

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İHRACATTA KDV İSTİSNASI, İADESİ VE MÜTESELSİL
SORUMLULUK**

Ebru Deniz TAN BAĞIŞ

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

DANIŞMAN

Doç. Dr. Şeref DEMİR

İstanbul, Kasım 2016

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İHRACATTA KDV İSTİSNASI, İADESİ VE MÜTESELSİL
SORUMLULUK**

**Ebru Deniz TAN BAĞIŞ
(112008145)**

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

DANIŞMAN

Doç. Dr. Şeref DEMİR

İstanbul, Kasım 2016

ÖNSÖZ

“İhracatta KDV İstisnası, İadesi ve Mütessesil Sorumluluk” isimli bu tez çalışmasına değerli katkılardan dolayı Sayın hocam **Doç. Dr. Şeref DEMİR** teşekkürü borç bilirim.



İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
ÖNSÖZ	i
KISALTMALAR	v
ŞEKİL LİSTESİ	vii
TABLO LİSTESİ	viii
ÖZET	ix
ABSTRACT	x
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU VE İSTİSNALAR	5
2.1. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU HAKKINDA GENEL BİLGİLER	5
2.1.1. Verginin Konusu	7
2.1.2. Verginin Konusunu Oluşturan İşlemler ve Vergiyi Doğuran Olay	10
2.2. İSTİSNALAR	16
2.2.1. Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna	17
2.2.1.1. Araçlarda İstisna	19
2.2.1.2. Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna	24
2.2.1.3. 13. Madde ile Getirilen Diğer İstisnalar.....	31
2.2.1.4. 13. Madde ile Getirilen İstisnalarla İlgili Yetki	31
2.2.2. Uluslararası Taşımacılık İstisnası	32
2.2.3. Diplomatik İstisnalar	35
2.2.4. İthalat İstisnası	40
2.2.5. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar	43
2.2.5.1. Kültür ve Eğitim Amaçlı İstisnalar	43
2.2.5.2. Sosyal Amaçlı İstisnalar.....	45
2.2.5.3. Askeri Amaçlı İstisnalar.....	49

2.2.5.4. Diğer İstisnalar	49
BÖLÜM 3. İHRACATIN TANIMI, KAPSAMI VE İHRACAT İSTİSNASI.....	55
3.1. İHRACATIN TANIMI VE KAPSAMI.....	55
3.2. İHRACAT İSTİSNASI VE GENEL BİLGİLER	62
3.3. İHRACATTA TESLİM ŞEKİLLERİ.....	72
3.3.1. Ticari İşletmede Teslim (EXW).....	74
3.3.2. Taşıyıcıya Teslim (FCA).....	75
3.3.3. Gemi Doğrultusunda Teslim (FAS).....	76
3.3.4. Gemi Bordasında Teslim (FOB)	76
3.3.5. Mal Bedeli veya Navlun (CFR)	77
3.3.6. Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun (CIF).....	77
3.3.7. Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim (CPT).....	78
3.3.8. Taşıma Ücreti ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim (CIP)	79
3.3.9. Sınırdaki Teslim (DAF)	80
3.3.10. Gemide Teslim (DES).....	80
3.3.11. Rıhtımda Teslim (Gümrük Vergi ve Harçları Ödenmiş Olarak) (DEQ)	81
3.3.12. Gümrük Resmi Ödenmemiş Olarak Teslim (DDU).....	81
3.3.13. Gümrük Resmi Ödenmiş Olarak Teslim (DDP)	82
3.4. İHRACATTA ÖDEME ŞEKİLLERİ.....	83
3.4.1. Peşin Ödeme	84
3.4.2. Mal Karşılığı Ödeme.....	85
3.4.3. Kabul Kredili Ödeme	87
3.4.4. Akreditifli Ödeme	89
3.4.5. Vesaik Mukabili Ödeme Şekli	91
3.5. MAL VE HİZMET İHRACATINDA KDV İSTİSNASI.....	93
3.5.1. Mal İhracatında KDV İstisnası.....	93
3.5.2. Hizmet İhracatında KDV İstisnası	94
3.6. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERE İLİŞKİN KDV İSTİSNASI	95
3.7. TÜRKİYE’DE İKAMET ETMEYENLERE YAPILAN MAL TESLİMLERİNDE KDV İSTİSNASI	97
BÖLÜM 4. KATMA DEĞER VERGİSİ VE İHRACAT İSTİSNASINDA İADE	100

4.1. İHRACATTA YÜKLENİLEN KDV’NİN İNDİRİM YOLUYLA İADESİ	100
4.2. İHRACATTA YÜKLENİLEN KDV’NİN SONRAKİ DÖNEMLERE DEVİR YOLUYLA İADESİ	101
4.3. İHRACAT NEDENİYLE YÜKLENİLEN KDV’NİN NAKDEN VE/VEYA BAŞKA VERGİ BORÇLARINA MAHSUP SURETİYLE İADE.....	101
4.3.1. İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV’nin Nakden İadesi	102
4.3.1.1. İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV’nin Teminat ve İnceleme Raporu Aranmadan İadesi	103
4.3.1.2. İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV’nin Yeminli Mali Müşavir Raporuyla İadesi	103
4.3.1.3. İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV’nin Teminat Karşılığı İadesi	104
4.3.1.4. İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV’nin Vergi İnceleme Raporu ile İadesi	105
4.3.2. İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV’nin Mahsuben İadesi	105
BÖLÜM 5. MÜTESELSİL SORUMLULUK	108
5.1. GENEL HUKUK AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK.....	108
5.2. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK.....	109
5.3. VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA MÜTESELSİL SORUMLULUK....	109
5.4. KDV KANUNU VE İHRAÇAT TESLİMLERİNDE MÜTESELSİL SORUMLULUK.....	110
5.5. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU	118
BÖLÜM 6. TEBLİĞ, SİRKÜLER VE ÖZELGELERLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR	120
6.1. KDV TEBLİĞLERİYLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR.....	120
6.2. SİRKÜLER VE ÖZELGELERLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR	121
BÖLÜM 7. SONUÇ VE ÖNERİLER	122
KAYNAKÇA	125
EKLER	136
EK A- KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ HAKKINDA AÇIKLAMALAR	136
ÖZGEÇMİŞ	145

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.r.	: Adı geçen rehber
a.g.y.	: Adı geçen yazı
a.g.y.e.	: Adı geçen yeterliğ etüdü
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
CFR	: Cost and Freight (Mal Bedeli veya Navlun)
CIF	: Cost, Insurance and Freight (Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun)
CIP	: Carriage and Insurance Paid To (Taşıma Ücreti ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim)
CPT	: Carriage Paid To (Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim)
DAF	: Delivered at Frontier (Sınırda Teslim)
DDP	: Delivered Duty Paid (Gümrük Resmi Ödenmiş Olarak Teslim)
DDU	: Delivered Duty Unpaid (Gümrük Resmi Ödenmemiş Olarak Teslim)
DEQ	: Delivered Ex Quay (Rıhtımda Teslim)
DES	: Delivered Ex Ship (Gemide Teslim)

EXW	: Ex Works (Ticari İşletmede Teslim)
FAS	: Free Alongside Ship (Gemi Doğrultusunda Teslim)
FCA	: Free Carrier (Taşıyıcıya Teslim)
FOB	: Free on Board (Gemi Bordasında Teslim)
GT.	: Genel Tebliğ
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KKDF	: Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
KOBİ	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler
OECD	: Organisation for Economic Co-Operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TVS	: Türk Vergi Sistemi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Şekil 3.1 Mal Mukabili Ödeme	86
Şekil 3.2 Kabul Kredili Ödeme	88



TABLO LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo 2.1. KDV Mevzuatına Göre İstisnalara İlişkin Çeşitli Örnekler.....	22
Tablo 3.1. Yolcu Beraberi Eşya İhracında İstisna ile Bavul Ticareti Kapsamında Yapılan İhracat İstisnası Uygulaması Arasındaki Farklar	61
Tablo 3.2. INCOTERMS – Uluslararası Teslim Şekilleri	73
Tablo 3.3. Teslim Şekillerinde Maliyet-Risk Çizelgesi	82

ÖZET

İHRACATTA KDV İSTİSNASI, İADESİ VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

Ülkemiz işletmeleri yabancı ülkelerdeki pazarlara girmekte ve mallarını bu pazarlarda satmakta zorlanmaktadır. Bunda çeşitli faktörler etkili olmaktadır. Örneğin giriş engelleri olabilmektedir. Uluslararası pazarlar riski fazla olan pazarlardır. Girişimciliğin düşük olması, ihracat için deneyim eksikliği, ekonomik koşullar, siyasal, hukuki yapı, kültürün etkisi vb. faktörler de sayılabilmektedir. İhracatın ülke ekonomisine önemli katkıları olmakta ve artırılması gerekmektedir. Artırılması için ulusal politikalar ve stratejiler belirlenerek yerel işletmelerin yaptıkları ihracatın miktarını arttırmak için bazı teşvik araçları kullanılmaktadır. İhracatçılar için vergi kolaylıkları sağlanması kullanılan araçlardan biridir. Bir diğer önemli görülen aracı da, bu Yüksek lisans tez çalışması kapsamında etraflıca incelenen KDV istisnası müessesesi oluşturmaktadır. Ülkemizde ihracatın teşviki çok sayıda kanun, kararname ve tebliğ ile düzenlenmiştir. İhracat teşvikleri birçok tedbiri içerebilmektedir. Bugün mal ve hizmet ihracat istisnaları ile bu kapsamda yapılan KDV iadeleri vb. istisnalar da bunun içinde değerlendirilmektedir. İhracatçılarımız ihracat teşviki almakta, onlara vergi kolaylıkları, avantaj ve istisnaları sağlanmaktadır. Temelde KDV istisnası, bir ülke ihracatının teşviki uygulamasıdır. Uygulamasında ülkemiz işletmeleri ihracat işlemlerinde KDV'den istisna edilmektedir. Prosedür gereğince önce ödedikleri KDV'yi geri almalarıyla ihracatçılara KDV iadesi yapılmaktadır. Mal ve hizmet ihracında KDV istisnasının hangi durumlarda söz konusu olduğu ilgili kanun ve tebliğler ile düzenlenmiştir. Çeşitli hallerde KDV iadesinin yapılmasına yayınlanan Özelgeler ile de açıklık getirilmektedir. Ülkemizdeki uygulamasında tarafların sorumlulukları da düzenlenmektedir. Müteselsil sorumluluk gibi sorumluluğun türleri uygulanması kapsamında böylece tartışılmaktadır. Özetle KDV istisnası gibi güncel yapılan uygulamalar ülke ihracatının arttırılarak ulusal ekonomiye katkı adına önem arz etmektedir.

Anahtar Sözcükler: İhracat, KDV istisnası, KDV iadesi, Müteselsil sorumluluk
Tarih : 24.11.2016

ABSTRACT

VAT EXEMPTION, RETURN AND JOINT LIABILITY IN EXPORT

Considering our national businesses, it's hard to enter markets in foreign countries, and selling their goods in these markets. Here the reason is various, several factors affect it. For instance there may be entry barriers. International markets is one in which the risks are high. Also other factors such as lower entrepreneurship levels, lack of experience in export, economic conditions, political, legal structure and the effect of culture can be stated. Important contributions of export to the national economy happening, and it should be increased. To increase this, by determining national policies and strategies for increasing the amount of export which the local businesses make, some means of stimulus are used. One of these means is to be provided tax concessions to the exporters. Also, other one, as seen highly important mean is the VAT exemptions - it's been examined in detail within this postgraduate thesis. In our country, export promotion activities have been regulated by any number of laws, enactments and government/related ministry communications. Export incentives can contain many measures. Today good and service export exemptions and within this framework have been given back VAT returns etc. exemptions is provided within it too. Our exporters receive export incentives, to them tax concessions, advantages and exemptions are provided. Essentially VAT exemption is an application that promotes export of country. In its implementation, our national businesses become exempt from VAT during their export operations. For the sake of procedure, by taking back the VAT amount as before paid from them, VAT return is applied to the exporters. In which conditions the VAT exemption is applied have been regulated by related laws and government/related ministry communications. In various cases also with any published Ruling the VAT return application is clarified. In its application in our country also the responsibilities of the Parts are decided. So, alike joint liability, types of the responsibilities are discussed within the scope of its application. In sum, currently made applications for instance the VAT exemption have importance in the name of increasing the export of the country, so making contribution to the national economy.

Keywords: Export, VAT return, VAT exemption, Joint liability

Date : 24.11.2016

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Teknolojik buluşlar ve teknoloji alanındaki hızlı gelişmelerle beraber giderek küreselleşen dünyamızda ticaret yeni boyutlar kazanmıştır. Dünyada ülkeler arasında yapılan ticaretin hacmi artmış, e-ticaret ortaya çıkmıştır. Böylece ticarete sınırlar iyiden iyiye ortadan kalkmıştır. Ekonomik küreselleşmenin faydalarını daha çok kapitalist büyük devletler görmüşlerdir. Artan ihracat gelirleri bu ülke ekonomilerini daha da güçlü hale getirmiştir. Bu ülkelerin başında Amerika Birleşik Devletleri (ABD) gelmektedir. Küreselleşmenin Amerikan yayılmacılığına hizmet ettiği ileri sürülmektedir. Gerçekten de son yıllarda dünya ticaret hacmi çok artmış, fakat pastadan büyük payı hep gelişmiş ülke ekonomilerinin aldığı görülmüştür. Bu durumda, az gelişmiş ülkelerin ve gelişmekte olan ülkelerin gelişmelerine ivme kazandırmak için ihracatlarını artırmaları zorunlu hale gelmiştir. Bunun için de ihracat teşvik tedbirleri uygulayıp ülke kuruluşlarını ihracat yapmaları için destekleyip teşvik etmeleri zorunlu hale gelmiştir. Günümüzde ihracat, ekonomik büyümenin finansmanı açısından çok önemli hale gelmiştir.

Bir ülkenin, diğer bir ülkeden yaptığı mal ve hizmet satın alımlarına ithalat, diğer bir ülkeye yaptığı mal ve hizmet satımlarına da ihracat denmektedir. İhracat ve ithalat dış ticaretin iki yönünü oluşturmaktadır. Ülke ihracatının artması, cari açığın azaltılması bakımından önem taşımaktadır. Bu nedenle ülkelerin çeşitli kurum ve kuruluşları ihracat teşviklerinden yararlandırılmaktadır.

Gelişmekte olan ülkeler, gelişmiş ülkelerle uluslararası pazarlarda rekabette zorlanmaktadır. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerde belli bir süreliğine üretim ve ihracat teşvik tedbirleri uygulamak bir zorunluluk olmaktadır. İhracatın desteklenmesi ve teşvik edilerek yönlendirilmesi hızlı bir ekonomik gelişme sağlanması yoluyla refah seviyesinin yükseltilmesi, sürdürülebilir ekonomik güce ve yapıya ulaşılması, dış kaynaklara bağlılığın azaltılması vb. bakımlarından önem arz etmektedir. Uygulanan ihracatı teşvik tedbirleri, bir ülkenin ihracatının artmasını sağlamaktadır. Bu yolla ihracatı zorlaştıran faktörler ortadan kaldırılıp yurt içinde üretilen mallara uluslararası

pazarlarda rekabet gücü kazandırılmaktadır. Bununla birlikte ihracatı teşvik tedbirlerinin etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir. İhracatı teşvik politikasının mala yönelik hedefleri, piyasa yaratmaya yönelik hedefleri, kalite ve pazarlamaya yönelik hedefleri ve rekabet gücünün artırılmasına yönelik hedefleri bulunabilmektedir. Genel olarak ihracatı teşvik politikasının yurt içi sanayiye koruyucu etkisi vardır. İhracatı teşvik politikasının iktisadi gelişme üzerindeki olumlu etkileri de önemlidir.

Türkiye’de uzun zamandan beri ihracatı teşvik etmek amacıyla ekonomi politikasının bir aracı olarak sübvansiyonlar ve devlet yardımları uygulanmaktadır. Ülkemizde 1980’den itibaren ihracatı teşvik tedbirleri ekonomi politikasının önemli bir aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır. 1980 yılı Türkiye’nin iktisadi tarihinde bir dönüm noktasını oluşturmaktadır. 1980’lere kadar izlenen dış ticaret politikaları korumacı ve içe dönük ithalatı ikame eden bir politika görünümündeyken, 24 Ocak 1980’de alınan kararlarla ithal ikameci sanayileşme politikası terkedilmiş, ihracata dayalı bir sanayileşme politikası ülkede izlenmeye başlanmıştır. Süreç 1. Özal Hükümetiyle başlamıştır. Özal hükümetleri zamanında Türkiye’de dışa dönük bir ekonomi politikası izlenmeye başlanmış ve ülkede ihracata önem ve ağırlık verilmiştir. Bunun neticesinde ülkenin ihracatında yıllar itibarıyla artışlar olmuştur. Ülkemizde ihracatın teşviki birçok kanun, kararname ve tebliği ile düzenlenmiştir. İhracat teşvikleri birçok tedbiri içerebilmektedir. Bugün mal ve hizmet ihracat istisnaları ile bu kapsamda yapılan katma değer vergisi iadeleri vb. istisnalar da bunun içinde değerlendirilmektedir. İhracatı teşvik tedbirlerinin kapsamı oldukça geniştir. İhracatı teşvik araçları da mali teşvik araçları, ekonomik teşvik araçları ve idari ve teknik teşvik araçları şeklinde bir tasnife tabi tutulabilir. Bunlardan konumuzla ilgili olanı, mali teşvik araçlarıdır. İhracatta vergi iadesi, vergi, resim ve harç istisnası, yatırımlarda vergi indirimi vd. mali teşvik tedbirleri kamu gelirleri yoluyla ihracatın teşvik edilmesi kapsamına girmektedir. Mali teşvik araçlarından bir diğerini de kamu harcamaları yoluyla yapılan teşviki oluşturmaktadır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile ülkemizde mal ve hizmet ihracatında katma değer vergisi (KDV) istisnası uygulanmaktadır. Bunların şartları Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Vergi hukukunda sorumluluk müessesesi ve onun bir alt ögesi olan müteselsil sorumluluk müessesesi önemli bir yer kaplamaktadır.

Avrupa Birliği (AB) ile ilişkilerin Türkiye’de dış ticaretin vergilendirilmesine etkisi olmuştur. Türkiye, AB’ye tam üyelik yolunda olan bir ülkedir ve AB bizden her alanda

Toplulukla uyumu sağlayacak düzenlemeler yapılmasını istemektedir. Bu alanlardan birini de vergi alanı oluşturmaktadır. AB’de dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda seçilen ilk alanı KDV oluşturmuştur. Türkiye Ankara Antlaşması’ndan başlayarak Katma Protokol’de yerini alan vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili bazı taahhütlere girmiştir. Türkiye’de Katma Değer Vergisi uygulaması, 1984 yılında yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’na dayanılarak yürütülmektedir. Bu Kanun, ekonomide dışa açılma sürecinin yaşandığı ve Avrupa Topluluğu ile ilişkilerin geliştirilmeye çalışıldığı bir dönemde yürürlüğe girmiştir. Türk vergi sistemi açısından yürürlüğe girişi önemli bir idari ve ekonomik başarı olarak nitelendirilmiştir. KDV, Avrupa Topluluğu’nun vergisi olarak kabul edilmiştir ve tüm üye ülkelerce uygulanmaktadır. Ülkemizde Avrupa Birliği ile gerçekleştirilen gümrük birliği sonrası AB üyesi ülkelere uygulanan gümrük vergileri kaldırılmıştır. Bununla birlikte kaldırılan gümrük vergilerinin yerine aynı etkiyi yapan vergi ve benzeri mali yükümlerin de uygulanmaması gerekmiştir. Bu nedenle de Avrupa Birliği ülkeleri ile ilişkilerde bu tür vergi ve benzeri mali yükümlerin uygulanmasına da son verilmiştir.

Ülkemizde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre, istisna edilen bazı mallar dışında her türlü mal ve hizmet ithali katma değer vergisine tabi tutulmaktadır. 3065 sayılı Kanun’da verginin konusunu teşkil eden işlemler belirtilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11’inci maddesinde mal ve hizmet ihracatı işlemleri vergiden istisna edilmiş, 32’nci maddede ise bu işlemler nedeniyle yüklenilen verginin, mükellefin vergiye tabi diğer işlemleri üzerinden hesaplanan vergiden indirileceği, vergiye tabi işlemin olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen verginin Maliye Bakanlığı’nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemi yapanlara iade olunacağı hükme bağlanmaktadır. 3065 sayılı Kanunun “İstisnalar” başlığını taşıyan İkinci Kısımının “İhracat İstisnası” başlıklı Birinci Bölümünde mal ve hizmet ihracatıyla ilgili vergiden müstesna teslim ve hizmetler sıralanmakta ve katma değer vergisi iade edilecek haller düzenlenmektedir. Kanun maddesi ile ihracat istisnasında iade esasları düzenlenmektedir. Katma değer vergisinde iade yöntemlerini; indirim yoluyla iade, sonraki dönemlere devir yoluyla iade ve nakden ve/veya başka vergi borçlarına mahsuben iade oluşturmaktadır. 3065 sayılı Kanunun İkinci Bölümü araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna ismini taşımakla birlikte araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik

harcamaları ve yatırımlarda istisnayı düzenlemektedir. Burada 13'üncü maddede de vergiden müstesna teslim ve hizmetler belirtilmektedir. Kanunun Üçüncü Bölümü "Taşımacılık İstisnası" başlığını taşımaktadır. Bu bölümde 14'üncü madde transit taşımacılıkla ilgili bulunmakta ve transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işlerinin vergiden müstesna olduğunu düzenlemektedir. Maddenin devamında bu istisnanın şartları da belirlenmektedir. 3065 sayılı KDV Kanununda yer verilen diğer istisnaları da diplomatik istisnalar (KDV Kanunu, m.15), ithalat istisnası (KDV Kanunu, m.16), sosyal ve askeri amaçlı istisnalarla diğer istisnalar (KDV Kanunu, m.17) oluşturmaktadır. Kanunun Yedinci Bölümü'nde de istisnadan vazgeçmenin şartları ve istisnaların sınırı düzenlenmiştir.

"İhracatta KDV İstisnası, İadesi ve Mütessesil Sorumluluk" isimli bu tez çalışmasına önce konuya kısa bir giriş yapılan Giriş bölümüyle başlanmaktadır.

Birinci bölümde, Katma Değer Vergisi Kanunundaki istisnalarla ilgili maddeler açıklanmaktadır.

İkinci bölümde, ihracatın tanımı yapıp kapsamı açıklanmaktadır. Bu bölümde farklı ihracatta teslim şekilleri hakkında da bilgiler verilmektedir.

Üçüncü bölümde Katma Değer Vergisi Kanununda "İhracat İstisnası" başlığı altında yer verilen mal ve hizmet ihracatında KDV istisnası konularına açıklık getirilmektedir. Ayrıca bu bölümde ihracatta ödeme şekilleri hakkında bilgiler verilmektedir. Bu kapsamda peşin ödeme, mal karşılığı ödeme, kabul kredili ödümü, akreditifli ödeme ve vesaik mukabili ödeme şekillerine açıklık getirilmektedir.

Dördüncü bölümde ihracat istisnasında iade esasları ortaya konmaktadır. Katma Değer vergisinde iade yöntemleri açıklandıktan sonra bunlar hakkında ayrıntılı açıklamalar yapılmaktadır.

Beşinci bölümde genel olarak mütessesil sorumluluk kavramına ve KDV Kanunu açısından mütessesil sorumluluk konusu açıklanmaktadır.

Altıncı bölümde Katma Değer Vergisi Kanunu genel tebliğleri, sirkülerleri ve özelgeler hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Sonuç bölümünde tez çalışması boyunca varılan sonuçlar bir araya getirilmiş ve bunlar üzerinde genel bir değerlendirme yapılmıştır.

BÖLÜM 2. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU VE İSTİSNALAR

Bu bölümde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) hakkında genel bilgiler verildikten sonra Kanun'da yer alan istisnalar hakkında değerlendirmeler yapılmaktadır. KDVK'nun "İstisnalar" başlığını taşıyan İkinci Kısım'ında sırasıyla ihracat istisnası; araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile teşvik belgeli yatırımlarda istisna; taşımacılık istisnası; diplomatik istisnalar; ithalat istisnası; sosyal ve askeri amaçlı istisnalarla diğer istisnalar, bu kapsamda kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar; sosyal amaçlı istisnalar ve askeri amaçlı istisnalar ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Kanunun Yedinci Bölümünde istisnadan vazgeçme hali ve istisnaların sınırı düzenlenmektedir.

2.1. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Vergiler, konularına göre ana gruplara ayrılabilir. Ana vergi gruplarından birini "harcamalardan alınan vergiler" oluşturmaktadır. Bu tür vergiler satılan veya tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir. Bunlar dolaylı yoldan vergilendirilirler. Türk terminolojisinde "gider vergisi, muamele vergisi, istihsal vergisi, istimlak vergisi, işletme vergisi, katma değer vergisi" gibi terimler harcamalardan alınan vergi türlerini tanımlamak için kullanılmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergiler içinde, en çok bilinen ve en geniş uygulama alanı bulanı Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)'dir. KDV ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gibi vergiler çağdaş vergilemenin en temel araçları arasında yer almaktadır (Merter, Acar ve Arslan, 2007).

"Katma Değer Vergisi, dolaylı bir vergi olup, harcamalar üzerinden alınmaktadır." (Ağar ve Eller, 2010) KDV üretim sonucunda yaratılmaktadır. Üretim sonucunda

yaratılan iktisadi değer ile üretimde kullanılan girdilerin maliyeti arasındaki fark katma değeri vermektedir (Zamur, 2011). Katma değer, mal veya hizmetin satış bedelinden maliyet değerinin çıkarılması sonucunda kalan kısım olmaktadır. “*Katma değer vergisi (KDV) hesaplanan bu değer (katma değer) üzerinden alınmaktadır.*” (Aslan ve Şentürk, 2012).

KDV 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren vergi sistemlerine dahil olmuştur. Türkiye dahil birçok OECD ülkesi, 1980 sonrasında KDV uygulamasına geçmiştir (Aktan ve Vural, 2004). KDV, Avrupa Topluluğu’nda dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda seçilen ilk alanı oluşturmuştur. KDV, Avrupa Topluluğu’nun vergisi olarak kabul edilmiştir ve tüm üye ülkelerce uygulanmaktadır. Bugün dünyada 100 civarında ülkede KDV’nin farklı şekillerde uygulandığı görülmektedir (Merter, Acar ve Arslan, 2007). Bu ülkeler gibi Türkiye de KDV uygulaması yapan ülkelerden birisidir. KDV uygulaması için ülkemizde 1984 yılında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir.

KDV, her üretim ve dağıtım aşamasında mal ve hizmetlerin tesliminde, oransal olarak uygulanan yayılı bir muamele vergisidir (Aslan ve Şentürk, 2012). Burada satım veya üretim aşamalarından her birinde “katılan değer” vergilendirilmektedir. KDV, her aşamada yaratılan katma değer üzerinden alınmaktadır. “*Verginin bu özelliği, alış ve giderler üzerinden ödenen verginin, teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanan vergiden mahsup edilerek kalan tutarın vergi dairesine yatırılması suretiyle gerçekleşir.*” (Vural, 2008).

Kısaca bu vergi türünde matrah, “katma değer” dir. 3065 sayılı KDVK’nun 20’nci maddesine göre teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir (Ağar ve Eller, 2010). Katma değer, üretim unsurlarının her aşamada yarattıkları ayrı değerdir. “*Katma değer vergisi uygulamasında, mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar tüm aşamalarda yaratılan katma değer vergilendirilmekte ve her aşamada hesaplanan vergiden, katma değer yaratılması ile ilgili ödenen KDV indirilmektedir.*” (Zamur, 2011).

KDV, üretim unsurlarının şahsını değil; ürettikleri değeri vergilendirmeye yöneliktir. Bu sayede, her üretim unsuru -büyüklüğüne bakılmaksızın- aynı düzeyde işlem görmektedir.

KDV, üretim unsurlarının belli alanlarda uzmanlaşmasına katkıda bulunmakta, yatırım giderlerinin vergilendirme dışında tutulması açısından yatırım düzeyinin artmasını sağlamaktadır.

KDV, mükellefin belge düzeni ve vergiye dair diğer yasal düzenlemeleri iyi bilmesini gerektirmektedir. KDV uygulamasına ülkemizde 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren başlanmıştır. Yürürlüğe girdiği tarihten bu güne kadar Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nın birçok maddesi değiştirilmiştir (Merter, Acar ve Arslan, 2007).

2.1.1. Verginin Konusu

Katma Değer Vergisi'nin konusunu, Türk hukukunda olduğu gibi, bu vergi türünü uygulamakta olan diğer ülke mevzuatlarında da genel olarak “mal teslimi”, “hizmet ifası” ve “mal ve hizmet ithalatı” oluşturmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamına giren işlemler kanun maddeleriyle geniş bir şekilde tayin ve tespit edilmiştir (Kızılot, 2012). Ülkemiz açısından bir işlemin katma değer vergisinin konusuna girdiğinden söz edilebilmesi için bu işlemin Türkiye’de yapılmış olması ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nın 1'inci maddesinde sayılan mal teslimleri ve hizmet ifalarından olma şartlarını taşıması gerekmektedir (Yavaşoğlu, 2012).

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve 1 ila 123 seri numaralı genel tebliğleri yürürlükten kaldıran ‘Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde KDV'nin konusuna giren işlemlerle ilgili olarak 3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesinde sayılmış olan, mal teslimi veya hizmet ifalarının verginin konusuna girebilmesi için Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış olmaları veya aynı maddede belirtildiği üzere, “diğer” faaliyetler kapsamında yapılmaları gerektiği, ithalatta ise prensip olarak her türlü mal ve hizmet ithalinin vergiye tabi olacağı belirtilmiş, ayrıca maddenin üçüncü fıkrasında; bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının, bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamalarının, ikametgâhı veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmamasının, işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre dar mükellef, tam mükellef, özel, resmi ayrımı yapılmaksızın, işlemin Türkiye’de yapılması şartıyla, söz konusu işlemleri kim yaparsa

yapsın vergilendirilmektedir. Ayrıca diğ er vergi kanunlarındaki muafiyet ve istisnalar bu Kanuna göre geçerli olmamaktadır.

Katma değer vergisinin konusunun tayininde, bir işlemin bulunması ve istisnai durumlar dışında bu işlemin devamlılığı olan ticari, sınai, zirai ve mesleki işletmeler bünyesinde yapılmış olması asli şartları oluşturmaktadır. Bunların yanında aranacak temel nitelikteki bir diğ er şartı da, işlemin mal teslimi veya hizmet ifası şeklinde gerçekleşmesi veya teslim yahut hizmet ifası işlemleri ile ilgili ve bağlantılı olması oluşturmaktadır. *“Teslim veya hizmet ifası şeklindeki işlemler bakımından sorun yoktur. Alındığı gibi veya işlendikten sonra satılan mallar, yer altından çıkarılan madenler, işletmeye dahil sabit kıymetler ve hakların satışı, işletmenin bütünüyle devri, nakliye, tamir, komisyonculuk işleri, trampa bu esas içinde katma değer vergisine tabidir.”* (Son Yasal Değişiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2012). İfade edilen hususlar, belirtilen işletmeler bünyesinde yapılan ve teslim ve hizmet ifası ile doğrudan ilgili olmayan işlemler bakımından ortaya çıkmaktadır. Örneğin tazminatlar, teminat ve depozitolar, avanslar, kur farkları, sübvansiyonların durumunun farklı değerlemelere konu edilebileceği ifade edilmektedir. Genel anlayışın, bunların da teslim veya hizmet ifası ile bağlantılı olarak doğması, teslim veya hizmet ifası bulunmadığında ortaya çıkmayacak olması halinde katma değer vergisine tabi tutulacağı şeklinde olduğu belirtilmektedir.

Vergi hukukunda Katma Değer Vergisi'nin konusu, KDVK'nun birinci ila yedinci maddeleri arasında belirtilmiştir. Tek tek sayılmak suretiyle belirlenen bazı teslim ve hizmetler dışında, ilgili verginin konusu genel olarak Türkiye'de ticarî, zirai ve meslekî faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları ile her türlü mal ve hizmet ithalatı olarak tespit edilmiştir. Böylece Katma Değer Vergisi'nin konusu itibariyle Avrupa Birliği hukukuna uygunluk sağlanmıştır. KDV'nin konusunu, mal teslimleri, hizmet ifaları ve ithalat oluşturmaktadır. Üretim, kazanç, kar, zarar, intikal, stok, değerleme gibi kavramlar KDV'nin konusuna girmemektedir (Oktar, 2011).

Katma Değer Vergisi açısından mal teslimi, “bir mal üzerindeki tasarruf haklarının... Devredilmesi” olarak tanımlanmıştır. 3065 sayılı KDVK'nun 2'nci maddesinin birinci fıkrasında teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir denmektedir. İşlem malların malikinin kendisi veya onun adına hareket eden bir kişi tarafından alıcıya veya

onun adına hareket eden veya onun gösterdiği kişiye yönelik olarak yapılmaktadır. Teslimin ivaz karşılığı yapıp yapılmaması önem taşımamaktadır. İki malın değiş tokuş ilişkisi içinde bulunduğu trampada da iki mülkiyet devri işlemi, dolayısıyla Katma Değer Vergisi'ne tabî iki mal teslimi söz konusu olmaktadır. *“Teslim edilen mal karşılığında başka bir mal alındığında her ikisi de ayrı teslim sayılacaktır.”* (Son Yasal Değişiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2012).

Mal trampasında olduğu gibi hizmet trampasında veya mal karşılığında hizmet alınmasında da aynı esas geçerli olacaktır. Aynı maddenin 3'üncü fıkrasında su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımların mal teslimi olduğu da düzenlenmektedir.

Hizmet ifası deyişi ise, mal teslimi dışında kalan ve ithalata da konu oluşturmayan her türlü işlemi ifade etmektedir (KDVK 4/1). Kanun maddesiyle hizmet, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi teslim ve ithalat dışında kalan işlemler olarak tanımlanmıştır (Oktar, 2011).

Bir hizmet, başka bir hizmet veya bir mal ile mübadele ilişkisi içinde olduğunda, her bir tarafın edimi ayrı bir işlem teşkil etmekte ve bu işlemler ayrı ayrı vergiye tabi tutulmaktadır. Hizmet ifasının koşulları; bir hizmetin ifa edilmiş olması, hizmetin Kanunda belirtilen faaliyetler çerçevesinde yapılmış bulunması, hizmetin Kanunda belirtilen şekilde gerçekleştirilmiş olması ve hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de yararlanılması olmaktadır (Kızılot, 2012).

Ülke içinde gerçekleşen mal teslimi ve hizmet ifalarının yanı sıra, mal ve hizmet ithali de Katma Değer Vergisi'ne tabi bulunmaktadır. İthalatın gerçek kişi veya tüzel kişi, özel sektör veya kamu sektörü tarafından gerçekleştirilmesi ilgili vergiye tabi olması açısından önem taşımamaktadır. Aynı şekilde ithalatın ne şekilde yapıldığı da önemli olmamaktadır.

Dolaylı vergilerde “varış ülkesinde vergilendirme ilkesi” geçerlidir (T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, 2007). Bu nedenle, ihraç edilen malların taşıdığı Katma Değer Vergisi ihracatçı üzerinde yük olarak kalmaması için ihracatçıya iade edilmekte ve ihracat teslimleri, vergiye konu olmamaktadır.

2.1.2. Verginin Konusunu Oluşturan İşlemler ve Vergiyi Doğuran Olay

Katma değer vergisinde mükellefiyetin doğması için, bir işlemin bulunması temel şartı oluşturmaktadır. Bunun yanında aranacak ikinci şartı, işlemin ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış yahut bu niteliği taşıyan teslim ve hizmet ifası ile ilgili olması oluşturmaktadır (*Son Yasal Değişiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 2012). KDV'nin konusunu oluşturan işlemler, 3065 sayılı KDVK'nın 1'inci maddesinde, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve kanunda sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler olarak belirtilmiştir (Ceran ve Çiçek, 2007). Burada sözü geçen serbest meslek erbabı, GVK'nun 66'ncı maddesinde, serbest meslek faaliyetini mütad meslek halinde ifa edenler olarak tanımlanmıştır (Saban, 2006). Vergilemede ithalata hiçbir özel ayrıcalık tanınmamıştır. Bu, yurtiçi kaynakların kullanımını teşvik etmek, ithalat karşısında yerli üretimi korumak ve iktisadi kalkınmayı sağlamak amacıyla yapılmıştır (Kızılot, 2012). İşlemlerin Türkiye'de yapılması gerekmektedir. Bir işlemin Türkiye'de yapılmış sayılıp sayılmayacağına dair yapılacak değerlendirmede temel hareket noktasını, sözkonusu işlemin mal teslimi mi yoksa hizmet ifası mı olduğu oluşturmaktadır (Yavaşoğlu, 2012). KDVK'nun 6'ncı maddesinde işlemlerin Türkiye'de yapılmasının; malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği hükmü yer almaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011). Hizmetin Türkiye'de yapılması, işlemin Türkiye'de gerçekleşmiş sayılması bakımından tek başına yeterli olmaktadır (*Son Yasal Değişiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 2012). Hizmet ifalarında, işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için hizmetin Türkiye'de yapılması ya da hizmetten Türkiye'de faydalanılması şartlarından birinin varlığı yeterli olmaktadır (Yavaşoğlu, 2012). Hizmet Türkiye'de yapılmışsa hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye'de yapılmış sayılmakta ve KDV'nin konusuna girmemektedir. Yurt dışında ifa edilmekle birlikte Türkiye'de faydalanılan hizmetler de KDV'ye tabi olmaktadır. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde, bu hizmetten

Türkiye’de faydalanılmış ise işlem Türkiye’de yapılmış sayılmakta ve KDV’nin konusuna girmektedir.

Sadece Katma Değer Vergisine müstesna olmamak üzere vergiyi doğuran olay mükellefle vergi konusu arasında ekonomik ve hukuki bir ilişkinin doğması olarak tanımlanabilir. Burada verginin konusu, üzerine vergi konulan ve bu nedenle vergi borcunun doğumuna yol açan iktisadi unsur olmaktadır. Vergiyi doğuran olay, vergi konusu işlem ya da olayların niteliğine göre değişik biçimlerde ortaya çıkabilmektedir. Kural olarak mal teslimlerinde ve hizmet ifalarında vergiyi doğuran olay malın satıcı tarafından teslim edilmesi ya da hizmetin gerçekleştirilmesi ile ortaya çıkmaktadır. Malın teslimi ya da hizmetin ifası vergiyi doğuran olay için yeterli olmaktadır (Zamur, 2011). Eğer mal kısım kısım teslim edilecek ya da hizmet kısım kısım ifa edilecekse her bir kısmın teslimi ya da ifası o kısım için vergiyi doğuracaktır. Mal tesliminden önce fatura ya da benzeri belgelerin düzenlenmesi vergi doğuran olay olarak kabul edilmektedir. Belgenin düzenlendiği an belgedeki meblağla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılmaktadır. Komisyoncular vasıtasıyla ya da konsinyasyon suretiyle satış yapılması halinde malların alıcıya teslimi ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Komisyoncular ile konsinye satış yapanlar sadece satıma aracılık etmektedirler. Bu nedenle malların sırf bunlara teslimi vergiyi doğuran olay için yeterli değildir. Malların alıcıya ulaşması da gerekmektedir. Konsinye satışlarda malların konsinye olarak yurt içine veya yurt dışına gönderilmesi mümkün bulunmaktadır. Burada malı satmak koşuluyla teslim alan tüccar veya işletmeye “konsinyi” (consignee) denilmektedir (Kızılot, 2012). Konsinye ihracat, kesin satışı daha sonra yapılmak üzere dış alıcılara komisyonculara veya ihracatçının yurt dışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesi olmaktadır (Tek, 1997). Konsinye olarak gönderilen malın ihraç tarihinden itibaren bir yıl içinde kesin satışının yapılması gerekmektedir (Kaya, 2011).

Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım ve kullanımlarında bunların bedellerinin ilgili kurumca tahakkuk ettirilmesi anında vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Gümrük Vergisine tabi malların ithalatında Gümrük Vergisi ödeme yükümlülüğünün doğması aynı zamanda Katma Değer Vergisi için de vergiyi doğuran olay niteliğini taşımaktadır. Söz konusu mal Gümrük Vergisi’ne tabi değilse

vergiyi doğuran olay gümrük beyannamesinin tescili sırasında ortaya çıkmaktadır. Özetle Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olay (Web_19, 23.08.2012);

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüsüne tevdi,
- Amortisman tabii menkul veya gayrimenkul malların işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanması,
- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,
- İkametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,
- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi anında, meydana gelmektedir.

KDV'nun 1'inci ve 6'ncı maddelerine göre, yurtdışında gerçekleşen mal teslimleri ile yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir. Türkiye'de gerçekleşen mal teslimleri ile Türkiye'de ifa edilen veya yurt dışında ifa edilmekle birlikte Türkiye'de faydalanılan hizmetler ise KDV'ye tabi

olmaktadır. Bu teslim ve hizmetlerin yabancı firmalara yapılması bu durumu değiştirmemektedir (Web_35, 26.02.2011).

Her türlü ithalat da KDV'nin konusuna girmektedir (Ceran ve Çiçek, 2007). Mal ithalinde olduğu gibi hizmet ithali de verginin konusuna girmektedir (Web_35, 26.02.2011). *“İthalatçının kamu kurumu veya özel kişi olması vergilendirmeyi etkilememektedir. (Ancak verginin konusuna girdiği halde kanunda yer alan istisnalar nedeniyle bazı ithalat işlemlerinde vergi uygulanmayabilmektedir.)”* (Oktar, 2011).

Mal teslimi ve hizmet ifalarıyla ilgili olarak, teslimi veya ifası vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin tabi tutulacağı işlem bakımından yüklenilen vergilerin indirilmesi ve indirimle giderilemeyen kısmın iadesinin mümkün olduğu istisnalar (tam istisna) söz konusu olabildiği gibi yüklenilen vergilerin indiriminin mümkün olmadığı vayahut da mümkün olduğu istisnalar da (kısmi istisna) bulunmaktadır. Örneğin, KDVK'nun 11'inci maddesinin 1-a bendi gereğince ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri tam istisna kapsamına girmektedir (Yavaşoğlu, 2012). İndirim imkânı bulunmayan kısmi istisnalara bazı örnekleri; kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar (KDV Kanunu m.17/1), sosyal amaç taşıyan istisnalar (m.17/2) bu kapsamda bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ve bedelsiz verilen yurt hizmetleri (m.17/2-b) oluşturmakta, öte yanda kısmi istisnalar için yüklenilen katma değer vergilerinin indirimine imkân tanınmış olan kanunla belirlenmiş bazı işlemler de olabilmektedir. İndirim imkânı bulunmayan kısmi istisnalar aşağıda açıklanmaktadır (Yavaşoğlu, 2012):

1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar (Md. 17/1)
2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar (Md. 17/2)
 - KDVK'nın 17/1'inci madde hükmünde belirtilen kuruluşların 17/2-a bendinde belirtilen faaliyetleri nedeniyle yaptıkları teslim ve hizmetler (17/2-a)
 - Bedelsiz Eğitim ve Öğretim Hizmetleri (17/2-b)
 - Kanunların Gösterdiği Gerek Üzerine Bedelsiz Olarak Yapılan Mal teslimi ve Hizmet İfaları (17/2-b)

- Bedelsiz Verilen Yurt Hizmetleri (17/2-b)
 - KDVK'nın 17/1'inci Madde Hükümünde Belirtilen Kuruluşlara Yapılan Bedelsiz Teslim ve Hizmet İfaları (17/2-b)
 - Gıda Bankacılığı Yapanlara Bağışlanan Malların Teslimi (17/2-b)
 - Yabancı Devletlerin Türkiye'deki Diplomatik Temsilcilik ve Konsoloslukları ile Yabancı Hayır ve Yardım Kurumlarına, 17/1'inci Madde Hükümünde Sayılan Kuruluşlara Bedelsiz Olarak Yapacakları Teslim ve Hizmetlere İlişkin Olarak Yapılan Teslim ve Hizmetler.(17/2-c)
 - Kültür Varlıklarına İlişkin Teslim ve Hizmetler (17/2-d)
 - Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarının Teslim ve Hizmetleri (17/2-c)
3. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar (Md. 17/3)
4. Diğer İstisnalar (Md. 17/4 - Gç. Md. 20, 26, 28 - GT. 85)
- GVK'na Göre Vergiden Muaf Esnaf ile Basit Usulde Vergilendirilen Mükellefler Tarafından Yapılan Teslim ve Hizmetler. (17/4-a)
 - GVK'na Göre Gerçek Usulde Vergiye Tabi Olmayan Çiftçiler ile Aynı Kanunun 66'ncı Maddesine Göre Vergiden Muaf Olan Serbest Meslek Erbabı Tarafından Yapılan Teslim ve Hizmetler. (17/4-b)
 - İktisadi işletmelere Dahil Olmayan Gayrimenkullerin Kiralanması İşlemleri. (Md. 17/4-d)
 - BSMV Kapsamına Giren İşlemler ve Sigorta Araçlarının Sigorta Şirketlerine Yaptığı Sigorta Muamelelerine İlişkin İşlemleri ve KVK'nun 7'nci Maddesinin (24) Numaralı Bendinde Belirtilen Kurumların Kredi Teminatı Sağlama İşlemleri. (17/4-e)
 - Darphane ve Damga Matbaası Tarafından Yapılan Teslim ve Hizmetler. (Md. 17/4-f)
 - Külçe Altın, Külçe Gümüş, Kıymetli Taşlar, Döviz, Para, Damga Pulu, Değerli Kağıtlar, Hisse Senedi, Tahvil ile Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıklarının Teslimi. (17/4-g)
 - Ziraî Amaçlı Su Teslimleri ile Köy Tüzel Kişiliklerince Köyde İkamet Edenlere Yapılan Ticarî Amaçlı Olmayan Perakende İçme Suyu Teslimleri,

Kamu Kuruluşları, Tarımsal Kooperatifler ve Çiftçi Birliklerince Yapılan Arazi Islahına Ait Hizmetler. (Md. 17/4-h)

- Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler. (Md. 17/4-ı)
- Boru Hattı ile Yapılan Yabancı Ham Petrol, Gaz ve Bunların Ürünlerinin Taşınması Hizmetleri. (Md. 17/4-j)
- Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerinin Kurulması Amacıyla Oluşturulan İktisadi İşletmelerin Arsa ve İşyeri Teslimleri. (Md. 17/4-k)
- Varlık Yönetim Şirketleri Tarafından Yapılan Teslimler ile Yeniden Yapılandırılan Borçların Teminatını Oluşturan Mal ve Hakların Teslimi. (Md. 17/4-l)
- TMSF ile İlgili Teslimler. (Md. 17/4-m)
- Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne Verilen Haber Hizmetleri. (Md. 17/4-n)
- Gümrük Antrepoları ve Geçici Depolama Yerleri ile Gümrük Hizmetlerinin Verildiği Gümrüklü Sahalarda Verilen Hizmetler. (Md. 17/4-o) (Gelirler Genel Müdürlüğü de, bu konuda 15/03/2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.55/5516-293 / 10477 sayı ile yayımladığı bir Özelge ile gümrük antrepolarında verilen hizmetlerin katma değer vergisinden istisna edilmediğinden söz konusu yerlerde verilen hizmetlerin katma değer vergisine tabi bulunduğunu duyurmuştur. (WEB_41, 20.12.2015).
- Hazinece Yapılan Taşınmaz Teslimi ve Kiralamaları, İrtifak Hakkı Tesisi, Kullanma İzni ve Ön İzin Verilmesi İşlemleri ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca Yapılan Aras ve Arazi Teslimleri. (Md. 17/4-p)
- İştirak Hisseleri ile Taşınmazların Devir ve Teslimleri. (Md. 17/4-r)
- Konut Finansmanı Amacıyla Teminat Gösterilen veya İpotek Konulan Konutların Teslimi. (Md. 17/4-ş)
- Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Üretilen Mal ve Hizmetlerin Teslimi. (Gç. Md. 20)
- Birleşmiş Milletler Teşkilatı ile İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatına (OECD) Yönelik KDV İstisnası (Gç. Md. 26)
- Meda Programı ve Avrupa Yatırım Bankasının Akdeniz Ülkelerindeki Diğer Mali Anlaşmaları Çerçevesinde Mali ve Teknik İşbirliğinin Uygulanmasına

İlişkin Çerçeve Anlaşmasına Göre Avrupa Birliği Tarafından Finanse Edilecek Mal ve Hizmet Teslimleri. (Md. 19/2 / GT. 85)

- Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri. (Gç. Md. 28)

İndirim imkanı bulunan kısmi istisnaları ise şunlar oluşturmaktadır (Yavaşoğlu, 2012):

- GVK'nın 81'inci Maddesinde Belirtilen İşlemler ile KVK'na Göre Yapılan Devir ve Bölünme İşlemleri. (17/4-c)
- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin teslimleri. (Md. 17/4-t)
- Milli Eğitim Bakanlığına "Bilgisayar ve Donanımları ile Bunlara İlişkin Yazılımların Bağışı" İstisnası (Gç. Md. 23)
- Ve özelleştirme Kanunu Kapsamındaki Teslimlere İlişkin İstisna (Gç. Md. 12).

2.2. İSTİSNALAR

Türkiye'de 1980'ler serbest piyasa ekonomisine geçiş yılları olmuştur. Bu yıllarda işleyen bir piyasa mekanizmasının yaratılmasına, geliştirilmesine ve güçlendirilmesine yönelik önemli adımlar atılmıştır. 24 Ocak 1980 programı, Türkiye'nin "yeni dünya düzeni" ne uyum programını oluşturmuştur. 24 Ocak Kararları ile piyasalara serbestlik gelmiş ve ülkede serbest pazar ekonomisi tesis edilmiştir. 1980'lerin sonundan itibaren Türkiye dünya ekonomisine eklemlenme sürecine girmiştir. Bu dönemin karakteristik özelliği finansal serbestleştirmedir. Ülkede ihracata dayalı kalkınma politikası benimsenmiştir. Bununla birlikte ülke ihracatının artırılması için çeşitli tedbirler alınmıştır. İhracat teşvik edilmiştir. Ülkede "*ihracata yönelik üretimi teşvik amacıyla dönemin hâkim görüşü Arz Yanlı İktisat anlayışı görüşlerinin de etkisiyle, vergi istisna ve muafiyetliklerinin sayısı arttırılmış, ayrıca ihracatta vergi iadesi rejimi de uygulanmıştır*" (Merter, Acar ve Arslan, 2007). İhracat Rejimi Kararı, 22/12/1995 tarih ve 95/7623 sayı 6/1/1996 tarih ve 22515 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. "*Bu Karar'ın amacı, ihracatın ülke ekonomisi yararına düzenlenmesini, desteklenmesini ve geliştirilmesini sağlamak için ihracatta yetkili mercii ve uygulanacak esasları belirlemektir.*" (Kaya, 2011). Buna göre ihracatta yetkili merci, Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakanlık olarak tayin edilmiştir.

Katma değer vergisinde çeşitli amaçlarla istisnalar tanınmıştır. 3065 Sayılı KDVK’nda düzenlenen istisnalar sırasıyla aşağıdaki gibidir:

1- Mal ve Hizmet İhracat İstisnası (md/11)

2- Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna (md/13)

3- Taşımacılık İstisnası (md/14)

4- Diplomatik İstisnalar (md/15)

5- İthalat İstisnası (md/16)

6- Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar (md/17)

İhracat istisnası dışındaki istisnalarla ilgili açıklamalar, kısaca aşağıda yapılmaktadır. Mal ve Hizmet İhracat İstisnası ile ilgili açıklamalar geniş olarak ilgili bölümde ele alınmaktadır.

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

3065 sayılı KDVK’nun 13’ncü maddesinde yapılan düzenlemeler ‘‘Araçlar ve Petrol Aramalarında İstisna’’ ile ilgili olup, 3174 sayılı Kanunun 1. Maddesiyle değişmiş ve 29.03.1985 tarihinden itibaren yürürlüğe giren madde başlığı, ‘Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna’ şeklinde değiştirilmiştir. Maddenin başlığı 5528 sayılı Kanunun 14. Maddesiyle yeniden değiştirilmiş olup madde başlığı ‘**Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna**’ şeklini almış olup 01.08.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu madde ile ‘**Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna**’ başlığı altında yapılan teslimler vergiden müstesna tutulmuştur. 13. Madde kapsamında yapılan teslimlere ilişkin istisnalar en son halleriyle aşağıda açıklanmıştır.

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

faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler,

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

c) Altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler,

d) Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri (şu kadar ki, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar),

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

f) Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, 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,

Bakanlar Kurulu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232. Maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Maliye bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

g) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Başbakanlık merkez teşkilatına teslimi,

ğ) 5300 sayılı Tarım ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satım konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi.

2.2.1.1. Araçlarda İstisna

3065 sayılı KDVK'nun 13'üncü maddesinin a bendi gereğince deniz, hava ve demiryolu araçlarına ilişkin teslim ve hizmetler ve aynı maddenin b bendi gereğince de liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler tam istisna özelliği taşımaktadır. Kanun maddesinde bulunan araçlarda istisna ile ilgili hükümler gereğince belirtilen araçların teslimi dolayısıyla vergi alınmayacağı gibi bunların imal ve inşalarında kullanılan girdiler de katma değer vergisine tabi tutulmamaktadır.

Kanun maddesinde belirtilen araçların aksam ve parçaları için istisna uygulanamayacağı, ancak araçlarda hareket ettirici rol oynayan “ana motor” ların, aracın fonksiyonel bütünlüğünün zorunlu bir unsuru olmaları nedeniyle araçlardan ayrı mütalaa edilemeyeceğinden, istisna kapsamı içinde yer alacağı belirtilmektedir.

Araç istisnasının uygulanabilmesi için teslim ve hizmetlerin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerce yapılması gerekmektedir. Araçların bir iktisadi işletme için iktisap edilmesi halinde mükellefin iştegal konusuna bağlı olarak aracın kullanım şekline bakılmaktadır. Araç, işletme yönetici ve personelinin veya işletmesiyle ticaride ilişkide bulunan alıcı ve satıcıların taşınması gibi amaçlarla kullanılmaktaysa istisna uygulanmamaktadır. Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde KDV istisnasının uygulanabilmesi için de araçların tadil, bakım ve onarım hizmetlerinin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerce yapılması şart olmaktadır. KDV mevzuatına göre, söz konusu araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde araçların tadil, bakım ve onarım hizmetlerine istisna uygulanmayacağını belirtmektedir. “Gemilerde kullanılacak malzemeler, başlı başına deniz taşıma aracı olmadığından, bu malzemelerin teslimi istisna kapsamına girmemektedir. Gemilerin tadilini, bakımını ve onarımını yapan kişi ve kuruluşlar, bu işlemlerinde kullanacakları malzemeleri satın alırken genel hükümlere göre katma değer

vergesi ödeyecekler, yaptıkları tadil, bakım ve onarım işlerine ilişkin olarak gemi işletmesi adına düzenleyecekleri faturalarda katma değer vergisi uygulamayacaklardır.”

T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 19.02.2004 tarihli ve KDV-9/2004-9 Sayılı yayımladığı Katma Değer Vergisi Sirküleri / 9 ve 60 numaralı sirküler. 60 numaralı sirküler 1 ila 59 numaralı sirkülerleri yürürlükten kaldırarak kendi bünyesinde birleştirmiştir. 9 numaralı sirkülerdeki açıklamalara 60 numaralı sirkülerde de yer almaktadır. Bu sirkülerde deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen hizmetler, katma değer vergisinden istisna edilecek işlemler ile vergiye tabi olacak işlemlerle ilgili duyurularda bulunulmuştur. Bu sirkülerde istisna kapsamına giren hizmetler ile istisna kapsamına girmeyip vergiye tabi olan hizmetler, açıklanmıştır. Sirkülere göre, istisna kapsamına giren ve girmeyen hizmetler aşağıda açıklanmıştır.

a) İstisna Kapsamına Giren Hizmetler:

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.

Yükün Shiftingi (Yükün Aktarılması): Müşteri, acente veya armatörden herhangi birinin talebi ile konteyner veya diğer yüklerin gemi üzerinden karaya, karadan gemiye yer değiştirmesi hizmeti.

Limbo: Konteyner ve diğer yüklerin gemiden gemiye veya şat, duba veya benzeri yüzer vasıtalara aktarma hizmeti.

Vinç Hizmeti: Limanda kendi imkanları ile konteyner veya diğer yüklerin tahmil tahliyesini yapan üçüncü şahıslara veya doğrudan yüke verilen vinç hizmeti.

Lashing (Kilitleme ve Bağlama): Gemiye yüklenen konteyner ve diğer yüklerin birbirine ve/veya gemiye bağlama/sabitleme malzemesi ile bağlanması hizmeti.

Unlashing (Kilit ve Bağ çözme): Gemiden tahliye edilecek konteyner ve diğer yüklerin birbirlerine ve/veya gemilere bağlanmalarını sağlayan bağlama ve sabitleme malzemelerinin çıkarılması hizmeti.

Nezaret Hizmeti: Konteyner ve diğer yüklerin gemiden sahaya indirilmesi veya gemiye yüklenmesi esnasında verilen gözetim hizmeti.

Ambar Kapağı Açma/Kapama Hizmeti: Tahmil, tahliye yapılabilmesi için gemi ambar kapaklarının vinç marifetiyle açılması, gerekli hallerde iskele veya rıhtımda istiflenmesi ve kapatılması hizmeti.

Gemi İşgaliye: Geminin tahmil, tahliye ve diğer operasyonlar amacıyla iskele, rıhtım veya demirleme sahalarında bağlı kalması esnasındaki barınma işgaliye ücreti.

Gemi Fuzuli İşgaliye Hizmeti: Gemilerin; iskele, rıhtım, demirleme sahaları gibi yerleri hizmet bitiminden sonra veya işletmenin izni olmaksızın fuzuli olarak işgal etmelerinin ücreti.

Gemi Shiftingi (Gemi Aktarma): Geminin rıhtım veya iskele üzerinde kendi imkanlar ve/veya römorkör, pilot yardımı ile yer değiştirilmesi hizmeti.

Gemilerin Atıklarının Alınması: İşletmeye ait rıhtım ve iskelelere yanaşan liman içindeki demirleme sahasına demirleyen gemilerin katı ve/veya sıvı atıklarının alınması hizmeti.

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.

b) İstisna Kapsamına Girmeyip Vergiye Tabi Olan Hizmetler:

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.

Ardiye: Limana gelen konteyner ve diğer yüklerin, kapalı ve açık sahalarda, saklanması, depolanması, etiketlenmesi, paketlenmesi ve benzeri katma değerli hizmetler.

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.

Konteyner Dolum Hizmeti: Konteynerin yükleme boşaltma ekipmanları ile insan gücü yardımı ile saha içinde doldurulması hizmeti.

Konteyner Boşaltma Hizmeti: Konteynerin yükleme boşaltma ekipmanları ile insan gücü yardımı ile saha içinde boşaltılması hizmeti.

Konteyner İçi Aktarma Hizmeti: Saha içinde yükün bir konteynerin içinden diğer konteynerin içine aktarılması hizmeti.

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.

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.

Konteyner Tamir Hizmeti: Hasarlı konteynerin acentenin veya yük sahibinin talimatı ile tamir edilmesi hizmeti.

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.

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

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

Tartı Hizmeti: Konteyner veya diğer yüklerin kantar marifetiyle tartılması hizmeti (WEB_36, 11.12.2015).

Tablo 2. 1. KDV Mevzuatına Göre Araçlara Teslimlerde İstisnalara İlişkin Çeşitli Örnekler.

- Bir mimari bürosuna yapılacak yat tesliminde ve bu yata verilen tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanamayacaktır. Büronun yatı iktisaptan sonra kiraya vermesi de istisna şartlarının tekemmülü için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için yat kiralama faaliyetlerinin mükellefin asli işgal konuları arasında yer alması, bu işin mutad ve sürekli olarak yapılması gerekir.
- Bir konaklama işletmesinin müşterilerini gezdirmek amacıyla satın alacağı bir yatın, söz konusu işletmeye teslimi ile bu yata verilecek tadil, bakım ve onarım hizmetleri vergiden müstesnadır.
- İnşaat malzemesi ticareti ile uğraşan mükellefe yapılan helikopter teslimi ve bu helikoptere verilen tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır. Bu helikopterle arızı olarak bedel karşılığı taşımacılık yapılması da istisna uygulanması için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için taşımacılığın mükellefin asli işgal konuları arasında yer alması ve mutad ve sürekli olarak yapılması zorunludur.
- Satmak üzere bir yat inşa eden tersane işletmesinin bu imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet

alımları katma değer vergisinden müstesnadır. Bu yat inşa edildikten sonra, özel kullanıma konu edilmek üzere bir şahsa satılırsa, bu teslimde istisna uygulanmayacaktır. Bu teslimin vergiye tabi olması, imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet alımlarının da vergiye tabi olmasını gerektirmeyecektir.

- Bir tersane işletmesi, taşımacılık işiyle uğraşan (A) firmasının siparişi üzerine bir gemi inşa ediyorsa bu geminin imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alışlarında faturanın (A) firması adına düzenlenmesi halinde istisna uygulanacak, tersane adına düzenlenmesi halinde ise istisna uygulanmayacaktır. Tersane işletmesinin imal ve inşa ile ilgili olarak (A) firması adına düzenlediği teslim ve hizmet faturalarında da katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.
- Balıkçı teknelerinde kullanılan ana motorların, balıkçılık kooperatifleri tarafından ithali veya yurt içinden satın alınmasında ve kooperatifler tarafından üyelere tesliminde katma değer vergisi uygulanmayacaktır.

Son yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere, bu araçların tesliminin KDV'den istisna olduğu, bununla birlikte KDV mükellefiyeti olmayan kişi ve kuruluşlar ile KDV mükellefiyeti bulunmakla birlikte faaliyetleri istisna kapsamındaki araçların kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi olmayanlara, Kanunun (13/a) maddesi kapsamında yapılan söz konusu araçların tesliminde istisnanın uygulanmayacağı belirtilmiştir. Faaliyetleri kısmen veya tamamen söz konusu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaç dışında kendi özel kullanımları için alımlarında da istisna uygulanmamaktadır. Yine Tebliğ'de belirtildiği üzere istisnanın kapsamına; deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar ile hava ve demiryolu taşıma araçları (gemi, yat, kotra, yüzer platform, uçak, helikopter, lokomotif, vagon, filika, cankurtaran salı vb. ile ana motor) girmektedir. İnşa halinde gemi olarak tanımlanan tekne kabuğu teslimleri de bu kapsamda KDV'den istisna edilmektedir. İstisna kapsamındaki araçların bedelsiz, icra yoluyla veya benzeri şekillerde satılması veya alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir. 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesinde belirtilen araçların yürürlükteki ihracat hükümleri çerçevesinde yurt dışı edilmesi

halinde ihracat istisnası kapsamında işlem yapılmaktadır. İstisna kapsamında satın alınan araç ve yüzer tesislerin satıcılara iadesinde KDV hesaplanmamaktadır.

2.2.1.2. Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna

3065 sayılı KDVK'nun 13'üncü maddesinin c ve d bentleri petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna ile ilgilidir. Buna göre;

c) Altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler,

d) Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri (Şu kadar ki, yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar)

3065 sayılı KDVK'nun 13'üncü maddesinin c bendi gereğince petrol arama faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler, yine aynı bend gereğince boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler, ve 13'üncü maddenin d bendi gereğince de teşvik belgeli makina ve teçhizat teslimleri tam istisna özelliği taşımaktadır (Vural, 2008).

Petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisnanın, bir petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne kabul edilmiş müteahhidine hak sahibi adına yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacağı belirtilmektedir (Yavaşoğlu, 2012).

Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri de katma değer vergisinden istisna edilmektedir. KDV'den istisna edilen bazı işlemlerle ilgili asgari tutarın ekli kararda belirtildiği şekilde tespiti hakkında 03 Aralık 2004 tarihli, 25659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2004/8127 karar sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1'inci maddesi ile 3065 sayılı KDVK'nun 13'üncü maddesi kapsamında vergiden istisna olan teslim ve hizmetlerde uygulanacak asgari tutar katma

değer vergisi hariç 100 milyon Türk Lirası olarak tespit edilmiştir (WEB_17, 19.10.2004). Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında makine ve teçhizat teslimi istisnai uygulamasında da teşvik belgesinde yer alsa dahi, KDV mükellefiyeti bulunmayanlara, bunun yanı sıra makine ve teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak olanlara yapılacak teslimlerde istisna uygulanamayacağı belirtilmektedir (Yavaşoğlu, 2012). Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 21/12/1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.52/5213-10/48988 sayılı yayımladığı özelgesinde teşvik belgeli makine ve teçhizat teslimlerinde katma değer vergisi uygulanmak suretiyle işlem yapılması halinde, teşvik belgeli yatırım mallarını katma değer vergisi ödeyerek satın alan mükelleflerin yüklendiği bu vergiyi, genel hükümler kapsamında indirim konusu yapabileceklerinin tabii olduğu belirtilmiştir (WEB_42, 17.12.2015). Son yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde de 3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesinde Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinin vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmış ve bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenerek, kapsamının 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde makine ve cihazlar, üretimde kullanılan her türlü makine ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri olduğu açıklanmıştır. Söz konusu istisna uygulaması bakımından da makine ve teçhizat, amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetleri ifade etmektedir. Bir malın istisnadan yararlanabilmesi için, öncelikle yatırım teşvik belgesi ekinin listede yer alması ve makine-teçhizat niteliğinde olması, bu makine-teçhizatın kullanıldığı faaliyetlerin tamamen veya kısmen indirim hakkı tanınan işlemlerden oluşması gerekmektedir. Söz konusu istisna hükmü, teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamında yapılacak makine-teçhizat teslimlerine ilişkin olmaktadır. Dolayısıyla, teşvik belgesinde yer alsa dahi, KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ile makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak mükelleflere yapılacak teslimlerde istisna uygulanmamaktadır. Aynı şekilde, KDV mükellefiyeti olmayan veya makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak olanlar tarafından bu malların ithalinde, teşvik belgesinde aksine bilgiler bulunsun bile KDV uygulanmaktadır. Makine ve teçhizatın, indirim hakkı bulunan işlemlerde kullanıldığı, halihazırda yapılan faaliyetin niteliği ve alınan makine- teçhizatın kullanılacağı işlemlerin KDV açısından indirim hakkı tanınan

işlemler olduğu, mükellef tarafından tevsik edilebilmektedir. Sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat niteliğinde olmadığından istisna kapsamına girmemektedir. Taşıt araçları da makine ve teçhizat kapsamına girmemektedir. Bu nedenle otomobil, panel, arazi taşıtı, otobüs (Belediyeler ve İl Özel İdareleri ile bunların bağlı kuruluşları ve hisselerinin tamamına sahip oldukları şirketlerce şehir içi yolcu taşımacılığında kullanılmak üzere iktisap edilecek olanlar hariç), minibüs, kamyonet, kamyon, treyler ve çekici (Euro normlarına uygun yeşil motoru haiz olan çekiciler hariç) gibi taşıt araçları istisnadan faydalanamamaktadır. Ancak yüklü ağırlığı 45 tonu geçen offroadtruck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, mikserli kamyonlar (beton pompası, silobas vb. monteli olanlar dahil), frigorifik kamyonlar, semi veya frigorifik treylerler, forkliftler, iş makineleri, vinçler, tarım makineleri ve benzerlerinin teslimi ve ithali istisna kapsamında bulunmaktadır. Hastane yatırımlarına ilişkin teşvik belgelerinde yer alan ambulanslar, hastane yatırımları bakımından makine ve teçhizat niteliğinde olduklarından, bunların tesliminde de istisna uygulanmaktadır. Ayrıca, yalnızca havaalanlarında yolcuları terminalden uçağa ve uçaktan terminale taşımak için kullanılan ve trafiğe çıkmayan apron otobüsü teslimleri de yukarıda belirtilen şartları taşımaları ve apron dışında taşımacılık işi yapmamaları kaydıyla, bu istisna kapsamında değerlendirilmektedir. İstisna uygulaması makine ve teçhizat niteliğindeki malların teslimine yönelik olduğundan, hizmet ifaları bu uygulamadan yararlanamamaktadır. Ayrıca makine-teçhizat niteliğinde olmayan lisans, yazılım, bilgisayar programı ve benzeri ürünler de teşvik belgesi eki listede yer verilmiş olsalar dahi istisna kapsamında değerlendirilmemektedir. Ancak, teşvik belgesinde bulunan bir makine-teçhizatın içeriğinde yer alan yazılımla birlikte satışı istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Teşvik belgesi eki listelerde yer alan ve teşvik belgesi sahibi mükellefe bir bütün halinde teslimine teknik olarak imkân olmadığı için yatırım mahallinde kurulumu, montajı gerçekleştirilen makine-teçhizat istisna kapsamında olmaktadır. Bu uygulamada, bizzat teslimi yapan mükellef tarafından yatırım mahallindeki kurulum ve montaj işleri, teslimden ayrı olarak fiyatlandırılmadığı sürece hizmet olarak değerlendirilip istisna dışında tutulmamakta, istisna kurulum ve montaj dâhil toplam

bedele uygulanmaktadır. Ancak, teşvik belgeli yatırım mallarına teslimden ayrı olarak verilen tadil, bakım, onarım gibi hizmetler ile başka mükelleflerden alınan (teslimi yapan mükellef tarafından alt yüklenicilerden alınan ve bedeli yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefe ayrıca yansıtılanlar dahil) kurulum, montaj ve benzeri hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmemektedir. Yatırım teşvik belgesi kapsamında temin edilen makine ve teçhizatın, Ekonomi Bakanlığının izin ve onayı ile yatırım teşvik belgesi sahibi bir başka mükellefe, bu mükellefin sahip olduğu yatırım teşvik belgesi eki listede aynı makine ve teçhizatın yer alması şartıyla istisna kapsamında devri mümkün olmaktadır. Yatırım teşvik mevzuatı çerçevesinde Ekonomi Bakanlığının onay ve iznine tabi olmayan devir ve satışlarda, onay ve izin aranmamaktadır. Yatırım teşvik belgesinin süresinin bitmesi nedeniyle Ekonomi Bakanlığına süre uzatma talebinde bulunulması ve talebin olumlu karşılanmış olması halinde, süre bitim tarihi ile ilave yatırım süresinin verildiği tarih arasında (ara dönemi kapsayacak şekilde süre verilmiş olması kaydıyla) süre uzatımı yapılan yatırım teşvik belgesine dayanılarak alınan makine ve teçhizatlar da istisna kapsamında olmaktadır. Yatırım teşvik belgesinin düzenlenmesinden önce, satın alınan makine ve teçhizatlar bakımından istisna uygulamasından yararlanılması mümkün olmamaktadır. Yatırım teşvik belgesinin düzenlenmesinden önce istisna kapsamında teslim edilen makine ve teçhizata ilişkin KDV satıcıdan aranmaktadır. Teşvik belgesi eki listede yer alan set, ünite, sistem, takım ve benzerini oluşturan makine ve teçhizat teslimlerinde de bu istisna kapsamında işlem tesis edilmektedir. Set, ünite, sistem, takım ve benzerini oluşturan muhtelif makine ve teçhizatın kısmi teslimleri de istisna kapsamında olmaktadır. İstisna kapsamında mal satın almak isteyen alıcılar, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak, KDV mükellefiyetlerinin bulunduğu ve makine-teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacaklarına dair istisna belgesi alarak, bu belgenin örneğini gümrük idarelerine veya yurtiçindeki satıcılara ibraz etmektedirler. İstisna belgesi KDV mükelleflerine verilmektedir. Vergi dairesi tarafından istisna belgesi talep eden ilgili birim, kurum ve kuruluşun başvuru anında KDV mükellefiyetinin bulunması durumunda bunlar adına, mükellefiyetinin bulunmaması halinde ise varsa KDV mükellefi iktisadi işletmesine istisna belgesi verilmektedir. Bu şekilde yatırım teşvik belgesi kapsamında alınan makine ve teçhizatın ilgili birim, kurum ve kuruluşun veya iktisadi işletmesinin bilanço veya aktifine kaydedilmesi ve bu durumun satın almanın gerçekleştiği döneme ilişkin

KDV beyannamesi verme süresi içinde vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Aksi halde indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanma şartı yerine getirilmemiş olacak, verginin alıcıdan aranması gerekecektir. Satıcının istisnalı işlem beyanı ve iade talebi ise genel hükümlere göre yerine getirilmektedir. Yatırım teşvik belgelerine ekli listelerde makine ve teçhizat tanımına giren iktisadi kıymetler, belgeyi veren idareler tarafından yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde belirlenerek istisnadan yararlanacaklar açıkça ifade edilmektedir. İstisnadan yararlanmak isteyen yatırımcılar tarafından, teşvik belgesi ve eki listenin aslı satıcıya veya gümrük idaresine ibraz edilerek istisna uygulanması talep edilmektedir. Sabit kıymetin belgede istisna kapsamına giren mallar arasında yer aldığı belirlendikten sonra KDV uygulamaksızın işlem yapılmaktadır. Yatırımcılar, yatırım teşvik belgesi eki listelerde her bir makine ve teçhizat için belirtilen miktardan fazla istisna kapsamında mal alamamaktadır. Satıcıların, ibraz edilen listelerdeki şerhlere bakarak, bu miktarın aşılmasına dikkat etmesi gerekmektedir. Gümrük idareleri ve yurtiçindeki satıcılar, belirtilen şartlar yerine gelmeden ve belge ibraz edilmeden istisna kapsamında işlem yapamamaktadır. Satıcılar tarafından, kendilerine ibraz edilen belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklanmaktadır. Yatırım teşvik belgesi kapsamında vergiden istisna olarak alınan makine ve teçhizatın satıcıya iadesinde asıl işleme bağlı olarak vergi hesaplanmamaktadır.

Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna ile ilgili olarak Bakanlar Kurulu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232'nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sifra kadar indirmeye yetkili bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı ise istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya ve istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili bulunmaktadır (Saban, 2006).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 10/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.13-86 Sayı ile yayımlanan bir Özelge petrol arama faaliyetlerinde kullanılacak malların Finansal Kiralama Kanunu kapsamında ithali ve kiralanmasının KDV'nden istisna olup olmadığı hakkında olmuştur. Bu Özelgeye göre, Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetinde bulunmayan bir Şirketin, finansal kiralamaya konu etmek üzere petrol arama faaliyetinde kullanılacak ekipmanları Kanunun 13/c ve 16/1-a

maddesi kapsamında KDV den istisna olarak ithal etmesi mümkün bulunmamaktadır (WEB_43, 21.12.2015).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 02/09/1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.55/5513-322/31500 sayı ile yayımlanan Özelgede de yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflerin, belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu duyurulmuştur (WEB_44, 16.12.2015).

Yine Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 08/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.21.15.01-130[13/D-2012/224]-17 Sayılı yayımlanan Özelge ile de ilgili tebliğler ve sirküler açıklamaları uyarınca, mükelleflere yatırım teşvik belgesi eki listede yer alan malların KDV den istisna olarak teslim edilebilmesi için, teslim konu malın makine-teçhizat niteliği taşımasının ve bu malların kısmen de olsa indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanılmasının gerekmekte olduğu, yatırım teşvik belgesinde yer alan makine ve teçhizatın vergiye tabi işlemler yanında vergiye tabi olmayan alt yapı ve diğer belediye hizmetlerinde kullanılacak olmasının ise prensip olarak istisna uygulanmasına engel teşkil etmediği duyurulmuştur.

Son yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde de belirtildiği gibi 3065 sayılı Kanunun (13/c) maddesine göre, Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna olmaktadır. Uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş bulunmaktadır. Buna göre istisna, Türk Petrol Kanununun (13/1) inci maddesi hükmünde belirtilen bir petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne kabul edilmiş müteahhidine hak sahibi adına yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanmaktadır. Bahsi geçen kişi ve kuruluşlara yapılacak teslim ve hizmetlerin münhasıran petrol arama faaliyetlerine ilişkin olması gerekmektedir. Bu çerçevede, münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunmayıp, üretim, taşıma veya tasfiye yapan kuruluşlara, idari faaliyetler ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal teslimi ve hizmet ifaları istinadan yararlanamamaktadır. 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

alımlarında sözü edilen istisna hükmü gereğince vergi uygulanmamaktadır. Ancak bu uygulama, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığında (Petrol İşleri Genel Müdürlüğünden), münhasıran petrol arama faaliyetinde bulduklarına veya söz konusu bina tesislerinin ve teçhizatın münhasıran petrol arama faaliyetlerine tahsis edildiğine dair bir belge almış olan kuruluşlar için geçerli olmaktadır. İstisna kapsamına, boru hattıyla transit taşımacılık yapan belge sahiplerinin bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin mal ve hizmet alımları da girmektedir. Petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce kabul edilmiş müteahhidine mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanların alımları genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olmaktadır. İstisna uygulamasında, petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce kabul edilmiş müteahhidine, istisna kapsamına giren mal ve hizmet alımında kullanılmak üzere Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından “KDV İstisna Belgesi” verilmektedir. İstisna belgesi sahibi tarafından bu belgenin bir örneği satıcı firmalara verilmektedir ve istisna kapsamına giren mal ve hizmet alımlarında KDV uygulanmaması talep edilmektedir. İstisna kapsamında münhasıran petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere sarf malzemesi niteliğinde olan malzemeler ile hizmet alımında bulunan ilgili kişi ve kuruluşlarca, bu mal ve hizmetlere ilişkin fatura bilgilerini içeren bir liste hazırlanmakta ve faturanın düzenlendiği ayı takip eden ayın 10 uncu gününe kadar Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne verilmektedir. Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce bu liste yedi gün içinde incelenerek onaylanmaktadır. Yurt içinden KDV istisnası kapsamında vasıta, akaryakıt ve demirbaş alımından önce, bu alımların petrol arama faaliyeti için gerekliliği ve uygunluğunun Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce karara bağlanması gerektiğinden, söz konusu malzemeler için ön izin alınması gerekmektedir. KDV istisna belgesi ve onaylı listeye istinaden mal teslim eden veya hizmet yapan firmalar, faturalarında ayrıca KDV göstermemektedir. Bu istisna kapsamındaki petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere yurtdışından malzeme ithalinde istisna, istisna uygulamasından yararlanan mükellefin ithalat öncesinde Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne ithal faturasını ibraz ederek malzeme ithalat izni alınması suretiyle uygulanmaktadır. Bu durumda, münhasıran petrol arama faaliyetinde kullanılmak üzere ithal edilecek malzemeler için verilen ithal müsaadeleri Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce “ARAMA” ibaresi yer almak suretiyle düzenlenmektedir. Her bir

ithalatta, ithal edilecek malzemelerin cinsi, miktarı ve niteliğini içeren faturalar Genel Müdürlükçe onaylanmaktadır.

2.2.1.3. 13. Madde ile Getirilen Diğer İstisnalar

KDV Kanununun 13. Maddesinin e, f, g, ğ maddeleriyle;

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

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

6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Başbakanlık merkez teşkilatına teslimi,

5300 sayılı Tarım ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satım konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi,

İstisna kapsamına alınmıştır.

2.2.1.4. 13. Madde ile Getirilen İstisnalarla İlgili Yetki

KDV Kanununun 13. Maddesinin son paragrafıyla Bakanlar Kurulu'na istisnaların uygulanması ile ilgili yetki verilmiştir. Bakanlar Kuruluna yetki veren maddenin son paragrafı aşağıdaki gibidir.

‘Bakanlar Kurulu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232. Maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye yetkilidir. Maliye

bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.’

KDV Kanununun 13. Maddesinin bu paragrafına göre istisnaları düzenlemede oldukça geniş yetki verilmiştir.

2.2.2. Uluslararası Taşımacılık İstisnası

Taşımacılık istisnası, ayrı bir başlık halinde, 3065 sayılı KDVK’nun Üçüncü Bölümü’nde 14’üncü maddede düzenlenmiştir. Taşımacılık istisnası aşağıdaki gibidir.

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

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

3. 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimi vergiden istisnadır. Maliye Bakanlığı, bu istisna uygulamasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir.

3065 sayılı KDVK’nun 14’üncü maddesi gereğince uluslararası taşımacılık, aynı maddenin 3’üncü fıkrası gereğince de ihraç malı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorklara yalnızca yurt dışına çıkışlarda yapılacak motorin teslimleri tam istisna kapsamında bulunmaktadır (Vural, 2008). Vergi istisnasından yararlanacak taşıma işleri Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir. Bakanlar Kurulu bu yetkiye istinaden Kararlar alabilmektedir. Örneğin Bakanlar Kurulunun 24.12.1984 tarih ve 84/8889 sayılı Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri, katma değer vergisinden istisna edilmiştir (33 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 1989).

Bu kapsamda Vergi İdaresi de 11 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’ni yayımlamıştır. Bu Tebliğde yapılan açıklamada, uygulamaya ilişkin esaslar belirlenmiştir. Buna göre;

- a) İstisna kapsamına;

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,
 - Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren,
 - Ve Türkiye'de başlayıp, yabancı bir ülkede sona eren, taşıma işleri girmektedir.
- b) İstisna kapsamına giren taşıma işlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde; gerek taşıma işi yaptıran firmaya karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyyeyi gerçekleştiren firmanın, bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden her iki faaliyet de vergiye tabi olmayacaktır (*Son Yasal Değişiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 2012).

Bununla birlikte ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde bu işler vergiye tabi olacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 20/10/1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5314-371-44839 sayı ile yayımladığı Özelgeye göre yurt dışından Türkiye'ye yapılan taşımalarda istisnanın beyan edileceği dönem 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 olabilmektedir. Özelgeye göre uluslararası taşımacılıkta Türkiye'ye giriş ve 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 yurt dışına 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 (WEB_45, 21.12.2015).

Uluslararası transit taşımacılıkla ilgili olarak ülkemizde yayımlanmış bulunan diğer bazı Tebliğleri de, 33 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 100 Nolu Genel Tebliğ oluşturmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 33 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, vergiden istisna edilen söz konusu taşıma işlerine ait

bilet satışı yapan mükelleflerin, bu işlemlere ilişkin olarak hesapladıkları komisyonların da taşımacılık işi içinde mütalaa edilmesi gerektiğinden, uluslararası taşımacılığa ait bilet satışı komisyonlarının, katma değer vergisine tabi tutulmayacağı bildirilmiştir (33 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği). 100 Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde de “...*istisna kapsamına yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına 11 Seri Nolu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği’nde belirtilen bayiler tarafından yapılacak motorin teslimlerinin girdiği açıklanmıştır. Gene aynı tebliğde bayiler bu kapsamdaki teslimleri dolayısıyla yükledikleri katma değer vergisini indirim yoluyla giderememişlerse, nakden ya da mahsuben iade edileceği belirtilmiştir.*” (Son Yasal Değişiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2012).

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 10/01/1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.55-5579-31-79/1006 sayılı Özelgesinde yurt dışındaki ihracatçı firmanın mallarını taşımayı taahhüt eden taşımacılık firmasının, taşımanın yurt içine isabet eden kısmı ile ilgili olarak başka taşımacı şirketlere yaptırdığı taşıma faaliyeti nedeniyle yüklendiği katma değer vergisinin, söz konusu uluslararası taşımacılık faaliyeti ile ilgili olduğunun tevsik edilmesi durumunda iadeye konu olabileceği duyurulmuştur (WEB_46, 28.12.2015).

Yine Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 02/06/1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.53-5314-372/22705 sayılı Özelgesinde transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlerinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 14. maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 84/8889 sayılı Kararname ile katma değer vergisinden istisna edilmiş olduğu, aynı Kanunun 32. maddesine göre, vergiden istisna edilmiş bulunan bu işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmekte olduğu, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az, olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisinin, bu işlemleri yapanlara iade olunmakta olduğu, ve uluslararası taşımacılık istisnası kapsamına giren işlemleri yapan mükelleflerin, işlemin beyan edildiği dönemde iade alacağına çıkmaması veya mükellefin ortaya çıkan iade alacağını nakden veya mahsuben talep etmeyip gelecek dönemlerde indirim yoluyla telafi etmek istemesi halinde de istisnanın Genel

Tebliğlerde belirtilen belgelerle tevsik edilmesinin gerektiği duyurulmuştur (WEB_47, 16.12.2015).

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 02/06/1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.53-5314-372/26603 sayılı Özelgesinde de uluslararası taşımacılık faaliyetlerinin prensip olarak transit beyannamesi ile tevsik edilmesinin gerekmekte olduğu, ancak, transit belgesi düzenlenmeyip kara manifestosu veya tır karnesinin düzenlenmesi halinde bu belgelerin de istisnanın tevsiki amacıyla kullanılabilceği duyurulmuştur (WEB_48, 19.12.2015).

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 06/03/2012 tarihli ve KDVK-61/2012-1 Sayılı yayımlanan Katma Değer Vergisi Sirküleri/61'inde transit taşımacılık istisnasının kapsamı açıklanmıştır. 11 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile aynı hususlara değinilmiştir. Bununla birlikte istisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyeyi gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden her iki faaliyetin de vergiye tabi olmayacağı, ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde bu işlerin vergiye tabi olacağı duyurulmuştur (Web_37, 15.12.2015).

2.2.3. Diplomatik İstisnalar

3065 Sayılı KDVK'nun Dördüncü Bölümü diplomatik istisnalarla ilgili olup 15'inci maddede aşağıdaki şekilde hükme bağlanmıştır.

1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

b) Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

2. Bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespitine Maliye Bakanlığı yetkilidir.

KDVK'nun 15'inci maddesi gereğince Türkiye'deki yabancı misyona karşılıklılık şartı gözetilerek katma değer vergisi yönünden ayrıcalıklar tanınmaktadır. Bu

kapsamda Türkiye'deki büyükelçilik, elçilik, başkonsolosluk, konsolosluk, muavin konsolosluk, konsolosluk ajanlıkları ve uluslararası kuruluş temsilcilikleri bu konuda ayrıcalık edinmektedir (İnanç, 2010). Kanun'un 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 edilmiştir. Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 60 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile bu konuda düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre diplomatik istisnadan, Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ile karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin ülkemizdeki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ile bunların diplomatik statüye haiz bulunan diplomatik misyon şefleri, diplomasi memurları, konsolosluklarda görevli misyon şefleri ve meslekten konsolosluk memurlarının faydalanabileceği düzenlenmiştir. Ayrıca karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, servis pasaportu hamili olan ve Dışişleri Bakanlığınca II. sınıf kimlik kartı verilen teknik ve idari personelin de diplomatik istisnadan yararlanabileceği düzenlenmiştir (Katma Değer Vergisi Genel Tebliği- Seri No: 60, 1997).

Diplomatik istisnanın uygulanacağı asgari miktar Maliye Bakanlığı tarafından bedeli KDV dahil en az 50 TL olan (elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında 50 TL şartı aranmamıştır) teslim ve hizmetler olarak belirlenmiştir. Karşılıklılık ilkesi çerçevesinde asgari harcama limitleri Dışişleri Bakanlığınca belirlenmiş ve bu miktar *istisna* belgesinde belirtilmiştir. Diplomatik istisna kapsamında yapılacak mal ve hizmet alımları, söz konusu istisna belgesine dayanılarak katma değer vergisiz olarak yapılmıştır. *“İstisna uygulanacak ülkeler ile istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler Dışişleri ve Maliye Bakanlıklarınca müştereken belirlenmiş ve Dışişleri Bakanlığı'nca, temsilciliklere istisnadan faydalanacakları mal ve hizmetleri gösteren bir belge verilmiştir. Ancak, akaryakıt teslimleri için bu Tebliğde öngörülen usul ve esaslar uygulanmamıştır.”* (İnanç, 2010). Diplomatik istisna uygulamasının usul ve esaslarının düzenlendiği 60 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ndeki düzenlemeler istisnadan yararlanacak alıcılara yapılacak akaryakıt teslimlerinde geçerli olmamıştır.

60 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 3'üncü bölümünde, mükelleflerin diplomatik istisna kapsamında satış yapabilmeleri için 1 Temmuz 1997 tarihinden itibaren vergi dairelerinden izin almış olmaları gerektiği açıklanmıştır. Ancak izin belgesi alınması şartı 67 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kaldırılmıştır. Diplomatik temsilcilik ve konsolosluk mensuplarına 1/1/2007 tarihinden itibaren 60 seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen istisna belgesi verilmesi uygulaması kaldırılmış ve istisnadan faydalanan diplomatik kuruluş ve konsolosluk mensuplarına Dışişleri Bakanlığı'nca bir banka kartı verilmiştir (Yıldız, 2008). İstisna kapsamındaki alışlar münhasıran bu kart kullanılarak yapılmıştır. Mal bedelinin nakit, çek, havale vd. herhangi bir yolla ödenmesi halinde istisna uygulanmamıştır. KDV istisnası sağlayan banka kartları, Türkiye'nin diplomatik temsilcilik mensuplarına bütün mal ve hizmetlerde KDV istisnası sağlayan ülkelerin, Türkiye'deki diplomatik misyon mensuplarına verilebilmiş, Türkiye'nin diplomatik temsilcilik mensuplarına mal ve hizmetler itibariyle sınırlama getiren ülkelerin Türkiye'deki diplomatik misyon mensuplarınsa bu kart verilmemiştir. Bu uygulama da 1/1/2010 tarihinde kalkmıştır (İnanç, 2010).

Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 113 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Tebliği'nde diplomatik istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlere açıklık getirilmiş ve usulleri düzenlenmiştir. Buna göre Türkiye'deki diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensupları, KDV'ye tabi her türlü mal ve hizmeti KDV ödeyerek satın almakta ve daha sonra iade talebinde bulunabilmektedir. İade uygulaması kapsamında diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensuplarından bedeli KDV dahil en az 50 TL (veya karşılıklılık ilkesi çerçevesinde tespit edilen daha yüksek alt limit) olan mal ve hizmetlere ait alış sırasında ödedikleri KDV'nin iadesini talep edenler; içinde buldukları takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle gerçekleşen harcamalarına ait fatura ve benzeri belgeleri, Dışişleri Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitelerinde örneği yer alan bildirim formuna ekleyerek takip eden ayda mensup oldukları temsilciliğin belirleyeceği süre içinde bu temsilciliğe vermektedir. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında bedel 50 TL'yi geçmese dahi bu harcamalara ilişkin belgeler bu bildirim formuna eklenmektedir. Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşlar, mensuplarından aldıkları bu formları, aynı ayın sonuna kadar

resmi bir yazı ekinde buldukları yer Vergi Dairesi Başkanlığının, Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlığın yetkilendirdiği (Dışişleri Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitelerinde belirtilen) vergi dairesine intikal ettirmektedir (113 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 2009).

3065 Sayılı KDVK'nun 15'inci maddesinin birinci fıkrası b bendi ile uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetler de KDV'den istisna edilmektedir. Kanununun 19. maddesindeyse istisnaların sınırı tayin edilmektedir. Burada ikinci fıkrada uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır denmektedir. 3065 Sayılı KDVK'nun 15. maddesi gereğince, uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetlerde KDV alınmamakta, yüklenilen vergiler indirim ve iade konusu yapılabilmektedir. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 28.05.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5315-303/22130 sayılı Özelgesi anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan bir kuruluşa yapılan teslim ve hizmetlerin KDV Kanununa göre KDV'den müstesna olması halinde, yapılan teslim ve hizmetlerin bünyesine giren vergilerin indirimi ve iadesi hakkındadır. Buna göre uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası bir kuruluşa yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi Kanununun 19 ve 15/1-b maddeleri gereğince katma değer vergisinden müstesnadır. Özelgede, Katma Değer Vergisi Kanununun sözü edilen 15. maddesi kapsamındaki işlemlerin aynı Kanununun 32. maddesinde belirtilen istisnalar arasında yer aldığından, uluslararası kuruluş niteliğindeki sözü edilen şirkete istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerin bünyesine giren vergilerin, indirimin mümkün olmaması halinde, Genel Tebliğlerle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade edilebileceği açıklanmıştır (WEB_49, 26.12.2015).

Diplomatik istisnanın, KDVK'nun 32'nci maddesi hükmü gereğince "tam istisna" niteliği taşıdığı belirtilmektedir. Bu nedenle, diplomatik istisna kapsamında teslim ve hizmet yapanların, bu işlemlerin bünyesine giren katma değer vergilerinin, indirimin mümkün olmaması halinde kendilerine iade edilebilmekte olduğu ifade edilmektedir. Yani istisna uygulaması nedeniyle yüklenilen vergilerin iadesi söz konusu olmaktadır. İstisna uygulamasından doğan iade talepleri ihracat istisnası dışındaki işlemlere ilişkin iadeler konusunda Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalara göre yerine getirilmektedir. "Halbuki kanununun 19/2 maddesi kapsamındaki uygulamada, bir uluslararası anlaşmada herhangi bir kişi veya kuruluşa vergi istisnası tanınmış ise, bu

kuruluşun uluslararası kuruluş olup olmadığına bakılmamakta, teslim veya hizmet yine katma değer vergisinden istisna olduğu halde, yüklenilen vergilerin indirimi kabul edilmemektedir.” (İnanç, 2010). Böylece uluslararası anlaşmalardaki muafiyet hükümlerinin, katma değer vergisi yönünden uygulanmasının tam istisna uygulanacak uluslararası kuruluşlar ile kısmi istisna uygulanacak uluslararası kuruluşlar olmak üzere ikiye ayrıldığı görülmektedir.

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 30/04/2010 tarih ve KDVK-55 / 2010-3 Sayılı yayımladığı Katma Değer Vergisi Sirkülesi / 55 ve 60 numaralı sirküler. 60 numaralı sirküler 1 ila 59 numaralı sirkülerleri yürürlükten kaldırarak kendi bünyesinde birleştirmiştir. 55 numaralı sirkülerdeki açıklamalara 60 numaralı sirkülerde de yer almaktadır. 55 numaralı sirküler Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensuplarına diplomatik istisna kapsamında yapılan iade işlemleri hakkındadır. Buna göre diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensupları gereken şartları yerine getirerek diplomatik istisnadan doğan KDV iadelerini yapmaya yetkili vergi dairelerine başvuracaklardır. İade yapmaya yetkili vergi daireleri, elektronik ortamda kendilerine gelen bilgi ve formlarla kağıt ortamında alınan form ve diğer belgeleri karşılaştırmak suretiyle gerekli kontrolleri yapacaklardır. İadeye esas olmak üzere vergi dairelerine ibraz edilecek elektrik, su, haberleşme, uçak bileti, eğitim vb. harcamalara ait fatura asıllarını ülkelerine de vermek/göndermek zorunda olan diplomatik misyon mensupları, söz konusu belgelerin aslı ile birlikte fotokopilerini de ibraz edebilecek, ilgili vergi dairesi, belgeler üzerinde gerekli kontrolü yaptıktan sonra fotokopi nüshasına “aslı gibidir” kaşesini tatbik etmek suretiyle asıl belgeleri ilgililere geri verecektir. Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensuplarına mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunan mükellefler, işlem bedeline bakılmaksızın 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki açıklamalara uygun olarak ilgilinin adı soyadı ve kimlik numarasını da yazmak suretiyle fatura düzenleyeceklerdir. İade hakkı sahibi yabancı misyon mensuplarının fatura yerine ödeme kaydedici cihaz fişi ibraz etmek suretiyle iade talebinde bulunması ise mümkün olmamaktadır. Sağlık harcamaları ve uçak bilet bedellerine ilişkin faturaların, iade hakkı sahibi yabancı misyonlar, konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensuplarının eşleri adına düzenlenmesi halinde de iade taleplerinde kullanılması mümkün bulunmaktadır.

Yabancı misyonlar, konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensupları tarafından iadesi talep edilen KDV tutarı, herhangi bir nedenle kısmen veya tamamen iade edilmediği takdirde, vergi dairesi bu durumu ivedilikle ilgiliye resmi yazı ile bildirecektir. Görev sürelerini tamamlayarak iade talep dönemleri içinde ülkemizden ayrılacak yabancı misyon, iade formlarını, ayrıldığı tarih itibariyle 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen dönem ve sürelerle bağlı olmaksızın vergi dairesine verebilecek, ancak vergi dairesi bu talepleri ait olduğu döneme ilişkin diğer işlemlerle birlikte değerlendirip sonuçlandıracaktır (Web_38, 13.12.2015).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 02/12/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-120 Sayılı Özelgesi de diplomatik istisna kapsamında kullanılan elektrikte KDV uygulaması hakkındadır. Bu Özelgeye göre, Türkiye'deki diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların resmi alımlarında KDV istisna uygulaması için 60 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki düzenlemeler geçerli olduğundan, söz konusu kuruluşlar adına Dışişleri Bakanlığınca düzenlenen "Katma Değer Vergisi ve Özel İletişim Vergisi Diplomatik İstisna Belgesi" ne dayanılarak yapılan elektrik tesliminde KDV hesaplanmaması gerekmektedir. Ancak, Türkiye'deki diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensuplarına yapılan elektrik teslimlerinde KDV tahsil edilmesi gerekeceği tabiidir (WEB_50, 16.12.2015).

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve 1 ila 123 seri numaralı genel tebliğleri yürürlükten kaldıran "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği"nde de bu konuyla ilgili yapılan düzenlemede özü itibariyle değişmemiştir.

2.2.4. İthalat İstisnası

3065 Sayılı KDVK'nun Beşinci Bölümü 'ithalat istisnası' ile ilgili olup 16'inci maddede aşağıdaki şekilde hükme bağlanmıştır.

1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,

b) 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç] geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna

olan eşyanın ithali, (Bu Kanunun 11 inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşyayla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.)

c) Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar,

2) Gümrük Kanununa göre geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması veya asli kısmına bir ilave yapılması halinde eşyanın kazandığı değer farkı istisnaya dahil değildir (3065 Sayılı KDV Kanunu- Beşinci Bölüm).

Bu istisnanın, verginin prensibine uygun olarak sınırlı şekilde düzenlendiği görülmektedir. Kanun maddeleriyle ihracat istisnası geniş tutulurken, ithalat istisnası dar tutulmuştur. Burada başlıca amaç ithalat karşısında yerli üretimin haksız rekabete maruz kalmasını önlemek, bu şekilde yerli üretimi korumak olmaktadır (Kızılot, 2012).

İthalat istisnasının konusunu; yurt içinde teslim ve ifası KDV tabi bulunmayan mal ve hizmet ithali; Gümrük Kanununa yapılan atıfla istisna edilen ithalat; kullanılmış ev eşyası; Türkiye’de geçici olarak giren eşyalar; dahilde işleme rejimi içindeki geçici ithalat ve geri gelen eşya oluşturmaktadır (WEB_18, 08.11.2016).

Burada sözü geçen dahilde işleme rejimi, firmaların, öngörülen süre zarfında, işlendikten sonra ihraç edilmek şartıyla, ihraç mallarının üretimi için ihtiyaç duydukları malları, ithalatta alınması gereken her türlü vergiden muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi olmaksızın getirmelerine olanak sağlayan bir teşvik sistemi olmaktadır (Aktaş, 2011).

16’ncı maddenin birinci fıkrası a bendi hükmü gereğince, yurt içinde teslim veya ifası katma değer vergisine tabi tutulmamış olan mal ve hizmetlerin ithalinde de katma değer vergisi alınmamaktadır. 16’ncı maddenin birinci fıkrası b bendi gereğince de Gümrük Kanunumuzun 167 nci maddesinin geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali katma değer vergisinden istisna edilmektedir (*Son Yasal Değişiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 2012). Ancak yine Gümrük Kanununa göre geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması veya

asli kısmına bir ilave yapılması halinde eşyanın kazandığı değer farkı istisnaya dahil olmamaktadır. Burada sözü geçen hariçte işleme rejimine de açıklık getirecek olursak, bu serbest dolaşımdaki eşyanın daha ileri bir safhada işlenmek, tamir edilmek veya yenilenmek üzere geçici olarak üçüncü ülkelere ihraç edilmesi ve bu işleme faaliyetleri sonucunda elde edilen ürünlerin tam veya kısmi muafiyet uygulanarak serbest dolaşıma girmesi olmaktadır (Aktaş, 2011).

T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 26/05/1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.55-5511-1916/21498 sayı ile yayımladığı Özelge ile serbest bölgeye yapılacak mal ve hizmet teslimlerinin ihracat kapsamında KDV'ye tabi olmadığı, serbest bölgeden yapılan ithalatın K.D.V. ye tabi olduğu duyurulmuştur. Özelgede serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalara yapılan teslimlerin, serbest bölgelerin gümrük hattı dışı olduğu ve bu teslimler için Dış Ticaret Rejimi hükümleri uygulandığından, bu teslimlerin genel usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde, söz konusu teslimlerin Kanunun.11/1. maddesi gereğince ihracat istisnası kapsamında değerlendirileceği, serbest bölgeye ihraç edilen bu malların bölgedeki satıcılar tarafından tekrar Türkiye'deki bir firmaya satışının ise ithalat kapsamında Kanunun 1/2. maddesine göre katma değer vergisine tabi olup, ithal işlemi nedeniyle ödenmesi gereken verginin ithalatı gerçekleştirenler tarafından beyanı ve ödenmesinin gerekmekte olduğu belirtilmiştir. Ayrıca ithalatta katma değer vergisinin matrahının da Kanunun 21. maddesinde belirtilen unsurlardan teşekkül etmekte olduğu eklenmiştir (WEB_51, 15.12.2015).

Gelir İdaresi Başkanlığı 31/10/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17.4-2950 Sayılı yayımladığı bir Özelge ile de standart dışı külçe altın ve dore barların ithalinin KDV'den istisna olup olmadığı hakkındaki bir şirketle ilgili duyurusunu yapmıştır. Yapılan duyuruda "...şirketinizce ithal edilen standart dışı külçe altın ve dore barlar KDV Kanununun 17/4-g maddesi kapsamında KDV den istisnadır." açıklamasında bulunulmuştur.

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve 1 ila 123 seri numaralı genel tebliğleri yürürlükten kaldıran "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde ithalatta, prensip olarak her türlü mal ve hizmet ithalinin vergiye tabi olacağı belirtilmiştir.

2.2.5. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar

2.2.5.1. Kültür ve Eğitim Amaçlı İstisnalar

3065 Sayılı KDVK'nun 17'nci maddesinin birinci fıkrasında kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar düzenlenmektedir. Buna göre;

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, siyasi 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, islah 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,

istisna kapsamında bulunmaktadır (KDVK Madde 17).

3065 Sayılı KDVK'nun 17'nci maddesinde "Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar" da belirtilen mal teslimleri ve hizmet ifaları ile sınırlı olmak üzere kamuya yararlı derneklere katma değer vergisi istisnası hakkı tanınmıştır. Buna göre, kamu menfaatine yararlı derneklerin ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, islah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri, yanı sıra 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 katma değer vergisinden istisna edilmiştir (WEB_71, 20.05.2012).

T.C. Anayasası'nın 42'nci maddesine göre kimse, eğitim ve öğrenim hakkından yoksun bırakılamaz (WEB_27, 03.12.1982). İnsanın bilgi sahibi olma ihtiyacı vardır. Bilgi sahibi olmak eğitimle mümkün olmaktadır. Bu nedenle eğitim-öğretime yönelik özel/kamu kurum ve kuruluşların teşvik edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda eğitim-öğretim hizmeti alan/veren kişilerin vergilendirilmesine yönelik teşvik uygulamaları gündeme gelmektedir. Ülkemizde yüksek öğretim-öğretim hizmeti, üniversiteler aracılığıyla yürütülmektedir. Üniversiteler öğretim hizmetlerinin dışında da önemli

işlevler üstlenmektedirler. T.C. Anayasası'nın 130'uncu maddesinde çağdaş eğitim-öğretim esaslarına dayanan bir düzen içinde milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü yetiştirmek amacı ile; ortaöğretime dayalı çeşitli düzeylerde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmak, ülkeye ve insanlığa hizmet etmek üzere çeşitli birimlerden oluşan kamu tüzelkişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversitelerin Devlet tarafından kanunla kurulacağı belirtilmektedir. Aynı maddenin devamında da kanunda gösterilen usul ve esaslara göre, kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla vakıflar tarafından, Devletin gözetim ve denetimine tâbi yükseköğretim kurumları kurulabileceği belirtilmektedir. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 3'üncü maddesinin c bendine göre Yükseköğretim kurumları: Üniversite ile yüksek teknoloji enstitüleri ve bunların bünyesinde yer alan fakülteler, enstitüler, yüksekokullar, konservatuvarlar, araştırma ve uygulama merkezleri ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı meslek yüksekokulları ile bir üniversite veya ileri teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın ve kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından kurulan meslek yüksekokullarıdır (WEB_34, 07.11.1981).

Vakıf üniversiteleri bir takım vergilerden muaf sayılmaktadır. Vakıf üniversiteleri kamu tüzel kişiliğine sahiptirler. Vakıf üniversitelerinin sundukları eğitim faaliyetlerinin KDV'ne tabi tutulup tutulmayacağı ise tartışmalı bir konuyu oluşturmaktadır. Vakıfların ticari faaliyet sayılmayan bilimin ve fennin ve güzel sanatların eğitimi ve öğretimi hizmeti karşılığında öğrencilerden tahsil ettikleri ücretlerin KDVK'nun 17'nci maddesi kapsamında düzenlenen istisna konusu yapılması gerektiği ifade edilmektedir (Budak, 2010).

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 101'inci maddesine göre vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır (WEB_29, 21.12.2015). “*Vakıf üniversiteleri Anayasaya göre kamu tüzel kişiliğine sahip; 2547 sayılı Kanuna göre, devlet üniversitelerine sağlanan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen yararlanan; Emlak Vergisi Kanunu'na göre emlak vergisinden muaf; 5422 sayılı KVK'ya göre kurumlar vergisinden muaf; KDVK'ya göre katma değer vergisine tabi kurumlardır.*” (Budak, 2010).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 20/06/1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5424-10/25962 sayılı Özeldes ile üniversiteyi güçlendirme vakfı tarafından üniversiteden kiralanan

arazilerin 3. şahıslara kiralanması ve üzerine yaptırdığı tesislerin bir süre sonra üniversiteye devredilmesi durumunda KDV'den istisna olacağı duyurulmuştur (WEB_52, 27.12.2015).

Yine Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 17/11/2008 tarih ve KDVK-51/2008-1 Sayılı yayımladığı Katma Değer Vergisi Sirküleri/51 ve 60 numaralı sirküler. 60 numaralı sirküler 1 ila 59 numaralı sirkülerleri yürürlükten kaldırarak kendi bünyesinde birleştirmiştir. 51 numaralı sirkülerdeki açıklamalara 60 numaralı sirkülerde de yer almaktadır. 2009 yılı Mart ayında İstanbul'da yapılacak Beşinci Dünya Su Forumunun Organizasyonundan sorumlu Forum Sekretaryasına bu Forumun gerçekleştirilmesi için yapılacak mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi istisnası hakkında duyurularda bulunulmuştur. Buna göre 23.10.2008 tarihli ve 27033 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5804 Sayılı "2009 Yılında İstanbul Şehrinde Yapılacak Beşinci Dünya Su Forumunun Organizasyonu İle Katma Değer Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesine Dair Kanun"nun 3. maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanununa geçici 27. madde eklenmiş ve "2009 yılı Mart ayında İstanbul'da yapılacak Beşinci Dünya Su Forumunun Organizasyonundan sorumlu Forum Sekretaryasına bu Forumun gerçekleştirilmesi için yapılacak mal teslimleri ile hizmet ifaları" katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Forum Sekretaryasına teslim veya hizmette bulunan mükelleflerin gereken şartları yerine getirmek suretiyle söz konusu işlemlere ait bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplamayacakları duyurulmuştur. Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 27. maddesi uyarınca da Forum Sekretaryasına KDV'den istisna olarak yapılan teslimler ve hizmetlere ait yüklenilen KDV'nin Kanunun 30/a maddesi gereğince indirim konusu yapılması mümkün olmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle sözü edilen istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin yükledikleri KDV'yi gelir ya da kurumlar vergisi matrahının tespiti bakımından gider olarak dikkate alacakları duyurulmuştur (Web_39, 12.12.2015).

2.2.5.2. Sosyal Amaçlı İstisnalar

3065 sayılı KDVK'nun Altıncı Bölüm'ü "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" ı içermektedir. Burada 17'inci maddenin ikinci fıkrası sosyal amaç taşıyan istisnalarla ilgili bulunmaktadır. Buna göre;

a) Yukarıda sayılan (m.17/1 de belirtilenler) 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 engelli bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler,

b) 8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, 24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50'sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi,

c) 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) 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 asgarî standartları ve bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

e) 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), sosyal amaçlı istisnalar kapsamında bulunmaktadır (KDVK Madde 17).

3065 sayılı KDVK'nun 17'nci maddesinin ikinci fıkrası a bendi gereğince kamu menfaatine yararlı derneklerin (m.17/1 de belirtilmiş olan); hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna olmaktadır. Üniversite hastanelerinin kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri KDVK'den istisna bulunmaktadır. Üniversiteler, KDVK'nun 17'nci maddesinin birinci bendinde sayılan kurum ve kuruluşlar arasında yer almaktadır. Bunların "*maddenin 2-a bendinde belirtilen "hastane işletmek" suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna olup, aynı Kanununun 17/2-b maddesi ile de söz konusu kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının katma değer vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.*" (WEB_53, 21.12.2015). Kamu menfaatine yararlı derneklere bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisna bulunmaktadır (WEB_71, 20.05.2012). 17'nci maddenin ikinci fıkrasının b bendi ile de 17'nci maddesinin birinci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetlerle ilgili istisna düzenlenmekte ve bunlar katma değer vergisine tabi tutulmamaktadır. Buna örnek olarak, genel rejim uyarınca katma değer vergisi mükellefiyetine tabi bir anonim şirketin, belediyeye ait hastaneye bir ambulansı bedelsiz olarak vermesiyle, bunun üzerinden katma değer vergisi alınmaması gösterilmektedir

(*Son Yasal Değişiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 2012).

Sosyal amaç taşıyan istisnalar, KDVK'nun 17'nci maddesinde dört ana grupta toplanmış bulunan kısmi istisna konusu işlemlerin bir grubunu oluşturmaktadır. Kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar, askeri amaç taşıyan istisnalar ve diğer istisnalar da diğer grupları oluşturmaktadır (WEB_21, 04.12.2007). Bu dört grup altında düzenlenen işlemlerle ilgili olarak alış belgelerinde gösterilen vergiler indirim konusu yapılamayacaktır. Bu vergiler duruma göre, maliyete intikal ettirilecek veya gider yazılacaktır.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 30.05.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5301-2682/22382 sayı ile yayımladığı Özelge, Devlet İhale Kanununun 72 nci maddesine göre taşınmaz malların doğrudan kamu yararına çalışan derneklere tesliminde KDV uygulanmayacağı hakkındadır (WEB_54, 24.12.2015). Buna göre taşınmaz malların doğrudan kamu yararına çalışan derneklere tesliminde KDV uygulanmamaktadır.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 17/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2607 Sayı ile yayımlanan bir Özelge ise açılacak olan özel kolejın KDV karşısındaki durumu hakkındadır. Bu Özelge ile 3065 Sayılı KDV Kanununun; 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zırai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu; 17/2-b maddesinde de, 8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerin %10'unu, 24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu, üniversite ve yüksekokullarda ise %50'sini, geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetlerinin KDV den istisna olduğu hüküm altına alınarak, bir firma bünyesindeki özel okulda verilen eğitim ve öğretim hizmetlerinin genel hükümlere göre KDV ye tabi bulunduğu, ancak okulun 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okul olması halinde ilgili dönemdeki okul kapasitesinin %10'unu geçmemek

şartıyla verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetlerinin KDV den istisna olacağı duyurulmuştur.

2.2.5.3. Askeri Amaçlı İstisnalar

KDVK'nun 17'nci maddesinin üçüncü fıkrasında askeri amaçlı istisnalar düzenlenmektedir. Buna göre de askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler askeri amaçlı istisnalar kapsamını oluşturmaktadır. Katma değer vergisinden istisna olmak için kuruluşun askeri nitelikte olması şartı aranmaktadır. Bununla Türk Silahlı Kuvvetleri bünyesine dahil kuruluşlar kastedilmektedir. Kanun maddesi gereğince aranan ikinci şartı da teslim veya hizmetin kuruluş amacına uygun olması oluşturmaktadır (*Son Yasal Değişiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 2012).

2.2.5.4. Diğer İstisnalar

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4. Maddesinde diğer istisnalar düzenlenmiştir.

Bu madde de düzenlenen "Diğer İstisnalar" kısmi istisna kapsamında bulunmaktadır. Kısmi istisna kapsamında ele alınabilecek istisnaların geneli için yüklenen vergilerin indirim imkânı bulunmamaktadır. Bununla birlikte indirim imkânı bulunan kısmi istisnalar da bulunmaktadır. Böylece kısmi istisnalar, indirim imkânı bulunmayan kısmi istisnalar ile indirim imkanı bulunan kısmi istisnalar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Tam istisna ve kısmi istisnalarla ilgili ayrıntılı açıklamalar "İhracat İstisnası" başlığını taşıyan III. Bölüm'de ayrıntılı olarak yapılmaktadır. Bu nedenle, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4. Maddesinde düzenlenen Diğer İstisnalar aşağıdadır.

a) Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

b) Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı kanunun 66'ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

c) 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 yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.)

d) İktisadi işletmelere dahil olmayan gayri menkullerin kiralanması işlemleri ile sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

e) Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve sigorta araçlarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 7 inci maddesinin (24) numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri,

f) Darphane ve Damga matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

g) Külçe altın ve külçe gümüş teslimleri ile kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebrecet, inci) 6.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye’de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi, döviz, para, damga pulu, değerli kağıtlar, hisse senedi, tahvil, varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları, Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,

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

ı) Serbest bölgelerde verilen hizmetler,

i) Varlık ve hakların, Türkiye Varlık Fonu ve alt fonlara devri ile bu varlık ve hakların Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi tarafından yönetilmesi suretiyle yapılan teslim ve hizmetler,

Bu bent kapsamında istisna edilen işlemler bakımından, 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.

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

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

l) 30.01.2002 tarihli ve 4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsil 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,

m) 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.

n) Basın, Yayın ve enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri.

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

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

r) Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallelerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.

Bu fıkranın (u) bendi kapsamında varlık kiralama şirketlerine ve (y) bendi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin, varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde buldukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında 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.

s) Engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları.

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

t) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, 1 inci maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi ile 13 üncü maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde belirtilen işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri (bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz).

u) Her türlü varlık ve hakkın, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine devri ile bu varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerince kiralanması ve devralınan kuruma devri.

İstisna kapsamında, varlık kiralama şirketlerine devredilen varlık ve hakların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

03/06/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu uyarınca oluşturulan Sigorta Tahkim Komisyonu tarafından münhasıran uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin olarak verilen hizmetler.

y) 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınınca bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan her türlü taşınır ve taşınmazlarla uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınır ve taşınmazın kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri.

İstisna kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen her türlü taşınır ve taşınmaz malların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

z) 13/06/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından bu Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.) (KDVK Madde 17).

İstisnadan Vazgeçme

1. Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsaması şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur.

2. Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalar hariç olmak üzere, 17 nci maddenin (1) ve

(2) numaralı fıkralarıyla (3) numaralı fıkranın (a) ve (4) numaralı fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalar hakkında yukarıdaki (1) numaralı fıkra hükmü uygulanmaz.

3. İstisnadan vazgeçeceklerin talepleri üzerine, vergi dairesince, vergi mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren tesis olunur. Bu şekilde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzatılmış sayılır. (KDVK Madde 18).

İstisnaların Sınırı

1. Diğer kanunlardaki vergi muaflık 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 (KDVK Madde 19).

BÖLÜM 3. İHRACATIN TANIMI, KAPSAMI VE İHRACAT İSTİSNASI

3.1. İHRACATIN TANIMI VE KAPSAMI

İhracatın ülke ekonomisindeki önemi büyüktür. İhracat denince bu mal ve hizmetler ihracatını içermektedir. Bir ülkenin diğer bir ülkeye yaptığı mal ve hizmet satımlarına ihracat denmektedir. Bir ihracat tanımı da malların bir ülkeden diğerine hareketi ve en azından bir uluslararası sınırı geçmesi olarak tanımlanmaktadır (Day, 1983). Mevzuatımızda ihracat “Bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veyahut müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemler” olarak tanımlanmıştır (WEB_23, 22.10.2015). İthalat ise dış memleketlerden gelip sınırlarımızı aşan yabancı mallarını göstermektedir.

Bir ülkenin diğer bir ülkeden yaptığı mal ve hizmet satın alımlarına ithalat denmektedir. Bir ülke ihracatından fazla miktarda ithalat yapıyorsa bu ülke dış ticaret açığı vermekte, tam tersi durumda yani aynı ülke ithalatından fazla miktarda ihracat gerçekleştirmişse dış ticaret fazlası vermiş olmaktadır (WEB_11, 05.11.2006). Bir ülke ihracat miktarından fazla ithalat yapıyorsa denge negatif yönde bozulmaktadır. Bu durumda ülkedeki kuruluşların ihracata teşvik edilmeleri gerekmektedir. Bir ülkenin mal ve hizmetler ithalat ve ihracatı ödemeler bilançosunda cari işlemler hesabına kaydedilmektedir (Seyidoğlu, 1980). Dış açık, iktisat yazınında *cari işlemler açığı* teknik tabiriyle kullanılmaktadır (Yeldan, 2005). Dış ticaret dengesi, cari işlemler açığı içinde önemli bir kalemi oluşturmaktadır. Türkiye'nin cari açık sorunu bulunmaktadır. Bu nedenle ülkeden yapılan ihracatın artması gerekmektedir. Bir ülkenin cari işlemler dengesi o ülkenin belirli bir zaman periyodu içindeki toplam gelirleri ile toplam harcamaları arasındaki farka eşittir. Buna bağlı olarak, bir ülkenin toplam gelirleri (GSMH) toplam giderlerini aşıyor ise dışsal denge pozitif ve cari işlemler fazlası var demektir. Tersisi durumda dışsal denge negatiftir ve cari işlemler

açığı söz konusudur. Denge hali ise toplam gelirlerle toplam giderlerin eşit olması durumudur. Dışsal dengede cari işlemler dengesi en önemli kalemi oluşturmaktadır. Cari işlemler dengesi yurtiçinde yerleşiklerle yurtdışında yerleşik ekonomik birimler arasındaki mal, hizmet ve mülkiyeti el değiştirmek şartıyla (geri ödemesi olmayan) para hareketlerini göstermektedir (Eğilmez ve Kumcu, 2006). Bir ülkenin yıllık ithalat ve ihracatını gösteren tablo ticaret bilançosu diye tabir edilmektedir. Ticaret bilançosuna giren muamelelere cari muameleler, işlemler (Current Accounts) de denmektedir. Ticaret bilançosunda hem görünen (mal) hem de görünmeyen (hizmet) ithalat ve ihracata yer verilmektedir. Fiziki mal alım-satımı dışındaki hizmet ithalat ve ihracatı görünmeyen işlemler kalemini oluşturmaktadır.

Türkiye’de ihracat teşvik edilmektedir. Türkiye’de genelde uygulanan ihracat teşvikleri aşağıdakiler olmaktadır (Tek, 1997):

- Vergi resim ve harç istisnaları
- Gümrük muafiyetli döviz tahsisi
- Gümrük Kanununun 118. maddesi gereğince geçici kabul yoluyla yapılacak ihracata döviz tahsisi ve vergi resim ve harç istisnaları
- İhracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere tanınan gümrük muafiyetli döviz tahsisi ve vergi resim ve harç istisnası
- Konut fonu muafiyeti
- İhracat karşılığı dövizlerden mahsup
- Kurumlar vergisi istisnası
- Destekleme ve fiyat istikrar fonundan (DFİF) yapılan prim ödemeleri
- İhracat kredileri (Eximbank)
- İhracatta navlun sübvansiyon (Merkez Bankası)
- İhracatta KDV istisnası (Maliye Bakanlığı)
- İhracat kredi sigortası (Eximbank)
- Geçici kabul yoluyla mal ithali.

Firmalar ihracat teşviklerinden yararlanmaktadırlar. Firmalara vergi avantajları ve kolaylıkları da sağlanmaktadır. İhracatta KDV istisnası da bu kapsamda uygulanmaktadır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrası a bendi hükmü ile ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile

yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmektedir. İhracat istisnası uygulamasından sadece “ihracatçı”lar yararlanmaktadır. Türkiye’de ihracat rejimi Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı’nca her yıl hazırlanan İhracat Yönetmeliği’ne göre belirlenmektedir (Tek, 1997). İhracat Rejimi Kararı uyarınca yapılacak ihracat işlemleri, bu Yönetmelik ile Dış Ticaret Müsteşarlığı’nın bağlı olduğu Bakanlık tarafından yayımlanan tebliğler ve ilgililere verilen talimatlar çerçevesinde yürütülmektedir (WEB_26, 25.09.2012). Bakanlık, ihracatın her aşamasında gözetim, denetim ve yönlendirilmesine ilişkin her türlü önlemleri almaya, ihracatla ilgili işlemleri her safhada izlemeye ve bu hususlarla ilgili düzenlemeleri yapmaya, ihracata ilişkin bilgi ve belgeleri istemeye ve ihracatı İhracat Rejimi Kararı çerçevesinde yürütmeye yetkili bulunmaktadır (Kaya, 2011).

İhracat Yönetmeliği uyarınca İhracat Belgesi veya İhracat Belgesi ve Ruhsatnamesi’ni haiz olan ve ilgili diğer Kanunlara göre ihracat yapmasına bir engel bulunmayan gerçek veya tüzel kişiler bu kapsama girmektedir. İhracatçı, ihraç edeceği mala göre ilgili İhracatçı Birliği Genel sekreterliğine üye olan, vergi numarasına sahip gerçek veya tüzel kişiler ve tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan ortaklıkları ifade etmektedir (WEB_23, 22.10.2015).

İhracat Yönetmeliğine göre ihracat şekilleri de aşağıdakiler olmaktadır (Tek, 1997):

- (1) Özellik arz etmeyen ihracat
- (2) Kayda bağlı ihracat
- (3) Özelliği olan ihracat
 - Kredi ihracat (Dış Ticaret Müsteşarlığı’nca belirlenen kredi anlaşmaları çerçevesinde yapılacak ihracat)
 - Transit ihracat (Alış ve satış bedelleri arasında lehe fark olması koşuluyla mal bedelleri için transfer yapılarak veya yapılmaksızın satın alınan yabancı menşeli malların transit olarak veya sonradan başka ülkeye satışı)
 - Konsinye ihracat (Kesin satışı daha sonra yapılmak üzere dış alıcılara komisyonculara veya ihracatçının yurt dışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesi)
 - İthal edilmiş malın ihracatı

- Bedelsiz ihracat: Bedelsiz olarak ihraç edilebilecek mallar aşağıda belirtilmektedir (Kaya, 2011):
 - a) Gerçek veya tüzel kişiler tarafından götürülen veya gönderilen hediyeler, miktarı ticari teamüllere uygun numuneler ile reklam ve tanıtım malları, yeniden kullanıma veya geri dönüşüme konu ithal edilmiş mal ve ambalaj malzemeleri,
 - b) Daha önce usulüne uygun olarak ihraç edilmiş malların bedelsiz gönderilmesi ticari örf ve adetlere uygun parçaları, fireleri ile garantili olarak ihraç edilen malların garanti süresi içinde yenilenmesi gereken parçaları,
 - c) Yabancı misyon mensuplarının, Türkiye’de çalışan yabancıların, yurt dışına hane nakli suretiyle gidecek Türk vatandaşlarının, daimi veya geçici görevle yurt dışına giden kamu görevlilerinin, bu durumlarının ilgili mercilerce belgelenmesi şartıyla, beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,
 - d) Yurt dışında yerleşik tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,
 - e) Kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler ve üniversitelerin; görevleri veya anlaşmalar gereği gönderecekleri mal ve taşıtlar,
 - f) Savaş, deprem, sel, salgın hastalık, kıtlık ve benzeri afet durumlarında; kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler, üniversiteler, Kızılay ile kamu yararına çalışan dernek ve vakıfların gönderecekleri insani yardım malzemeleri.
- Yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında yapılacak ihracat (2.2.1996 tarih ve 22542 sayılı R.G. Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetlerine İlişkin Tebliğ)
- Takas kapsamında yapılacak ihracat
- Bağlı muamele yoluyla yapılacak ihracat
- Dolaylı offset kapsamında yapılacak ihracat
- Serbest bölge ve yurt dışı antrepolara yapılan ihracat
- Yurt dışı fuar ve sergilere katılım (Yönetmelik, m.14)
- Ve diğer ihracat şekilleri.

Yukarıda sayılmayan ihracat şekilleri ise Müsteşarlıkça değerlendirilip hükme bağlanmaktadır.

Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde hizmetin (taşıma işinin) iç parkura isabet eden kısmı Türkiye’de yapılmış sayılmakta ve KDV’nin konusuna girmektedir (Yavaşoğlu, 2012).

Serbest bölgeler, ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatı’nın uygulanması bakımından gümrük hattı dışında sayılan, yapılan faaliyetleri çin daha geniş muafiyet ve teşviklerin tanındığı, ülkenin diğer kısımlarından fiziki olarak ayrılan yerler olarak tanımlanmaktadır (Karaduman ve Yıldız, 2002). Serbest bölgelerde faaliyet gösterenler vergiden muaf tutulabilmektedirler. Buralarda vergi avantajlarından yararlanılabilmektedir. Böylece serbest bölgeler dış ticareti geliştirici etkide bulunmaktadırlar. Serbest bölgelerin kurulma amaçları çeşitlidir ama bunların en başında ihracatı artırmak gelmektedir. İhracat Yönetmeliği’nin “Serbest bölgelere yapılacak ihracat” başlıklı 12. maddesi uyarınca serbest bölgelere yapılan ihracat, ihracat mevzuatı hükümlerine tabi olmaktadır. Ancak, Dahilde İşleme Rejimi, KDV uygulamaları ve Türkiye İhracat Kredi Bankası uygulamalarına dair mevzuat hükümleri saklı tutulmaktadır (WEB_26, 25.09.2012).

Mal ve hizmet ihracatında tam istisna uygulanmaktadır (WEB_14, 13.12.2015). *“İhracatta kabul edilen ana ilke ihracat serbestisidir. Ancak bazı malların ihracı çeşitli kanun, kararname ve yönetmeliklerle yasaklanmıştır. Bunlar genel ahlâka ve halk sağlığına aykırı, stratejik nitelik taşıyan ya da yurtiçi tüketimi desteklenmek istenen mallardır.”* (Seyidoğlu, 1980). Doğrudan dışsattım ihracatta en sık karşılaşılan yöntemi oluşturmaktadır ve firmalar tarafından tercih edilmektedir. Doğrudan ihracat, bir üretici firmanın ürünlerini, uluslararası pazarlarda, doğrudan kendi adına satması şeklinde gerçekleşmektedir. Dolaylı ihracatsa üretici firmanın, uluslararası pazarda satışlarını aracı bir ihracatçı kullanarak gerçekleştirmesidir (Zügül, 1998). 100.000 doları geçmeyen satışlarda “bavul ticareti” de doğrudan ihracat kapsamında sayılmaktadır (Tek, 1997). Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar (bavul ticareti) da ihracat olarak kabul edilmekte ve KDV istisnasından yararlanmaktadır (WEB_23, 22.10.2015).

Yolcu beraberli eşya ihracında istisnanın gerçekleşmesi için, bu ticarete konu satılan malın satış tarihinden itibaren 3 ay içinde gümrük kapılarından malın yurt dışına çıkması ve süresinde çıktığına dair satış faturasının gümrükçe çıkış tarihi yazılmak suretiyle onaylanmasına müteakip 1 ay içinde satıcıya ulaşması ve bu süreler içinde KDV nin alıcıya ödenmiş olması gerektiği belirtilmektedir (Acar ve Çalı, 2008). Türkiye’de 6 Haziran 2006 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ (İhracat 2006/5)’in 2’nci maddesinin (ç) bendi kapsamında, yurt dışında yerleşik tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11’inci maddesinin birinci fıkrası b bendi ile düzenlenen istisnadan yararlanarak yurt dışına götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtların bedelsiz ihracına da, satıcı tarafından verilen satış faturası nüshası/veya satıcı onaylı örneklerine istinaden, ilgili gümrük idarelerince izin verilmektedir (WEB_15, 21.11.2015). Burada fatura, satıcı tarafından düzenlenen, mal veya hizmetin satıldığını kanıtlayan belge olmaktadır (WEB_23, 22.10.2015). VUK’ a göre fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır (VUK Madde 229). Mükellefler sattıkları emtia veya yaptıkları işler nedeniyle ortaya çıkacak alacak ve borçları için poliçe de düzenleyebilmektedirler (Saban, 2006).

Tablo 3.1. Yolcu Beraberi Eşya İhracında İstisna ile Bavul Ticareti Kapsamında Yapılan İhracat İstisnası Uygulaması Arasındaki Farklar (Acar ve Çalı, 2008).

Yolcu beraberli eşya ihracında	Bavul ticaretinde
Özel fatura gerekli değildir.	Özel fatura gereklidir.
Fatura KDV'li kesilir.	Fatura KDV'siz kesilir.
Döviz alım belgesi gerekli değildir.	Döviz alım belgesi gereklidir.
Mal bedeli KDV hariç 100 TL'den fazla olmalıdır.	Mal bedeli KDV hariç 600 TL'den fazla olmalıdır.
Satın alınan mallar şahsi ihtiyaçlarda sınırlı olmalıdır.	Satın alınan mallar ticari boyutta olabilir.
Gümrükte malların çıkışında gümrük memurunca arkası çıkış tarihi yazılarak onaylanan fatura satıcıya 3 ay içinde ulaştırılmalıdır.	Gümrükte malların çıkışında gümrük memurunca arkası çıkış tarihi yazılarak onaylanan fatura satıcıya 1 ay içinde ulaştırılmalıdır.
Satış faturası gümrükte alıcılar tarafından onaylatılmalıdır.	Satış faturası gümrükte alıcı, satıcı, nakliye firması tarafından onaylatılabilir.
Satışa konu mallar tüm gümrük kapısından çıkarılabilir.	Satışa konu mallar sadece; İstanbul, İzmir, Antalya, Samsun, Trabzon, Edirne, Artvin illerindeki kapılar ile Kırklareli Dereköy, Tekirdağ Çorlu kapılarından yapılabilir.
Satıcılara ihraç kayıtlı mal teslimi yapılamaz.	Satıcılara imalatçılarca ihraç kayıtlı satış yapılabilir.
Hesaplanan KDV iadeye konu edilir.	Yüklenilen KDV iadeye konu edilir.

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve KDVK 1 ila 123 seri numaralı genel tebliği yürürlükten kaldıran ‘‘Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’’nde, esas ilgilendirmeyen bazı değişiklikler olmuştur. Yukarıdaki tabloda yer alan bavul ticaretinde de 01.05.2014 tarihinden itibaren Döviz Alım Belgesi gerekmemektedir. Mal bedeli de 600 TL'den 2.000 TL'ye çıkartılmıştır.

Tebliğde, Türkiye’de ikamet etmeyenlere Özel Fatura ile yapılan satışlar (bavul ticaretinde) satın alınan malların, özel fatura tarihini izleyen aybaşından itibaren üç ay içinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın uygun görüş alınarak Maliye Bakanlığı’na belirlenen gümrük kapılarından yurtdışına çıkarılması ve bu malların gümrük bölgesinden çıktığını gösteren bu gümrük kapılarında onaylatılmış özel faturanın bir nüshasının çıkış tarihinden en geç bir ay içinde satıcıya intikal etmiş olması gerekir.

Eski Tebliğlerde ve diğer düzenlemelerde, Türkiye’de ikamet etmeyenlere Özel Fatura ile yapılan satışlar (bavul ticaretinde) Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11/1-b maddesine göre düzenle yapılmış olup, yeni Tebliğde Türkiye’de ikamet etmeyenlere Özel Fatura ile yapılan satışlar (bavul ticaretinde) Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11/1-a maddesi kapsamında düzenlenmiştir.

3.2. İHRACAT İSTİSNASI VE GENEL BİLGİLER

3065 sayılı Katma Değer Kanunu 11.maddesinde ihracat istisnası ‘ mal ve hizmet ihracatı’ başlığı altında düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Böylece ihracat yapan firmalarımızın yabancı ülkelerdeki ithalatçı firmalara yaptıkları mal satışları KDV’ye tabi bir işlem olmaktan çıkarılmıştır (WEB_9, 25.10.2008). Yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanan hizmetler KDV’nin konusuna girmemektedir (Yavaşoğlu, 2012). Gelir İdaresi Başkanlığı 17/06/1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2918-215-43 sayılı özelgesi ile ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin katma değer vergisinden istisna edilmiş olduğunu, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükelleflerin, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgenin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerini duyurmuştur (WEB_55, 29.12.2015).

Uygulamada Türkiye’de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması veya böyle bir işlemin Kanundaki herhangi bir istisna hükmü ile ilişkilendirilmesi söz konusu olmamaktadır. Buna göre, Türkiye’deki bir firmanın;

- Yurt dışında düzenlenen bir fuara Türkiye’den katılan firmalara yurt dışında verdiği stant kurulumu, montajı, lojistik vb. hizmetler,

- Yurt dışında yaptığı inşaat, onarım, montaj işleri,
- Yurt dışındaki bir firmanın doğrudan yurt dışındaki başka bir firmaya (mallar Türkiye'ye gelmeksizin) yapacağı teslimler²⁶ ilişkin olarak verdiği aracılık hizmeti,
- Türkiye'de başka bir firmanın personelini yurt dışına götürmek suretiyle aynı sektörde faaliyette bulunan yabancı firmalarla tanıştırma, bilgilendirme, eğitim şeklinde ortaya çıkan ve yurt dışında verdiği danışmanlık hizmeti,
- Yurt dışındaki bir firmanın mallarının, yine yurt dışındaki bir başka firmaya pazarlanmasına yönelik olarak yurt dışında verdiği satış komisyonculuğu hizmeti, Türkiye'de ifa edilmediğinden veya bu hizmetlerden Türkiye'de faydalanılmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir (Web_35, 26.02.2011). Bu konuda başka bir örneği de Kızılot vermekte ve Türkiye'de serbest meslek faaliyeti dolayısıyla KDV mükellefi olan bir doktor veya avukatın, Türkiye'de KDV mükellefi olan bir firmaya yurt dışında verdiği hizmetlerin de verginin konusuna girmeyeceğini belirtmektedir (Kızılot, 2012).

İhracat istisnası uygulamasında amaç ihracatçılarımızı teşvik etmektir (Merter, Acar ve Arslan, 2007). Avrupa Birliği adayı olan Türkiye'nin vergi mevzuatının AB mevzuatıyla uyumlandırılması gerekmiştir. Bununla birlikte ülkemizin KDV sisteminde varış ülkesinde vergilendirme esasını kabul etmesi ve ihracat istisnası uygulaması kaçınılmaz olmuştur. 3065 sayılı KDVK'nda bu düzenlenmiş ve bir işlemin nerede vergilendirileceği coğrafi olarak bir yere bağımlılık esasına bağlanmıştır (Ceran ve Çiçek, 2007).

Vergi mevzuatımızda varış ülkesinde vergilendirme esası kabul edilmiştir. “*Varış ülke esasına dayalı vergilendirmede mal ve hizmetlerin nerede üretildiğine bakılmaksızın, tüketildiği yerde vergilendirilmesi esas alınmaktadır. Bu sistemde doğal olarak ithalat vergilendirilirken ihraç edilen malın bünyesine giren KDV ihracatçıya iade edilmek suretiyle mal KDV yükünden arındırılmaktadır. Sistem bu yönüyle ithalata vergilendirirken ihracatı vergiden istisna tutması nedeniyle ihracatı teşvik etmektedir.*” (Zamur, 2011).

Burada, ihraç konusu mal ve hizmetlerin bu tür vergilerden arındırılmasının, uluslararası genel uygulamayı ifade etmekte olduğu belirtilmektedir (Son Yasal Değişiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2012).

KDV teorisinde dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi açısından Destinasyon ve Orijin olmak üzere iki ilke kabul edilmiştir. Bunlardan Destinasyon İlkesi mal ve

hizmetlerin nihai olarak tüketildikleri veya faydalanıldıkları ülkede vergiye tabi tutulmasını öngörürken, Orijin İlkesi mal ve hizmetlerin dış ticaret dahil üretildikleri ülkede vergilendirilmesini öngörür (Aktaş, 2011). Varış ülkesinde vergilendirme esası, bunlardan “Destinasyon Prensibi” ne tekabül edeni olmaktadır. Varış ülke esasına dayalı vergilendirmede mal ve hizmetlerin nerede üretildiğine bakılmamaktadır. Bunun yerine bunların tüketildikleri yer/ülke kanunlarına göre vergilendirilmesi yapılmaktadır.

İhracat İstisnası, 3065 sayılı KDVK'nun Birinci Bölümü'nde düzenlenmektedir. Kanun'un “Mal ve hizmet ihracatı” başlığı altındaki 11. Maddesinin 1. fıkrasında hangi teslim ve hizmetlerin müstesna olduğu, 2. fıkrasında da yetkiyle ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

KDVK'nun 11/1. maddesinde aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.

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

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

Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir.

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

14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlere ilişkin yabancı yapımcılar tarafından satın alınacak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232'nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen katma değer vergisi yapımcılara iade olunur.

c) İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

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

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51. Maddesine göre belirlenen (4842 sayılı Kanununun 21. Maddesiyle değişen ibare Yürürlük:01.05.2003) gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48. Maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanununun 32. Maddesi hükmü uygulanmaz.

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

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

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

2. Maliye Bakanlığı, Katma Değer Vergisi tahsil edilmeden teslim edilecek mal miktarını; ihracatçı ve ihracatçıya mal teslim edenlerin her biri için bir önceki yıl iş hacmi, cari yıldaki işlemler ve vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla gerekli

görülen hallerde sınırlamaya ve bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespit yetkilidir.

KDVK'nun 12'inci maddesinde İhracat Teslimi ve Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Yapılan Hizmetler düzenlenmiştir. 12'inci maddede ki düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

İhracat Teslimi ve Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Yapılan Hizmetler

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

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

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

Yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak malın cinsi ve miktarı ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Yetkili gümrük antrepolarının işleyişine ilişkin olarak bu fıkra uyarınca belirlenen esaslara uyulmaması halinde zıyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur.

2. 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 şubelerini ifade eder. Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

3. Fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Fason hizmet serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır.

b) Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılmalıdır (3065 Sayılı KDV Kanunu Madde 12).

KDVK'nun 11'inci maddesinde istisna kapsamının çok geniş tutulduğu görülmektedir. Bu, ihracatın ülke ekonomisi için taşıdığı önemden kaynaklanmıştır (Zamur, 2011). Kanun'un 12'nci maddesinde de bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için yerine getirilmiş olması gereken şartlar düzenlenmektedir. Buna göre teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir. Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Kızılot, madde hükmünde geçen "bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olma" ifadesinden, malın T.C. gümrük bölgesini geçmesinin anlaşılması gerektiğini söylemektedir (Kızılot, 2012). Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmemektedir. 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 şubelerini ifade etmektedir. Kanun maddesinde bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için yerine getirilmiş olması gereken şartlar da düzenlenmektedir. Buna göre hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır ve hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır. KDVK'nun 12'nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki dört şartın birlikte gerçekleşmiş olmasının zorunlu olduğunu belirtmektedir:

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

Kanun'un 12'nci maddesinin üçüncü fıkrasında ise fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması için yerine getirilmiş olması gereken şartlar düzenlenmektedir. Buna göre de fason hizmet serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır ve fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılmalıdır. İhracat istisnası uygulamasında ihraç edilen malların üretimi amacıyla, hammadde ve diğer girdilerin tedariki esnasında ödenmiş olan katma değer vergilerinden, imalatçı ihracatçı ya da ihraç edilen malların imalatını yapan firmalar üzerinde kalan kısmı, ihracattan sonra ilgili firmalara iade edilmekte, böylece bu firmalar vergiden istisna edilmektedir (Aktaş, 2011).

Kızılot, yurt dışında müteahhitlik ve teknik müşavirlik hizmeti yapan mükelleflerin, üstlendikleri işlerle ilgili geçici olarak yurt dışına götürdükleri her türlü makine, tesisat ve ekipmanları Dış Ticaret Müsteşarlığı Anlaşmalar Genel Müdürlüğü'nün izni ile yurt dışında satmaları halinde, satış işleminin KDV Kanunu'nun 11'nci maddesine göre ihracat kapsamında KDV'den istisna olacağını ifade etmektedir (Kızılot, 2012). Geçici olarak ihraç edilen makine, teçhizat ve ekipmanın yurt dışında kalış süresi Anlaşmalar Genel Müdürlüğü'nce belirlenmekte ve talep halinde uzatılabilmektedir (WEB_23, 22.10.2015).

Yurt dışı müteahhitlik ve teknik müşavirlik hizmetleri kapsamında yapılacak kesin ve geçici ihracat ile kesin ithalat işlemlerine ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla yayımlanan "Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat ve İthalata İlişkin Tebliğ Anlaşmalar: (2008/1) kapsamında geçici olarak ihraç edilen makine, teçhizat ve ekipmanların yurt dışında kesin satışının yapılması halinde KDV istisnası uygulaması söz konusu olmaktadır. 2008/1 sayılı Tebliğ'in "Satış ve aktarma işlemleri" başlığını taşıyan 7'nci maddesinin dördüncü bendinde süresini aşarak geri getirilen veya getirilmeyen ya da kesin ihracata dönüştürülen eşyaya ilişkin olarak Gümrük Mevzuatı hükümlerinin saklı bulunduğu belirtilmektedir (WEB_33, 23.12.2008).

KDVK'nun 32. Maddesinde İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim düzenlenmiştir. 32'inci madde düzenlemeleri aşağıdaki gibidir.

Bu kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri (5766 sayılı Kanunun 12 inci maddesi ile eklenen ibare Yürürlük; 06.06.2008) ile 17 inci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri

vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

Maliye Bakanlığı katma değer vergisi iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler 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 mahsup suretiyle sınırlayabilir (KDV Kanunu m.32).

3065 sayılı KDVK'nun 32'nci maddesi "istisna edilmiş işlemlere indirim" başlığını taşımaktadır. Burada vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirileceği belirtilmektedir. Maddenin devamında da vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisinin, Maliye Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı ifade edilmektedir (WEB_16, 03.11.1984). KDVK'nun 11/1-a maddesine göre vergiden istisna edilen işlemlerle ilgili mal ve hizmet alımları vergili olacaktır. Ancak, yüklenilen bu vergiler aynı Kanununun 32'nci maddesi hükmü uyarınca mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilecek, indirim mümkün olmaması halinde iade edilecektir. Bu niteliğiyle ihracat istisnasının, tam istisna özelliğini taşıdığı ifade edilmektedir. Buna bir örnek olarak Türk ihracatçısı A'nın, Almanya'daki ithalatçı B'ye mal satışı verilmektedir. Bu örnekteki "*Bu satış, Türkiye açısından, KDV'ye tabi bir işlem olmaktan çıkarılmıştır. Vergilendirme, ithalatı yapan ülkenin (yani Almanya'nın) yetkisine bırakılmıştır. Bu durum, "Varış ülkesinde vergilendirme prensibi" nin doğal bir sonucudur. Böyle bir durumda, ihracatçı firma satışlarında KDV tahsil etmediği için, alışlarında ödediği KDV'yi indirmekte güçlük çekecektir. KDVK'nun 32. maddesi, indirilemeyen bu KDV'nin, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre ihracatçıya iade edileceğini öngörmektedir.*" (WEB_9, 25.10.2008).

Teslimin istisna olması nedeniyle KDV hesaplanmaması durumunda, mükelleflerin alış ve giderleri nedeniyle yükledikleri vergilerin indirimle telafi edilemeyen kısmının iade edilmesi bir zorunluluk haline gelmektedir (Vural, 2008). KDVK’nda tanınan istisnalardan bazıları tam diğerleri ise kısmi istisnadır. Tam istisnada yüklenen vergiler genel esaslara göre teslim ve hizmetler üzerinden hesaplanan KDV’den indirilirken, indirim yoluyla giderilemeyen vergiler ise Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslar çerçevesinde mükelleflerin talebi doğrultusunda iade edilebilmekteyken, kısmi istisnada yüklenen KDV gelir veya kurumlar vergisinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmakta ve yüklenen vergilerin indirim ya da iadesi mümkün bulunmamaktadır (WEB_18, 08.11.2016).

Tam istisnalar KDVK’nun 32’nci maddesinde sayılan maddelerde düzenlenmiştir. Buna göre Kanun’un 11, 13, 14 ve 15 inci maddelerinde düzenlenmiş olan istisnalar tam istisnadır (Vural, 2008). Katma Değer Vergisi Mevzuatına göre kanunun 11,13,14 ve 15. maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilebilecek vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisi, Maliye Bakanlığı’nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade edilebilecektir. Bunların dışında kalan istisnalarda kısmi istisnadır. “Kısmi İstisna”, istisna kapsamına giren işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklenen vergilerin iadesinin mümkün olmadığı istisna olarak tarif edilmektedir (Yavaşoğlu, 2012). Türk Vergi Sisteminde KDV açısından “varış ülkesi” ilkesi uygulanmaktadır. Buna göre mal ve hizmetler tüketildikleri yerde KDV’ye tabi tutulmaktadır. Bu doğrultuda ülkeler ihraç ettikleri mal ve hizmetlere KDV istisnası uygulamakta, ithal ettikleri ürünlerdense KDV tahsil etmektedir (Ceran ve Çiçek, 2007). Türkiye’de yapılan, ancak yurt dışında faydalanılan hizmetler KDV’nin konusuna girmekle birlikte Kanunun 12/2 inci maddesindeki şartları taşımak kaydıyla KDV’den istisna bulunmaktadır. Buna göre, Türkiye’deki bir firmanın;

-Yurt dışındaki otellere turist, okullara öğrenci, fuarlara ziyaretçi veya katılımcı bulunmasına yönelik yurt dışındaki firmaya Türkiye’de verdiği aracılık hizmetleri,

-Yurt dışındaki firmalara ait ürünlerin Türkiye’de satışı için bu firmalara verdiği pazarlama, aracılık, danışmanlık vb. hizmetleri,

genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi bulunmaktadır (Yavaşoğlu, 2012). Bu işlemlerin, KDVK'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrası a bendi ve 12'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olmamaktadır (Web_35, 26.02.2011).

3065 sayılı KDVK'nun 11'inci maddesi gereğince ihracat, aynı madde gereğince bavul ticareti, aynı maddenin birinci fıkrasının b bendi gereğince yolcu beraberli ihracat ve yabancıların Türkiye'deki taşımacılık faaliyetlerine veya fuar, panayır ve sergilere katılımlarına ilişkin istisna, ve md. 11/1-c gereğince de ihraç kayıtlı teslimler tam istisna özelliği taşımaktadır (Vural, 2008).

KDV, ulusal bir vergi olmanın yanında ülkeler topluluğunun müşterek vergisi olma özelliğine de sahip bulunmaktadır. Bu nedenle bu konuda dış ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili olarak özel düzenlemeler yapılmasına ihtiyaç ortaya çıkabilmektedir (*Son Yasal Değişiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 2012). Esasen ihracatta KDV istisnası ile ilgili yapılan düzenlemelerin amacı ihracatçıların dünya pazarlarında rekabet gücünün artırılmasıdır (Zamur, 2011). KDV iadesi ihracatta rekabet eşitliğini oluşturabilmek için ihracatçıların yüklediği verginin ihracatçıya iadesini sağlayan bir mekanizmayı oluşturmaktadır (Aktaş, 2011). İhracatta KDV istisnası, KDVK'nun 11. ve 12'nci maddeleri ile düzenlenmiş ve Türk Vergi Sisteminde yerini almış bulunmaktadır. Kanun maddesi ile yapılan düzenlemelerle AB'nin bu konudaki mevzuatına paralellik sağlandığı görülmüştür. KDVK ve ondan sonra çıkarılan ÖTV Kanunu dolaylı vergiler itibarıyla AB ile uyumlanmak amacıyla çıkarılmıştır. AB'nde vergi uyumlaştırması çabaları uzun yıllar öncesine uzanmaktadır. Bu çabalar sonucunda dolaylı vergilerde (KDV) büyük bir ilerleme kaydedilmiştir. AB'nde vergi uyumlaştırmasının amacının ulus devletler arasındaki mevcut vergi oran ve uygulamalarından kaynaklanan rekabet eşitsizliğini ortadan kaldırarak kişilerin ve sermayenin mobilitesini artırmak olduğu belirtilmektedir (Aktan ve Vural, 2004).

AB ile ilişkilerin Türkiye'de dış ticaretin vergilendirilmesine etkisi olmuştur. Türkiye'de Avrupa Birliği ile gerçekleştirilen gümrük birliği sonrası AB üyesi ülkelere uygulanan gümrük vergileri kaldırılmıştır. AB ile imzalanan Gümrük Birliği Anlaşması gereğince kaldırılan gümrük vergilerinin yerine aynı etkiyi yapan vergi ve benzeri mali yükümlerin de uygulanmaması gerekmiştir. Böylece AB ülkeleri ile ilişkilerde bu tür

vergi ve benzeri mali yükümlerin uygulanmasına da son verilmiştir. Burada sözü geçen bazı kavramlara açıklık getirilecek olursa; gümrük vergileri, üye ülkelerin milli gümrük mevzuatında belirlenen, tarifeye bağlanan ve malların ülke sınırından geçmeleri sırasında alınan vergiler olmaktadır (WEB_7, 27.02.2010).

Eş etkili vergi dendiğinde ise ithal edilen eşyaya uygulandığında gümrük vergisinin yarattığı etkiyi yaratan vergiler kastedilmektedir. Adalet Divanı kararlarına göre “eş etkili vergi” “Üye ülkelerce tek yanlı olarak, ithalat sırasında ya da ithalat gerçekleştirildikten sonra, benzer yerli mallara uygulanmayıp sadece üye ülkelerden ithal edilen mallara özel olarak uygulanan ve böylece söz konusu malın fiyatını yükselterek malların serbest dolaşımı üzerinde bir gümrük vergisi etkisi yapan vergi” şeklinde tanımlanmaktadır (WEB_1, 28.07.2006). AB ülkeleri ile ilişkiler Türkiye’nin dış ticaretinde önemli bir yer tutmaktadır. Öyle ki Türkiye, dış ticaretinin yarısından fazlasını AB üyesi ülkelerle gerçekleştirmektedir (Dura ve Atik, 2007). Bununla beraber dış ticaret mevzuatımız da önemli ölçüde AB ortak sistemi ile uyumlaştırılmış bulunmaktadır (WEB_9, 25.10.2008).

3.3. İHRACATTA TESLİM ŞEKİLLERİ

Uluslararası fiziksel dağıtım açısından, malların teslim şekil ya da koşullarının (Incoterms) belirli ilke ve kurallara bağlı olduğu görülmektedir. Bu kurallar fiziksel dağıtımın etkinliğini önemli ölçüde etkilemektedir. Fiziksel dağıtımın etkinliğinin artması firmalara rekabetçi üstünlük sağlamaktadır. 1936 yılında Uluslararası Ticaret Odası’nın ilk kez oluşturmaya başladığı bu kurallara göre başlıca teslim şekilleri şunlar olmaktadır:

- Ex-Works / Ex-Factory (Ticarî İşletmede teslim)
- FOR/FOT (Demiryolunda teslim)
- FAS (Free alongside ship –Limanda teslim)
- FOB (Free On Board- Gemi ya da araç bordasında teslim)
- FOB Airport (FOB Hava Alanı)
- Free Carriers (Taşıyıcıya teslim)
- C&F (Mal bedeli ve navlun)
- CIF (Cost Insurance Freight-mal bedeli, sigorta ve navlun)

- Ex-ship (Gemide teslim)
- Ex-quays (Rıhtımda teslim)
- Delivered at frontiers (Sınırdaki teslim)
- Delivered duty paid
- Freight carriage
- Freight carriage, paid to
- Freight carriage- insurance paid to (Tek, 1997).

İhracatta fiziksel dağıtımda da genelde uluslararası fiziksel dağıtım ilkelerine benzer ilkeler geçerli olmaktadır. Burada da temel ilke, malların müşterilerin istedikleri yere, istedikleri zamanda, hasarsız olarak ulaştırılması olmaktadır.

Tablo 3.2. INCOTERMS – Uluslararası Teslim Şekilleri (WEB_10, 02.09.2005).

Grup	Grup tanımı	Kısa Tanımı	İngilizce Açılımı	Türkçe Açılımı	Kullanıldığı Taşımacılık Türü
E	Satıcı malı alıcının emrine kendi fabrikasından itibaren teslim eder	<u>EXW</u>	Ex Work	Ticari işletmede teslim	Denizyolu, Karayolu, Havayolu, Demiryolu, çok araçlı taşımacılık
F	Satıcı malı alıcının gösterdiği yere teslim eder.	<u>FCA</u>	Free Carrier	Taşımacıya teslim	Denizyolu, Karayolu, Havayolu, Demiryolu, çok araçlı taşımacılık
		<u>FAS</u>	Free Alongside Ship	Gemi yanında teslim	Denizyolu
		<u>FOB</u>	Free On Board	Gemi Bordasında Teslim	Denizyolu
C	Satıcı taşıma sözleşmesi yapmak zorundadır, ama ne kayıp ne hasar rizikosunu ne de yüklemeyen sonra doğabilecek ek harcamaları üstlenir.	<u>CFR</u>	Cost And Freight	Mal bedeli ve taşıma	Denizyolu
		<u>CIF</u>	Cost, Insurance and Freight	Mal bedeli, Sigorta ve Taşıma	Denizyolu
		<u>CPT</u>	Carriage Paid To	Taşıma,’e kadar ödenmiş	Denizyolu, Karayolu, Havayolu, Demiryolu, çok araçlı taşımacılık
		<u>CIP</u>	Carriage and Insurance Paid To..	Sigorta dahil taşıma,’e ödenmiş	Denizyolu, Karayolu, Havayolu, Demiryolu, çok araçlı taşımacılık
	Malın gönderildiği ülkeye kadar yaptığı yolculuğun	<u>DAF</u>	Delivered At Frontier	Sınırdaki Teslim	Denizyolu, Karayolu, Havayolu, Demiryolu, çok araçlı taşımacılık
		<u>DES</u>	Delivered Ex	Gemide Teslim	Denizyolu

D	yol açtığı bütün harcamaları ve rizikoları satıcının yükümlülüğüne bırakır		Ship		
		<u>DEQ</u>	Delivered Ex Quay	Rıhtımda Teslim	Denizyolu
		<u>DDU</u>	Delivered Duty Unpaid	Vergileri Ödenmemiş Teslim	Denizyolu, Karayolu, Havayolu, Demiryolu, çok araçlı taşımacılık
		<u>DDP</u>	Delivered Duty Paid	Vergileri Ödenmiş Teslim	Denizyolu, Karayolu, Havayolu, Demiryolu, çok araçlı taşımacılık

Yukarıdaki tabloda E grubundan D grubuna geçildikçe satıcının yükümlülükleri artarken alıcının yükümlülükleri azalmaktadır (Tuncel, 2006). E grubunda, satıcının malları kendi tesisinde alıcıya hazır bulundurması gerekmektedir. F grubu, satıcının malı sonraki taşıyıcıya belirli tesiste, havalimanı ya da limanda teslim etmesini, alıcının da “ana” ya da uluslararası taşımacılık için sorumluluk almasını gerektirmektedir. C grubu, ana taşımacılık sorumluluğunu satıcıya yüklerken, D grubunda satıcı malları ithalatçı ülkeye nakletme sorumluluğunu ve varış yerine ulaşma riskini üstlenmiştir (Demiralay, 2010). İhracatta teslim şekilleri Ticari İşletmede Teslim(EXW)(Ex Works), Taşıyıcıya Teslim(FCA)(Free Carrier), Gemi Doğrultusunda Teslim(FAS)(Free Alongside Ship), Gemi Bordasında Teslim(FOB)(Free on Board), vb. örneklerde olduğu gibi çeşitli şekillerde olabilmektedir. İhracatta teslim şekilleriyle ilgili ayrıntılı açıklamalar aşağıda yapılmaktadır.

3.3.1. Ticari İşletmede Teslim (EXW)

EXW, “ticari işletmede (işyerinde) teslim” terimi, satıcının malları, kendi mahallinde veya ismen belirlenmiş bir yerde (örneğin: işyerinde, fabrikada, depoda, vb.) gümrükleme yapılmamış ve hiçbir taşıyıcıya yüklenmemiş şekilde, alıcının tasarrufuna bırakılmasını ifade etmektedir. Satıcının malları kendi kuruluşunda alıcı için hazır hale getirmesiyle yükümlülüğünün sona erdiğini belirten bu terim, satıcının asgari yükümlülüğünü temsil eder (Kaya, 2011). Buna göre satıcının sorumluluğu malları işletmesinde teslim etmesiyle biter (WEB_10, 02.09.2005). Satıcı, malları alıcı tarafından sağlanan araca yüklemek ve/veya gümrük işlemlerini yerine getirmek zorunda değildir. Malların, satıcının kuruluşundan alınarak istenilen yere götürülmesiyle ilgili bütün hasar ve masraflar alıcıya aittir. Alıcı tüm masraf ve risk kendisine ait olmak üzere ihracat ve ithalat işlemleri için gerekli olan lisans, vb. idari ve

ticari belgeleri düzenler. Malların ihracat ve ithalat ile ilgili gümrük işlemlerini yaptırır ve gümrük vergilerini öder. Malları satıcının işletmesinde teslim aldığı andan itibaren malla ilgili tüm risk ve masraflar ona geçer.

3.3.2. Taşıyıcıya Teslim (FCA)

FCA, “Taşıyıcıya masrafsız” terimi, satıcının malları ihracat için gümrüklenmiş olarak, belirtilen yerde, alıcı tarafından tayin edilen taşıyıcıya teslim etmesini ifade eder. Malların gümrük çıkış işlemleri tamamlanmış olarak alıcı tarafından belirtilen taşıyıcıya, onun tarafından belirtilen yerde teslim edilmesiyle birlikte, satıcının mal teslim yükümlülüğünün de yerine getirilmiş olması anlamına gelir (Kaya, 2011). Bu teslim şeklinde satıcının sorumluluğu, malların ihraç gümrüğünden geçirilip, alıcı tarafından belirlenen taşıyıcıya, belirlenen yer ya da noktada teslimi ile sona erer (Tuncel, 2006).

Seçilen teslim yerinin malların bu yerde yüklenmesi veya boşaltılması üzerinde etkisi bulunur. Eğer teslim satıcının mahallinde gerçekleşirse, satıcı yüklemekten sorumludur. Eğer teslim herhangi başka bir yerde gerçekleşmiş ise o zaman satıcı malların boşaltılmasından sorumlu olmaz. FCA terimi, çok vasıtalı olanlar da dahil, her türlü taşıma şekli için kullanılabilir. “Taşıyıcı”, bir taşıma sözleşmesinde, malların demiryolu, karayolu, denizyolu, havayolu, iç sular veya bu yolların birarada kullanılarak taşınmasını veya bunun ifasını sağlamayı yükümlenen herhangi bir kişiyi ifade eder. Eğer alıcı malları teslim alması için, kendisi bizzat taşıyıcı olmayan birisini tayin etmişse, satıcı malları bu kişiye bırakarak teslim yükümlülüğünü yerine getirmiş sayılır. FCA teriminde satıcı alıcının ülkesinde istenen gerekli belgeleri düzenler ve gümrük masraflarını öder. Malların teslim anına kadar bütün masraf ve riskler satıcının yükümlülüğünde olur. Alıcı ise ithalatla ilgili belge veya izinleri alarak gümrük vergisi ve masraflarını öder. Taşıma acentası ile anlaşma yaparak navlun ücretini öder. Belirlenen tarih ve yerde mallarını teslim aldığı andan itibaren bütün masraflar ve risk ona geçer. FCA terimi satıcı için minimum sorumluluğu ifade ederken bu teslim şeklinde alıcı malları satıcıdan teslim aldığı andan itibaren tüm maliyetleri ve riski üstlenmiştir (Demiralay, 2010).

3.3.3. Gemi Doğrultusunda Teslim (FAS)

FAS, “gemi doğrultusunda masrafsız” terimi, belirtilen yükleme limanında mallar gemi doğrultusuna yerleştirildiği zaman, satıcının malları teslim etmesi demektir. Belirlenen yükleme limanında malların gemi doğrultusunda rıhtıma ya da mavnaya yerleştirilmesiyle satıcının teslim yükümlülüğünün yerine getirildiği anlamına gelir (Kaya, 2011). Bu durum, bu andan itibaren artık, alıcıların, mallara ilişkin bütün masrafları, ziya ve hasar risklerini üstlendiğini ifade eder. “*Bu teslim şeklinde satıcı malları geminin yanına kadar getirmekle sorumludur. Mallar gemi rıhtımında ise, yükleme yerine getirerek, gemi açıkta demirli ise mavnalarla geminin yanına kadar götürülerek teslim edilir. Tesliminden itibaren malların kaybolması veya hasar görmesi gibi rizikolar alıcıya aittir. Bu andan itibaren malla ilgili bütün masraflar ve navlun alıcı tarafından karşılanır.*” (WEB_10, 02.09.2005). Malların tesliminin belirtildiği şekilde gerçekleşmesiyle alıcı tüm maliyetlere, ziya ya da hasar riskine katlanır. FAS terimi satıcının malları gümrüklemesini gerektirmektedir (Demiralay, 2010). FAS terimi, sadece deniz veya iç su taşımacılığında kullanılır.

3.3.4. Gemi Bordasında Teslim (FOB)

FOB, “Gemide masrafsız” açılımına sahiptir. “Gemide masrafsız” terimi, belirtilen yükleme limanında malların küpeşteyi (ship’s rail) aşmasıyla satıcının malları teslim ettiği anlamına gelir. Buraya kadar bütün sorumluluk satıcıya aittir ve malları sigortalamaktan sorumludur (Day, 1983). Bu noktadan itibaren alıcı mallara ilişkin bütün masrafları, ziya ve hasarları üstlenir. Eşyanın kıymeti artı satış ülkesindeki gemiye taşıma yükleme ve istif masraflarını kapsar (Tek, 1997). FOB terimi, satıcının malları ihracat için gümrüklemesini gerektirir. Alıcı da ithalat için gümrük belgelerini düzenleyerek gümrük işlemlerini tamamlar ve gümrük vergilerini öder (WEB_10, 02.09.2005). Bu terim, sadece deniz veya iç su taşımacılığında kullanılabilir. Eğer taraflar, malların gemi küpeştesini aşarak teslim edilmeleri niyetinde değillerse, FCA terimi kullanılmalıdır.

3.3.5. Mal Bedeli veya Navlun (CFR)

CFR, “Mal bedeli veya navlun” (Cost and Freight) terimi, yükleme limanında malların küpeşteyi aşmasıyla satıcının malları teslim ettiği anlamına gelir (Tuncel, 2006). İşleme konu olan malların belirtilen varış yerine kadar taşınması için gerekli olan masrafları ve navlun bedelini satıcının ödemesini içerir (Kaya, 2011). Satıcı, malların belirtilen varış yerine kadar taşınması için gerekli olan masrafları ve navlun bedelini ödemelidir, ancak, malların ziya ve hasarı ile teslim anından sonra meydana gelen olaylardan kaynaklanan ek masraflar, satıcıdan alıcıya geçer. CFR terimi satıcının malları ihracat için gümrüklemesini gerektirir (Demiralay, 2010). Alıcı da ithalat için gümrük belgelerini düzenleyerek gümrük işlemlerini tamamlar ve gümrük vergilerini öder. Bu terim, deniz veya içsu taşımacılığında kullanılabilir.

3.3.6. Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun (CIF)

CIF, “Mal bedeli, sigorta ve navlun” (Cost, Insurance and Freight), eşyanın kıymeti artı ithal ülkesine nakil için sigorta ve bu memlekete giriş liman veya mevkiinde teslim yerine kadarki yapılan tüm giderleri kapsamaktadır. Gemiden boşaltma masrafları dahil değildir (Tek, 1997). CIF terimi, yükleme limanında malların küpeşteyi aşmasıyla satıcının malları teslim ettiği anlamına gelir. Satıcı, malların belirtilen varış yerine kadar taşınması için gerekli olan masrafları ve navlun bedelini ödemelidir, ancak, malların ziya ve hasarı ile teslim anından sonra meydana gelen olaylardan kaynaklanan ek masraflar, satıcıdan alıcıya geçer. Ancak, CIF teriminde satıcı ayrıca alıcının yolculuk sırasında mallara ilişkin ziya ve hasar riskine karşılık denizcilik sigortası temin etmelidir. Bu itibarla, satıcı sigorta için sözleşme yapar ve sigorta primlerini öder. İhracatçılar taşımacılıkta malların kaybolması ya da zarar görmesi yoluyla ticari kayba uğramamak için malları sigorta ettirirler. Buna kargo sigortası adı verilir (Day, 1983). Alıcı, CIF teriminde satıcının sadece asgari teminat sağlayan bir sigorta temin etmek zorunda olduğuna dikkat etmelidir. Alıcı, daha geniş bir teminat ile korunmak isterse, bu konuda satıcı ile mümkün olduğunca açık olarak anlaşmalı veya kendisi ek sigorta yaptırmalıdır. CIF terimi, satıcının malları ihracat için gümrüklemesini gerektirir. Alıcı da ithalat için gümrük belgelerini düzenleyerek gümrük işlemlerini tamamlar ve gümrük vergilerini öder (WEB_10, 02.09.2005). Bu terim, sadece deniz veya iç su

taşımacılığında kullanılabilir. Eğer taraflar, malların gemi küpeştesini aşarak teslim edilmeleri niyetinde değillerse, CIP terimi kullanılmalıdır.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 01.12.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.52/5211-12/51921 sayı ile yayımladığı Özelge ihracat bedelinin tespitinde FOB, CF (Coast and Freight) veya CIF değerlerinden hangisinin esas alınacağı hakkındaydı. Bu Özelge ile CF satış şeklinde, FOB değer ile bunların navlun bedelinin ihracat faturasında ayrıca gösterilmek suretiyle bunların toplamının, ihracat istisnası uygulaması kapsamında, katma değer vergisi matrahından indirilmesinin mümkün bulunduğu duyurulacaktı. Özelgede açıklandığı şekilde Katma Değer Vergisi Kanununun 20. maddesine göre teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel deyiminin, mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılanlardan, bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para mal ve diğer suretle salanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 24/a maddesinde ise teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderlerinin de verginin matrahına dahil olacağı belirtilmiştir. Bu durumda, ... belirtilen C.F. satış şeklinde, FOB değer ile bunların navlun bedelinin ihracat faturasında ayrıca gösterilmek suretiyle bunların toplamının, ihracat istisnası uygulaması kapsamında, 1 No.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesinin 25.satırında beyan edilerek, katma değer vergisi matrahından indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Özelgede ilaveten ihracat istisnası uygulanan bu tutarın, beyanname ekinde verilecek "İade Hakkı Doğuran İşlemlere ve İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirim" in 71. Satırına yazılmak suretiyle işlem yapılabileceğinin tabii olduğu ifade edilmiştir (WEB_56, 18.12.2015).

3.3.7. Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim (CPT)

CPT, "Taşıma ücreti ödenmiş olarak teslim" (Carriage Paid To) terimi, satıcının malları bizzat kendisinin seçtiği bir taşıyıcıya teslim edeceğini, fakat satıcının, ilaveten, malların belirtilen varış noktasına getirilmesi gereken taşıma masraflarını ödemek zorunda olduğunu ifade eder. Bu teslim şeklinde navlunun ödenmesi satıcıya ait olmaktadır (Kaya, 2011). Mallar bu şekilde teslim edildikten sonraki ortaya çıkabilecek riskleri ve diğer masrafları alıcı üstlenmektedir. Bu teslim şekli özellikle çok araçlı

taşımacılık türlerinde kullanılmaktadır. CPT teriminde satıcı sözleşme koşullarına uygun malı hazırlamakta, alıcının ülkesinde kullanacağı lüzumlu belgeleri hazırlamakta ve gümrük işlemlerini tamamlamaktadır. Taşıma acentası ile sözleşme yapmakta, varış limanına kadar olan navlun ücretini ödemektedir. Malları ilk taşıyıcının gözetimine devrettiği andan itibaren malla ilgili tüm risk ve masraflardan kurtulmaktadır. Alıcı ise sözleşme koşullarına uygun olarak mal bedilini ödemekte, ithalat için gümrük belgelerini düzenlemekte ve gümrük işlemlerini tamamlamaktadır. Gümrük vergilerini ödemektedir. Malların ilk taşıyıcıya tesliminden itibaren navlun dışındaki malla ilgili tüm masraf ve riskler alıcıya ait olmaktadır (WEB_10, 02.09.2005). Transit taşıma nedeniyle doğabilecek gümrük masrafları da alıcı tarafından karşılanmaktadır. Alıcı, navlun bedeline dahil değilse boşaltma masraflarını ödeyerek cirolu konşimentoyu acenteden teslim almaktadır (Tuncel, 2006).

3.3.8. Taşıma Ücreti ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim (CIP)

CIP, “Taşıma ücreti ve sigorta ödenmiş olarak teslim” (Carriage and Insurance Paid To) terimi, satıcının CPT terimi ile aynı yükümlülükleri taşıdığı, ancak bunlara ek olarak, malların taşınması sırasında kayıp ve hasar riskine karşı alıcıya yük sigortası sağlama zorunluluğunun olduğu durumu ifade etmektedir (Kaya, 2011). Bu teslim şeklinde satıcı sigorta primi, navlun ve yükleme masrafları ve riskleri üstlenerek malları yükleyeceği limana getirmektedir. Satıcı gemi acentası ile anlaşmakta ve temin etmektedir. Satış sözleşmesindeki malların belirtilen tarihte ve yerde yüklemesinin yapıldığını alıcıya bildirmektedir. CIP terimi, satıcının malları bizzat kendisinin seçtiği bir taşıyıcıya teslim edeceğini, fakat satıcının ilaveten, malların belirtilen satış noktasına getirilmesi için gereken taşıma masraflarını ödemek zorunda olduğunu ifade etmektedir. Alıcı, mallar bu şekilde teslim edildikten sonra ortaya çıkabilecek riskleri ve ek masrafları üstlenmektedir (Demiralay, 2010). CIP teriminde satıcı ayrıca alıcının yolculuk sırasında mallara ilişkin ziya ve hasar riskine karşılık bir sigorta temin etmektedir. Satıcı sigorta için sözleşme yapmakta ve sigorta primlerini ödemektedir. Malların ziya ve hasarına karşı taşımacılık sigortaları yapılmaktadır. Ancak burada satıcının sağladığı sigorta en dar kapsamlı taşımacılık sigortası olmaktadır (WEB_10, 02.09.2005).

Alıcı, CIP teriminde satıcının sadece asgari teminat sağlayan bir sigorta temin etmek zorunda olduğuna dikkat etmeli ve daha geniş bir teminat ile korunmak isterse, bu konuda satıcı ile mümkün olduğunca açık olarak anlaşmalı veya kendisi ek sigorta yaptırmalıdır. Bu teslim şeklinde, ithalat için gümrük belgelerini düzenleyerek gümrük işlemlerini tamamlamak, gümrük vergilerini ödemek, malların varış limanında boşaltma masrafları ve liman ücretlerini de ödemek suretiyle malını boşaltmak alıcının sorumluluğunda bulunmaktadır. Teslim anından sonra navlun ve sigorta primi dışındaki meydana gelen bütün masraflar alıcı tarafından karşılanmaktadır. Bu terim, çok vasıtalı olanlar da dahil, her türlü taşıma şekli için kullanılabilir.

3.3.9. Sınırdaki Teslim (DAF)

DAF, “Sınırdaki teslim” (Delivered at Frontier) terimi, malların gelen taşıma aracından boşaltılmamış, ihracat için gümrüklenmiş fakat ithalat için gümrüklenmemiş olarak sınırdaki, ancak bitişik ülkenin gümrük sınırından önce olacak şekilde, belirlenen teslim yerinde veya noktasında alıcının tasarrufuna bırakılmasıyla satıcının teslim borcunu yerine getirdiğini ifade etmektedir. Bu teslim şekli özellikle karayolu ve demiryolu taşımacılığında kullanılmaktadır. Satıcı tüm riskleri ve masrafları kendisine ait olmak üzere malı kararlaştırılan ülke sınırında, belirtilen yer ve tarihte gümrük işlemlerini tamamlayarak teslim etmektedir. İthalatla ilgili gümrük vergileriyle alıcı tarafından ödenmektedir.

3.3.10. Gemide Teslim (DES)

DES, “Gemide teslim” (Delivered Ex Ship) terimi, ithalat için gümrüklenmemiş malların belirtilen varış limanında gemide alıcının tasarrufuna bırakılmasıyla birlikte satıcının teslim yükümlülüğünü yerine getirdiğini ifade etmektedir (Demiralay, 2010). Satıcı malları varış limanında, gemide teslim etmektedir. Böylece teslim yükümlülüğünü yerine getirmiş olmaktadır (Kaya, 2011). Bu teslim şeklinde, belirlenen varış limanında mallar alıcının emrine hazır tutulduğu andan itibaren teslim gerçekleşmiş sayılmaktadır (Tuncel, 2006). Bu teslim şeklinde teslim kadarki tüm risk ve masraflar satıcıya ait bulunmaktadır. Alıcı gemiden malı boşaltmakta, ithalat için

gümrük belgelerini düzenleyerek gümrük işlemlerini tamamlamakta ve gümrük vergilerini ödemek suretiyle fiili ithalatını gerçekleştirmektedir.

3.3.11. Rıhtımda Teslim (Gümrük Vergi ve Harçları Ödenmiş Olarak) (DEQ)

DEQ, “Rıhtımda teslim” (Gümrük vergi ve harçları ödenmiş olarak, varış limanı ... olarak belirtilmek suretiyle) (Delivered Ex Quay) terimi, satıcının belirlenen varış limanındaki rıhtımda (iskelede), ithalat için gerekli gümrükleme işlemleri yerine getirilmemiş olarak, alıcının tasarrufuna bırakmakla malları teslim ettiğini ifade etmektedir. DES teslim şekliyle aynı prensiplere dayanmaktadır. Bununla birlikte mal tesliminin limanda boşaltmanın tamamlanıp ithalat gümrük vergilerinin ödenmesinden sonra gerçekleşmesiyle ondan ayrılmaktadır. Gümrükleme, gümrük vergisi, resim ve harçlar ithalatçıya yani alıcıya ait bulunmaktadır (Kaya, 2011). Bu husus sözleşmeyle farklı biçimde de düzenlenebilmektedir. Sözleşmede “DEQ duty paid” tabiri geçiyorsa bundan gümrük giriş işlemleri ve gümrük vergisinin satıcının mükellefiyetinde olduğu anlaşılmaktadır. Sözleşmede “DEQ duties on buyers account” tabiri geçtiğinde ise gümrük giriş işlemleri ve gümrük vergisinin alıcının mükellefiyetinde olduğu anlaşılmaktadır (WEB_10, 02.09.2005). DEQ teslim şekli sadece deniz ve su yolu taşımacılığında kullanılabilir.

3.3.12. Gümrük Resmi Ödenmemiş Olarak Teslim (DDU)

DDU, “Gümrük resmi ödenmemiş olarak teslim” (Delivered Duty Unpaid) terimi, satıcının ithalat için gümrüklemeden ve belirtilen varma yerinde gelen taşıma aracından boşaltmadan malları alıcıya teslim ettiğini ifade etmektedir (Kaya, 2011). Bu teslim şeklinde satıcının teslim sorumluluğu, malların ithal ülkesinde, belirlenen yerde emre hazır tutulması ile sona ermektedir (Tuncel, 2006). Çok araçlı taşımacılıkta kullanılmaktadır. DEQ şekline benzemekle birlikte bu teslim şeklinde satıcı malları belirlenen tarihte alıcının ülkesinde belirlenen yerde gümrük vergilerini ödemeksizin teslim etmektedir (WEB_10, 02.09.2005). Bütün taşımacılık şekillerinde kullanılabilirliği belirtilmektedir. Bununla birlikte eğer teslim varma limanında gemide

veya rıhtımda gerçekleştirilecekse DES veya DEQ terimlerinin kullanılması gerektiği ifade olunmaktadır (Kaya, 2011).

3.3.13. Gümrük Resmi Ödenmiş Olarak Teslim (DDP)

DDP, “Gümrük resmi ödenmiş olarak teslim” (Delivered Duty Paid) terimi de satıcının ithalat için gümrüklenen ve belirtilen varma yerinde gelen taşıma aracından boşaltmadan malları alıcıya teslim ettiğini ifade etmektedir (Demiralay, 2010). Bu teslim şeklinde satıcının, uygulandığı ölçüde, varış ülkesinde ithalat için gümrük resmi dışında, malların buraya taşınmasıyla ilgili bütün hasar ve masrafları yükümlenmesi gerektiği ifade olunmaktadır (Kaya, 2011). DDU teslim şekliyle aynı prensiplere dayanmaktadır. Tek farkı DDU da işlemin gümrüklemeden yapılmışken DDP de gümrüklenmiş olarak yapılmış olmasıdır. DDP teslim şeklinde satıcı gümrük vergilerini ödemek zorundadır (Tuncel, 2006).

Tablo 3.3. Teslim Şekillerinde Maliyet-Risk Çizelgesi (Tuncel, 2006).

	Taşıma Şekli	İhracat lisans, yetki ve formaliteleri	İhracat gümrük işlemleri	Yükleme İşlemleri ve masrafı	Navlun	Sigorta	Boşaltma Masrafı	İthalat gümrük işlemleri	Teslim	Harçlar ve vergiler
EXW	Belirlenen herhangi şekil	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
FCA	Belirlenen herhangi şekil	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
FAS	Deniz	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
FOB	Deniz	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
CFR	Deniz	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
CIF	Deniz	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
CPT	Belirlenen herhangi şekil	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
CIP	Belirlenen herhangi şekil	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
DAF	Belirlenen herhangi şekil	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
DES	Deniz	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
DEQ	Deniz	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
DDU	Belirlenen herhangi şekil	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
DDP	Belirlenen herhangi şekil	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Satıcı	Alıcı	Satıcı

E ve F Grubunda navlun anlaşmaya göre alıcı veya satıcıya ait olabilir.
CIP ve CIF dışında sigorta anlaşmaya göre alıcı veya satıcıya ait olabilir.

3.4. İHRACATTA ÖDEME ŞEKİLLERİ

İhracatta “ödeme şekilleri” (payment terms) kavramı, ihracatı yapan açısından ihracat bedellerinin “tahsilat şekilleri” olarak düşünülebilir (Tek, 1997). İhracatta ödeme şekilleri, peşin ödeme (prepayment, cash in advance, cash before delivery), mal mukabili ödeme (cash on delivery - COD), vesaik mukabili ve açık hesap ödeme (documentary collection, open account), akreditif (letter of credit – L/C-), ve kabul kredili ödeme (acceptance credit) şekillerinde olabilmektedir. Bunlardan başka alıcı firmanın prefinansman’ı (ihracatta prefinansman), peşin dövizle tahsilat, karşılıklı ticarete ödeme, konsinyasyon veya müşterek hesap yoluyla ödeme, ve factoring gibi ödeme şekilleri de bulunmaktadır. Ödeme şeklinin tespitindeki unsurları; mal çeşidi, malın tutarı, ilgili ülke mevzuatı, tarafların güvenilirliği ve maliyet oluşturmaktadır (Tuncel, 2006). Burada sözü edilen faktöring, müşteri ile varılan anlaşma çerçevesinde imzalanan sözleşme kapsamında ona faktöring şirketi tarafından kullanılan finansman olurken yapılan bu sözleşmeye de faktöring sözleşmesi denmektedir. Çeşitli türleri bulunmaktadır. Yurtdışı factoring kapsamında yer alan ihracat factoring, yurt dışına yapılan mal ve hizmet satışlarından doğmuş ve doğacak olan alacakların temlik yolu ile sağlanan finansman, alıcı adına garanti ve alacakların tahsili hizmetlerinden oluşmaktadır. İhracat factoring’in de gayrikabilirücu factoring (non-recourse) ve kabilirücu factoring (recourse) türleri bulunmaktadır. Gayrikabilirücu factoring; ihracatçının temlik yolu ile devir ettiği alacakları üzerinden, kendisine geri ödeme talebi ile dönmeyecek şekilde finansman sağlaması olurken, kabilirücu factoring; ihracatçının temlik yolu ile devir ettiği alacakları üzerinden finansman sağladığı, ancak ithalatçının borcunu faktör kuruluşu ödememesi durumunda kendisine tahsilat için geri dönülmesini kabul ettiği faktöring çeşidi olmaktadır (Kaya, 2011). Prefinansman ise ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ve döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili mal ve hizmet alımının finansmanında kullanılmak üzere firmalar tarafından yurt dışından (kişi, kurum ve kuruluşlardan) sağlanarak Türkiye’deki bankalar aracılığıyla (garanti verilerek veya verilmeksizin) yurda getirilerek alışı yapılmak suretiyle kullanılan, istisnalar hariç azami 18 ay vadeli olduğu belirtilen krediler olmaktadır (Kaya, 2011).

3.4.1. Peşin Ödeme

Peşin ödeme (cash payment), bütün ödeme şekilleri içinde en basit olanı oluşturmaktadır. İhracat gerçekleşmeden önce ithalatçının bedeli ödemesi ve ihracatçının mal sevkiyatını, bedeli tahsil ettikten sonra yapması şeklinde gerçekleşmektedir (Zügül, 1998). Peşin ödeme; mal bedellerinin, malın teslim alınmasından önce bankalar aracılığı ile havale şeklinde, veya alıcının kendisi, vekili veya onun adına hareket eden üçüncü bir kişi tarafından, satıcıya çek veya efektif olarak ödenmesidir. Bu ödeme şeklinde ihracatçı tarafından ihraç edilen mallarının bedeli kendisine peşin olarak ödenmektedir. İthalatçının mal bedelini ödedikten sonra ihracatçının malları sevk etmesi şeklinde yapılmaktadır (Kaya, 2011). Peşin ödemede sipariş verildiğinde ödeme yapılmaktadır ve ihracatçı hiçbir biçimde finansal risk yüklenmemektedir (Day, 1983). Riskin adeta tümünü ithalatçı yüklenmektedir. Mallar sevk edilmeden önce ödeme yapılması ödeme yapılmama riskini ortadan kaldırmaktadır (Demiralay, 2010). Diğer ödeme türleriyle karşılaştırıldığında peşin ödeme alıcı veya satıcı açısından çok daha riskli fakat daha az masraflıdır. Peşin ödeme şeklinin başlıca özellikleri aşağıda açıklanmaktadır (Kaya, 2011):

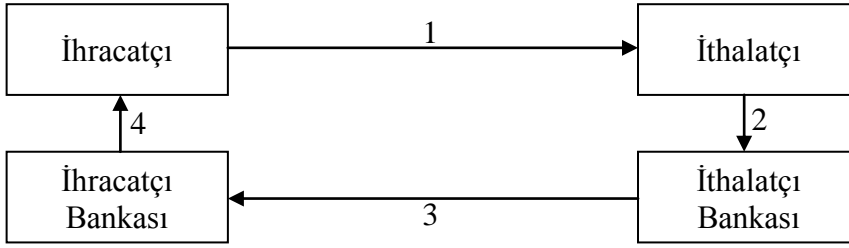
- Genellikle satıcı tekeli olan mallarda ve alıcı bakımından peşin ödeme iskotalarının yüksekliği nedeniyle bu tür ödemeler cazip gelmektedir. Bu ödeme şekli, piyasada fazla talep gören malların satışında kullanılmaktadır.
- İhracatçı açısından bir finansman niteliğini taşımaktadır.
- Mallar gönderilmeden parası ödendiği için riskin tümü alıcı üzerindedir. Bu nedenle birbirlerini iyi tanıyan alıcı ve satıcı arasında yapılan ve güvene dayanan bir ödeme şeklidir. Uluslararası piyasalarda yoğun rekabet ortamı ve kısıtlı pazar olanakları nedeni ile pek sık kullanılan bir ödeme şekli değildir.
- Malların sevki, satıcı firmadan ya da ülke koşullarından kaynaklanan sebepler ile gecikebilir.
- Peşin bedellerin üçüncü kişilere devri mümkün değildir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 30/07/2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.68/6802-7 sayılı bir Özelgesi peşin ödeme şekline göre yapılan ithalat işlemlerinde kaynak kullanımı destekleme fonu uygulaması hakkındadır. Özelgede açıklandığı şekilde 12.05.1988 tarih

ve 88/12944 Sayılı Kararnameye ilişkin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında 6 Nolu Tebliğin 2 inci maddesi gereğince, kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılacak ithalat işlemleri % 3 oranında fon kesintisine tabi olup, peşin ödeme şekline göre yapılan ithalat işlemlerinden ise fon kesintisi yapılmamaktadır (WEB_57, 21.12.2015). Yine Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 04/06/2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.68/6802-2 sayılı bir Özelgesine göre de peşin olarak gerçekleştirilen ithalat işleminin sehven mal mukabili olarak beyan edilmesi nedeniyle ödenen kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisinin Şirkete iadesi mümkün bulunmaktadır (WEB_58, 14.12.2015).

3.4.2. Mal Karşılığı Ödeme

Satıcının (ihracatçı) alıcıya (ithalatçı) malların bedelini tahsil etmeden göndermesine denir. “*Mal mukabili ödeme ithalatçıya ihracatçı tarafından verilmiş bir mal kredisidir.*” (Tuncel, 2006). İhraç edilen malın bedelinin, malın ithalatçı tarafından teslim alınmasından sonra ödenmesi şeklinde yapılır (Kaya, 2011). Bu yöntemde taraflar kendi aralarında bir sözleşme yaparlar. Yapılan bu sözleşme ile ihracatçı ithalatçıyı açık bir kredi ile kredilendirmiş olur. Mal mukabili ödeme türünde; satıcı kendisine herhangi bir ödeme yapılmadan sözleşme konusu malları alıcıya sevk eder, mala ilişkin vesaiki doğrudan alıcıya veya bankasına gönderir, alıcı bu belgeler ile malları gümrükten çeker. Mal bedeli, sözleşmede belirlenen bir tarihte veya mallar satıldıktan sonra ödenir (Tek, 1997). Bu ödeme şeklinde mal, ithalatçı firma tarafından, kendi ülkesinin gümrüğünden alınmadan önce veya alındıktan sonra ödeme yapılabilmektedir. İthalatçı, mal bedelini vadesinde ödemeyerek ihracatçının göndermiş olduğu poliçeyi kabul eder ise, ödeme şekli kabul kredili mal mukabili ödeme olmaktadır. Mal karşılığı ödeme yada açık hesap işlemleri bir ödeme terimi olarak ihracatçılar için en riskli terim olarak kabul edilmektedir (Demiralay, 2010).



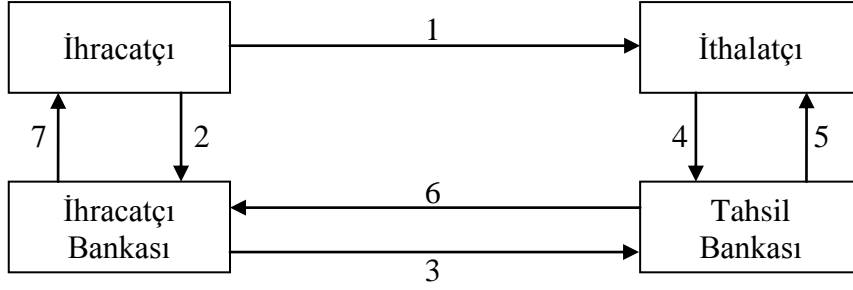
- (1) İhraç konusu mal ve belgeler alıcıya ulaştırılır (2) Ödeme yapılır.
 (3) İhracat konusu malın bedeli transfer edilir (4) İhracatçıya mal bedelinin ödenmesi.

Şekil 3.1. Mal Mukabili Ödeme (Open Account, Sales With Credit) (Kaya, 2011).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 14/11/2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.68/6802-2 sayılı Özelgesi mal mukabili ödeme şeklinde dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen eşyaların daha sonra kesin ithalinin gerçekleştirildiğinde bu eşyaya ilişkin cezalı kaynak kullanımı destekleme fonu alınıp alınmayacağı hakkındadır. Bu Özelgede, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında 6 Sıra Nolu Tebliğin 2 nci maddesi uyarınca; dahilde işleme izin belgesi kapsamında kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatın %0 oranında fon kesintisine tabi tutulmakta olduğu, öte yandan, ödeme şekli “peşin ödeme” olarak belirtilen ithalat işlemlerinde, mal bedelinin gümrük mevzuatında tanımlanan gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce transfer edilmesi halinde fon kesintisi yapılmaması, bu tarihten sonra transfer edilmesi halinde ise ithalatçı kredilendirilmiş olacağından kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi yapılması gerekmekte olduğu, dahilde işleme rejimi kapsamında geçici ithali yapılan eşyanın daha sonra kesin ithalinin yapılması halinde, bu eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğünün Gümrük Kanununun 114. maddesi çerçevesinde dahilde işleme rejimine ilişkin beyannamenin tescil tarihinde başlaması ve ithalat bedelinin ise gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra yapılması nedeniyle ödeme şeklinin “peşin ödeme” olarak nitelendirilmesinin mümkün bulunmamakta olduğu, buna göre, konuya ilişkin kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisinin cezai faiziyle birlikte ödenmesinin gerekmekte olduğu duyurulmuştur (WEB_59, 18.12.2015).

3.4.3. Kabul Kredili Ödeme

Kabul kredili ödeme mal bedelinin ödenmesinin malın gönderilmesinden belli bir süre sonraya bırakılmasıdır. Vadeli mal satımında başvurulan bir ödeme şeklini oluşturmaktadır (Tuncel, 2006). Kabul kredili ödeme, satıcı ile alıcı arasında yapılan bir anlaşma ile ithal edilecek mal bedelinin ödenmesinin, malın gönderilmesinden belli bir süre sonraya bırakılması olmaktadır (Zügül, 1998). Satıcı ve alıcı arasında yapılan sözleşme uyarınca, vesaik ibraz edildiğinde hemen ödeme istenmiyorsa, bir diğer ifadeyle alıcıya bir vade tanınmış ise ortada vadeli bir satış söz konusudur. Diğer yandan, vesaik bedelinin belirli bir süre sonunda ödeneceğinin de garanti altına alınması gerekmektedir. Bunun için, satıcı malları sevketmeyi müteakip alıcı üzerine bir poliçe düzenlemekte ve bu poliçe, mallar ile ilgili vesaiki (örn. konişmento, fatura, sigorta poliçesi, vb.) ekleyerek alıcının kabulüne sunulmak üzere kendi ülkesindeki yetkili bir bankaya tahsil için vermekte ve talimat mektubunda (collection letter) vesaikin, poliçenin kabulü karşılığında alıcıya teslim edileceği hususunu belirtmektedir. Kabul kredili ödeme, alıcının mal bedelini belli bir vadede ödemesini taahhüt eden ve bu ödemeye ilişkin bir poliçenin araç olduğu ödeme biçimidir (Kaya, 2011). İlgili banka, sözkonusu poliçe ve vesaiki, alıcının ülkesindeki muhabirine göndermektedir. Talimat mektubundaki kayda uymak zorunda olan muhabir banka (tahsil bankası) poliçe ve vesaiki alıcının kabulüne sunmakta, alıcı poliçeyi kabul ettiği takdirde, poliçenin arkasına “kabul edilmiştir (accepted)” ibaresini yazarak ve altını imzalayarak kabul işlemini tamamlamakta ve tahsil bankasınca malları temsil eden vesaik alıcıya



- (1) İhraç konusu malları yükleme
- (2) Orijinal ihracat belgelerinin ve poliçenin bankaya sunulması
- (3) İhracatçının bankası belgeleri garanti mektubu eşliğinde muhatap bankasına göndermesi
- (4) Muhatap bankasının borçluya imza atarak belgeleri (vesaikleri) almaya davet etmesi
- (5) İthalatçının poliçeyi imzalayıp belgeleri(vesaikleri) alması
- (6) Poliçenin ihracatçı bankasına gönderilmesi
- (7) Poliçenin ihracatçıya verilmesi

Şekil 3.2. Kabul Kredili Ödeme (Documents Against Acceptance-D/A) (Kaya, 2011).

Poliçenin ne yapılacağı gönderen bankanın vesaik sevk mektubunda belirtilmektedir. Genellikle poliçe, vadesinin bitimine kadar tahsil bankasında muhafaza edilmekte ve vadesinde ödeme için alıcıya ibraz edilmektedir. Poliçe bedelini vadesinde ödeyeceğini kabul eden alıcı ödeme tarihinden önce malın mülkiyetini ele geçirmekte ve malı piyasada satmayı müteakip ödeme yapma imkânına sahip olmaktadır. Satıcı ise, satış fiyatına vade farkını ekleyerek malını alıcıya satmakta ve karşılığında alıcı kabullü bir poliçe almaktadır. İhracat genelgesinde ayrı bir ödeme şekli olarak gösterilmesine rağmen, aslında kabul kredisinin akreditifin özel türü olduğu belirtilmektedir (Tuncel, 2006).

Kabul kredili ödemenin üç çeşidi bulunmaktadır (Kaya, 2011):

- **Kabul Kredili Mal Mukabili Ödeme:** Mal mukabili işlemlerde ithalatçı önce malı çeker sonra mevzuatta belirlenen sürede mal bedelini öder.
- **Kabul Kredili Akreditifli Ödeme:** İhracatçının küşat mektubuna uygun vesaiki bankaya ibraz ettiğinde mal bedelini tahsil etmeyip banka tarafından kabul edilmiş poliçenin vadesinde ödeneceğini taahhüt altına alan bir ödeme biçimidir.
- **Kabul Kredili Vesaik Mukabili Ödeme:** Bu ödeme şeklinde malların alıcıya gönderilmesinden sonra bankanın mal bedelini tahsil etmesi yerine poliçeyi alıcıya kabul ettirdikten veya bu kabule kendisinin de avalını verdikten sonra

vesaiki alıcıya teslim edip daha sonra poliçe vadesinde mal bedelinin ihracatçıya ödendiği ödeme şeklidir.

3.4.4. Akreditifli Ödeme

Akreditifli ödeme, ihracatta ödeme şekilleri içinde en çok uygulanan ödeme şeklini oluşturmaktadır. Akreditif ihraç edilen malların bedellerinin ödenmesi konusunda belirli şartların yerine getirilmesinden sonra ödemenin yapılacağına ilişkin bir teminattır. Bankalar bir işin yapılmasını bir malın teslimini veya bir borcun ödenmesini üstlenen kimselerin edimlerini alacaklıya karşı teminat altına almak maksadıyla, bir ücret, komisyon karşılığında teminat ve kefalet mektubu vermektedirler. Akreditif, ithalatçı ve ihracatçı tüccarların kişisel güvenirliliği yerine bir banka güveninin konulması suretiyle ihraç edilen mal bedelinin malın sevki anında hemen ihracatçı eline geçmesini sağlamaktadır. Bir bankanın üçüncü şahıs yararına, belli miktarda krediyi içeren, başka bir ülkedeki bir ajans ya da muhbirine yazdığı mektuba “akreditif” denmektedir (Eyüpgiller, 2003).

Akreditif; malların yüklendiğini veya hizmetin yerine getirildiğini gösteren doğru, eksiksiz ve kurallara uygun olarak düzenlenen vesaikin belirlenen bir süre içinde ibrazı kaydıyla belirli bir meblağın, malların veya hizmetlerin satıcısına ödeneceğine dair şartlı bir banka taahhüdüdür. Akreditif mektubu ithalatçı, ihracatçı ve (küşat emrini yazan ve alan) bankaları ilgilendirmektedir. Bankalar işin içine tahsilatla ilgili olarak girmektedirler. “*Ancak şartlıdır. Hem ihracatçıyı hem de ithalatçıyı korur. İhracatçı malları sevk ettiği takdirde ödemenin kendisine yapılacağını garanti altına almış olur. İthalatçı da ancak sevkiyatın gerçekleştirilmesinden sonra ihracatçıya ödemenin yapılacağını bilir.*” (Tek, 1997). Akreditif hem ithalatçıyı hem de ihracatçıyı koruyan bir işlemdir (Tuncel, 2006). Akreditifli ihracatta devralınan belgelerin akreditif koşullarına uygunluğunu araştırmak bankaların görevleri arasında yer almaktadır. “*Türk Ticaret Yasası'nın 7'nci maddesi hükmü karşısında, bankalar verdikleri teminat ve kefalet mektuplarında aksini belirtmedikleri takdirde muhataba karşı lehdarla birlikte müteselsil sorumluluk kabul etmiş olurlar ki, genellikle uygulama bu şekildedir.*” (Seyidoğlu, 1980). Akreditifli ödeme dünya ticaretinde çok yaygın bir kullanıma sahiptir. Akreditifli ödeme, sadece belirli bir mal alım ve satımın söz konusu olduğu

ticarete değil, aynı zamanda belirli bir hizmetin yerine getirilmesini konu alan işlemlerde de kullanılır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 30/09/2005 tarih ve B.07.1.GİB.0.68/6802-2/ Sayılı bir Özelgesi kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalat işlemlerine yönelik uzun vadeli kredilerdeki Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) kesintisi ile ilgilidir. Bu Özelge ile bir şirket özelinde yapılan yatırımın %45 lik kısmının finansmanı için Şirketce Bankası aracılığıyla Bankası'ndan temin edilen uzun vadeli döviz kredisinin ortalama vadesinin asgari 1 yıl olması durumunda söz konusu Fon'a kesinti yapılmayacağı, diğer taraftan, T.C. Merkez Bankası'nın 05.08.1996 tarihli ve 96/2 sayılı Genelgesinin (2) numaralı bölümünde, "Açılmış bir akreditif işleminde, bedelin bir kısmının malların özelliği nedeniyle geçici veya kati kabulünü veya montajını veya çalışır vaziyette teslim alınmasını veya değerinin ihtiva ettiği evsafa göre tespit edilmesini veya benzeri hallerin meydana gelmesini müteakip, sözleşmede belirtilen süre içinde müracaat edilmek kaydıyla, Türk Parası Transfer Belgesi veya Döviz Satım Belgesi düzenlenerek transfer yapılması, akreditif şartları arasında olduğu durumlarda, bu tür akreditifler vadeli akreditif olarak değerlendirilmediğinden fon kesintisine tabi bulunmamakta olduğu, ancak, bu tür bir işlemde firmaca, ithalatın vadesiz olduğunu gösterir bir belge ibraz edilemeyeceğinden, ithalatın ödeme şeklinin bu tür bir akreditif olduğunun belirtilmesi halinde, gümrük idarelerince bu şartı gösterir sözleşme metni aranacağı ifadesine yer verilmiş, bu itibarla, şirkete yapılan ödemelerin %10'luk kısmının ... sayılan şartları sağlaması durumunda kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisine tabi tutulmayacağına tabii olduğu duyurulmuştur (WEB_60, 27.12.2015).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 06/06/2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.68/6802-2/ sayılı Özelgesi de açılmış bir akreditif işleminde bedelin bir kısmının makinenin geçici veya kati kabulünden sonra ödeneceği şartının bulunması durumunda Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi uygulanıp uygulanmayacağı hakkındadır. Bu Özelgeye göre de açılmış bir akreditif işleminde bedelin bir kısmının makinenin geçici veya kati kabulünden sonra ödeneceği şartının bulunması durumunda, ilgili Genelgede belirtilen diğer hususların da yerine getirilmesi kaydıyla bu tür akreditiflerin vadeli akreditif olarak değerlendirilmesi, dolayısıyla da fon kesintisine tabi tutulmaması gerekmektedir (WEB_61, 28.12.2015).

Yine Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 0-/0-/2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.68-6802-sayılı Özeldesi ise akreditif işlemlerinde mal bedellerinin müşteriden tahsil edilmesi ve geçici bir hesapta tutulması kaydıyla transferin iki günlük valör ile ancak vesaiki gönderen banka isminin belirlendiği tarihte gerçekleştirilmesinin mümkün olup olmadığı hakkındadır. Özeldede açıklandığı şekilde uluslararası piyasalarda döviz alım-satım (arbitraj) işlemlerinde, döviz pozisyonunun ayarlanması, teyit mesajlarının gönderilip karşılıklı mutabakata varılması, ödeme emirlerinin gönderilmesi, muhabir hesaplarının beslenmesi ve takas riskinin azaltılması gibi hususlar için yeterli zaman tanınması amacı ile standart olarak iki iş günü valörle (spot) işlem yapılmaktadır. Buna göre, transferin bankacılık teamülleri çerçevesinde en fazla iki iş günü valörüyle yapılması suretiyle mal bedelinin ihracatçının kullanımına gecikmeksizin sunulması sağlanmış olmaktadır. Bu itibarla, ithalat işlemiyle ilgili olarak KKDF kesintisinden muafiyet sağlanabilmesini teminen mal bedellerinin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce ithalatçıdan tahsil edilmesi ve bankaca da bu meblajın en geç 2 iş günü içinde ihracatçının hesabına ödenmesi gerektiği düşünülmektedir (WEB_62, 16.12.2015).

3.4.5. Vesaik Mukabili Ödeme Şekli

Vesaik mukabili ödeme, ihracatçının malları yükledikten sonra, yüklenen malı temsil eden vesaikin (fatura, konişmento vb.) ülkesindeki banka aracılığıyla, alıcının (ithalatçının) ülkesindeki bir muhabir bankaya göndermesi yoluyla ithalatçı tarafından yapılan ödeme olarak tarif edilmektedir (Tek, 1997). “İhraç konusu malın ihraç ülkesinden nakliye vasıtasına yüklenerek sevk edilmesinden sonra sevk edildiğini gösteren belgeleri ihracat bedelinin ödeyerek bankadan teslim alınması yoluyla yapılan ödeme şeklidir.” (Kaya, 2011). Vesaik mukabili ödemede, ithalatçı firmanın bankası, bedelin ihracatçı firma bankasına ödenmesi karşılığında, sevk belgelerini ithalatçıya teslim ederek malların gümrükten çekilmesini sağlamaktadır (Zügül, 1998). Vesaik mukabili işlemlere, satıcının malları sevk edecek kadar güvendiği, ancak alıcının mülkiyetine devretmeden önce ödemeyi garanti altına almak istediği hallerde başvurulmaktadır. Vesaik mukabili ödeme şeklinde alıcı, vesaiki inceleyip sipariş şartlarına uygunluğuna kanaat getirdikten sonra ödemeyi yapmaktadır. Vesaik mukabili ödeme işleminin başlıca özellikleri aşağıda açıklanmaktadır (Kaya, 2011):

- İhracatçı için risk taşıyan bir ödeme şeklidir.
- Vesaik mukabili ödemede ithal konusu malın ülkeye gelmiş olması şart değildir.
- Bu tür ödemede ihracatçı sevk ettiği mallar karşılığı bu malların sevk edildiğini gösteren belgeler (vesaik) karşılığında bir kredi kullanmaktadır.
- Gerek ithalatçının ülkesindeki bankanın ve gerekse ihracatçının ülkesindeki bankasının hiçbir ödeme taahhüdü bulunmamaktadır. Vesaik Mukabili Ödeme yönteminde bankalar aval veya garanti vermemişlerse satış işleminin aksamadan gelişmesini garanti edecek herhangi bir yükümlülükleri söz konusu değildir. Bankalar sadece ihracatçının kendilerine verdiği vesaikin ithalatçının ülkesindeki muhabirlerine gönderilmesini ve tahsil emrindeki direktifler uyarınca alıcıya teslimi sorumluluğunu taşırlar.
- Vesaik mukabili ödemenin birinci türü “görüldüğünde ödemeli poliçe” (sight bill of exchange), sevk belgeleri ithalatçıya ancak ödemeyi yaptığı takdirde teslim edilir. Vesaik mukabili ödemenin ikinci türü “ticari kabul” (commercial acceptance) olup, belgeler alıcıya, adına çekilen poliçedeki bedeli ödeyeceğine dair “kabul” alındıktan sonra teslim edilir. İhracatçının bankası kabul edilmiş poliçeyi saklar ve süresi geldiğinde tahsil eder.
- Kabul edilmiş poliçe “bir borcun hukuki delili” sayılır. En azından alıcı, senetlerini ödemeyen birisi olarak ilan edilecek ve uluslararası piyasada ciddi bir itibar kaybı olacaktır. Fakat satıcılar, ödememe riskine karşı genellikle ibraz bankasının veya birinci sınıf bir diğer bankanın “aval” veya “garanti” vermesini istemelidir.
- Kabul edilmiş poliçenin ihracatçıya bir finansman imkânı sağlama özelliği de vardır. İhracatçı bu poliçeyi bankasına cari faiz haddinden “ıskonto” ettirebilir.
- Uluslararası ticarete vesaik mukabili yanında, “mal mukabili ödemeler” de yapılabilmektedir. Bu uygulama da ise, ihracatçı, herhangi bir ödeme yapılmadan veya bir poliçe tanzim etmeden, malları ithalatçıya gönderir. Mal bedeli sözleşmede belirlenen ilerdeki bir tarihte veya mallar satıldıktan sonra ödenir. Böyle bir uygulama ihracatçı için oldukça risklidir.
- Vesaik mukabili ödeme şeklinde kullanılan belgelerden biri konşimentodur. Konşimento ithalatçının bankası adına kesilmektedir. Bir başka ifade ile konşimentoda gönderilen bölümünde ithalatçının bankasının isim, unvan ve adresi

yazılır. Bildirim yapılacak kişi bölümünde ise alıcı firmanın isim, unvan ve adresi yazılır. İthalatçının bankası (tahsil bankası) mal bedelini tahsil edince konşimentoyu ithalatçıya ciro eder. Böylece ithalatçı, bankanın kendisine konşimentoyu ciro etmesi üzerine malların alıcısı sıfatını kazanmaktadır.

Açık hesap (Mal Karşılığı Ödeme) şeklinde ödeme ise uygulamada çok ender rastlanan, dış ticarete en basit ödeme yöntemidir. Açık hesap ödeme, peşin ödeme ile birlikte belgesiz ödemeler sınıfını oluşturmaktadır. Açık hesap ödemede belge ibrazı gerekmemektedir (Tuncel, 2006). Belge ibrazı yerine alıcı ve satıcı arasında güven söz konusu olmaktadır. Bu ödeme şeklinde satıcı, yabancı ülkedeki alıcı ile yaptığı sözleşmeye istinaden malları alıcıya gönderir. İthalatçı, adına veya emrine düzenlenmiş taşıma belgelerine dayanarak malları gümrükten çeker ve malın bedelini satıcının kendisine tanıdığı kredinin koşullarına göre bir defada veya kısım kısım öder. Bu ödeme şeklinde, alıcı ödeme yapmadan önce malları teslim alacağı ve inceleme olanağı bulacağı için güvencede olur. Riske satıcı katlanır. Bu şekilde ödemede malın alıcı tarafından kabul edilmeyip iadesi veya mal bedelinin ödenmemesi, vb. riskler her zaman vardır. Bu nedenle en ufak bir şüphe varsa bu uluslararası ticarete iyi bir çalışma şekli değildir (Day, 1983). Bununla birlikte diğer ödeme türleriyle karşılaştırıldığında bu ödeme türü daha az masraflıdır.

3.5. MAL VE HİZMET İHRACATINDA KDV İSTİSNASI

3.5.1. Mal İhracatında KDV İstisnası

KDVK'nun 10'uncu maddesine göre vergiyi doğuran olay mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelmektedir (Saban, 2006). KDVK'nun 1'inci maddesinde KDV'nin konusuna giren mal teslimleri ve hizmet ifaları sayılmaktadır. Bununla birlikte bir işlemin KDV'nin konusuna giriyor olması, bu işlemin vergilendirileceği anlamına gelmemektedir. Zira KDVK ile istisna edilen işlemler vergiye tabi tutulmamaktadır (Yavaşoğlu, 2012).

KDVK'nun 12'nci maddesi gereğince, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için yurtdışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması gerekmektedir. Teslim konusu malın T.C. gümrük

bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye varması ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepoşuna konulması gerekmektedir. Burada, yurtdışındaki müşteri tabiriyle, ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan bir firmanın yurtdışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubeleri kastedilmektedir (Saban, 2006). KDVK'nun "Mükellef ve Vergi Sorumlusu" başlığını taşıyan İkinci Bölüm'ünün 8'inci maddesine göre mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, ithalatta mal ve hizmet ithal edenler, transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlerine muhatap olanlar ve aynı maddenin diğer fıkralarında zikredilen işlemleri gerçekleştirenler katma değer vergisi mükellefi olmaktadır (KDV Kanunu m.8).

Hizmet ihracatında KDV istisnası konusuna açıklık getirmeden önce mal ve hizmet kavramlarına açıklık getirmek gerekmektedir. Mal kavramı hukukta eşya kavramı ile örtüşürülmektedir. Hukuki anlamda eşya, üzerinde ferdî hakimiyet sağlanabilecek, iktisadi bir değer taşıyan, şahıs dışı cismanî varlıklar olmaktadır. Hizmetler denince ise hizmet veya iş görme akitleri söz konusu olmaktadır (Saban, 2006).

3.5.2. Hizmet İhracatında KDV İstisnası

KDVK'nda hizmet kavramı "hizmet" ve "hizmet sayılan haller" şeklinde ve geniş kapsamlı olarak tanımlanmıştır. KDVK'nda teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler hizmet olarak tanımlanmaktadır. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi çeşitli şekillerde gerçekleşebilmektedir (Yavaşoğlu, 2012). Hizmet sayılan haller de KDVK'nun 5'inci maddesinde belirlenmiştir. Buna göre, vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılmaktadır (Saban, 2006).

Hizmet bedelleri üzerinden ödenen KDV tutarlarının KDVK'nda belirtilen hizmet ifaları kapsamında istisnadan yararlanarak geri ödemesi yapılabilmektedir. Mal teslimlerinde olduğu gibi hizmet işlemlerinde de matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olmaktadır (Yavaşoğlu, 2012). KDVK'nun 20'nci maddesinde teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığı olan bedel biçiminde belirlenmiştir. Bedel, "*malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket*

edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal veya diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet veya değerler toplamı olarak ifade edilmiştir.” (Saban, 2006).

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 04.05.2004 tarih ve KDV-12/2004-12 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri / 12 ile mükellefler tarafından ihraç edilen ürünlerin üretimi için gerekli olan ve yurt dışındaki firma tarafından imal ettirilen, faturası yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen ve bedeli de yurt dışındaki firma tarafından ödenen model kalıpların, ihraç edilen mallar için verilen hizmet kapsamında değerlendirilmesinin ve gerekli belgelerin ibraz edilmesi şartıyla, ihracat istisnası kapsamında işlem yapılmasının mümkün bulunduğu duyurulmuştur (WEB_40, 13.12.2015).

Gelir İdaresi Başkanlığı da 19/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.10-173 Sayılı Özelgesi ile hizmet ifasından önce fatura düzenlenmesi hakkında bir firma özelinde, bu firmayla ilgili olarak hizmet tamamlanmadan önce fatura düzenlenmesi halinde KDV Kanununun 10/b maddesi hükmü uyarınca fatura bedeli üzerinden hesaplanan KDV nin, faturanın düzenlendiği vergilendirme dönemine ait beyanname ile beyan edilmesi gerektiğini duyurmuştur (WEB_63, 21.12.2015).

3.6. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERE İLİŞKİN KDV İSTİSNASI

3065 sayılı KDVK'nun 11'inci maddesinin c bendi ihraç kayıtlı satışları ele almaktadır. Kanun maddesinde “İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez.” (KDV Kanunu, m.11/1c) denmektedir. İmalatçılar tarafından ihraç kaydıyla yapılan mal teslimleri KDVK'nun 11'inci maddesinin c bendi gereğince tam istisna kapsamına girmektedir (Yavaşoğlu, 2012). İhraç kaydıyla teslim edilen malların nihai mal olması (aynen ihraç edilmesi) ve teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi gerekmektedir. İhraç kayıtlı teslimler (1) Sanayi siciline kayıtlı, sanayi belgesi almış, Sanayi ve ticaret odaları veya esnaf ve sanatkârlar derneğine kayıtlı, sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip imalatçıların ihracat teslimleri, (2) Dış ticaret sermaye şirketlerine veya sektörel dış

ticaret şirketlerine ihraç edilmek üzere yapılan teslimler (Satıcıların imalatçı olma şartı aranmaz), (3) Özel finans kurumlarınca ihracatçılara yapılan teslimler, ve (4) Dahilde işleme izin belgesi (DİİB) veya geçici kabul izin belgesi (GKİB) kapsamında temin edilen ham ve yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihraç kayıtlı teslimleri olmak üzere dört şekilde gerçekleşmektedir. 27 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile ihraç kaydıyla teslim edilen mallarla ilgili tescil ile terkin işlemlerinden yararlanacak imalatçıların sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesine haiz olmaları gerektiği belirtilmiştir (WEB_64, 15.12.2015). 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve KDV Kanununun 1 ila 123 seri numaralı Genel Tebliğlerini yürürlükten kaldıran ‘Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde, Dış ticaret sermaye şirketlerine veya sektörel dış ticaret şirketlerine ihraç edilmek üzere yapılan teslimler de satıcıların imalatçı olma hükmü kaldırılmıştır. Bundan böyle, söz konusu şirketlere de ancak imalatçı olan firmalar ihraç kayıtlı teslimde bulunabilecektir. 27 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde ihraç kaydıyla teslimle ilgili düzenleme aynı şekilde yeni yayınlanan ‘Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde yer almaktadır. Yolcu beraberli eşya ihracında satıcılara ihraç kayıtlı mal teslimi yapılamazken, bavul ticaretinde yapılabilmektedir (Acar ve Çalı, 2008).

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 02/01/1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.55/5511-187/142 sayılı ile yayımladığı Özelgesi şirketin kapasite raporunda belirtilen üretim konusu mallar dışında ürettiği farklı malları ihraç kaydıyla teslim etmesi halinde, söz konusu malların imalatçısı olarak kabul edilip edilemeyeceği hakkındadır. Bu Özelgeye göre şirketin kapasite raporunda belirtilen üretim konusu mallar dışında ürettiği farklı malları ihraç kaydıyla teslim etmesi halinde, söz konusu malların imalatçısı olarak kabul edilecek, böylece tecil edilmiş bulunan katma değer vergisi yönünden genel hükümler çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir (WEB_65, 18.12.2015).

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 22/09/2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.57/5711-661-73472 sayılı Özelgesi ise mükelleflerin ihraç kaydıyla almış oldukları malları Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara teslim edip edemeyecekleri hakkındadır. Bu Özelgeye göre, 43 ve 61 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği kapsamında teslimde bulunanların, yaptıkları bu teslimler Dış ticaret Müsteşarlığının ihracat 2003/3 sayılı tebliği

kapsamında değerlendirilecektir ancak, 43 seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği kapsamında teslimde bulunan mükelleflerin alışlarında kanunun 11/1-c maddesinin uygulanması mümkün bulunmamaktadır. 61 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği kapsamında yapılan düzenlemeye göre, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlarda katma değer vergisi istisnası uygulanmakta ve satış sırasında vergi tahsil edilmemektedir. Aynı tebliğde bu kapsamda satış yapan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında işlem yapılabileceği belirtilmekteydi. 43 seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği kapsamında yapılan düzenlemeye göre ise istisna, verginin satış sırasında tahsil edilip, malın yurt dışına çıkarılışını müteakip alıcıya iade edilmesi şeklinde uygulanmakta, ancak bu kapsamda satış yapan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında işlem yapılabileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktaydı. Bu nedenle, 43 seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği kapsamında teslimde bulunan mükelleflerin alışlarında kanunun 11/1-c maddesinin uygulanması mümkün olmayacaktı (WEB_66, 22.12.2015). 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve 1 ila 123 seri numaralı genel tebliğleri yürürlükten kaldıran "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği"nde de aynı düzenlemeye yer verilmiştir.

3.7. TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE YAPILAN MAL TESLİMLERİNDE KDV İSTİSNASI

KDVK'nun 11'inci maddesinin a bendi gereğince ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, aynı maddenin b bendi gereğince Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler, yine Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların fuar, sergi ve panayırlara katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler, aynı şekilde yabancı sinema yapımcıları tarafından satın alınacak mal ve hizmetler tam istisna kapsamına girmektedir (Yavaşoğlu, 2012). İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından

yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması anında vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir (KDV Kanunu, m.10). KDVK'nun 11'inci maddesinin b bendi gereğince Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında katma değer vergisi tahsil edilmektedir. Ancak, gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında, tahsil edilen katma değer vergisi iade olunmaktadır. Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşıma faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi de karşılık olmak kaydıyla iade edilmektedir (Saban, 2006).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 02/01/1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5311-2043/139 sayılı Özelgesine göre Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisnanın kapsamına sadece mal teslimleri girmekte, hizmet ifaları istisnadan faydalanamamaktadır. Bu nedenle, yabancı turistlere verilen otel hizmetlerine ait katma değer vergisinin iadesi mümkün olmamaktadır (WEB_67, 29.12.2015).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 06/09/1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5311-2110/47403 sayılı Özelgesi Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimler nedeniyle yapılacak iadelere ilişkin olarak amortisman tabi iktisadi kıymete ait KDV'nin de iade edilip edilmeyeceği hakkındadır. Bu Özelge ile yapılan açıklamaya göre Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerde iade miktarla sınırlı olduğundan, bu hesaplama amortisman tabi iktisadi kıymet dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin dahil edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Özelgede açıklandığı şekliyle iade tutarı esas itibarıyla, iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenen katma değer vergisi tutarıdır. Bununla birlikte Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-b maddesi uyarınca yapılan satışlarda iade tutarı yüklenen katma değer vergisi tutarı değil, bu satışlar için hesaplanan ve alıcıya iade edilen katma değer vergisi tutarıdır ve bu durumda Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerde iade miktarla sınırlı olduğundan, bu hesaplama amortisman tabi iktisadi kıymet dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin dahil edilmesi mümkün bulunmamaktadır (WEB_68, 23.12.2015).

Yine Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 16/05/1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.55-5511-1914/20491 sayı ile yayımladığı Özelgeye göre de mükellefin imalatçı sıfatıyla başka bir şirkete sattığı malın, firmaca Türkiye'de ikamet etmeyen müşterinin mal alışı sırasında katma değer vergisi ödemesi söz konusu olmamakta ve ihracat istisnası bu aşamada uygulanmaktadır. Dolayısıyla bu işlemlerde vergisiz mal satmak zorunda olan satıcının imalatçıdan mal alışlarında tecil-terkin sisteminin uygulanması mümkün olmaktadır (WEB_69, 25.12.2015).



BÖLÜM 4. KATMA DEĞER VERGİSİ VE İHRACAT İSTİSNASINDA İADE

KDVK'nda mal ve hizmet ihracatı teslimleri ile ilgili istisna işlemleri, kanunun birinci kısım birinci bölümünde 11. maddesinde düzenlenmiştir. İstisnalar ise kanunun ikinci, üçüncü, dördüncü, beşinci ve altıncı bölümde düzenlenmiştir. Yedinci bölümde ise istisnadan vazgeçme ve istisnaların sınırı düzenlenmiştir. Her ne kadar ihracat istisnası ve diğer istisnalar ayrı bölümlerde düzenlenmiş ise de istisnalar nedeni ile yüklenilip indirimle giderilemeyen KDV'nin iadelerinde aynı yöntem kullanılmıştır. Bu yöntemler, indirim yoluyla iade, sonraki döneme devir yoluyla iade, nakden veya başka vergi borçlarına mahsup yoluyla iade olarak yapılmaktadır. Bu iade işlemlerinin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan belgelerin neler olduğu 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve KDV Kanununun 1 ila 123 seri numaralı Genel Tebliğlerini yürürlükten kaldıran ‘‘Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’’nde, ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Aşağıda mal ve hizmet ihracatından kaynaklanan iade işlemleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

4.1. İHRACATTA YÜKLENİLEN KDV’NİN İNDİRİM YOLUYLA İADESİ

Mal ve hizmet teslimi nedeniyle iade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yüklendikleri vergileri nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde bulunmaları mümkün bulunmaktadır (Yavaşoğlu, 2012). Kanun ve ilgili tebliğler kapsamında mükellefler KDV iade alacaklarını indirim yoluyla giderme tercihinde bulunabilmektedirler. KDV iade alacağını indirim yoluyla giderme tercihinde bulunan mükelleflerin, daha sonra bu tercihlerinden vazgeçerek iade talep etmeleri de mümkün bulunmaktadır. KDV

Kanunu'nun 29/1-a ve 34/1. maddelerine göre, satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için genel şartın; bu belgelerde KDV'nin ayrıca gösterilmiş olması olduğu bildirilmektedir. Bu nedenle KDV mükelleflerinin satın aldığı mal ve hizmetlerde hesaplanan verginin düzenlenecek fatura veya benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesini talep etmeleri gerektiği ifade edilmektedir (Oktar, 2011). KDV Kanunu'nun 30/a maddesine göre, verginin konusuna girmeyen teslim ve hizmetlerle ilgili yüklenilen KDV indirim konusu yapılamamaktadır. Bu nedenle, örneğin verginin konusuna girmeyen yurt dışı müteahhitlik hizmetiyle ilgili yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılması mümkün olmamaktadır. 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve 1 ila 123 seri numaralı genel tebliğleri yürürlükten kaldıran "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği"nde bu konuda düzenleme yapılmıştır.

4.2. İHRACATTA YÜKLENİLEN KDV'NİN SONRAKİ DÖNEMLERE DEVİR YOLUYLA İADESİ

Mal ve hizmet teslimi nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim yoluyla giderilmesi ve yahut da sonraki dönemlere devir yoluyla iadesi söz konusu olabilmektedir. İhraç edilen mal, hizmet ve geri gelen mallar için yüklenilen KDV indirim yoluyla giderilmiş veya sonraki dönemlere devredilmiş ise, yapılan ihracat nedeniyle yüklenen KDV için yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve 1 ila 123 seri numaralı genel tebliğleri yürürlükten kaldıran "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği"nde bu konuda düzenleme yapılmıştır.

4.3. İHRACAT NEDENİYLE YÜKLENİLEN KDV'NİN NAKDEN VE/VEYA BAŞKA VERGİ BORÇLARINA MAHSUP SURETİYLE İADE

Mal ve hizmet teslimi nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim yoluyla giderilmesi ve yahut da sonraki dönemlere devir yoluyla iadesi söz konusu olabilmektedir. Bu

yöntemleri tercih etmeyen mükellefler ihracat nedeniyle yükledikleri KDV 'nin nakden ve/veya başka vergi borçlarına mahsup suretiyle iadesi mümkün bulunmaktadır.

İhraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV'si iadelerinin, vergi borçlarına mahsubunun yapılması firmaların yerine getirmiş olmaları gereken onlardan istenen bazı şartları yerine getirdiklerinin tespit edilmesiyle beraber mümkün bulunmaktadır. Örneğin, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 20.10.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.52/5262-37526 sayıyla yayımladığı Özelgede, ...mermer ocağı işleten adı geçen şirketin ihracatçıya teslim ettiği mermerlerin imalatının yapıldığı sezonda en az 5 işçi çalıştırdığının tespiti halinde, teslim döneminde 5 işçi çalıştırmaması, tecil-terkin uygulamasından yararlanılmasını engellemeyecektir denmiştir. Bu Özelge, ilgili şirketin dilekçe ile, ... döneminde ihraç kaydıyla yaptıkları teslimlerden doğan katma değer vergisi iadelerinin vergi borçlarına mahsubu taleplerinin, teslimin yapıldığı dönemlerde 5 işçi çalıştırmadıkları gerekçesiyle vergi dairesince yerine getirilmemesi karşısında yayımlanmıştır (WEB_70, 27.12.2015).

İhracat istisnasından doğan KDV iadesi mükellefe nakden verilebileceği gibi, kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı firmaların vergi ve SGK prim borçlarına mahsup edilmek suretiyle de yerine getirilebilmektedir.

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve 1 ila 123 seri numaralı genel tebliğleri yürürlükten kaldıran 'Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan düzenlemeye göre mükellefler KDV alacaklarını 'Vergi Dairelerince Takip Edilen Amme Alacaklarına', 'İthalde Alınan Vergilere' ve 'SGK Prim Borçlarına' mahsup edebilmektedirler.

4.3.1. İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV'nin Nakden İadesi

İhracat istisnasından doğan KDV iadesinin mükellefe nakden verilmesini içermektedir. Nakden iade için mükellefin talepte bulunması gerekmektedir. Ayrıca iade için gerekli olan belgelerin süresinde internet ortamında veya vergi dairesine bizzat verilmesi gerekmektedir. Nakden iadeler 'Teminat ve İnceleme Raporu Aranmadan Yapılan İadeler', 'Yeminli Mali Müşavir Raporuyla Yapılan İadeler', 'Teminat Karşılığı Yapılan İadeler', 'Vergi İnceleme Raporu ile Yapılan İadeler' şeklinde olup aşağıda açıklanmıştır.

4.3.1.1. İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV'nin Teminat ve İnceleme Raporu Aranmadan İadesi

İade talebinin 4.000 TL'yi aşmadığı hallerde, yazılı talep ile birlikte ihracat istasnasında aranılan belgelerin vergi dairesine ibrazı yeterli olmaktadır. İade tutarının 4.000 TL'yi aştığı hallerde, 4.000 TL'lik kısım ilgili belgelerin ibrazı üzerine iade edilmekte, kalan tutar ise teminatla iade, Maliye Bakanlığı inceleme elemanı raporuyla ve yeminli mali müşavir tasdik raporuyla iade yollarından biriyle iade edilebilmektedir (Çelik, 2006).

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve 1 ila 123 seri numaralı genel tebliğleri yürürlükten kaldıran "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği"nde 4.000 TL, 5.000 TL olarak değiştirilmiştir.

4.3.1.2. İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV'nin Yeminli Mali Müşavir Raporuyla İadesi

Maliye Bakanlığı, mükelleflerin teminat bulma konusunda yaşadıkları sıkıntıları gidermek ve İdarenin inceleme yükünü azaltmak için KDV iadelerinin teminat gösterilmeden Yeminli Mali Müşavirler (YMM) tarafından düzenlenen KDV iadesi tasdik raporu ile alınması imkânını getirmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12'nci maddesinin* Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istisnadan 2.1.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre yayımlanan Genel Tebliğlerde, yeminli mali müşavir tasdik raporları ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmiştir. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7'inci maddesinde yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler

* 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568 Kanun Tarihi: 01/06/1989 (13/06/1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)(Değişiklikler, 26/07/2008 Tarih ve 26948 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5786 Sayılı Kanun ile güncellenmiştir.), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/MevzuatSerisi/Mevzuat1/1.pdf>, s.21-22.

belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi yönünden (a) katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri, (b) iade hakkı doğuran işlem ve belgeler ve (c) Maliye Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler olarak tayin edilmiştir (WEB_32, 07.11.2015).

Maliye Bakanlığı yapmış olduğu düzenlemelerle yolcu beraberli (bavul) ihracatı hariç ihracattan ve ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iadelerinde Yeminli Mali Müşavirlerle ‘yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesini tasdik’i ettirmek üzere tam tasdik sözleşmesi yapan mükelleflerin KDV iadeleri, herhangi bir üst sınır aranmaksızın yerine getirilmektedir. İadesini yeminli mali müşavir raporuyla almak isteyenler, bu konuda bir talep dilekçesini vergi dairesine vermektedir (Çelik, 2006). Diğer yanda YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ücretlerinin iade hakkı doğuran işlemle ilgili bir gider olması nedeniyle düzenlenen Tasdik Raporları dolayısıyla yüklenilen katma değer vergilerinin indirimini mümkün olmaması halinde iade konusu yapılmasının mümkün bulunduğu belirtilmektedir (Yavaşoğlu, 2012). Yeminli Mali Müşavirlerle ‘Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Eklerinin Tasdiki’ (Tam Tasdik) sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin ihracat istisnasından doğan iadelerinde her dönem için üst sınır bulunmaktadır, bu üst sınır 03.03.2005 Tarih ve 25744 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 37 seri numaralı 3568 sayılı SMM VE YMM Kanunu genel Tebliğ hükümlerine göre, hersene Yeniden Değerleme Oranında artırılmaktadır. 2016 yılı için belirlenen 473.000,00 TL’dir. ‘Türkiye’de İkametgah Etmeyenlere Özel Faturayla yapılan satışlar’ (Bavul Ticareti) kapsamında yapılan ihracat nedeniyle yüklenilen KDV iadelerinde Tam Tasdik Sözleşmesi bulunsada dahi üst sınır getirilmiştir. 2016 yılı için belirlenen üst sınır 124.000,00 TL’dir. İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iadelerde tam tasdik sözleşmesi yoksa Yeminli Mali Müşavir Raporuna göre iade üst sınırı ihracattaki iade tutarının iki katı olup 946.000,00 TL’dir.

4.3.1.3. İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV’nin Teminat Karşılığı İadesi

Nakit iade taleplerinde 4.000 TL’yi aşan kısım için mükellefçe teminat gösterilmesi halinde, iade tutarının tamamı gerçekleştirilebilmektedir. Örneğin 4.500 TL’lik nakit iade talebinde 5.000 TL teminat gösterilmesiyle iadenin tamamı gerçekleşebilmektedir. Banka teminat mektupları, teminat olarak verilebilmektedir (Çelik, 2006). Teminat olarak verilecek banka teminat mektuplarının, paraya çevrilme konusunda hiçbir

sınırlayıcı şart taşımaması gerekmektedir (WEB_72, 05.09.2015). KDV Kanunu'nun 11/1-b maddesi uyarınca, Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayan taşımacılar ile fuar, sergi ve panayırlara katılanların bu faaliyetleriyle ilgili olarak Türkiye'de satın aldıkları mal ve hizmetlere ödediği KDV tutarları, aylık bazda 1.000 TL'yi aşmıyorsa incelemesiz, aşılırsa banka teminat mektubu veya inceleme raporu düzenlenmek suretiyle iade edilmektedir (Oktar, 2011).

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve 1 ila 123 seri numaralı genel tebliğleri yürürlükten kaldıran 'Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde, 'Türkiye'de İkametgah Etmeyenlere Özel Faturayla yapılan satışlar' (Bavul Ticareti) 4.000 TL, 5.000 TL olarak değiştirilmiştir.

4.3.1.4. İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV'nin Vergi İnceleme Raporu ile İadesi

İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV'de iade, Maliye Bakanlığı inceleme elemanlarınca yapılan inceleme sonucunda düzenlenen raporlara istinaden gerçekleşebilmektedir. Mükellef iadesini vergi inceleme raporu sonucunda almak isteyebilmektedir. Bazı iadeler ise vergi inceleme raporuna göre yapılması zorunludur. Mükelleflerin ihracat nedeniyle yükledikleri KDV'sini vergi inceleme raporuyla alabilmeleri için bir dilekçe ile talep etmeleri gerekmektedir.

4.3.2. İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV'nin Mahsuben İadesi

İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV'nin Mahsuben iadesi; vergi borçlarına, ithalde ödenen vergilere ve SGK prim borçlarına mahsup şekillerinde yapılabilmektedir. Mahsuben iadelerde, öncelikle kendisinin vergi dairesine olan borçlarına, artarsa adi ortaklık ile kolektif ve komandit şirketlerde (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ortaklık payı ile sınırlı olmak üzere ortakların vergi dairesine ve gümrük idaresine muaccel hale gelmiş vergi borçlarına veya Sosyal Güvenlik Kurumuna olan prim borçlarına, miktarına bakılmaksızın, inceleme raporu, teminat veya YMM tasdik

raporu aranmaksızın yerine getirilmektedir. Mahsup sonrası kalan tutarlar da belirtilen limitler ve esaslar dahilinde nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir (Oktar, 2011).

İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler Kanununun 32 nci maddesi hükümleri uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine nakden veya mahsuben iade edilmektedir. Hizmet ihracatı istisnasından kaynaklanan katma değer vergilerinin iadesi de mükellefin talebiyle nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir. Bunun için gereken şartlar 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile bildirilmiştir (Çelik, 2006).

Faaliyetleri kısmen veya tamamen iade hakkı doğuran işlemlerden oluşan mükelleflere yapılacak iade kapsamına mal ve hizmet alımları yanında genel giderler ve amortisman tabi iktisadi kıymetler için ödenen vergilerin de dahil olduğu belirtilmektedir (Yavaşoğlu, 2012). 24 Seri No.lu KDV Genel Tebliği gereğince iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin girdiler arasında amortisman tabi iktisadi kıymetlerin de olması halinde, en fazla iade hakkı doğuran işlem bedelinin genel vergi oranı (%18) kadar kısmı, iade edilecek KDV olarak göz önüne alınabilecektir (Oktar, 2011). 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve 1 ila 123 seri numaralı genel tebliğleri yürürlükten kaldıran ‘‘Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’’nde, aynı düzenlemeye yer verilmiştir. İhracat nedeniyle yüklenilen KDV’sinin (malın üretimi, iktisabı, muhafazası ve teslimi; hizmet işlemlerinde ise ifa edilen hizmetin meydana getirebilmesi doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan harcamalar nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinden oluşur.) genel vergi oranını (%18’ini) aşmaması halinde aradaki fark kadar amortisman tabi iktisadi kıymet alımı nedeniyle yüklenilen KDV’sinden iade talep edilebilecektir.

İstisna Belgeli satıcılara, ihraç kaydıyla teslimde bulunanlar lehine doğacak katma değer vergisi ile ilgili olarak iade alacaklarının nakden iadesinin mümkün olmadığı, bu iade alacaklarının ancak mükelleflerin kendi vergi borçlarına mahsup edilebileceği bildirilmektedir (Zamur, 2011).

İhracatçıların talebi üzerine KDV iadelerinin, kendisinin ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı diğer mükelleflerin KDV, gelir, kurumlar, stopaj gibi vergi daireleri ve mal müdürlüklerine olan vergi borçları ile ithalatta gümrük idarelerince alınan vergilere de mahsubunun yapılabildiği belirtilmekte, 81 Seri Nolu KDV Genel Tebliğiyle başlatılan ve 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile devam eden düzenleme ile

de ihracat istisnasından doğan KDV iadesinin mükellefin Sosyal Sigortalar Kurumu'na olan prim borcuna mahsup edilmesi imkanının sağlanmış olduğu ifade edilmektedir (Çelik, 2006). 23 Kasım 2001 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak 24592 Sayı ile yayımlanan 84 Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre katma değer vergisi iade alacağına hak sahibi mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, Sosyal Sigortalar Kurumu (SGK) 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 SGK prim borçlarına mahsup yapılır. 84 Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği gereğince mükellefler iade alacaklarını; kendilerinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldıkları mükelleflerin SGK prim borçlarına (Sigorta Primi, İşsizlik Sigortası Primi, Eğitime Katkı Payı, Özel İşlem Vergisi, İdari Para Cezası, Tasarruf Teşvik Kesintisi Katkı Payı, Konut Edindirme Yardımı ve benzerleri ile ferilerine) mahsubunu talep edebilmektedirler (WEB_3, 23.11.2001).

Mükellefin talebinde iadenin şeklini açıkça belirtmesi gereği bulunmaktadır. Bu ister mahsuben ödeme şeklinde olsun, ister nakit, ister teminat ile, isterse yeminli mali müşavir raporu ile olsun mükellefin talebinde açıkça belirtmesi gerekmektedir.

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 (WEB_73, 30.12.2015).

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve 1 ila 123 seri numaralı genel tebliğleri yürürlükten kaldıran 'Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan düzenlemeye göre de mükellefler KDV iade alacaklarını 'Vergi Dairelerince Takip Edilen Amme Alacaklarına', 'İthalde Alınan Vergilere' ve 'SGK Prim Borçlarına' mahsup edebilmektedirler. Bu tebliğden önce düzenlenen bir tebliğle üçüncü kişilerin borçlarına mahsup uygulaması kaldırılmıştır. Bu tebliğde de üçüncü kişilerin borçlarına mahsup uygulamasına yer verilmemiştir.

BÖLÜM 5. MÜTESELSİL SORUMLULUK

5.1. GENEL HUKUK AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

Müteselsil sorumluluk, aynı borçtan birden çok kişinin sorumlu olması anlamına gelmektedir. Borç ilişkilerinde alacaklının karşısında bir borçlu bulunmaktadır. Bazı durumlarda ise alacaklının karşısında birden fazla borçlu bulunabilmektedir. Burada müteselsil sorumluluk durumu karşımıza çıkmaktadır (Yalavaş, 2011). Müteselsil borç ilişkisinde birden çok borçlu bulunmakta ve bunlardan her biri edimin tümünü ifa etmekle yükümlü bulunmaktadır. Alacaklı ise, ancak bir kez elde etmek koşuluyla alacağın tamamını borçlulardan dilediği birisinden veya birkaçından yahut hepsinden birden ve dilediği oranda istemeye yetkili bulunmaktadır. Bu çerçevede “*Borç tamamen ödeninceye kadar bütün borçların sorumluluğu ödenecek borç oranında devam eder.*” (Akdoğan, 2010).

Borçlar Kanununun 162’nci maddesinde “Birden çok borçludan her biri, alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olmayı kabul ettiğini bildirirse, müteselsil borçluluk doğar. Böyle bir bildirim yoksa müteselsil borçluluk ancak kanunda öngörülen hâllerde doğar.” denmektedir. Yine BK’nın 382’nci maddesinde “Bir şeyi birlikte ödünç alanlar, ondan müteselsilen sorumlu olurlar.” ibaresi bulunmaktadır (WEB_24, 05.02.2011).

Türk Ticaret Kanunu (TTK) nun 7’nci maddesinde de “İki veya daha fazla kişi, içlerinden yalnız biri veya hepsi için ticari niteliği haiz bir iş dolayısıyla, diğer bir kimseye karşı birlikte borç altına girerse, kanunda veya sözleşmede aksi öngörülmemişse müteselsilen sorumlu olurlar.” denmektedir (WEB_25, 15.02.2011).

5.2. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

Vergi hukukunda sorumluluk müessesesi ve onun bir alt ögesi olan müteselsil sorumluluk müessesesi önemli bir yer tutmaktadır. Müteselsil sorumluluk müessesesi vergi alacağının güvence altına alınmasını sağlamakta ve verginin tahsilini kolaylaştırmaktadır. Müteselsil sorumluluk vergi alacağının tahsili açısından vazgeçilmez bir müesseseyi oluşturmaktadır. Türk vergi sisteminde müteselsil sorumluluk, sadece kanunlarda belirtilmiş olan hallerde söz konusu olmaktadır (Yalavaş, 2011).

5.3. VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA MÜTESELSİL SORUMLULUK

Müteselsil sorumluluk müessesesi 213 Kanun sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 11. maddesinde 'vergi kesenlerin sorumluluğu' başlığı altında düzenlenmiştir. VUK 11. maddesinde müteselsil sorumluluk 'Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.

Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar. Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.

Maliye Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki

safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.

Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

VUK'un 11'inci maddesi vergi kesenlerin sorumluluğu ile ilgilidir. Kanun maddesinde "Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar" denmektedir. Kanun maddesinin devamında da;

Maliye Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.

Maliye Bakanlığı, müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisine sahip bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı bu kapsamda çeşitli tebliğler yayımlamıştır (Gönen, 2010).

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı bu kapsamda KDV ile ilgili çeşitli tebliğler yayımlamıştır.

5.4. KDV KANUNU VE İHRACAT TESLİMLERİNDE MÜTESELSİL SORUMLULUK

Katma Değer Vergisi özü itibariyle, kesinti yoluyla yapılan bir vergilendirme olmadığı için, KDV'nin müteselsil sorumluluk kapsamına girip girmediği tartışma konusu edilmiştir. Düzenlemenin KDV açısından uygulanamayacağına dair görüşler ortaya konmuştur. Bu görüştekilere göre maddenin lafzı itibariyle KDV müteselsil sorumluluk kapsamına girmemektedir. Katma değer vergisinin müşteriden tahsil edilmesi, vergiye tabi malı teslim edenin veya hizmeti yapanın vergi sorumlusu olduğunu göstermemektedir. Madde metninde KDV'ye ilişkin bir ifade bulunmamaktadır. Dolayısıyla VUK'un 11. maddesinin müteselsil sorumluluğa ilişkin

hükümlerinin KDV açısından uygulanamayacağı iddia edilebilir. Bu şekilde düşünenlerin karşısında düzenlemenin KDV açısından uygulanabileceğine ilişkin görüşler de bulunmaktadır. Bu görüştekilere göre bir kanun hükmünün yalnızca lafzı ile yorumlanması, özellikle lafzın açık olmadığı hallerde, maddeye amaçlanandan daha farklı anlamlar yüklenmesine yol açabilmektedir. Bunlara göre bu nedenle madde lafzının, maddenin konuluşundaki maksat ve maddenin özü ile birlikte değerlendirilmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Vergi hukukunda yorum, lafzi yorumla sınırlı değildir. Bu durum VUK'un 3.maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir: "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır." Bu yaklaşıma göre VUK'un 11. maddesinin müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümleri, madde hükmünün konuluş gerekçesine bakıldığında KDV açısından da uygulanabilir. Bu husus maddenin gerekçesinde de belirtilmekte ve bu haliyle uygulama KDV'yi de kapsamaktadır.

KDV uygulamasında, işleme doğrudan taraf olanlar ile olmayanların müteselsil sorumluluğu şeklinde iki farklı düzenlemenin bulunduğu belirtilmektedir. Mal veya hizmet satımından doğan KDV'nin satıcı tarafından hazineye intikal ettirilmediğinin tespit edilmesi halinde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin ödenmesinden, satıcı ile birlikte işleme doğrudan taraf olan (vergi mükellefiyeti bulunan) alıcı da müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. *"Bu konumdaki alıcının KDV dahil toplam bedeli; Türk Ticaret Kanunu'nun 697. maddesinin 1 ve 2. numaralı fıkrasına uygun olarak düzenlenmiş ve lehdarın vergi kimlik numarası yazılmış çekle ödemiş olması veya banka veya özel finans kurumu vasıtasıyla ödemiş ve bu ödemede düzenlenen belgeye satıcının adı, unvanı, hesap numarası ve vergi kimlik numarasını da yazdırmış olması halinde, müteselsil sorumlulukla muhatap tutulmayacaklardır."* (Oktar, 2011).

Maliye Bakanlığı 11. maddenin kendisine tanıdığı yetkiye dayanarak 82 seri nolu ve aynı şekilde 84 sayılı KDV Genel Tebliğinde yer verilen koşullarla yapılan işlemlerde işleme doğrudan taraf olanlara müteselsil sorumluluktan kurtulma imkanı sağlamıştır (WEB_31, 15.02.2006).

Öte yandan işleme doğrudan taraf olmamakla birlikte, mal veya hizmet temin ettiği safhadan önceki safhalarda bu mal veya hizmetle ilgili KDV'yi hazineye intikal

ettirmeyenler ile arasında menfaat sağlayan doğrudan bir ilişki veya hısımlık, sermayeye katılma, organizasyonunda veya yönetimde yer aldığı şeklinde dolaylı bir ilişkisi olduğu vergi inceleme elemanlarınca düzenlenmiş raporla tespit edilen mükelleflerin de söz konusu verginin hazineye intikalinden müteselsilen sorumlu olacakları bildirilmektedir. Bir mükellefin mal veya hizmet temin ettiği safhalardan daha önceki safhalarda bu mal veya hizmetle ilgili katma değer vergisinin Hazine'ye intikal ettirilmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulabilmesi için, sözü edilen mükellefle vergiyi Hazine'ye intikal ettirmeyenler arasında; menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarda açıkça belirtilmiş olması zorunlu bulunmaktadır (WEB_31, 15.02.2006).

84 Seri nolu KDV Genel Tebliği'nde müteselsil sorumluluk ile ilgili kısımda müteselsil sorumluluk ile katma değer vergisi iadelerinin doğrudan bir ilişkisinin bulunmamakta olduğu ancak müteselsil sorumluluk kapsamında hakkında vergi takitabatı yapılan mükelleflerin, diğer alacaklarında olduğu gibi vergi dairesinden olan katma değer vergisi iade alacaklarında da bu hususun göz önüne alınarak işlem yapılacağına tabii olduğu ifade edilmiştir (WEB_3, 23.11.2001).

84 Nolu KDV Genel Tebliği ile 70 ve 82 Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinin müteselsil sorumluluk ile ilgili bölümleri yürürlükten kaldırılmış ve bu tebliğlerdeki düzenlemeler 84 Numaralı tebliğe aktarılmıştır. 84 Seri nolu KDV Genel Tebliği'nde müteselsil sorumluluğun kapsamı şu şekilde açıklanmıştır;

“Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinde yer alan, mal alım ve satımı ile hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu olacağına dair hüküm 4369 sayılı Kanunun 81 inci maddesi ile aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine

katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.”

Yapılan bu değişikliğe göre, mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen katma değer vergisinden aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde müteselsilen sorumlu olacaklardır.” (WEB_3, 23.11.2001).

84 Seri nolu Tebliğe göre alıcılar satın aldıkları mal veya hizmetin Katma Değer Vergisi dahil bedelini;

-Banka ve benzeri finans kurumları vasıtasıyla ödemeleri ve banka veya benzeri finans kurumuna yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka veya benzeri finans kurumundaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru yazdırmaları,

-Ödemenin çekle yapılmış olması halinde Türk Ticaret Kanununun 697. maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasını yazmaları halinde, bu şekilde yaptıkları ödemelerde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacaklardır (WEB_20, 03.05.2015).

KDV Kanunu bakımından müteselsilen sorumlu tutulmayacak kurum ve kuruluşlar da şunlar olarak belirlenmiştir:

- Genel ve katma bütçeli idareler,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler,
- Köyler,
- Bunların teşkil ettiği birlikler,
- Üniversiteler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Siyasi partiler,
- Sendikalar,
- Kanunla kurulmuş veya tüzel kişiliği bulunan emekli ve yardım sandıkları,
- Kamu menfaatine yararlı dernekler,

- Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınmış olan vakıflar.

Yukarıda belirtilen 70, 72 ve 84 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerde yapılan düzenlemeler, 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve Katma Değer Vergisi Kanununun 1 ila 123 seri numaralı Genel Tebliği yürürlükten kaldıran "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği"nde, aynen yer almaktadır.

Ayrıca Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin, 'VI. USUL HÜKÜMLERİ VE ÇEŞİTLİ HUSUSLAR/B.ÇEŞİTLİ HUSUSLAR/2.1.1. İşleme Doğrudan Taraf Olanlar bölümünde' ' *Ödemenin kredi kartı (iade talebinde bulunan kişi veya kuruma ait), tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi) yapılması* ' hususu düzenlenmiştir.

Mükellefler ödemelerini bu düzenlemeye uygun olarak yapmaları halinde de, müteselsilen sorumlu tutulmayacaklardır.

84 Seri nolu KDV Genel Tebliği ile müteselsil sorumluluk uygulaması ile ilgili açıklamalarda bulunulmuş, uygulamasının aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirileceği duyurulmuştur:

- i. Vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilecek ve öncelikle mükelleften aranacaktır.
- ii. Müteselsil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk kapsamı dışındadır.
- iii. Mükellef dışındaki kişilerden (müteselsil sorumludan) yapılacak takibe ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacaktır.

Bu esaslar dikkate alınarak mükellef tarafından beyan edilen ancak, ödenmeyen vergi ile ilgili olarak;

- Mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliğ edilememiş olması, veya,
- Kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış, vergi dairesince de malı tespit olunamamış veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılamayacağını anlaşılmış olması

hallerinde vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dışındaki müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe başlanılacaktır.

Mükellef tarafından noksan beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen vergi için yapılacak tarhiyat üzerine tahsil edilebilir hale gelen vergi ve gecikme faizi, yukarıda belirtilen şartlara göre müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe alınacaktır (WEB_3, 23.11.2001).

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçları imal ve inşa edenlere yönelik istisnadan yararlanılabilmesi için, istisna yazısının mal teslimi ve hizmet ifasını yapan satıcıya ibrazının gerektiği bildirilmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumlu olmaktadır (Yavaşoğlu, 2012).

Araçlara ilişkin istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için, istisna uygulanabileceğini belirten vergi dairelerinden alınan bir yazının, teslim veya hizmeti yapacak olan mükellefe ibraz edilmesi şart olmaktadır. Mükelleflerin bu belge olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumlu olmaktadır. KDV mevzuatına göre Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini belirten vergi dairesi yazısı ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aranmadan istisna kapsamında işlem yapacaktır. Daha sonra işlemin, istisna için bu Tebliğ'de açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranacaktır. Buna göre, satıcılar, alıcının bağlı bulunduğu vergi dairesinden almış olduğu istisna yazısının kendilerine ibraz edilmesi üzerine ilgili faturada şerh düşmek suretiyle istisna uygulayacaklardır. Bu durumda satıcıların her hangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. İstisna yazısının bulunmamasına rağmen istisna uygulanmış ise bu durumda teslim ve hizmeti alanların (alıcılar) yanı sıra teslim ve hizmet ifasını yapanlarda (satıcılar) vergi aslı zam ve cezalardan müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Ulusal güvenlik amaçlı teslim ve hizmetlere ilişkin istisna ile ilgili olarak yüklenici firmalara yapılacak teslim ve hizmetlerde istisnanın uygulanmasına dair, yüklenici firmaların ulusal güvenlik kuruluşu tarafından onaylanan miktardan daha fazla mal veya hizmeti istisna kapsamında aldıkları ya da aldıkları mal veya hizmeti istisna kapsamı

dışındaki bir işlemde kullandıkları tespit edildiği takdirde, alıfta ödenmeyen KDV ile buna bağılı ceza, faiz ve zamlar kendilerinden aranmaktadır (Yavaşoğlu, 2012).

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve KDV Kanununun 1 ila 123 seri numaralı Genel Tebliğlerini yürürlükten kaldıran ‘Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde; işleme Doğrudan Taraf Olanlar bölümünde ‘*Ödemenin kredi kartı (iade talebinde bulunan kişi veya kuruma ait), tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi) yapılması*’ hususu açıklanmış olup, mükellefler ödemelerini bu düzenlemeye uygun olarak yapmaları halinde de, müteselsilen sorumlu tutulmayacaklardır.

Aynı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin ‘IV. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR/ E.ÖZEL ESASLAR bölümünde; ‘**5. İşlemlerin Gerçekliğini İspat**’ bölümünde; ‘*213 sayılı Kanunun 3/B maddesine göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olup, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanması mümkündür. Düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteliğine veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğuna ilişkin inceleme veya idari araştırma aşamasında mükellefe, söz konusu belgelerin gerçekliğine yönelik deliller ileri sürme imkânı verilir. Aynı Şekilde kendileri hakkında olumsuz rapor (Sayfa 210 / 271) veya olumsuz tespit bulunmamakla birlikte mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflere de bu imkân sağlanır. Söz konusu karşı deliller inceleme veya araştırmaya konu iş, işlem ve belgelerle ilgili olmalı ve bir yazı ile idari makama ibraz edilmelidir. Karşı deliller incelemeye başlanmış olması halinde inceleme elemanına, incelemeye başlanmamışsa ilgili vergi dairesine sunulur. Dolayısıyla idare tarafından sahte veya yanıltıcı olduğu yönünde bulgular bulunan bir belgenin gerçek bir işleme dayandığı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıttığı işlemin tarafları, ilgilileri (iade talep edenler) veya mükellefler tarafından 213 sayılı Kanunun 3’üncü maddesindeki delil serbestisi kapsamında iddia ve ispat olunabilir. İleri sürülen karşı delillerin işlemin gerçekliğini göstermesi halinde özel esaslar uygulanmaz. İşlemin tarafları, ilgililer ve mükellefler delillerini işlem ve belge ile ilgili olmak kaydıyla yazı ile ileri sürebilir. İşlem ve belgeyle ilgili olmayan iddia ve deliller dikkate alınmaz. Bu Şekilde*

ileri sürülen iddia ve deliller, inceleme elemanı veya idare tarafından karşı delillerle çürütülmek suretiyle belgenin sahte veya yanıltıcı olduğu ispatlanabilir. Bu durumda ileri sürülen delillerin ele alınıp raporda veya dayanak bir yazı ile çürütüldüğü karşı delillerle açıklanarak mükellef veya ilgili özel esaslara alınır.

Sınırlandırıcı olmamak kaydıyla belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispatta aşağıdaki deliller kullanılabilir:

a) İşlem bedelinin ödendiğinin belgelendirilmesi.

Ödeme, iade talebinde bulunan mükellef tarafından ödemeyi tevsik eden belge aslı veya noter onaylı örneği ile tevsik edilebilir.

Ödemenin 5411 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla veya 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 785 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenen çekler ile de tevsiki mümkündür.

Ayrıca internet bankacılığı yoluyla yapılan ödemelerde, banka dekontu yerine ilgili banka şubesi tarafından onaylı internet çıktıları ya da mükellefler tarafından ödeme yapılan bankalardan alınan onaylı hesap ekstreleri ödemenin tevsikinde kullanılabilir.

Ödeme, kredi kartı (iade talebinde bulunan kişi veya kuruma ait), tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi) yapılmak suretiyle de tevsik edilebilir.

Ödemenin PTT yoluyla yapıldığı durumlarda, ödeme sırasında düzenlenecek belge, (saticının veya adına hareket edenlerin adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası doğru olarak yazdırılmak kaydıyla) ödemeyi tevsik eden delil olarak ileri sürülebilir.

b) Taşıma, yükleme, boşaltma, depolama, ambalajlama, ve benzeri işlemlerin yapıldığına yönelik belgeler, sigorta belgesi, vergi, resim, harç, pay, fon gibi ödemeler yapılmışsa bu ödemelere ait belgeler işlemin gerçekliğinin tevsikinde delil olarak kullanılabilir.' ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

Bu düzenlemeler uyarınca Maliye İdaresi mükelleflere, ispat ve ödeme konularında daha fazla imkan sağlamakta olup, mükellefler işlemlerini bu fıkra hükümlerinde yapılan düzenlemelere göre, ispat edebilirlerse müteselsilen sorumlu tutulmayacaklardır.

5.5. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU

Yeminli Mali Müşavirler kendi meslek yasaları olan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine göre düzenlenen yönetmelik ve tebliğlere göre faaliyet göstermektedirler. Ayrıca Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. Maddesinde de 3568 sayılı yasaya göre yetki almış Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerle ilgili bir düzenleme de yapılmıştır.

Yeminli Mali Müşavirlerin meslek kanunu olan 3568 sayılı Kanununun 2. Maddesinde Yeminli Mali Müşavirlerin mesleğinin konusu “...B)Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu: (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında kanununun 12. Maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlemlerini yapmaktır...” şeklinde düzenlenmiştir. 3568 sayılı kanununun 12. Maddesinde de Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik ve tasdikten doğan sorumluluğu düzenlenmiştir. Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluğu düzenleyen 12. Maddenin dördüncü paragrafında “Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli Mali Müşavirler, yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler...” şeklinde düzenlenmiştir.

3568 sayılı yasa ve bu yasa kapsamında çıkartılan yönetmelik ve tebliğlere göre, Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamıyla sınırlı olmak üzere zıya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Yeminli Mali Müşavirler 3568 sayılı yasa kapsamında düzenlenen yönetmelikler ve çıkarılan tebliğler kapsamında tasdik işleri yapmaktadırlar. Bu kapsamda Yeminli Mali Müşavirler ihracatta Katma Değer Vergisi iade işlemleriyle ilgili olarak tasdik raporları düzenlemektedirler. Katma Değer Vergisi iadesi ile ilgili olarak düzenlemiş oldukları tasdik raporlarında tasdik işlemini yaptığı firma ve bu firmanın alt firmalarıyla ilgili herhangi bir olumsuzluk idare tarafından tespit edilmesi halinde Yeminli Mali Müşavir (yapılan maddi hatalar,

sahte belge düzenlenmesi, kullanılması v.s. gibi) vergi ve cezalardan mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.

Vergi Usul Kanununun “Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Malî Müşavir Tasdik Raporları” başlıklı Mükerrer Madde 227’inci maddesi ile hüküm altına alındığı üzere;

Maliye Bakanlığı:

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya,

2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,

3. Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya,

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki hükümlere göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

BÖLÜM 6. TEBLİĞ, SİRKÜLER VE ÖZELGELERLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda idareye oldukça geniş yetkiler verilmiştir. Bu nedenle, Kanunla ilgili olarak bu güne kadar oldukça fazla sayıda Tebliğ, Sirküler ve Özelgeler düzenlenmiştir. İdari düzenlemelerin çok fazla olması nedeniyle mevzuatın uygulamasının yarattığı güçlüklerde göz önüne alarak idare, Tebliğ, Sirküler ve Özelgeler ile yeni uygulamalar getirilmiş ve uygulamaya yön verilmiştir. Katma Değer Vergisi Tebliğleri ve Sirkülerleri birleştirilmiş tek tebliğ ve tek sirküler haline halinde yayınlanmıştır. Öte yandan özelgelerin verilmesiyle ilgili olarak da Vergi Usul Kanununda değişiklik yapılarak bu değişikliğe istinaden Maliye İdaresi özelgelerin verilmesinde yeni bir uygulamaya gitmiştir.

6.1. KDV TEBLİĞLERİYLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

Katma Değer Vergisi Kanunu bakımından bütünleşik tebliğ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak 01.05.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup bu tebliğ ile 1'den 123'e kadar yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Tebliğleri yürürlükten kaldırmıştır. Söz konusu Tebliğ yürürlükten kaldırılan tebliğlerin birleştirilmesi şeklinde olup, özü itibariyle bir değişiklik getirmemiştir. Mezkur Tebliğ yayınlanma tarihini takip eden aybaşından itibaren (1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren) yürürlüğe girdiği halde, eski tebliğlerle ilgili bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle de uygulamada olası karışıklıklar 10.06.2014 tarihinde yayınlanan KDV-66/2014-1 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Sirküleriyle giderilmiştir. Yayınlanan bu Sirkülere göre, 1 Mayıs 2014 tarihinden sonraki işlemlere bu tebliğde belirtilen usul ve esasların uygulanacağı, tebliğin yürürlük tarihinden önceki işlemlere ise mülga tebliğlerde yer alan düzenlemelerin uygulanacağı açıklanmıştır.

6.2. SİRKÜLER VE ÖZELGELERLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

Tanımsal ifadesiyle Sirküler bir konuya açıklık getirmek için kamu idareleri tarafından yapılan bir duyuru şeklidir. Katma Değer Vergisi Kanununun 1'den 59'a kadar yayınlanan sirküleri 60 numaralı sirkülerde birleştirilerek tek bir sirküler haline getirilmiş ve 1'den 59'a kadar olan sirküler yürürlükten kaldırılmıştır. 60 numaralı sirkülerde yürürlükten kaldırılan sirkülerde herhangi bir değişiklik yapılmamış olup, yürürlükten kaldırılan sirküler tek bir sirküler haline getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu uygulamasında, özelgeler ancak vergi mükellefleri tarafından talep edilebilmekte, diğer bir ifadeyle vergi mükellefleri adına bir başkası talepte bulunamamaktadır. Bu nedenle vergi mükellefleri tereddüt ettikleri bir konuda işlem yapmadan önce Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan görüş istemekte ve alınan görüşe göre işlem yapmaları halinde cezai işleme ile muhatap tutulmamaktadırlar. Şu kadar ki özelgeler genel nitelikte olmayıp mükellefin talebiyle ilgili olarak verilmekte ve sadece o mükellefi bağlamaktadır. Bu konuda da Gelir İdaresi Başkanlığı bir yenilik getirmiş olup, Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklik sonucunda verilmiş olan özelgelerin bir bilgi havuzunda toplanması ve kamuya mükelleflerin kullanımına açık olması uygulamasına gidilmiştir.

BÖLÜM 7. SONUÇ VE ÖNERİLER

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1'inci maddesi ile ihracat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmektedir. İhracat işlemlerinde istisnaya tabi işlemler; mal ihracatı, hizmet ihracatı, Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılan satışlarda iade ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde tecil terkin uygulaması oluşturmaktadır. İhracat istisnasında iade esasları öteden beri Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından düzenlenmektedir. Bu konuda yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile uygulamaya açıklık getirilerek yön verilmektedir. Son düzenlemelerle çok sayıda katma değer vergisi genel tebliği uygulamanın tek bir tebliğ altında birleştirilmesini sağlamak için toplanmak suretiyle katma değer vergisi istisnası ve iadesinin uygulanma esasları açıklanmış, katma değer vergisinde iade yöntemlerine açıklık getirilmiştir. Uygulamada indirim ve iade, sonraki dönemlere devir yoluyla iade ve nakden ve/veya mükellefin başka vergi borçlarına mahsup suretiyle iade mümkün olabilmektedir.

Bu tez çalışmasında ihracatta Katma Değer Vergisi istisnası, iadesi ve müteselsil sorumluluk kavramları ele alınmıştır. İhracatta Katma Değer Vergisi istisna uygulaması, ülkemizde olduğu gibi gelişmekte olan ve ihracatını artırmak isteyen ülkelerin ihracat artışı sağlamak amacıyla kullandığı önemli bir araç haline gelmiştir. Katma değer vergisi iadesi esasen mükelleflerin Maliye İdaresinden döneme ait bir vergi alacağı niteliğinde olmakla birlikte iade müessesesi sadece belli koşullarda mümkün olabildiğinden Katma Değer Vergisi iade uygulaması ile bir anlamda ihracatçı şirketlerin ihracat yapmaları teşvik edilmektedir.

İhracatçı şirketlere sağlanan vergi kolaylıkları ve bazı vergi avantajları kapsamında ihracatta Katma Değer Vergisi istisna ve iade uygulaması yoluyla ihracatın teşvik edilerek artırılması hedeflenmektedir. Büyük ölçekli şirketlerin yanı sıra KOBİ olarak tanımlanan küçük ve orta ölçekli işletmelerin ihracata yönelmelerini sağlamak bakımından da bu gibi vergi teşviklerinin uygulanması büyük öneme haizdir.

Ülkemizde ihracatın teşviki yasal mevzuatta çok sayıda Kanun, Kararname ve Tebliğ ile düzenlenmiştir. Bunun vergisel boyutunda ihracatta Katma Değer Vergisi

uygulamasını ile ihracat teşvik edilmektedir. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uygulamaya yön vermek ve aksaklıkları gidermek bakımından çok önemli bulunmaktadır. Yayınlanan ve günün koşullarına göre güncellenen Tebliğler ile ihracatta Katma Değer Vergisi İstisna ve İadesinde görülen eksiklikler giderilip uygulama geliştirilmektedir.

Vergi teşvik uygulamaları ile birlikte sorumluluk ve müteselsil sorumluluk kavramları önem kazanmaktadır. Vergi hukukunda aynı borçtan birden çok kişinin birlikte sorumlu tutulması anlamını taşıyan sorumluluk müessesesi ve onun bir alt unsuru olan müteselsil sorumluluk müessesesi büyük önem taşımaktadır. Müteselsil sorumluluk durumu bir borç ilişkisinde alacaklının karşısında birden fazla borçlunun bulunmasıyla ortaya çıkmaktadır. Borç ilişkisinde alacaklının karşısında birden çok borçlu bulunmakta ve bunlardan her biri edimin tümünü ifa etmekle yükümlü olmaktadır. Alacaklı, ancak bir kez elde etmek koşuluyla alacağın tamamını borçlulardan dilediği birinden veya birkaçından yahut hepsinden birden ve dilediği oranda istemeye yetkili bulunmaktadır. Böylece borç tamamen ödeninceye kadar bütün borçların sorumluluğu ödenecek borç oranında devam etmektedir. Borçlar Kanununun 162' inci maddesinde, birden çok borçludan her biri, alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olmayı kabul ettiğini bildirirse, müteselsil borçluluk doğar, denmektedir. Müteselsil sorumluluk müessesesi vergi alacağının güvence altına alınmasını sağlamakta ve verginin tahsilini kolaylaştırmaktadır. Böylece müteselsil sorumluluk önem kazanmakta, vergi alacağının tahsili açısından vazgeçilmez bir müessese olmaktadır. Bu müessesede 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3568 Sayılı Meslek Kanununun ilgili maddelerinde düzenlenmiştir. Müteselsil sorumluluğun Katma Değer Vergisi açısından uygulanıp uygulanamayacağı hususunda farklı görüşler bulunmaktadır.

Sonuç olarak ülkemizde ihracatçı şirketlere ihracatta Katma Değer Vergisi istisnası ve iadesi uygulamasıyla onların ihracata teşvik edilerek ülke ihracatının artması hedeflenmektedir. Bu tez çalışmasında genel olarak ihracatta Katma Değer Vergisi istisnası ve iadesi uygulamasıyla ilgili bilgiler verilmiş ve Katma Değer Vergisi istisnası ve iadesi uygulamasındaki sorumluluk ve müteselsil sorumluluk kavramlarına açıklık getirilmiştir. İstisna ve iade uygulamasının ihracatın teşvik edilmesi bakımından olumlu olduğunu düşünenlerin yanı sıra, bunun formalite ve bürokratik işlemleri artırdığını,

zaman ve işgücü kaybına neden olduğunu, ihracatı artırıcı sonuçlar doğurmadığını ileri sürerek aksi yönde görüş bildirenlerde bulunmaktadır.



KAYNAKÇA

Kitaplar

- [1] (2012), *Son Yasal Değişiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- [2] Day, A, (1983), *The Professional Exporter*, Seminar, Interbank/Uluslararası, İstanbul, October.
- [3] Demir, Ş, (2006), *Sirküler Rapor - Taşıma Araçları KDV İstisnası ve İadesi*, (Sürelî Yayın), TÜRMOB- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, TÜRMOB Yayınları - 282, Sirküler Rapor Serisi, Seri No: 2006-1, Ankara, Ocak.
- [4] Dura, C. ve Atik, H, (2007), *Avrupa Birliği, Gümrük Birliği ve Türkiye*, 3.Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- [5] Eğilmez, M. ve Kumcu, E, (2006), *Ekonomi Politikası -Teori ve Türkiye Uygulaması*, 10.Baskı, Remzi Kitabevi, İstanbul.
- [6] Eyüpgiller, S, (2003), *Bankacılar İçin Banka İşletmeciliği Bilgisi*, 8.Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (T.İş Bankası A.Ş. Vakfı), Yayın No:18, Sözkesen Matbaacılık, Ankara.
- [7] Kaya, F, (2011), *İKMEP Müfredatına Uyumlu Dış Ticaret ve Finansmanı Örnek Olay ve Yeni Mevzuat*, 2.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- [8] Kızılot, Ş, (2012), *Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, 6.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- [9] Oktar, K, (2009), *KDV – İstisnalar ve İadeler*, 9.Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- [10] Oktar, K, (2011), *Soru ve Cevaplarla KDV ve ÖTV Uygulaması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- [11] Saban, N, (2006), *Vergi Hukuku*, 4.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- [12] Seyidoğlu, H, (1980), *Uluslararası İktisat -Teori-Politika ve Uygulama-*, 3.Baskı, Turhan Kitabevi Yayınları, Çağ Matbaası, Ankara.

- [13] Tek, Ö.B, (1997), *Pazarlama İlkeleri Global Yönetimsel Yaklaşım Türkiye Uygulamaları*, 7.Baskı, İzmir.
- [14] Vural, M, (2008), *Katma Değer Vergisi İade Rehberi*, 4.Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- [15] Yavaşoğlu, M, (2012), *Açıklamalı - Örnekli Katma Değer Vergisi Uygulaması*, 1.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- [16] Yıldız, A.M, (2008), *Vergide Gündemden Düşmeyen 100 Soru 100 Cevap*, E-kitap, Yıldız Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Danışmanlık, Ankara, <http://www.yildizymm.com/YILDIZ%20YMM%20INTERNET/YAYINLARIMI/Z/KITAPLAR/VERGIDE%20G%C3%9CNDEMDEN%20D%C3%9CSMEYEN%20100%20SORU-CEVAP.pdf>.

Makaleler

- [1] Açar, S. ve Eller, M.K, (2010), *Yasal Vekalet Ücretinin Hukuki Niteliği ve KDV Karşısındaki Durumu*, TBB Dergisi, 88, 389-420, http://portal.ubap.org.tr/App_Themes/Dergi/2010-88-602.pdf.
- [2] Budak, T, (2010), *Katma Değer Vergisi Kanunu: Kültür ve Eğitim İstisnası: Vakıf Üniversiteleri*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 59 (3), 449-465, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-2010-59-03/AUHF-2010-59-03-budak.pdf>.
- [3] Can Aktan, C. ve Vural, İ.Y, (2004), *Vergi Rekabeti*, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 22 (Ocak-Haziran), 1-18, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi22/ccaktan.pdf>.
- [4] Ceran, Y. ve Çiçek, R, (2007), *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme*, Yönetim ve Ekonomi, 14(1), 291-304, <http://www2.bayar.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/C14S12007/YCRC.pdf>.
- [5] Gönen, C, (2010), *Kod Listeleri ve KDV'de Mütessesil Sorumluluk*, Vergici ve Muhasebeciyle- Diyalog, Aylık Dergi, Yıl:25, Sayı:261, 146-152.
- [6] İnanç, M, (2010), *Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Diplomatik İstisna Uygulama Süreci*, Mali Çözüm, (Kasım-Aralık), 205-222, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/102malicozum/12%20mustafa%20inanc.pdf>.

- [7] Karaduman, N. ve Yıldız, Z, (2002), *Serbest Bölge Uygulamalarının Dış Ticarete ve Yabancı Sermayeye Katkıları*, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 7(1), 133-152,
<http://sablon.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2002-1-9.pdf>.
- [8] Merter, M.E., Acar, İ.A. ve Arslan, E, (2007), *Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi*, Maliye Dergisi, 153 (Temmuz-Aralık), 24-50
http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/153/merter_acar_arслан.pdf.
- [9] Yeldan, E, (2005), *Türkiye Ekonomisi'nde Dış Açık Sorunu ve Yapısal Nedenleri*, Çalışma ve Toplum, 4,
<http://www.calismatoplum.org/sayi7/makale2.pdf>.

Tezler ve Diğer Kaynaklar

- [1] Akdoğan, E, (2010), *Haksız Fiil Halinde Müteselsil Sorumluluk, Yüksek Lisans Tezi*, Çankaya Üniversitesi Sos.Bil.Enst., Ankara.
- [2] Aktaş, E, (2011), *İhracatta KDV İadesi Uygulamaları: Mobilya İşletmeleri Örneği, Yüksek Lisans Tezi*, Celal Bayar Üniversitesi Sos. Bil. Enst., Manisa.
- [3] Çelik, M, (2006), *İhracatı Teşvik Tedbirleri ve İhracatta KDV İstisnası Uygulamaları, Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sos.Bil.Enst., İstanbul.
- [4] Demiralay, E, (2010), *Risk Analysis of Payment and Delivery Terms in Export Development: A Field Study on Aegean Exporter Companies, Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sos.Bil.Enst., İzmir.
- [5] Kaplan, R, (2005), *Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukundaki Yeri, Yüksek Lisans Tezi*, Uludağ Üniversitesi Sos. Bil. Enst., Bursa.
- [6] Tuncel, M, (2006), *Türk Dış Ticaretinde Teslim ve Ödeme Şekillerinin Ekonomik Analizi: Eğitim Gereklilerinin Belirlenmesine İlişkin Bir Model Önerisi, Master Tezi*, Gazi Üniversitesi Eğitim Bil. Enst., Ankara.
- [7] Yalavaş, C, (2011), *Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nde Vergi Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sos.Bil.Enst., Afyonkarahisar.
- [8] Zügül, M, (1998), *Reform Ülkelerinin Dış Ticaretinde Barter ve Diğer Ödeme Şekilleri -Kırgızistan Uygulamaları-*, *Doktora Tezi*, Marmara Üniversitesi Sos. Bil. Enst., İstanbul.

- [9] Zamur, Ö, (2011), *İhracatı Teşvik Tedbirleri ve İhracatta Katma Değer Vergisi İstisnası Uygulamaları*, Yeterlik Etüdü, T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (Yeterlik Etüdü Dan.: Dr. Şeref Demir), İstanbul.

Kanunlar

- [1] Katma Değer Vergisi Kanunu
[2] Vergi Usul Kanunu

İnternet Kaynakları

- [1] WEB_1, (28.07.2006), 9. Kalkınma Planı (2007-2013) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara,
http://plan9.dpt.gov.tr/oik09_vergi/vergi.pdf.
- [2] WEB_2, (22.03.1997), 60 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 07 Şubat 1997, Sayısı : 22901,
http://www.alomaliye.com/kdv_tebliğleri/kdv_60.htm.
- [3] WEB_3, (23.11.2001), 84 Seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği,
http://www.alomaliye.com/kdv_84.htm.
- [4] WEB_4, (06.12.2009), 113 Seri No’ lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete No: 27423, Resmi Gazete Tarihi: 05/12/2009,
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=BbA2gCWbtLSuJiQE&type=tebliğ>.
- [5] WEB_5, (14.06.1989), 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/MevzuatSerisi/Mevzuat1/1.pdf>.
- [6] WEB_6, Acar, M.G. ve Çalı, L.Ç, (14.12.2008), Katma Değer Vergisi Kanunu İhracat İstisnası ve İadeler ile Tevkifat Uygulamaları, Bursa Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Bursa,
<http://www.bursa-smmmo.org.tr/yayinlar/2008/kdv.pdf>.
- [7] WEB_7, (27.02.2010), Altunay, E., “Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye’nin Uyum Sürecinin Değerlendirilmesi”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 34(2), 93-110, http://www.butce.org/Html/dergi/34/5_e_altunay.pdf.
- [8] WEB_8, (06.09.2012), Aslan, M. ve Şentürk, A.G., Katma Değer Vergisi Kanununun Ruhu: İndirim Müessesesi ve Verginin Yansıması,

- <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/08/Memduh-AslanAk%C4%B1n-Gencer-%C5%9Eent%C3%BCrk-KDV-Kanununun-Ruhu.pdf>.
- [9] WEB_9, Bilici, N, (25.10.2008), Dış Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesi, ASO Dosya, Ankara Sanayi Odası, Ekim ayı, 72-86,
<http://www.aso.org.tr/b2b/asobilgi/sayilar/ekimasodosya.pdf>.
- [10] WEB_10, (02.09.2005), Çalış, A., İhracatta Teslim Şekilleri & Nakliyat - Incoterms (International Commercial Terms) - Taşıma, Sigorta, Eylül,
http://www.biotrans.com.tr/ihracatta_teslim_sekilleri.pdf.
- [11] WEB_11, (05.11.2006), Erdoğan, O., Dış Ticaret Açığının Tespitinde Amaç-Sonuç Çelişkisi,
<http://www.arslanet.com/Makaleler/DisTicaret.htm>.
- [12] WEB_12, (30.12.2015), Gelir İdaresi Başkanlığı Özelge Sistemi,
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html>.
- [13] WEB_13, (29.05.2012), Gelir İdaresi Başkanlığı, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:146, Mayıs,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/DERN_VER_REHBER_2012.pdf.
- [14] WEB_14, (13.12.2015), İGEME, İhracatta KDV İstisnası (İhracat İstisnası),
http://www.jtr.org.tr/Tr/docs/pdf/mevzuat/9-KDV_%20Mevzuat.pdf.
- [15] WEB_15 (21.11.2015), İhracat Mevzuatı I.Bölüm, “İhracat Rejimi Kararı”,
http://www.jtr.org.tr/Tr/docs/pdf/mevzuat/2-Ihracat_I.pdf.
- [16] WEB_16, (03.11.1984), Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun numarası: 3065, Yayımlandığı Resmi Gazete: Tarih : 2/11/1984 Sayı : 18563.
- [17] WEB_17, (19.10.2004), KDV'den İstisna Edilen Bazı İşlemlerle İlgili Asgari Tutarın Ekli Kararda Belirtildiği Şekilde Tespiti Hakkında BKK (2004/8127),
http://www.alomaliye.com/bkk_2004_8127_kdv_istisna.htm.
- [18] WEB_18, (08.11.2016), Özdoğan, O., “Katma Değer Vergisi Kanundaki İstisnalar”, http://www.turkhukuksitesi.com/makale_619.htm.
- [19] WEB_19, (23.08.2012), Özkan, S., KDV Tevkifatında Vergiyi Doğuran Olay,
<http://siyamiozkan.org/kdv-tevkifatinda-vergiyi-doguran-olay/>.

- [20] WEB_20, (03.05.2015), Pamukçu, F. ve Pamukçu, N., 84 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği İle Yapılan Düzenlemeler,
https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:ihh4rRMcjsUJ:archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/15-%252057%2520FATMA%2520-%2520NEVZAT%2520PAMUK%25C3%2587U%2520.doc+Fatma+Pamuk%C3%A7u,+84+Seri+Numaral%C4%B1+Katma+De%C4%9Fer+Vergisi+Genel+Tebli%C4%9Fi+%C4%B0le+Yap%C4%B1lan+D%C3%BCzenlemeler&hl=tr&gl=tr&pid=bl&srcid=ADGEESiC0wLPHVNLaxvd2SJ0AZo0WSCrG_jTs2uOaWjBcO_eb1e7HiFXGtBfLmHf_WRRrBz8kGOFggeAh523MtlXzwmEXeQ2B3L6Kv3YhcQSUgRiU6IMMYrVdmzljjs341GNjhc9MeM2&sig=AHIEtbRixPgtDqDu2VF LbwWvWvcTK3jF_Q.
- [21] WEB_21, (04.12.2007), Seviğ, V., KDV'de kısmi istisna, 30.11.2007,
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Veysi%20Sevi%C4%9F/KDV'de%20k%C4%B1smi%20istisna%20.pdf>.
- [22] WEB_22, (18.11.2007), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013, Vergi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: DPT: 2734 - ÖİK: 685, Ankara,
www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3123/oik685.pdf.
- [23] WEB_23, (22.10.2015), T.C. Ekonomi Bakanlığı, İhracat Genel Müdürlüğü, İhracata Ait Esaslar,
www.kozantb.tobb.org.tr/dosya/HakanMurat_Onder2.ppt.
- [24] WEB_24, (05.02.2011), Türk Borçlar Kanunu, Kanun Numarası: 6098, Kabul Tarihi: 11/1/2011, Yayımlandığı R.Gazete: Tarih: 4/2/2011 Sayı: 27836,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf>.
- [25] WEB_25, (15.02.2011), Türk Ticaret Kanunu, Kanun No: 6102, Kabul Tarihi: 13/1/2011, Resmi Gazetede yayımlanma tarihi: 14 Şubat 2011, Sayı: 27846,
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>.
- [26] WEB_26, (25.09.2012), Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, İhracat Mevzuatı 2012, İhracat Genel Müdürlüğü,
http://www.ibp.gov.tr/assets/diger/IhracatMevzuati_2012.pdf.
- [27] WEB_27, (03.12.1982), Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Kanun No.: 2709, Kabul Tarihi: 7.11.1982,
http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2011.pdf.

- [28] WEB_28, (12.12.2001), Türk Medeni Kanunu, Kanun Numarası: 4721, Yayınlandığı Resmi Gazete Tarihi : 8/12/2001, Sayı : 24607, Yayınlandığı Düstur: Tertip, 5 Cilt, 41, http://www.nvi.gov.tr/Files/File/Mevzuat/Nufus_Mevzuati/Kanun/pdf/turk_kanun_u_medenisi.pdf.
- [29] WEB_29, (21.12.2015), Türk Medeni Kanunu'nda Vakıflar, http://www.alomaliye.com/vakif_turk_medeni_kanun.htm.
- [30] WEB_30, (15.01.1961), Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 4/1/1961, Yayınlandığı Resmi Gazete: Tarih : 10/1/1961 Sayı : 10703 – 10705, Yayınlandığı Düstur: Tertip : 4 Cilt : 1 Sayfa 1037.
- [31] WEB_31, (15.02.2006), YMMO, Banka Aracılığı İle Yapılan Ödemelerin KDV İade-İndirim Sistemi Karşısındaki Durumu ve Mütessesil Sorumluluk, Rapor, 06/7-8-9-10-11-12, İstanbul, 15 Şubat 2006, <http://www.istanbulymmo.org.tr/dosya/MaliPlatform/07.BANKA.pdf>.
- [32] WEB_32, (07.11.2015), Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/MevzuatSerisi/Mevzuat1/4.pdf>.
- [33] WEB_33, (23.12.2008), Yurt Dışı Mütahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat ve İthalata İlişkin Tebliğ Anlaşmalar: (2008/1), 04 Nisan 2008 tarihli Resmi Gazete, Sayı: 26837, http://www.alomaliye.com/2008/yurt_disi_muteahhitlik_0404.htm.
- [34] WEB_34, (07.11.1981), Yükseköğretim Kanunu, Kanun Numarası: 2547, Yayınlandığı Resmi Gazete: Tarih : 6/11/1981 Sayı : 17506, Yayınlandığı Düstur: Tertip : 5 Cilt : 21 Sayfa : 3, http://personeldb.erciyes.edu.tr/form_mevzuat/2547_yok_kanunu.pdf.
- [35] WEB_35, (26.02.2011), T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Katma Değer Vergisi Sirküleri/60, Tarihi: 2011, Sayısı: KDVK-60/2011-1, http://www.alomaliye.com/2011/kdv_sirkuler_taslak_60.pdf.
- [36] WEB_36, (11.12.2015), T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Katma Değer Vergisi Sirküleri / 9, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>.

- [37] WEB_37, (15.12.2015), T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Katma Değer Vergisi Sirküleri/ 61,
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>.
- [38] WEB_38, (13.12.2015), T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Katma Değer Vergisi Sirküleri / 55,
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>.
- [39] WEB_39, (12.12.2015), T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Katma Değer Vergisi Sirküleri / 51,
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>.
- [40] WEB_40, (13.12.2015), T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Katma Değer Vergisi Sirküleri / 12,
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>.
- [41] WEB_41, (20.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=ovLZJ4EhxsIL9qYe&type=ozelge>.
- [42] WEB_42, (17.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=L4HNX4M5J1M7SNPQ&type=ozelge>.
- [43] WEB_43, (21.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=JHSVkrtKryfdPloi&type=ozelge>.
- [44] WEB_44, (16.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=8IIPXYSMBQCLIM92&type=ozelge>.
- [45] WEB_45, (21.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=Q97ZUR836IY1F153&type=ozelge>.
- [46] WEB_46, (28.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=N1FVUQW13EOJRMYP&type=ozelge>.
- [47] WEB_47, (16.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=CRV9S9GGATMH51CJ&type=ozelge>.

- [48] WEB_48, (19.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=ZFXMYJ2Q1KO4YSF7&type=ozelge>.
- [49] WEB_49, (26.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=BWBWO7TTPORLESER&type=ozelge>.
- [50] WEB_50, (16.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=LjAEfIm5FWXrreM0&type=ozelge>.
- [51] WEB_51, (15.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=VQV6WEJ9MSSGB1YY&type=ozelge>.
- [52] WEB_52, (27.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=M7OUB856EK1XVF41&type=ozelge>.
- [53] WEB_53, (21.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=3OZOOEJIU55JMMDRD&type=ozelge>.
- [54] WEB_54, (24.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=9YCBRAPR6X4OZ2WP&type=ozelge>.
- [55] WEB_55, (29.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=TC71S66EK3L8AQM&type=ozelge>.
- [56] WEB_56, (18.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=LIRETTP8ZDTS9WWE&type=ozelge>.
- [57] WEB_57, (21.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=ZioafcQSkE2rkFWD&type=ozelge>.
- [58] WEB_58, (14.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=2iY9FKJtQSqfgyDe&type=ozelge>.

- [59] WEB_59, (18.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=2r41T4diYMiiPDdm&type=ozelge>.
- [60] WEB_60, (27.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=YDRQBam7eqZSYhUM&type=ozelge>.
- [61] WEB_61, (28.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=4fyepYQC3gjHi3ce&type=ozelge>.
- [62] WEB_62, (16.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=TMB8kW2Wtj1NZCSW&type=ozelge>.
- [63] WEB_63, (21.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=kSIwqY6EBz2eEi9z&type=ozelge>.
- [64] WEB_64, (15.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=1T1LC38VILQAKS2N&type=ozelge>.
- [65] WEB_65, (18.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=TTZ6ADY7DBV1GRFG&type=ozelge>.
- [66] WEB_66, (22.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=FCIzfm06w56dyRtv&type=ozelge>.
- [67] WEB_67, (29.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=Q875IBJMWWAADGU6&type=ozelge>.
- [68] WEB_68, (23.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=BLTMXSA338CX3AZ3&type=ozelge>.
- [69] WEB_69, (25.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=I8T7XLNJI8Q68K4&type=ozelge>.
- [70] WEB_70, (27.12.2015),
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=1T1LC38VILQAKS2N&type=ozelge>.

- [71] WEB_71, (20.05.2012), Gelir İdaresi Başkanlığı, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:146, Mayıs, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/DERN VER REHBER 2012 .pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/DERN_VER_REHBER_2012.pdf).
- [72] WEB_72, (05.09.2015), İhracatta KDV İstisnası, <http://www.dersnotlari.net/arastirmayazilari/istisna.htm>.
- [73] WEB_73, (30.12.2015), http://www.alomaliye.com/kdv_61.htm.



EKLER

EK A- KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ HAKKINDA AÇIKLAMALAR

26,04,2014 Tarifli Resmi Gazete’de yayımlanan ve 01.05.2014 tarihinden itibaren uygulanmakta olan KDV Genel Uygulama Tebliği ile bu güne kadar yayımlanan 123 adet KDV Genel Tebliğlerini bütünüyle yürürlükten kaldırmaktadır.

123 Adet KDV Tebliğinin tek bir tebliğde birleştirmesi ile esas itibariyle muhtelif tebliğlerde yer alan konuları sistematik bir şekilde bir başlık altında toplayarak dağınıklığı gidermektedir. Bu yönüyle **KDV Genel Uygulama Tebliğininin KDV uygulamasının sadeleştirilmesi ve kolaylaştırılmasına yanında ayrıca** uygulamacı ve araştırmacıların işini kolaylaştıracağı açıktır.

KDV Genel Uygulama Tebliği ile

-Yürürlükten kaldırılan genel tebliğlerde yer alan bir kısım açıklamalara aynen yer verilmekte,

-Bazı uygulamaları değiştirilmekte,

-Özelgelerle düzenlenen bir kısım konular Genel Tebliğe taşınmakta ve

-Yeni bazı müesseseler ihdas edilmektedir.

1- KDV Genel Uygulama Tebliği İle Bazı Konularda İlk Defa Yapılan Düzenlemeler

- Roamingi hizmetleri,
- Boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin istisna,
- Başbakanlık merkez teşkilatına yapılacak araç teslimlerinde istisna,
- Büyük ve stratejik yatırımlara ilişkin istisna,
- Ürün senetlerinin ihtisas/ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi,

- Patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralınması, devri veya satılması işlemleri,
- Varlık yönetim şirketlerinin bazı teslimleri ile finansal yeniden yapılandırma hükümleri kapsamında bazı borçların teminatını oluşturan mal ve hakların teslimi,
- Tasarruf mevduatı sigorta fonuna devredilen mal ve hakların teslimi,
- Konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya ipotek konulan konutların teslimi (mortgege-tutsat),
- Lisanslı depoculuk kapsamındaki işlemler,
- Finansal kiralama şirketlerince taşınmazların bizzat kiracıdan satın alınması, satan kişilere kiralınması ve kiralayana satılması (sat-kirala-geri al) işlemi,
- Bireysel emeklilik tasarruf ve yatırım sistemine taşınmaz ve iştirak hissesi devri,
- Şehir içi ulaşım sistemleri ve bunlara ilişkin tesislerin devir ve teslimleri,

2- Birden Fazla Vergilendirme Dönemine Yayılarak Verilen Hizmetlerde Vergiyi Doğuran Olay

Birden fazla vergilendirme döneminden devam eden hizmetlerde, takvim yılının aylık dönemlerinden oluşan vergilendirme dönemleri itibarıyla KDV'nin hesaplanması ve verilecek hizmetlere ilişkin faturanın aylık ödeme tutarı belirtilerek tanzim edilmesi gerekmektedir.

3- Posta ve Hızlı Kargo Taşımacılığı Yol İle Yapılan İhracat Teslimleri

- Posta ve hızlı kargo taşımacılığı yolu ile yapılan ihracat teslimleri, kargo şirketi adına düzenlenen, malı yurtdışına gönderilen mükellefin bilgisinin yer aldığı ve gümrük müdürlüğü tarafından elektronik ortamda onaylanan elektronik ticaret gümrük beyannamesi ile tevsik edilir.
- Sınır ticareti kapsamında yapılan ihracat, gümrük beyannamesi veya listesi ile tevsik edilir. Bu durumda ayrıca, bir defaya mahsus olmak üzere sınır ticareti yetki belgesi de ibraz edilmelidir.

4- İhracat Teslimlerine İlişkin olarak Düzenlenen Fatura İle Gümrük Beyannamesi Arasında Uyumsuzluk Olması Hali

İhracat teslimlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ile gümrük beyannamesi arasında uyumsuzluk olması halinde vergi dairesince ilgili gümrük müdürlüğünden bilgi talep edilir ve sonucuna göre işlem tesis edilir.

5- Bavul Ticareti

- İstisna uygulaması ve beyan sistemi değiştirilerek, beyan usulü gümrük beyannameli ihracata paralel hale getirilmiştir.
- İstisnanın tevsikinde döviz alım belgesi (DAB) ibraz zorunluluğu kaldırılmıştır.
- Bu kapsamdaki satışlarda uygulanan alt limit 600 TL'den 2.000 TL'ye yükseltilmiştir.
- Özel fatura içeriği malların yurtdışına çıkarılması için üç aylık sürenin fatura tarihini izleyen aybaşından başlayacağı belirtilmiştir.

6- Hizmet İhracı

- İade talebinde DAB ibraz zorunluluğu kaldırılmıştır.
- Hizmet bedeline ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden, kambiyo mevzuatına göre geçerli bir belge, banka dekontu vb.) ibrazı yeterlidir.

7- İncelemesiz Ve Teminat Aranılmadan Yerine Getirilecek Nakden İade Tutarları

- İade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilecek **nakit iade sınırı 4.000 TL'den 5.000 TL'ye çıkarılmıştır.**
- Belirlenen bu limit, tevkifatlı işlemler ile indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade talepleri dahil iade hakkı doğuran tüm işlemler bakımından geçerlidir.
- YMM raporuyla iade talebinde bulunan mükelleflere, teminat karşılığı iade yapıldıktan sonra 6 ay içinde YMM raporunu ibraz etme zorunluluğu getirilmiştir.

8- İade Hakkı Doğuran İşlemlerde Beyan Ve İade

- Her bir işlemde doğan iadenin yapılma usulü ayrı ayrı belirlenmiştir. Bir mükellefin kendi işlemiyle ilgili iade usulünü görmesi için sadece kendi işlemiyle ilgili bölümlere bakması yeterlidir.

Genel olarak iade hakkı doğuran işlemler itibariyle;

- İstisnanın 1 No.lu Beyannamede gösterilmesi,
- İade taleplerinde aranan belgeler ve
- Mahsuben ve nakden iade talebinin usul ve esasları konularına açıklık getirilmiştir.

9- Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanacak Satıcılar

İmalatçı kapsamında genişletilmiş, zirai üretim yapanlar da imalatçı sayılmıştır.

Buna göre;

- Sanayi Siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olanlar veya
- Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığında alınmış
- Çiftçi kayıt belgesi,
- Gıda işletmesi kayıt belgesi ve
- İşletme onay belgelerinden (üretici belgesi)

Herhangi birine sahip olanlar imalatçı olarak kabul edilecektir.

10- İhraç Kaydıyla Teslimlerinin Mükellef Grupları İtibariyle Daraltılması

İmalatçı tanımı kapsamına girmeyen mükelleflerin;

- **Dış ticaret sermaye şirketlerine,**
- **Sektörel dış ticaret şirketlerine,**
- **Özel finans kurumlarının** ihracatçı firmalara

İhraç kaydıyla mal teslimlerinin tecil-terkin imkanından yararlandırılması uygulamasına son verilmiştir.

11- DİİB Uygulaması

- DİİB sahibi mükelleflere, DİİB kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak malları teslim edecek satıcıların “**imalatçı**” vasfını haiz olmaları gerekmez
- DİİB sahibi mükelleflerin, geçici 17.madde kapsamında temin ettiği malları kullanarak ürettiği malların DİİB sahibi alıcılara geçici 17.madde kapsamında teslimine imkan tanınmıştır.

- KDV ödeyerek satın aldığı girdileri kullanarak vücuda getirdiği ürünü ihraç eden DİİB sahibi mükelleflere bunun karşılığında DİİB kapsamında KDV ödemeyerek söz konusu girdi veya eşdeğer eşyasını temin etme hakkı tanınmıştır.
- İade edilecek KDV'nin hesabı, eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle DİİB kapsamında KDV ödemeksizin girdi temininden sonra yapılır. Bu durumda iade edilecek KDV, ihracata genel vergi oranı uygulamak suretiyle bulunacak tutardan, DİİB kapsamında girdi temininde ödemediği KDV tutarının düşülmesi suretiyle bulunan tutarı aşamaz.
- DİİB sahibi mükelleflerin ihraç kaydıyla aldıkları malları ihraç edememeleri ya da süresinden sonra ihraç etmeleri durumunda, belge kapsamında ihraç kaydıyla yapılan söz konusu teslim, ihraç kaydıyla teslim olmaktan çıkar ve mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine dönüşür.
- Bu durumda, daha önce DİİB sahibi mükellef tarafından indirim konusu yapılamayan KDV tutarı, ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracatı için öngörülen sürenin dolduğu tarihi izleyen günü içeren vergilendirme döneminde (ancak her halükarda bu vergilendirme dönemini içerisine alan takvim yılı aşılmamak kaydıyla) indirim hesaplarına alınmak suretiyle indirim konusu yapılabilir.
- Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar ihracattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dahil edilebilir.

12- Proje Uygulaması Öngörülen İstisna Düzenlemeleri

- Hava, Deniz Ve Demiryolu Araçlarına İlişkin İstisna (13/a)
- Kıymetli Maden Aramaları Ve Boru Hattıyla Taşımacılık Yapanlara Bu Hatların İnşa Ve Modernizasyonuna İlişkin İstisna.(13/c)
- Limanlar ve Hava Meydanlarına Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna(13/e)
- 3996 Sayılı Kanuna Göre Yap-İşlet-Devret veya 3359 Sayılı Kanun ile 652 Sayılı Kararnameye Göre Kiralama karşılığı Yaptırılan Projelerde KDV İstisnası (Geçici 29)

13- Petrol Arama Faaliyetleri İstisnası (13/c)

- Önce öde sonra al sisteminden vazgeçilerek istisnadan yararlanma hakkı bulunanlara, istisna belgesi düzenlenmek suretiyle, proje kapsamındaki alımlarını KDV'siz yapabileceklerdir.

14- YTB İstisnası (13/d)

- Teşvik belgesi eki listelerde yer alan ve teşvik belgesi sahibi mükellefe bir bütün halinde teslimine teknik olarak imkan olmadığı için **yatırım mahallinde kurulumu, montajı gerçekleştirilen makine-teçhizat istisna kapsamındadır.** Bu uygulamada, bizzat teslimi yapan mükellef tarafından yatırım mahallindeki kurulum ve montaj işleri, teslimden ayrı olarak fiyatlandırılmadığı sürece hizmet olarak değerlendirilip istisna dışında tutulmaz, istisna kurulum ve montaj dahil toplam bedele uygulanır.
- YTB kapsamında alınan makine ve teçhizatın ilgili birim, kurum ve kuruluşun veya iktisadi işletmesinin bilanço veya aktifine kaydedilmesi ve bu durumun satın almanın gerçekleştiği döneme ilişkin KDV beyannamesi verme süresi içinde vergi dairesine bildirilmesi şartıyla istisnadan faydalanması öngörülmektedir.
- YTB kapsamında temin edilen makine ve teçhizatın, Ekonomi Bakanlığının izin ve onayı ile YTB sahibi bir başka mükellefe, bu mükellefin sahip olduğu YTB eki listede aynı makine ve teçhizatın yer alması şartıyla istisna kapsamında **devri** mümkündür.
- Teşvik belgesi eki listede yer alan **set, ünite, sistem. Takım ve benzerini oluşturan makine ve teçhizat** teslimlerinde de bu istisna kapsamında işlem tesis edilir. Set, ünite, sistem, takım ve benzerini oluşturan muhtelif makine ve teçhizatın kısmi teslimleri de istisna kapsamındadır.

15- Taşımacılık İstisnası

- Ro-Ro ve dorse kullanılarak yapılan taşımacılıkta istisnanın uygulanacağı ifade edilmektedir.
- Uluslararası taşımacılık işlerinden kaynaklanan iade taleplerinde kullanılacak tevsik edici belgeler netleştirilmektedir.

16- Sadece VİR İle Yerine Getirilecek Nakden İade Talepleri

- Aşağıda belirtilen işlemlerden kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın VİR’na göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, VİR sonucuna göre çözülür.
- Hizmet ihracı İstisnası,
- Liman ve Hava Yollarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna
- Altın, Gümüş ve Platin İle İlgili Arama, İşletme ve Zenginleştirme Faaliyetlerinde İstisna,
- Araç ve Tesislerin Tadil, Onarım ve Bakım Hizmetleri İstisnası
- Limanlara Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Limanlar Ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi Ve Genişletilmesine İlişkin İstisna.
- Temizlik, Bahçe Ve Çevre Bakım Hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri
- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,
- Etüt, Plan-Proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,
- Yapı denetim hizmetleri
- Servis taşımacılığı hizmeti,
- Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- İşgücü temin hizmeti,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti,

17- Verginin Fatura Ve Benzeri Belgelerde Gösterilme Usulü

- Gerçek usulde vergilendirilen KDV mükelleflerinden perakende mal satışı yapanlar ile hizmet ifa edenlerin işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalardan KDV’yi ayrıca göstermeyebilirler. Bu durumda bedel, vergi dahil tek tutar olarak ifade edilir, ancak belgede “**KDV DAHİLDİR**” ibareli bir şerh bulunur.
- **Toptan satış yapan veya imalat işi ile uğraşan** mükellefler, bu satışlarına ilişkin olarak düzenleyecekleri fatura ve benzeri belgelerde KDV’yi ayrıca göstermeye mecburdurlar. Toptan satışları yanında perakende satışları da bulunan mükellefler,

toptan satışlarında vergiyi ayrıca gösterecek perakende satışlarında ise yukarıda belirlenen esaslara göre işlem yaparlar.

- Fiyatlarını vergi dahil tek tutar olarak belirleyen mükellefler, “**FİYATLARIMIZA KDV DAHİLDİR**” ibaresini taşıyan levha asma mecburiyeti kaldırılmıştır.

18- İndirimli Teminat Uygulaması sistemi (İTUS)

Daha önce uygulamada, sadece

- **Dış ticaret sermaye şirketleri,**
- **Sektörel dış ticaret sermaye şirketleri,**
- **Özel finans kurumları,**
- **İmalatçılar ve imalatçı ihracatçılar**

yer almakta idi.

- Yeni uygulamada, bu imkandan işlem ve mükellef ayırımı yapılmaksızın aşağıda belirtilen şartları taşıyan iade hakkı sahipleri tüm mükellefler yararlanabileceklerdir.
- Mükelleflerin İTUS’nden yararlanabilmesi için, cari takvim yılı da dahil olmak üzere son iki yılın takvim yılına ilişkin tam tasdik sözleşmesi bulunması şarttır.
- İTUS kapsamına giren mükelleflerin tespitinde de HİS uygulamasına benzer olarak genel ve özel şartlar aranacaktır.
- İadenin teminat karşılığında talep edilmesi halinde, iade miktarının Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmının %4’ü için teminat verilir.

19- Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS)

His uygulaması kapsamına girecek mükelleflerde aranacak şartlar konusunda bir yumuşama yapılmıştır. Ancak halen aranan şartlar çok ağır olduğu için bu imkanlardan yararlanacak mükellef sayısının çok sınırlı kalacaktır. Bu amaçla HİS uygulamasından daha çok sayıda mükellefin yararlanabilmesi için, İTUS’ta olduğu gibi, vergi incelemesi yerine mükellefin YMM ile imzalanmış tam tasdik sözleşmesi şartının aranılması uygun olacaktır.

20- Defter ve Belgelerin Zayi Olması (Yangın, Su Baskını, Çalınma Gibi) Durumunda İade

- Defter ve belgeleri çeşitli nedenlerle zayi olan mükelleflerin, bu dönemlere ilişkin olarak verdikleri KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptıkları vergileri gerçekten yüklenip yüklenmedikleri, defterlerine kaydedip kaydetmedikleri, dolayısıyla indirim hakkı kazanıp kazanmadıklarının harici delillerle tespiti gerekmektedir.
- Bu kapsamda indirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyannamesine dahil edildiğinin tespiti delil olarak kabul edilir.

21- Özel Esaslar

- Özel esaslar kapsamına, 306 Sayılı Kanunun 9, 11, 29 ve 32 maddelerinde yer alan iadeler dahildir.
- Özel esaslara tabi mükellefler konusunda, iştirak edenler bakımından bir genişleme yapılmıştır.
- **Olumlu Rapor konusunda**, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergiler ve sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeden kaynaklı bir indirimler konusunda tanınan toleransa son verilmiştir.

22- Geçiş Hükümleri (KOD'dan Çıkış)

- Yeni Tebliğde KOD'dan çıkış kuralları belirlenmiştir.
- Tebliğin yürürlüğe girdiği 1 Mayıs 2014 tarihi itibarıyla KOD'da bulunan mükelleflerin durumları, müracaatlarına gerek olmadan bağlı buldukları vergi dairesi tarafından Tebliğin ilgili bölümlerindeki genel esaslara dönüş hükümleri çerçevesinde değerlendirilecek ve şartları taşıdığı belirlenen mükelleflerin genel esaslara dönüşü sağlanacaktır.

Vergi daireleri tarafından, özel esaslar kapsamına alınmayı gerektiren fiiller için Tebliğde belirlenmiş olan genel esaslara dönüş için gerekli sürelerin geçip geçmediğine bakılacak, söz konusu süreleri geçirenler, diğer genel esaslara dönüş şartları aranmaksızın genel esaslara döndürülecektir.

ÖZGEÇMİŞ

Ebru Deniz TAN BAĞIŞ

Acıbadem, Rauf Paşa sok. Yıldırım Apt. 12/12 Üsküdar/İSTANBUL

GSM: (532) 423 96 01

E-mail: deniztan75@gmail.com

E-mail: deniz.tan@tanrehber.com

KİŞİSEL BİLGİLER

Uyruğu : T.C
Doğum Yeri : Ceyhan / ADANA
Doğum Tarihi : 24.01.1976
Medeni Durum : Evli

EĞİTİM

2012- Okan Üniversitesi-Muhasebe ve Denetim (tez aşamasında)
2000-2001 İstanbul Üniversitesi – İşletme İktisadı Enstitüsü- İşletme-
Near East Universty(Yakın Doğu Üniversitesi) – İşletme ve
1995-2000 Ekonomi Fakültesi, Turizm Otel İşletmeciliği (İngilizce)
..... - 1991 Sarıyer Vehbi Koç Vakfı Lisesi

İŞ DENEYİMİ

2010- TAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK - Müdür
2004 -2010 TAN SİGORTA ACENTELİĞİ – Acente Sahibi
BAŞAK GROUPAMA SİGORTA - AK SİGORTA – ERGO
İSVİÇRE SİGORTA .- FİBA SİGORTA –AVİVASA

EMEKLİLİK - MAPFRE GENEL YAŞAM SİGORTA . ' NİN
ACENTELİKLERİNİ YÜRÜTTÜM

EĞİTİM – SEMİNERLER - SERTİFİKA

- **MARKETING ADVERTISING AND PUBLIC RELATION**
Bournemouth Business School International/England 01.10.2001 – 18.12.2001
- **IELTS PREPARATION COURSE**
M.L.S. International School/England 10.01.2002 – 07.03.2002
- **ONLINE SİGORTACILIK PROGRAMI EĞİTİMİ**
Başak Sigorta A.Ş. 01.03.2004 – 12.03.2004
- **TEMEL SİGORTACILIK EĞİTİMİ**
Koç Allianz Sigorta A.Ş. 22.11.2004 – 03.12.2004
- **ACENTE TEKNİK KAZA EĞİTİMİ**
Ak Sigorta A.Ş. 07.12.2005 – 08.12.2005
- **ACENTE SEYAHAT SAĞLIK SİGORTALARI EĞİTİMİ**
Ak Sigorta A.Ş. 22.03.2006
- **ACENTE SAĞLIK SİGORTALARI EĞİTİMİ**
Ak Sigorta A.Ş. 23.03.2006
- **BİREYSEL EMEKLİLİK ARACILARI EĞİTİM PROGRAMI**
Ak Emeklilik A.Ş. 27.03.2006 – 30.03.2006
- **ACENTE SAĞLIK SİGORTALARI EĞİTİMİ**
Ak Sigorta A.Ş. 29.03.2006
- **ETKİN İLETİŞİM EĞİTİMİ**
Ef Eğitim&Eğitim Danışmanlığı Ltd.Şti. 07.04.2006 – 08.04.2006
- **ACENTE TEKNİK SAĞLIK EĞİTİMİ**
Ak Sigorta A.Ş. 24.05.2006 – 25.05.2006
- **SAĞLIK SİGORTALARI EĞİTİMİ**
Başak Groupama Sigorta A.Ş. 24.10.2007 – 26.10.2007
- **TEMEL SİGORTACILIK EĞİTİMİ**
Ergo İsviçre Sigorta A.Ş. 19.02.2007 – 23.02.2007

YABANCI DİL

İngilizce: İleri seviyede

SINAV BİLGİLERİ

IELTS (International English Language Testing System)- Result:6,0

Sınavın yapıldığı yer: Richard Language College / England - 2002

BİLGİSAYAR

Microsoft Ofis programları ; Excel, Word, PowerPoint, As 400, Sigorta yazılımları, SofisGold, Internet

EHLİYET

B Sınıfı – Aktif kullanıcıyım

İLGİ ALANLARI

Seyahat etmek, fotoğraf çekmek, yemek yapmak, dans etmek, yüzme, dalış, kitap okumak

DERNEK & KULÜPLER

İMED (İşletme İktisadı Enstitüsü Mezunlar Derneği)

Ceyhanlılar Derneği

REFERANSLAR

***OSMAN TAN** – Yeminli Mali Müşavir

GSM:0532 295 46 60 e-posta:osman.tan@tanrehber.com

* **MEVLÜT OSMANÇELEBİOĞLU** – Yeminli Mali Müşavir

GSM: 0532 474 66 17 e-posta:osmancelebi@superposta.com

* **SEDA KARMİL** – Başak Groupama Sigorta A.Ş.- Underwriter (kaza)

GSM:0532 696 35 40

* **AKİL NAMOĞLU** – Mali Müşavir

GSM: 0542 323 29 01

* **UĞUR GÜCEOĞLU** – Mali Müşavir

GSM:532 786 87 25 e-posta:ugur33_guceoglu@hotmail.com

* **GÖKÇE YILDIZ/FEVZİ YILDIZ** – Yıldız Sigorta Aracılık Hizmetleri Ltd.Şti.-

Acente Yetkilisi

TEL:0212 660 04 70 GSM:532 500 35 35 e-posta:gokce@yildizsigorta.com.tr

* **MEHMET AYDIN** – Aydın Hukuk – Şirket Sahibi - Avukat

GSM: 0532 216 10 41 E-Posta:m.mehmetaydin@istanbulbarosu.org.tr

