlar dolayısıyla düzenlenecek faturaya, satıcı tarafından;

- Alıcının pasaport nev'i ve numarası, Türk uyruklular için ayrıca yabancı ülkede ikâmet ettiklerini gösteren belgenin tarih ve numarası,
- Varsa alıcının banka şube ve hesap numarası,
- Satıcının bu iadeler için hesap açtırmış olması halinde banka şubesi ve hesap numarası yazılacaktır.

Fatura 4 nüsha olarak düzenlenecek, ilk 3 nüshası alıcıya verilecektir. 4 nüshalı faturalar bastırılıncaya kadar ikinci ve üçüncü nüshaların alıcıya fotokopi olarak verilmesi mümkündür. Ancak fotokopi olarak verilen örnekler satıcı tarafından kaşe ve imza tatbiki suretiyle onaylanacaktır.

İadenin gümrükteki banka şubesinden yapılmasını isteyen satıcılar, fatura ile beraber alıcıya bir çek vereceklerdir. Bu çekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen katma değer vergisi tutarı Türk Lirası olarak yer alacaktır. Çek gümrükteki banka şubesine ibraz edildiğinde Türk Lirası tutarının karşılığı, Dolar veya Alman Markı cinsinden alıcıya nakden ödenecektir. Söz konusu çekin üzerinde, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara katma değer vergisi iadesi dışındaki işlemlerde kullanılmayacağı ve ciro edilemeyeceğine ilişkin şerhler bulunacaktır.

İstisna, verginin önce tahsil edilip, malın yurt dışına çıkarılmasından sonra iade edilmesi şeklinde uygulanacaktır. Buna göre, satış sırasında düzenlenecek faturada toplam mal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp ayrıca gösterilecek ve alıcıdan tahsil edilecektir. Bu vergi ilgili dönem beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde beyan edilip ödenecektir.

5.1.5.5 Alıcıların Uyacakları Esaslar

Alıcıların istisnadan faydalanabilmeleri için satın aldıkları malları 3 ay içinde yurt dışına çıkarmaları gerekmektedir.

Çıkış sırasında fatura nüshaları ve çek düzenlenmiş olması halinde satıcıdan alınan çek, Türk gümrük kapılarında görevli bulunan gümrük memurlarına onaylatılacaktır. Onaydan önce malların gümrük görevlilerine gösterilmesi ve yurt dışına çıkarıldığının tespit edilmesi zorunludur. Görevliler malların gösterilmemesi ve yurt dışına çıkarılmaması halinde faturayı ve çeki onaylamayacaklardır. Alıcılar onaylattıkları 3 fatura nüshasından ikisini onayı yapan gümrük görevlisine bırakacaklardır.

5.1.5.6 KDV'nin Alıcıya İade Edilme Yöntemleri

Satıcılar istisna uygulamaya, yani sattıkları malın KDV sini, alıcıya iade edip, yaptıkları iade tutarını indirmeye veya indirimle gideremedikleri takdirde iade almak için uğraşmaya mecbur değildirler.

5.1.5.6.1 İadenin Gümrükten Çıkarken Alınması

Satıcıların iade için çek verdikleri hallerde, çekte yazılı tutar çeki düzenleyen bankanın gümrükteki şubelerinden alınabilecektir. Çeki düzenleyen bankanın gümrükte şubelerinin bulunmaması halinde çek tutarı, bankacılık ve kambiyo mevzuatı gereğince gümrükteki herhangi bir banka şubelerinden de tahsil edilebilecektir. Usulüne uygun olarak düzenlenmiş çek gümrük memuruna onaylatıldıktan sonra gümrükteki banka şubelerine verilecektir. Onaylı çeki alan banka görevlisi onaylı faturayı gördükten sonra çekte yazılı tutarı alıcıya döviz cinsinden nakden ödeyecektir. Banka şubesi bir ay içinde yaptığı ödemeleri, izleyen ayın 10. günü mesai saati sonuna kadar satıcılara bir dekont ile bildirecek, bu dekontta her çekin tarih ve numarası, faturanın tarih ve numarası ile ödeme tutarı yer alacaktır.

5.1.5.6.2 İadenin Gümrük Çıkışından Sonra Alınması

İadenin gümrük çıkışında ödenmesinin mümkün olmaması veya alınmak istenmemesi halinde, alıcı malın çıktığını gösteren onaylı belgeleri çıkış tarihinden itibaren 1 ay içinde satıcıya gönderecek, satıcı iade tutarını, belgeleri aldıktan sonra en geç 10 gün içinde alıcının banka hesabına veya adresine havale edecektir. Alıcı malın yurt dışına çıktığını göstermek üzere satıcıya fotokopi olmayan onaylı fatura nüshasını, çek düzenlendiği hallerde fatura ile beraber onaylı çeki gönderecektir.

İade tutarını 10 gün içinde göndermeyen satıcıların daha sonra Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamında satış yapmalarına izin verilmeyecektir.

5.1.5.6.3 Verginin Elden İadesi

Alıcı yukarıdaki iki usulle de iadesini alamamışsa, fotokopi olmayan onaylı fatura nüshasının çıkış tarihinden itibaren 3 ay içinde satıcıya elden getirilmesi halinde satıcı tarafından iade tutarı nakden ödenebilecektir. Çek düzenlendiği hallerde fatura ile birlikte çek de satıcıya verilecektir.

5.1.5.6.4 İadenin Avans Olarak Ödenmesi

Satıcılar, istedikleri takdirde iade tutarını alıcıya satış sırasında avans olarak ödeyebileceklerdir. Ancak avans tutarı, onaylı belgelerin kendilerine gelmesinden sonra indirim konusu yapılabilecektir. Bu durumda, satış faturasına iade tutarının avans olarak ödendiğine dair şerh düşülecektir.

Avans olarak ödenen tutarın iade edilmiş sayılabilmesi için satın alınan malın 3 ay içinde yurt dışına çıkarılması ve onaylı faturanın çıkıştan sonra 3 ay içinde satıcıya gönderilmesi zorunludur. Bu şartların mevcut olmaması halinde, avans olarak ödenen tutar iade edilmiş sayılmayacak ve indirim konusu yapılamayacaktır.

5.1.5.6.5 İadenin Yetki Belgesine Sahip Aracı Firmalardan Alınması

İadenin, Maliye Bakanlığı'ndan "Yetki Belgesi" almış aracı firmaların organizasyonu altında yapılması da mümkündür. Bu durumda, aracı firmanın anlaştığı satıcılardan satın alınan mallara ilişkin katma değer vergisi, önceki bölümlerde belirtilen sürelerle bağlı olarak, aracı firmalar tarafından gümrük çıkışında veya çıkıştan sonra iade edilebilecektir. Bu iade işleminde aracı firmanın Maliye Bakanlığı'nca onaylanmış belgeleri kullanılacaktır.

Bu kapsamda işlem yapmak isteyen aracı firmalar Maliye Bakanlığı'na bir dilekçe ile başvuracaklar, yapılacak araştırma ve inceleme sonunda "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara KDV İadesi Yetki Belgesi" verilmesi uygun görülenler, anlaştıkları satıcılarla ilgili iade işlemlerini yapabileceklerdir.

Satış faturalarında mal bedellerinin ve KDV tutarının döviz olarak gösterilmesi mümkündür. Bu takdirde, mal bedeli ve KDV fatura tarihindeki resmi döviz alış kuru ile YTL'ye çevrilerek yevmiye kaydı yapılır. Fatura ister YTL ister döviz olarak düzenlenmiş olsun, alıcıya KDV iadesinin döviz olarak yapılması mümkündür. Ödenen dövizin YTL karşılığı kur farkı nedeniyle değişmiş olsa dahi KDV indirimine konu olabilecek tutar, daha önce kayda alınan teslim KDV'si tutarına eşit olmalı, aradaki fark satıcı tarafından kur farkı geliri veya gideri olarak muhasebeleştirilmelidir. Dövizle yapılan ödeme ile ilgili faturada yer alan KDV tutarının irtibatı tevsik edilebilmeli yani bu ödemenin KDV iadesi amacı ile yapıldığı belirgin olmalıdır. Mesela alıcıya KDV için yapılan döviz havalesinde,

havale dekontuna KDV iadesi amacıyla yapıldığı ve ilgili fatura numarası yazdırılabilir ve havalenin yevmiye kaydına izahat konulabilir.

5.1.5.7 Satıcılara Yapılan İade Esasları

İstisna uygulamak isteyen firmalar, satış faturasında yazılı hasılatı, beyannamenin 1 no.lu tablosunda göstereceklerdir. Alıcıya KDV iadesinin yapıldığını tevsik eden belgeler tamamlandığında, iade olunan tutara eşit miktarda 35 inci satırda KDV indirimi yapılacaktır. İndirimin yapıldığı ayda indirimle giderilemeyen KDV varsa ve istenirse 9 no.lu tablo doldurulmak suretiyle iade talebinde bulunulabilir.

Bu şekilde alıcıya iade olunan KDV'lere ilişkin olarak hazırlanacak kaşeli - imzalı listenin beyannameye eklenmesi gerekmektedir. Söz konusu listenin tanzimi için özel bir form bulunmadığı gibi listede hangi bilgilerin bulunacağı konusu da açıklanmamıştır. Liste, fatura tarihi ve numarası, satış tutarı ve iade edilen KDV tutarı sütunlarını ihtiva etmelidir. Beyannamede indirimle giderilemeyen KDV varsa, satıcı istisnaya konu satışları ile ilgili olarak yüklendiği KDV'lerin iadesini veya başka vergi borçlarına mahsubunu isteyebilir. Bu istisnada yüklenilen KDV, malın alım veya imali için ödenen KDV değil, alıcıya iade olunan KDV'dir. Bunun için KDV beyannamesindeki 9 no.lu tablonun, 404 no.lu Kodla ve 11/1-b açıklamasıyla doldurulması gerekir. İade veya mahsup için gümrük beyannamesi yerine Gümrük İdaresince onaylı fatura ve alıcıya iade yapıldığını gösterir belgeler yeterlidir.

Mahsup taleplerinde teminata veya inceleme elemanlarınca inceleme yapılmasına gerek yoktur. Mahsup işlemi vergi dairesince yerine getirilir. 4.000 YTL'yi aşmayan nakit iadeler vergi dairesi yetkisinde yapılır. Nakit iade talebi bu meblağı aşıyorsa aşan kısım için teminat mektubu verilmesi gerekir ve olay incelemeye sevk edilir. Teminat mektubu, olumlu inceleme raporu vergi dairesine geldiğinde geri alınabilir.

KDV iade veya mahsup işlemlerinin YMM Tasdik Raporu ibraz edilerek yaptırılması da mümkündür. Bu takdirde teminata ve inceleme raporuna gerek kalmaz. Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılan satışlarla ilgili olarak YMM tasdik raporu ile nakit KDV iade alınmasına ilişkin sınır 60.000 YTL olup, bu tutarı aşan iadeler için YMM tasdik raporu düzenlenemez.

Mükellef isterse iade formaliteleri ile uğraşmayıp, 9 no.lu tabloyu doldurmayarak iade hakkını devrolan KDV şeklinde de kullanabilir. Bu takdirde satıcı, beyannameye yukarıda bahsi geçen listeyi eklemekle yetinecek, satış faturasının kendisinde kalan nüshasını, alıcı tarafından gönderilen veya elden getirilen onaylı çek ve fatura nüshalarını, çek defteri dip kuponlarını, banka dekontlarını, havale makbuzlarını, aracı firma belgelerini ve buna benzer belgeleri Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklayacak ve istenildiğinde ibraz edecektir.

5.1.5.8 61 No.lu Tebliğe Göre İstisna Uygulaması

Maliye Bakanlığı, hem yurt dışında ikamet eden alıcıların, yurt dışına götürdükleri mallara ilişkin KDV'leri kolayca geri alabilmelerini sağlayacak, hem de, hileli işlemlerle Hazine'nin zarara uğratılmasını önleyecek iki sistem geliştirmiştir. 28.7.1994 tarihinden beri uygulanmakta olan ve 43 No.lu tebliğ'de getirilen sistem geçerliliğini aynen devam ettirmektedir.

61 No.lu KDV Genel Tebliği ile ortaya konan sistem ise, yurt dışında ikamet edenlere döviz karşılığında ve KDV tahsil etmeksizin satış yapılmasını, böylelikle KDV istisnasının daha erken uygulanabilmesini sağlayacak bir sistemdir. Bu sistemde KDV tahsil edilmemesi ve onaylı özel faturanın ele geçirilememesi halinde satıcının bu KDV kadar zarara uğramasına yol açacağından, onaylı özel faturanın ele geçirileceğinden emin olunmayan hallerde bu sistemden kaçınılmalıdır.

Eski sistem aynen varlığını korumuş olup, bu ikinci bir sistem devreye girmiştir. Mükellefler bu iki sistemden birini tercih ederek satışta bulunabilirler. Bu tercih hakkı her bir satış için ayrı ayrı kullanılabilir.

5.2 Deniz, Hava ve Demiryolu Taşıma Araçlarının, Yüzer Tesis ve Araçların Teslimi, İnşa ettirilmesi, Bu Araçların İmal veya İnşasına Yönelik Teslim ve Hizmetler İle Söz Konusu Araçların Tadil, Onarım ve Bakım Hizmetleri

5.2.1 Araçlara İlişkin İstisna

Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesinin 4008 ve 4108 sayılı Kanunlarla değişik yeni şekline göre, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere;

- Bu araçların teslimi,
- Bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Bu araçların imal ve inşası ile ilgili teslim ve hizmetler, istisna kapsamında yer almaktadır.

5.2.1.1 İstisnanın Kapsamı

İstisnanın kapsamına; deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar ile hava ve demiryolu taşıma araçları girmektedir.

Bu araçların aksam ve parçaları için istisna uygulanamaz. Ancak araçlarda hareket ettirici rol oynayan "ana motor"lar, aracın fonksiyonel bütünlüğünün zorunlu bir unsuru olmaları nedeniyle araçlardan ayrı mütalaa edilemeyeceğinden, istisna kapsamı içinde yer alacaktır.

Araçların yeni veya kullanılmış olmasının istisnaya bir etkisi yoktur.

Söz konusu araçların tesliminde veya ithalinde KDV istisnası uygulanabilmesi için, alıcının bu aracı kiraya vermek, ücret karşılığında yolcu ve yük taşımak, reklam, ilaçlama ve benzeri hizmetlerde bulunmak yahut konaklama ve benzeri işletmelerde hasılatı arttırmak amacıyla müşterileri gezdirmek gibi ticari maksatlarla kullanmak üzere alması gerekmektedir. Ticari amaçlı işletimin sürekli olması şarttır.

Başka bir anlatımla bu araçların özel kullanım amacı ile iktisabı, ticari işletmelerce satın alınmakla beraber, bu taşıtların ticari olarak işletilmemesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmektedir. Temsil ve ağırlama hizmetlerinde kullanmak, yöneticileri veya

personeli taşımak, ticari olarak işletme sayılmamaktadır. Söz konusu araçların ticari olarak kullanıldığını göstermek için birkaç adet taşıma faturası kesmek, fakat aslında aracı özel amaçlarla kullanmak istisna şartlarına uyulmadığının işaretidir.

19.1.2001 tarih ve 270 sayılı İstanbul Defterdarlığı muktezasında:

“Belediye’ye satılmak üzere ithal edilecek dip tarama teknesinin ithalinde istisna uygulanamayacağı, bu teknenin Belediye’ye tesliminde de Belediye’nin bu gemiyi ticari amaçla işletmeyeceği veya kiraya vermeyeceği için KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.”

5.2.1.2 İstisna Uygulanacak Mükellefler

5.2.1.2.1 Araçların Teslimi ile Tadil Bakım ve Onarım Hizmetlerinde İstisna

İstisnanın uygulanabilmesi için teslim ve hizmetlerin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılması şarttır.

Buna göre, araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır.

Araçların bir iktisadi işletme için iktisap edilmesi halinde ise mükellefin iştigal konusuna bağlı olarak aracın kullanım şekline bakılacaktır. Araç, işletme yöneticisi ve personelinin veya işletmesiyle ticari ilişkide bulunan alıcı ve satıcıların taşınması gibi amaçlarla kullanılıyor ise istisna uygulanmayacaktır.

Araçlar, bedel karşılığı; yük ve yolcu taşımak, reklam hizmeti vermek, ilaçlama yapmak vb. faaliyetlerde bulunmak veya bu amaçlar için kiralanmak suretiyle kullanılıyorsa ve bu faaliyetler işletmenin asli iştigal konuları arasında yer alıyorsa istisna uygulanabilecektir. Ancak, bu faaliyetlerle sürekli olarak uğraşılması şarttır. Buna göre, iştigal konuları arasında gösterilseler bile bu faaliyetlerin hiç yapılmaması ya da ara sıra yapılması halinde, araçların tesliminde veya tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde katma değer vergisi uygulanacaktır.

İşe yeni başlayacak olanlar ile bu faaliyetleri yeni icra edecek olanlara istisna uygulanabilmesi için sayılan faaliyetlerin iştigal konuları arasında yer alması, faaliyetin gerektirdiği organizasyonunun kurulmuş olması ve zorunlu resmi işlemler için yetkili mercilere yazılı olarak başvurulması gerekmektedir.

5.2.1.2.2 Araçların İmal ve İnşası İle İlgili Teslim ve Hizmetlerinde İstisna

Araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanabilmesi için, imal ve inşa edenin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması yeterlidir. Ancak; imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet faturalarının imal ve inşa eden adına düzenlenmesi zorunludur.

Araçları imal ve inşa edenlerin imal ve inşa bittikten sonra araçları satarken veya aktife alırken istisna uygulanıp uygulanmayacağı, yukarıdaki açıklamalara göre belirlenecektir. Ancak, imal ve inşa edilen aracın daha sonra vergi uygulanarak teslim edilmesi, imal veya inşa ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna hükümlerine göre işlem yapılmasına engel değildir.

5.2.1.3 İstisnanın Belgelenmesi

Söz konusu araçları istisna kapsamında teslim almak veya tadil, bakım ve onarım yaptırmak isteyenler vergi dairesine başvurmak suretiyle işlemin istisna kapsamına girdiğine dair bir yazı alarak teslimi ya da tadil, bakım ve onarım hizmetini yapanlara noter onaylı bir örneğini vereceklerdir.

Sözü edilen araçların imal ve inşası ile uğraşanlara belge verilirken, gerçek usulde mükellef olup olmadıkları, imal veya inşa edilen taşıtın deniz, hava ve demiryolu taşıma aracı veya yüzer tesis ve araç olup olmadığına bakılacaktır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-a maddesine göre yurt içinde teslimleri istisna kapsamına giren malların ithali de vergiden müstesnadır. Buna göre araçların veya araçların imal ve inşasında kullanılacak malların ithalinde de yukarıdaki şartların gerçekleşmesi halinde istisna uygulanacaktır. İstisnanın uygulanabilmesi için ithal edilecek malların, istisna kapsamında yer aldığını gösteren vergi dairesinden alınmış yazının Gümrük İdaresine ibrazı yeterli olacaktır.

5.2.1.4 Diğer Hususlar

İstisna kapsamındaki taşıt aracını inşa eden veya ettiren firma, inşa nedeniyle yüklendiği KDV'leri indirir. Aracı aktifine alması yahut kullanmaya başlaması KDV hesaplanmasını gerektirir. Ancak, araç teşvik veya izin belgesine konu edilmişse veya

mükellef vergi dairesinden yazı almışsa, aracın maliyeti üzerinden KDV hesaplamayacağı gibi, yüklenip de indirimle gideremediği KDV'lerin, aktifleştirme veya kullanıma başlama ayı itibariyle iadesini de isteyebilir.

5.2.1.5 Finansal Kiralama Kanunu Çerçevesinde Yapılan İşlemler

Sözü edilen araçların finansal kiralama kuruluşları tarafından, Finansal Kiralama Kanunu çerçevesinde kiralanması ve bunlar tarafından kiraya verilmesi istisna kapsamına girmemektedir.

Sözü edilen araçların finansal kiralama kuruluşları tarafından satın alınıp, Finansal Kiralama Kanunu çerçevesinde kiraya verilmesi halinde, söz konusu şirketlerin satın alma işlemleri istisna kapsamında işlem görecektir, kiraya verme işlemleri ise vergiye tabi olacaktır.

5.2.1.6 Finansal Kiralama Kanunu Kapsamına Girmeyen İşlemler

Mükelleflerin, söz konusu araçları Finansal Kiralama Kanunu kapsamı dışında kiralamaları, tekrar kiraya verme işlemleri ve satmak üzere satın almaları, istisna kapsamında yer almamaktadır.

Mükelleflerin sözü edilen araçları kiraya vermek veya işletmelerinde kullanmak amacıyla satın almaları halinde, bu satın almalar istisna kapsamında işlem görecektir, bu araçların kendileri tarafından kiraya verilmesi işlemleri ise vergiye tabi olacaktır.

5.2.1.7 Söz Konusu Araçların Tadili Onarımı ve Bakımı Şeklindeki Hizmetlerde Özellikler

Kiraya verilmekte veya ticari olarak işletilmekte olan deniz, hava ve demiryolu taşıtlarının, yüzer tesislerin ve yüzer araçların tadiline, bakımına ve onarımına yönelik hizmetler de istisna kapsamındadır. Bu istisnanın uygulanması için de vergi dairesinden yazı alınması ve bu yazının aslının yahut noter onaylı örneğinin hizmette bulunacak firmaya ibrazı gerekmektedir. Söz konusu yazının örneği 1998/1 no.lu KDV İç Genelgesinin 4 no.lu ekindedir.

Hizmet faturasının, yazıda unvanı belirtilen firma adına düzenlenmesi ve faturada yazının tarih ve numarasının belirtilmesi zorunludur. Bu yazı, hizmeti yapan tarafından muhafaza edilecek ve gerektiğinde ibraz edilecektir.

Tadil, bakım ve onarım konusundaki istisna sadece hizmetler açısından geçerli olup mal teslimleri KDV'ye tabidir. Mal teslimi bakımından istisna, sadece KDV Kanununun 11 inci maddesindeki ihracat istisnası şartları oluştuğunda uygulanabilir. Mesela tersanede tamir edilmekte olan gemi için yapılan boya satışı KDV'ye tabidir. Fakat geminin boya işlerini üstlenen firma bu işin bedelini KDV hesaplanmaksızın fatura edebilir.

Tadil, onarım ve bakım işini, araç sahibinin talebi üzerine üstlenen firmalar, vergi dairesi yazısına istinaden işin bedeli için KDV hesaplamamakla beraber, bu iş için ihtiyaç duydukları parça ve malzemeleri KDV'siz olarak temin edemezler ve taşeronlarına KDV'siz olarak iş yaptırılmazlar⁴¹.

Ancak yabancı gemi ve uçaklar ile, uluslararası sefer yapan gemi ve uçaklara yapılan her türlü mal tesliminin ihracat istisnasına konu olabileceği göz ardı edilmemelidir.

Tadil, onarım veya bakım işinin istisna kapsamında yapılabilmesi için, işi yaptıran mükellefin ilgili araca sahip olması şart değildir. İş yaptıran firma bu aracı kiralamış da olabilir.

13/a maddesi kapsamındaki işlerin taşeronlar tarafından yapılmasında KDV istisnası uygulanamaz⁴².

KDV'siz olarak satın aldığı, inşa ettirdiği, tamir tadil veya bakımını yaptırdığı aracı işletmemek yahut kiraya vermemek, suretiyle istisna şartlarını ihlal eden alıcının ziyana uğramasına sebebiyet verdiği bu vergi için ceza, faiz zamları ile birlikte muhatap alınacağı 48 no.lu tebliğde açıklanmıştır.

Alıcının ithalde KDV istisnası uygulattıktan sonra, KDV'siz ithal ettiği mal için istisna şartlarını sağladığı anlaşılırsa, eksik kalan KDV'nin ikmalinde ceza ve faiz

⁴¹ 7 No.lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesi, 2004.

⁴² İstanbul Defterdarlığı Muktezası, 4330, 2002.

uygulanmasında Gümrük Kanunu hükümlerinin uygulanması gerektiği yönünde görüş içeren mukteza vardır⁴³.

5.2.2 Deniz ve Hava Taşıma Araçları İçin Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlerde İstisna

13 üncü maddenin (b) bendi hükmü, 3174 sayılı Kanunla değişen KDV Kanununun 13/b bendi ile deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

KDV Kanununun 13/b bendinde yer almamakla beraber, gerekçedeki "araçların seyrüseferine dair" tabiri uygulamada, istisna şartı olarak algılanmış, hangi hizmetin seyrüsefere dair olduğu hangi hizmetin seyrüsefere dair olmadığı sorularının ortaya çıkmasına yol açılmıştır.

Deniz veya hava taşıma aracının Türkiye tescilli olup olmamasının bu istisnanın uygulamasını etkilememektedir.

5.2.2.1 Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna

Katma Değer Vergisi Kanununun 5035 sayılı Kanunla değişik 17/4-ı maddesinde yer alan "Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere ilişkin istisna hükmü, 5228 sayılı Kanunla 13 üncü maddenin (b) bendi olarak düzenlenmiştir.

Bu düzenleme sonucunda liman ve hava meydanlarında deniz ve hava taşıma araçları için ifa edilen hizmetler tam istisna kapsamında işlem görecektir. İstisna kapsamına yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler ile araçlar için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmet girmektedir. Bu hizmetlerin liman ve hava meydanı işletmeleri dışında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından ifa edilmesinin istisna uygulaması açısından önemi bulunmamaktadır.

İstisna kapsamında işlemleri bulunan mükelleflerin iade talepleri, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yer alan ihracat istisnasına ilişkin esaslar çerçevesinde

⁴³ İstanbul Defterdarlığı Muktezası, 3449, 2002.

sonuçlandırılacaktır. İade için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

İade talebi bir dilekçe ile yapılacak, dilekçeye yüklenilen katma değer vergisi tablosu ile indirilecek katma değer vergisi ve istisna kapsamında düzenlenen satış faturalarının listesi eklenecektir.

5.2.2.2 Hizmetin Deniz ve Hava Taşıma Araçlarının Seyrüseferine İlişkin Olması

Yukarıda açıklandığı gibi istisna, deniz taşıt aracının veya hava taşıt aracının seyrüseferine ilişkin olmak şartıyla uygulanmaktadır. Yolcu veya yük ile ilgili hizmetler istisna kapsamı dışında tutulmaktadır.

Deniz ve hava taşıma araçlarının seyrüseferine ilişkin olduğu belirtilen hizmet türleri şunlardır:

- Geminin tonajına göre belirlenen, tarifeye tabi acentelik komisyonu
- Polis, sağlık memuru, gemi personeli gibi kimselerin açıkta demirleyen gemiye götürülüp getirilmesi,
- Gemi ile ilgili parça ve malzemenin gemiye götürülüp getirilmesi,
- Personel için gemiye kumanya taşınması,
- Gemi çöpünün dökülmesi,
- Palamar (çeker), kılavuzluk, römorkör, servis motoru hizmetleri,
- Geminin limana uğramasının sağlanması ve liman hizmetleri,
- Kurtarma, yüzdürme, rıhtıma veya açığa çekme işleri,
- İşgaliye, liman, fener, sağlık hizmetleri
- Vapur donatanları derneği ücretleri,
- Kaptan vekalet yazısının tercümesi ve Noterce onayı,
- Radar ve sair haberleşme hizmetleri,

- Temizlik hizmetleri, gemiye yönelik surveyörlük,
- Araca yönelik soğutma, ısıtma, havalandırma hizmetleri,
- Yangın söndürme,
- Gümrük, polis, konsolosluk ve diğer resmi dairelerde muamele yaptırılması,
- Fios-Liner ve nezaret hizmetleri,
- Yola elverişlilik belgesi verilmesi, faal gemiler için yapılan klaslama hizmeti,
- Primaj,
- Stevedaring (elleçleme),
- Formen, puantör nezaret hizmetleri,
- Muhaberat,
- Hava meydanlarında yapılan yer hizmetleri.

Yukarıdaki örneklere benzeyen, gemi veya uçağın hal ve hareketi ile ilgili sair hizmetler de 13 üncü maddenin (b) bendi uyarınca KDV'den müstesnadır.

5.2.2.3 İstisna Kapsamına Giren Hizmetler

- 1- Tahmil ve Tahliye: Yükün (genel kargo, dökme yük, sıvı yük, konteyner, araç v.b) gemi ambarı, tankı veya güvertesinden liman sahasına alınması veya gemiye yüklenilmesi için verilen hizmetler.
- 2- Yükün Shiftingi (Yükün Aktarılması): Müşteri, acente veya armatörden herhangi birinin talebi ile konteyner veya diğer yüklerin gemi üzerinden karaya, karadan gemiye yer değiştirmesi hizmeti.
- 3- Limbo: Konteyner ve diğer yüklerin gemiden gemiye veya şat, duba veya benzeri yüzer vasıtalara aktarma hizmeti.
- 4- Vinç Hizmeti: Limanda kendi imkanları ile konteyner veya diğer yüklerin tahmil tahliyesini yapan üçüncü şahıslara veya doğrudan yüke verilen vinç hizmeti.

- 5- Lashing (Kilitleme ve Bağlama): Gemiye yüklenen konteyner ve diğer yüklerin birbirine ve/veya gemiye bağlama/sabitleme malzemesi ile bağlanması hizmeti.
- 6- Unlashing (Kilit ve Bağ çözme): Gemiden tahliye edilecek konteyner ve diğer yüklerin birbirlerine ve/veya gemilere bağlanmalarını sağlayan bağlama ve sabitleme malzemelerinin çıkarılması hizmeti.
- 7- Nezaret Hizmeti: Konteyner ve diğer yüklerin gemiden sahaya indirilmesi veya gemiye yüklenmesi esnasında verilen gözetim hizmeti.
- 8- Ambar Kapağı Açma/Kapama Hizmeti: Tahmil, tahliye yapılabilmesi için gemi ambar kapaklarının vinç marifetiyle açılması, gerekli hallerde iskele veya rıhtımda istiflenmesi ve kapatılması hizmeti.
- 9- Gemi İşgaliye: Geminin tahmil, tahliye ve diğer operasyonlar amacıyla iskele, rıhtım veya demirleme sahalarında bağlı kalması esnasındaki barınma işgaliye ücreti.
- 10- Gemi Fuzuli İşgaliye Hizmeti: Gemilerin; iskele, rıhtım, demirleme sahaları gibi yerleri hizmet bitiminden sonra veya işletmenin izni olmaksızın fuzuli olarak işgal etmelerinin ücreti.
- 11- Gemi Shiftingi (Gemi Aktarma): Geminin rıhtım veya iskele üzerinde kendi imkanlar ve/veya römorkör, pilot yardımı ile yer değiştirilmesi hizmeti.
- 12- Gemilerin Atıklarının Alınması: İşletmeye ait rıhtım ve iskelelere yanaşan liman içindeki demirleme sahasına demirleyen gemilerin katı ve/veya sıvı atıklarının alınması hizmeti.
- 13- Tekrar Sevk Konteynerler (Transit): Hizmete başlamadan önce beyan edilmesi koşuluyla, limana denizyoluyla gelip herhangi bir maniplasyona tabi tutulmaksızın tekrar denizyolu ile aynı limandan gidecek olan konteynerlere ait ücretler.

5.2.2.4 İstisna Kapsamına Girmeyen Hizmetler

- 1- Konteyner İçi Lashing/Unlashing (Bağlama/Çözme) Hizmeti: Konteynerlerin içine konulan yüklerin bağlama/sabitleme malzemesi ile bağlanması (lashing), bağlı yüklerin bağlama sabitleme malzemelerinin çözülmesi (unlashing) hizmeti.
- 2- Ardiye: Limana gelen konteyner ve diğer yüklerin, kapalı ve açık sahalarda, saklanması, depolanması, etiketlenmesi, paketlenmesi ve benzeri katma değerli hizmetler.
- 3- Terminal Hizmeti: Konteyner ve diğer yüklerin limana giriş ve çıkış ya da saha içinde yer değiştirme işlemi amacıyla vinç ve benzeri yükleme boşaltma ekipmanları ile yükleme indirme hizmeti.
- 4- Konteyner Dolum Hizmeti: Konteynerin yükleme boşaltma ekipmanları ile insan gücü yardımı ile saha içinde doldurulması hizmeti.
- 5- Konteyner Boşaltma Hizmeti: Konteynerin yükleme boşaltma ekipmanları ile insan gücü yardımı ile saha içinde boşaltılması hizmeti.
- 6- Konteyner İçi Aktarma Hizmeti: Saha içinde yükün bir konteynerin içinden diğer konteynerin içine aktarılması hizmeti.
- 7- Konteyner Tam Tespit Hizmeti: İthal veya ihraç edilmek üzere, saha içinde bulunan konteynerin gümrük müdürlüğü birimlerince veya yetkili bir mercinin isteği üzerine beyana ve gerekli evsafa uygunluğunun denetlenmesi için insan gücü veya yükleme boşaltma ekipmanları kullanılarak komple boşaltımı ve dolumu hizmeti.
- 8- Konteyner Muayene/Numune Alma Hizmeti: Saha içinde bulunan konteynerin, gümrük müdürlüğü birimlerince veya yetkili bir mercinin isteği üzerine kapağının açılması, muayene edilmesi ve yükten numune alınması hizmeti.
- 9- Konteyner Tamir Hizmeti: Hasarlı konteynerin acentenin veya yük sahibinin talimatı ile tamir edilmesi hizmeti.
- 10- Konteynere Elektrik Verilmesi: İçinde barındırılan yükün özelliği gereği soğutma tertibatı bulunan özel konteynerler için sahada ardiye süresi içinde elektrik enerjisi verilmesi bir teslim niteliği olduğundan istisna kapsamına girmemektedir.

11- Konteyner Temizleme (Yıkama-Kurutma): Konteynerin içinin temizlenmesi için verilen hizmetler.

12- Konteyner Nakliye Hizmeti: Konteynerin bir yerden bir yere taşınması hizmeti.

13-Tartı Hizmeti: Konteyner veya diğer yüklerin kantar marifetiyle tartılması hizmeti.”

5.2.3 Altın Gümüş ve Platin İle İlgili Arama, İşletme, Zenginleştirme ve Rafinaj faaliyetleri İle Petrol Arama Faaliyetlerini Yürütenlere Yapılan Mal ve Hizmetlerde İstisna

5.2.3.1 Petrol Arama Faaliyetleri ile İlgili İstisna

3174 Sayılı Kanunla 13 üncü maddeye eklenen (c) bendi ilk şekliyle petrol arama faaliyetleri ile ilgili olarak bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetleri kapsamaktaydı. Buna ilişkin uygulama esasları 16 No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiş, daha sonra 19 no.lu tebliğin (c) bölümünde konuya ilişkin ek açıklamalarda bulunulmuştur.

Bu kapsamda;

- Petrol hakkı sahiplerine,
- Petrol hakkı sahiplerinin temsilcilerine,
- Petrol hakkı sahiplerine karşı taahhütte bulunan ve bu nitelikleri Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne kabul edilmiş olan müteahhitlere,

bunların, petrol arama faaliyetleri ile ilgili olmak şartıyla yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'den müstesnadır.

İstisna kapsamına giren mal ve hizmetleri satın almak isteyen ilgili kişi ve kuruluşlar, bu mal ve hizmetlere ilişkin listeyi bir yazı ekinde Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'ne vermektedirler. Sözü edilen Genel Müdürlükçe onaylanan liste satıcı firmalara ibraz edilmek ve bir örneği de verilmek suretiyle bu mal ve hizmetlere katma değer vergisi uygulanmaması talep edilmektedir.

Söz konusu onaylı listeye istinaden mal teslim eden veya hizmet yapan firmalar, faturalarında katma değer vergisini göstermeyecekler; ancak kendilerine verilen Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından onaylanmış listeyi veya bu listenin noterlerce tasdikli suretini muhafaza edecekler ve bir inceleme halinde ibraz edeceklerdir. İstisna hükmü uyarınca KDV'siz olarak düzenlenecek faturalara "KDV Kanununun 13/c maddesi uyarınca KDV tahsil edilmemiştir." Şeklinde bir açıklama konulmasında yarar vardır.

Bahsi geçen kişi ve kuruluşlara yapılacak teslim ve hizmetlerin münhasıran petrol arama faaliyetlerine ilişkin olması gerekmektedir. Bu faaliyetlere ilişkin olmayan idari faaliyetler ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmetler istisnadan yararlanmayacaktır.

Bu uygulama münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunmayıp, aynı zamanda üretim, taşıma veya tasfiye yapan kuruluşları kapsamaktadır. Ancak, münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunan kuruluşların idari faaliyetleri ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet alımlarının petrol arama faaliyeti ile ilgisi açık olduğundan, bu mal ve hizmet alımları KDV'den müstesnadır. Bu uygulama, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'ndan, münhasıran arama faaliyetinde bulduklarına dair bir belge almış olan kuruluşlar için geçerlidir. İdari faaliyetlerle yahut idari bina inşa, tefriş, ve bakımı ile ilgili mal ve hizmet teslimlerinde, onaylı liste yerine, alıcının münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunduğunu gösteren yazının Noter onaylı örneğini alıp muhafaza edecekleri anlaşılmaktadır.

5.2.3.2 Altın Gümüş ve Platin ile İlgili İstisna

5.2.3.2.1 İstisna Kapsamına Giren Mal ve Hizmetler

Bu İstisnanın uygulanabilmesi için satın alınan mal ve hizmetlerin altın, gümüş veya platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, insan taşımaya mahsus otobüs, minibüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. İstisna kapsamında değerlendirilmeyecek olan bu alımların yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi,

kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır.

Ancak, yukarıda sayılan faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili ekipman, makine, teçhizat, sarf malzemesi, yedek parça, iş makinesi, enerji, etüt, proje, müşavirlik, inşaat işleri, taşıma, her türlü kiralama (binek otomobili hariç), satın alınması veya kiralanması istisna kapsamına giren iktisadi kıymetlerin tadil, bakım ve onarım hizmetleri gibi mal ve hizmet alımları istisna kapsamında değerlendirilecektir.

5.2.3.3 Arama Faaliyetlerinde İstisna

3213 sayılı Maden Kanunu hükümlerine göre, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nca sadece altın, gümüş veya platin aramaya yönelik ruhsat verilememekte, maden arama adı altında ruhsat verilmektedir. Bu nedenle, arama faaliyetlerinde istisnanın alımlarda önce vergi uygulanıp daha sonra yüklenilen verginin iade edilmesi suretiyle yürütülmesi uygun görülmüştür.

Buna göre, ilgili Bakanlığa müracaat edip maden arama ruhsatı alan firmaların bu faaliyetleriyle ilgili mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisi uygulanacaktır. Arama ruhsatı alan firmaların Maden Kanununun 24 üncü maddesine göre hazırlayıp verecekleri arama faaliyet raporları Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nca değerlendirilecektir. Bakanlıkça, raporun kapsadığı dönem içinde yapılan arama sonunda altın, gümüş veya platin bulgusuna ilişkin kanaat oluşması halinde firmaya bir yazı verilecektir. Firma, bu dönem içinde yaptığı harcamalardan istisna kapsamına girenleri belirleyerek, limiti de dikkate almak suretiyle iade tutarını tespit edecek ve vereceği ilk beyannameye iade olarak dahil edecektir. Beyannameye ortaya çıkacak KDV alacağı, miktarına ve nakden ya da mahsuben talep edilip edilmediğine bakılmaksızın münhasıran yeminli mali müşavir tasdik raporu veya vergi inceleme raporu ile iade edilecektir. Yeminli mali müşavir tasdik raporlarında ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

İade için, iade talep dilekçesi ile birlikte yeminli mali müşavir tasdik raporunun vergi dairesine verilmesi yeterlidir. Yukarıda sözü edilen Bakanlık yazısı ile yüklenilen vergi tablosu ve istisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesinin yeminli mali müşavir raporu ekinde yer alması gereklidir.

Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nca belgenin verilmesinden sonra arama faaliyetine devam edenlerin aylık iade talebinde bulunmaları mümkündür. Bu mükellefler, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nca onaylanmış belgenin bir örneğini bir kereye mahsus olmak üzere vergi dairesine vereceklerdir. Belgenin ibrazından sonra arama faaliyetlerine ilişkin olarak ay içinde yaptıkları ve istisna kapsamına giren harcamalar dolayısıyla yüklendikleri vergileri o aya ait beyannamenin indirim ve iade satırlarına dahil edeceklerdir. Bu şekilde ortaya çıkan iade alacağı yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde kendilerine iade edilecektir

5.2.3.4 İşletme ve Zenginleştirme Faaliyetlerinde İstisna

Maden Kanunu hükümlerine göre, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'ndan altın, gümüş veya platin madenleri için işletme ruhsatı alan firmalarla, zenginleştirme işini yapan işletmelerin bu işlemlerde kullanılan mal ve hizmet alışları ile faaliyetini yürütenlere verilecek zenginleştirme ve rafinaj hizmetleri ile zenginleştirme faaliyetini yürütenlere verilecek rafinaj hizmetleri de istisna kapsamındadır.

Altın, gümüş veya platin işletme faaliyeti sırasında, maden cevherinin kompleks halde olması nedeniyle altın, gümüş ve platin yanında başka metallerin de üretilmesi, işletme faaliyetine ilişkin alımların tamamının istisnadan yararlanmasına engel değildir.

5.2.3.5 Rafinaj Faaliyetlerinde İstisna

5.2.3.5.1 Rafinaj Faaliyetinin Mahiyeti ve İstisna Kapsamında İşlem Yapacak Mükellefler

Rafinaj; toz, külçe, takoz, granül ve benzeri formattaki cevherin ya da daha önceden rafine edilmiş süs eşyası ile kıymetli maden ihtiva eden hurda, atık, döküntü ve cürufkların kimyasal, metalürjik ya da günün teknolojisine bağlı olarak başka yöntemler kullanılarak saflaştırılması sonucunda kıymetli madenler borsasında işlem görebilecek her çeşit kıymetli madenin elde edilmesi işlemidir.

5.2.3.5.2 İstisna Kapsamına Giren İşlemler

İstisna kapsamına münhasıran altın, gümüş veya platinin rafinajı faaliyetlerinde kullanılan mal ve hizmet alımları girmektedir.

5.2.3.5.3 İstisnanın Uygulanması

İstisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürütülecektir. Bu nedenle rafinaj faaliyetinde bulunanların mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisi uygulanacaktır. Bu şekilde ödenen vergiler ilgili dönemde indirim konusu yapılacaktır.

Mükellefler tarafından indirim konusu yapılan vergilerden bir vergilendirme döneminde gerçekleştirilen altın, gümüş veya platin rafinajının bünyesine giren kısım tespit edilecektir. Rafinajı yapılacak ürünün satın alınması sırasında ödenen vergilerin de iade kapsamında değerlendirileceği tabiidir. Yüklenilen vergi tutarı verilecek ilk KDV beyannamesine iade olarak dahil edilecek ve buna göre hesaplanan KDV alacağı, mükellefin isteğine göre mahsuben veya nakden iade edilecektir.

İade talebi bir dilekçe ile yapılacaktır. Dilekçeye istisna kapsamında kabul edilen harcamalara ait yüklenilen vergi tablosu ile istisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek katma değer vergisi listesi eklenecektir. İade için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

Vergi daireleri, iade talep eden mükellefin altın, gümüş veya platin rafinaj faaliyetini yürüten bir kuruluş olduğunu araştırıp tespit ettikten sonra iade işlemini yerine getireceklerdir.

Öte yandan, iade talebinin mahsuben yapılması veya nakden iade taleplerinin asgari limitin altında olması nedeniyle teminat ve inceleme raporu aranılmaksızın iade alan mükelleflerin, bu şekilde iade aldıkları birbirini izleyen 12 vergilendirme dönemini kapsayan bir yeminli mali müşavir raporu vermeleri gerekmektedir.

5.2.4 Teşvik Belgesi Kapsamındaki Makine ve Teçhizatın KDV Ödenmeksizin Satın Alınması veya İthal

Bazı vergi kanunlarında değişiklik yapan 4369 sayılı Kanun ile KDV Kanununun 13 üncü maddesine, teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın yurt içi tesliminde ve ithalinde KDV istisnası öngören (d) bendi eklenmiş ve müktesep hakların korunması amacı ile, KDV Kanununa geçici 14 üncü madde eklenmiştir.

Eklenen bu bent ile yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflerin bu kapsamdaki sadece makine ve teçhizat alımları vergiden istisna edilmektedir. Her ne kadar mükelleflerin bu kapsamdaki alışları için yükledikleri vergileri indirim konusu yapmaları mümkün ise de, özellikle yeni yatırımlarda katma değer yaratabilmesi uzun süre aldığından ve bu süre zarfında yüklenen vergilerin, fiilen indirimi mümkün olmadığından, bu durum finansman sıkıntısı yaratmaktadır. Teşvik belgeli yatırımlarda önemli bir girdi olan makine ve teçhizatların bu mükelleflere tesliminin vergiden istisna edilmesi, yatırımcıların finansman sıkıntılarını hafifletecektir.

5.2.4.1 Makine veya Teçhizatı KDV Ödemeksizin Satın Almak Yahut İthal Etmek İsteyenlerin Uyması Gereken Kurallar

İstisna uygulamasındaki temel faktör, teşvik belgesi ekindeki listede yer alan kalemlerden hangilerinin istisna kapsamında olduğunun, yetkili merci tarafından belirlenmesidir. Bu konuda yetkili merci belgeyi vermiş olan idaredir.

Yetkili Mercii, yatırımcının ibraz ettiği teşvik belgesi eki listenin altına bu listenin hangi sırasındaki makine ve teçhizatın istisna kapsamında olduğuna dair şerh koyarak onaylayacaktır.

İstisnadan yararlanmak isteyen yatırımcılar, teşvik belgesi ve buna ekli listenin aslını satıcıya veya gümrük idaresine ibraz edeceklerdir.

Satıcı, belgeye bağlı liste üzerine "Bu listenin sırasındaki adet makine ve teçhizat tarih ve sayılı fatura ile satılmıştır" ibaresini İthalatta ise gümrük idaresi, "Bu listenin sırasındaki adet makine teçhizat tarih ve sayılı beyanname ile ithal edilmiştir." şerhini koyacak ve bu şerhi koyan satıcı veya gümrük idaresi şerhi onaylayacaktır.

Teşvik belgesinin aslından ve bu şekilde şerh düşülmüş listeden birer fotokopi, belge sahibi firma tarafından, kaşe ve imza tatbik edilmek suretiyle onaylanarak satıcıya veya gümrük idaresine verilecektir.

Alıcı, KDV'siz olarak yaptığı yatırım malı alım ve ithallerinin izlendiğini, belgede yazılı şartları ihlal ettiği takdirde, ödemediği bu KDV'yi cezalı ve gecikme faizli olarak ödeyecektir.

İstisna kapsamında teslim edilecek malın, teşvik belgesi eki listede belirtilen mala uygun olup olmadığı konusundaki tereddütler belgeyi veren merciden alınacak açıklanan yazısı ile giderebilmektedir.

5.2.5 Limanlara Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları Limanlar ve Hava Meydanlarının İnşasını, Yenilenmesini, Genişletilmesini Yapan veya Yaptıran Mükellefler İle Genel Bütçeli İdarelere, Bu İşlere İlişkin Olarak Yapılan Mal Teslimleri ve İnşaat Taahhüt İşleri

Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine 5228 sayılı Kanunla eklenen (e) bendi ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere, 3946 sayılı Kanun kapsamında Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde yapan veya yaptıran mükellefler de dahil olmak üzere, bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bu hükmün uygulanmasında;

Liman; gemilerin yolcu indirip-bindirme, yükleme-boşaltma, bağlama ve beklemelerine elverişli yeterli su derinliğine sahip, teknik ve sosyal altyapı tesisleri, yönetim, destek, bakım-onarım ve depolama birimleri bulunan tabii veya suni olarak rüzgâr ve deniz tesirlerinden korunmuş kıyı yapılarını

Hava meydanı; karada ve su üzerinde, içerisindeki bina, tesis ve donatılar dahil hava araçlarının kalkması, inmesi ve yer manevraları için hazırlanmış, hava araçlarının bakım ve diğer ihtiyaçlarının karşılanmasına, yük ve yolcu indirilip bindirilmesine elverişli tesisleri bulunan yerleri, ifade edecektir.

5228 sayılı Kanunla getirilen istisna hükmü uyarınca, liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya başkasına yaptıran mükellefler, bu düzenleme kapsamında işlemlerinin olduğundan bahisle bağlı buldukları vergi dairesine başvurarak belge alacaklardır.

İstisnadan sadece katma değer vergisi mükellefleri yararlanabileceğinden vergi daireleri katma değer vergisi mükellefi olmayan kişi ve kuruluşlar adına istisna belgesi düzenlemeyeceklerdir. Bu belge mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi müdürü tarafından imzalanıp, mühürlenecektir. İstisna kapsamındaki işlemin belgede öngörülen tarihe kadar bitirilememesi halinde mükellef süre uzatımına ilişkin belgelerle birlikte müracaat edecek ve vergi dairesince kendisine yeni bir belge verilecektir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için satın alınan mal ve hizmetlerin liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerinde kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, insan taşımaya mahsus otobüs, minibüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. İstisna kapsamında değerlendirilmeyecek olan bu alımların yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile ana hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır.

Ancak, yukarıda sayılan faaliyetlerin icrası ile ilgili ekipman, makine, teçhizat, sarf malzemesi, yedek parça, iş makinesi, enerji gibi mal alımları ile inşaat taahhüt işleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini kendisi yapan mükellefler, bu işlerin yapımı esnasında kullanacakları mal alımlarında, yaptıran mükellefler ise inşaat taahhüt işlerinde vergi dairesinden temin ettikleri istisna belgesinin işletme yetkililerince kaşe ve imza tatbik edilerek onaylanmış bir örneğini satıcılara veya yüklenicilere vereceklerdir.

Satıcılar veya yükleniciler yaptıkları teslim ve hizmet ifalarına ilişkin faturada Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri gereğince saklamak zorunda oldukları bu belgeye dayanarak, katma değer vergisi hesaplamayacaklardır.

Bu düzenleme tam istisna mahiyetinde olduğundan istisna kapsamına giren teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen vergiler, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde satıcılara yada yüklenicilere nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. Satıcılar veya yükleniciler istisna kapsamındaki işlemlerin beyan edildiği dönem beyannamelerine; iade talep dilekçesi ve kendilerine verilen istisna belgesinin bir örneğini, istisna kapsamındaki satışlara ait yüklenilen vergi tablosunu, istisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek katma değer vergisi ve istisna kapsamında düzenlenen satış faturalarının listesini ekleyeceklerdir.

İade talepleri, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin ihracat istisnasından doğan katma değer vergisinin iadesindeki esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır. İade için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

5.2.6 Ulusal Güvenlik Harcamaları İle İlgili İstisna

Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine 5228 sayılı Kanunla eklenen (f) bendi ile Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

5.2.6.1 İstisnadan Faydalanacak Alıcılar

- Milli Savunma Bakanlığı,
- Jandarma Genel Komutanlığı,
- Sahil Güvenlik Komutanlığı,

- Savunma Sanayi Müsteşarlığı,
- Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı,
- Emniyet Genel Müdürlüğü,
- Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü

5.2.6.2 İade Uygulaması

5.2.6.2.1 Doğrudan Yapılan Teslimlerde ve Tedarikçi Firmaların Alımlarında İade Uygulaması

Ulusal güvenlikle ilgili kurum ve kuruluşlara istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunacak mükelleflerin bu işlemlerle ilgili mal ve hizmet alımları dolayısıyla satıcılara ödedikleri vergiler, mükellefin talebine göre istisna kapsamındaki işlemin tamamlanmasından sonra yada işlemin sonuçlanması beklenilmeden vergilendirme dönemleri itibarıyla nakden veya mahsuben iade edilecektir.

Tedarikçi firmaların istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle yükledikleri vergiyi işlemin tamamlanmasından önce iade almak istemeleri durumunda, istisna kapsamındaki işlemlerle ilgili alış ve giderleri dolayısıyla adlarına düzenlenen ve KDV indirimi için geçerli sayılan belgelerin dökümünü ihtiva eden bir listeyi ihale makamına ibraz edeceklerdir. İhaleyi yapan kurum ya da kuruluş tarafından incelenecek olan liste, alış ve giderlerin mahiyet ve miktar olarak ihale ile ilgili olduğunun tespit edilmesi halinde söz konusu kurum ya da kuruluşun yetkili birim amiri tarafından aşağıdaki şerh yazılmak suretiyle mühür ve imza tatbik edilerek onaylanacaktır.

“Bu listede (rakam ve yazı ile)adet belge ile alındığı belirtilen toplam (rakam ve yazı ile)YTL tutarındaki mal ve hizmet, tarih vesayılı (sözleşmenin adı yazılacak)sözleşmesinde belirtilen ve tarafımıza 3065 sayılı KDV Kanununun 13/f maddesi uyarınca istisna kapsamında teslim edilen ve/veya edilecek mal ve hizmetlerle ilgilidir.”

Bu listenin mükellef tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanmış bir örneğinin iade talebinin dayanağı olan iade talep dilekçesine eklenmesi gerekmektedir.

Bu harcamalara ait katma değer vergileri ilgili oldukları dönemlerde indirim konusu yapılacaktır. Mükellefler tarafından hesaplanan yüklenilen vergi tutarı, verilecek ilk KDV beyannamesine iade olarak dahil edilerek ortaya çıkacak KDV alacağı, mükellefin isteğine göre mahsuben veya nakden iade edilecektir. İşlemin tamamlanmasından sonraki iade taleplerinin ise istisna kapsamındaki işlemlerin beyan edildiği dönem beyannamesi ile yapılacağı tabiidir.

İade talep dilekçesine; istisna kapsamında kabul edilen harcamalara ait yüklenilen vergi tablosu, istisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ait indirilecek katma değer vergisi ve işlemin tamamlanmasından sonra yapılacak iade taleplerinde istisna kapsamında düzenlenen satış faturalarının listesi de eklenecektir. İşin tamamlanması veya teslimin gerçekleşmesi üzerine, işlemin bünyesine giren vergiler topluca hesaplanacak, daha önce beyannamelere aktarılan yüklenilen vergi tutarları bundan düşülecek, varsa kalan miktar iade olarak talep edilecektir.

İade için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

Öte yandan, iade talebinin mahsuben yapılması veya nakden iade taleplerinin asgari limitin altında olması nedeniyle teminat ve inceleme raporu aranılmaksızın iade alan mükelleflerin, bu şekilde iade aldıkları birbirini izleyen 12 vergilendirme dönemini kapsayan bir yeminli mali müşavir raporu vermeleri gerekmektedir⁴⁴.

5.2.6.2.2 Yurt Dışında Yerleşik Firmalara Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İade Uygulaması

Yurt dışında yerleşik firmalara istisna kapsamında teslim ve hizmet ifasında bulunan mükellefler yükledikleri vergileri indirim yoluyla telafi edememeleri durumunda bu vergiler kendilerine nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. İade talebi bir dilekçe ile yapılacak ve istisna kapsamındaki işlemlerin beyan edildiği dönem beyannamesi ile birlikte verilecektir. Dilekçeye; mükellef tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle

⁴⁴ Oktar, **age**, 179.

onaylanmış yazının bir örneği, yüklenilen katma değer vergisi tablosu, iade talep edilen döneme ait indirilecek katma değer vergisi ve istisna kapsamında düzenlenen satış faturalarının listesinin eklenmesi gerekmektedir.

İade için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

Öte yandan, iade talebinin mahsuben yapılması veya nakden iade taleplerinin asgari limitin altında olması nedeniyle teminat ve inceleme raporu aranılmaksızın iade alan mükelleflerin, bu şekilde iade aldıkları bir birini izleyen 12 vergilendirme dönemini kapsayan bir yeminli mali müşavir raporu vermeleri gerekmektedir.”

5.2.7 KDVK'nın 13 üncü Maddesine Göre İstisna edilen İşlemlerle İlgili Olarak Yüklenilen KDV'lerin İndirimi ve İadesi

KDV Kanununun 13 üncü maddesine dayanan istisnalar, tam istisna niteliğindedir. Yani istisnaya konu teslim veya hizmet için yüklenilmiş bulunan KDV'ler indirilebilir, indirimle giderilememesi halinde istenirse iadesi talep olunabilir.

Yukarıdaki bölümlerde KDV'siz olarak yapılabileceği belirtilen teslim ve hizmetlerde bulunan mükellefler, istisna uygulamasına konu edilmiş bu teslim ve hizmetleri için yükledikleri KDV'leri biriktirmeksizin ve 29 uncu madde uyarınca normal şekilde indirirler.

Şayet istisna kapsamına giren ve girmeyen işler birlikte yapılıyorsa, genel giderler için ve genel amaçlı olarak kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yüklenilen KDV'lerin bu işlere dağılımında, söz konusu işlerden sağlanmış olan hasılatın anahtar olarak kullanılması mümkündür⁴⁵.

Teslim veya hizmetin gerçekleştiği ay KDV beyannamesinde indirimle giderilememiş KDV bulunması halinde;

İsterlerse, bu teslim veya hizmet için yükledikleri KDV'yi ve indirimle giderilememiş KDV'yi geçmemek üzere ve KDV beyannamesinin 8 no.lu tablosundaki yüklenilen KDV

⁴⁵ İstanbul Defterdarlığı Muktezası , 4521 , 1995 , **Mevzuat Platformu Dergisi** (Nisan 1997).

satırını doldurmak suretiyle KDV iadesi talebinde bulunabilirler. İsterlerse iade talep etmeyip, indirimle giderilemeyen KDV'nin bir sonraki aya devredilmesine razı olabilirler.

İade istendiği takdirde;

İade nakit olarak talep ediliyorsa, her bir ay için 249.000 YTL'ye kadar olan iade talepleri inceleme ve teminat gerektirmeksizin vergi dairesinin isteyeceği belgelerin ibrazı suretiyle, bu dairenin yetkisi içinde yerine getirilir.

Belli bir aydaki iade tutarı bu haddi aşıyorsa aşan kısım kadar teminat mektubu verilir. Bu mektup, olumlu inceleme raporuna veya YMM tasdik raporuna göre geri alınır.

İade, mahsup suretiyle alınacaksa mahsup işlemi teminat ve inceleme gerekmeksizin yapılır.

Mahsup dilekçesine, istisnanın uygulandığı aya ilişkin indirim listesi, istisna kapsamında düzenlenmiş olan faturalardaki bilgileri içeren liste, iade tutarının hesap şeklini gösteren tablo ve işlem türüne göre aranan diğer belgeler eklenir.

İade işlemlerinin teminat verilmeksizin ve ayrıca incelemeye gerek kalmaksızın, Yeminli Mali Müşavir tasdik raporuna istinaden yapılması mümkündür.

5.2.7.1 KDVK'nın 13 üncü Maddesi Kapsamındaki İstisnalarda Asgari Sınır

5228 sayılı Kanunla 13 üncü maddeye eklenmiş olan son fıkra uyarınca Bakanlar Kurulu bu madde kapsamında, istisnaya konu olabilecek işlem meblağının asgari sınırını belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Buna göre işlem türü 13. madde kapsamına girse bile aynı belgede istisna kapsamına giren birden fazla işlemin yer alması durumunda, bunların toplam bedeli 100 YTL'nin altında ise bu işlemin KDV'li belgeye bağlanması zorunludur.

Aynı belgede istisna kapsamına giren ve girmeyen işlemlerin birlikte yer alması halinde ise her bir işlem, nevi ve tutar itibarıyla ayrı ayrı gösterilecek, istisna kapsamına giren

işlemlere ait bedeller toplamının 100 YTL ve daha fazla olması halinde, sadece istisna kapsamına girmeyen işlem bedellerinin toplamı üzerinden vergi hesaplanacaktır⁴⁶.

5.3 Taşımacılık İstisnası

5.3.1 İstisnanın Kapsamı

- Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede biten,
- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de biten,
- Yabancı bir ülkede başlayıp, Türkiye'den geçerek bir başka yabancı ülkede biten her türlü yük ve yolcu taşıma işleri,

başkaca bir şart aranmaksızın KDV'den istisna edilir.

Çıkış ve varış noktalarından her ikisi de Türkiye'de ise, bu taşıma yurt içi taşımadır ve KDV'ye tabidir. Taşıma güzergahının bir kısmı Türkiye'de bulunuyorsa taşımanın Türkiye sınırları içinde kalan kısmı KDV'ye tabidir. Ancak uygulamada, parkur ayırımına gidilmeksizin kısmen de olsa istisna kapsamına giren taşıma işlerinin tümü istisna kapsamında değerlendirilmekte ve buna göre işlem yapılmaktadır.

Taşımanın istisnaya konu olabilmesi için, taşımanın aynı mükellef tarafından yapılması gerekir.

Taşıma işleminin KDV istisnasına tabi tutulabilmesi için, taşımanın yurt dışında bulunması taşımanın dövizle yapılması, döviz getirilmesi gerekmez.

Uluslararası taşıma işleminin, bu işi üstlenenin kendi araçları ile yapılması da şart değildir. Taşıma işlemi, taşıyanın kendi araçları ile yapılabileceği gibi, kiralanmış araçlarla yahut başka bir firmanın taşeronluğu suretiyle de yapılabilir.

Uluslararası taşımacılık işlerine aracılık edenlerin, araca yolcu veya yük bulma yahut yüke veya yolcuya taşıyıcı bulma hizmeti karşılığında aldıkları brokerlik komisyonu, nakliye komisyonu, bilet veya acentelik komisyonu ve benzeri isimlerle anılan

⁴⁶ Maliye Bakanlığı Muktezası, 5890, 2005.

komisyonlar da istisna kapsamındadır. İstisna uygulanabilmesi için aracılığa konu taşımanın istisna kapsamında bulunması yeterlidir⁴⁷.

İhraç edilecek mallara yönelik olarak taşıyanın acentesi tarafından düzenlenen deniz konşimentosu tanzim ücreti, 14 üncü madde kapsamında KDV'den müstesnadır.

İstisna kapsamına giren taşıma işleri ile ilgili olarak doğan ve tahmil-tahliye işlemlerinin gecikmesi yani bekleme nedeniyle navluna ek olarak alınan demurage ücretleri de 14 üncü madde uyarınca KDV'den müstesnadır.

5.3.2 Serbest Bölge İçinde, Serbest Bölgeden veya Serbest Bölgeye Yapılan Taşımalarda İstisna

KDV Kanununun 17/4-ı maddesi ile "Serbest bölgelerde verilen hizmetler" KDV'den istisna edilmiştir. Bu nedenle serbest bölge içinde cereyan eden taşıma işleri KDV'den müstesnadır.

Taşımanın başladığı veya bittiği yer serbest bölge ise veya gümrük hattı dışındaki bir başka yer ise, bu taşıma için transit taşımacılık istisnasının uygulanması gerekir. Çünkü her ne kadar bu yerler Türkiye Cumhuriyeti siyasi sınırları içinde kalmakta ise de, KDV uygulaması açısından yurt dışı sayılan yerlerdir. Ancak Maliye İdaresi, Türkiye'deki serbest bölge dışı herhangi bir yerden, serbest bölgeye veya serbest bölgeden, Türkiye'deki serbest bölge dışı bir yere taşıma yapılmasını iç nakliye olarak görmekte ve 14 üncü maddedeki transit taşımacılık istisnasından yararlandırmamaktadır.

Ancak; Serbest bölgeden yurtdışına gönderilecek olan malın serbest bölge ile liman arasında taşınması, Yurtdışından serbest bölgeye gelen malın limandan serbest bölgeye taşınması işlemlerinde, taşımanın cereyan ettiği güzergah serbest bölge sayılan bir koridor oluşturduğu için bu şekilde yapılan taşımalar serbest bölge içerisinde gerçekleşen hizmet sayılarak, KDV Kanununun 17/4-ı maddesi uyarınca KDV'den istisna edilmektedir.

⁴⁷ İstanbul Defterdarlığı Muktezası,1225, 1992.

5.3.3 Taşımacılık İstisnasında KDV'lerin İndirilmesi ve İndirimle Giderilemeyen KDV'lerin İadesi

KDV Kanununun 14 üncü maddesi kapsamındaki işlemler tam istisnaya konudur. Yani söz konusu işlemlerde KDV hesaplanmayabilir, bu işlemlerle ilgili olarak yüklenilen KDV'ler, KDV Kanununun 29 uncu madde uyarınca indirilir. İşlemin yapıldığı ay itibariyle, indirimle, giderilmemiş bir tutar kalmışsa mükellef şu iki alternatiften birini tercih eder:

İsterse iade istememek yani beyannamenin 44 üncü satırını boş bırakmak suretiyle, indirimle gideremediği KDV'nin sonraki döneme devrolmasını sağlayabilir.

İsterse beyannamenin 44. satırını doldurmak suretiyle, indirimle gideremediği KDV'nin iadesini ister. İadesi istenebilecek meblağın tespitinde, İhracat istisnasında belirtilen esaslar geçerli olacaktır.

Uluslararası taşımacılıkta Türkiye'ye giriş veya çıkış tarihleri, istisnanın beyan edileceği en erken dönemini belirlemek bakımından önem taşımaktadır. İstisnanın, daha önce fatura düzenlense dahi, giriş veya çıkış tarihlerinden daha erken bir dönemde beyan edilmesi mümkün değildir.

Dolayısıyla, yurt dışından Türkiye'ye, Türkiye'den yurtdışına yapılan taşımalarda, taşımacılık istisnasının malın teslim edildiği tarihi içine alan dönemde beyanı mümkün bulunmaktadır.

Bu şekilde, yurt dışından Türkiye'ye yapılan taşımalarda istisnanın beyan edileceği dönem konusunda hizmetin bittiği, yani malın istenilen adrese teslim edildiği tarih esas alınmak suretiyle Türkiye'ye giriş ile teslim mahalli arasındaki harcamalara ait katma değer vergisinin de iade hesabına alınması mümkün olabilecektir.

5.3.3.1 KDV Beyannamesinin Düzenlenmesi

İade hakkı doğuran işlem Uluslararası yolcu, yük ve bagaj taşımacılığı bulunmayan dönemlerde, iade söz konusu değildir. Bu dönemde yüklenilen ve indirim imkanı olmayan katma değer vergisi sonraki döneme devreden vergi olacaktır.

Bir sonraki dönemde iade hakkı doğuran işlemin bulunması halinde, bu işlem nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi ile genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden yukarıda açıklanan esaslar çerçevesinde verilecek pay iade konusu yapılabilecektir.

Bu şekilde iade edilecek katma değer vergisi iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin, o vergilendirme döneminde yürürlükte olan genel vergi oranına göre hesaplanacak miktardan fazla olmayacaktır.

Eğer 31 inci satırdaki KDV tahsilatı, 37 nci satırdaki indirimlerden büyükse; yani ödenecek KDV çıkıyorsa, istisna kapsamındaki nakliyeler için yüklenilen KDV indirimle giderilebilmiştir.

Belli bir ayda, hem istisna kapsamında taşıma yapılmışsa hem de indirimle giderilememiş KDV mevcutsa ve 37 nci satırındaki rakam, 31 inci satırdakinden büyükse, iade hakkı da var demektir.

Nakliyeci firma, iade hakkını, devrolan KDV olarak kullanmak isterse ise 8 no.lu tablodaki ilgili satırı boş bırakacak ve indirimle gideremediği KDV'yi 41 inci satıra yazacaktır.

Firma indirimle gideremediği KDV'yi nakden veya mahsup suretiyle almak istiyorsa, 8 no.lu tablodaki ilgili satırı doldurmak suretiyle iade tutarını belirler.

İadesi istenecek KDV'nin hesabında orantı yöntemini kullanmak mümkündür. Örneğin dış nakliye hasılatı 70, iç nakliye hasılatı 30 olan bir nakliyeci, o ayda indirdiği KDV'nin % 70 ini, indirimle gideremediği KDV'yi aşmamak şartıyla iadesi gereken KDV olarak tespit edebilir. Nakliyecinin aracı konumunda olması halinde de bu yöntem geçerlidir⁴⁸.

5.3.3.2 KDV Beyannamesine Eklenecek Belgeler

14 üncü Madde uygulanmasında en önemli husus, taşımanın istisna kapsamında olduğunun belgelenmesidir.

Kara taşımacılığı yapan firmalar iade istememişlerse, beyannameye, kara manifestosunun, TIR karnesinin birinci sahifesi ve Gümrüğe bırakılan dip koçan örneği

⁴⁸ İstanbul Defterdarlığı Muktezası, 5786, 2001.

veya konteyner taşımacılığında transit aktarma beyannamesinin, Gümrük İdaresince onaylı örneklerini eklemek zorundadırlar⁴⁹. Onay işlemi "aslı gibidir" notu konularak, tarih belirtilerek tasdiki yapan yetkilinin kaşesi imzası ve resmi mühür konularak yapılması gerekir.

Gümrükler Genel Müdürlüğünce verilen 27.09.1996 gün ve 46540 sayılı yazıda, Türkiye'ye, giriş, giriş-çıkış veya transit geçiş yapan her araç için 01.01.1996 tarihinden itibaren transit beyannamesi kullanılmaya başlanıldığından, taşımacılık faaliyetleri nedeniyle doğan katma değer vergisi iade işlemlerinde de tevsik edici belge olarak tek tip gümrük beyannamesi formu doldurularak hazırlanmış transit beyannamesinin gümrük idarelerince tasdikli fotokopisine istinaden işlem yapılmasının gerektiği ifade edilmektedir.

Bu belgelerin temin edilememesi halinde, triptik belgeleri veya nakliye faturası örnekleri ile bu faturaları teyit eden ve nakliyeyi yaptıran firmaların düzenleyip tasdik edecekleri listelerin beyannameye eklenmesi mümkündür.

Ancak, uluslararası taşımacılık yaptığını ifade etmekle birlikte kara manifestosu veya TIR karnesinin ilgili sayfaları ile dip koçanlarını ibraz edemeyen veya ibraz ettikleri TIR karnelerinin ilgili sayfalarının gümrük idarelerince onaylı suretlerinde ilgili gümrük idaresinin mührü, "aslı gibidir" şerhi, tarih ve imza makamının unvanı, adı soyadı ile imzası açık ve net bir şekilde okunamayan mükelleflerin, bu dönemlerde yaptığı taşımacılık işlemlerini Kontrol Genel Müdürlüğü'nden alınacak bir yazı ile tevsik etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde iade yapılması mümkün olacaktır.

Diğer taraftan, ülkemizin 1.1.1996 tarihinden itibaren Gümrük Birliği'ne geçmesi ve gümrük işlemlerinde bu tarihten itibaren tek tip gümrük beyannamesi düzenlenmesi uygulamasına başlanması nedeniyle, taşımacılık faaliyetleri nedeniyle doğan katma değer vergisi iade işlemlerinde de tevsik edici belge olarak tek tip gümrük beyannamesi formu doldurularak hazırlanmış transit beyannamesinin gümrük idarelerince tasdikli fotokopisine istinaden işlem yapılmasının gerektiği ifade edilmektedir.

Buna göre, uluslararası taşımacılık faaliyetlerinin prensip olarak transit beyannamesi ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Ancak, transit belgesi düzenlenmeyip kara manifestosu

⁴⁹ 1989/1 No.lu Katma Değer Vergisi İç genelgesi, 1989.

veya tır karnesinin düzenlenmesi halinde bu belgeler de istisnanın tevsiki amacıyla kullanılabilir.

İstisna kapsamında kara taşımacılığı yapan firma KDV beyannamesini iade talepli olarak doldurup vermişse bu belgeler beyannameye eklenmez, nakden veya mahsuben iade aşamasında ilgililere ibraz edilir.

Deniz Taşımacılığı yapan ve istisna uygulayan firmalar, KDV beyannamesini iade talepli olarak doldurmuşlarsa, yani 44 no.lu satırda rakam varsa;

- Deniz manifestosunu aslı veya noter, gümrük idaresi yahut YMM onaylı örneği
- İndirilecek KDV listesini

KDV beyannamesine eklemek zorunda bırakılmışlardır⁵⁰.

Ancak mükellef iade talepli KDV beyannamesi vermişse, zaten iadesini nakden veya mahsuben istediğinde iade için gerekli tüm belgeler istenmektedir. Bunlardan bir kısmını beyannameye eklemek karışıklık yaratmakta, mükerrer belge taleplerine yol açmaktadır.

Hava Taşımacılığı yapan ve istisna uygulayan firmalar, beyannamelerinin 44 üncü satırında iade göstermiş olsun veya olmasınlar, KDV beyannamesine herhangi bir belge eklemesler. İade talebi varsa bu talebin nakden veya mahsup yoluyla yerine getirilmesi aşamasında gerekli belgeleri ibraz ederler.

Nakliye aracılığı yapan firmalar, taşıyan veya taşıtan taraflardan birine veya her ikisine nakliye komisyonu faturası kesebildikleri gibi, taşıtana navlun faturası kesip hasılat yazmak, taşıyandan aldıkları faturayı maliyet kaydetmek suretiyle iki nakliye tutarı arasındaki fark şeklinde hasılat sağlayabilmektedirler. Dış nakliye araçlarının bütün bu faturaları KDV'siz olabilir ve bu faaliyetleriyle ilgili olarak indirimle gideremedikleri KDV'nin iadesini isteyebilirler. Böyle bir iade talebi halinde aracılığı yapılan nakliyenin 14 ncü madde kapsamındaki bir dış nakliye olduğunun ispatının istenmesi doğaldır. Böyle bir ispatın nasıl yapılacağı konusunda yeterli Maliye İdaresi açıklamasına rastlanmamaktadır.

⁵⁰ 91 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 2004.

5.3.3.3 İadenin Nakden veya Mahsup Suretiyle Alınması

O dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait teslim ve hizmet bedeli olarak 89 numaralı satırda beyan edilen tutar, genel vergi oranı ile çarpılacaktır

Çarpma işlemi sonucu bulunacak tutardan, önce iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin olarak amortismanına tabi iktisadi kıymetler dışındaki alımları nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi tutarından, indirilemeyip iade edilecek kısmın gösterildiği 91 numaralı satırdaki tutar düşülecektir. Kalan tutar, beyannamenin 58 numaralı satırında beyan edilen miktarla kıyaslanacaktır. 58 numaralı satırdaki tutarın, kıyaslanacak tutardan büyük olması halinde; bu satıra, kıyaslanacak tutar yazılacaktır. 58 numaralı satırdaki tutarın kıyaslanacak tutardan küçük olması halinde ise bu satıra 58 numaralı satırdaki tutar yazılacaktır.

Uluslararası taşımacılık istisnası kapsamında gerçekleştirilen her bir taşıma işlemi ayrı bir iade hakkı doğuran işlem olduğu için iade edilecek verginin ayrı ayrı hesaplanması gerekir. Dolayısıyla taşımacılıkta kullanılan ATİK'ler nedeniyle yüklenilen vergiler içinde, sadece o dönemde gerçekleştirilen iade hakkı doğuran taşımacılıkla ilgili işlemlere pay verilecektir. Kiralık araçlarla yapılan taşımaya pay verilmez, taşımacılıkta kullanılanlar dışındaki diğer ATİK'ler nedeniyle yüklenilen vergiler ise tüm işlemlere pay verilerek iade edilebilir.

Taşımacılık faaliyetinin bulunmadığı dönemde yüklenilen veya taşımacılıkta kullanılmayan araçlar nedeniyle ödenen vergilerin bu dönemde iadesi mümkün bulunmadığından, sonraki döneme devreden vergi olarak değerlendirilecek, bir sonraki dönemde iade hakkı doğuran işlemin bulunması halinde bu işlem nedeniyle yüklenilen KDV ile genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden yukarıda açıklanan esaslar çerçevesinde verilecek pay iade konusu yapılabilecektir.

Ayrıca Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği'nce düzenlenen Tır Karnesi Onaylı listelerin Tır Karnesindeki bilgileri içerdiği dikkate alınarak, YMM'ce onaylı örneğinin taşımacılık istisnasının tevsikinde geçerli belge olarak ibraz edilebilecektir.

İadenin mahsuben alınabilmesi için dilekçe verilmesi ve dilekçeye aşağıdaki belgelerin eklenmesi gerekir:

1- İlgili ayda yüklenilen KDV'ler listesi

İlgili ayda yüklenilen KDV'lerin, fatura tarihi ve numarası, satıcının unvanı, vergi dairesi, Vergi numarası, alınan mal veya hizmetin türü, varsa miktarı, bedeli ve hesaplanan KDV sütunlarını içeren listede alfabetik olarak ayrımlı ve ara yükümlü olarak gösterilmesi, eğer iadesi veya mahsubu istenen tutar bu liste yekunundan farklı ise yani firma aynı zamanda yurt içi taşımalar yahut başka işlemler de yapıyorsa, yüklenilen KDV'nin yurt dışı taşımacılığa isabet eden kısmının nasıl hesaplandığı, listenin altına not konmak suretiyle veya ayrı bir dilekçe ile izah edilmesi talep edilmekte, listelerin her sayfasının alt kısmına "Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tesbiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim" şerhi konularak, işletme yetkilileri tarafından isim ve uluslararası kaşeleri kullanılmak, düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanmış olması aranmaktadır.

Bu listede sadece fatura kesme haddini aşan faturalar veya serbest meslek makbuzları yer alacak, diğer KDV yüklenimleri tek satır olarak gösterilip listedeki KDV yekunu beyannamenin 33 üncü satırındaki rakama eşitlenecektir.

2- İstisnaya konu işleme ilişkin hasılat faturası örnekleri veya bu faturaların listesi

3- Nakliyenin istisna kapsamında olduğunu gösteren belgeler

Hava taşımacılığında, taşıma işleminin istisna kapsamına girdiğini gösteren ve ibrazı gereken herhangi bir belge söz konusu değildir. Uygulamada mükellefin beyanına itibar edilmektedir. Yukarıdaki istisnaya konu taşımalara ilişkin hasılat listelerinde gösterilen, taşımanın başlama ve bitiş noktaları bu beyanı ifade eder. Bazı vergi dairelerinin mesafe listesi istediği görülmektedir. Hava ulaşımında gerek kalkış gerek iniş yapan uçakların nereye gideceği veya nereden geldiği Devlet Hava Meydanları İşletmesi kayıtlarında mevcuttur. Hiçbir uçağın izinsiz veya yanlış bilgilendirme ile kalkış veya iniş yapması mümkün değildir.

4- İade tutarının hesap şeklini belirten izahat

eklenir.

Bir vergilendirme dönemindeki iade tutarı 1.000 YTL'yi aşmıyorsa, nakit iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibrazı şartıyla vergi dairesince değerlendirilir ve sonuçlandırılır.

Beyannamedeki iade tutarı 1.000 YTL'yi aşıyorsa ve mükellef nakit iade istiyorsa olumlu inceleme raporu veya YMM Raporu vergi dairesine gelmeden önce işlem yapılmaz. Ancak incelemenin sonuçlanmasını beklemek istemeyen mükellefler, yukarıdaki belgelere ilaveten beyannamedeki iade tutarının 1.000 YTL'yi aşan kısmı için, teminat mektubu vermek suretiyle iadenin tümünü nakden alabilirler.

5.4 Diplomatik İstisna

5.4.1 Genel Açıklama

KDV Kanununun 15 inci maddesine göre; Yabancı ülkelerin Türkiye'deki diplomatik kuruluşlarına ve bu kuruluşların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler, karşılıklı olmak kaydıyla KDV'den müstesnadır.

Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan kuruluşlara ve bu kuruluşların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler de KDV'den müstesnadır. Bu hüküm KDV Kanununun 19 uncu maddesi ile bağlantılıdır. Söz konusu maddeye göre uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla, KDV Kanununda yer almayan istisna hükümleri geçersiz olup, 15 inci maddenin 1/b bendindeki bu hüküm uluslararası anlaşma hükümlerinin saklılığını teyit eder mahiyettedir.

Her iki istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit ve istisnaya konu olabilecek asgari işlem bedelini belirleme konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiş, bu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgarî miktarların tespitine Bakanlığına yetki verilmiştir.

Diplomatik temsilcilikler ve bunların mensuplarına yönelik istisna uygulaması karşılıklılık ilkesi çerçevesinde yürütülmekte, istisna uygulanacak ülkeler ile istisna kapsamına giren mal ve hizmetler Bakanlık ile Dışişleri Bakanlığı tarafından müştereken belirlenmektedir.

1/1/2007 tarihinden itibaren istisnadan faydalanacak diplomatik kuruluş ve konsolosluk mensuplarına Dışişleri Bakanlığı'nca bir banka kartı verilecektir. Bu kartta, Dışişleri Bakanlığı'nın logosu ve "KDV Muafiyet Kartı" ibaresi yer alacaktır. İstisna kapsamındaki alışlar münhasıran bu kart kullanılarak yapılacak, mal bedelinin nakit, çek, havale diğer herhangi bir yolla ödenmesi halinde istisna uygulanmayacaktır. Diplomatik temsilcilik ve konsolosluk mensuplarına 1/1/2007 tarihinden itibaren 60 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen istisna belgesi verilmeyecektir⁵¹.

KDV istisnası sağlayan banka kartları, Türkiye'nin diplomatik temsilcilik mensuplarına bütün mal ve hizmetlerde KDV istisnası sağlayan ülkelerin, Türkiye'deki diplomatik misyon mensuplarına verilebilecektir. Türkiye'nin diplomatik temsilcilik mensuplarına mal ve hizmetler itibarıyla sınırlama getiren ülkelerin Türkiye'deki diplomatik misyon mensuplarına bu kart verilmeyecektir. Bunların başka bir şekilde diplomatik istisnadan faydalanması da mümkün bulunmamaktadır.

Bu kartlar, ülkeler itibarıyla karşılıklılık ilkesine göre Dışişleri Bakanlığı'nca belirlenen limitler ihtiva edecektir. Bu limitler bir yıl içinde yapılan alımlar için geçerli olacak, yıl sonunda kullanılmayan miktar sıfırlanacaktır. Yıl içinde göreve başlayan misyon mensupları için de yıl sonuna kadar aynı limit geçerli olacaktır. Ülkeler itibarıyla belirlenen limitin dolması halinde banka kartının kullanıma kapatılması sağlanacaktır.

Bu kartlarla yapılacak her türlü mal ve hizmet alımı, taksit yönteminin uygulandığı akaryakıt, motorlu taşıt ve taşınmazlar hariç olmak üzere istisna kapsamına girmektedir. Yabancı misyon mensuplarının telekomünikasyon, kablolu tv, elektrik, su, doğalgaz vb. ödemeleri banka kartının yanı sıra banka aracılığıyla da yapılabilecek, Dışişleri Bakanlığı'nca bu ödemelerin limitten düşülmesi sağlanacaktır.

Satıcılar KDV istisnası sağlayan banka kartının ibrazı üzerine alıcıdan yabancı misyon personeli kimlik kartının da ibrazını isteyeceklerdir. İstisna kapsamında satın alınmak istenilen mal ve hizmetler için düzenlenen faturada katma değer vergisi

⁵¹ 103 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 2006.

hesaplanmayacak ve alıcıdan tahsil edilmeyecektir. Bu satışlar için düzenlenen faturaya, alıcı adı ve adresinin yanı sıra uyuşu, KDV istisnası sağlayan banka kartının ve yabancı misyon personeli kimlik kartının numarası yazılacaktır.

5.4.2 Uluslararası Anlaşmalar Uyarınca İstisna Kapsamında Yapılan Teslim ve Hizmetler

Katma Değer Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin 1/b bendinde, "Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler" vergiden müstesna tutulmuştur.

Bu istisnanın uygulanması için karşılıklı olma şartı yoktur. KDV alınmamasını gerektiren bir uluslararası anlaşmanın mevcudiyeti gerekli ve yeterlidir.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanununun istisnaların sınırına ilişkin 19 uncu maddesinin 2 inci fıkrası uluslararası anlaşma hükümleriyle tanınmış olan istisna ve muafıkların bu Kanun hükümleriyle sınırlı olmaksızın uygulanacağı hükmü bulunmaktadır. Bu nedenle uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan veya istisna uygulanan kuruluşlara bu kuruluşların resmi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılan teslim ve hizmetlerde katma değer vergisi istisnasının uygulanmasında 6 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Tebliğinde yer alan sınırlamalar ve usuller uygulanmayacaktır. Katma değer vergisi istisnasından yararlanmak isteyen uluslararası kuruluşlar, işlemleri yapacak müesseseden, resmi ihtiyağlarında kullanacakları mal ve hizmetlere katma değer vergisinin uygulanmamasını bir yazı ile talep edeceklerdir. Bu başvuruda, ilgili uluslararası anlaşmaya atıfta bulunmak suretiyle kuruluşlarının vergi muafiyetinden yararlandığı kaydedilecek, ayrıca resmi ihtiyaçları için talep ettikleri mal ve hizmetleri açıkça belirteceklerdir. Söz konusu yazıya istinaden mal teslim eden veya hizmet yapan kuruluşlar, faturalarında katma değer vergisini ayrıca göstermeyecekler, ancak bu kuruluş tarafından, kendilerine gönderilen yazıyı muhafaza edecekler ve bir inceleme talebinde ibraz edeceklerdir.

15 inci maddenin 1/b bendi uygulamasında, diplomatik istisna uygulamasındaki belirtilen sınır ve şartlar aranmamaktadır. Yani herhangi bir mal veya hizmet istisnaya konu olabilir ve herhangi bir KDV mükellefi bu istisnayı uygulayabilir.

5.4.3 KDV'nin 15 inci Maddesi Kapsamında Yapılan İşlemlere Ait KDV Yüklenimlerinin İadesi

Mükellef iade talep etmek istiyorsa, iade miktarının nasıl tespit edileceği sorunu ile karşılaşmaktadır.

58 No.lu KDV Genel Tebliğinin C bölümünde, iade tutarının, işlem bedeli üzerinden hesaplanmayan yani müşteriden tahsil edilmeyen KDV ye eşit olabileceği belirtilmek suretiyle iade tutarının kolayca tespiti mümkün kılınmıştır. Fakat daha sonra çıkarılan 60 no.lu tebliğde, 43 no.lu tebliğin B/6 bölümüne atıf yapılmıştır. Bunun anlamı, iade tutarının istisna işlemlerle ilgili olarak yüklenilen KDV ile sınırlı hale getirilmesidir.

İade alabilmek veya mahsup yaptırabilmek için hangi belgelerin ibraz edilmesi gerektiği konusunda açıklık yoktur. Ancak, bu konudaki uygulama dikkate alındığında, iade veya mahsup dilekçesine, istisnaya konu teslim hizmet faturasının örneğinin, istisnaya dayanak teşkil eden yazı, indirilen KDV'lere ilişkin listenin, iade hesap çizelgesinin ve vergi dairesince istenecek diğer belgelerin ibrazı gerektiği anlaşılmaktadır.

5.4.3.1 KDV'nin 15 inci Maddesinin 1/a Bendinden Kaynaklanan İadelere İlişkin Özellikler

Söz konusu bende dayalı iade tutarı 200 YTL'yi geçmiyorsa, iade ve mahsup talepleri inceleme raporu ve teminat aranmaksızın gerekli belgelerin ibrazı şartıyla vergi dairesince sonuçlandırılır⁵².

İade tutarı nakit olarak alınabileceği gibi mahsup suretiyle de alınabilir. Mahsup imkanları KDV Kanununun 11,13,14 ve 29/2 nci maddeleri ile aynıdır.

İade tutarı 200 YTL'yi aşıyorsa, nakit iadenin yapılabilmesi için 200 YTL'yi aşan kısım kadar teminat mektubu verilmesi veya inceleme raporunun vergi dairesine gelişinin beklenmesi gerekir. İade hakkının mahsup suretiyle kullanılması halinde, mahsubu istenen tutarın büyüklüğüne bakılmaksızın, inceleme ve teminat aranmaksızın mahsup işlemi vergi dairesince yerine getirilir.

⁵² 65 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 1997.

15 inci maddenin 1/a bendinden kaynaklanan iadeler için YMM tasdik raporu düzenlenememektedir.

5.4.3.2 KDVK'nın 15 inci Maddesinin 1/b Bendinden Kaynaklanan İadelere İlişkin Özellikler

Her bir dönem için 200 YTL'ye kadar olan nakit iade talepleri, vergi dairesince incelenir ve sonuçlandırılır. Nakit iade talebi 200 YTL'yi aşıyorsa iadenin yapılabilmesi için 200 YTL'yi aşan kısım için, teminat mektubu verilmesi veya inceleme raporunun gelmesi beklenecektir.

Mükelleflerin katma değer vergisi iadelerinin, kendilerinin veya kendilerine mal ya da hizmet satanların vergi borçlarına mahsubunu talep etmeleri halinde, mahsup talebi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecektir.

15 inci maddenin 1/b bendinden kaynaklanan KDV iadelerinin YMM tasdik raporu ile alınması mümkündür. YMM'nin bu maddeye göre tasdik raporu düzenleyebilmesi için ilgili aydaki iade tutarının 249.000 YTL'yi geçmemesi gerekir. Ancak mükellef tam tasdik yaptırıyorsa, KDV iade raporunu sadece tam tasdiki yapan YMM, herhangi bir üst limit olmaksızın düzenleyebilir⁵³.

5.5 Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlerde KDV İadesi

Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesi gereğince, gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiye istinaden yayımlanan 89 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile, bir kısım hizmet işlemlerinde hesaplanan KDV tutarları üzerinden tevkifat yapılması uygulaması getirilmiştir. Bahsi geçen uygulama, 1 Kasım 2003 tarihinde başlamış ancak bu uygulamada yaşanan bir takım sorunlar nedeniyle Bakanlıkça 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği 28.02.2004 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yeni Tebliğ

⁵³ 19 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 1986.

ile 89 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin "Tevkifat Kapsamına Alınan İşlemler" başlıklı A/1 bölümü yürürlükten kaldırılmış, diğer bölümleri ise aynen geçerliliğini korumuştur.

Ancak en son yayımlanan 95 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği ile, 03.07.2005 tarihinden geçerli olmak üzere, bahsi geçen 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde yer alan, tevkifat yapacak mükelleflerin kapsamı ve tevkifat oranlarında değişiklikler yapılmış, ayrıca anılan Tebliğlere bazı ilave açıklamalar yapılmıştır⁵⁴.

5.5.1 Tevkifat Yapacak Kuruluşlar

Bakanlığa tanınan yetkiye dayanılarak, aşağıda sayılan kurum ve kuruluşların yine aşağıda belirtilecek işlemlere ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutmaları uygun görülmüştür:

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,

⁵⁴ Tezcan Atay, Harun Kaynak, **89 ve 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine Göre Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması** (Ankara: TURMOB Yayınları, 2004), 232.

- Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler⁵⁵.

Bunlar yalnızca “yapım işleri”, “temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri”, “özel güvenlik hizmetleri” ile “yemek servis hizmetlerine ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutacaklardır. Bu hüküm, 01.08.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Bu yeni hükmün 05.03.2005’ten önce sözleşmeye bağlanmış olan veya devam etmekte bulunan işlere şumulü yoktur⁵⁶.

- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere, aşağıda belirtilen hizmetlerde katma değer vergisi tevkifatı yapmakla zorunludur.

5.5.2 Tevkifat Uygulanacak İşlemler

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların;

- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Özel güvenlik hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi,
- Danışmanlık ve denetim hizmetleri,

alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin aşağıda belirtilen oranlara göre belirlenecek kısmı bu kurum ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmek ve ödenmek üzere tevkifata tabi tutulacaktır.

Yapı denetim hizmetleri, 14.07.2006 tarihinden itibaren, tevkifat kapsamına alınmıştır⁵⁷.

⁵⁵ 95 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 2005.

⁵⁶ Kemal Oktar, **KDV Tevkifatı Uygulaması: Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV İadeleri** (Antalya: Antalya SMMM Odası, Ekim 2006), 25-26.

⁵⁷ 99 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 2006.

Özel güvenlik hizmetleri kapsamında yapılan işler, 01.05.2007 tarihinden itibaren, tüm KDV mükellefleri için tevkifat kapsamına alınmış olup, tevkifat oranı 1/2 iken 4/5 olarak değiştirilmiştir⁵⁸.

Tevkifat kapsamına giren bu işlemlerin tamamı “hizmet” mahiyetindedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde tanımı verilen “teslim” mahiyetindeki işlemler bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamına girmemektedir.

Bu nedenle yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların, tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılacak olanlar da dahil olmak üzere piyasadan yapacakları her türlü mal alımında tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak kapsama giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mal, madde ve malzemelere ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek, tevkifat, kullanılan malzemelere ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanacaktır.

5.5.3 Tevkifat Uygulamasında Sınır

Bu tebliğ kapsamına giren her bir işlemin bedeli Vergi Usul Kanununa göre, o yıl için geçerli fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, tespit edilen tutarı aşan işlemlere ait katma değer vergisinin tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılmayacak, aynı işleme ait bedellerin toplamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

5.5.4 Kısmi Tevkifata Tabi İşlemlerde İade Uygulaması

91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği gereğince tevkifata tabi tutulan hizmet ifaları nedeniyle ortaya çıkan katma değer vergisi alacağının nakden veya mahsuben iadesi, miktarına bakılmaksızın sadece banka teminat mektubu veya inceleme raporu karşılığı yerine getirilmekte, teminat mektupları ise vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülmektedir.

⁵⁸ 104 No.lu Katma Değer Vergisi Tebliği, 2007.

5.5.4.1 Teminatsız ve İncelemesiz Mahsuben İade Sınırı

95 Seri No.lu Tebliğ'in yayımını izleyen ay başından itibaren, 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (A) bölümünde düzenlenen tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının "kendi vergi borçlarına" mahsubunu isteyen mükelleflerin 1.000 YTL'yi aşmayan mahsup talepleri, ilgili belgelerin tamamlanmış olması şartıyla, inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilecektir.

5.5.4.2 Yapım İşlerinde İade Uygulaması

Yapım işlerine ait katma değer vergisi tevkifatından doğan mahsuben iade talepleri 95 seri no.lu tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren geçerli olmak üzere yeminli mali müşavir tasdik raporu karşılığında da yerine getirilebilecektir.

Buna göre, 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde tevkifata tabi tutulan işlemlerden yalnızca yapım işlerinden doğan mahsuben iade talepleri banka teminat mektubu ve inceleme raporu yanında yeminli mali müşavir tasdik raporu karşılığında da yerine getirilecektir. Yeminli mali müşavir tasdik raporlarında mal ihracı için öngörülen limit geçerli olacaktır.

Yeminli mali müşavir tasdik raporu ile mahsuben iade, 86 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen vergi ve SSK prim borçları için geçerlidir. Mükellefin kendi vergi borçları için mahsup talep etmiş olması halinde 95 Seri No.lu Tebliğdeki açıklamalar çerçevesinde teminat ve inceleme raporu yanında yeminli mali müşavir tasdik raporu da aranılmamaktadır.

Diğer taraftan, 95 Seri No.lu Tebliğ'in yayımından önce teminat karşılığında veya vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilmesi gereken mahsuben iadeler için, teminatın çözümüne ya da mahsuben iadenin yapılmasına ilişkin incelemenin başlamamış olması halinde de yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilebilecektir. İnceleme başladıktan sonra talepte bulunulması halinde ise bu talep inceleme elemanının yeminli mali müşavir tasdik raporu karşılığında iade yapılmasına engel bir görüşünün bulunmaması halinde yerine getirilecektir.

5.6 İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi

KDV Kanununun 28 inci maddesi ile, KDV hesaplanırken matraha hangi oranın uygulanacağını düzenlenmiştir.

Maddenin son şekline göre KDV oranı %10 olup, Bakanlar Kurulu'na bu oranı;

- 4 katına kadar artırma,
- %1'e kadar indirme,
- bu sınırlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler için farklı oranlar tesbit etme,
- bazı malların toptan ve perakende safhası için farklı oranlar belirleme,

yetkisi verilmiştir.

Bakanlar Kurulu, kendisine verilen yetkiyi kullanarak sıklıkla KDV oranlarını değiştirmiştir. Yapılan değişikliklerin neticesinde, genel KDV oranı % 18 olarak belirlenmiş olmakla beraber, bazı mal ve hizmet grupları için KDV oranları % 1 ve % 8 olarak uygulanmaktadır.

KDV uygulanmasındaki en önemli sorunlardan biri de, bazı mal ve hizmetlerde KDV oranının düşürülmesidir.

KDV oranı düşünce, mükellefin KDV tahsilatı da düşmekte, şayet mükellef bu faaliyeti sürdürebilmek için tahsil ettiğiinden daha fazla KDV yüklenmek zorunda kalıyorsa, giderek büyüyen devrolan KDV sorunu doğmakta ve KDV iadesi gündeme gelmektedir.

5.6.1 İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Edilecek Verginin Alt Sınırı

Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Ancak 28 inci madde uyarınca, Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve

sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir.

İndirimli vergi oranına tabi tutulan teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin 10.800.- YTL' yi aşan kısmı yılı içinde mahsuben iade edilir.

5.6.2 İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İadenin Aylık Olarak Mahsubunun Talep Edilmesi

5.6.2.1 İadeye Konu Tutarın Hesaplanması

Yılı içinde mahsuben iade edilecek KDV tutarlarının hesaplanmasına, ilgili yılın Ocak döneminden itibaren başlanacak ve aylar itibariyle kümülatif olarak gerçekleştirilecektir.

Bu şekilde yapılacak hesaplama sonunda iade tutarının 2007 yılı için 10.800 YTL'yi geçtiği dönemde aşan kısmın, izleyen dönemlerde ise tamamının mahsuben iadesi talep edilebilecektir⁵⁹.

İade alacağının doğduğu dönemde, alacağın tamamının mahsup olarak kullanılamaması halinde kullanılmayan tutar, gelecek dönemlerdeki mahsup taleplerinde dikkate alınabilecektir.

5.6.2.2 İade Talebinde İstenen Belgeler

Mahsup talebi bir dilekçe ile yapılacaktır. Dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenecektir:

- 1- Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar yapılan alışlara ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimli orana tabi satışlara ilişkin fatura ve benzeri belgelerin listesi,

⁵⁹ 102 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 2006.

- 2- Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibariyle hazırlanacak tablo,
- 3- Mahsup hakkının doğduğu dönemden itibaren sadece mahsup talep edilen vergilendirme dönemine ait olmak üzere; indirilecek KDV listesi, indirimli orana tabi işlemlere ait satış faturaları veya bu faturaların dökümünü gösteren liste ile yüklenilen KDV tablosu.

5.6.2.3 Mahsup İşlemlerinde YMM Raporu veya İnceleme Raporu Yazılması

Vergilendirme dönemleri itibariyle 4.000 YTL'yi aşmayan mahsup talepleri inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilecek olup, belgelerin tamamlandığı tarih itibariyle talep geçerlilik kazanacaktır.

4.000 YTL ve üstündeki mahsup talepleri vergi inceleme veya YMM tasdik raporu karşılığında yerine getirilecektir.

Talep tutarının 4.000 YTL'yi aşan kısmı kadar teminat gösterilmesi halinde ilgili belgelerin tamamlanıp teminatın verildiği tarih itibariyle mahsup talebi geçerlik kazanacak, teminat vergi inceleme veya YMM tasdik raporu ile çözülebilecektir.

YMM tasdik raporlarında ihracat istisnasından doğan KDV alacaklarının iadesi ile ilgili limitler uygulanacaktır. Bu limit 2007 yılı için 249.000 YTL'dir.

2006 yılı içindeki indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade taleplerinde, tam tasdik sözleşmesinin bulunmaması halinde de miktara bakılmaksızın mahsuben iade işlemi yapılabilecektir.

2007 yılı ile ilgili olarak ise aylık mahsup tutarının 249.000 YTL'yi aşması halinde, süresinde imzalanmış tam tasdik sözleşmesi yoksa YMM tasdik raporu yazılamayacak ve mahsup işlemi yapılamayacaktır.

5.6.3 Yıl İçinde Mahsup edilemeyen Vergilerin İadesinin Talep edilmesi

5.6.3.1 İadenin Nakden veya Mahsuben Yapılması

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağıının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağılı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. Özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler de nakit iadelerini, takvim yılı esasına göre yapacaklardır⁶⁰.

İade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabilecektir.

5.6.3.2 İade Tutarının Hesaplanması

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olup indirim yoluyla telafi edilemeyen yüklenilen vergi tutarları, yılı içinde mahsup edilen vergiler dikkate alınmadan, işlemlerin yapıldığı yılın tamamı için yıllık olarak ve Aralık dönemi sonu itibariyle hesaplanacaktır. Bu tutardan, yılı içinde mahsup edilen vergiler düşüldükten sonra kalan kısmın 10.800 YTL'yi aşan kısmı "İade Edilebilecek KDV" olarak hesaplanacaktır.

İzleyen yılın Ocak dönemi ile iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki bütün dönem beyannamelerinde devreden vergi yer alıyor ve her dönemde devreden vergi tutarları "İade Edilebilecek KDV" tutarını geçiyorsa, iade edilebilecek KDV tutarının tamamı iade edilecektir.

Bazı dönemlerde devreden vergi tutarları "İade Edilebilecek KDV" tutarının altında kalıyorsa, devreden vergi tutarının en küçük olduğu tutar iadeye esas alınacaktır⁶¹.

Aradaki dönemlerden herhangi birisinde devreden vergi yer almıyorsa iade yapılmayacaktır.

⁶⁰ 15 No.lu Katma Değer Vergisi Sirküleri, 2004.

⁶¹ 74 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğı, 2000.

5.6.3.3 İade Talebinde İstenen Belgeler

İade talebi bir dilekçe ile yapılacak, bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenecektir:

- 1- İade hakkı doğuran işlemin yapıldığı yıla ait alış ve satış faturalarının listesi Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo,
- 2- Yılı içinde mahsup edilen tutarları aylık olarak gösteren tablo,
- 3- İadenin talep edildiği yılın ilk döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aylar itibariyle devreden KDV tutarlarını gösteren tablo,

5.6.4 Mahsup Edilebilecek Borçlar

10.07.2006 tarihinden geçerli olmak üzere, 2006/Ocak ve izleyen vergilendirme dönemlerine ilişkin indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV alacakları;

- Mükellefin kendisine ait ithalde alınanlar da dahil olmak üzere vergi ve SSK prim borçlarına,
- 01/10/2006 tarihinden itibaren elektrik ve doğalgaz borçlarına⁶²,
- Kollektif şirket ve adi ortaklıklarda şirket ortaklarının vergi ve SSK prim borçlarına⁶³,

mahsup edilebilecektir.

⁶² 101 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 2006.

⁶³ 106 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 2007.

6.SONUÇ

Dolaylı vergi uygulamalarında devrim olarak nitelendirilen bir değişiklik ile 02 Kasım 1984 tarihli resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren, Katma Değer Vergisi Mevzuatında, her vergi mevzuatında olduğu gibi bazı işlemler belirli şartlar dahilinde istisna kapsamına alınmıştır.

Katma değer vergisi, her aşamada alınan ve sonuçta mal ve hizmetin nihai tüketicisine yüklenmek suretiyle tahsil edilen bir vergidir.

Ancak istisna kapsamına alınan bazı işlemler dolayısıyla katma değer vergisi, nihai tüketicie yansıtılmamakta ve son işlemleri yapan mükellefe ekstra bir yük olmaktadır. Bu yükün giderilmesi için getirilen düzenlemelerde ise çifte uygulama mevcuttur. 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.

Uygulamanın bu şekilde olması ise, bazı işlemlerin katma değer vergisinden istisna edilmesi ile ulaşılmak istenen amaçlara aykırı düşmekte, rekabet eşitsizliği yaratmaktadır. Çünkü istisnaların getirilme amaçlarından biri toplumdaki herkes için rekabet gücünü artırmaktır.

İstisnaya konu olan işlemlerin bir kısmında ise yüklenilen KDV'ler iadeye konu edilmekle beraber, iade uygulamaları hem karmaşık hem de oldukça zaman alıcı bir prosedüre sahiptir.

Yani istisnalar ile getirilmek istenen bazı kolaylıklar, bu prosedürler sayesinde 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.

KAYNAKÇA

Atay Tezcan , Harun Kaynak. **89 ve 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine Göre Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması**. Ankara:TURMOB Yayınları, 2004.

“Bursa Defterdarlığı Muktezası (B.07-4.DEF.0.16.12)”. 2004.

“Danıştay 7. Daire kararı (E.1986/2859. K.1987/1755)”. 1987.

“Gelirler Genel Müdürlüğü Muktezası (55472)”. 2000.

“Gelirler Genel Müdürlüğü Muktezası (719)”. 2005.

“Gümrük Genelgesi (2005/5)”. 2005.

“İstanbul Defterdarlığı Muktezası (1225)”. 1992.

“İstanbul Defterdarlığı Muktezası (2975)”. 1995.

“İstanbul Defterdarlığı Muktezası (4521)”. **Mevzuat Platformu Dergisi** , Nisan 1997.

“İstanbul Defterdarlığı Muktezası (2411)”. 1999.

“İstanbul Defterdarlığı Muktezası (2304)”. 2001.

“İstanbul Defterdarlığı Muktezası (5786)”. 2001.

“İstanbul Defterdarlığı Muktezası (3449)”. 2002.

“İstanbul Defterdarlığı Muktezası (4330)”. 2002.

“Katma Değer Vergisi Kanunu (3065)”. 1984.

Kavak, Ahmet. “ Katma Değer Vergisinde İhracat istisnası ” . **Vergi Sorunları Dergisi**. (1989): 55-59.

Kızılot, Şükrü. **Danıştay Kararları ve Özelgeler**. c. 5. Ankara : Yaklaşım Yayınları, 2002.

Maç, Mehmet. **KDV Uygulaması**. 4.bs. İstanbul : Denet Yayıncılık A.Ş. , 1998.

“Maliye Bakanlığı Muktezası (64877)”. **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 1994.

"Maliye Bakanlığı Muktezası (1544)". 2002.

"Maliye Bakanlığı Muktezası (5890)". 2005.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Katma Değer Vergisi Klavuzu**. İstanbul, 1992.

"Müteahhitlik Hizmetlerine İlişkin Tebliğ (96-32/16)". **Resmi Gazete** , 22542, Şubat 1996.

Ökter, Kemal. **KDV İstisnalar ve İadeler**. 6. bs. Ankara : Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.

_____. **KDV Tevkifatı Uygulaması: Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV İadeleri**. Antalya : Antalya SMMM Odası, 2006.

Özen, Kadri. " Katma Değer Vergisinin Temel Özellikleri ". **Vergi Dünyası Dergisi**. s. 11 (1982). 32-35.

Özyer, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu**. İstanbul : Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2001.

Uğurlu, Semih. "Katma Değer Vergisinde Matrah". **Vergi Dünyası Dergisi**. s.41. (1985) : 17-20.

Vural, Mahmut. **Katma Değer Vergisi iade Rehberi**. 2. bs. İstanbul : Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2002.

"19 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği". 1986.

"23 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği". 1986.

"24 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği". 1986.

"26 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği". 1987.

"30 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği". 1988.

"39 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği". 1992.

"46 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği". 1995.

"74 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği". 2000.

"84 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği". www.vergiturk.com [09.04.2007].

"91 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği". 2004.

"93 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği". 2005.

“95 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği”. 2005.
“99 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği”. 2006.
“101 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği”. 2006.
“102 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği”. 2006.
“103 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği”. 2006.
“104 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği”. 2007.
“106 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği”. 2007.
“7 No.lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesi”. 2004.
“1989/1 No.lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesi”. 1989.
“15 No.lu Katma Değer Vergisi Sirküleri”. 2004.
“2000/8 No.lu Hariçte İşleme Rejimi Tebliği”. 2000.
www.tcmb.gov.tr [20.08.2007].

ÖZGEÇMİŞ

1977 İstanbul doğumludur. İlk, orta ve lise eğitimini İstanbul'da tamamladıktan sonra, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İktisat Bölümünde eğitim almıştır. Mezun olduktan sonra özel sektörde vergi denetmeni olarak çalışma hayatına başlamış, daha sonra kariyerini Denet Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi'nde devam ettirmiştir.

Halen Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanı ile serbest çalışmakta olup, İngilizce bilmektedir.