

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

**MAL İHRACATINDA İSTİSNALAR VE KATMA DEĞER VERGİSİ  
İADELERİ ve Uygulama**

**Buket ŞAHİN**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI  
MUHASEBE DENETİMİ PROGRAMI**

**DANIŞMAN  
Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL**

**İstanbul, Ocak 2015**

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

**MAL İHRACATINDA İSTİSNALAR VE KATMA DEĞER VERGİSİ  
İADELERİ ve Uygulama**

**Buket ŞAHİN  
(132008281)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI  
MUHASEBE DENETİMİ PROGRAMI**

**DANIŞMAN  
Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL**

**İstanbul, Ocak 2015**

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

**MAL İHRACATINDA İSTİSNALAR, KATMA DEĞER VERGİSİ  
İADELERİ ve Uygulama**

**Buket ŞAHİN  
(132008281)**

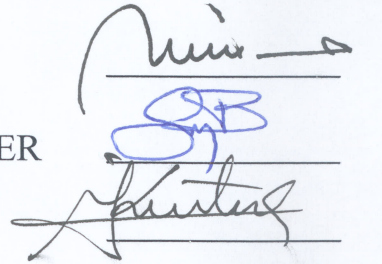
**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
MUHASEBE VE DENETİM ANA BİLİM DALI  
MUHASEBE DENETİMİ PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :  
Tezin Savunulduğu Tarih : 28/01/2015

Tezin Danışmanı : Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL

Diğer Jüri Üyeleri : Yrd. Doç. Dr. Bülent GÜNCELER

Öğr. Gör. İsmet Kurtuluş



**İstanbul, Ocak 2015**

# İÇİNDEKİLER

ÖZ	.....	I
ABSTRACT	.....	I
KISALTMALAR LİSTESİ	.....	II
GİRİŞ	.....	III

## BİRİNCİ BÖLÜM KATMA DEĞER VERGİSİ

<b>1. KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR</b>	.....	<b>1</b>
1.1 KDV İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR	.....	1
1.2 KDV TARİHSEL GELİŞİMİ	.....	1
1.2.1 Dünyadaki Tarihsel Gelişimi	.....	1
1.2.2 Türkiye’de KDV Tarihsel Gelişimi	.....	2
1.2.3 KDV Geçiş Hazırlıkları	.....	4
1.2.4 Türkiye’de KDV Geçiş Zorunlu Kılan Sebepler	.....	6
1.2.4.1 Ekonomik Nedenler	.....	7
1.2.4.2 Mali Nedenler	.....	8
1.3 KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI	.....	9
1.4 KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL ÖZELLİKLERİ	.....	11
1.5 KATMA DEĞER VERGİSİ TÜRLERİ	.....	12
1.5.1 Gayrisafi Hasılat Tipi KDV	.....	12
1.5.2 Gelir Tipi KDV	.....	13
1.5.3 Tüketim Tipi KDV	.....	13
1.5.4 Ücret Tipi KDV	.....	14
1.6 KDV KONUSUNA GİREN İŞLEMLER	.....	15
1.6.1.Teslim Ve Teslim Sayılan Haller	.....	18
1.6.2.Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller	.....	23
1.6.3.Verginin Konusuna Girmeyen İşlemler	.....	23
1.7 KDV KONUSUNA MÜKELLEF VE SORUMLUSU	.....	24
1.7.1 Katma Değer Vergisi Mükellefi	.....	24

1.7.2 Katma Değer Vergisi Sorumlusu	26
1.7.3. KDV Sorumluluğuna İlişkin Beyanname	28
1.7.4. Sorumlu Sıfatıyla Ödenen KDV'nin İndirimi	29
1.8 VERGİYİ DOĞURAN OLAY	30
1.9 TEK DÜZEN HESAP PLANINDA KDV İLE İLGİLİ HESAPLAR	32
1.10 KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNALAR	39
1.10.1. Tam İstisna	40
1.10.1.1 Mal ve Hizmet İhracatı	41
1.10.1.2. TR'de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Teslimler	43
1.10.1.3 İhraç Edilmek Kaydıyla Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında Yapılan Mal Teslimi	44
1.10.1.4 Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları İle Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırım İstisnası	45
1.10.1.5 Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık	49
1.10.1.6 Diplomatik İstisnalar Kapsamına Giren Teslim ve Hizmetler	51
1.10.2. Kısmi İstisnalar	53
1.10.2.1 Kültür Eğitim ve Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar	55
1.10.2.2 Kısmi İstisna Kapsamına Giren Diğer İşlemler	55
1.10.2.3 İstisnadan Vazgeçme ve İstisna Sınırı	56

## İKİNCİ BÖLÜM

### İHRACAT

2. İHRACAT İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR	59
2.1 İHRACAT KAVRAMI VE ŞEKİLLERİ	59
2.1.1 İhracatın Tanımı ve Kapsamı	59
2.1.2 Gümrük mevzuatı ve gümrük yükümlüğü açısından İhracat	61
2.1.3 İhracat sayılan Satış ve Teslimler	62

2.2 İHRACAT İSTİSNASINA KONU OLAN İHRACAT ŞEKİLLERİ .....	63
2.2.1. Kredili İhracat .....	63
2.2.2. Konsinye İhracat .....	64
2.2.3 Bağlı Muamele (Takas) Yoluyla Yapılacak İhracat	
Karşılıklı Ticaret .....	66
2.2.4 Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracat .....	67
2.2.5 Transit (Doğrudan) Ticaret .....	67
2.2.6 Ayni Sermaye İhracatı .....	68
2.2.7 Yurtdışı Fuar ve Sergilere Katılmak Yoluyla Yapılan İhracat	68
2.2.8 Bedelsiz İhracat .....	70
2.2.9 Serbest Bölgelere Yapılan İhracat .....	72
2.3 İHRACATTA KDV İSTİSNASI .....	72
2.3.1. İhracat İstisnasının Teorik Boyutu .....	72
2.3.1.1 Destinasyon İlkesi .....	73
2.3.1.2 Orijin İlkesi .....	73
2.3.2. KDV’de İndirim ve İade Sistemi .....	74
2.4 KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI UYGULAMASI .....	77
2.4.1. Doğrudan Mal İhracatında Kdv İstisnası .....	81
2.4.1.1 İstisnanın Uygulanabileceği İhracat Türleri .....	82
2.4.1.2 İhracat İstisnasından Faydalanabilecekler .....	82
2.4.1.3 Faturası Düzenlenen Malların Sonraki Yılda İhraç	
Edilmesi .....	83
2.4.1.4 İhracat Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde	
KDV İstisnası .....	84
2.4.1.5 İhracata Konu Malların Zayi Olması .....	86

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**KATMA DEĞER VERGİSİ İADE UYGULAMALARI**

<b>3 .</b>	<b>KATMA DEĞER VERGİSİ İADE UYGULAMALARI</b>	<b>87</b>
3.1	GENEL ESASLARA GÖRE KDV İADESİ	88
3.1.1	Nakden İade	88
3.1.1.1	İncelemesiz Teminatsız İade Limitleri	90
3.1.1.2	Vergi İnceleme Raporu İle Yapılan İadeler	93
3.1.1.3	Yeminli Mali Müşavir Raporuyla Yapılan İadeler	95
3.1.2	Mahsuben İade	97
3.1.2.1	Vergi Borçlarına Mahsup	97
3.1.2.2	Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Borçlarına Mahsup	98
3.2	ÖZEL ESASLARA GÖRE KDV İADESİ	101
3.2.1	Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge	101
3.2.2	Olumsuz Rapor Kavramı	103
3.2.3	Olumlu Rapor Kavramı	104
3.2.4	Olumsuz Tespit Kavramı	105
3.2.5	Kendileri Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunan KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşleri	106
3.2.5.1	Haklarında SMYİB Düzenleme Raporu Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü	106
3.2.5.2	Haklarında SMYİB Kullanma Raporu Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü	108
3.2.5.3	Haklarında SMYİB Kullanma Ve/Veya Düzenleme Fiilinden Olumsuz Tespit Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü	109
3.2.5.4	SMYİB Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü	110
3.3	İHRACAT ŞEKİLLERİNE GÖRE KDV İHRACAT İSTİSNASI UYGULAMASI	110
3.3.1	Kredili İhracat Yönünden	112
3.3.2	Konsinye İhracat Yönünden	112
3.3.3	Bağlı Muamele veya Takas Yoluyla Yapılan İhracat Yönünden	113

3.3.4 Ticari kiralama Yoluyla İhracat Yönünden	114
3.3.5 Transit İhracat Yönünden	115
3.3.6 Bedelsiz İhracat Yönünden KDV İstisnası Uygulaması	116
3.3.7 Serbest Bölgelere Yapılan İhracat Yönünden	117
<b>3.4 İHRACATTA KDV İSTİSNASI UYGULANABİLMESİ İÇİN ARANAN ŞARTLAR</b>	<b>118</b>
3.4.1 İhracat Malının Gümrük Hattını Geçmesi	119
3.4.2 Malın yurtdışındaki Alıcıya veya Adına Hareket Edenlere Türkiye’de Teslim Edilmesi	120
3.4.3 İhracat Malının Yurtdışındaki Müşteriye Teslimi	121
3.4.4 İhracat Teslimlerinin Taşınması Gereken Şartlar	121
3.4.5 İhracat Bedelinin Hesabı ve Yurda Getirilmesi	124
3.4.6 Mal İhracatında KDV Beyan Dönemin ve G.Ç.B Bedelin Teslimi	129
3.4.6.1 İhracat İstisnasının Beyan Edileceği Dönem ile Bedelin Tespiti GVK ve KVK Karşısındaki Durumu	129
3.4.6.2 İhracat İstisnasının Beyan Edileceği Dönemin Tespiti	131
3.4.6.3 İhracat İstisnasında Bedelin ve İade Olunacak KDV’nin Tespiti	133
3.4.7 Doğrudan Mal İhracatında Yüklenilen KDV’nin Tespiti	136
3.4.7.1 İade Edilecek Verginin, İade Hakkı Doğuran İşlemler Nedeniyle Yüklenilen Vergi İle Sınırlı Olması	136
3.4.7.2 İade Edilecek Verginin Miktarının, İhracat Bedelinin Genel Vergi Oranı İle Çarpılması Sonucu Bulunacak Tutar İle Sınırlandırılması	138
3.4.7.3 İhracat Nedeniyle Yüklenilerek İadesi İstenen Verginin İlgili Dönem Sonraki Döneme Devreden KDV Miktarının Geçmeyeceği	139
3.4.7.4 İade Edilecek KDV’ye Atık’ler ve Genel Gider Nedeniyle Yüklenilen KDV’den pay Verilmesi	140
3.4.7.5 Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV Hakkında Yapılacak İşlem	141
3.4.7.6 Komisyonlar Dolayısıyla Yüklenilen KDV Tutarlarının İhracat İstisnası Kapsamında İadesi	142



3.4.8 Doğrudan Mal İhracatında Yüklenilen KDV'nin Beyanı	143
3.4.9 İhracatın Beyannamede Gösterilmesi	143
3.5 YMM TASDİK RAPORU İLE İHRACATTA KDV İADESİ	149
3.5.1 Genel Açıklama	149
3.5.2 YMM'ler Tarafından Yapılacak Tasdik ve Tasdikin Amacı ve Kapsamı	151
3.5.2.1 Tasdik Amacı	151
3.5.2.2 Tasdik Kapsamı	151
3.5.2.3 Tasdik Talebinde Bulunmak Zorunda Olanlar	152
3.5.3 YMM'lerce KDV İade ve Mahsup İşlem ve Belgelerin Tasdikine İlişkin Yasal Dayanak	153
3.5.4 İhracat İstisnasından Doğan KDV İadesine İlişkin YMM Raporunun Düzenlenmesi	155
3.5.4.1 Tasdik Sözleşmesi İle İlgili Hükümler	155
3.5.4.2 YMM KDV İadesi Tasdik Raporu İle Vergi Dairesine İbrazı Gereken Bilgi ve Belgeler	157
3.6 İHRACATIN İSTİSNASINDA ÖZEL DURUMLAR	158
3.6.1 Yolcu Beraberinde Eşya İhracatı	158
3.6.1.1 İstisnadan Faydalanabilecek Olanlar	158
3.6.1.2 İstisna Kapsamında Satış Yapılabilecek Satıcılar	159
3.6.1.3 İstisna Kapsamına Giren Mallar	159
3.6.1.4 Uyulması Gereken Kurallar	160
3.6.1.5 Satıcılar Tarafından Uyulması Gereken Kuralları	160
3.6.1.6 Alıcılar Tarafından Uyulması Gereken Kuralları	161
3.6.2 Bavul Ticareti (Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Yapılan Satışlar)	161
3.6.2.1 İstisna Kapsamında Satış Yapacak Satıcılarda Aranılan Şartlar	163
3.6.2.2 İstisnanın Uygulanma Şartları	163
3.6.2.3 Bavul Ticaretinin Beyanı	164
3.6.2.4 Bavul Ticaretinde Tecil Terkin	165
3.6.2.5 Bavul Ticaretinde İade Esasları	165

3.7 İHRACAT KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE İSTİSNA VE	
TECİL-TERKİN UYGULAMASI .....	166
3.7.1 İhraç Kaydıyla tecil-Terkin Kapsamında Mal Teslim	
Edilebilecek Mükellefler .....	168
3.7.2 İmalatçıların İhraç Kaydıyla Teslimleri .....	168
3.7.3 İmalatçılar Olmayanlar Tarafından Dış Ticaret Sermaye	
Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine Yapılan İhraç	
Kayıtlı Teslimler .....	169
3.7.4 Katılım Bankalarının İhracatçılara Yaptıkları İhraç Kayıtlı	
Teslimler .....	171
3.7.5 Dahilde İşleme İzin Belgesi ( DİİB) veya Geçici Kabul İzin Belgesi	
( GKİB) Kapsamında İthal Edilen Ham ve Yardımcı Maddeler	
Kullanılarak Üretilen Malların İhraç Kaydıyla Teslimleri .....	172
3.7.6 Tecil-Terkin Uygulamasında İhraç kayıtlı Malların 3 Ay İçerisinde	
Yurt Dışına Çıkması Zorunluluğu ve İhracatın Bu Süre İçerisinde	
Gerçekleşmemesi Durumu .....	174
3.7.6.1 İhraç Kaydıyla Teslim edilen malların 3 Ay İçinde	
İhraç edilme Zorunluluğu .....	175
3.7.6.2 İhracatın Mücbir Sebep Olmaksızın Süresinde	
Gerçekleşmemesi .....	176
3.7.6.3 İhracatın Mücbir Sebep Nedeniyle Süresinde	
Gerçekleşmemesi .....	177
3.7.7 İhracatın Gerçekleştirilmemesi veya Zamanında Yapılmaması	
Hallerinde Tecil Edilen Vergiye Vergi Ziyayı Cezalarının	
Uygulanamaması .....	178
3.7.8 İhraç Kaydıyla yapılan Teslimlerde Tecil, Terkin ve İade	
Edilecek KDV'nin Hesaplanması ve Beyanı .....	179
3.7.9 Tecil Edilebilir KDV .....	180
3.7.10 Tecil Edilecek KDV .....	180
3.7.11 Tecil Edilemeyen KDV .....	181
3.7.12 İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde	
İade Edilecek KDV'nin Hesaplanması .....	182
3.7.13 Genel Oranda KDV'ye Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde	
İade Edilecek KDV'nin Hesaplanması .....	184

3.7.14 İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Uygulaması	184
3.7.15 İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması	185
<b>3.8 İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERİN KDV BEYANNAMESİNE YANSIYIŞI</b>	<b>187</b>
3.8.1 Genel Açıklama	187
3.8.2 Beyannamenin 84,86 ve 88. satırları	188
3.8.3 Beyannamenin 85 ve 87. satırları	188
3.8.4 Beyannamenin 89. satırları	188
3.8.5 Beyannamenin 38 ve 90. satırları	189
3.8.6 Beyannamenin 91. satırları	189
3.8.7 Beyannamenin 83. satırının durumu	189
3.8.8 İhraç Kayıtlı Teslimlerin KDV beyannamesinde yansımasına İlişkin Örnekler	191

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### E-BEYANNAMESİ / VERGİ DAİRESİ

<b>4. KDV İADE TALEBİ LİSTELERİNİN GÖNDERİLMESİ (E-BEYANNAMESİ / VERGİ DAİRESİ)</b>	<b>193</b>
4.1 GİRİŞ	193
4.2 İNTERNET VERGİ DAİRESİNDEN KDV İADESİ TALEBİ VE LİSTELERİN GÖNDERİLMESİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR	195
4.2.1 İnternet Vergi Dairesinden Kdv İadesi Talebine İlişkin	195
4.2.1.1 İndirilecek Kdv Listesine Belge Girişi İle İlgili	200
4.2.1.2 Yüklenilen Kdv Listesine Belge Girişi İle İlgili	206
4.2.1.3 GÇB Listesine Belge Girişi İle İlgili	212
4.2.1.4 Satış Faturaları Listesine Belge Girişi İle İlgili	214
4.2.1.5 Tevkifatlı Satış Faturası Listesine Belge Girişi İle İlgili	217
4.2.1.6 İhraç Kayıtlı Satış Faturası Listesine Belge Girişi İle İlgili	220
4.2.1.7 Kdv Kanunu'nun Geçici 26. ve Geçici 29. Maddeleri Gereği Satış Faturası Listesine Belge Girişi İle İlgili	225

4.2.1.8 İadesi Talep Edilen Kdv Hesaplama Tablosuna Belge Girişi İle İlgili .....	229
4.2.2 Listelerin Excel Dosyası Olarak Oluşturulması İle İlgili .....	232
4.2.2.1 İndirilecek Kdv Listesinin Excel Dosyası Olarak Oluşturulması İle İlgili Açıklama .....	232
4.2.2.2 Yükl enilen Kdv Listesinin Excel Dosyası Olarak Oluşturulması İle İlgili Açıklama .....	242
4.2.2.3 GÇB Listesinin Excel Dosyası Olarak Oluşturulması İle İlgili Açıklama .....	250
4.2.2.4 Satış Faturaları Listesinin Excel Dosyası Olarak Oluşturulması İle İlgili Açıklama .....	253
4.2.2.5 İadesi Talep Edilen Kdv Hesaplama Tablosunun Excel Dosyası Olarak Oluşturulmasına İlişkin Açıklama .....	257

## **BEŞİNCİ BÖLÜM**

### **UYGULAMA**

<b>5 . UYGULAMA (Gıda San. Tic. A.Ő.) .....</b>	<b>262</b>
5.1 İndirilecek KDV Listesi .....	264
5.2 Satış Faturası KDV Listesi .....	264
5.3 Yükl enilen KDV Listesi .....	267
5.4 Gümrük Çıkış Beyannamesi Listesi .....	269
<b>SONUÇ ve ÖNERİLER .....</b>	<b>V</b>
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR .....</b>	<b>VII</b>

## ÖZ

Katma Değer Vergisi kanun tasarısı 3065 sayılı kanun numarasıyla 25.10.1984 tarihinde kabul edilip, 02.11.1984 tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmesinden sonra Türk Vergi Sistemi içerisinde çok önemli bir yere sahip olmuştur.

KDVK içinde birçok istisna hükmü mevcuttur. İstisna hükümlerinin içinde en önemlisi ihracat istisnası ile ilgili olanlardır. İhracat istisnası çok fazla mükellefi, muhasebeci ve müşaviri ilgilendirmektedir.

KDV iade mevzuatı ise, KDV Kanunu’nun 32.maddesi ile Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin Maliye Bakanlığına tanıdığı yetkiler çerçevesinde genel tebliğler, iç genelgeler ve genel yazılar ile yönlendirilen bir mevzuattır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 32.maddesinde;

“Bu kanunun 11, 13, 14, 15. Maddeleri uyarınca Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükellefler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.”

## **ABSTRACT**

Value Added Tax ( VAT ) has got a very important place in Turkish Tax Regulation further coming into force of VAT Law nr. 3065 dated 25.10.1984. It was announced in Official Gazette dd.Nov.02, 1984 and was effective as of Jan 01, 1985.

There are many articles defining some exceptions in VAT Law. The most important exception is related to tax exemption for export transactions. This exemption is directly effecting the exporting companies, accountants and tax consultants.

VAT Refund system is regulated by article 32 of VAT Law which is giving this authority to Ministry of Finance which is managed by their general circulars, internal memorandums and various internal instructions in accordance with State Expense Documents Procedure.

Article 32 of VAT Law Nr. 3065 states that:

According to Articles 11, 13, 14, 15 those who shouldn't apply any VAT on invoice or similar source documents, if however accrues VAT on respective documents, they are obliged to pay these taxes. This rule applies to those who declare a higher amount of tax than their payable tax amounts. The difference of excess paid tax is refunded by Ministry of Finance in accordance with their procedures.

# KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e	Adı Geçen Eser
a.g.m	Adı Geçen Makale
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
DAB	Döviz Alım Belgesi
DIİB	Dahilde İşleme İzin Belgesi
DTSS	Dış Ticaret Sermaye Şirketi
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GKİB	Geçici Kabul İzin Belgesi
Hes. Kdv	Hesaplanan Katma Değer Vergisi
İnd. Kdv	İndirilecek Katma Değer Vergisi
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
SDTSS	Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketi
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SMİYB	Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
SSK	Sosyal Sigortalar Kurumu
Vb	Ve Benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
Ltd	Limited
Şti	Şirketi
GÇB	Gümrük Çıkış Beyannamesi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
TL	Yeni Türk Lirası
TR	Türkiye
VUK	Vergi Usul Kanunu

# GİRİŞ

Türkiye için ihracatın ne kadar önemli olduğu ortadır. İhracat ve ithalatın ülke ekonomisindeki payının artışına paralel olarak, ihracatı gerçekleştirenlerin bu işlemlerini arttırabilmeleri için finansmanlarının sağlıklı olması gereklidir. İhracatçılar için KDV iade ve mahsup işlemlerinin hızlı bir şekilde gerçekleşmesi, mali yüklerinin hafifletilmesi açısından çok önemlidir. Ayrıca her firma bazında gerçekleşecek küçük bir ihracat artışın bile, ülkemiz için refah düzeyinin artmasına sebep olacaktır.

Tez çalışmamın birinci bölümünde; Katma değer vergisi kanunu (KDVK) ile ilgili temel prensiplerin açıklanmaya çalışıldığı bu bölümde KDV'nin Dünya'daki ve Türkiye'deki gelişiminden başlanarak anlatılmıştır. KDV türleri, konusuna giren işlemler, mükellef ve sorumluları, vergiyi doğuran olay ve KDV' de istisnalar ayrıntılı bir şekilde izah edilmeye çalışılmıştır. KDVK' nun özellikle ilk 11 maddesinin tamamına ilişkin hükümler, çalışmanın diğer bölümlerinde olduğu gibi burada da tebliğ, özelgeler ve diğer mevzuat hükümleri, kitap, dergi ve elektronik kaynaklar ile akademik çalışmalardan yararlanılarak hazırlanmıştır. Ayrıca bu bölümde açıklanan hususlar, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde yapılan açıklamaların anlaşılmasına zemin oluşturacak özelliğe sahiptir.

İkinci bölümünde öncelikle ihracat ve ihracatçı kavramları açıklanmış, ihracat şekillerinin neler olduğu detaylı bir şekilde anlatılmaya çalışılmıştır. Sonrasında KDV'de ihracat istisnası türleri, bu istisna türlerinin kimlere, hangi koşulları gerçekleştirmeleri halinde ve hangi şekilde tespit edilecek tutarlar üzerinden uygulanacağı ilgili mevzuat hükümlerinin ışığında açıklanmıştır. Ayrıca istisna türleri itibariyle bilhassa da ihraç kayıtlı satışlarda, özellikle mal ihracatında istisna hükümleri ile ilgili uygulamada sıkça karşılaşılan hallere, bu gibi durumlarda karşılaştıklarında okuyucuya yol göstermesi bakımından çalışmada yer verilmiştir.

Üçüncü bölümünde KDV'de iade esasları açıklanmıştır. 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinden daha önce yayımlanan ve zamanla oldukça karmaşık hale gelen iade düzenlemeleri bu tebliğle bir araya getirilerek, ihracatta KDV iade sistemi ile ilgili hemen hemen her açıdan uygulamaya yön vermek üzere açıklamalarda bulunulmuştur. Söz konusu tebliğ düzenlemeleri ışığında KDV iadelerinde benimsenen genel ve özel esaslar bu bölümde ayrıntılarıyla ele alınmıştır. Genel esaslarda, KDV iadesinin nakden uygulanmasında izlenen yollarla, mahsuben



iadelerin kimlerin, hangi borçlarına hangi koşullarla yapılabileceği ve mahsup sonrası kalan tutarın iadesinde nasıl hareket edileceği hususları izah edilmeye çalışılmıştır. İhracat şekillerine göre KDV İhracat istisnası uygulaması, istisnanın uygulanabilmesi için aranan şartlar, YMM tasdik raporu ile KDV iadesi, İhracat istisnasındaki özel durumlar, ihracat kaydıyla yapılan teslimlerde istisna ve tecil-terkin uygulaması, ihraç kayıtlı teslimlerin KDV beyannamesine yansıtışı izah edilmeye çalışılmıştır. KDV iade dosyalarında bulunması gereken belgelerin de istisna türleri itibariyle nelerden oluştuğu da bu bölümde sayılmıştır. Özel esaslara göre KDV iadeleri ve bu tip iadelerde kullanılan kavramlar, mükelleflerin özel esaslara tabi olmasını gerektiren durumlar ve bu hükümlere tabi mükelleflerin safhalar itibariyle genel esaslara dönüşü bu bölümde anlatılan bir başka konudur. Ayrıca, gerçek sahteci mükelleflerle kasıtlı olmaksızın sahteci durumuna düşenlerin ayırt edilmesi ve buna uygun olarak iki ayrı gruptaki mükelleflere yapılacak muameleler de bu bölümde açıklanmıştır. Son olarak bu bölümde ihracat istisnasından kaynaklanan iade edilecek KDV'nin hesabı ve beyan esasları ihracat türleri itibariyle ele alınmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise KDV iade talebi listelerinin gönderilmesi açıklanmış, örnek Excel tabloları ile elektronik ortamda vergi dairesini bildirimini ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümünde de Örnek işletmeye ait Uygulamaya yer verilmiştir.

Bu çalışmada ihracatta KDV istisnası ve bu istisnaya ilişkin iade esasları ve uygulamaları, konu ile ilgili her türlü mevzuat hükümleri ışığında açıklanmaya çalışılmıştır.

**1.BÖLÜM**  
**KATMA DEĞER VERGİSİ**

# BİRİNCİ BÖLÜM

## KATMA DEĞER VERGİSİ

### 1.KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

#### 1.1.KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Vergi en genel tanımıyla; egemenlik gücüne sahip olan devletlerin sürekli artan kamu harcamalarının finansmanı için gerçek veya tüzel kişilerden karşılıksız ve zora dayalı olarak aldığı bir kamu geliri türüdür. Bu vergiler arasında mükelleflere, en hissettirilmeden alınan katma değer vergisidir. Bu anlamda Katma Değer Vergisi (KDV) her geçen gün gelişen ekonomik yapı içerisinde kendine ayrı bir anlam ve fonksiyon yüklenen vergi politikalarının en etkili araçlarından. KDV, hem ekonomiyi kayıt altına almada önemli bir rol oynamakta, hem de kendi içerisinde otokontrolü sağlayan bir sisteme sahiptir.

KDV Kanunu 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanmış ve 3065 Sayılı Kanunla 01.01.1985 günü yürürlüğe girmiştir. 02.11.1984 günlü Resmi Gazete yayımlanan 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun, Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanlığı'na yetki veren hükümleri yayınlandığı tarihte, diğer hükümleri 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir.<sup>1</sup>

#### 1.2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

##### 1.2.1. Dünyadaki Tarihsel Gelişimi

Dünyada ilk olarak 1918 yılında Almanya'da, Alman hükümeti danışmanlarından işadamı Wilhelm Von SIEMENS tarafından yürürlükte olan muamele vergilerinin yerine uygulanmak üzere KDV önerisinde bulunulmuş, ancak uygulamaya konulamamıştır. Sonrasında 1948 yılında Fransa'da Maliye Bakanlığı'nda çalışan

---

<sup>1</sup> 3065 sayılı Kanun Genel Tebliği Seri No:1 ( 30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

Maurice LAURE tarafından imalat aşamasını vergilendirmeye yönelik olarak uygulanan örneği ile karşımıza çıkan KDV, daha sonra tüketim tipi KDV'ye dönüşerek uygulanmaya devam etmiştir<sup>2</sup>.

Avrupa birliği ülkelerince vergi uyumlaştırılması çabaları henüz Avrupa Ekonomik Topluluğu aşamasında iken dolaylı vergilerden KDV üzerinde yoğunlaşmıştır. Topluluk, kendi içinde bir ortak pazar kurmayı, böylelikle ekonomideki tüm malların serbest dolaşımının sağlanmasını hedefliyordu. Böylelikle birliğe dâhil ülkeler arasında sınırlar kalkacak, birlik kendi sınırları içinde bir bütün olabilecekti. Ancak bu hedef önündeki en büyük engel birliğe üye ülkelerin ortak bir vergi sistemine sahip olmamasıydı.

Avrupa Topluluğu'nu oluşturan 1957 tarihli Roma Antlaşması'nın 94'üncü maddesinde "Komisyon'un önerisi üzerine Konsey, oy birliği ile üye devletlerin, ortak pazarın kuruluşu ve işleyişini doğrudan etkileyebilecek yasa, tüzük veya idari düzenlemelerin yakınlaştırılmasına yönelik direktifler çıkarır" hükmü yer almaktadır. 1967 yılında konsey tarafından Neumark Komitesi'nin önerisi doğrultusunda, KDV'nin genel olarak uygulanmasını öngören iki direktif kabul etmiştir. Bu direktifler uyarınca ortak KDV sistemi, mal ve hizmetleri kapsayan genel bir tüketim vergisi şeklinde olması benimsenmiştir. Tüm bu gelişmelere bağlı olarak birlik ülkeleri vergi sistemlerini özellikle dolaylı vergilere yönelik bir uyumlaştırma çabası içerisine girmişlerdir<sup>3</sup>. Henüz bu topluluğa üye olmayan, ancak üye olma konusunda istekli ve gayretli olan Türkiye'de bu çabaların dışında kalmamış, muameleler üzerinden aldığı vergileri tek bir çatı altında toplayarak Birliğe üye ülkelere uygulanmakta olan veya uygulanacak olan KDV sistemine benzer yapıda bir KDV sistemi oluşturma çabası içine girmiştir. Aşağıda öncelikle Türkiye'de uygulanan KDV'nin tarihsel gelişiminden bahsedilmeye çalışılmış sonrasında ise ülkemizde bu vergiye geçişi zorunlu kılan sebepler belirtilmiştir.

---

<sup>2</sup> Mustafa Ali Sarılı, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara 2010, s.397.

<sup>3</sup> Ergül Tunç, Katma Değer Vergisi'nde İndirim ve İade Uygulamaları Avrupa Birliği Ve Türkiye Karşılaştırması, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2007, s.13.

### 1.2.2. Türkiye'de Katma Değer Vergisinin Tarihi Gelişimi

Türk Vergi Sisteminde gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin yanı sıra harcama üzerinden de vergi alınması esasını benimsenmiştir. Günümüzde harcama üzerinden alınan en önemli vergi KDV'dir.

Cumhuriyet tarihimizde uygulanan muamele vergilerinin ilki her türlü satış işlemini vergilemeyi amaçlayan 735 sayılı 'Umumi İstihlak Vergisi' olmakta iken bu vergi sonrasında yerini ekonomik kalkınma süreci içerisine girmiş olan Türkiye'de tek aşamalı genel bir satış vergisi olan muamele vergisine bırakmıştır. 1927 yılında kabul edilen muamele vergisinin<sup>4</sup> yerini 1957 yılında 'ilk madde üretiminde' alınması amaçlanan istihsal vergisi ile hizmet vergilerinden oluşan ve 6802 sayılı 'Gider Vergisi Kanunu' olarak adlandırılan vergi almıştır<sup>5</sup>.

KDV'ye geçme çabaları aslen İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ile başlamıştır. 1972 yılında Maliye Bakanlığı kurduğu bir komisyonla ilk KDV tasarısını hazırlamıştır. İlk tasarı Alman KDV'sinden esinlenerek ve Almanya'nın da konu hakkındaki tecrübelerinden faydalanılarak hazırlanmıştır. Kanunlaşma yolunda 1971, 1974, 1976, 1977 ve 1978 yıllarında hazırlanan kanun tasarısı taslağı ile 1980 yılında hazırlanan iki ayrı kanun tasarısı başarıya ulaşamamıştır<sup>6</sup>. Bu başarısızlığın sebebi olarak yürürlükten kaldırılacak vergilerden elde edilen hâsılat kadar hâsılat elde edilemeyeceği ve mükelleflerin bu vergiyi başarılı bir şekilde uygulayamayacağı endişesi olarak görülebilir<sup>7</sup>.

Cazibesinin fazla olmasının yanında uygulamada özellikle üretimi vergilendiren diğer muamele vergilerinin ağır yükü altında ezilen sanayi kesiminin yaşadığı zorlukların, adaletsiz kaynak dağılımının ve aynı konu üzerinden birden fazla vergi

---

<sup>4</sup> Sınai üretimi kapsamına alan ve "İlk Muamele Vergisi" de denilen muamele vergisi, imalat ve ithalat sırasında önceden ödenmiş vergilerin, sonradan alınacak vergilerden indirilmesine imkân sağlaması özelliğiyle dünyada KDV'nin ilk örneğidir.

<sup>5</sup> Fethi Heper; Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:126/148, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir 1981, s.55.

<sup>6</sup> Rezan Tatlıdıl ve Nükhet Ayaz, Avrupa Topluluğu 1992'de KDV Uygulamaları ve Türkiye'ye Muhtemel Etkileri, TOBB, Ankara 1992, s.4.

<sup>7</sup> Nuri Değer; "Katma Değer Vergisi 20 Yaşında-I", Yaklaşım Dergisi, Sayı:143, Kasım 2004, s.3.

alınmasından kaynaklanan piyasadaki finansman sıkıntısının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu anlamda geliştirilen KDV kanun tasarısı nihayetinde 3065 Sayılı Kanun numarasıyla 25.10.1984 tarihinde kabul edilmiştir. 2 Kasım 1984 tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak 01.01.1985 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

KDVK’ nın yürürlüğe girmesi ile birlikte ülkemizde uygulanan diğer bazı gider vergileri de aynı yürürlük tarihi itibariyle uygulamadan kaldırılmıştır. Bunlar şöyle sıralanabilir<sup>8</sup>:

- Dâhilde Alınan İstihsal Vergisi
- İthalden Alınan İstihsal Vergisi
- Nakliyat Vergisi
- PTT Hizmetleri Vergisi
- İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi
- İşletme Vergisi
- Spor Toto Vergisi
- Şeker İstihlak Vergisi

### 1.2.3 Katma Değer Vergisine Geçiş Hazırlıkları

Türkiye’de KDV’nin uygulanma düşüncesi 1960’lara kadar uzanmaktadır. “İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda konu ile ilgili çalışmalara başlanıldığı ve bu amaçla 1972 yılında Maliye Bakanlığı’nda bir komisyon kurularak ilk tasarının hazırlandığı görülmektedir. Bu ilk Türk KDV kanun tasarısı hazırlığı sırasında Almanya ile işbirliğine gidilerek tasarının iyileştirilmesinde Almanya’daki tecrübelerden faydalanılmaya çalışılmıştır. 1971, 1974, 1976, 1977 ve 1978 yıllarında Maliye Bakanlığı’nca beş kez kanun tasarısı taslağı hazırlanmıştır. Ayrıca 1980 yılında iki ayrı kanun tasarısı hazırlanarak parlamentoya sunulmuş fakat kanunlaştırılamamıştır”<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Birol Aydemir, “Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması”, DPT. Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara Ağustos 1996, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/kdv.html>,

<sup>9</sup> Tatlidil ve Ayaz, a.g.e., s.4

KDV uygulamasına geçilmesinde çeşitli nedenler bulunmaktadır. Bu nedenlerin basında bu verginin çekiciliği yanında, kaldırılan gider vergilerinin olumsuz etkileri de gelmektedir. Bilindiği üzere, KDV'den önce üretim aşamasını kavrayan toplu muamele vergileri uygulanmaktaydı. Bu vergilerin, üretimin vergilendirilmesine dönük olması nedeniyle, sanayi ve işletmeler üzerinde baskı yaratarak kaynak dağılımını olumsuz yönde etkilediği ve finansman sıkıntısına neden olduğu bilinmekteydi.<sup>10</sup>

Diğer yandan, belli üretim aşamalarını yüksek oranlarda vergileme vergi kaçakçılığını çekici hale getirmekte, bu durum ise gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının aşınmaları sonucunu doğurmaktaydı. Ayrıca, ekonomik gelişmenin gerisinde bulunan kaldırılan gider vergileriyle ekonomide genel talep düzeyinin vergi yoluyla kontrolü sağlanamamakta ve verginin tüketim üzerindeki etkisinden yeterli ölçüde faydalanılamamaktaydı.<sup>11</sup>

KDV'den önceki mevcut vergileme sisteminde, sanayi üzerinde yoğunlaşan vasıtalı vergilerin yükünü ileri kademelere kaydırarak gelir ve kurumlar vergilerinin etki alanı dışında kalan vergi potansiyelini de harcamalar sırasında kavrayıp vergi gelirlerini artırmak için, KDV'ye geçmek zorunlu hale gelmişti.<sup>12</sup>

KDV uygulamasına geçilmesinin diğer bir nedeni de, Türkiye'nin uluslararası ilişkilerinden kaynaklanmaktadır. Avrupa Birliği (AB) ile ekonomik ve mali işbirliğinin sağlanması için üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması konusuna önem verilmekte ve KDV, AB için ortak bir vergi sistemi olarak kabul edilmiş bulunmaktadır. AB'ye tam üye oluncaya kadar geçen süre içinde, KDV'nin ülkemizde tam anlamıyla yerleştirilmesi sağlanarak, AB'ye üye ülkelerle ortak bir KDV uygulamasında zorluk çekilmemesi amaçlanmıştır.<sup>13</sup>

Yukarıda belirtildiği gibi, çeşitli haklı gerekçeleri ve uzunca bir tarihi olan KDV uygulamasına geçilmesi çabaları, 02.11.1984 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 3065

---

<sup>10</sup> Birol Aydemir, <http://ekutup.dpt.gov.tr> , 04.04.2006

<sup>11</sup> Aydemir

<sup>12</sup> Aydemir,

<sup>13</sup> Aydemir,

sayılı Kanun ile sonucuna ulaşmış ve 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren Türkiye'de KDV uygulamasına geçilmiştir.

#### 1.2.4 Türkiye'de Katma Değer Vergisine Geçiş Zorunlu Kılan Sebepler

KDV uygulamasına geçilmesi çeşitli sebeplerle gerçekleştirilmiştir. Bu sebeplerin başında bu verginin çekiciliği yanında kaldırılan gider vergilerinin olumsuz etkileri de gelmektedir. O dönemde yürürlükte bulunan toplu muamele vergileri üretim aşamasını hedeflemekte, sanayi ve firmalar üzerinde baskı yaratarak kaynak dağılımını olumsuz yönde etkilemekte ve finansman sıkıntısına neden olmaktadır.<sup>14</sup> Hâlbuki KDV bu olumsuzlukları giderici mahiyette, istisnalar hariç ekonomideki tüm mal ve hizmetlere ve her el değiştirme aşamasında uygulanması nedeniyle yayılı ve genel bir muamele vergisi niteliğindedir.<sup>15</sup>

Türkiye'de KDV uygulamasına geçilmesinin temel sebeplerini kanun gerekçesinde sayılmıştır. Şöyle ki,<sup>16</sup>

- KDV sistemi ekonomik olaylara karşı ve vergi yükü açısından tarafsızdır. Bu nedenle yürürlükteki muamele vergilerinin olumsuz etkilerinden arınmıştır.
- Gelirler üzerinden alınan vergilerde 1950'li yıllarda yapılan köklü değişiklikler, harcamalar üzerinden alınan vergilerde de gerçekleşmiş olacağından, iki sistem arasında olması gereken fonksiyonel bağlantı böylelikle sağlanmış olacaktır.
- Yeni KDV sistemi uluslararası ekonomik ilişkilerin ve özellikle ihracatın geliştirilmesi açısından yararlı olacaktır.
- Ülkemizde KDV uygulamasına geçiş zorunlu kılan daha birçok sebep bulunmaktadır. **Ekonomik** ve **mali nedenler** olmak üzere iki başlık halinde toplanılabilecek bu sebepler kısaca şöyle sıralanabilir:<sup>17</sup>

<sup>14</sup> K.D.V., <http://www.turkmmo.com/ekonomi-iktisat-isletme/17840-kdv.html>, 19.12.2009

<sup>15</sup> Sarılı, a.g.e., s.402

<sup>16</sup> Sarılı, a.g.e., s.402-403

<sup>17</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, TC Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Teknik Dairesi Başkanlığı, 1984, s.318-320, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt\\_2\\_3065\\_sayili\\_kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf), 20.12.2009



#### **1.2.4.1 Ekonomik Nedenler**

##### **a) Yatırımların Teşviki**

İstihsal vergisinde, işletmelerin yapacakları yatırımlara, örneğin makine alımlarına ait vergiyi telafi edecek hiçbir mekanizma bulunmamaktadır. KDV’nde ise, yatırım mallarının maliyetine giren ve alış sırasında ödenmiş olan vergi, üretilen malların satış bedelleri üzerinden tahsil edilen vergiden, indirim mekanizması yardımıyla, indirilmektedir. Yatırımlar için ödenen vergilerin geri alınabilmesi, sanayileşme üzerinde hiç şüphesiz olumlu tesirler yaratmaktadır<sup>18</sup>.

##### **b) Kaynak Dağılımına Etkisi**

İstihsal vergisi, belli sayıda önemli maldan yüksek oranda alındığı için bu alanlarda çalışan sanayiler adeta cezalandırılmakta ve yatırımların vergisiz alanlara kaydırılması bir tür teşvik görmektedir. Bu durum, sınırlı kaynakların kalkınma açısından verimsiz alanlara kaymasına yol açmaktadır. KDV’nde, bu sakıncaların tümü giderilmektedir<sup>19</sup>.

##### **c) İhracatın Gelişmesine Etkisi**

Bugün ihracatta karmaşık bir vergi iadesi mekanizmasıyla yürütülebilen işlemler, KDV uygulamasında kendi kendine isler duruma geleceğinden, açık ve basit bir vergi istisnası uygulaması mallarımızın uluslararası ticarete rekabet gücüne kavuşmasını sağlayabilecektir. Bugünkü vergi iadesi uygulaması götürü miktar ve oranlara göre yapıldığından, hiçbir zaman gerçek durumu yansıtmamakta ve çeşitli sakıncalar yaratmaktadır.<sup>20</sup>

##### **d) Vergilemede Adaletin Sağlanması**

İstihsal vergisi, vergilemede yatay ve dikey adaletin sağlanması bakımından elverişli bir vergi değildir. Tüm malları kapsamına almamakta, kapsama aldığı mallar ise, esas itibarıyla sadece ilk üretim aşamasında vergilendirilmektedir. Böylece yatay olarak sektörler arasında, dikey olarak da dağıtım kademeleri arasında farklılık yaratılmaktadır.

---

<sup>18</sup> Mehmet AKBAY, (1984), Vergi İdaresi Açısından Katma Değer Vergisi, Vergi Dünyası, Kasım, S.39

<sup>19</sup> Akbay, a.g.e., s.39

<sup>20</sup> Akbay, a.g.e., s.40

Bu durum vergilemede adaletsizliğe ve Hazine açısından da gelir kaybına yol açmaktadır.<sup>21</sup>

#### **1.2.4.2. Mali Nedenler**

##### **a) Vergi Hasılatına Etkisi**

Efektif talebin, KDV ile kavranmasında, vergi hasılatı, yalnızca vergiye tabi işlemlerin sayısı ve fiyat artışları ile değil, aynı zamanda yaratılan katma değerlerdeki artışlar oranında da artacaktır. Böylece KDV hasılatı esneklik kazanacak, milli gelirin istenilen ölçüde kamu maliyesine intikali sağlanacaktır.<sup>22</sup>

##### **b) Vergi Kaçakçılığına Etkisi**

KDV, vergi kaçakçılığının önlenmesinde başlıca iki yönden etkilidir.<sup>23</sup>

- Matrahın Bölünmesi: KDV’nde vergi, dağıtım safhalarına katma değerleri oranında paylaştırılır. Böylece taşıyıcı safhalardaki vergi yükü asgaride tutulabilir. Vergi yükünün düşük olması, vergi kaçırma eğilimini azaltan en önemli etkenlerden birisidir.

- Oto kontrol imkânı: Önceki bölümlerde açıklandığı gibi KDV, belge kullanımını zorunlu kılan bir vergidir. Çünkü satışta tahsil edilen vergiden, alıfta yüklenilen verginin indirilebilmesi için bu verginin belgelerde gösterilmesi şarttır.

- İşletmeler arasında çıkar zıtlığı yaratarak belge kullanımını yaygınlaştıran bu özellik hem KDV’nin hem de diğer vergilerin başarısını arttıracaktır. İstihsal Vergisi ise, yüksek oranları nedeniyle kaçakçılığı teşvik etmekte, bünyesinde oto kontrol araçları da bulunmamaktadır.

##### **c) Uygulama Kolaylığı**

Ekonomide yeni mallar üretildikçe ortaya vergileme sorunları çıkmaktadır. Bir malın vergiye tabi olup olmadığı konusu mükellefle idare arasında ihtilaflara neden olmaktadır. Hâlbuki KDV’nde, bütün mal ve hizmetleri kavradığından, böyle sorunlarla

---

<sup>21</sup> Akbay, a.g.e., s.39.

<sup>22</sup> Akbay, a.g.e., s.39

<sup>23</sup> Akbay, a.g.e., s.39

karşılaşılmanamakta; basit bir vergileme tekniğine sahip olduğundan mükellefler ve idarece kolaylıkla uygulanabilmektedir.<sup>24</sup>

#### **d) Vergi Mükerrerliğinin önlenmesi**

İstihsal vergisinde malın bünyesine giren ön vergiler ilk madde indirimi mekanizmasıyla telafi edilmeye çalışılmaktadır. İlk madde indirim oranları ise idare tarafından götürülöğe yakın yöntemlerle tespit edilmektedir. Oranın gerçek indirim miktarını karşılayacak biçimde tespiti çok zordur. Ayrıca girdi kompozisyonunun, girdi fiyatlarının, üretim teknolojisinin değışmesi halinde yeniden tespit yapılması gerekir.

Bütün bu nedenlerle ilk madde indirim mekanizması vergi mükerrerliğini tam olarak önlemeye yetmemektedir.<sup>25</sup>

KDV ise şeffaf bir vergidir. Mal üzerindeki vergi yükü herhangi bir el değıştirme safhasında tam olarak bilinebilmektedir. Böylece vergi mükerrerliği tamamen önlenebilmektedir.<sup>26</sup>

### **1.3. KATMA DEĞER VERGİSİ KAVRAMI**

KDV kavramını açıklamadan önce ‘Katma Değer’ kavramını tanımlamak gerekir. Katma değer, küçük ölçekte yani mikro ekonomik açıdan, bir gerçek veya tüzel kişinin sattığı mal veya ifa ettiği hizmetin satış bedeli ile maliyet bedeli arasındaki farktır.<sup>27</sup> Diğer bir tanımıyla katma değer, bir işletmede belirli bir zaman diliminde üretilen mal ve hizmetlerin hâsılat tutarı ile o hâsılatın elde edilmesi için dışarıdan satın alınıp sarf edilen mal ve hizmetlerin mal oluş tutarı arasındaki olumlu farktır.<sup>28</sup>

Büyük ölçekte yani makroekonomik açıdan ise katma değer, bir mal veya hizmetin üretim faaliyetinde rolü olan sermaye, tabiat, emek, teşebbüs gibi üretim faktörlerinin elde ettiği faiz, rant, ücret, kar gibi paylarının toplamıdır.<sup>29</sup> Makro anlamda katma

---

<sup>24</sup> Akbay, a.g.e., s.40.

<sup>25</sup> Akbay, a.g.e., s.40.

<sup>26</sup> Akbay, a.g.e., s.40.

<sup>27</sup> Mahfi Eğilmez; KDV Teori-Uygulama, MB Tetkik Kurulu Yayını, Ankara,1983, s.24

<sup>28</sup> Mehmet Yazıcı, Katma Değer Vergisine İlişkin Muhasebe Düzeni, Vergi Dünyası, Nisan 1985, s.44

<sup>29</sup> Ayten Ersoy; Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına İlişkin Öneriler, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara, 1989, s.5

değeri bulurken, üretim sürecinde bulunan tüm işletmelerce eklenen değerler olan ücretler, maaşlar ve bu nitelikteki aynı ödemeler ile kiralar, ödenen faizler, vasıtalı vergiler, eskime payı (amortismanlar), dağıtılan ve dağıtılmayan karlar, sübvansiyonlar toplanmakta, kamu sektöründen yapılan transferler niteliğinde olup katma değer yaratmayan sübvansiyonlar ise toplama negatif (-) olarak dâhil edilmektedir.<sup>30</sup> Bu halde, KDV, üretim faktörlerinin yarattığı bu ek değerler üzerinden hesaplanan bir vergidir.

KDV kendisine çok geniş uygulama alanı bulabilmiş bir vergi türüdür. Öyle ki; diğer vergilerle kıyaslandığında, harcamalar üzerinden alınıyor olması, gelir elde etsin veya etmesin, serveti bulunsun veya bulunmasın ya da özel bir takım kâğıtlar düzenlemiş ya da bunlara taraf olmuş olsun ya da olmasın sadece harcama yapmış olması yeterlidir. Kişi veya kurumları, vergi dairesine karşı muhatap konumunda bulunmasa da bu vergiyi ödeyen konumunda bırakmaktadır.<sup>31</sup>

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

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

Başka bir deyişle katma değer vergisi, yurt içinde nihai tüketim harcamalarının, taksitler halinde vergilendirilmesi yöntemidir. Tek bir safhada alınan muamele vergilerine nazaran, KDV çok safhalı vergidir. KDV, belli mal ve hizmetler yerine, vergi dışı bırakılan muayyen mal ve hizmetler dışındaki bütün nihai tüketim mal ve hizmetlerini kapsamına alır. Önceki safhalarda vergilendirilmiş bulunan girdilere ilişkin vergilerin indirilmesi nedeniyle, nihai tüketim malları bünyesinde yer alan bütün girdiler yalnız bir kez vergilendirilmiş olmaktadır.<sup>32</sup>

<sup>30</sup> Aydemir, a.g.e., <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/kdv.html> , 04.10.2009.

<sup>31</sup> Ahmet Yetik; Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleğinden Biri Olan İhracatta Katma Değer Vergisi İadesi, Hesaplanması, Denetlenmesi, Raporlanması Ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde 2007, s.35.

<sup>32</sup> Kadri Özen, Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri, Vergi Dünyası Dergisi, (1982), s.11

Katma değer vergisinin matrahı, mal veya hizmetin fiyatı olmakla beraber, indirim mekanizması sayesinde, verginin matrahı yaratılan katma değer olmaktadır.<sup>33</sup>

#### 1.4. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ

Günümüz vergilendirme sisteminde muameleler üzerinden alınan vergilerden en kapsamlı ve modern olanı KDV'dir. KDV'nin genel özellikleri kısaca sıralanabilir:<sup>34</sup>

- ✓ KDV, her aşamada, o aşamaya ilave edilen değer üzerinden alınır.
- ✓ KDV, fiyatın belli bir yüzdesi olarak hesaplanır.
- ✓ KDV'de her aşamada önceki aşamada alınan vergi tenzil edildiğinden vergi piramitleşmesine neden olmaz.
- ✓ KDV malların üretiminden dağıtımına kadar her safhada ve hizmetlerin de dağıtımını olmak üzere tüm ekonomik faaliyetlere uygulanan geniş kapsamlı ve yayılı bir muamele vergisidir.
- ✓ KDV belge ve kayıt düzenine dayandığı için hem kayıt dışılığı önler, vergi kayıp ve kaçacağını azaltmada etkili olur, hem de gelir ve kurumlar vergisinde dönem safi kazancının daha sağlıklı ve doğru belirlenmesine zemin hazırlar.
- ✓ KDV, yapısı ve belge düzeni itibarıyla gelir ve kurumlar vergisi açısından otokontrolü sağlar.

KDV'nin, KDVK gerekçesinde yer alan veya buradan yola çıkarak ifade edilebilecek diğer özelliklerinden bir kaçış şöyledir:

- ✓ KDV, ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yer alan tüm mal ve hizmetleri vergilendirdiğinden vergilemede birlik sağlayıcı özelliğe sahiptir.
- ✓ Faaliyet türleri itibarıyla farklı oranlar geliştirilmesi sayesinde, her sektör kendisinin ve tüketici kitlesinin yapısına uygun oranda vergilendirilmiş olmaktadır.
- ✓ Kanunda yer alan istisna hükümleri sayesinde, teşvik edilmesi ya da desteklenmesi düşünülen veyahut karşılıklılık esasına uygun olarak vergi alınmaması gereken işlemler vergilendirme dışı bırakılabilmektedir.

<sup>33</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Katma Değer Vergisi Kılavuzu (İstanbul: HUD Yayınları,1992)

<sup>34</sup> Sarılı, a.g.e. s.399

## 1.5. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRLERİ

Katma değere ulaşırken farklı yöntemler kullanılabilir. İşte matrahı bulmak için kullanılan bu farklı yöntemler sonucunda Gayrisafi Hâsıla tipi, Gelir tipi, Tüketim tipi ve Ücret tipi katma değer vergisi türleri ortaya çıkmaktadır.

### 1.5.1. Gayrisafi Hâsıla Tipi KDV

Bu tür bir KDV uygulamasında ne yatırım malları ne de stok artışlarına ilişkin bir vergi indirimi imkânı tanınmaktadır. Dolayısıyla, makro planda verginin matrahını gayri safi milli hasılanın teşkil ettiği, böylece hem toplam tüketimin, hem de toplam yatırımın herhangi bir indirim yapılmadan vergilendiği açıktır. Yani vergi matrahı aşağıdaki ifade ile özetlenebilir<sup>35</sup>:

$$\text{GSMH} = C + I + (X - M)$$

Yukarıdaki formülde C= Tüketim mallarını, I= Yatırım mallarını, gösterirken; X=İhracatı, M= İthalatı göstermektedir. Kapalı ekonomilerde GSMH, C+I toplamından oluşurken; açık ekonomilerde C+I toplamına ihracat ve ithalat arasındaki fark (X-M) eklenmektedir.

Kapalı bir ekonomide gayrisafi hâsıla türü KDV'nin makro düzeyde toplam matrahı:<sup>36</sup>

**Matrah = GSMH = Tüketim + Yatırım = Ücret+Kar+Faiz+Rant+Amortisman,**  
şeklinde hesaplanmaktadır.

İşletme açısından KDV matrahı ise;

**Matrah = Katma Değer = ( Satışlar + Stok Artışları) - Alışlar,**  
şeklinde hesaplanmaktadır.

<sup>35</sup> Özhan ULUATAM ve Yaşar METHİBAY, (1999). Vergi Hukuku, 3. Baskı, Ankara, s.373

<sup>36</sup> Güneri AKALIN, (1986), Kamu Ekonomisi, Ankara Ün. SBF Yayını, Ankara, s.390

### 1.5.2. Gelir Tipi KDV

Burada vergilenen değer, toplam gelirdir. Bu tür bir vergide işletmenin yatırım mallarındaki eskimeye karşılık olarak ayrılan amortisman miktarının, saptanmış amortisman süreleri içinde, satışlar üzerinden hesaplanan vergiden indirilmesi kabul edilmektedir.<sup>37</sup>

Yukarıdaki formülde GSMH yerine (Y=Gelir) Geliri esas alarak, (D=Amortismanlar) bu formüle amortismanları da ilave edersek; aşağıdaki formüle ulaşılacaktır:

$$Y = C+I+(X-M)-D$$

Gelir türü KDV'nin makro düzeydeki toplam matrahı:

**Matrah = Tüketim + Yatırım - Amortisman = Ücret + Kar + Faiz + Rant,**  
şeklinde hesaplanmaktadır. İşletme açısından matrah ise;

**Matrah Net Katma Değer = (Satışlar+Stok Artışları)-(Alışlar+Amortismanlar),**  
şeklinde hesaplanmaktadır.

### 1.5.3. Tüketim Tipi KDV

Her yıl katma değer ile safi yatırımlar arasındaki farkın vergilendirilmesi sonucu oluşan bir katma değer vergisi türüdür. Yani sadece tüketim vergilendirilmektedir. Bunu başarabilmek için de her işletmenin ortaya çıkardığı katma değerden işletmenin satın aldığı yatırım mallarının değerinin satın alındıkları yılda tamamen indirilmesi gerekmektedir.<sup>38</sup>

<sup>37</sup> ULUATAM, METHİBAY, a.g.e., s.373

<sup>38</sup> Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, 5. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993, s.160.

Bu tip katma değer vergisini Gelir tipi katma değer vergisinden ayıran en büyük özellik; Gelir tipinde yatırım mallarına amortisman payı ayrılmak suretiyle yıllar içinde maliyetleri indirmek gerekirken, Tüketim tipinde yatırım mallarının maliyet değeri satın alındığı yıl tek seferde indirilmektedir.

#### 1.5.4. Ücret Tipi KDV

Matrahın hesaplanmasında sermayenin aşınma payı ile birlikte sermaye gelirinindirilmesine izin verilen bu tip katma değer vergisi türünde teşebbüs karı ile işletmede kullanılan sermaye faizinin toplamı katma değerden indirilecek sermaye gelirinini oluşturmaktadır. Sonuçta vergi matrahı firmanın ortaya çıkardığı katma değer içindeki ücretlerin büyüklüğüne eşit olacaktır.<sup>39</sup> Firma düzeyinde matrah firmanın ücret ödemeleridir.

Teşebbüs sahipleri, bu tür bir vergi uygulamasında, sadece ücret miktarının matrah olmasından dolayı üretimdeki tercihlerini sermaye yoğun teknoloji kullanmaya yönelteceklerdir. Böylece ülkede istihdam artışına engel olabilecek bir durum ortaya çıkabilecektir.<sup>40</sup>

Özetlemek gerekirse katma değer vergisi türlerini oluştururken belirleyici indirilmediği ile ne şekilde indirildiğidir. Şöyle ki katma değerden yatırım mallarının değeri ya tamamen alındığı yılda tek seferde indirilir, ya amortisman payı ayrılarak zaman içinde indirilir ya da hiç indirim konusu edilmez. Böylece yukarıda saymış olduğumuz katma değer vergisi türleri ortaya çıkar.

Yukarıda sayılanlar arasından, Türkiye dâhil pek çok ülkenin daha çok gelir ya da tüketim tipi KDV'ni tercih ettikleri görülmektedir.<sup>41</sup>

<sup>39</sup> Kenan Bulutoğlu, Kamu Ekonomisine Giriş, 8. Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004,s.350

<sup>40</sup> Birol Aydemir, Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi Ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/kdv.html> , 2006.,s.13

<sup>41</sup> ULUATAM ve METHİBAY, a.g.e., s.373



## 1.6. KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSUNA GİREN İŞLEMLER

KDV'nin konusunu, vergiye tabi olan malların üretiminden tüketimine kadar meydana gelen katma değerler oluşturmaktadır. Diğer bir ifade ile KDV, her safhada, malların teslimi veya hizmetlerin ifası sırasında yaratılan değer üzerinden alınmaktadır. KDV, muamele vergisi olarak da isimlendirilen bir vergi türüdür. Muamele vergilerinin alınabilmesi için isminden de anlaşılacağı üzere ortada bir muamele olması gerekmektedir. Yani KDV'nin alınabilmesi için; bir malın teslim edilmesi veya bir hizmetin ifasının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. İşte KDV'nin kanuni anlamda esas konusunu da bahsedilen bu teslim ve ifalar oluşturmaktadır.

“Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler”:

Madde 1<sup>42</sup>- Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:
  - a. Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
  - b. Spor-toto oynanması, piyango tertiplenmesi (Milli Piyango dâhil), at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunları tertiplenmesi, oynanması,
  - c. Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
  - d. (4706 sayılı Kanun'un 8 inci maddesiyle değişen şekli) Hazinece yapılan taşınmaz mal satışları hariç müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
  - e. Boru hattı ile hem petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
  - f. Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

---

<sup>42</sup> 3065 sayılı Kanun Genel Tebliği Seri No:1 ( 30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

- g. Genel ve Katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflar, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,
- h. Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler."

Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde verginin konusuna giren işlemler tek tek sayılmıştır. Buna göre KDV'nin alınabilmesi için aranması zorunlu koşullardan ilki; mal teslimi veya hizmet ifası şeklindeki bir işlemin varlığı, ikincisi bu işlemin Türkiye'de yapılmış olması, üçüncüsü ise işlemin ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmasıdır.

KDV'nin alınmasında belki de en önemli olan husus ikinci olarak belirtilen, işlemin Türkiye'de yapılmış olup olmadığının tespitidir. Örneğin, Türkiye'de bulunan KDV mükellefi bir işletmenin Almanya'daki bir şubesinin yapmış olduğu ürün satışı Türkiye'de KDV'ye tabi değildir. Aynı firmanın Azerbaycan'daki bir arsasını 11 oradaki bir başka firmaya kiraya vermesi yine KDV'ye tabi değildir. Çünkü bu iki durumda da işlem Türkiye' de değil, birinde Almanya' da diğesinde Azerbaycan' da gerçekleştirilmiştir.

İşlemlerin Türkiye'de yapılması KDVK' nın 6'ncı maddesinde tanımlanmıştır.

Bu maddede: "İşlemlerin Türkiye'de yapılması:

1. Malların teslim anında Türkiye'de bulunması
2. Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade eder"

hükmü yer almıştır. Teslim edenin veya teslim alanın hangi ülkenin uyuğunda bulunduğu önemli değildir. Malın teslimi Türkiye'de gerçekleşmişse, KDV'ye tabi bir teslim ise ve istisna hükmü de yoksa teslim edenin kimliğine bakılmaksızın KDV'nin

doğduğu kabul edilir. Diğer bir deyişle bir Türk vatandaşlarının Türkiye dışındaki mal teslimleri vergilendirilmez, buna karşılık yabancı uyruklu bir şahsın Türkiye içinde yaptığı mal teslimleri vergiye tabi tutulur.<sup>43</sup> Örneğin, bir Fransız vatandaşı, Bodrum ilçesinde bir dükkân açmak suretiyle ve devamlı olarak giyim eşyası satıyorsa buradaki satışı KDV'ye tabi olacaktır.

Bir işlemde KDV doğabilmesi için, ticari, sınaî, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ve Türkiye'de yapılması yahut işlemin ithalat olması veya KDVK'nın 1'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında sayılan işlemlerden olmalıdır. Bu anlamda işlemi yapanın uyruğu yahut hukuki statüsü KDV'nin doğması açısından önemi yoktur. Fakat bazı hallerde, işlemi yapanın pozisyonu veya hukuki statüsü, o işlemin niteliğini ve dolayısıyla KDV kapsamına girip girmediğini tespit açısından önem arz edebilmektedir. Örneğin, bir anonim şirketin yaptığı her türlü mal teslimi ve hizmet ifası KDV kapsamındadır. Çünkü anonim şirketlerin kuruluş amacı ticari faaliyette bulunmaktır ve bu şirketlerin yaptıkları mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının ticari faaliyet çerçevesinde gerçekleştiği peşinen bellidir.<sup>44</sup>

Öte yandan, Türkiye sınırları içerisinde yapılmış olsa da, bir mal teslimi ya da hizmet ifası niteliğini taşısa da ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmayan yani şahsi veya arazi nitelik taşıyan işlemler KDV'ye tabi değildir. Örneğin, bir memurun Ankara ilinde ara sıra ücret karşılığı fizik dersi veriyor olmasına rağmen bu işi bir organizasyon dâhilinde yapmadığı ve ticari, sınaî, zirai veya serbest meslek faaliyeti kapsamında gerçekleştirmediğinden KDV'ye tabi değildir. Bir öğretmenin Muğla ilindeki yazlığını satması da KDV'ye tabi değildir.

KDV'nin konusuna giren ve kanunun ilk maddesinin 3'üncü bendinde 'Diğer Faaliyetlerden Doğan Teslim ve Hizmetler'' 'h' bendinin konulmasındaki amaç kanunda da belirtildiği üzere; yukarıda sayılmayan dolayısıyla verginin konusuna girmeyen bazı işlemleri yapan kişilerin de diledikleri takdirde ihtiyari olarak mükellef olabilmelerine imkân tanımaktır.

<sup>43</sup> 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 30.11.1984 Tarih ve 18591 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>44</sup> Mehmet Maç; Katma Değer Vergisi Uygulaması 4. Baskı, Denet Yayıncılık A.Ş., İstanbul 1998, s.1.2.

Diğer vergi kanunlarında yer alan muafiyet ve istisna hükümlerinin KDVK' da geçerli olmayacağı da bu kanunda işaret edilen bir diğer önemli hükümdür. Örneğin, kurumlar vergisinden muaf tutulan herhangi bir kurum veya kuruluşun KDV'ye tabi bir işlemi yapmış olması onu KDV mükellefi yapmaktan alıkoymayacaktır. Gelir vergisinden istisna edilen herhangi bir konunun da KDVK' nın konusuna girmesi ve KDVK' nın istisna hükümlerinin içine girmemesi halinde yine KDV alınacaktır.

### **1.6.1.Teslim Ve Teslim Sayılan Haller**

Teslim, KDV'nin konusunu teşkil eden işlemlerden biri olmakla birlikte, bu işlemin vergilendirilebilir hale gelmesini sağlayan bir fiildir. Yani Türkiye'de yapılan bir işlemde KDV alınmasının esas unsuru, teslimin ya da ifanın gerçekleşmiş olmasıdır

Bu manada KDVK' nın 2'nci maddesinde de teslim ayrıntılı olarak tarif edilmiştir.

Madde 2-1) Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir.<sup>45</sup> Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi de teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyen sürücüyeye tevdi edilmesi de mal teslimidir.

Teslim hallerini tespit ederken ayırt edici unsurlara dikkat etmek gerekir. Bir mal mübadelesinin teslim sayılabilmesi için öncelikle o mübadeleye konu olan malın üzerindeki tasarruf etme hakkının, bir başka deyişle mülkiyet hakkının başka bir kişiye devredilmesi gerekmektedir. Bu devir doğrudan alıcıya yapılabileceği gibi, mülkiyetinin de intikal ettirilmesi kaydıyla, alıcı adına hareket edenlere de yapılabilecektir. Hatta malın alıcı ya da onun adına hareket edenin istediği yere veya yerlere veya başka kişilere verilmesi veyahut gönderilmesi, gönderilmeye başlanması dahi teslim olarak tanımlanmıştır.<sup>46</sup>

<sup>45</sup> 1Seri No'lu KDV Genel Tebliği, Madde.2, 30.11.1984 Tarih ve 18591 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>46</sup> Yılmaz Özbacı, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999, s:370.

KDVK' nın 2'nci maddesinin 2. bendinde ise;

Madde 2-2) Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir'

Burada zincirleme akitlerde teslimin nasıl tayin olunacağı hükme bağlanmıştır. Bu satış akitlerinin yazılı veya sözlü şekilde yapılmış olması, tek başına KDV'yi doğuran olay değildir. KDV'nin doğması için, akde konu olan malın, teslim edilmiş olması gerekmektedir. Akde taraf olan alıcı, malı teslim almadan önce bir başkasına satarsa ve malın doğrudan yeni alıcıya gönderilmesini isterse, kendisi herhangi bir tesellümde bulunmamış olmasına rağmen, mülkiyet geçişi vuku bulmuş olduğundan KDV doğacaktır.<sup>47</sup>

KDVK' nın 2'nci maddesinin 3.bendinde ise;

Madde 2-3) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlarda mal teslimidir.<sup>48</sup>

Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri mal ve diğer enerjilerin devir ve temlikii genellikle dağıtım şeklinde gerçekleşmektedir.<sup>49</sup> Bu nedenle söz konusu malların dağıtımı da birer teslim olarak kabul edilmektedir. Fakat bunlarda, vergiyi doğuran olay teslim değil, bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesidir. Bu dağıtımların KDV aısından mal teslimi sayılmasının nedeni tıpkı katma değer vergisi hesaplamaları gibi aylık dönemler itibariyle faturaya bağlanması, tahakkuk ettirilmesindedir.

KDVK' nın 2'nci maddesinin 4. bendinde ise;

Madde 2-4) Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslimin bunların dışında kalan şeyler itibariyle yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.

<sup>47</sup> Mehmet Maç, KDV Uygulaması, 2008, s:2.3., <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>, 05.12.2009.

<sup>48</sup> 1Seri No'lu KDV Genel Tebliği, Madde.2, 30.11.1984 Tarih ve 18591 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>49</sup> Özbacı, a.g.e., s.377

Bu da teslimin konusunu teşkil eden asıl maddenin vergilendirilmesini sağlamakta<sup>50</sup>, böylece geri gelen dolayısıyla teslimi söz konusu olmayan bir üründen de vergi alınmamış olmaktadır<sup>51</sup>.

Kap ve ambalajlarla ilgili olarak verilebilecek en iyi örnek tütün teslimidir. Neticede gerek piknik tütü gerekse mutfak tütü alırken verilen para o tütün içindeki gazın bedelidir. İçindeki gaz bitince, gazın içinde muhafaza edildiği döküm malzeme aynen bayisine iade edilmekte, böylece bedeli ödenmemiş olan kap, teslim alınmamış olmakta, sahibine geri ulaşmaktadır.

KDVK' nın 2'nci maddesinin son bendine göre;  
Madde 2-5) Trampa, iki ayrı teslim hükmündedir.

Trampada bir malın karşılığını diğer bir mal teşkil etmektedir. Teslimin tayininde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu durumda matrah, trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olacaktır. Kısmi trampada yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeyler de alınması halinde bunlar da vergiye tabi tutulacaktır<sup>52</sup>.

Trampa edenlerden her biri, trampasını taahhüt ettiği şeye göre satıcı ve kendisine verilmesi taahhüt olunan şeye göre müşteri hükmündedir<sup>53</sup>. Trampa edilen malların Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine göre bulunan emsal bedelleri farklı ise taraflar, emsal bedelleri üzerinden birbirlerine fatura kesmek mecburiyetindedirler<sup>54</sup>. Trampa sözleşmesine şöyle bir örnek verilebilir. Bir süt üretim çiftliği hali hazırdaki hayvanlarından süt vermektan kesilmiş yaşlı ineklerini, et ve et ürünleri imal ve satışı faaliyetinde bulunan bir işletmeye vermesi karşılığında işçilerine yemek temini için söz konusu et işletmesinden sucuk, hazır et ve salam toptan alımı olursa bu iki işletme

---

<sup>50</sup> Abdurrahman Akdoğan; Kamu Maliyesi Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2002, s.391.

<sup>51</sup> 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

<sup>52</sup> 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

<sup>53</sup> Şaban Küçük; Katma Değer Vergisinde Takas ve Trampa İşlemi, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:201, Ocak 2005, s. 64.

<sup>54</sup> Beşir Atmaca; Katma Değer Vergisi Ders Notları, Uyum Ajans, Ankara 2005, s.5.

karşılıklı olarak mallarını trampa etmiş ve her ikisi de ayrı ayrı teslimlerde bulunmuş olacaklar. Her teslimde ayrı ayrı vergilendirilecektir.<sup>55</sup>

Kanun koyucu teslimi ayrıntılı olarak tarif etmekle yetinmemiş, olası tereddütlere meydan vermemek adına KDVK' nın 3'üncü maddesinde ayrıca ne tür eylemlerin 'teslim' tanımına girdiğini de hüküm altına almıştır. Buna göre teslim sayılan haller şöyledir:

- a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,
- b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfi,
- c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri.<sup>56</sup>

Yukarıda sayılan KDVK' nın 3'üncü maddesinin 'a' bendinde bahsedilen halin teslim sayılmasındaki amaç, işletme dâhilinde bulunup da o malı edinebilmek için işletmenin katlanmış olduğu giderlere ödenen meblağlar içindeki KDV'lerden mükellefi kurtarmak ve bu tür mal çıkışlarını kayıt altına almaktır. Böylece işletmenin hesaplarında, stoklarında görünen bir emtia her ne kadar iyi niyetle olsa bile usulsüzce kayıtlardan çıkmamış, teslim, fire, zayi ve benzeri bir nedene bağlı olarak usulüne uygun muhasebeleştirilerek çıkışı gerçekleştirilmiş olacaktır.

KDVK' nın 3'üncü maddesinin 'b' bendindeki hüküm ise, işletmede üretildiği ve bu üretim için bir takım giderler yapılırken bu giderlere KDV ödendiği halde ortaya çıkan ürünün bir müşteriye teslimi yapılmaksızın, başka bir ürünün -ki bu ürün de üretildikten sonra alıcısına yapılacak teslimlerde vergiden istisna edilmiş olan bir üründür- üretimi için kullanılması halinde son teslim anında vergilendirilmemesi durumuna engel olmak

---

<sup>55</sup> Özgür Biyan, "Katma Değer Vergisi Açısından Takas ve Trampa", E-Yaklaşım, S. 45, Nisan 2007, s.4.

<sup>56</sup> 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, md.3, 30.11.1984 Tarih ve 18591 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

adına getirilmiştir. Böylece ürünün kendisi vergiye tabi olduğu halde bünyesine girdiği ürün nedeniyle üzerinden vergi alınmamasının önüne geçilecektir.

Konuyu bir örnekle açıklamakta fayda vardır. 'Un ve Unlu Mamuller Üretimi' faaliyetinde bulunan bir işletmeyi düşünelim. Çiftçiden aldığı mahsulü önce öğütüp, un haline getiriyor ve ürettiği bu unun bir kısmını fırınlara, pastanelere ve toptancılara satıyor; bir kısmını ise kendi ekmek fabrikasında yapacağı ekmeklerin üretimi için kullanıyor. Sonuçta ürettiği ekmekleri satışa sunuyor ve satış bedeli içerisinde müşterilerinden de %1 oranında KDV tahsil ediyor.<sup>57</sup> Böylece kendi ürettiği unun, gerek un olarak satışında gerekse sattığı ekmekler içerisinde vergilendirmiş oluyor. Oysa bu ekmeklerin, Almanya'nın Türkiye'deki konsoloslughuna Ekim 2009 ayında teslim edildiğini düşünürsek, bu teslimin KDV' nın 15'inci maddesinin birinci fıkrası gereğince istisna olduğu göz önünde bulundurulduğunda konsoloslughu teslim edilen ekmekler üzerinden KDV alınmazken, bu ekmeklerin üretimi için yapılan un tüketimi teslim sayılacak ve KDV alınacaktır<sup>40</sup>. Bu durumda satıcının tahsil etmediği halde ödediği bu vergiye karşılık tam istisna kapsamında yüklendiği vergiyi iade isteyebileceği açıktır.

KDVK' nın 3'üncü maddesinin 'c' bendinde ise malın kullanım hakkının devri halinde, malın kendinin devri henüz gerçekleşmemiş olsa dahi vergilendirmeyi öngörmektedir. Bu durum vergilemenin gecikmesini önlemek adına getirilmiş bir hükümdür. Genellikle araç ya da gayrimenkul teslimlerinde teslim tanımındaki hususların tamamının gerçekleşmesinin prosedürlerle uzaması nedeniyle verginin geç alınmaması sağlanmak istenmiştir. Bununla birlikte tarafların vergiden kaçınmak adına sadece zilyetlik devri yapmayı tercih etmelerinin de önüne geçilmek istenmiştir. Her iki halde de kuru mülkiyet devri gerçekleştiği zaman mükerrer vergileme yapılmaması hususunda dikkat edilmesi gerekmektedir.

---

<sup>57</sup> Belirtilen oran için Bkz: 3065 say. KDV Kanununun 28.md. istinaden yayımlanan "2007/13033 Sayılı KDV Oranlarına İlişkin Genel Kararname İle Bu Kararnamede 2008/13234, 2008/13426, 2008/13902, 2008/14092, 2009/14802, 2009/14812 Sayılı Kararnameler İle Yapılan Ek Ve Değişiklikler Dâhil" in 1/b bendinde bahsedilen I Sayılı Liste'nin 4. sırası.



### 1.6.2. Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller

Hizmet kelime anlamı itibariyle “başkasının isini veya başkasına yarayan bir iş yapma” anlamına gelmektedir.

Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bir şeyi yapmak, yapmamak, işlemek, onarmak, temizlemek, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek şeklinde de gerçekleştirilebilir. Görüldüğü gibi, kanunda, “hizmet” kavramının kapsamı son derece geniş tutulmuştur. Vergiye tabi hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması da hizmet sayılmaktadır.<sup>58</sup>

### 1.6.3 Verginin Konusuna Girmeyen İşlemler

KDV’ye konu olmayan işlemler kısaca aşağıda sıralanmıştır:<sup>59</sup>

- ✓ Türkiye’de Yapılmayan Teslimler
- ✓ Türkiye’de Yapılmayan Hizmetler
- ✓ Avanslar
- ✓ Masraf Aktarımı
- ✓ Tazminatlar
- ✓ Cezai Sartlar
- ✓ Nefaset Bedelleri
- ✓ Aidatlar
- ✓ Ücretler
- ✓ Depozitolar
- ✓ Teminatlar
- ✓ Sübvansiyonlar
- ✓ Dövizli İşlemler

<sup>58</sup> [www.kobiline.com](http://www.kobiline.com) 06.05.2016

<sup>59</sup> Ahmet ÖGÜT, (2005), KDV’nin Konusuna Girmeyen işlemler, Mali Pusula, Nisan

## 1.7. KATMA DEĞER VERGİSİNİN MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU

KDVK' nın 1'inci kısmının 2'nci bölümünde 'Mükellef ve Vergi Sorumlusu' na ilişkin hükümlere yer verilmiştir. KDVK' nın 8 ve 9'uncu maddelerini oluşturan söz konusu hükümler aşağıda açıklanacaktır.

### 1.7.1. Katma Değer Vergisi Mükellefi

KDV'nde Vergi Mükellefi, vergilemenin temel unsurudur. KDV kapsamına giren bir işlem, ancak mükellef tarafından gerçekleştirildiği zaman vergilemeye konu olmaktadır. Bu nedenle, vergiye tabi işlemlerin niteliği yanında bu işlemlerin Kanunun mükellef saydığı kişiler tarafından gerçekleştirilmesi de vergilemenin ön koşulunu oluşturmaktadır<sup>60</sup>.

Vergi Usul Kanununa göre de; "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir."<sup>61</sup>

KDV uygulamasında bazı istisnalar haricindeki ana mükellef grubu KDV'ye tabi mal tesliminde ve/veya hizmet ifasında bulunanlardır. Fakat KDV mükellefi olmak, bu verginin yüklenicisi (dolayısıyla asıl mükellefi) nihai tüketici durumunda bulunan kişi ve kuruluşlardır. KDV mükellefleri bir vezne görevi yapmaktadır. Başka bir anlatımla verginin nihai tüketiciden tahsili konusunda devlete yardım etmekle görevlendirilmişlerdir.<sup>62</sup>

Ancak Kanunun 8. maddesinde özellik arz eden bazı işlemler de dikkate alınarak verginin mükellefi ayrı ayrı sayılmıştır. Buna göre mükellef sayılanlar aşağıda açıklanmıştır.

a. Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,

KDV mükellefiyeti genellikle mükelleflerin veya mükellef adaylarının Vergi Dairesine başvurarak ise başlama bildiriminde bulunmaları üzerine, ise başlama

<sup>60</sup> Şükrü KIZILOĞ, (1998). Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Cilt 1, 3.Baskı,Ankara, s.494

<sup>61</sup> Sadık KIRBAŞ, Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi, Ankara,2012 s.64

<sup>62</sup> MAÇ, a.g.e., s.81

tarihinden itibaren, her bir vergi süjesi bazında merkezi olarak, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti yönünden bağlı bulunulan Vergi Dairesinde tesis olunmaktadır.

KDV mükellefleri, Türkiye'deki tüm işyerleri ve şubelerdeki işlemlerini, tek bir KDV beyannamesinde konsolide etmek suretiyle beyanda bulunmaktadır. Türkiye'de birden fazla şubesi bulunan yabancı ülkelerdeki mukim kişi ve kuruluşlar, bu şubelerdeki işlemlerini konsolide ederek, Türkiye'deki is merkezlerinin (G.V. veya K.V. mükellefiyetlerinin) bulunduğu Vergi Dairesine KDV beyannamelerini vermektedir.<sup>63</sup>

b. İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,

KDVK' nın 43'üncü maddesinin 4'üncü bendinde yer alan "İthalde alınan KDV ilgili gümrük idaresince tarh olunur."<sup>64</sup> İfadesine göre ithal edilen mala ait KDV'nin mükellefi, söz konusu malı ithal edenlerdir.

c. Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,

Transit taşımalarla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar mükellef olacaktır. Ancak, KDVK' nın 14'üncü maddesinde belirtildiği üzere, "Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır<sup>65</sup> " ve "Bu istisna, ikametgâhı, kanuni merkezi ve is merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır."<sup>66</sup>

d. PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,

e. Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,

f. 1 nci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,

g. GVK'nın 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,

GVK'nın 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin, verginin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, söz konusu mal ve

---

<sup>63</sup> Mehmet MAÇ, (1995), Katma Değer Vergisi Uygulaması,, Denet Yayıncılık A.S., 3. Baskı, İstanbul, s.84

<sup>64</sup> KDVK Md.43/4

<sup>65</sup> KDVK Md.14/1

<sup>66</sup> KDVK Md.14/2

hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa da dahi KDV'ne tabi olacaktır.

h. İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

KDVK'nın 1'inci maddesinin 3/h bendinde "Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler (KDVK Md.1/3h)" KDV kapsamına alınmış, KDVK'nın 8'inci maddesinin 1/1 bendinde ise "İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlar (KDVK Md.8/11)"ın bu işlemlere ilişkin KDV'nin mükellefi olacakları belirtilmiştir.

Madde 8/2: Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDV'yi fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyici usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.

Ayrıca, KDV tutarını, yanlış oran kullanarak veya hesap hatası yaparak, olması gerekenden daha fazla tespit edip fatura ve benzeri vesikalarda gösterenler, hatalı gösterdikleri bu KDV'yi beyannamelerine dâhil etmek zorundadırlar. Bu düzenlemenin amacı, KDV mükelleflerinin KDV adı altında elde ettikleri bu ek meblağları kendi mameleklerine dâhil ederek haksız kazanç sağlamalarını önlemektir.<sup>67</sup>

Ayrıca, fazla veya yersiz ödenen vergilerin indirim hakkına sahip olmayanlar yanında sahip olanlara iadesine de imkân tanınmıştır.

### **1.7.2. Katma Değer Vergisi Sorumlusu**

Kendisi gerçek mükellef olmamakla beraber, gerçek mükelleflerle olan ilişkileri dolayısıyla vergi kanunlarının gösterdiği hallerde, verginin hesaplanarak kesilmesi ve

---

<sup>67</sup> MAÇ, a.g.e., s.88

vergi dairesine ödenmesi veya diğer bazı işlerin yapılması (defter tutma, beyanname verme vb.) mecburiyeti olan üçüncü kişiye vergi sorumlusu denir.<sup>68</sup>

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi sorumlusu, vergiye konu olan işlem dolayısıyla kendisi mükellef olmamakla birlikte, mükellefle olan ilişkisi dolayısıyla vergi kanunları ile öngörülen hallerde vergi kesintisi yaparak vergi dairesine ödeme zorunluluğu bulunan kişilerdir.<sup>69</sup> Yaptıkları veya yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesmeye mecbur olan sorumlular, vergiyi tam olarak kesip ödemek ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmek zorundadırlar.

Sorumluluk uygulamasının işleyişi kısaca; mal veya hizmet satın alırken ürün bedeli olarak ödenen paranın içinde bulunan KDV'nin bir kısmını malın satıcısına değil de doğrudan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla, 2 No' lu KDV Beyannamesiyle beyan edilerek ödenmesi işleminden ibarettir. Böylece idare, ortada KDV'yi doğuran olayın var olduğundan haberdar olacak ve olayın diğer tarafından da verginin kalanını arayabilecek böylelikle vergi kaybının önüne geçecektir. Kaldı ki mükelleflerin, hem ödedikleri bu vergiyi indirim konusu yapabilmesi hem de karşı tarafın iade alabilmesi için de tevkif edilen kısmın beyanı gerekmektedir.<sup>70</sup> Böylece sistem kendi içinde otokontrolünü sağlamış olmakta, taraflar karşılıklı menfaatleri nedeniyle idareden önce birbirlerine, vergiyi beyan ettirmektedirler.

KDVK' nın 9. maddesinin de kanun koyucu vergi alacağını güvence altına almak amacıyla verginin mükellefinin yanında, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olmak üzere kanunda sayılan ve tebliğlerle düzenlenen bir takım işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmuştur.

Madde:9/1; Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve is merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

---

<sup>68</sup> KIRBAŞ, a.g.e., s.74

<sup>69</sup> Nurettin Bilici; Vergi Hukuku Güncellenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005, s.51-52.

<sup>70</sup> 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 28.02.2004 Tarih ve 25387 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İşleme taraf olanlar, mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kimse veya kendisine mal teslim edilen veyahut hizmet ifa edilen kişi olabilecektir.<sup>71</sup>

“Gerekli görülen diğer hallerde” ifadesi de kanun koyucunun her an vergi kaçırıldığını hissettiği yeni bir alana, ayrıca kanun hükmü oluşturmaksızın, az önce belirtildiği gibi çıkarılacak yeni tebliğler ve benzeri düzenlemelerle sorumluluk uygulamasını getirebilmesinin önünü açmaktadır. Kendisine verilen bu ucu açık yetkiyi kullanarak sorumluluk uygulaması getireceği sektörleri tespit ederken kanun koyucu, kayıt dışı sirkülasyonun yoğun olduğu veya gerçek dışı belge düzenleme ve kullanma fiillerin sıkça rastlanıldığı durumlar ile beyan edilen verginin ödenmemesi dolayısıyla vergi kayıp ve kaçığının fazla yaşandığı alanları tercih etmiştir<sup>72</sup>.

### 1.7.3. KDV Sorumluluğuna İlişkin Beyanname

Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar KDV beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın (5035 sayılı Kanununun 48/3-a maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik: 01.01.2004; Yürürlük: 02.01.2004) yirminci günü aksamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.<sup>73</sup>

Son dönemlerde KDV Beyannamelerinin vergi dairelerine verilmesi konusunda yenilikler olmuştur. Artık mükellefler beyannamelerini internet üzerinden vergi dairelerine göndermekle beyanname vermiş sayılmaktadır. “KDV’de e-beyanname 2004 Eylül döneminden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Klasik beyannamelerde de e-beyanname formatına uygun değişiklikler yapılmıştır. Bunlar da 2005 basından itibaren uygulamaya konulmuştur”<sup>74</sup>. Halen hem internet üzerinden hem de klasik olarak vergi dairelerine gidilerek KDV Beyannamesi verilebilmektedir.

<sup>71</sup> Mehmet Altındağ, [www.verginet.net](http://www.verginet.net) 12.03.2006

<sup>72</sup> Deniz Özyamaç, KDV Tevkifatı ve Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV İadeleri I, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:88, Ocak 2007, s.1

<sup>73</sup> KDVK Md.41/1

<sup>74</sup> Ahmet ÖGÜT, (2005), Yeni KDV Beyannamesi: Özellik Taşıyan Bazı Mükellefler, Mali Pusula, s.38

#### 1.7.4. Sorumlu Sıfatıyla Ödenen KDV'nin İndirimi

Sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'nin indirim hakkı tanınan işlemle ilgili olarak yüklenilmiş olması halinde aynı döneme ait 1 No' lu KDV beyannamesinin düzenlenmesi sırasında indirilecek KDV tutarına eklenerek indirim konusu yapılması mümkündür. Söz konusu KDV'nin indirim hakkı tanınmayan işlemlerle ilgili olarak yüklenildiği hallerde, sorumlu bu KDV'sini, Kanun 58. maddesi gereğince gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alacaktır.<sup>75</sup> KDVK' nın 29. maddesinde, KDV indiriminin yapılabilmesi için KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmiş ve defterlere kaydedilmiş olması öngörülmüş ise de mükellefin bizzat kendisinin hesaplayıp ödediği KDV'sini beyannameye dayanarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.<sup>76</sup>

KDV sorumluluğunun yasal süre içinde yerine getirilmemesi nedeniyle ikmalen veya re'sen yapılan KDV tarhiyatlarında KDV indirimi, 49 No' lu K tarh olunan KDV'nin ödenip kayda geçirildiği aya ait 1 No' lu KDV Beyannamesi ile yapılacaktır.<sup>77</sup>

2 No' lu KDV beyannamesinin, V.U.K.' nun 371. maddesine istinaden pişmanlıkla verildiği hallerde de KDV indiriminin, beyannamenin verildiği aya ait 1 No' lu KDV beyannamesi ile yapılması gerekmektedir.

Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurduğu veya hizmet satın aldığı tespit edilen mükelleflere, tespit tarihinden itibaren verilen 10 günlük sürede alış belgelerini ibraz edememeleri halinde alışlar nedeniyle re'sen tarh edilerek tahsil edilen KDV'nin indirimi konusunda bir düzenleme olmamakla birlikte, bu seklide ödenen KDV'nin de ödendiği aya ait 1 No'lu KDV beyannamesi ile indirim konusu yapılması gerekir. İndirim için 2 No'lu KDV beyannamesinin, vergi dairesine verilmiş olması yeterlidir, verginin ödenmesi şart değildir. Ödenmeyen vergi için 6183 sayılı yasa hükümlerine göre işlem yapılacağı tabiidir. 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilen KDV'nin ödenmemesi ve 1 No'lu KDV beyannamesi ile indirim konusu yapılmaması halinde, süresinde ödenmeyen KDV gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir. Aynı

<sup>75</sup> Zihni KARTAL, (1997), Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu, Vergi Dünyası, Temmuz, S.191

<sup>76</sup> KDVK Md.29

<sup>77</sup> KDVK Genel Tebliği 49

şekilde, 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilmeyen tutar, 1 No'lu KDV beyannamesi ile indirim konusu yapılmamış olsa dahi gecikme faizi ile birlikte cezalı tarhiyat yapılır.<sup>78</sup>

Fason iş yaptıran veya hurda metal satın alan mükellefler, beyannamenin verilmesinden sonra, verginin ödenmesi halinde tahakkuk fişi ile birlikte ödemeyi gösteren vergi dairesi alındılarının kaşeli ve imzalı fotokopilerini beyannamenin verildiği tarihi izleyen ayın ilk on günü içinde satıcıya intikal ettirmek durumundadırlar. Tahakkuk eden vergi için mahsup talebinde bulunulmuşsa tahakkuk fişi ile birlikte mahsup talebine ilişkin bir yazı, kesinti yapılan mükellefe bildirilir.

### **1.8. VERGİYİ DOĞURAN OLAY**

VUK' nun 19'uncu maddesinde 'Vergiye Doğuran Olay' başlığı altında 'Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar' denilmektedir. Dolayısıyla vergilendirmeden söz edebilmek için mükellef için vergi borcu, devlet için de vergi alacağı vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla doğacaktır.<sup>79</sup>

KDVK' da vergiyi doğuran olaylar Madde 10 da üzere tek tek sayılmıştır:

Buna göre vergiyi doğuran olay:<sup>80</sup>

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi,

---

<sup>78</sup> KARTAL, a.g.e, s.191

<sup>79</sup> KIRBAŞ, a.g.e., s.90

<sup>80</sup> KDVK Md.10



- f) 4369 sayılı Kanunun 82'nci madde ile 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.
- g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- h) 3316 sayılı Kanunun 2'inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.
- ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili<sup>81</sup>,
- j) 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<sup>82</sup>
- k) 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi<sup>83</sup>,
- anında meydana gelecektir.

Görüldüğü üzere vergiyi doğuran olayda önemli olan maddede belirtilen hallerin gerçekleşmesidir. Hiçbir durumda para akışından söz edilmemekte malın ya da hizmetin bedelinin vergilendirmenin yapılıp yapılmaması açısından herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Yani denilebilir ki henüz teslim alınmamış ya da (teslim alınmasa bile) faturası düzenlenmemiş olan ürünün bedelinin ödenmiş olması vergiyi doğurmaz. Teslim alınan bir mal ya da edinilen hizmetin için ise, bedeli ödenmemiş olsa bile vergi aranacaktır.

Kısım kısım mal teslimi ya da hizmet ifası yapılmasının olağan olduğu hallerde ise her bir kısmın teslimi ya da ifanın yapılması anında, vergilendirme teslime ya da ifaya konu olan kısım kadarı itibariyle gerçekleştirilecektir.

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda ise KDV, malın sahibi tarafından komisyoncuya teslimi anında vergilendirilmez. Komisyoncunun

---

<sup>81</sup>22.7.1998 Tarih ve 4369 Sayılı Kanunun 81 inci maddesi ile 'fiili ithalin yapılması' ibaresi metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.

<sup>82</sup>Bu bentte yer alan 'gümrük hattından geçilmesi' ibaresi 27.1.2000 Tarih ve 4503 Sayılı Kanunla metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.

<sup>83</sup> Bu bent hükmü kanuna 5904 Sy.Kanun 10'uncu maddesiyle 03.07.2009 yürürlük tarihi itibariyle eklenmiştir.

malı alıcısına ulaştırdığında vergilendirme söz konusu olacaktır. Çünkü malın teslimi, sahibinin tasarrufundan çıkması hali, malın ancak son tüketiciye tesliminde meydana gelmektedir.<sup>84</sup>

KDVK'nın 10'uncu maddesinin (e) fıkrasında; su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında da vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır. Bu tür enerji dağıtımları her ne kadar daha önce gerçekleştirilmiş ve kanunun 2'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında teslim olarak sayılmışsa da dağıtımların tespiti, dönemsel olarak yapılabildiğinden vergi ancak bedelin tahakkuku ile birlikte doğmaktadır<sup>85</sup>.

## **1.9.TEK DÜZEN HESAP PLANINDA KDV İLE İLGİLİ HESAPLAR**

Tekdüzen Hesap Planında KDV ilişkin yardımcı ve alt hesaplara yer verilmiştir.

### **190 Devreden Katma Değer Vergisi**

Bir dönemde indirilemeyen ve izleyen döneme devreden KDV'nin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

#### **Bölümlenmesi;**

Hesabın bölümlendirilmesi kebir düzeyinde tutulabilir.

#### **İşleyişi;**

“191 İNDİRİLECEK KDV” hesabının , “391 HESAPLANAN KDV” hesabı ile karşılaştırılmasından sonraki bakiyesi, dönem sonlarında söz konusu hesaba karşılık bu hesaba borç, izleyen dönem veya dönemlerde yapılacak indirimler alacak kaydedilir.”291-GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV “ hesabından , “191-İNDİRİLECEK KDV” hesabına aktarılan tutarlar indirilme dönemlerinden önce bu hesaba intikal ettirilmez.

<sup>84</sup> Sezai Kaya, Konsinye İhracat, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/sezaikaya/003/mynetkobi.php>

<sup>85</sup> Özgür Tozar, KDV İade İşlemlerinde Hesaplama Yöntemleri, Muhasebeleştirme ve Bir Öneri, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2007, s.32.

191- İNDİRİLECEK KDV hesabının 391- HESAPLANACAK KDV hesabı ile karşılaştırılmasından sonraki kalan bakiye bu hesaba borç kaydedilir.

### **191 İndirilecek Kdv**

Her türlü mal ve hizmetin satın alınması sırasında satıcılara ödenen ve/veya borçlanılan katma değer vergisinin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

Bu hesap, mal ve hizmet alımlarında ödenen ya da işletmede imal veya inşa edilen duran varlıklarla ilgili olarak tahakkuk ettirilen KDV'lerin, işletmece hesaplanan katma değer vergisinden indirilinceye kadar tutulması için kullanılır.

### **Bölümlenmesi;**

Hesap, KDV beyannamesinin kolaylıkla düzenlenebilmesi için aşağıdaki gibi bölümlenebilir.

- 191.00- Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlere İlişkin KDV
- 191.10- Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin KDV
- 191.20-Satıstan İade ve İptallere İlişkin KDV
- 191.30- Yabancılara Satış Nedeniyle İade edilen KDV

### **İşleyişi;**

Mal ve Hizmet alımlarından doğan indirilecek katma değer vergisi bu hesaba borç, mevzuat gereği yapılan indirimler ve hesaba yapılan düzeltmeler ile indirilmeyen ve "190-DEVREDEN KDV" hesabına aktarılan borç bakiyesi bu hesaba alacak yazılır.

### **192 Diğer Kdv**

Bu hesapta, teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip, fiilen indirilmesi mümkün olacağı tarihe kadar ertelenen katma değer vergisinin, ertelemenin bir yıl içinde olması halinde kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

İhraç kayıtlı satışlarda tahsil edilmeyen Tecil Edilebilir KDV,

- "İstisna Belgesi" kapsamında KDV tahsil edilmeden yapılan satışlarda, ihracat istisnasının gerçekleştiği tarihe kadar tahsil edilmeyen KDV,

- KDV'nin tahsil edilip iade için çek verildiği durumlarda indirim konusu yapılacak KDV, izlenip kaydedilir.

### **Bölümlenmesi;**

192- DİGER KDV hesabının alt hesabının alt hesapları aşağıdaki şekilde açıklanabilir.:

192 01- Tecil KDV,

192 02- Yolcu Beraberi KDV,

Bu hesapta;

- Teşvikli Yatırım mallarının ithalinde ertelenen KDV,

Ertelenen KDV indirilebilir duruma gelince, bu hesap alacaklandırılıp 392 hesap borçlandırılarak terkin edilir.

- İhraç kayıtlı satışlarda, alıcıdan tahsil edilemeyen KDV,

Düzenlenen KDV beyannamesinde, indirimlerden sonra ödeme çıkması durumunda tecil edilip 392 nolu hesapta izlenen KDV bu hesaba alacak verilerek, kalan bakiye iade konu edilir, (malın yurtdışı edilip mal bedeli dövizin gelmesi durumunda)

- Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV tahsil etmeden yapılan satışlarda tahsil edilmeyen KDV,

Satışlarla ilgili dönemin beyanname verme süresi içerisinde gümrükten onaylanıp genel ve döviz alım belgesine bağlanan özel fatura KDV'leri ihracat istisnası kapsamına alınır.

- Yolcu beraberli satışta tahsil edilen ancak onaylı faturanın ibrazı karşılığında gümrükteki bankadan tahsili için çek verilen KDV'de bu hesaptan izlenir. Onaylı faturanın ibrazı karşılığında çekin ödenmesi durumunda hesaplanan KDV kadar indirim konusu yapılır.

### **İşleyişi;**

Teşvikli yatırım mallarının ithalinde, gümrük idareleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek ertelenen katma değer vergisi pasifteki ilgili hesabın alacağı mukabili bu hesaba borç kaydedilir.

## **291 Gelecek Yıllarda İndirilecek Kdv**

Satın alınan veya imal edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle ilgili, bir yıldan daha uzun sürede indirilebilecek nitelikteki KDV'nin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

### **İşleyişi;**

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle ilgili bir yıldan daha uzun sürede indirilebilecek nitelikteki KDV bu hesaba borç, indirilebilme dönemlerine isabet eden tutarlar ise bilanço dönemi sonunda bu hesaba alacak verilirken , ‘‘191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı’na’’ aktarılır.

Dönem sonunda bit yıldan daha kısa sürede indirim konusu yapılacak ATIK KDV taksitleri, 191- İNDİRILECEK KDV hesabına aktarılarak kapatılır.

## **292 Diğer Kdv**

Ertelenen, iadesi gereken, tahsil edilen veya çeşitli şekillerde ortaya çıkan diğer Kdv'nin bir yılı asan tutarlarının kaydedildiği hesaptır.

### **İşleyişi;**

Yukarıda belirtilen nitelikteki KDV'nin ortaya çıkması halinde bu hesaba borç, ilgili hesaba alacak kaydedilir.

## **391 Hesaplanan Kdv**

Bu hesap; teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile işlemi gerçekleşmeyen ya da işlemten vazgeçilen mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin izlendiği hesaptır. Mal ve hizmet teslimleri üzerinden hesaplanan KDV'lerin kaydedilip izlendiği hesaptır.

### **Bölümlenmesi;**

Hesap katma değer vergisinin doğuş nedenine göre tali hesaplara ayrılabilir. 391 00- Mal ve Hizmet Satışlarına Ait Hesaplanan KDV Satış Üzerinden Hesaplanan KDV

391 01- Alış İadelerine Ait KDV

391 02- Duran Varlık Satışlarına Ait KDV

391.03- İhraç Kayıtlı Satışlara Ait KDV gibi.

Bu hesapta incelenen KDV'ler aşağıdaki gibidir.

▪ Teslim edilen mal veya yapılan hizmetler üzerinden hesaplanan KDV, İhraç kaydıyla yapılan satışlarda ihracatçıdan tahsil edilmeyen KDV'de bu hesaptan izlenir.

▪ Satın alınan malın veya hizmetin iade edilmesinde halinde hesaplanan KDV,

▪ Gerçekleşmeyen veya yapımından vazgeçilen mal veya hizmetler nedeniyle hesaplanan KDV,(Ertelenen veya tecil edilen KDV'nin işleminden vazgeçilmesi veya tamamlanamaması)

▪ Önceki dönemde indirim konusu yapılan, KDVK Md.30'da belirtilen;

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen KDV,

b) Zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV,

391 Hesaplanan KDV hesabı, dönem sonlarında 191 İndirilecek KDV ve varsa 190 Devreden KDV hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır. Hesaplanan KDV'nin İndirilecek KDV'den daha az olması durumunda: - Sonraki dönemlere devreden KDV doğar veya - KDVK Md. 11, 13, 14, 15 kapsamında bir işlem varsa, indirilemeyen KDV iadeye konu edilir.

Hesaplanan KDV'nin indirim konusu yapılan KDV'den daha fazla olması durumunda da Ödenecek KDV doğar.

### **İşleyişi;**

Hesaplanan Katma Değer Vergisi bu hesaba alacak kaydedilir. Düzeltmeler bu hesaba borç kaydedilir. Vergilendirme dönemi itibariyle bu hesabın bakiyesi, '191-İndirilecek KDV ve/veya '190 Devreden KDV'' hesapları ile karşılaştırılır. Yapılan karşılaştırmada bu hesabın bakiyesi '191-İndirilecek KDV'' ve/veya '190-Devreden KDV'' hesaplarının bakiyesinden fazla olduğu takdirde vadesinde ödenmek üzere '360-Ödenecek Vergi ve Fonlar'' hesabına aktararak kapatılır.

### **392 Diğer Kdv**

Bu hesap;

- Teşvikli yatırım mallarının ithalinden doğan ve ertelenen, Katma Değer Vergisi ve ihraç kaydıyla, satış nedeniyle ertelenen ve terkin edilecek Katma Değer Vergisi tutarlarının izlenmesinde kullanılır.
- Teşvikten yararlanan yatırımlarla ilgili olarak ithal edilen mallar üzerinden hesaplanan, sonra da yatırımın teşvik belgesindeki koşullara uygun olarak tamamlanmasında terkin edilmek üzere ertelenen katma değer vergisinin,
- İhraç kaydıyla satış sırasında hesaplanan, sonra da ihracın kesinleşmesi halinde terkin edilmek üzere ertelenen katma değer vergisinin, terkinine veya ertelemenin kaldırılmasına kadar tutulması için açılmıştır.

#### **Bölümlenmesi;**

392 Diğer KDV Hesabının alt hesapları 192 Diğer KDV ile karşılıklı olarak açılabilir.

392 01- Teşviki 192 Diğer KDV ile karşılıklı olarak açılabilir.

392 01- Teşviki Yatırım İthal KDV,

392 02- Tecil KDV,

392 03- Yolcu Beraberi KDV gibi.

#### **İşleyişi;**

Bu hesap, genel olarak 192 Diğer KDV hesabı ile karşılıklı olarak işler. Hesabın işleyişi 192 Diğer KDV bölümünde anlatıldığı gibidir. Ertelenen veya tecil edilen KDV, işleminden vazgeçilmesi veya yerine getirilmemesi durumunda 391 Hesaplanan KDV bölümünde anlatıldığı gibi ödeme konusu yapılır ve 391 Hesaplanan KDV hesabına aktarılarak kapatılır.

### **492 Gelecek Yıllara Ertelenen Veya Terkin Edilecek Kdv**

Ertelenen veya ileride terkin edilecek KDV'nin bir yılı asan tutarlarının kaydedildiği hesaptır. Alt hesapları, bir yıldan kısa vadeli 392 Diğer KDV hesabında olduğu gibi açılabilir.

492 Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilecek KDV Hesabının işleyişi 392 Diğer KDV ile ilişkilendirmek suretiyle kullanılır ve bu hesap gibi işlem görür. Bu hesabın karşı hesabı 292 Diğer KDV hesabıdır.

Dönem sonlarında ise ertelemenin 1 yıldan daha az bir zamana inmesi halinde 292 Diğer KDV hesabına aktarılarak kapatılır. Ertelenen veya tecil edilen KDV, işlemten vazgeçilmesi veya yerine getirilmemesi durumunda 391 Hesaplanan KDV hesabına aktarılarak kapatılır.

### **360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar**

İşletmelerin mal veya hizmet teslimleri esnasında hesapladıkları KDV'den, söz konusu mal veya faaliyetlerini gerçekleştirmek için yükledikleri KDV'yi indirim konusu yaptıktan sonra, hesaplanan, KDV fazla ise; mükellef olarak ödenecek KDV, Yurt dışından veya dar mükellef kurumlarından alınan hizmetlerde, KDVK Md.6 uyarınca ve yurt içinde KDV kesintisine tabi işlemler dolayısıyla Sorumlu Sıfatıyla kesilen ve 2 nolu KDV beyannamesi ile ödenecek Katma Değer Vergisi 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabı altında takip edilir.

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabı altında KDV ile ilgili açılacak alt hesaplar şöyledir.

#### **Mükellef Sıfatıyla Ödenecek KDV**

391 Hesaplanan KDV hesabının, dönem sonlarında 191 İndirilecek KDV ve varsa 190 Devreden KDV hesabı ile karşılaştırılarak kapatılması durumunda; Hesaplanan KDV'nin indirim konusu yapılan KDV'den fazla olması durumunda da ödenecek KDV bu hesapta takip edilir.

#### **Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek KDV**

Hizmet alımı esnasında fatura veya ödeme üzerinden yapılan KDV kesintileri, her işlem anında kayda alınır.<sup>86</sup>

---

<sup>86</sup> TOZAR, a.g.e., , s.34-41



## 1.10. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNALAR

Gerek ekonomik, gerekse sosyal amaçlarla bazı işlemlerin KDV'den müstesna tutulması öngörülmüştür. KDV Kanununun 11-17. Maddeleri ve geçici maddeleri ve geçici maddelerinde düzenlenen vergi istisnalarının yanı sıra, Olağanüstü Hal Bölge Valiliğinin Kurulmasına İlişkin Kanun Hükmünde Kararname gibi münferit bir hukuki düzenlemede ve uluslararası anlaşmalarda KDV istisnası öngörülen hükümler bulunmaktadır.<sup>87</sup>

İhracat istisnasıyla, ihraç konusu mal ve hizmetler vergiden istisnadır. İhracat istisnasıyla, ihraç konusu mal ve hizmetler vergiden istisna edildiği gibi, bu mal ve hizmetlerin tedarikleri sırasında ödenmiş olan KDV de indirim ve iade konusu edilmek suretiyle vergi yükünden tamamen arındırılmaktadır. Bunun dışında bir grup istisna da kanunda yer almaktadır.<sup>88</sup>

Vergi hukukunda "istisna", kanun koyucunun verginin konusuna girmekle beraber, bir olay, işlem veya geliri, kısmen veya tamamen vergi dışı bırakmasıdır. KDV, dolaylı bir vergi olup, gerçekte bu verginin yüklenicisi (bir bakıma mükellefi) işletmeler değil, nihai tüketicilerdir. Bu vurgulama, vergi kanunlarının "ekonomi hukuku potasına" dahil olduğunun kabulüne dayalı olmaktan doğar. İşletmelerin, gerçekte emanetçi veya "mültezim" konumunda olmalarına rağmen, kanuni düzenlemede vergi mükellefi sayılmaları, ekonomik gerçeği değiştirmez. Bir emaneti üstlenen onu, ne lehine, ne de aleyhine bir netice hasıl olmayacak şekilde usulüne uygun sahibine teslim ile mükelleftir. Bu açıdan işletmeler de tahsil ettikleri KDV'lerini, yükledikleri KDV'lerinin tenzili ile birlikte devlete teslim etmekle yükümlüdürler. Bu yükümlülükleri surecinde, kendi üstlerinde bir yük kalmaması, KDVK' nın esasındandır.<sup>89</sup>

<sup>87</sup> Kemal OKTAR, KDV İstisnalar ve İadeler, 6.bs., Ankara, s.3

<sup>88</sup> Kadir TOY, (1985), Katma Değer Vergisinde istisnalar, Vergi Dünyası, S.43, Mart

<sup>89</sup> Abbas YÜKSEL, (2006), Katma Değer Vergisi Kanunundaki İstisnalara Bakış, Vergi Dünyası, S.298.

### 1.10.1. Tam İstisna

KDVK esas itibariyle indirim müessesesi üzerine kurulu bir sisteme sahiptir. Bu sistemde KDV'den önce ülkemizde uygulanmakta olan muamele vergilerinin aksine, bir harcama üzerinden birden fazla defa vergi alınmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Amaca ulaşmak içinde; verginin kanuni mükelleflerinin, ürünlerinin satışları sırasında müşterilerinden devlet adına tahsil ettikleri KDV'lerini hesap ederek, o malı alırken ödedikleri KDV'yi hesaplanan söz konusu vergiden indirmek suretiyle elde edilen fark değerini vergilendirilmesi esasını benimsenmiştir.<sup>90</sup>

Yapılan işlemin tam istisna mahiyetinde olması ise mükellefin indirim konusu yaptığı halde hala üzerinden atamadığı 'yüklenilen' KDV'si mevcutsa, devletten bunu belli koşulları yerine getirmesi halinde geri alabilmesinden kaynaklanmaktadır. Bir başka şekilde ifade edecek olursak tam istisna; "Bir işlemin bünyesine giren tüm vergilerin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV toplamından indirilmesi veya bu vergilerin hesaplanan KDV toplamından çok olması halinde mükellefe iade edilmesidir"<sup>91</sup>.

KDVK'nın 32'nci maddesinden, kanunun hangi maddelerinin tam istisna kapsamında değerlendirileceği anlaşılmaktadır. Söz konusu madde hükmüne göre; KDVK'nın 11, 13, 14, 15'inci maddelerinde sayılan istisnalar kapsamında mal teslim eden veya hizmet yapanların, bu işlemleri için yükledikleri KDV'yi, vergiye tabi diğer faaliyetleri üzerinden tahsil edecekleri KDV'den indirecekleri, indirimin mümkün olmaması halinde ise vergi dairesinden iade olarak alacakları hükme bağlanmıştır. Bu madde, 30/a maddesinin aksine, vergiden istisna edilen bazı işlemler için vergi indirimini kabul etmekte, hatta tahsil edilen verginin indirilecek vergiden az olması veya vergiye tabi başka faaliyet olmadığı için hiç vergi tahsil edilememesi hallerinde, yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan verginin iadesini öngörmektedir.<sup>92</sup>

---

<sup>90</sup> OKTAR, a.g.e , s.5

<sup>91</sup> Hasan Altuncu; Vergileme Esasları Oranlar Hadler 1997-2002, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara, 2002, s.229.

<sup>92</sup> OKTAR, a.g.e, s.6

### 1.10.1.1 Mal Ve Hizmet İhracatı

İhracatın döviz kazandırıcı işlem olması, dünya ekonomisinde pazar payını büyütücü işlem olması nedeniyle ihracat ve ihracatçı teşvik edilmiş bu amaçla bir çok vergi kanununda ihracat işlemleri ya vergi dışı bırakılmış yada ihracatçı teşvik edilmiştir. KDV kanununun 11.maddesinde mal ve hizmet ihracı ile ilgili istisna hükümlerini içermektedir.

Mal ve hizmet ihracı işlemlerinde KDV istisnası 3 şekilde yapılmaktadır.

- İşlem anında istisnayı uygulamak suretiyle, 11.Maddenin 1/a bendine göre “İhracat 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” KDV den istisna olup bu işlemlerin yapılması anında KDV hiç hesaplanmayacaktır.

- KDV nin hesaplanarak gümrük bölgesinden çıkış sırasında iade edilmesi suretiyle, aynı maddenin b bendine göre “Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur. “ denilmektedir. Buna göre işlem sırasında KDV hesaplanarak müşteriden tahsil edilecek, müşteri ise yurt içinde ödediği KDV yi gümrükte iade alacaktır.

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

- Tecil ve Terkin uygulaması suretiyle, 11.maddenin 1/c bendine göre “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 aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur. “

denilmektedir. İmalatçı tarafından üretilerek başkası tarafından (ihracatçı) yurt dışına gönderilen mallarda uygulanan bir yöntemdir. İmalatçı ihraç edilecek malı ihracatçıya teslimi sırasında KDV ni hesaplayarak ihracatçıya yansıtır. Ancak ihracatçı hesaplanan KDV yi imalatçıya ödemez. İmalatçı yüklenilen ama tahsil edilmeyen bu KDV yi beyannamesinde göstererek tecil edilmesini sağlar. İhracat gerçekleştirildikten sonrada tecil edilen KDV vergi dairesi tarafından terkin edilir yani idare alacağından vaz geçer.

Mal ve hizmet ihracatının ne zaman ve hangi şartlarda gerçekleşmiş sayılacağı kanunun 12.maddeinde sayılmaktadır.

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 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.

Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

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

a) Hizmetler Türkiye’de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

c) Fatura ve benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmiş olması

d) Hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye’ye getirilmiş olması.

Yabancı firmaların Türkiye’den ithal edecekleri mallarla ilgili olarak verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir. Ayrıca yurtdışından geçici olarak ithal edilerek belli bir işleme (dayanıklılık testi, baskı, bakım onarım, tamir gibi) tabi tutulduktan sonra tekrar yurt dışına ihraç edilen mallarla ilgili olarak yurtdışındaki firmalara verilen hizmetlerde ihracat istisnasından faydalanırlar. Hizmet ihracı ilgili dönemdeki KDV beyannamesinde gösterilecek, yurt dışındaki müşteriye düzenlenen fatura ise tevsik edici belge olacaktır. İstisna uygulanabilmesi için faturanın düzenlenmiş olması ve beyan edilmiş olması yeterli iken, iade talebinde bulunduğu zaman hizmet bedelinin Türkiye’ye döviz olarak getirilmiş olması şartı aranacaktır.

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.

Fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devir alınmaksızın ücret karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesi işlemidir. Buna göre serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurt içinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilecektir.<sup>93</sup>

#### **1.10.1.2. Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Teslimler**

KDVK’ nın 11. maddesinin 1/b bendinde, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların, satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallar için ödedikleri KDV’nin malın gümrükten çıkışı sırasında iade edileceği hükme bağlanmıştır. İade uygulamaları bu hüküm çerçevesinde sürdürülmektedir.<sup>94</sup>

<sup>93</sup> <http://www.muratistanbulluoglu.com.tr/?p=207>

<sup>94</sup> KDVK Md.11

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

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamındaki satışlar vergi dairesinden "izin belgesi" almış, gerçek usulde KDV mükellefleri tarafından yapılabilir. Götürü usulde KDV mükellefi olanlar ile KDV mükellefi olmayan satıcılardan alınan mallar için istisna uygulanması söz konusu değildir. İstisna kapsamında işlem yapmak isteyen satıcıların izin belgesi almak için vergi dairesine bir dilekçe ile başvurmaları yeterlidir. İzin belgesi işletmede görünür bir yere asılır. Her türlü mal teslimi istisna kapsamına girer. Hizmet ifalarında istisna uygulanamaz.<sup>95</sup>

### **1.10.1.3. İhraç Edilmek Kaydıyla Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında Yapılan Mal Teslimleri**

Kanunun 11/1-c maddesinde ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV'nin, ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı ve söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay basından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde de, tecil edilen verginin terkin olunacağı hüküm altına alınmıştır.<sup>96</sup>

İhracatın belirlenen süre içerisinde gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunmaktadır. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı VUK'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergiye tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi uygulanmaktadır.

Kanunun 11/1-c maddesinde düzenlenen bu uygulamadan prensip olarak yalnızca imalatçılar yararlanabilirler. Bununla birlikte, söz konusu hükmün 2. bendinde yer alan

<sup>95</sup> KDV Genel Tebliği 43

<sup>96</sup> KDVK Md.11

yetkiye istinaden yayımlanan 27 ve 62 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile imalatçı olmayan mükellefler tarafından Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı’nca Dış Ticaret Sermaye Şirketi ve Sektörel Dış Ticaret Şirketi ünvanı verilen kuruluşlara ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunulabileceği belirtilmiştir.

KDV Kanunu’nun 11/1-c maddesinde düzenlenen ve tecil terkin sistemi olarak adlandırılan bu uygulama ihtiyari olup, ihracatçıya mal teslim eden imalatçılar isterlerse 11/1-c kapsamında işlem yapmayabilirler.<sup>97</sup>

#### **1.10.1.4. Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna**

**Araçlarla ilgili istisnalar;** 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 taşıtları
- Hava taşıtları
- Demiryolu taşıma araçları
- Yüzer tesis ve araçlarının teslimleri KDV den istisna edilmiştir.

Aynı şekilde;

-Bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler  
- Bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler  
- 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 de KDV den istisna edilmiştir. Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler de bu grupta değerlendirilerek istisna kapsamına alınmıştır.

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 de KDV den istisnadır.

---

<sup>97</sup> KDV Sirküleri -17

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların (kayıt ve tescile tabi araçların), Başbakanlık merkez teşkilatına teslimi KDV den istisnadır. Ancak Başbakanlığa bağlı ilgili, ilişkili kurul, kuruluş ve kurumlara yapılan teslimler istisna kapsamında olmayıp genel esaslar çerçevesinde vergilendirilecektir.

### **Kıymetli Maden ve Petrol Arama ile İlgili İstisna;**

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 KDV den istisnadır.

6326 sayılı Petrol Kanunu hükümleri gereğince petrol aram faaliyetine münhasır olmak üzere bu faaliyetleri yürütenlere yapıla hizmet ve mal teslimleri KDV den istisna edilmiştir. Söz konusu istisna 6326 sayılı kanunun 112/1. Maddesinde belirtilen;

- Petrol hakkı sahibine
- Petrol hakkı sahiplerinin temsilcilerine
- Petrol hakkı sahiplerine karşı taahhütte bulunan ve bu nitelikleri Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce kabul edilmiş müteahhitlere yapılan teslim ve hizmetleri kapsamaktadır.

Bahsi geçen kişi ve kuruluşlara yapılacak teslim ve hizmetin münhasıran petrol arama faaliyetlerine ilişkin olması gerekmektedir. Ham petrolün yeryüzüne çıkarılması rafine edilmesi gibi faaliyetler istisna kapsamına girmemektedir. Mal ve hizmetleri istisna kapsamında almak isteyen kişi ve kuruluşlar, satın alacakları mal ve hizmetlere ilişkin listeyi Petrol İşleri Genel Müdürlüğünden onaylatacaklardır. Bu listenin noter onaylı bir örneğini tedarikçiye verecekler ve tedarikçi teslim veya hizmeti KDV hesaplamadan yerine getirecektir. Ayrıca tedarikçi istisna kapsamındaki bu teslim ve hizmetler için yüklediği KDV yi indirebilecek, indirilemeyen kısmı ise iade talep edebilecektir.



Altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinde bulunanlara bu faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetlerde KDV den istisna edilmiştir. İstisnadan;

-3213 sayılı Maden kanununa göre Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığın 'dan maden arama, altın, gümüş ve platin madenleri için işletme ruhsatı alanlar,

-Altın gümüş ve platini zenginleştirme işini yapan firmalar,

-Hazine Müsteşarlığı tarafından yayınlanan “kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ” hükümlerine göre faaliyetleri rafinaj faaliyeti sayılan firmalar yararlanabileceklerdir.

Bu tür faaliyetlerde istisna, verginin önce uygulanıp sonra iadesi şeklinde uygulanmaktadır. Bu nedenle altın, gümüş veya platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinde bulunanların mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanacaktır. Bu şekilde yüklenilen vergiler ilgili dönemde indirim konusu yapılacaktır. İndirim yolu ile giderilemeyen KDV genel esaslar çerçevesinde iade edilecektir.

### **Ulusal Güvenlikle İlgili İstisna**

Maddenin f bendine göre, iç ve dış güvenlik kuruluşlarına milli savunma ve içi güvenlik ihtiyacı için yapılacak silah, makine, cihaz, sistem, mühimmat ve benzeri teslim ve hizmetler ile bu işlemleri yapacak olanlara işlemle ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler KDV den istisnadır. İstisnadan faydalanacak olan kurum ve kuruluşlar şunlardır.

-Milli Savunma Bakanlığı,

-Jandarma Genel Komutanlığı,

-Sahil Güvenlik Komutanlığı,

-Savunma Sanayii Müsteşarlığı,

-Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı,

-Emniyet Genel Müdürlüğü,

-Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü ile bu kurumlara teslim ve hizmet sağlayan kurumlar.

İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetler ise şunlardır. Milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için olmak üzere;

-Uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar,

-Silah, mühimmat, silah malzeme ve teçhizatı ile silah sistemleri

-Yukarıda sayılanların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler istisna kapsamındadır.

Ulusal güvenlik kuruluşlarına doğrudan yapılan teslim ve hizmetlerde istisna uygulanarak KDV hesaplanmadan işlem yapılacaktır. Yüklenici firma tarafından yapılacak olan teslimlerde ise; yüklenici firma istisna kapsamında alacağı malzemenin yazılı olduğu listeyi güvenlik kuruluşuna onaylatacak ve bu liste ile teslim ve hizmeti alacaktır. Liste kapsamındaki mal ve hizmetler için yüklenici firmaya düzenlenecek fatura ve benzeri evraklarda KDV hesaplanmayacaktır. İstisna kapsamında mal ve hizmet ifa edenler bu işlemleri dolayısı ile yüklenilen KDV yi indirim konusu yapabileceklerdir. İndirim yolu ile giderilemeyen KDV genel esaslar çerçevesinde iade edilecektir. (istisna uygulama sınırı 10.000.- TL dir. Daha düşük alımlar için istisna uygulanmayacak ve KDV hesaplanacaktır.)

### **Yatırımlarda İstisna**

Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri KDV den istisnadır.

Buna göre, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belgede yer alan mallardan makine ve teçhizat niteliği taşıyanların yurtiçi teslimleri ile ithali KDV den istisnadır. Makine ve teçhizat 1 Seri nolu MUGT de, üretimde kullanılan her türlü makine ve cihazlar ile bunların eklentileri olarak tanımlanmıştır. Maddi Duran Varlıklar Standardı olan TMS 16 da ise, Mal veya hizmet üretimi veya arzında bir dönemden daha uzun süre kullanımı öngörülen fiziki kalemler olarak tanımlanmıştır. Buna göre makine ve teçhizat amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan, mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetlerdir. Bir sabit kıymetin istisnadan yararlanabilmesi için, makine

ve teçhizat niteliği taşıması, mal veya hizmet üretiminde kullanılması ve teşvik belgesi eki listelerde yer alması gerekmektedir. Makine teçhizat niteliği taşımayan, demirbaş eşya, mefruşat, taşıtlar ve bilgisayar yazılımları istisnadan faydalanamayacaktır. Ancak sektör veya kurumlar itibari ile makine teçhizat niteliği taşımasa bile teşvik belgesi kapsamındaki bazı sabit kıymetler de istisna kapsamında değerlendirilebilecektir.

Bunlar;

-Belediyeler ve il özel idareleri ile bunların bağlı kuruluşları ve hisselerinin tamamına sahip oldukları şirketlerce şehir içi yolcu taşımacılığında kullanılmak üzere iktisap edilecek olan otobüsler,<sup>98</sup>

-Yalnızca hava alanlarında yolcuları terminalden uçağa uçaktan terminale taşımak için kullanılan ve trafiğe çıkmayan apron otobüsler,<sup>99</sup>

-Yüklü ağırlığı 45 tonu geçen off road truck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, frigorifik kamyonlar, forkliftler, iş makineleri, vinçler, tarım makineleri,

-Hastane yatırımları için ambulanslardır.

Yatırımın Finansal Kiralama yolu ile tamamlanması halinde, Finansal Kiralama şirketi, yatırımcını teşvik belgesinin eki olarak kendi adına teşvik belgesi alacak ve KDV istisnasından faydalanacaktır. Yatırım konusu malların yatırımcıya kiralanmasında ise genel esaslar çerçevesinde KDV hesaplanacaktır.

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi.<sup>100</sup>

#### **1.10.1.5. Transit ve Türkiye İle Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık**

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

---

<sup>98</sup> KDVK, 97 nolu tebliğ

<sup>99</sup> KDVK, 99 nolu tebliği

<sup>100</sup> <http://www.muratistanbulluoglu.com.tr/?p=207>

ikametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır. Bu hükmün verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 24/12/1984 tarih ve 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri KDV’den istisna edilmiştir. 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. KDV den istisna edilen bu işlemler için yüklenilen KDV indirim konusu yapılacak, indirim yolu ile giderilemeyen KDV iade talep edilebilecektir. Transit taşımacılığın belgelendirilmesinde taşıma işinin niteliğine göre;

- Deniz taşımacılığında manifesto veya konşimento, transit beyannamesi,
- Hava taşımacılığında manifesto veya hava konşimentosu, transit beyannamesi,
- Kara taşımacılığında kara manifestosu, transit beyannamesi, TIR karnesi veya yük senedi (CMR), Form 302 Belgesi,
- Demiryolu taşımacılığında transit beyannamesi, CIV Belgesi, CİM Belgesi, kullanılacaktır.

2. 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.

İstisna Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarındaki gümrüklü bölgelerde uygulanacaktır. İstisnanın kapsamına ise ÖTV kanununun 11 nolu tebliğinde belirtilen bayiler tarafından yapılan akaryakıt teslimleri girmektedir.

Bayi: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) tarafından akaryakıt alt başlığı ve istasyonlu bayilik kategorisi altında verilen bayilik lisansı sahiplerini ifade etmektedir.<sup>101</sup>

#### **1.10.1.6. Diplomatik İstisnalar Kapsamına Giren Teslim Ve Hizmetler**

Diplomatik istisnalar, KDVK' nın 15. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre aşağıdaki teslim ve hizmetler, KDV'den istisna edilmiştir.<sup>102</sup>

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 KDV den istisna edilmiştir. Buna göre;

-Karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukların vergi muafiyetine sahip diplomatik misyon şefleri, diplomasi memurları, konsolosluklarda görevli misyon şefleri, meslekten konsolosluk memurlarına,

-Karşılıklı olmak kaydıyla servis pasaportu hamili olan ve Dışişleri Bakanlığınca II. sınıf kimlik kartı verilen teknik ve idari personel ile

-Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşların mensuplarına yapılacak olan teslim ve hizmetler istisna kapsamındadır.

Bu kişi ve kurumlar KDV ye tabi her türlü malı KDV ödeyerek alacaklar. Daha sonra mal ve hizmet alımlarına ilişkin olarak aldıkları faturaları Dışişleri Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesine girerek iade talep edeceklerdir. Akaryakıt, doğalgaz, motorlu taşıt ve taşınmaz alımlarında ise eskiden olduğu gibi takrir yönteminin uygulanmasına devam edilecektir. Takrir yönteminin ne olduğu açıklanmış değildir ancak maliye bakanlığı tarafından verilen bir özelgeden çıkarılan sonuca göre

<sup>101</sup> <http://www.muratistanbulluoglu.com.tr/?p=207>

<sup>102</sup> KDVK Md.15/1

yabancı devletlerin Türk konsolosluklarına uyguladıkları muafiyet tutarı kadarının Türkiye'deki yabancı konsoloslara uygulanması şeklinde yorumlanabilir.

Diğer taraftan 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 misyonların resmi mal ve hizmet alımlarında istisnadan yararlanmaları amacıyla Dışişleri Bakanlığınca düzenlenen "Katma Değer Vergisi ve Özel İletişim Vergisi Diplomatik İstisna Belgesi" ile yaptıkları alışverişlere ilişkin satıcı tarafından KDV hesaplanmayacaktır.

Diplomatik istisnalar, bir açıdan, ihracat istisnasıyla benzerlik göstermektedir. Karşılığında esas itibariyle döviz girdisi sağlanma yanında mal ve hizmet tedavülü, Devletler Hukuku bakımından özel statüsü olan, yabancı diplomatik temsilcilik ve konsolosluk sahasına intikal etmiş olmaktadır. Bununla beraber, bilinen anlamda bir ihracattan söz edilemez.<sup>103</sup>

Diplomatik istisna kapsamında mal ve hizmet satışlarında satıcılar, kendilerine ibraz edilen istisna belgesini inceleyerek, sattıkları mal ve hizmetlerin istisna belgesinde belirtilen mal veya hizmetlerden olup olmadığını, mal ve hizmet bedelinin asgari harcama limitini geçip geçmediğini kontrol etmeleri, bu şartların gerçekleşmesi halinde mal ve hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplamamaları ve alıcılardan tahsil etmemeleri gerekmektedir. Aksi halde, mal ve hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplayarak tahsil etmeleri gerekmektedir. İstisna kapsamına giren satışlar için düzenlenen faturaya, alıcının adı ve adresinin yanı sıra uyuşuğu, istisna belgesinin tarih ve numarası ile kimlik kartının numarası yazılacaktır.<sup>104</sup>

20 Seri No' lu KDV Genel Tebliği ile Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan temsilcilik ve konsolosluklarına yapılan aşağıdaki teslim ve hizmet ifaları da diplomatik istisna kapsamına dâhil edilmiştir.<sup>105</sup>

- ✓ Otel, motel, pansiyon, lokanta ve pastane gibi yerlerde yapılan teslim ve hizmetler,

---

<sup>103</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s.455

<sup>104</sup> Sami ÖZCAN, Yabancı elçiliklere yapılan teslim ve hizmetlerde KDV istisnası, Finansal Forum, <http://www.turmob.org.tr> (07.08.2006)

<sup>105</sup> KDVK Genel Tebliği, 20

- ✓ Diplomatik temsilcilik ve konsolosluk hizmet binalarının inşası, tadili, onarımı, bakımı ve temizlenmesine ilişkin teslim ve hizmetler.
- ✓ Resmi taşıtların bakım ve tamir hizmetleri,
- ✓ Resmi ihtiyaçlar için kullanılacak olan taşıtların kiralanması hizmetleri,
- ✓ Resmi ihtiyaçlarda kullanılacak olan evrak, basılı kâğıt ve dökümanlar ile neşriyata ilişkin yayım evleri ve matbaalar tarafından yapılan teslim ve hizmetler.

Bu teslim ve hizmetlerin doğrudan diplomatik temsilcilik ve konsolosluklara yapılması şarttır. Diplomatik statüye haiz kişiler ise sadece otel, motel, pansiyon gibi yerlerde yapılan konaklama hizmetleri ile buna bağlı diğer hizmetlerde istisnadan faydalanabilmektedir.

Kısaca özetleyecek olursak; “Bu istisnanın kanunda düzenleniş nedeni uluslararası teamüllere uyulma zorunluluğudur”<sup>106</sup>

Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin istisna, KDVK'nın “Diplomatik istisnalar” başlığı altında yer almış olmasına rağmen, KDVK'nın 19'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan uluslararası anlaşma hükümleriyle tanınmış olan istisna ve muafıkların bu Kanun hükümleriyle sınırlı olmaksızın uygulanacağı hükmü gereğince söz konusu istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerle ilgili KDV istisnası, diplomatik istisna ile ilgili olarak daha önce yayımlanan Genel Tebliğlerde yer alan sınırlamalar ve usullere tabi tutulmamıştır. Bu istisnanın uygulanmasında diplomatik istisnanın aksine karşılıklı olma şartı yoktur. Kalma değer vergisi alınmamasını gerektiren bir uluslararası anlaşmanın mevcudiyeti gerekli ve yeterli olmaktadır. Ayrıca satıcının istisna belgesi aranmayacak, uluslararası kuruluşun, resmi ihtiyaçlarında kullanacağı mal ve hizmetlere vergi uygulanmaması için düzenlenip, yetkili kurum temsilcileri tarafından onaylanan bir yazı ile talep etmesi yeterli olacaktır.<sup>107</sup>

---

<sup>106</sup> KIZILOT, a.g.e., s.953

<sup>107</sup> Salih TURAN, (2006), Uluslararası Anlaşma Hükümlerine Göre Uygulanan Katma Değer Vergisi İstisnaları, Maliye ve Sigorta Yorumları, S.457,

### 1.10.2. Kısmi İstisnalar

Kısmi istisnayı açıklamadan önce yüklenilen KDV'nin tanımını yapmak uygun olacaktır. Yüklenilen KDV, istisnaya tabi olan malın veya hizmetin edinimi sırasında ödenen veya borçlanılan KDV miktarı ile genel idare giderlerinden, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin kullanımından, malın nakliyesi, ambarlanması ve ambalajlaması gibi giderlerden istisnaya tabi işleme düşen payın toplamını oluşturan KDV'dir. Yüklenilen KDV, indirilecek KDV'den farklıdır. İndirilecek KDV beyannamenin verildiği dönemde alınan mal ve hizmetler için ödenen KDV'yi temsil ederken; Yüklenilen KDV istisnaya tabi işlemler için alınan mal ve hizmetlere ve yukarıda sayılan bilumum giderlere ödenen KDV'yi kapsar.<sup>108</sup>

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

KDV Kanununun KDV istisnalarıyla ilgili 30/a maddesiyle getirilen genel kural, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen işlemlerle ilgili satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV'nin (yüklenilen KDV ) mükellef tarafından indirim konusu yapılamamakta, buda kendisi için ilave maliyet oluşturmaktadır.

Buna göre, vergiden istisna olan işlemler dolayısıyla yüklenilen KDV mükellef tarafından indirim konusu yapılamamaktadır. İşlemin vergiden istisna olacağı bilinemediği için, malların alış veya hizmetlerin gerçekleştirilmesi safhasında satıcılara ödenen ve genel hükümlere göre indirim konusu yapılan KDV ise indirim hesaplarından çıkarılacaktır. Bu gibi hallede öndeki dönemlerde indirilen KDV; değişikliğin gerçekleştiği dönemde 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına

---

<sup>108</sup> İlyas Meriç, İhracat İstisnasında KDV İadesi tutarının hesaplanması, Vergi Sorunları, 2013, Sayı:302.



yazılmak suretiyle beyan edilmektedir. Böylece düzeltme işlemi beyanname üzerinde gerçekleşmektedir.<sup>109</sup>

### **1.10.2.1. Kültür Eğitim ve Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar**

3065 Sayılı Kanununun 17. maddesinde "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" düzenlenmektedir. Aynı Kanununun 30/a ve 32. maddeleri hükümlerine göre 17. madde kapsamına giren işlemler kısmi istisna niteliğindedir. Buna göre madde kapsamına giren işlemleri yapanlar, bu işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yükledikleri vergileri indirim konusu yapamayacak, bu vergiler gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları çerçevesinde isin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecektir.<sup>110</sup>

Bu hükme göre, kültür ve tabiat varlıklarının restorasyonu, onarımı ve bakımına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca cinsleri ve standartları belirlenecek mal ve hizmetler ile mimarlık hizmetlerinde, yine Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslara göre KDV istisnası uygulanacaktır.<sup>111</sup>

### **1.10.2.2. Kısmi İstisna Kapsamına Giren Diğer İşlemler**

KDVK'nın 17. Maddesinin 3.bendinde sayılan ve aşağıda sıralananlarda kısmi istisna kapsamına girmektedir.<sup>112</sup>

- ✓ Küçük Esnaf ve Çiftçi Muaflığı
- ✓ İşletmelerin Devri, Bölünmesi ve Birleşmesi
- ✓ İktisadi işletmelere Dahil Olmayan Gayrimenkullerin Kiralanması
- ✓ Banka ve Sigortacılık işlemleri
- ✓ Külçe Altın, Külçe Gümüş ve Değerli Kâğıtların Teslimi
- ✓ Zirai Amaçlı Teslim ve Hizmetler

---

<sup>109</sup> OKTAR, a.g.e., s.6

<sup>110</sup> KDVK Md.17

<sup>111</sup> OKTAR, a.g.e., s.385

<sup>112</sup> KDVK Md.17

- ✓ Köylerde içme Suyu Teslimi
- ✓ Boru Hattı ile Yapılan Yabancı Ham Petrol, Gaz ve Ürünlerin Taşınması
- ✓ Organize Sanayi Bölgeleri ve Küçük Sanayi Sitelerindeki Arsa ve işyerlerinin Teslimi
- ✓ Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimi

### **1.10.2.3. İstisnadan Vazgeçme ve İstisnaların Sınırı**

#### **a. İstisnadan Vazgeçme**

Vergiden istisna edilen işlemleri yapanlar, çeşitli nedenlerle bu istisnanın kendileri bakımından yararlı olmadığı kanısına ulaşabilirler. Zira, istisna müessesesi KDV'nin en önemli özelliği olan vergide indirim imkanını ortadan kaldırdığı için (KDVK. md. 30/a), bu durum bazı iş kolları veya işletmelerde yarardan çok zarar verebilir. İndirilemeyen verginin her ne kadar maliyetlere yansıtılması imkanı mevcut olsa da, 18. maddede dileyen mükelleflerin istisnadan vazgeçebilecekleri hükme bağlanmıştır.<sup>113</sup>

Buna göre bir işletme birden fazla vergiden istisna işlemleri birlikte yapıyorsa ve sadece bir bentte yazılı işlemleri dolayısıyla istisnadan vazgeçmek istiyorsa, dilekçesinde bu bentteki işlemler dolayısıyla istisnadan vazgeçtiğini belirtecektir. Talep, dilekçede belirtilen işlemlerin tamamı için geçerli olacak, ancak söz konusu mükellefiyet, dilekçede belirtilmeyen diğer istisna işlemleri etkilemeyecektir.<sup>114</sup>

İstisnadan yararlanacak kişi ve kuruluşlar bazen istisnadan yararlanmanın kendileri için yararlı olmadığını düşünebilirler. Bu husus, özellikle istisna uygulamasının indirim imkanını ortadan kaldırması nedeniyle ortaya çıkabilir.<sup>115</sup> Bu durum, KDVK'nın 18.maddesinde hükme bağlanmıştır:

(3297 sayılı Kanunun 7'inci maddesiyle değişen fıkra.) Vergiden istisna edilen işlemleri yapanlar diledikleri takdirde, ilgili vergi dairesine yazılı olarak müracaatta bulunarak bu işlemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin

---

<sup>113</sup> KDVK Md.18

<sup>114</sup> Mehmet BİNGÖL, (1986), Katma Değer Vergisinde 3297 Sayılı Yasa ile Yapılan Değişiklikler, Vergi Dünyası, Sayı:Ağustos

<sup>115</sup> ULUATAM,METHİBAY, a.g.e.,s.383

mükellefin istisnaya dahil olan işlemlerinin tamamını kapsamayı şarttır. Su kadar ki; mükellefiyetin devam edilmekte olan işlemlere şümulü yoktur..<sup>116</sup>

Bazı durumlara istisnadan vazgeçme hükmü uygulanmamaktadır. Bu durum ise aynı maddenin 2. bendinde hükme bağlanmıştır. Ancak 17.maddenin birinci ve ikinci fıkralarıyla üçüncü fıkranın (a) ve 4. fıkranın e bentlerinde yazılı istisnalar hakkında yukarıdaki birinci fıkra hükmü uygulanmaz.<sup>117</sup>

İstisnadan vazgeçebilmek için bazı şartlara uymak gerekmektedir. Bu şartlar da aynı maddenin 3. bendinde hükme bağlanmıştır:

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<sup>118</sup>.

## **b. İstisnaların Sınırı**

Diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. KDV'ne ilişkin istisna muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenmektedir.<sup>119</sup>

KDVK' nın işleyişine rastgele bir müdahale yapılmasını önlemek ve sistemin düzenli bir şekilde işlemlerini sağlamak amacıyla Kanunun bu maddesi düzenlenmiştir. Bu şekilde diğer kanunlarda yer alan “hiçbir vergi, resim ve harca tabi değildir” şeklinde hükümler KDV için geçersiz kılınmıştır. Aksi takdirde, diğer Kanunlarda yer alan hükümler yaralanacak, sistemin işleyişi aksayacak ve bozulacaktır. KDV sisteminin her istisna ve muafiyetin işleyişine sekte vurulacağı bir sistem olması nedeniyle, herhangi bir sektör veya işletmeye istisna veya muaflık tanınmak isteniyorsa, bu muaflık veya

---

<sup>116</sup> KDVK, Md.18/1

<sup>117</sup> KDVK, Md.18/2

<sup>118</sup> KDVK, Md.18/3

<sup>119</sup> KDVK, Md.19/1

istisnanın sistem üzerinde yaratacağı etki incelenmek suretiyle KDVK' ya hüküm konularak istisna veya muaflık tanınabilmektedir.<sup>120</sup>

Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.<sup>121</sup> Bu hüküm uyarınca, KDVK' ndan önce veya sonra yapılmış olan uluslararası anlaşmalardaki KDV'yi de kapsayan muaflık hükümleri, hukuki özellikleri nedeniyle tatbik edilecektir.

---

<sup>120</sup> KIZILOT, a.g.e., s.378

<sup>121</sup> KDVK, Md.19/2

## **2.BÖLÜM**

### **İHRACAT**

## İKİNCİ BÖLÜM

### İHRACAT

#### 2.İHRACAT İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

##### 2.1. İHRACAT KAVRAMI VE ŞEKİLLERİ

###### 2.1.1. İhracatın Tanımı ve Kapsamı

İhracat, bir malın yabancı ülkelere döviz karşılığı yapılan satışdır.<sup>122</sup> Diğer bir ifadeyle ihracat, bir malın veya değerın ihracat ve gümrük mevzuatı çerçevesinde fiili ihracatının yapılması, bedelinin (bedelsiz ihracat hariç) ise Kambiyo Mevzuatına göre yurt içine getirilmesidir.<sup>123</sup> Geniş anlamda ihracat, bir ülke sınırları içerisinde serbest dolaşımda bulunan (bu ülkede yetişen, üretilen, veya başka ülkelere ithal edilmiş) malların ve hizmetlerin başka ülkelere satılması/gönderilmesidir. Dar anlamda ise ihracat, yabancılara ya da Türkiye dışında yerleşik Türklere yapılan mal ve hizmet satışları ve söz konusu ürünlerin bu amaçla yurtdışına gönderilmeleridir.<sup>124</sup>

Ayrıca ihracatın mevzuat hükümleri içerisinde de tanımını bulmak mümkündür. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından yayımlanan İhracat Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinin 'd' bendinin yanı sıra İhracat: 2008/5 No'lu 'İhracat, İhracat Sayılan Satış Ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet Ve Faaliyetlerde Vergi, Resim Ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'<sup>125</sup>, in 3'üncü maddesinin 'd' bendinde de ihracatın tanımı yapılmıştır. Buna göre ihracat; bir malın yürürlükteki İhracat Mevzuatı ile Gümrük Mevzuatına uygun şekilde Türkiye Gümrük

<sup>122</sup> Vikipedi Özgür Ansiklopedi, İhracat, <http://tr.wikipedia.org/wiki/%C4%B0hracat>, 24.12.2009

<sup>123</sup> Maç, a.g.e., <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>

<sup>124</sup> "İhracat nedir?", <http://www.turkforum.net/showthread.php?t=121848>, 24.12.2009.

<sup>125</sup> 12.04.2008 Tarih, 26845 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veyahut Müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemleri ifade etmektedir. Söz konusu tebliğin 3'üncü maddesinin 'e' bendinde ise; iç piyasada satışı ihracat sayılan ve vergi, resim ve harç istisnası ile ithalatta gümrük muafiyetinden yararlandırılan satış ve teslimler de ihracat hükmünde değerlendirilmiştir.<sup>126</sup>

İhracat Yönetmeliğinin 4/e maddesine göre ihracat; bir malın veya değerın yürürlükteki ihracat mevzuatı ile kambiyo mevzuatına uygun şekilde fiili ihracatının yapılması ve Kambiyo Mevzuatına göre bedelinin (bedelsiz ihracat hariç) yurda getirilmesi veyahut Dış Ticaret Müsteşarlığınca ihracat olarak kabul edilen sair çıkışlardır. Başka bir ifadeyle ihracat; yurt dışına mal ve hizmet satışı suretiyle yürütülen faaliyetler olarak tanımlanabilir.<sup>127</sup>

İhracat; bir malın veya hizmetin, yürürlükteki ihracat ve gümrük mevzuatına uygun şekilde fiili ihracatının gerçekleşmesi ve bedelinin Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanununa uygun olarak yurda getirilmesi nedeniyle ülkelerin ekonomik gelişmeleri ve kalkınmalarında büyük bir rol oynamaktadır.

İhracat yoluyla elde edilen gelirler, gerek döviz rezervlerini artırması, gerek dış ödemeler dengesine katkısı, gerekse ekonomik büyümeyi sağlaması nedenleriyle, çeşitli kurumları yakından ilgilendirdiği gibi, toplumun çeşitli kesimleri için de önemli bir konu olmaktadır.<sup>128</sup>

**Fiili ihracat;** ihraç konusu malın gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde muayenesinin yapıp taşıta yüklenmesini, bir yerden veya muhtelif yerlerden bir defada veya kısım kısım gelmekte olan dökme ve diğer eşyaların yüklemesinin tamamlanmasını veyahut gümrük mevzuatınca fiili ihracat olarak kabul edilecek sair çıkışları ifade eder.<sup>129</sup>

---

<sup>126</sup> Dış Ticaret Müsteşarlığı, 2008/5 İhracat Tebliği, [http://www.alomaliye.com/2008/ihracat\\_ihracat\\_2008\\_5.htm](http://www.alomaliye.com/2008/ihracat_ihracat_2008_5.htm), 25.12.2009.

<sup>127</sup> Talip BOZ, (2000), İhracat, İhracat Sayılan Satış Ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet Ve Faaliyetlerde Vergi, Resim Ve Harç İstisnası, Vergi Dünyası Dergisi, S. 226

<sup>128</sup> BOZ, a.g.e, s.226

<sup>129</sup> Gökhan Tokaç, Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve İade Müessesesi, Yüksek Lisans Tezi Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2007, s.6

**İhracatçı** kavramı ihracat yönetmeliğinin birinci kısmının 4'üncü maddesinin 'd' fıkrasında tarif edilmiştir.<sup>130</sup> Buna göre ihracatçı; ihraç edeceği mala göre ilgili ihracatçı birliğine üye olan, gerçek usulde vergiye tabi (tek vergi numarası sahibi), gerçek ve tüzel kişi tacirler, Esnaf ve Sanatkar Odalarına kayıtlı olup üretim faaliyetiyle iştiğal eden esnaf ve sanatkarlar ile joint-venture ve konsorsiyumları, bir başka deyişle tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan ortaklıkları ifade eder.<sup>131</sup>

### 2.1.2. Gümrük mevzuatı ve gümrük yükümlülüğü açısından ihracat

İhracatta reel mal akımı gümrük idarelerinde gerçekleştirilmektedir. Gümrük Mevzuatına göre fiili ihracat; ihraç eşyası, buna ilişkin gümrük beyannamesinin tescili sırasında bulunduğu durum ve niteliğini gümrük denetiminden çıktığı sırada da aynen muhafaza etmesi ve bu haliyle Türkiye Gümrük Bölgesini (gümrük hattını) terk etmesi, (serbest bölge ve antrepolara konulması) koşuluyla fiilen ihraç edilmiş sayılır. Gümrük idaresinde, mal ihracatına ilişkin Gümrük-Çıkış-Beyannamesi reel mal ihracı gerçekleştirildikten sonra kapatılır (ihracat / Çıkış Gümrük Beyannamesinin kapatılması).

Gümrük mevzuatına göre ihracatın; fiili ihracatın gerçekleştirilmesi, serbest dolasımda olan eşya ile serbest dolasımda olmayan eşyanın ihracı şeklinde kategorize edilebilecek iki türdeki eşyanın ihracatına bağlı olarak, kesin ihracat, serbest dolasımda olan eşyanın ihracı, yeniden ihracat, serbest dolasımda olmayan eşyanın ihracı, geçici ihracat; serbest dolasımda olan eşya veya serbest dolasımda olmayan eşyanın ihracı, serbest dolasımda olmayan eşyanın ihracı ile ithalatta ödenmesi gereken vergiler yönü ile gümrük yükümlülüğü (ve gümrük denetim-gözetimi) sona erer. Serbest dolasımda olan eşyanın ihracında ise, esasen ihracat vergilerine tabi olması hariç gümrük vergileri açısından bir yükümlülük bulunmamaktadır. .<sup>132</sup>

<sup>130</sup> 06.01.1996 Tarih , 22515 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>131</sup> TC Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, "Nasıl İhracatçı Olunur?", <http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detay&yayinID=71&icerikID=70&dil=TR>,

<sup>132</sup> Abdurrahman DEMİR, (2002), İhracatta Kıymet Farklılıkları, Hayali İhracat Ve Kara Para Aklama İlişkileri Her Kıymet Farklılığı Hayali İhracat Mıdır?, Vergi Dünyası, S.250, Haziran



### 2.1.3. İhracat Sayılan Satış ve Teslimler

İhracat Rejim Kararının 1. maddesine istinaden ihracat sayılan satış ve teslimler ile ilgili olarak ithalatta gümrük muafiyeti uygulanmasının usul ve esaslarını belirlemek amacıyla Dış Ticaret Müsteşarlığınca yayımlanan 96/30 sayılı İhracat Tebliğinde ihracat sayılan satış ve teslimler aşağıdaki gibi belirlenmiştir.<sup>133</sup>

1- Yatırım Programında yer alan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen işletmelerin;

- a. Yerli işletme olması halinde; uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerden ise yabancı paraya isabet eden oranda yapılacak hizmet ve faaliyetler ile yerli imalatçı işletmelerin (mükerrer olmamak ve bahse konu iste kullanılmak kaydıyla) bu isin yapımını yüklenen işletmeye üreterek yapacakları mal, malzeme ve hizmet satış ve teslimleri,
- b. Yabancı işletme olması halinde; bu iste kullanılacak mal ve malzemeyi üreten yerli imalatçı işletmelerin üreterek yapacakları satış ve teslimler.
- c. Yerli ve yabancı işletme ortaklığı olması halinde, yerli işletmeye kendi faaliyeti oranında; yabancı işletmeye yukarıda (b) alt başlığında belirtilen çerçevede, yerli işletmelerin üreterek yapacakları satış ve teslimler,

2-

- a. Savunma sanayi açısından önem arz eden araç ve gereçleri üreten yerli imalatçı işletmelerin ülkenin savunması ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına üreterek yapacakları satış ve teslimler,
- b. Savunma Sanayi Müsteşarlığınca onaylanan savunma sanayi projelerini üstlenen yerli imalatçı İşletmelerin üreterek yapacakları satış ve teslimler

3-

---

<sup>133</sup> Seyit Ahmet BAŞ ve Yusuf AKAY, (1998), İhracatı Düzenleyen Yasal Prosedür, Vergi Dünyası, S.201, Mayıs

- a. Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarını üreterek Yatırım Teşvik Belgesi sahibi yatırımcılara teslim eden imalatçı İşletmelerin satış ve teslimler,
- b. İmalatçı İşletmelerin Tebliğ ekinde yer alan 4 No'lu listede yer alan malları üreterek yurt içinde satışlar, (bu listede yer alan mallar dönemsel olarak değişikliğe uğramaktadır.)
- c. Yatırımlarda Devlet Yardımları ile ilgili mevzuat çerçevesinde CKD (Otomobil üretim yatırımlarında özel parça ) ithal edebilecek işletmelere, ithal edecekleri maddeleri yurt içinde üreten imalatçı İşletmelerin üreterek yapacakları satış ve teslimler,

4- Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan yatırım malı ve sınai mamullerin ihalesini kazanan yerli imalatçı işletmelerin üreterek yapacakları satış ve teslimler,

5- Ambalaj malzemesi imalatçıların, belge süresi içinde teslim edilmek ve belge süresi bitiminden itibaren 6 ay içinde ihracatçının ihrac ürününü ile birlikte ambalaj olarak ihrac şartıyla yapılan ambalaj malzemesi satış ve teslimler,

6- Uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşma hükümlerine göre yurt içinde bulunan yabancı işletmelerin yurtdışından getirme imkânına sahip buldukları sınai mamulleri teslim eden imalatçı işletmeler ile “ T.C. ile ABD Hükümetleri Arasındaki ikili Anlaşmalar Kapsamına Göre İnşaat Faaliyetlerine Ait Usul ve Esaslar Hakkındaki 2 sayılı Tebliğ” kapsamı dışında kalan tesislerin yapımını üstlenen müteahhit işletmelerin faaliyet ve teslimleri

7- İmalatçıların, Dahilde İşleme izin Belgesi sahibi işletmelere yapacakları kütük, blum satış ve teslimleri,

## **2.2. İHRACAT İSTİSNASINA KONU OLAN İHRACAT ŞEKİLLERİ**

### **2.2.1. Kredili İhracat**

Kredili ihracat, özelliği olan ihracattır. \_ki veya çok taraflı kredi anlaşmaları dışında kalmak kaydıyla ihracat bedelinin TPKK mevzuatında öngörülen süreler içerisinde yurda getirilmesini öngören bir satış seklidir. Kredili ihracat talepleri ile ilgili

müracaatlar mal cinsi, ödeme planı ve ödeme süresini içeren satış sözleşmesinin aslı ve Türkçe tercümesi ile birlikte ihracatçı birliklerine yapılır.<sup>134</sup>

İhraç edilecek olan madde ile ilgili veya ülke politikası açısından Dış Ticaret Müsteşarlığının düzenlemeleri kapsamındaki mallarla ilgili kredili ihracat talepleri müsteşarlığın görüşü alındıktan sonra, bunun dışında kalan mallara ilişkin talepler ise satış sözleşmesinde belirtilen esaslar dahilinde doğrudan ihracatçı birliklerince sonuçlandırılır. Kredili ihracat süresi tüketim mallarında iki yıl, yatırım mallarında beş yıldır. Ancak, bu süreleri asan kredili ihracat talepleri Gümrük Müsteşarlığı tarafından neticelendirilir.<sup>135</sup>

Kredili İhracat, uluslararası bankacılık usulleri çerçevesinde yapılmaktadır. Yetkili bankalar ve ihracatçılar, belirlenen süredeki ödemeler ile kredi sözleşmesinde yer alan taksitlerin, süresi içerisinde ülkeye getirilerek bir bankaya satılması ile ilgili önlemleri almak zorundadırlar. Kredili ihracat da, ihracat bedelleri satış sözleşmesinde belirlenen vadeleri izleyen otuz gün içerisinde tahsil edilir.<sup>136</sup>

KDV Kanununun 12. maddesinde belirtilen şartlar çerçevesinde gerçekleştirilen kredili ihracatlar KDV'den istisna olacak, ihracat istisnası malların Türkiye'den yurt dışı edildiği tarihin ait olduğu dönemde uygulanacaktır. Kredili ihracat nedeniyle doğan KDV iadelerinin yapılabilmesi için, ihracat bedeli dövizin Kambiyo Mevzuatında bu ihracat şekli için belirlenen süreler içinde yurda getirilerek, buna ilişkin döviz alım belgelerinin ibraz edilmesi gerekir.<sup>137</sup>

Kredili ihracat taleplerinin uygun görülmesi halinde ihracatçı birliklerince gümrük beyannamesi üzerine “kredili ihracat” şerhi düşülerek onaylanır. Ayrıca ihracat yönetmeliğinin 8/4 maddesi gereğince de; İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince kredili ihracat meşruhatı düşülerek onaylanmış ihracat işlemlerine ilişkin gümrük

---

<sup>134</sup> D. Erkan Ateşli, KDV açısından İhracat istisnasının Uygulanacağı Dönem II, Vergi Sorunları Dergisi, S.167, 2002a, s.46

<sup>135</sup> Murat KOÇ, İhracatta KDV iadesinin Hesaplanması, Raporlanması, Denetimi ve Bir Örnek Uygulama, İstanbul 2005, s. 7.

<sup>136</sup> D. Erkan ATEŞLİ, (2002), KDV açısından İhracat istisnasının Uygulanacağı Dönem II, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 167, s.46.

<sup>137</sup> KOÇ, a.g.e., s. 7.

beyannamesinin, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince onay tarihinden itibaren otuz gün içinde gümrük idarelerine sunulması gerekmektedir.

### 2.2.2. Konsinye İhracat

Kesin satışı daha sonra yapılmak üzere dış alıcılara, komisyonculara, şube ve temsilciliklere mal gönderilmesi şeklinde gerçekleştirilen ihracata, konsinye ihracat denilmektedir. Konsinye olarak yurtdışına gönderilen malların bir yıl içerisinde satılması gerekmekte olup, süresi içerisinde satışı yapılmayan malların Gümrük Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi zorunludur. Bir yıllık zorunlu satış süresi, haklı ve zorunlu nedenlerle izni veren yetkili merci tarafından toplam bir yıla kadar uzatılabilir.<sup>138</sup>

Konsinye ihracat talepleri ihracat birliklerine yapılır. İhraç edilecek olan madde ile ilgili veya ülke politikası açısından Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından getirilebilecek düzenlemeler kapsamındaki mallarla ilgili konsinye ihraç talepleri Müsteşarlığın görüşü alındıktan sonra, bunun dışında kalan mallara ilişkin talepler ise doğrudan ihracatçı birliklerince sonuçlandırılır.

Konsinye ihracata izin verilmesi halinde ihracatçı birliklerince gümrük beyannamesi üzerine konsinye ihracat şerhi düşülerek onaylanır.

Konsinye ihracat şerhi düşülerek onaylanan gümrük beyannamelerinin doksan gün içinde gümrük idarelerine tevdi gerekmektedir. İhracatçılar, konsinye olarak gönderilen malların kesin satışının yapılmasını takip eden otuz gün içinde durumu, kendileri tarafından düzenlenmiş kesin satış faturası veya örneği ve gerekli diğer belgeler ile birlikte izni veren ihracatçı birliklerine ve aracı bankaya bildirirler.

İhracatçı birlikleri, verdikleri konsinye ihraç izinlerine ait bilgileri malın kesin satışının kendilerine bildirilmesinden itibaren üç iş günü içinde ihracat bedellerinin getirileceği aracı bankaya gönderirler.<sup>139</sup>

<sup>138</sup> İlhan KIRIKTAŞ ve Abdullah TOLU, İhracatta KDV Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 1996a, s.25.

<sup>139</sup> ATEŞLİ, a.g.e., s.47,48

Konsinye olarak gönderilen malların fiili ihraç tarihinden itibaren bir yıl içinde kesin satışının yapılması gerekir. Bu süre, bitiminden önce başvurulmak kaydıyla haklı ve zorunlu nedenlerle izni veren merci tarafından toplam bir yıla kadar uzatılabilir.

Süresi içinde satışı yapılan malların Kambiyo Mevzuatı' na göre bedellerinin, satılamaması hallerinde ise malların Gümrük Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekir.<sup>140</sup>

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir mukteza da, özet olarak; konsinyasyon suretiyle yapılan ihracat işlemlerinde, malın yurtdışı edildiği sırada kesin alıcısı, satılıp satılmayacağı ve bedeli belli olmadığını, bu nedenle konsinyasyon suretiyle satışta kesin satışın yapıldığı (alıcının ve satış bedelinin belli olduğu) ve faturanın düzenlendiği tarihin ait olduğu dönem itibari ile ihracat istisnası hükümlerinin uygulanabileceğini açıklamıştır.<sup>141</sup>

### **2.2.3. Bağlı Muamele (Takas)Yoluyla Yapılacak İhracat (Karşılıklı Ticaret)**

Karşılıklı ticaret olarak adlandırılan ve kısmen de olsa ödemenin para yerine malla yapıldığı ticaret kapsamında yer alır. İhraç edilen malın tümüne veya bir bölümüne karşılık mal alındığı bir ticaret seklidir. İhraç veya ithal edilen mal, hizmet veya teknoloji transferi bedelinin kısmen veya tamamen mal, hizmet ve teknoloji transferi veya kısmen döviz ile karşılandığı bir ödeme seklidir.<sup>142</sup>

Takas veya bağlı muamele taleplerine ilişkin başvurular, ithalatçı ile yapılan sözleşmenin aslı ve yeminli tercüman tarafından yapılan Türkçe çevirisi ve ekteki "Takas veya Bağlı Muamele Başvuru Formu" ile birlikte İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine yapılmaktadır. Takas veya bağlı muamele sözleşmesinin; ithal ve ihraç edilecek malın cinsi, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (G.T.İ.P), miktarı, birim fiyatı, toplam değeri ve sözleşme süresini içermesi gerekmektedir. Takas veya bağlı muamele

---

<sup>140</sup> Ümit ATAMAN ve Haluk SÜMER, Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, Türkmen Kitapevi, İstanbul 1996, s.79.

<sup>141</sup> ATEŞLİ, a.g.e., s.48

<sup>142</sup> Takas veya Bağlı Muamele Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin Tebliğ, 06.06.2006 Tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete.

yoluyla ihracat izni verilmiş ihracat işlemlerine ilişkin izin yazısının 30 (otuz) gün içinde gümrük idarelerine sunulması gerekmektedir.

Takas veya bağlı muamele iznini müteakiben işlemler, yürürlükteki ithalat ve ihracat rejimleri çerçevesinde yürütülür. İhracat ve ithalat işlemleri, ihracat ve ithalatta alınan her türlü gümrük, vergi, resim ve harçlar ile fonlara tabi olarak yapılmaktadır. İhracatın desteklenmesine ilişkin mevzuat ile takas veya bağlı muamele konusu mal ve nakit ödemelerine ilişkin diğer mevzuat hükümleri saklı bulunmaktadır.

İhraç veya ithal edilen mal veya hizmet bedelinin, kısmen veya tamamen mal, hizmet veya döviz ile ödenmesi mümkündür. Takas veya bağlı muamele konusu ihracat ve ithalat bedellerinin mahsup ve transfer işlemleri, Kambiyo Mevzuatı çerçevesinde işleme aracılık eden bankalarca sonuçlandırılır. Ancak, takas veya bağlı muameleye konu karşılıklı ödeme yükümlülüklerinin eşit olması esastır.

Takas veya bağlı muamele konusu işlemlerin tek bir aracı banka tarafından yapılması esastır. Ancak, takas veya bağlı muamele izni verildikten sonra ihracat ve ithalat işlemleri başlamamış ise, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine bildirilmek suretiyle aracı banka değişikliği yapılabilir.

#### **2.2.4. Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracat**

Kesin satışa dönüşmediği sürece yurtdışına yapılan kiralamalar mal değil hizmet ihracı niteliğindedir. Hizmetten yurt dışında faydalandığından, diğer şartların yerine getirilmesi koşuluyla KDV istisnası hizmet ihracına ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde değerlendirilir.<sup>143</sup>

#### **2.2.5. Transit (Doğrudan) Ticaret**

Transit Ticaret, bir yabancı ülkeden satın alınan bir malın, transit olarak veya doğrudan doğruya bir başka yabancı ülkeye ihracı söz konusu ise; alış ve satış bedelleri arasında fark olmak üzere, mal bedelleri için transfer yapılarak veya yapılmaksızın,

---

<sup>143</sup> Doğan ARGUN, İhracatta KDV İadesi ve Uygulaması, Yaylım Matbaası, İstanbul 1997, s.11

satın alınan yabancı menşeli olup yurt dışına satılmış (serbest bölgelere yapılan satışlar dahil) malların transit olarak veya doğrudan doğruya, ithalat ve ihracat rejimi hükümlerine tabi olmaksızın başka bir ülkeye veya serbest bölgeye satılmasıdır.<sup>144</sup>

Bir ülkeden bir başka ülkeye ihraç edilen malın üçüncü bir ülke sınırları içinden geçmesine “transit ticaret” denilir. Uluslar arası kurallar kapsamında transit ticarettin gümrük vergisi alınmaz ancak transit olarak geçilen ülkenin belli bir komisyon alması mümkündür.<sup>145</sup>

Bu durumda transit ticaret tamamen yurt dışında gerçekleşen bir ticaret seklidir. Yani transit ticarete konu olan mallar hiçbir şekilde Türkiye’ye getirilmemektedir. Bu nedenle transit ticaret KDV’nin konusuna girmemektedir.

#### **2.2.6. Aynı Sermaye İhracı**

Yurtdışında kurulan veya iştirak edilen şirketlere sermaye olarak mal gönderilmesi, ihracat rejimi bünyesinde yer almamıştır. Gümrük mevzuatına göre yürütülen aynı sermaye ihracı KDV ihracat istisnası kapsamına girer.

Aynı sermaye ihracında DAB düzenlenmediği için iade, mahsup ve terkin işlemlerinde DAB aranmamaktadır.<sup>146</sup>

#### **2.2.7. Yurt Dışı Fuar ve Sergilere Katılmak Yoluyla Yapılan İhracat**

İhracat Yönetmeliği’nin 10. maddesinde yurt dışı fuar ve sergilere katılmak yoluyla ihracat tanımlanmıştır. Buna göre; “Uluslararası ticari fuarlara ve sergilere, gerek ülkemizi temsilen ulusal düzeyde gerekse bireysel olarak katılacak firma ve kuruluşlarca yurt dışına gönderilecek bedelli veya bedelsiz mallar ile yurt dışında düzenlenecek bilim, sanat, kültür veya tanıtım amaçlı fuar/sergi, konferans, seminer gibi etkinliklere kişi veya kuruluşlarca gönderilecek bedelli veya bedelsiz malların yurt dışına çıkışıyla ilgili başvurular doğrudan ilgili gümrük idarelerine yapılır. Gümrük

<sup>144</sup> 96/8 no’lu Transit Ticarete İlişkin Tebliğ, 06.01.1996 tarih ve 25515 sayılı Resmi Gazete.

<sup>145</sup> ATEŞLİ, a.g.e., s.51.

<sup>146</sup> ARGUN, a.g.e., s.12

idareleri söz konusu malların yurt dışına çıkışı için yapılan talepleri ilgili mevzuat çerçevesinde inceleyip sonuçlandırır.”<sup>147</sup>

Gümrük idareleri, yukarıda belirtilen amaçlarla yurt dışına çıkışına izin verdikleri bedelli ve/veya bedelsiz mallar (bilim, sanat, kültür, tanıtım amaçlı fuar/sergi hariç) ile ilgili gümrük beyannamelerinin onaylı bir örneğini, beyannamenin kapanış tarihinden itibaren, en geç on beş gün içinde firmanın beyan ettiği İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine gönderir.

Uluslararası ticari fuar ve sergilerde sergilenmek üzere yurt dışına çıkarılan malların kesin satışına ilişkin talepler, geçici çıkışa esas gümrük beyannamesinin İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince onaylanmasını müteakip gümrük idarelerince sonuçlandırılır.

Gümrük idareleri, özel organizatör kuruluşların ülkemizi temsilen ulusal düzeyde katılacağı ticari nitelikli fuarlarda ve sergilerde, yürürlükteki Yurt Dışında Fuar Düzenlenmesine ve Değerlendirilmesine İlişkin Tebliğ hükümleri gereğince, organizatör kuruluşa Gümrük Müsteşarlığınca (İhracat Genel Müdürlüğü) verilmiş olan “Yeterlilik Belgesi” veya “Geçici Yeterlilik Belgesi” (kamu ve meslek kuruluşları ile vakıflarca düzenlenen fuarlarda bahse konu belgeler aranmaz) ile birlikte ilgili fuarın ulusal katılım organizasyonunun söz konusu kuruluşça yapılmasının onaylandığını gösterir uygunluk yazısını ararlar. Yukarıda belirtilen hususlar dışında kalan talepler Gümrük Müsteşarlığınca incelenip sonuçlandırılır.

Öte yandan, gümrük idareleri, özel organizatör kuruluşların, ülkemizi temsilen, milli düzeyde iştirak sağlayacağı ticari nitelikli fuar ve sergilerde yürürlükte bulunan ilgili tebliğ hükümleri gereğince, organizatör kuruluşa Dış Ticaret Müsteşarlığınca verilmiş olan “Yeterlilik Belgesi” veya “Geçici Yeterlilik Belgesi” ile birlikte ilgili fuarın milli katılım organizasyonunun söz konusu kuruluşça yapılmasının onaylandığını gösterir uygunluk yazısını ararlar. Milli düzeyde iştirak edilecek fuar ve sergileri düzenleyecek

---

<sup>147</sup> Gümrük Müsteşarlığı İhracat Yönetmeliği, 06.06.2006 Tarih ve 26190 Sayılı Resmi Gazete.



fuar organizatörü firmaların, Dış Ticaret Müsteşarlığından “Yeterlilik Belgesi” veya “Geçici Yeterlilik Belgesi” almaları gerekmektedir.

Fuar ve Sergilerin bitişinden sonra doksan gün içinde malların aynen veya satılmaları halinde bedellerinin aynı süre içerisinde yurda getirilmesi gerekmektedir.<sup>148</sup> Ülkemizi temsilen iştirak edilecek uluslararası yurt dışı fuar ve sergiler Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından tespit edilir.<sup>149</sup>

### **2.2.8. Bedelsiz İhracat**

İhracat Yönetmeliğinin 4. maddesinin (c) bendinde bedelsiz ihracat; “bedeli yürürlükteki Kambiyo Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekli olmaksızın yurt dışına kesin olarak mal çıkarılmasını ifade eder,” şeklinde tanımlanmıştır. Diğer yandan, söz konusu yönetmeliğin 13. maddesinde, bu kapsamda yapılacak ihracata ilişkin usul ve esasların Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlıkça yayımlanacak tebliğlerle düzenleneceği belirtilmiştir.

Bu maddeye istinaden yayımlanan ihracat 2006/05 sayılı Tebliğle bedelsiz ihracata ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bedelsiz ihracata konu olabilecek mallar Tebliğin 2. maddesinde aşağıdaki gibi sayılmıştır;<sup>150</sup>

- 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

<sup>148</sup> ATEŞLİ, a.g.e., 2002a, s.54.

<sup>149</sup> Mehmet ŞAHİN, Bütün Yönleriyle İhracat Gümrük İşlemleri, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara Temmuz 1998, s.103.

<sup>150</sup> Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ, 06.06.2006 Tarih ve 26190 Sayılı Resmi Gazete.

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
- 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.

Yukarıda belirtilenler dışında kalan hususlar, Dış Ticaret Müsteşarlığının (İhracat Genel Müdürlüğü) görüşü alınarak, ilgili gümrük idaresi veya İhracatçı Birliği Genel Sekreterliğince sonuçlandırılır.

İkinci maddenin (a) ve (b) bentlerinde yer alan mallardan, değeri 100.000 (yüz bin) ABD dolarına kadar olanlar ile değer ve miktarına bakılmaksızın (e) ve (f) bentlerinde belirtilen malların bedelsiz ihracat izni başvuruları doğrudan ilgili gümrük idaresine yapılır.

İkinci maddenin (a) ve (b) bentlerinde yer alan mallardan, değeri 100.000 (yüz bin) ABD doları ve üzeri olanların bedelsiz ihracat izni başvuruları ise, ekteki Bedelsiz İhracat Formu doldurularak İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliklerine yapılır. İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterlikleri, değeri 250.000 (ikiyüzellibin) ABD Dolarına kadar olan bedelsiz ihraç taleplerini kendileri sonuçlandırır, 250.000 (ikiyüzellibin) ABD Doları ve üzerindeki talepleri görüşleriyle birlikte Dış Ticaret Müsteşarlığına (İhracat Genel Müdürlüğü) intikal ettirirler.

İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterlikleri ve Dış Ticaret Müsteşarlığı (İhracat Genel Müdürlüğü), verdikleri bedelsiz ihraç izinlerinin bir örneğini talep sahibine, bir örneğini de ilgili gümrük idaresine intikal ettirirler. Bedelsiz ihraç izinlerinin geçerlilik süresi 90 gündür.

### **2.2.9. Serbest Bölgelere Yapılan İhracat**

İhracat Yönetmeliği'nin 12. maddesinde serbest bölgelere yapılacak ihracatın ihracat mevzuatı hükümlerine tabi olacağı belirtilmektedir.

Bilindiği üzere Türkiye'de serbest bölgelerin oluşumu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na dayanmaktadır. Söz konusu Kanunun 1. maddesinde Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak amacıyla serbest bölgelerin kurulması, yönetimi ve faaliyet esaslarının düzenlendiği belirtilmektedir. Kanun'un 2. maddesiyle, serbest bölgelerin kamu kurum ve kuruluşlarınca, yerli ve yabancı gerçek ve tüzel kişilerince kurulması ve işletilmesine Bakanlar Kurulunca izin verileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca serbest bölgelerin yer ve sınırlarının belirlenmesi konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir.<sup>151</sup>

Serbest Bölgeler Kanunu'nun<sup>32</sup> 6. maddesine göre serbest bölgeler Türk gümrük hattının dışında sayılmaktadır. Dolayısıyla bu bölgelere yapılan mal ve hizmet teslimleri gümrük hattını geçmiş ve yurt dışına ihraç edilmiş sayılmaktadır.

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

## **2.3. İHRACATTA KDV İSTİSNASI**

### **2.3.1. İhracat İstisnasının Teorik Boyutu**

---

<sup>151</sup> KOÇ, a.g.e., s. 11.

Dış ticarete konu malların ihraç ve ithal eden ülkeler tarafından vergilendirilmesi halinde ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla;

DESTİNASYON (Varış)

ORİJİN (Çıkış)

Olmak üzere iki ilke geliştirilmiştir.

### **2.3.1.1. Destinasyon ilkesi:**

İthalatın vergiye tabi, ihracatın vergiden istisna olmasını ifade etmektedir.

Bu ilke, mal ve hizmetlerin nihai olarak tüketildikleri veya faydalandıkları ülkede vergiye tabi tutulmasını öngörmektedir. Varış ülkesinde vergilendirme de denilen bu ilke katma değer verginin uygulandığı tüm ülkeler tarafından benimsenmiş bulunmaktadır.

### **2.3.1.2. Orijin ilkesi:**

İhracatın vergiye tabi, ithalatın vergiden istisna olmasını ifade etmektedir.

Mal ve hizmetlerin dış ticaret dahil üretildikleri ülkede vergilendirilmesini öngörmektedir. Bu ilkeye vergi literatüründe çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesi de denilmektedir. Bu ilkenin uygulanması ihracatın, ihracatçı ülke tarafından vergilendirilmesi sonucunu doğurmaktadır.<sup>152</sup>

Bu bakımdan, KDV'nin uygulandığı ülkelerin yaklaşık olarak tamamında destinasyon ilkesinin benimsendiği görülmektedir. Ülkemizde uygulanmakta olan KDVK' da "Varış Ülkesinde Vergilendirme" (Destinasyon ilkesi) benimsenmiş bulunmaktadır. Bu ilkeye göre mal ve hizmetler nihai olarak tüketildiği ya da faydalandıkları ülkede KDV'ye tabi tutulmamaktadır.

---

<sup>152</sup> İlhan KIRIKTAŞ ve Abdullah TOLU, İhracatta KDV Uygulaması Devlet Yardımları, Muhasebe ve YMM Mevzuatı İlişkisi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 1996, s.102

Alman KDV sistemi ve AT direktifleri esas alınarak hazırlanan KDVK' da vergilendirmede "Destinasyon ilkesini" benimsemiş, buna paralel olarak ülkemiz ekonomisi açısından büyük bir öneme sahip bulunan ihracat KDV'den istisna edilirken, her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'ye tabi tutulmuştur.<sup>153</sup>İhraca konu mal ve hizmetlerin KDV yükü taşımaması kaçınılmaz bir gerekliliktir. Aksi halde bu mal ve hizmetlerin uluslararası pazarlarda rekabet sansı azalacak, hatta kısmen yok olacaktır.

Başka bir anlatımla, diğer ülkelerin ihracatçıları, KDV yükü taşımayan malları için düşük fiyat teklifleri verebildikleri ortamda, Türk ihracatçısı KDV yüzünden yüksek fiyat uygulamak zorunda bırakılırsa ülkemiz aleyhine rekabet eşitsizliği doğacak, mal ve hizmetlerimizi ihraç etme sansımız, göze alınamayacak ölçüde düşecektir.<sup>154</sup>

### 2.3.2. KDV'de İndirim ve İade Sistemi

Türk KDV sisteminde esas olan, bir vergilendirme döneminde ödenen KDV'nin aynı dönemde tahsil edilen KDV'den indirilmesi sonucunda, indirilemeyen tutar arta kalırsa bunun sonraki döneme devretmesidir.<sup>155</sup>

KDVK' nın 29/1. maddesinin (a) ve (b) bentlerine göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları KDV'den aksine hüküm bulunmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle hesaplanarak, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV ile ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi indirebilmektedirler. İndirim hakkının, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı asılmamak şartıyla ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hükme bağlanmıştır.<sup>156</sup>

KDV'de üç nedenle vergi iadesi ortaya çıkabilmektedir. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:<sup>157</sup>

<sup>153</sup> KIRIKTAŞ ve TOLU, a.g.e., s.102

<sup>154</sup> MAÇ, a.g.e., s.113

<sup>155</sup> Sami KAZICI ve Halil BAŞAĞAÇ, [www.ceterisparibus.net](http://www.ceterisparibus.net), 02.04.2006

<sup>156</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Konya Defterdarlığı, 2002:1-2

<sup>157</sup> Mahmut VURAL, (2000), Katma Değer Vergisinde Mahsuben iadeler, Vergi Dünyası, S.222, Şubat

1. Tam istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen ancak indirimle giderilemeyen vergiler iade edilebilmektedir. Bu iadelere;
  - ✓ İhracat
  - ✓ Diplomatik istisna kapsamındaki teslim ve hizmetler
  - ✓ Deniz, hava ve demiryolu araçlarına ilişkin teslim ve hizmetler
  - ✓ Liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler
  - ✓ Petrol arama faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler
  - ✓ Teşvik belgeli makina ve teçhizat teslimleri
  - ✓ Uluslararası taşımacılık nedeniyle hak kazanılmaktadır.
2. KDVK' nın 29. maddesi uyarınca, indirimli orana tabi mal ve hizmetlere ilişkin olup, indirimle giderilemeyen vergiler iade edilebilmektedir.
3. Vergi sorumluluğu kapsamında uygulanan tevkifat nedeniyle vergi iadesi söz konusu olabilmektedir. Bu iadeler;
  - ✓ Hurda metal teslimleri nedeniyle yapılan tevkifat ile
  - ✓ Tekstil ve konfeksiyon sektöründe uygulanan tevkifatlardan kaynaklanmaktadır.

Yukarıda sıralanan KDV iadeleri, mükellefler tarafından ilgili vergi dairelerinden iki şekilde alabilmektedir.

- Nakden iade
- Mahsuben iade

İhraç edilen mal ve hizmetin meydana getirilmesi ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımları dolayısıyla yüklenilen KDV, ihracat teslimlerinin yapıldığı ve hizmetin ifa edildiği vergilendirme döneminde yapılan vergiye tabi işlemler (Yurtiçi mal teslimleri ve hizmet ifası gibi) üzerinden hesaplanacak KDV' den indirilebilmektedir.

Vergilendirme dönemi itibariyle indirilemeyen KDVK' nın 32'nci maddesi gereğince iade konusu olmaktadır.<sup>158</sup>

---

<sup>158</sup> KDVK Genel Tebliği 4.

KDVK' nın 34/1. maddesi ile yurt içinden sağlanan veya ithal edilen mal ve hizmetlere ait KDV'nin;

- Alış faturası veya benzeri vesikalarda ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi,
- Bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre KDV indirimi yapılabilmesi için<sup>159</sup>.

- Vergi indirimi mükellefe tanınmış bir hak olduğundan, öncelikle gerçek veya basit usulde KDV mükellefi olmak gerekir.
- Vergiye tabi faaliyetler ile ilgili olmayan mal ve hizmet alımlarında yüklenilen KDV'nin indirimi yasal olarak mümkün olmadığından, indirilecek verginin mutlaka faaliyet konusu ile ilgili olması gerekmektedir.
- Yüklenilen KDV'nin indirilemeyeceğine ilişkin KDVK' nında bir hüküm bulunmaması gerekir.
- KDV fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmesi gerekir.
- Fatura ve benzeri belgeler ile gümrük makbuzu kanuni defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.
- KDV indirimine konu olan belgeler gerçek durumu yansıtmalı, gerçek bir alım satım işlemi nedeniyle düzenlenmiş olması gerekir. Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı nitelik taşıyan belgelerde yer alan KDV'nin indirilmesi mümkün olmamaktadır.

Yukarıda sıralanan ve KDV indirimi yapılabilmesi için gerekli olan koşulların, KDV'nin iade edilmesi için de gerekli olan koşullar olduğunu söyleyebiliriz. Ayrıca, iade istenebilmesi için indirimle giderilemeyen KDV bulunması ve iade hakkının devredilecek KDV olarak ta kullanılması gerekmektedir.<sup>160</sup>

<sup>159</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Konya Defterdarlığı, 2002:1-2

<sup>160</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Konya Defterdarlığı, 2002:5

3065 sayılı KDVK' nın vergi indirimini düzenleyen 29'ncu maddesinin 2 numaralı bendinde "Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devir olunur ve iade edilmez" denilmektedir. Ancak, hemen bu hükmün devamında ve Kanunun 32'nci maddesinde sayılan hallerde bu genel kuralın istisnası olarak, indirilemeyen KDV'nin iade edilebileceği de kabul edilmiştir. Ayrıca, kanunun değişik maddelerine dayanılarak da indirim yoluyla giderilemeyen bazı katma değer vergilerinin iadesi kabul edilmektedir.<sup>161</sup>

Bilindiği üzere vergi literatüründe KDV istisnası;

- Malın teslimi veya hizmetin ifası anında KDV tahsil edilmemesi,
- Malın teslimi veya hizmetin ifası anında KDV'nin tahsili, ancak daha sonra belirli şartların gerçekleşmesi kaydıyla tahsil edilen KDV'nin iade edilmesi, olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır.<sup>162</sup>

Birinci yönteme, «ön ihracat istisnası» adı verilmektedir. Bunun esası, ihracata konu mal ve hizmetlerle bunlara ilişkin girdilerin tedarikinde KDV ödenmemesidir. Başka bir deyişle, ihracatçı, ihraca konu mal ve hizmetleri, (belirli bir süre içinde ihraç etmek kaydı ile) KDV ödmeden tedarik etmektedir. Bunları sattığında da KDV uygulamamaktadır. Sonuçta, ihracatçı KDV yükü dışında kalmış olmaktadır.

İkinci yöntemde; ihraç edilen mal ve hizmetlere ilişkin olarak, bunların tedariki sırasında KDV ödenmektedir. Fakat, fiili ihracat yapıldığında, fatura ve benzeri belgelerde gösterilmek şartıyla daha önce ödenmiş bulunan KDV geri verilmektedir. Bu sebeple, ikinci yönteme «fitti ihracat istisnası» denilmektedir.<sup>163</sup>

#### **2.4. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI UYGULAMASI**

İhracat işlemlerinden vergi alınmaması, dış piyasalardaki farklı mallara karşın ülkemiz ürünlerinin rekabet avantajı kazanmasını sağlayacaktır. İhracatçı kendisinden alınmayan KDV kadar satacağı ürünün fiyatını düşük tutacak, bu sayede de ürününün

<sup>161</sup> KAZICI ve BAŞAĞAÇ, a.g.e., [www.ceterisparibus.net](http://www.ceterisparibus.net)

<sup>162</sup> ÖZCAN, a.g.e., [www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr)

<sup>163</sup> Demirkan UÇAR, (1985), KDV'de İhracat istisnası Ve Bunun Uygulama Esasları, Vergi Dünyası, S.46, Haziran



dış piyasalarda tercih edilirliliğini artırmış olacaktır. Dolayısıyla ülkemiz firmalarının yurtdışına yaptığı satışlar boyutunda ülkeye döviz girişi artacak, dış ödemeler dengesinde de olumlu yönde gelişmeler sağlanmış olacaktır.<sup>164</sup>

Ülkemizde uygulanan ihracat istisnasının bir başka yönü de ihraç edilecek malları üretebilmek için yatırımcıların yüksek bedeller ödeyerek yurtdışından ithal ettikleri yatırım malları için ödedikleri KDV'yi tam istisna kapsamında devletten geri alabilmeleridir. Daha önce de açıklandığı gibi tam istisna uygulanan işlemlerde satış bedeli üzerinden vergi alınmamasının yanı sıra işlemi gerçekleştirebilmek için katlanılan giderlere ödenen vergiler eğer varsa mükellefin vergiye tabi diğer işlemleri üzerinden hesaplanan vergiden indirilecek, buna rağmen bakiye kalan ve indirilemeyen vergi varsa mükelleflere belli şartlarla iade edilecektir.<sup>165</sup> Bu sayede ihracatçılar üzerlerindeki vergi yükünden tamamen arınmış, maliyetlerini daha aşağıya çekmek suretiyle karlılıklarını arttırarak daha verimli çalışma ortamına kavuşmuş olmaktadır.

KDVK'ın 11'inci maddesinin birinci fıkrası üç ayrı bent hükmü ile ihracat işlemlerine ilişkin KDV'nin hesaplanmayacağı durumları açıklamaktadır. Bunlardan bentlerden ilki olan ve 06.06.2008 yürürlük tarihinden itibaren değişen haliyle 'a' bendinde; ihracat teslimleri ile 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 hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bu kapsamda Türkiye'de faaliyet gösteren GSM operatörlerinin yurtdışındaki operatörlerin abonelerine Türkiye'de verdiği hizmetlerden, karşı ülkede benzer hizmetlerin de KDV'den istisna edilmiş olması şartıyla KDV alınmayacaktır.<sup>166</sup> Bu sayede mal ve hizmet ihracatında KDV hesaplanmayacağı kanunen de hüküm altına alınmış olmaktadır.

<sup>164</sup> Ahmet KAVAK, Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 1989, s. 55.

<sup>165</sup> Nihat UZUNOĞLU, İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler ve Bu Verilerin Analizi, Vergi Dünyası, Nisan 2001, S.236, s. 24.

<sup>166</sup> SARILI, a.g.e., s.469

Roaming: Bir GSM şebekesine ait hattın yurtdışında da kullanıma açık olma halidir. Roaming 'dolaşım' anlamına gelir. Telekom şirketleri kendi abonelerine, başka operatörlerin kapsama alanında da hizmet verebilmek için, o şirketler ile anlaşma yaparak, şirketin altyapısını kullanıyorlar. Bununla ilgili anlaşmalara “roaming anlaşması” deniyor. Bu anlaşmalarda başka operatörlerin kapsama alanını kullanan şirket, anlaşmaya göre bunun bedelini de ödüyor.

Vergilendirilmesi: İhracat teslimleri ile bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri KDV' den istisna tutulmuştur. Bu kapsamda, Türkiye'de faaliyet gösteren GSM operatörlerinin, yurt dışındaki operatörlerin abonelerine Türkiye' de verdiği hizmetlerden KDV alınmamaktadır.

Roaming anlaşmaları: roaming, en basit tanımıyla, kullanıcının mobil telefon cihazını operatörler arasında yapılan ticari anlaşmalar vasıtasıyla söz konusu operatörlerin yurtiçindeki ya da yurtdışındaki ağlarında kullanabilmesidir. Roaming anlaşmaları mevcut operatörün hizmet veremediği bir alanda diğer anlaşmalı operatörlerden hizmet alma olanağı sağlıyor. tahmin edebileceğiniz gibi özellikle yurtdışına sıkça seyahat edenler için son derece yararlı bir uygulama, yurtiçinde de kapasitelerin optimum derecede kullanılmasını sağlaması açısından tercih edilebilir. Telefonunuzun tüm dünyada veya büyük bir kısmında kullanılabilmesi için bulunabilecek en iyi çözüm<sup>167</sup> roaming.

KDVK' nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'b' bendinde; “Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında katma değer vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur” denilmek suretiyle yolcuların ülkemizde yaptıkları alışverişlerde satın alarak beraberlerinde götürdükleri eşyalar vergiden arındırılmaktadır. Böylece turistlerin yaptığı harcamalar ucuzlatılmakta, ülkemize döviz kazandırmaları teşvik edilmekte, dahası turizmde ülkemizi tercih edilebilirliğini artırma yolunda olumlu katkılarda bulunulabilmektedir.

<sup>167</sup> <http://www.medyasozluk.com/sozluk.php?process=word&q=roaming>, 31.12.2009.

Yine KDVK' nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'b' bendinin bir sonraki paragrafı, dar mükelleflerin taşımacılık faaliyetleri ile sergi, fuar ve panayırlara katılımlarına yönelik istisna edilmesine yöneliktir. Buna göre; Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilecektir.

Kültür ve Turizm Bakanlığının onayladığı sinematografik (Kültür ve Turizm Bakanlığınca yayımlanan "Sinematografik Ortak Yapımlar ve Türkiye'de Ticari Amaçlı Film Çekmek İsteyen Yerli ve Yabancı Yapımcılar Hakkında Yönetmelik" in 1. bölümünün 4. Maddesinde sinematografik eser tanımlanmıştır. Buna göre, " Sinematografik eser: Sinema sanatına özgü dil ve yöntemlerle meydana getirilen, herhangi bir uzunlukta ve formatta olan belgesel, kurmaca, canlandırma ve deneysel türlerdeki eserleri," ifade eder.<sup>168</sup>) eserlerin bir nevi ihracına yönelik düzenleme KDVK' nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'b' bendine yer alan bir başka istisna hükmüdür. Yalnız bu eserlerin yabancılara satışında KDV istisnası uygulanmasını kanun koyucu, her yıl Bakanlar Kurulunca belirlenen fatura düzenleme haddinin üzerindeki bir bedelle yapılan satışlara yönelik olarak uygulamayı tercih etmiştir. Buna göre; Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlere ilişkin yabancı yapımcılar tarafından satın alınacak ve 213 sayılı VUK' un 232'nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenecek KDV yapımcılara söz konusu madde hükmüne göre iade olunacaktır.

KDVK' nın belki de en yaygın uygulama alanı bulan istisna maddesi ihraç kayıtlı satışlara ilişkindir. KDVK' nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendinde yer alan hükümlerle imalatçıların ihraç kayıtlı olarak ihracatçılara yapmış oldukları satışlardan KDV tahsil etmediği halde, faturalarında KDV hesaplayıp, bu KDV'yi faturanın düzenlendiği aya ait KDV beyannamesinde beyan etmesi ve vergi dairesince de bu tutarın üç ay boyunca tahsilinin ertelenmesi yani tecil edilmesi işlemi düzenlenmiştir.

<sup>168</sup> [www.http://www.resmi-gazete.org/sayi/13416/sinematografik-ortak-yapimlar-ve-turkiyedeticari-amacli-film-cekme-isteyen-yerli-ve-yabanci-yapimcilar-hakkinda-yonetmelik.html](http://www.resmi-gazete.org/sayi/13416/sinematografik-ortak-yapimlar-ve-turkiyedeticari-amacli-film-cekme-isteyen-yerli-ve-yabanci-yapimcilar-hakkinda-yonetmelik.html) 01.01.2010

İmalatçılar, malın ihracatçıya teslim edildiği tarihi takip eden aybaşından itibaren üç ay içerisinde mallarının usulüne uygun olarak ihraç olduğunu belgelerle kanıtlayabilmesi halinde tecil edilen vergi terkin edilir. Ödeme çıkmamış ise, en fazla, tahsil edilmediği halde beyan edilen KDV kadar vergi, imalatçıya iade edilir. Bu bent hükmü imalatçıların iade alabilmelerini düzenlemesinin yanı sıra, esasen yurtdışına KDV tahsil etmeden ihracat yapanların ihraç konusu malları edinirlerken de KDV ödememelerini düzenlemek için geliştirilmiş bir yapıdadır. Bu haliyle söz konusu bent hükmü “ihracat öncesi istisna<sup>169</sup>” konumundadır.

Yukarıda belirtilen KDV istisna uygulamalarının usul ve esaslarına ilişkin bilgiler ilerleyen başlıklarda ayrıntılarıyla açıklanacağından bu kısımda bu kadar açıklamayla yetinilmiştir.

#### **2.4.1. Doğrudan Mal İhracatında KDV İstisnası**

KDVK’ da yer alan ihracat istisnası türlerinden ilki doğrudan mal ihracatın yöneliktir. Kanununun 11’inci maddesinin birinci fıkrasının ‘a’ bendinde yer alan bu istisna da ihracat teslimlerinin vergiden istisna tutulacağı açıklanmıştır. Ancak ihracat teslimi ifadesinden ne anlaşılması gerektiği kanununun 12’nci maddesinde açıklığa kavuşturulmuştur. Bu hükümlere göre bir teslimin ihracat sayılabilmesi için aranan şartlar, yukarıda ‘İhracatın Tanımı ve Kapsamı’ başlığı altında açıklandığından burada tekrar edilmeyecektir. Ancak bilinmesi gereken önemli husus, bir teslimin ihracat sayılarak istisna uygulamasına konu olabilmesi için malın Türkiye Cumhuriyeti (TC) gümrük bölgesinden geçerek yurtdışına çıkmasının gerekmesidir. Bu anlamda Türk siyasi sınırları içerisinde bulunduğu halde gümrük bölgesi dışında sayılan yerlere (serbest bölgelere) mal gönderilmesi ihracat hükmünde değerlendirilecektir.<sup>170</sup> Mal gümrük bölgesinden çıktıktan sonra ithalatçı ülkeye zayi olma, erime ve benzeri nedenlerle ulaşamasa bile ihracı gerçekleşmiş sayılacaktır. Gümrük bölgesinden geçiş aynı zamanda ihracat tesliminin gerçekleştiği tarih olacaktır.<sup>171</sup>

<sup>169</sup> KDVK Genel Gerekçesi Kanun Tasarısı Ve Komisyon Raporları 02.11.1984 Tarih, 18563 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 15’inci maddesinde yer alan ifadesi.

<sup>170</sup> Mehmet MAÇ, (2010), KDV Uygulaması, <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>, s.2-3

<sup>171</sup> KDVK 4 Seri No’lu Genel Tebliği ve 19 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

#### 2.4.1.1. İstisnanın Uygulanabileceği İhracat Türleri

KDV istisnasına konu olan ihracat türleri çalışmanın ikinci bölümün başında belirtilmiştir. Bu türlerin yanı sıra doğrudan mal ihracı kapsamında değerlendirilebilecek ihracat türleri olarak; KKTC' ye yapılan ihracat, Türk Lirası karşılığında yapılan ihracat, sınır ve kıyı ticareti yoluyla yapılan ihracat, bağlı muamele yoluyla yapılan ihracat, posta ile yurt dışına ticari eşya gönderilmesi, yurt dışındaki şube, büro, temsilcilik, acentelik gibi yerlere mal gönderilmesi, malın aynî sermaye olarak yurt dışına götürülmesi, müteahhitlerce Türkiye'den yurt dışı şantiyelerine mal / para gönderilmesi, mahrece iade nedeniyle yapılan ihracat, yetkili gümrük antrepoların mal teslimi, gümrük hattı dışında kalan satış mağazalarına (freeshoplara) mal gönderilmesi, yabancı gemi ve uçaklara yahut uluslararası sefer yapan yerli gemi ve uçaklara yapılan kumanya teslimatı, dolaylı ofset kapsamında yapılacak ihracat sayılabilir<sup>172</sup>. Malın tasarruf hakkının devredilmediği yani KDV'de teslim fiilinin gerçekleşmediği geçici ihraç yoluyla malların yurtdışı edilmesi halise ihracat sayılmayacaktır.<sup>172</sup>

#### 2.4.1.2. İhracat İstisnasından Faydalanabilecekler

4 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre ihracat istisnası uygulamasından sadece "ihracatçılar" yararlanabilir.<sup>173</sup> İhracat Yönetmeliği uyarınca ihracatçı, "ihracat belgesine sahip olan gerçek ve tüzel kişi tacirlerdir." Ancak bazı ihraç işlemlerinde ihracat belgesi aranılmamaktadır. Mesela müteahhitlik hizmetlerine ilişkin yapılan ihracatta İhracat Belgesi aranmaz ancak bu teslimler ihracat istisnasından yararlanır.

Doğrudan mal ihracında, ihracatçıların istisnadan yararlanabilmeleri için teslimi gerçekleştirdikleri sırada mükellef olmaları gerekmektedir. Mükellefler ayrıca ihracat yapacaklarını vergi dairelerine bildirmezler. İhracatçılar, yurtdışı teslimlerine ilişkin KDV'siz olarak düzenleyecekleri ihracat faturaları ve bunlara göre hazırlanacak gümrük beyannameleri ile ihracatlarını belgeleyeceklerdir. Ancak özellikle imalatçılarda sanayi sicil belgesi ile ihracatçı mükelleflere istisna kapsamında yaptıkları satışlara ilişkin iade yapılabilmesi için ihracatını yaptığı malları üretebilecek ya da işleyebilecek veyahut

<sup>172</sup> SARILI, a.g.e., s.466

<sup>173</sup> 4 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

muhafaza edebilecek kapasiteye sahip olduğunun bir başka deyişle işlerinin hayali değil gerçek olduğunun tespitine dair yetkili mercilerce onaylanmış kapasite tespit raporu ile aranılacaktır. Ayrıca bu konuda, mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerinde yetkili bir müdür yardımcısı başkanlığında iki yoklama memuru ile birlikte mükellefin işyerinde durum tespiti yapılması yerinde bir uygulama olacaktır.

#### **2.4.1.3. Faturası Düzenlenen Malların Sonraki Yılda İhraç Edilmesi**

Buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında KDV’de ihracat istisnaları uygulamasında faturanın düzenlendiği tarihin ihracat bedelinin ve buna ilişkin yüklenilen KDV’nin beyan edileceği vergilendirme dönemini tespit açısından hiçbir rolünün olmadığı söylenebilir. Dolayısıyla daha önce de belirtildiği gibi KDV açısından ihracat, ihraç malının satışına ilişkin faturanın düzenlendiği ay beyannamesinde değil, malların fiili ihracatının yapıldığı ay, KDV beyannamesinde beyan edilecektir. Ancak burada tereddüt oluşturabilecek tek husus ihracat gelirinin dâhil edileceği gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesinin hangi yıla ait olacağı sorunudur. Bilindiği gibi gelirler üzerinden alınan vergilerde tahakkuk esası benimsenmiştir. Tahakkuk esasında, geliri doğuran muamelenin eksiksiz olarak tekemmül etmiş olması yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması, gelirin vergilendirilebilir hale gelmesini ifade eder. Nitekim VUK’ un 19’uncu maddesinde vergi alacağı hakkında getirilen hükümde “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar” denilmektedir.

Bu açıklamalardan sonra ihracat işlemlerine ilişkin gelirlerde vergiyi doğuran olayın yani ihracatın gerçekleşmesiyle gelir veya kurumlar vergileri açısından vergilendirmelerin yapılabilir hale geldiğini söylemek mümkündür. Çünkü satıcı malın fiilen ihraç edildiği tarih itibarıyla satılan malın karşılığı olan bedeli talep etme hakkını kazanmakta, gelir yani kazanç bu tarih itibarıyla tahakkuk etmektedir. Bu durumda gelir ve kurumlar vergisinde de kazanç; KDV’de olduğu gibi fiili ihracatın gerçekleştiği, gümrük beyannamesinin kapandığı tarihte doğmuş kabul edilerek bu yılın beyannamesine dâhil edileceğini söylemek mümkündür.

Örneğin, Afyon Kanat Toprak Ürünleri ve Tuğla A.Ş., Avusturya’da bulunan bir müşterisine yaptığı satışa ilişkin faturayı 09.12.2009 tarihinde düzenlemiştir. 15.12.2009 tarihinde açılan gümrük beyannamesinin işlemleri ise 03.01.2010 tarihinde sona ermiş ve fiili ihracat bu tarih itibariyle gerçekleşerek 03.01.2010 gümrük beyannamesinin kapanış tarihi olmuştur. Satılan ürünün bedeli ise 04.02.2010 tarihinde ihracatçıya ulaşmıştır. Bu durumda KDV beyannamesinde ihracat teslimlerine ilişkin bedel ve yüklenilen vergi, 2010 yılının ocak ayı beyannamesinde beyan edilecek, bu satışa ilişkin gelirden 2010 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesindeki kazançta dâhil edilerek hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 4’üncü ayın 1’inci gününden 25’inci günü akşamına kadar yani (mükellefin özel hesap dönemi değil, takvim yılı esas alınan genel hesap dönemine göre vergilendirildiği kabul edilerek) 2011 yılının Nisan ayının ilk gününden 25’inci günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.<sup>174</sup>

#### **2.4.1.4. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde KDV İstisnası**

Bir mal satıldıktan sonra, istenilen nitelikte olmadığı anlaşıldığı, malların zamanında pazara ulaşamaması, gümrük bölgesinde ya da taşıma sırasında bozulması, çürümeye uğraması, talep edilen renk, desen veya kalitede olmaması veya satış sözleşmesinde ortaya çıkan sorunlar gibi nedenlerle ihraç edilen mallar geri gelebilir.<sup>175</sup> İhraç olunan malların geri gelmesi; mal bedeli yanında KDV’de ödenerek satın alınan ya da direkt ihracatçı tarafından imal olunan mallar için ayrı, KDVK’ nın 11’inci maddesinin birinci fıkrasının ‘c’ bendi gereği KDV ödenmeksizin ihraç kayıtlı satın alınarak ihracatı yapılan mallar için ayrı olarak değerlendirilmektedir.

#### **a). Yurt İçinden Satın Alınan ya da İhracatçının İmal Ettiği Ürünlerin Geri Gelmesi**

İhracatçının kendisinin ürettiği ya da yurtiçinden KDV ödeyerek satın aldığı ürünün ihracı yapıldıktan sonra geri gelmesi halinde nasıl hareket edileceğini açıklığa kavuşturan düzenleme 46 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinin<sup>176</sup> ‘c’ bölümünde yapılmıştır.

<sup>174</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu Md. 25: 21.06.2006 Tarih, 26205 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>175</sup> Erol ÇEMBER, İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi halinde KDV İadesi ve Mahsup İşlemlerinde Karşılaşılan Sorunlar, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 1998, Sayı:115, s.34-35

<sup>176</sup> 17.03.1995 Tarih, 22230 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Buna göre; KDV ödenerek satın alınan veya işletmede imal edilen malların ihracat işlemlerinin tamamlanıp, gümrük sınırlarından geçtikten sonra, alıcının çeşitli nedenlerle malı iade etmesi halinde, ihraç edilen mallara ilişkin iadesi talep edilen KDV'nin nakden veya mahsuben iadesi henüz yapılmamış ise ihracatçının KDV iadesinden yararlanmadığı kabul edilecek ve geri gelen mallar için henüz bir iade alınmadığı, hazineden yersiz para çıkışına neden olunmadığı için gümrükte bir vergi ödemesi de söz konusu olmayacaktır. Bu durumda, ihracatçının ilgili dönem beyannamesinde iade olarak gösterilen tutardan geri gelen mallara ait kısım, malların gümrükten çekilip işletmeye girdiği döneme ilişkin KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.<sup>142</sup>

Malların geri geldiği tarihte, ihraç edilen mallarla ilgili yüklenilen KDV'nin nakden veya mahsuben iadesi yapılmış ise geri gelen mala isabet eden kısmın gümrük idaresine ödenmesi veya bu kadar teminat gösterilmesinden sonra malların ithalinin yapılabileceği yine 46 Seri No'lu KDV Genel Tebliği 'c' bölümünde belirtilmiştir. İhraç edilen ve geri gelen mallara ait yüklenilen KDV indirim yoluyla giderilmiş veya iade talep edilmeksizin sonraki dönemlere devredilmiş ise, bu mallar için yapılacak bir işlem bulunmamaktadır.<sup>177</sup> Bu malların normal prosedüre göre ithal edileceği tabiidir.

## **b) İhraç Kaydı İle Satın Alınan Ürünün İhracı Yapıldıktan Sonra Geri Gelmesi**

İhracatçı tarafından KDVK' nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'c' bendi gereğince tecil-terkin işlemleri kapsamında ihraç kayıtlı olarak satın alındıktan sonra ihracatı yapılan malların geri gelmesi halinde, imalatçıya ödenmeyen KDV'nin gümrük idaresine ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesi suretiyle geri gelen malların ithali yapılacaktır. Bu ödemenin yapıldığını tevsik eden gümrük makbuzu veya vezne alındısını bağlı olduğu vergi dairesine ibraz eden imalatçının döviz alım belgesi ve gecikme zammı aranmaksızın anılan madde kapsamında tecil edilen vergisi terkin

---

<sup>177</sup> Zekai ÖZCAN, İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde Katma Değer Vergisi Uygulaması, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 26, Şubat 2006, s. 86



edilecektir.<sup>178</sup> İhraç edilen malların çeşitli nedenlerle geri gelmesi halinde, geri gelen malların ihracatçılar tarafından satın alındıkları firmalara ya da 3'üncü şahıslara teslimi KDV'ye tabi olacaktır. Geri gelen malların tecil-terkin sistemi kapsamında KDV ödenmeden satın alınması, durumu değiştirmemektedir.<sup>179</sup>

#### **2.4.1.5. İhracata Konu Malların Zayi Olması**

İhracat istisnasının uygulanabilmesinin şartları olarak KDVK' nın 12'nci maddesinin birinci fıkrasında daha öncede belirtildiği üzere teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim konusu malın TC gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması şartı aranmaktaydı. İhraca konu mal, gümrük bölgesinden çıktığı anda ise dış ülkeye vasıl olmuş sayılıyordu. Bu nedenlerle ihracata konu mal, TC gümrük bölgesinden çıktıktan sonra; ancak, henüz alıcısına ulaşmadan zayi olursa diğer gerekli şartlar da gerçekleştiği takdirde ihracat istisnası uygulamasına devam edilecektir. İhracata konu olan malların, TC gümrük bölgesinden çıkmadan önce zayi olması halinde ise, mallar henüz yurtdışı edilemediğinden, katma değer vergisi istisnasının uygulanması mümkün olmayacaktır.<sup>180</sup>

---

<sup>178</sup> OKTAR, a.g.e., s.26.

<sup>179</sup> Hayreddin ERDEM, İhraç Edildikten Sonra Geri Gelen Mallarda KDV Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Mart 2006, Sayı:159, s.160.

<sup>180</sup> "İhracatta KDV İstisnası", [http://myomuhasebe.tr.gg/D&%23305%3B&%23351%3B-Ticaret-&%23304%3B&%23351%3Blemleri-Muh--\\_3.htm](http://myomuhasebe.tr.gg/D&%23305%3B&%23351%3B-Ticaret-&%23304%3B&%23351%3Blemleri-Muh--_3.htm), 08.01.2010.

**3.BÖLÜM**  
KATMA DEĞER VERGİSİ İADE  
UYGULAMALARI

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KATMA DEĞER VERGİSİ İADE UYGULAMALARI

#### 3.KATMA DEĞER VERGİSİ AİDE UYGULAMALARI

KDV iadeleri iki ana başlık etrafında şekillenmektedir. Bunlar genel esaslar ve özel esaslar olarak adlandırılmışlardır. Mükelleflerin genel esaslara ilişkin hükümler çerçevesinde iade alabilmeleri için sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisinin bulunmaması gerekmektedir. SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade talepleri ise özel esaslara göre gerçekleştirilecektir<sup>181</sup>. Bu durumda ilginin doğrudan mı yoksa dolaylı mı olduğunun ayrımını yapmak zor değildir. Mükelleflerin kendileri hakkında, SMİYB kullanma ya da düzenleme fiili olduğuna ilişkin rapor varsa doğrudan ilgili sayılmaktadır. Ancak mükelleflerin kendilerinin olmamakla beraber mal veya hizmet satın aldığı kimselerin haklarında SMİYB düzenleme ya da kullanma fiilinde bulunduğu dair bir rapor mevcutsa o zaman da dolaylı ilgi söz konusudur. Her iki durumda da mükellefin KDV iadesi özel esaslar çerçevesinde gerçekleştirilecektir<sup>182</sup>.

KDV iade işlemlerinde genel veya özel esasların geçerli olacağı istisna türleri 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtilmiştir. Buna göre, kanunun 11'inci maddesiyle düzenlenen mal ve hizmet ihracatı ile 43 ve 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile, düzenlenen yolcu beraberli eşya ihracı ve bavul ticareti kapsamında yapılan teslimler ile bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara satılanlar dâhil olmak üzere ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iadesi taleplerinin değerlendirilmesi ve sonuçlandırılması bu tebliğ hükümlerine göre gerçekleştirilecektir.

<sup>181</sup> Mustafa GÜRHAN, Mahsuben İade Taleplerinin Sonuçlandırılması 95 No'lu Tebliğdeki Düzenlemeler, Vergi Dünyası, Sayı: 290, Ekim 2005, s. 83.

<sup>182</sup> 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

### 3.1.GENEL ESASLARA GÖRE KDV İADESİ

Genel esaslara göre iade yöntemleri nakden veya mahsuben alınabilmektedir. Nakden iadelerde aranan şartlar mahsuben iadelere göre daha ağırdır. Genellikle mahsuben iadeler teminat veya inceleme raporu aranmadan yerine getirilmektedir. Bu durum, mahsuben iadeleri nakden iadelere göre daha cazip hale getirmektedir.<sup>183</sup>

#### 3.1.1 Nakden İade

Nakden iadeleri 4 grupta toplamak mümkündür.

- a. Teminat ve inceleme raporu aranmayan sınırın altındaki iadeler
- b. Teminat karşılığı iadeler
- c. Vergi inceleme raporu ile iadeler
- d. YMM raporu ile iadeler

KDV Kanununun uygulandığı ilk yıllarda prensip olarak bütün nakden KDV iadelerinin inceleme raporuna dayanılarak yapılması esası kabul edilmiştir. Ancak, bütün iade taleplerinin incelenmesi, inceleme elemanlarının iş yükünü arttırması ve mükelleflerin iadelerinin gecikmesine neden olması, Maliye Bakanlığınca belirlenen haddin altında kalan tutarların nakden veya mahsuben iadesinde inceleme raporu aranmamaktadır.

Söz konusu haddi aşan iade taleplerinde ise, haddin altında kalan kısımlarında teminat ve incele raporu aranmamakta, aşan kısmında ise inceleme raporuna dayanılarak iade edilmektedir.

Maliye Bakanlığınca belirlenen haddi aşan iade taleplerinin inceleme sonucuna göre iade edilmesi, iadelerin yıllarca beklemesine neden olabilecektir. Bu nedenle inceleme sonuçlanmadan önce mükelleflerden teminat almak suretiyle iadelerin avans olarak ödenmesi imkanı sağlanmıştır. Böylece, alınan teminatların daha sonra yapılacak inceleme sonucuna göre iade edilmesi gerekmektedir.

---

<sup>183</sup> Mahmut VURAL , KDV İade Rehberi, Cilt1, 5.Baskı, Aralık2012, İstanbul, s.5

İade edilecek KDV karşılığında alınacak teminatların tutarı ise, mükellefe göre değişmektedir. Normal olarak iade alınacak vergi tutarı kadar teminat istenmektedir. Ancak bazı mükellefler indirimli teminat oranından (%8 ve %4 ) yararlanmakta, bazıları ise yükseltilmiş teminat (iki kat veya dört kat) göstermek durumunda kalmaktadırlar. Kamu kurum ve kuruluşları ise iadelerini teminat göstermeksizin alabilmektedir.

Esas itibariyle teminatların da vergi inceleme elemanlarınca yapılacak incelemelere göre çözülmesi gerekmektedir. Ancak zaman içerisinde teminatların sadece inceleme elemanlarınca düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre çözülmesi uygulamasından vazgeçilmiş, Yeminli Mali Müşavirler tarafından düzenlenen KDV iadesi tasdik raporlarına göre teminatların iade edilmesi imkanı getirilmiştir. Bu imkanın, YMM raporu ile iade alma hakkı bulunan mükellefler için geçerli olduğu açıktır.<sup>184</sup>

KDV iadesi karşılığında alınan teminatların vergi inceleme elemanlarınca düzenlenecek rapor sonucuna göre iade edilmesi halinde, mükelleflerin ciddi bir teminat mektubu bulma sıkıntısı ile karşı karşıya kalacakları açıktır. Zira, ihracat ve diğer iade hakkı doğuran işlemlerin genişlemesine ve artmasına paralel olarak, inceleme elemanları üzerindeki inceleme yükü her geçen gün artmakta, bunun sonucu olarak teminatların iadesi gecikmektedir.

Maliye Bakanlığı, mükelleflerin teminat bulma konusunda karşılaştıkları güçlükleri göz önüne alarak, vergi iadesinin inceleme yükünü de hafifletmek amacıyla KDV iadelerini teminat gösterilmeden YMM KDV iadesi tasdik raporu ile alınması imkanını getirmiştir. Bu uygulamaya, ihracat istisnası ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan iadeler ile başlanmış ve tutarı vergilendirme dönemleri itibariyle belirli bir üst limiti geçmeyen verginin bu şekilde iadesine imkan sağlamıştır. Zaman içinde hem YMM KDV iadesi tasdik raporu ile iade imkanı sağlanan işlemler genişletilmiş, hem de tam tasdik kapsamındaki mükellefler itibariyle iadelerdeki üst limit uygulaması kaldırılmıştır.

---

<sup>184</sup> VURAL, a.g.e., s.6

İade alacağına hak kazandıran işlemin türüne göre Bakanlık nakden iadelerin sadece vergi incelemesine göre yapılmasına izin verebilmektedir.<sup>185</sup>

### 3.1.1.1. İncelemesiz Teminatsız İade Limitleri

İnceleme Raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecek KDV iadelerinde belli bir sınırın aşılması gerekmektedir. Daha önce Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 52'nci maddesiyle belirlenen bu sınır VUK' un 120'inci maddesine eklenen fıkra hükmü gereği Maliye Bakanlığınca belirlenmeye başlanmıştır.<sup>186</sup>

Maliye Bakanlığınca çıkarılan 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile bu sınır 4.000.-YTL olarak belirlenmiş, 92 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile de güncellenerek sınırın 4.000.-TL olarak uygulanacağı açıklanmıştır. Bir başka deyişle mükelleflerin KDVK' nın 11'inci maddesi kapsamında yapılan işlemlerden kaynaklanan KDV iadeleri, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın 4.000.-TL'ye kadar vergi dairelerince gerçekleştirilebilecektir.

Maliye Bakanlığı bu limiti, vergi inceleme elemanlarının verimsiz incelemelerle vakit kaybetmelerini önlemek, incelemeleri daha etkin ve verimli hale getirmek, küçük miktarlardaki iade tutarları için hem idareyi hem de mükellefleri gereksiz zaman kaybından kurtarmak, iade sistemine daha seri bir işleyiş kazandırmak ve gereksiz bürokrasi ile kırtasiyeciliğin önüne geçmek ilkeleri göz önünde bulundurarak belirlemektedir.<sup>187</sup>

84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde sayılan inceleme raporu veya teminat aranmaksızın yapılacak KDV iadelerinden bir diğeri de kamuya ait kuruluşlara yapılacak iadelerdir. Bu kapsama giren idareler söz konusu genel tebliğde sayılmıştır. Buna göre sermayelerinin %51 veya daha fazlası genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, köylere, belediyelere ve bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile devlet eliyle

<sup>185</sup> VURAL, a.g.e., s.7

<sup>186</sup> Bu nedenle Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin söz konusu 52.maddesi, 06.03.2004 tarih, 25394 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin Bazı Maddelerinde Ek ve Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" in 20. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>187</sup> VURAL, a.g.e., s.77-81.

kurulan üniversitelere, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait mükellefler bu kapsama girmektedir. Bu mükellefler sermaye ve ortak yapısı hakkında bir defaya mahsus olmak üzere ortakları olan kamu kuruluşlarından alacakları bir yazı ile bağlı oldukları vergi dairelerine bilgi verecek, bu bilgilerde daha sonra bir değişiklik olursa, değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde bildirim yapılacaktır. Kamuya ait kuruluşlara yapılacak iadelerde herhangi bir sınır olmamakla birlikte 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 'Mahsup Talebinde Aranılan Belgeler' kısmında yer alan belgeleri getirilmesi de iadenin yapılması için yeterli sayılmıştır.

İadelerini genel esaslara göre alan mükellefler, Maliye Bakanlığı'nca iade hakkı doğuran işlemin türüne göre farklı olarak belirlenen haddin altında kalan iadelerini inceleme raporu ve teminat mektubu olmaksızın nakden alabilirler.

SAMİYB düzenleme ve kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunmayan mükelleflerin gerekli belgeleri ibraz etmeleri şartıyla inceleme raporu veya teminat olmaksızın nakden iade alabilecekleri hadler aşağıda toplu olarak tablo halinde gösterilmiştir.<sup>188</sup>

---

<sup>188</sup> VURAL, age, s.12

KDVK Madde No.	İade Hakkı Doğuran İşlem	İncelemesiz ve Teminatsız İade	
		Limiti (TL)	KDVGT No.
11	İhracat ve İhracat kaydıyla yapılan teslimler	4.000	84
11/1-b	Yabancıların Türkiye'deki taşımacılık faaliyetleri ile fuar, panayır ve sergilere katılmalarından doğan iadelerde	1.000	90
11/1-b	Yabancıların sinema yapımcılarının Türkiye'den satın aldıkları mal ve hizmetlere ilişkin istisna	0 (sıfır)	113
13/a	Taşıma araçların imal ve inşaatı ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı hizmetleri	200	73
13/b	Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler	4.000	93
13/c	Altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine yönelik teslim ve hizmetler	4.000	112
13/c	Petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler	200	73
13/c	Boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslimler	200	73
13/d	Tesvik belgeli makine ve teçhizat teslimleri	200	73
13/e	Liman ve hava taşıma araçları ile demiryolu hatlarının inşaatı, yenilenmesi ve genişletilmesine ilişkin teslim ve hizmetleri	4.000	93
13/f	Ulusal güvenlik amaçlı teslim ve hizmetler	4.000	112
13/g	Başbakanlık merkez teşkilatına yapılacak araç teslimleri	4.000	113
13/ğ	Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi	200	-
14/1	Uluslararası taşımacılık	1.000	81
14/3	İhraç malı taşıyan araçlara motorin teslimleri	4.000	100
15/1-a	Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler	200	73
15/1-b	Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler	200	73
17.4.s	Özürülere yapılan teslimleri	4.000	110
29/2	İndirimli orana tabi mal ve hizmetler	4.000	119
8/2	Fazla ve yersiz olarak ödenen verginin iadesi	limit yoktur	116
9	Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri	2.000*	117
9	Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri	2.000*	117
9	Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri	2.000*	117
9	Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler	2.000*	117
9	Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri	2.000*	117
9	Yapı denetim hizmeti	2.000*	117
9	Servis taşımacılığı hizmeti	2.000*	117
9	Her türlü baskı ve basım hizmeti	2.000*	117
9	İşgücü temin hizmeti	2.000*	117
9	Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti	2.000*	117
9	Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri	2.000	117
9	5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlara yapılan diğer hizmetler	2.000	117
9	Külçe metal teslimleri	2.000	117
9	Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi	2.000	117
9	Metal, plastik, kağıt, cam hurda ve atıklarının teslimi	2.000	117
9	Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi	2.000	117
9	Ağaç ve orman ürünleri teslimi	2.000	117
	Diğer işlemler	200	73
geçici md.26	BM, NATO ve OECD'ye yapılan teslim ve hizmetler	200	120
-	İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında yapılacak teslim ve hizmetler	4.000	116
geçici md.29	Yap-İşlet-Devret modeli ve kiralama karşılığı yaptırılan sağlık ve eğitim-öğretim projeleri kapsamındaki teslim ve hizmetler	4.000	118
-	AB fonları ile finanse edilen sözleşme kapsamındaki iade	4.000	-
geçici md.30	Büyük ve stratejik yatırımlarda iade	Henüz belli değil	-

\* Sadece mahsuben iadelerde geçerlidir. Nakden iadeler teminat karşılığında veya VİR sonucuna göre yerine getirilir.



Tablodaki “diğer işlemler” kapsamına giren iade hakkı doğuran işlemler Tabloda ayrıca gösterilmiş olup şunlardan ibarettir:

- Taşıma araçların imal ve inşaaı ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı hizmetleri
- Petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler,
- Boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler
- Teşvik belgeli makine ve teçhizat teslimleri
- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile ticaret borsacılığıyla ilk teslimi
- Yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler
- Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler
- BM, NATO ve OECD’ye yapılan teslim ve hizmetler<sup>189</sup>

İade miktarının yukarıda belirtilen sınırları aşması durumunda, bu sınırların altında kalan kısım teminatsız, aşan kısım ise % 100 (indirimli teminattan yararlanan mükellefler % 8 ve % 4) teminat karşılığında iade edilmekte söz konusu teminatlar vergi inceleme raporuna veya yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen KDV iadesi tasdik raporuna göre iade edilmektedir.<sup>190</sup>

### **3.1.1.2. Vergi İnceleme Raporu İle Yapılan İadeler**

İhracat istisnası uygulamasından doğan KDV iadeleri aşağıda belirtilen hallerde Maliye Bakanlığı’nın vergi incelemeye yetkili elemanları olan Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri ve bunların yardımcıları

<sup>189</sup> VURAL, a.g.e., s.15

<sup>190</sup> Mehmet Sait TEZEL, Genel Esaslar Çerçevesinde KDV İadesi, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mehmetsait/001/>, 07.03.2010.

ile ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından<sup>360</sup> düzenlenecek inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.<sup>191</sup>

Buna göre mükelleflerin, iadelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri, iadesini talep ettikleri KDV'nin halen 4.000.-TL olarak uygulanan incelemesiz ve teminatsız iade sınırını aştığı hallerde; (teminat göstermek veya 'YMM KDV İadesi Tasdik Raporu' ibraz etmeleri gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri ve vergi inceleme raporu ile iadesi öngörülen durumlarının bulunması hallerinde, iade talepleri Maliye Bakanlığının yukarıda belirtilen vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen inceleme raporları sonucuna göre yerine getirilecektir.

84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere mükellefler vergi incelemesi yoluyla iade taleplerini bir dilekçe ile yapmaları esastır. Ayrıca inceleme başlamadan önce talepten vazgeçilerek teminat karşılığı veya YMM tasdik raporu ibrazı ile iade talep edilmesi de mümkündür. İnceleme başladıktan sonra talepte bulunulması halinde ise, bu talep inceleme elemanının genel esaslara göre iade yapılmasına engel bir görüşünün bulunmaması halinde yerine getirilebilecektir.

Bazı hallerde mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmelidir. Buna göre mükelleflerin;

- I. İadelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri,
- II. İadesini talep ettikleri KDV'nin incelemesiz teminatsız iade limitini aştığı hallerde; (teminat göstermelerinin veya YMM KDV iadesi tasdik raporu ibraz etmelerinin gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,
- III. 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin (II.) bölümüne göre münhasıran vergi inceleme raporu ile iadesi öngörülen durumların bulunması,

hallerinde, iade talepleri Maliye Bakanlığı vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.<sup>192</sup>

---

<sup>191</sup> OKTAR, a.g.e., s.99.

<sup>192</sup> KDVG, 84/1/3

KDV iadesi amacıyla düzenlenen raporlarda, bir tarhiyat söz konusu olmadığından, bu raporlar mükellefe verilmemektedir. Ancak, mükellefin iade talebinin kısmen veya tamamen reddedildiği raporlar uyarınca iadenin yapılmaması veya kısmen yapılmasının nedenlerinin mükellefçe bilinmesi, müteakip dönemde beyannamelerinde düzeltilmesi gereken hususlar varsa düzeltilmesine imkan sağlanması amacıyla bu konuda düzenlenmiş raporların bir örneğinin mükellefe de verilmesi gerekmektedir.<sup>193</sup>

### 3.1.1.3. Yeminli Mali Müşavir Raporuyla Yapılan İadeler

Maliye Bakanlığı, mükelleflerin teminat bulma konusunda yaşadıkları sıkıntıları gidermek ve idarenin inceleme yükünü de azaltmak için KDV iadelerinin teminat gösterilmeden YMM'ler tarafından düzenlenen KDV iadesi tasdik raporu ile alınması imkânı da getirmiştir. Bu uygulamaya tutarı vergilendirme dönemleri itibarıyla belli bir üst limiti aşmayan, ihracat istisnası ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan iadelerde başlanmıştır. Zamanla hem YMM KDV iadesi tasdik raporu ile iade işlemleri genişletilmiş, hem de tam tasdik kapsamındaki mükellefler için uygulanan üst limit uygulaması kaldırılmıştır.<sup>194</sup>

Nitekim 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde incelemesiz ve teminatsız iade sınırının üstünde ancak Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğiyle belirlenen limitin altındaki tutarlarda KDV iadelerinin YMM Raporuna göre yerine getirileceği belirtilir. Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesini tasdik ettiren tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde (bavul ticareti ve yolcu beraberliği eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre) miktara bakılmaksızın, herhangi bir üst sınır aranılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılmasına imkân vermiştir.<sup>195</sup>

Hakkında gerçek dışı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor veya tespit bulunanların ve bunların ortak olduğu şirketler ile ortaklarının YMM raporu ile iade

<sup>193</sup> Maliye Bakanlığının 6.6.2000 tarih ve 54/5473-155/27317 sayılı genel yazısı

<sup>194</sup> VURAL, a.g.e., s.140.

<sup>195</sup> OKTAR, a.g.e., s.101.

almaları mümkün değildir. Ancak, rapor uyarınca tarh edilen vergi ile kesilen ceza, zam ve faizlerin ödenmesi ya da olumları raporların vergi dairesine ulaşması üzerine normal uygulamaya dönenler için YMM raporuyla iade alınabilecektir.<sup>196</sup>

Konu ile ilgili olarak 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar şöyledir:

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

Mükelleflerin iade tutarını kısmen mahsup, kısmen YMM tasdik raporu ile nakden almak istemeleri halinde, iade için istenen belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla öncelikle muaccel hale gelen vergi borçlarının tamamı mahsup edilir. Kalan kısım YMM tasdik raporu ile nakden iade edilebilir. Bu uygulamada nakden iade edilecek tutara ilişkin olarak tam tasdik sözleşmesi ile ilgili sınır dikkate alınır.

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

Örneğin, ihracat istisnasından doğan 400.000 TL iade alacağı olan ve YMM ile yapılmış tam tasdik sözleşmesi bulunmayan bir mükellef, bu tutarın 4.000 lirasını inceleme ve teminat gerekmeden nakden almış, 50.000 lirasını da kendi vergi borçlarına mahsup ettirmiştir. Mükellefin geriye kalan  $[400.000 - (4.000 + 50.000)=]$  346.000 TL tutarındaki iade alacağını YMM tasdik raporu ile nakden alması mümkündür.

SAMİYB düzenlediği veya kullandığı konusunda haklarında rapor bulunması nedeniyle iade ve mahsup talepleri dört kat teminat karşılığı veya inceleme raporuna göre yerine getirilen mükelleflerin ise, YMM raporu ile KDV iadesi uygulamasından

---

<sup>196</sup> ÇELİK, a.g.e., s.197.

faydalanmaları mümkün değildir. Bu durumdaki mükellefler ancak belirli şartları yerine getirdikten sonra bu uygulamadan faydalanabilirler.<sup>197</sup>

### 3.1.2. Mahsuben İadeler

Hangi işlemten doğmuş olursa olsun, bütün KDV iade alacaklarının mükelleflerin kendi vergi borçlarına mahsubu istenebilir.

81 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye kadar, vergi borçları dışındaki kamu alacaklarının mahsup yoluyla ödenmesi imkanı bulunuyordu. Genel Tebliğ ile, KDV iade alacaklarının SSK prim borçlarına da mahsup edilmesi imkanı getirilmiştir. Daha sonra, 99 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile sadece indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacakları için geçerli olmak üzere, elektrik ve doğalgaz borçlarına da imkan sağlanmıştır.

Mahsuben iadeleri aşağıdaki şekilde gruplandırmak mümkündür.

- a. Mükellefin kendi vergi borçlarına mahsuben iade
- b. Adi, kollektif ve komandit şirket ortaklarının (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) vergi borçlarına mahsuben iade
- c. İthalde alınan vergilere mahsuben iade
- d. Sosyal Sigortalar Kurumu prim borçlarına mahsuben iade
- e. Elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsuben iade

#### 3.1.2.1. Vergi Borçlarına Mahsup

Mükelleflerin KDV iadeleri; kendilerinin, adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsubunu talep etmeleri halinde, mahsup için aranan belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla iade talepleri yerine getirilir.

Konu ile ilgili çeşitli örnekler aşağıda verilmiştir:<sup>198</sup>

---

<sup>197</sup> VURAL, a.g.e., s,18

<sup>198</sup> Yılmaz ÇELİK, Katma Değer Vergisi İade Alacağının Mahsup Yoluyla İadesinde Köklü Değişiklik, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/yilmaz/002/>, 23.03.2010.

Örneğin, AYDIN A.Ş.'nin ihracat iadesi nedeniyle 10.000,00.-YTL KDV iadesi alacağı vardır. Aydın A.Ş.'nin vergi borçlarına mahsup talebi 7.000,00.-YTL'dir. Mahsuptan kalan 3.000,00.-TL nakit iade talep edilecek veya doğacak vergi borçlarına veya sonrasında ithalde alınan vergilere mahsup edilmek üzere vergi dairesince emanete alınacaktır. Emanete alınan bu tutardan mükellefin mal ve hizmet satın aldığı kimselerin borçlarına mahsup imkânı bulunmamaktadır.

Bir başka örnekte; Hilal komandit şirketinin 100.000,00.-TL KDV iade alacağı vardır. Şirketin ortakları Ali Bey (Komandite ortak) % 70, Veli Bey % 30 ortaktır. Ali Bey'in 70.000,00.-TL, Veli Bey'in 50.000,00.-TL vergi borcu vardır. Ali Bey'in vergi borcu 70.000,00.-TL'nin tamamı komandite ortak olması nedeniyle Ali Bey'in hissesi oranında (%70) Hilal komandit şirketinin KDV İade alacağından mahsubu mümkün bulunmaktadır. Ancak Veli Bey'in vergi borcu Hilal komandit şirketinin KDV iade alacağından mahsup edilemeyecektir.

### **3.1.2.2. Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Borçlarına Mahsup**

Mükellefler iade alacaklarını; kendilerinin, adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) Sosyal Güvenlik Kurumu (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 edebilirler.

Uygulamada mükellefler KDV alacaklarının, alacağın doğduğu dönem ve miktarı itibariyle gösteren ve mahsubunu talep ettiği borçlarını da içeren mahsup dilekçeleri ile bağlı buldukları vergi dairesinden mahsup isteminde bulunabilmektedirler. Dilekçede; mahsubu istenilen prim borçlusunu durumundaki kişi veya kuruluşun adı, soyadı, unvanı, adresi, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, prim borcunun ait olduğu SGK şubesi ve prim borcu tutarları belirtilir. Bu dilekçeye SGK Başkanlığı'nın Sigorta İşleri Genel Müdürlüğü tahakkuk fişinin aslını eklemeleri gerekmektedir.<sup>199</sup> Ancak cari

<sup>199</sup> Yalçın KAPLAN, KDV Mahsup İşlemlerinde Yaşanan Sorunlar, <http://yalcinkaplan.net/index.asp?action=bilgi&ID=32>, 23.03.2010.

ay prim borcu olmayan, süresi geçmiş ve gecikme zammı veya faiz hesaplanması gereken prim borçları için dilekçeye, mahsubu istenilen prim borcu ile bu borca ilişkin gecikme zammı tutarı ve SGK şubesinin banka hesap numarasını belirten SGK' dan alınan form yazı eklenecektir.<sup>200</sup> Mahsup talep dilekçesi ve mahsup için gerekli belgelerin taahhütlü posta ile gönderilmesi mümkündür. Bu durumda dilekçe ve ekleri, postaya verilme tarihinde vergi dairesine ibraz edilmiş sayılacaktır.<sup>201</sup>

İade alacağı öncelikle ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsup edilir. Artan bir miktar olursa SGK pirim borçlarına mahsup işlemi gerçekleştirilir.<sup>202</sup>

Vergi dairesi mahsup talep dilekçesinde yer alan istemi uygun görürse mükellefin mevcut KDV alacağının; SGK prim borcuna mahsubu için ilgili bankaya "gönderme emri" ile talimatı vermektedir. Gönderme emri üzerine mahsuben vergi dairesince gönderilen miktar yazılmakta ve söz konusu gönderme emri üzerine ayrıca gönderilen saymanlığın adı, gönderilecek bankanın adı, nereye gönderildiği ve aktarıldığı yazılacaktır.<sup>203</sup>

SGK primi tahsilâtı vergi dairesince gönderilen tutarın banka hesabına geçtiği tarih itibariyle yapılmış olacaktır.<sup>204</sup> Buna göre, vergi dairesince yapılacak kontroller ve düzeltmeler, mahsubu istenen SGK prim borcunun ait olduğu ve vadesini de kapsayan dönemi izleyen ayın 15'inci günü itibariyle tamamlanmış ve mükellefin iade alacağı, en son bu tarihte SGK hesaplarına geçmiş olmalıdır. 377 T.C. Çalışma Ve Sosyal Güvenlik

<sup>200</sup> 37214.07.2004 tarih, B.13.2.SSK.5.01.08.00/VIII- 031-559613 Sayılı, T.C. Çalışma Ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı'nın "Kurum Alacaklarının KDV İadesinden Mahsubu" konulu 16-321 Ek Genelgesinin 4'üncü maddesi şöyledir: 13.11.2003 tarihli, 16-302 Ek sayılı Genelgede belirtildiği gibi, Kurumumuza olan borçlarını KDV iade alacaklarından mahsup ettirmek isteyen işverenlere ilgili vergi dairesine ibraz edilmek üzere Ünitelerimizce borç döküm formunun düzenlenmesi gerekmektedir, bazı işverenlerce borç döküm formu yerine Kurumumuzdan alınan tahakkuk fişi ile doğrudan ilgili vergi dairesine başvurularak mahsup talep edildiği takdirde, ilgili vergi dairesince de kabul edilmesi kaydıyla sadece cari ay prim borçları için geçerli olmak üzere mahsup işlemlerinde prim tahakkuk fişinin kullanılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, cari ay prim borçları dışında yasal süresi geçirilmiş prim borçlarının da mahsubunun yaptırılmak istenmesi durumunda borçların ferilerinin gecikme zammı, kanuni faiz vd. hesaplanması gerektiğinden, eskiden olduğu gibi işverenlerin talebine istinaden Ünitelerimizce borç döküm formu düzenlenmesine devam edilecektir.

<sup>201</sup> Maliye Bakanlığı'nın 27/12/1995 Tarih, 72200 Sayılı Muktezası

<sup>202</sup> 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği '1.1.' başlığı,

<sup>203</sup> KAPLAN, a.g.m., <http://yalcinkaplan.net/index.asp?action=bilgi&ID=32>

<sup>204</sup> "İhracatta.....", a.g.m., <http://www.dersnotlari.net/arastirmayazilari/istisna.htm>

Bakanlığı Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı'nın 14.07.2004 tarihli 16-321 Ek Genelgesinin 3'üncü maddesi şöyledir:

13.11.2003 tarihli, 16-302 Ek sayılı Genelgede de belirtildiği gibi,506 sayılı Kanununun 80 inci maddesine 4842 sayılı Kanunla eklenen fıkra ile 24.04.2003 tarihinden itibaren KDV iade alacağının mahsubunda, prim borçlarının ödeme süresi 15 gün uzatılmıştır. Dolayısıyla primlerin ödenmesi gereken yasal süre, primin ilişkin olduğu ayı takip eden ay sonu vade yerine, bu ayı vadeyi takip eden ayın 15'i olarak değiştirilmiştir. Buna göre, 24.04.2003 tarihinden sonra yapılacak mahsup taleplerine ilişkin uygulamada, cari ay prim borçlarının ödeme süresi 45 gün olarak dikkate alınacaktır:

Mevzuat hükümlerine göre daha önceden vadenin ait olduğu ay sonu olarak uygulanan SGK mahsuplarındaki süreyi 15 gün daha uzatan düzenlemeye, ayın 25'ine kadar verilebilen KDV beyannamelerine istinaden aynı ayın son gününe kadar mahsup işlemlerinin tamamlanmasında yaşanan güçlüğü önlenmesi amacıyla gidilmiştir. Mahsup işlemleri için tanınan bu kısa süre nedeniyle, hem alacakları 6183 sayılı kanuna tabi ve ayrı bir kurum olan SGK' ya gecikme zammı ödemek zorunda kalan mükellef, hem de iadeyi zamma uğratmaksızın yetiştirme çabasında olan vergi dairesi sıkıntı yaşamaktaydı. Nihayetinde getirilen yeni düzenlemeyle bu husustaki mahsup dilekçelerinin mümkün olan en erken tarihte, en geçte KDV beyannamesinin verildiği ayın son gününe kadar vergi dairelerine intikal ettirilmesini hüküm altına almıştır.<sup>205</sup>

KDV iadelerinin SGK prim borçlarına mahsubu talepleri, miktarına bakılmaksızın inceleme veya teminat aranmaksızın yerine getirilecektir.<sup>206</sup> SGK şubesindeki prim borcu, vergi iadesi talep eden mükellefin kurumdan getirdiği belgelerin tesliminden sonra ödeme veya diğer nedenlerle vergi dairelerince gönderilen tutara göre azalmışsa, prim borcu tutarından arta kalan kısım, ilgili SGK şubesi tarafından vergi dairesine iade edilmelidir. Arta kalan tutarın prim borçlusuna iadesi veya ileride doğacak prim borçlarına mahsup edilmek üzere bekletilmesi söz konusu değildir. Vergi dairesince yukarıda belirtilen işlemlerin gerçekleştiği tarihte, prim borcunun vadesinin geçmiş

<sup>205</sup> 89 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

<sup>206</sup> 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği '1.1.' Başlığı.



olması halinde, daha önce de belirtildiği gibi borcun vade tarihi ile SGK'ya ödemenin yapıldığı tarihler arasında SGK'ca 6183 Sayılı Kanun hükümleri doğrultusunda gecikme zammı uygulanacaktır.<sup>207</sup>

### **3.2 ÖZEL ESASLARA GÖRE KDV İADESİ**

84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde, SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade taleplerinin özel esaslara göre yerine getirileceği belirtilmiştir. Bu durumun istisnası ise iade hakkı sahibi mükelleflerin kendilerine ait vergi ve SGK prim borçları için yapacakları mahsup taleplerine ilişkindir. Yani bu mahiyetteki talepler genel esaslara göre yerine getirilecektir. Aşağıda özel esaslara göre KDV iade uygulamasında yer alan kavramlar açıklanmaya çalışılmıştır.

#### **3.2.1. Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge**

84 Seri No'lu KDV tebliğinde KDV iade taleplerinin yerine getirilebilmesi için mükellefler tarafından vergi dairelerine ibraz edilmesi gerektiği belirtilen belgelerin ve mükelleflerin alım ve satımına konu olmak üzere düzenlenen ve kullanılan belgelerin geçerli olması ve gerçeği yansıtması gerekmektedir. Örneğin sipariş mektupları ve proforma faturaların nihai faturalar veya gümrük beyannameleri ile uyumsuz olması halinde, nihai faturaların veya gümrük beyannamelerinin gerçeğe aykırı olarak düzenlendiği tespit edilmedikçe, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslara göre işlem yapılamaz.

#### **Sahte Belge Kavramı**

Sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.<sup>208</sup> Buna göre, bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir.<sup>209</sup> Sahte belge ile gerçekte olmayan, alınması ya da verilmesi gerekmeyen bir belge olayın faili tarafından yaratılmış olduğu ifade edilebilir. Yani bir belgenin üzerinde silinti, ilave gibi sonradan

<sup>207</sup> 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği '1.1.1.3.' Başlığı.

<sup>208</sup> VUK, Md. 359.

<sup>209</sup> 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

değişiklik yapılması olayı değildir. Sahte belgede, gerçekte olmayan bir belge durumu söz konusudur. Bu tür belgeleri kullananlar gerçek matrahı gizleyebilmekte ve ödenmesi gerekenin altında vergi ödemektedir. Örneğin, gerçekte yapılmayan bir satış için fatura düzenlenmesi ve bu belgenin de indirim konusu edilmesi sahte belge düzenlenmesi olarak adlandırılabilir.<sup>210</sup>

### **Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramı**

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (MİYB); gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelerdir.

Buna göre; mal veya hizmetin miktar veya değerinin gerçeğinden az veya çok gösterilmesi, satışa ilişkin faturanın alıcısı veya satıcısının, tarihinin, seri numarasının tahrif edilmiş olması, mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olmasına rağmen buna ilişkin belgelerin belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenmesi veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine bu belgelerin başkası adına düzenlenmesi halleri (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerdir.<sup>211</sup>

Bir başka deyişle MİYB, yapılan muameleyi aslından farklı bir şekilde aksettiren vesikadır. Yanıltıcı belgede, belge ve düzenlenmesini gerektiren muamele gerçek olmasına rağmen, işlemin gerçek hukuki niteliğinin gizlenerek yanılmaya sebep olacak şekilde ifadelendirme söz konusudur. Örneğin; faiz karşılığında borçlanılmış gibi belge düzenlenmesi (Burada elde edilen faiz geliri kar'a eklenmesi gerektiği halde eklenmediği için vergi matrahı azaltmaktadır) içeriği itibariyle yanıltıcı belgedir. Yine bir inşaat şirketinin gerçekte 600 ton demir kullandığı halde 900 ton demir faturası alıp, bunu inşaatın maliyetine yazması dolayısıyla giderlerini olduğundan yüksekmiş gibi

---

<sup>210</sup> İbrahim HÜVEZ, Sahte Ve İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramının Türk Ceza Kanunu ve VUK Açısından Değerlendirilmesi, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/09-IbrahimHuvez.doc>, 24.03.2010.

<sup>211</sup> 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

göstermesi, satılan bir mal için düzenlenen faturada satış bedelinin düşük gösterilmesi eylemleri hep MİYB' ye birer örnektir.<sup>212</sup>

### 3.2.2. Olumsuz Rapor Kavramı

Mükellefler hakkında SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı inceleme raporları "olumsuz rapor" sayılır. Bunlar, iade taleplerinin genel esaslar yerine özel esaslara göre, bir başka ifade ile yükseltilmiş teminat karşılığında veya münhasıran inceleme raporuna göre yerine getirilmesine yol açan raporlardır.

SMİYB kullanıldığı konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlarda; raporun ait olduğu her bir vergilendirme döneminde SMİYB kullanılması nedeniyle reddedilen KDV iade alacağının, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) % 5'ini aşması halinde bu rapor olumsuz rapor sayılır. Bununla birlikte SMİYB düzenlendiği konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlar da başka bir şart aranmaksızın olumsuz rapor sayılmaktadır.<sup>213</sup>

%5 oranı ile kıyaslama yapılırken dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır.<sup>214</sup>

- KDV uygulamasında beyan dönemi aylık olduğundan, inceleme raporunun ait olduğu toplu dönemden çok SMİYB kullanıldığı dönemin %5 kıyaslamasında dikkate alınması gerekir.
- İade talep etmeyen mükellefler yönünden %5 kıyaslamasında, o dönem indirilecek KDV'si dikkate alınacak, önceki dönemden devreden KDV tutarı eklenmeyecektir.

<sup>212</sup> HÜVEZ, a.g.m., <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/09-IbrahimHuvez.doc>

<sup>213</sup> 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

<sup>214</sup> Süleyman TURAN, Özel Esaslar Kapsamında Bulunan Mükelleflerin KDV İadelerinde Uygulanan Esaslar, 2010, [http://www.alomaliye.com/2009/suleyman\\_turan\\_ozel\\_esaslar.htm](http://www.alomaliye.com/2009/suleyman_turan_ozel_esaslar.htm)

- SMİYB kullandığı gerekçesiyle KDV indirimi reddedilen mükellefe yönelik olarak ilgili dönemde ödenecek vergi tarhiyatı bulunmasa dahi (sonraki döneme devreden vergiyi azaltan inceleme raporu) %5 kıyaslamasının yapılması gerekir.
- İhraç kaydıyla satış yapan mükellefler yönünden, SMİYB kullandığı gerekçesi ile düzenlenen inceleme raporunda, iade miktarı veya tecil edilecek katma değer vergisi tutarında bir değişiklik olmasa dahi (sonraki döneme devreden KDV'nin azaltılması) indirimi reddedilen tutar ile ihraç kaydıyla yapılan satış tutarı üzerinden hesaplanan vergi %5 kıyaslamasına konu olacaktır.
- İade talep eden mükellef hakkında yüklenilen KDV yönünden olmasa dahi, indirilecek KDV'nin azaltılmasına yönelik SMİYB kullanım raporu düzenlenmiş olması halinde, (İhraç ettiği mamulü piyasadan temin eden mükellefin yurt içinde sattığı mal ve hizmetler yönünden SMİYB kullanılması durumunda) indirimi reddedilen tutar ile o döneme ait toplam vergi indiriminin kıyaslaması yapılarak olumsuz rapor koşulu aranacaktır.
- SMİYB kullandığı gerekçesi ile indirimi veya iadesi reddedilen mükellefler yönünden %5 koşulunun sağlanamaması durumunda, bu rapor olumsuz rapor sayılmayacak, söz konusu rapor, iade talep eden mükellef veya bunların mal ve hizmet temin ettiği mükellefler adına düzenlenmiş olsa bile, iade genel esaslara göre yerine getirilecektir.

### 3.2.3. Olumlu Rapor Kavramı

İade hakkı doğuran işlemler dolayısıyla düzenlenen olumlu raporlar, teminat miktarının azaltılmasına veya genel esaslara göre iade yapılmasına dönüşü sağlayan raporlardır. KDV iade uygulamaları bakımından bir raporun "olumlu rapor" sayılabilmesi için;<sup>215</sup>

- İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin) %90 veya daha fazlasının onaylanmış olması,
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler nedeniyle reddedilen bir kısım varsa bu kısmın, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç

<sup>215</sup> TURAN, a.g.m., [http://www.alomaliye.com/2009/suleyman\\_turan\\_ozel\\_esaslar.htm](http://www.alomaliye.com/2009/suleyman_turan_ozel_esaslar.htm)

kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) %5'ini aşmaması gerekmektedir.

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

- İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin doğruluğunun onaylanma oranı ile SMİYB olduğu gerekçesi ile reddedilen bir kısım varsa, belgelerin düzenleyicileri, tarih ve numaraları, toplam tutarları, bu tutarın toplam iade talebi içindeki payı ve belgelerin SMİYB addedilme nedenlerinin,
- SMİYB dışındaki nedenlerle reddedilen bir kısım varsa, ilgili mevzuat hükümlerine de atıf yapılarak ret gerekçelerinin, bu nedenlerle reddedilen tutarlar ve bu tutarların toplam iade talebi içindeki paylarına da yer verilmek suretiyle açıkça belirtilmesi gerekir.

#### **3.2.4. Olumsuz Tespit Kavramı**

Olumsuz tespit, mükelleflerin iade rejiminde değişikliğe neden olan, ancak henüz rapora bağlanmamış tespitlerdir.<sup>216</sup> 84 Seri No' lu KDV Genel Tebliğinde hangi durumların olumsuz tespit hükmünde olacağını belirtmiştir. Buna göre;<sup>217</sup>

- Belge düzenleyen veya kullanan mükellef nezdinde yapılmakta olan incelemede veya bu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer kişi veya kurumların incelenmesi sırasında yahut yetkili makamların yazıyla bildirmesi üzerine SMİYB düzenlendiği veya kullanıldığının vergi dairesince öğrenilmiş olması,

---

<sup>216</sup> TOKAÇ, a.g.e., s.159.

<sup>217</sup> Veysi SEVİĞ, KDV İadesinde Olumsuz Rapor Ve Olumsuz Tespit, 24.03.2010, <http://baybul.com/muhasebe/982543-drcveysi-sevig-kdv-iadesinde-olumsuz-rapor-ve-olumsuz-tespit.html>

- Mucbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle ilgili dönem defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi veya birden fazla döneme ilişkin olarak KDV beyannamesinin (süresinden sonra verilenler hariç) verilmemesi,
- Yapılan yoklama ve araştırmalarda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması,
- Mükelleflerin işletmelerinin sermaye tutarı, kullandıkları kredi miktarı, üretim tesisi olanlarda tesisin kapasitesi, verimliliği, istihdam ettikleri işçi sayısı gibi unsurlar ile iş hacmi arasında bariz bir nispetsizlik bulunması halleri de uygulamada olumsuz tespit olarak değerlendirilmektedir. Ancak bu halin en az vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşan üç kişilik bir komisyon tarafından mükellefin iş yerinde yapılacak bir yoklama ile tutanağa bağlanmış olması gerekir.

Mükellefler, bilinen adreslerinde bulunamaları dahi, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönem itibarıyla vergiye müteallik ödevlerini yerine getirdikleri tespit edilmişse, bunların işi bıraktığına ilişkin bildirimde bulunmamış olmaları olumsuz tespit sayılmayacaktır.

### **3.2.5. Kendileri Hakkında Olumsuz Rapor Veya Tespit Bulunanların Kdv İadeleri Ve Genel Esaslara Dönüşleri**

#### **3.2.5.1. Haklarında SMİYB Düzenleme Raporu Bulunanların Kdv İadeleri Ve Genel Esaslara Dönüşü**

Haklarında SMİYB düzenleme raporu bulunanlar ve bunların ortakları ile kanuni temsilcileri ve bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler ve kooperatifler ve sermaye şirketlerinin kanuni temsilcileri ile sadece SMİYB düzenlenmesine neden olan ortakları ve bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketleri hakkında raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış, nakden veya mahsuben iade talepleri 4 kat (% 400) teminat karşılığında, teminat gösterilmezse vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir.<sup>218</sup> Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da vergi inceleme raporu ile çözülür.

<sup>218</sup> Nevzat PAMUKÇU, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/15-%2057%20FATMA%20-%20NEVZAT%20PAMUK%C3%87U%20.doc>, 23.03.2010.

SMİYB düzenlediği, vergi inceleme raporu (VİR) ile tespit edilen mükelleflerin, ilgili dönemler için göstermiş oldukları teminatlarının rapora göre tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar ile hesaplanacak gecikme faizini karşılamaması halinde, bu alacakların tahsili için 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gerekli önlemler alınır. Ancak mükelleflerin SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri ya da tamamına teminat göstermeleri halinde raporun vergi dairesine intikalinden sonraki nakden ve mahsuben iade talepleri, yükseltilmiş teminat uygulamasına göre (indirimli teminat uygulamasından yararlananlarda % 100, diğerlerinde % 200) teminat karşılığında yerine getirilir. Bu şekilde SMİYB raporuna dayalı vergilerin ödenmesi temin edildikten sonra vergi dairesine vergi incelemesine yetkili elemanlarca düzenlenmiş bir olumlu raporun intikal etmesi halinde, olumlu raporun ilişkin olduğu vergilendirme döneminden itibaren bu mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri yerine getirilecektir.<sup>219</sup>

Haklarında SMİYB düzenleme raporu olan mükelleflerin genel esaslara geçebilmeleri için ödeme yapmaları ya da borcun tamamı için teminat göstermesi tek başına yeterli değildir. İlaveten mükellef hakkında olumlu rapor düzenlenmesi gerekmektedir.<sup>220</sup> Raporun ait olduğu dönem ile vergi dairesine intikal ettiği tarih arasındaki dönemler için alınan teminatların, genel esaslara göre alınan normal ve indirimli teminat miktarları aşan kısımları iade edilir. Ödeme veya teminat gösterme şartını yerine getirmeyen mükelleflerde, yazılan olumlu raporlar ise genel esaslara dönüşü sağlamayacaktır.<sup>221</sup>

Şayet mükellef, DTSS veya SDTŞ ise, SMİYB' lere dayanarak iadesi alınan KDV'nin tutarı, aynı dönemde iade alınan toplam KDV tutarının % 4'ünü aşmıyorsa, tarhi öngörülen vergi, ceza ve gecikme faizinin tamamının ödenmesi ya da tamamı için teminat gösterilmesi halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilecektir. Bu mükellefler için olumlu rapor şartı yoktur.<sup>222</sup> Ayrıca 84 Seri No'lu KDV Genel

<sup>219</sup> 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

<sup>220</sup> Bilgili Denetim ve YMM Ltd. Şti., KDV İadelerinde Özel Esaslar Ve Kod Listelerinin Önemi, [http://www.bilgidenetim.com/news/print\\_page/328](http://www.bilgidenetim.com/news/print_page/328) 25.03.2010.

<sup>221</sup> 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

<sup>222</sup> Bilgili Denetim ve YMM Ltd.Şti., a.g.m., [http://www.bilgidenetim.com/news/print\\_page/328](http://www.bilgidenetim.com/news/print_page/328)

Tebliğine göre, SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi halinde bu raporlar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunanların KDV iadelerinin genel esaslara göre yerine getirilmeye başlanması halinde; bunların, bu nedenle yükseltilmiş teminat istenen kanuni temsilcilerinin, ortaklarının, ortağı olduğu mükelleflerin ve bunlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.<sup>223</sup>

### **3.2.5.2. Haklarında SMİYB Kullanma Raporu Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü**

Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerin raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri dört kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde yalnızca vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. SMİYB kullanma nedeniyle iadesi reddedilen vergi, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin % 5'ini aşmıyorsa KDV iadesi genel esaslara göre yapılacaktır.<sup>224</sup>

Bu hükme göre eğer bir mükellef sahte fatura kullanır ve kullandığı döneme ilişkin olarak iade talep eder ve bu kullandığı sahte fatura nedeniyle reddedilen iade rakamı iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin % 5'ini aşarsa mükellefin iade talebi özel esaslara göre yerine getirilir. O halde sahte fatura kullanan bir mükellefin iade talebinin yerine getirilmesinde bu 3 şartın birlikte bulunması halinde özel esaslara göre hareket edilecektir. Bu halde sahte fatura kullandığı halde bu dönemde değil de daha sonraki bir dönemde iade talep eden bir mükelleflerin bu talebi genel esaslara göre yerine getirilebilecektir.<sup>225</sup>

Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerin KDV iadelerinin genel esaslara göre gerçekleştirilmesi için 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde, SMİYB

<sup>223</sup> 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

<sup>224</sup> 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

<sup>225</sup> Aykut AYDIN, Sahte Belge Kullanımının KDV İadesi Karşısındaki Durumu, [http://www.muhasabenet.net/makale\\_aykut%20aydin\\_sahte%20belge%20kullaniminin%20kdv%20iadesi%20kars%20durumu.html](http://www.muhasabenet.net/makale_aykut%20aydin_sahte%20belge%20kullaniminin%20kdv%20iadesi%20kars%20durumu.html) , 25.03.2010.



kullanma raporlarında tarhi öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi ya da SMİYB kullanma raporundan sonra, vergi dairesine olumlu bir vergi inceleme raporunun intikal etmesi gerektiği belirtilmektedir. Ancak olumlu rapor neticesinde genel esaslara dönüş, raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden itibaren hüküm ifade edecektir. Ayrıca kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın % 95 ve daha fazlasının nihai yargı kararlarıyla terkin edilmesi ile de mükellefler genel esaslara tabi olabileceklerdir.

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

### **3.2.5.3. Haklarında SMİYB Kullanma Ve/Veya Düzenleme Fiilinden Olumsuz Tespit Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü**

İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasın haklarında SMİYB düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri; tespit bulunan dönemler için yalnızca VİR'na göre, diğer dönemler için dört kat teminat karşılığında veya VİR'na göre iade yapılır. Gösterilen teminatlar da sonrasında vergi inceleme sonucuna göre çözülür.<sup>226</sup> SMİYB düzenlediği tespit edilen DTSS ile SDTŞ'nin, bu belgelere dayanarak iadesini istedikleri verginin aynı dönemde iadesini talep ettikleri toplam verginin % 4'ünü aşmaması ve bu kısma dört kat teminat gösterilmesi halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilecektir.

Hakkında olumsuz tespit bulunan ve vergi dairelerinin yaptığı tespit sonucunda, haklarında rapor bulunmamakla birlikte SMİYB düzenlediği konusunda tespit bulunanlar listesine alınan mükellef ya incelemeye sevk edilmekte ya da vergi dairesince araştırılmaktadır. Araştırma sonucu SMİYB düzenlediğine dair bir karine

---

<sup>226</sup> 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

bulunamayan mükellef, incelemeye sevk edilmez. Mükellef incelemeye sevk edilmişse, olumlu rapor yazılması halinde, KDV iadesi genel esaslara göre yapılabilir.<sup>227</sup>

#### **3.2.5.4. SMİYB Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanların KDV İadeleri ve Genel Esaslara Dönüşü**

İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasın SMİYB kullandığına dair hakkında tespit bulunanların tespitini ilgili olduğu döneme ilişkin iade talepleri, bu tespite konu alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilmesi halinde veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması suretiyle düzeltme beyannamesi verildiğinde, buna ilişkin tarh edilen vergi ve cezaların ödenmesi ya da toplam tutarı kadar “teminat” gösterilmesi söz konusu olursa, kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Tespitin bulunduğu dönemler için teminat gösterilmemişse, iade işlemi vergi inceleme raporuna göre gerçekleştirilir.<sup>228</sup>

### **3.3. İHRACAT ŞEKİLLERİNE GÖRE KDV İHRACAT İSTİSNASI UYGULAMASI**

Türkiye’de ihracat, İhracat Rejimi Kararı ve Yönetmelikleri ile bu Kararlar ve Yönetmeliklere dayanılarak yayımlanan tebliğler ile Kambiyo ve Gümrük Mevzuatı çerçevesinde yapılmaktadır. Bu mevzuatlara göre yapılan ihracatlar KDV kanununun 12. maddesindeki şartları taşımaları halinde KDV’den istisna olacaktır.

#### **Madde 12:**

**1.(5838 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle değişen fıkra)**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.

<sup>227</sup> Şükrü KIZILOĞLU, Kod'a Girmek Bir Dert Çıkmak İki Dert, 2010, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=12850907&tarih=2009-11-04>

<sup>228</sup> 84 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye 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 ziyaa uğratan 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; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder. Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

3. (5766 sayılı Kanunun 12/e maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük; 06.06.2008)  
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.

### 3.3.1. Kredili İhracat Yönünden

Kredili İhracat, ikili veya çok taraflı kredi anlaşmalar dışında kalmak kaydıyla, ihracat bedelinin Kambiyo Mevzuatında öngörülen süreleri aşacak şekilde yurda getirilmesine imkân tanıyan kredili ihracatta; fiili ihracat tarihinde başlayan kredili ihraç süresi tüketim mallarında en çok 2 yılı, yatırım mallarında en çok 5 yıldır. Bu şekilde yapılan ihracat, KDVK' nın 12/1. maddesinde yer alan ve yukarıda belirtilen şartlar çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde, KDV'den istisna olacaktır. İhracat istisnası ise malların Türkiye'den yurtdışı edildiği tarihin ait olduğu dönemde uygulanacaktır.

Kredili ihracatın en önemli özelliği, ihracat bedeli dövizlerin belirlenen süreleri asacak şekilde yurda getirilebilmesine imkân tanınmasıdır. Ancak, 65 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile ihracat istisnasından doğan KDV iadelerinde döviz alım belgesi aranması zorunluluğu kaldırılmış ve bu durum 84 Seri No.lu KDV Genel tebliği ile devam ettirilmiştir. Dolayısıyla kredili ihracattaki döviz alım belgesinin aranılmayacağı şeklindeki ihracat bedelinin yurda geç getirilmesi avantajının bir önemi kalmayacaktır.<sup>229</sup> Bu ihracatta, KDV istisnasının uygulanması bakımından durumun gümrük beyannamesi ile tevsik edilmesi yeterli olacaktır.

### 3.3.2. Konsinye İhracat Yönünden

Kesin satışı daha sonraki tarihlerde yapılmak üzere dış alıcılara, komisyonculara, şube ve temsilciliklere mal gönderilmesi şeklinde tanımlanan konsinye ihracat işlemlerinde, konsinye olarak yurt dışına gönderilen malların yurt dışı edildiği tarihte, katma değer vergisi ihracat istisnasının uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Çünkü malların konsinye olarak yurt dışı edildiği tarihte, malın alıcısı, satılıp satılmayacağı ve bedeli belli olmayıp, söz konusu malların tasarruf hakları da devredilmemektedir. Dolayısıyla, konsinye olarak yurt dışına gönderilen malların, ihracat teslimi olarak değerlendirilmesi söz konusu değildir. Aynı durum yurt içi konsinye satışlarda da geçerlidir. Yani KDV malın konsinyedir tarafından satılmak üzere konsinyeye gönderilmesi sırasında değil, konsinye tarafından alıcıya satıldığı anda doğmaktadır.<sup>230</sup>

<sup>229</sup> DUMAN, Gelir, Kurumlar,..., a.g.e., s. 210

<sup>230</sup> KIZILOL, KDV Kanunu..., a.g.e., s.540

Öte yandan, yurt içi konsinye satışlarda vergiyi doğuran olayı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/d maddesinde; Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi olarak hükme bağlamıştır. Konsinye ihracat işlemlerinde de vergiyi doğuran olayın tespitinde, ilke olarak yukarıda sayılan madde hükmünün uygulanması gerekmektedir. Bu durumda konsinye ihracat işlemlerinde istisnanın beyan edileceği dönem açısından vergiyi doğuran olay, malın konsinye olarak yurt dışına gönderildiği tarihte değil, malın yurt dışında kesin alıcısına tesliminin yapıldığını gösteren faturanın düzenlendiği tarihte meydana gelmektedir.

Buna göre, konsinyasyon yoluyla yapılan ihracat işlemlerinde ihracat istisnası, malların kesin alıcısının belirlenip, bu alıcı adına fatura düzenlendiği dönemde uygulanacaktır.

Konsinye olarak ihraç edilen malın ihraç tarihinden itibaren 1 yıl içinde kesin satışının yapılması gerekir. Bu süre halkı ve zorunlu nedenlerle izni veren merci tarafından 2 yıl daha uzatılabilir.

Konsinye olarak ihraç edilen malların yurt içinden ihraç kaydıyla tecil-terkin sistemi kapsamında alınmış olması durumunda ise, söz konusu malların teslim tarihlerini izleyen 3 ay içinde ihraç edilmeleri zorunludur. Aksi halde ihraç kaydı ile mal alınan imalatçının tecil edilen vergisi ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesindeki yaptırımlar uygulanacaktır.<sup>231</sup>

Ancak, Danıştay tarafından verilen bir kararda “ihraç kaydıyla alınan malların konsinye ihracat yoluyla ihraç edildiği hususu göz önünde tutulmadan, tecil edilen verginin terkin edilmesinde Kanunun 11/1-c maddesinde yer alan 3 aylık sürenin aranılmayacağı” belirtilmiştir.<sup>232</sup>

### **3.3.3 Bağlı Muamele veya Takas Yoluyla yapılan İhracat Yönünden**

İki veya daha fazla ülke arasında olmak üzere ihraç ithal edilen mal, hizmet veya teknoloji transferi veya kısmen döviz ile karşılanması şeklinde tanımlanan bağlı

<sup>231</sup> KIRIKTAŞ ve TOLU, a.g.e., s.121

<sup>232</sup> Danıştay 11.Dairesinin 08/10/1996 tarih ve Esas no.1996/876, Karar no:1996/3465 sayılı kararı

muamele veya takas yoluyla yapılan ihracat, KDV Kanunu'nun 12/1. maddesinde sayılan şartların gerçekleşmiş olması halinde katma değer vergisinden istisna olacaktır.<sup>233</sup>

#### **3.3.4. Ticari Kiralama Yoluyla İhracat Yönünden**

İhracat Yönetmeliği'nin 4/m maddesine göre ticari kiralama, malların bir kira bedeli karşılığında, belirli bir süre kullanılmak üzere geçici olarak T.C. gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılması olarak tanımlanan bu ihracatlar, kiralama yoluyla yapılacak ihracat, Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın iznine tabidir. Anılan Müsteşarlıktan alınacak izin yazısı talebi ekinde, kiralanan malın adı, cinsi, teknik özellikleri, GT\_P numarası, miktarı, birim fiyatı, değer tutarı, kira süresi, kira bedeli ve bu bedelin ödenme şekli ve zamanı, teslim yeri gibi bilgilerin de bulunduğu kira sözleşmesi ile aracı bankanın adının da belirtilmesi gerekmektedir.

Ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracatta azami süre bir yıldır. Bu süre geçerli nedenlerle toplam bir yıla kadar Müsteşarlıkça yeniden uzatılabilir.

Ticari kiralama yoluyla yurt dışına gönderilecek malın kira süresi sonunda aynen veya bedelinin döviz olarak getirileceğine ilişkin ilgili gümrükçe taahhütname alınır. Ve kiralanan malların ve kira bedelinin, izin süresi bitiminden 30 gün içerisinde yurda getirilmesi zorunludur. Ticari Kiralamaya konu malın yurt dışında kesin satışının yapılması durumunda ise, satış bedelinin kesin satış faturası tarihinden itibaren 30 gün içinde yurda getirilmesi gerekmektedir.<sup>234</sup>

Ancak mal ihracatı işlemlerinde döviz alım belgesi aranması, 65 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kaldırılmış ve bu durum 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile de devam ettirilmiştir.

Dolayısıyla kiralanan malın yurt dışında kesin satışının yapılması halinde, hizmet ihracatı özelliğine sahip olan ticari kiralama işlemi, hizmet ihracatı mahiyetinden çıkıp

---

<sup>233</sup> KIRIKTAŞ ve TOLU, a.g.e., s.121

<sup>234</sup> KIZILOĞLU, a.g.e., s.549

mal ihracatı sekline dönüşmüş olsa da satış bedelinin yurda getirilip getirilmediği önemli olmasa gerekir.

Ticari kiralama yoluyla yapılan ihracatlar da, kiraya verilmek üzere yurtdışına çıkarılan malların mülkiyet hakkı devredilmediğinden KDVK' da ifade edilen teslim gerçekleşmemektedir. Dolayısıyla bu işlemin mal ihracatı olarak değerlendirilmeyip, hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Ancak, ticari kiralama yoluyla geçici olarak ihraç edilen malların yurt dışında kesin satışının yapılması halinde, mal ihracatı istisnası kapsamında işlem yapılabilecektir. Bu şekilde yapılan işlemde istisna, ticari kiralama yoluyla yurtdışına gönderilen malların yurt dışı edildiği tarihte değil, yurtdışında kesin satışının yapıldığı tarihte uygulanacaktır.<sup>235</sup>

### **3.3.5 Transit İhracat Yönünden**

Alış ve satış bedelleri arasındaki lehte fark esas olmak üzere, malların Türkiye'ye getirilmeden transit olarak veya doğrudan doğruya bir ülkeden başka bir ülkeye satılması olarak tanımlanan transit ihracat işlemlerinde, mallar Türkiye'ye getirilmeden yurt dışında satıldığından, bu işlemler KDV'nin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla, KDV'nin konusuna girmeyen transit ticaret işlemleri için KDV ihracat hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Çünkü; istisna uygulamasında esas unsur, işlemin öncelikle KDV'nin konusuna girmesidir.

Buna göre, yurt dışında bir ülkeden alınıp, Türkiye'de Millileşmeden bir başka satılan transit ihracata konu mal bedelleri, kesin olarak katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir. Verginin konusuna girmeyen bu ihracat nedeniyle, Türkiye'de herhangi bir şekilde vergi yüklenilmiş ise, bu verginin de Kanunun 30/a maddesine göre indirim konusu yapılması mümkün olmamaktadır.<sup>236</sup> Örneğin, bir Türk firmasının Fransa'dan aldığı malı Türkiye'ye getirmeden Rusya'ya transit ticaret yoluyla satması işlemi KDV'nin konusuna girmemektedir.

<sup>235</sup> DUMAN, a.g.e., s. 214,215

<sup>236</sup> Abdullah TOLU, Mal İhracatında KDV İstisnası, Vergi Raporu, Yıl:5, Sayı:31,1997, s.50

Verilen bir özalgede; “ Transit ticaret KDV’nin konusuna girmediğinden, yurt dışıında, bir ülkeden alınıp Türkiye’de millileşmeden bir başka ülkeye satılan mal bedelleri KDV beyannamesinin 24 ve 25. Satırların ithal edilmeyecek, beyannameye ekli bildirimde de yüklenen vergilerden bu tür satışlara isabet eden miktarlara yer verilmeyecektir.”<sup>237</sup>

### 3.3.6.Bedelsiz ihracat yönünden KDV İstisnası Uygulaması

Bedeli yürürlükteki Kambiyo Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi zorunlu olmaksızın yurtdışına yapılan mal çıkışları seklinde tanımlanan bedelsiz ihracat;

- Katma Değeri Vergisi Kanunu’nun 12/1. maddesindeki şartlar çerçevesinde gerçekleştirilmesi,
- Bedelsiz yapıldığının gümrük beyannamesi ve ilgili makamlardan alınan izin yazısı ile tevsiki

şartıyla katma değeri vergisinden istisna olacaktır.

Bedelsiz ihracat kapsamında yurtdışına yine bu kapsama giren mal gönderilmesi işlemleri bazı görüşlere göre, teslim olmayıp işle ilgili sarf niteliğeri taşıdığından, bu tür teslimlere KDV hesaplanmamaktadır. Bu görüşe göre;

Bedelsiz ihracat kapsamındaki sevkiyatlara KDV hesaplanmamasının nedeni ihracat istisnası hükmü değil, gönderilen malın satışa konu olmaması, reklam malzemesi sarfi veya garanti kapsamındaki malzeme sarfi niteliğeri arz etmesidir. Başka bir ifadeyle, bu şekilde mal gönderilmesi, yurtiçinde ticari teamüle uygun hediye, numune pazarlama amaçlı dağıtımlardan farklı bir işlem değildir.

Her ne kadar gümrük muamelelerinin ikmali için zorunluluktan, fatura düzenlenmesi yine gümrüklemeyle ilişkin kurallar dolayısıyla bu faturalarda bedel gösterilmesi gerekiyorsa da, fatura üzerinde bedelin gümrükleme amaçlı olduğu belirtilmeli ve aslında eşyanın bedelsiz olarak gönderildiğine ilişkin not düşülmektedir. Bu faturalarda gösterilen bedelin hasıllata kaydedilmesi ve KDV hesaplanması ( ihracın KDV Beyannamesinde gösterilmesi ) söz konusu değildir.

<sup>237</sup> Maliye Bakanlığı’nın 15/10/1996 tarih ve48742 sayılı özalgesi.



İşle ilgili olarak, bedelsiz şekilde gönderilen malların maliyeti firma tarafından gider kaydedilir, katma değer vergileri de ilgili dönemde indirilir ve indirimle giderilemeyen girdi katma değer vergileri iade edilebilir.’’

Görüldüğü gibi, bedelsiz ihracata ticari mallar yanında gayri ticari mallarda konu olabilmektedir. Gayri ticari mallar ilke olarak, vergi mükellefi olmayanlar tarafından kişisel tüketim vs amaçlarla yurtdışına çıkarıldığından, bu mallara ilişkin KDV iadesi ancak KDVK’ nın 11/1-b maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde mümkün olabilecektir. Bedelsiz ihracat kapsamında yurtdışına çıkarılan ticari nitelikteki mallar ise daha çok, ticari maksatlı hediye ve numune mallar ile tanıtım amaçlı gönderilen diğer mallar ya da daha önce ihraç edilen malların garanti süresi içinde yenilenmesi gereken parçaları olabilmektedir. Bu tür malların ihracında KDV iadesi genel esaslar dahilinde yapılabilecektir.

Zaten yurt içinde de olsa, ticari amaçlı, promosyon, garanti kapsamında yapılan bedelsiz mal teslimleri gibi bedelsiz teslimlerde de KDV uygulanmamaktadır. Zira bu teslimler, ya satış artırma amaçlı sarflar ya da garanti kapsamında yapılan teslimlerde olduğu gibi, önceki ana mal tesliminde içerisine sonra yapılabilecek teslim ve harcamalar dikkate alınarak dahil edilmiş bulunan teslim ve hizmetleri kapsamaktadır.<sup>238</sup>

### **3.3.7. Serbest Bölgelere Yapılan İhracat Yönünden**

Türkiye’deki serbest bölgelere gönderilen mallar için gümrük beyannamesi düzenlenmek suretiyle ihracat istisnası uygulanacaktır.<sup>239</sup>

Serbest bölgeler, yer itibariyle T.C. toprakları içerisinde kalmasına rağmen serbest bölgelerle ilgili olarak yukarıda yer alan özel düzenleme mevcut olduğundan, serbest bölgelere gönderilen malların ihracat sayılıp sayılmamasında bu özel düzenlemeye itibar etmek gerekmektedir.<sup>240</sup>

---

<sup>238</sup> DUMAN, a.g.e., s. 210

<sup>239</sup> OKTAR, a.g.e., s.23

<sup>240</sup> M. Ali ÖZYER, a.g.m.,

Serbest bölgeler, Türkiye'nin siyasi sınırları içerisinde kalmakla beraber, T.C. Gümrük Bölgesi dışında sayıldıklarından, bu yerlerdeki işyerlerine mal gönderilmesi halinde, gönderilen malın faturası KDV'siz olarak düzenlenecektir. Çünkü bu mallar ihracat mevzuatı hükümlerine tabi olacaktır.

Serbest bölgelere mal gönderilmesi gümrük beyannamesi ile belgelenir. Serbest bölgelere gönderilen mallar ihracat rejimine tabi olduğundan bu mallara ilişkin bedelin Türkiye'ye getirilmesinde döviz alım belgesi aranmaz, daha önce ifade edildiği üzere 65 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile mal ihracatından doğan katma değer vergilerinin nakden veya mahsuben iadesinde döviz alım belgesi aranması kaldırılmıştır. Bu anlayış 84 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile de devam ettirilmiştir. Ancak uygulamada serbest bölgelere gönderilen mallarla ilgili bedelin kambiyo mevzuatına göre döviz olarak getirilmesi gerektiği yönünde görüşler vardır.<sup>241</sup>

Öte yandan serbest bölge içerisinde mal teslimi ve hizmet ifaları ise KDVK' nın 16/1c maddesine göre katma değer vergisinden istisna olacaktır.<sup>242</sup>

### **3.4. İHRACATTA KDV İSTİSNASI UYGULANABİLMESİ İÇİN ARANAN ŞARTLAR**

İhracat istisnasının düzenlendiği 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11. Maddesinin 1. fıkrasının (a) bendine göre, ihracat teslimleri KDV'den istisna bulunmaktadır. Bir teslimin KDV istisnası bakımından ihracat teslimi sayılabilmesi için gerekli olan şartlar da, aynı Kanununun 12/1. maddesinde hükme bağlanmıştır.

Madde hükmüne göre, bir mal tesliminin ihracat teslimi sayılabilmesi için,

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması,
- Teslim konusu malın T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olması (ulaşması) veya bir serbest bölgeye vasıl olması veya yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulması şarttır.<sup>243</sup>

<sup>241</sup> MAÇ, a.g.e., 1998, s.116

<sup>242</sup> KIZILOĞLU, a.g.e., s.557

Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi yada herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

Ayrıca 4842 sayılı Kanunla getirilen yeni düzenlemede ihracat teslimi yapılacak yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak mal miktarı ve cinsi ile bunların antrepora bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığının görüsü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Gümrük antreposuna konulan malın ihracatının belirlenen sürede veya şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi veya tevsik edilememesi hallerinde; ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden KDV iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur.<sup>244</sup>

### **3.4.1 İhraç Malının Gümrük Hattını Geçmesi**

4 Seri No' lu KDV Genel Tebliği'nde de açıklandığı üzere, malın bir dış ülkeye yada bir serbest bölgeye vasıl olmasından bahsedilen, ihracat teslimine konu olan malın T.C. gümrük bölgesini geçmesidir. Dolayısıyla, iç gümrüklerden yapılan ihracatlar da KDV istisnası, malın iç gümrükten çıktığı tarihte değil, sınır gümrüklerinden fiilen yurtdışı edildiği tarihte uygulanacaktır.<sup>245</sup> Gümrük hattını geçen bir mal başka bir ülkeye ulaşmış sayılacaktır. Malın gümrük hattından geçtiği gümrük beyannamesi ile tevsik edilecektir.

Uygulamada malların “bir dış ülkeye vasıl olması” ile ilgili olarak iki husus önem taşımaktadır. Birincisi, serbest bölgelere yapılan teslimler, ikinci ise iç gümrüklerden yapılan ihracatlardır. Ancak 4842 sayılı yasayla getirilen değişiklik sonucu serbest bölgelere yapılan teslimlerin de ihracat teslimi sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Serbest bölgeler, Türkiye Cumhuriyeti siyasi sınırları içerisinde olmakla birlikte, gümrük sınırları dışında bulunmaktadır. Dolayısıyla, Türkiye'den serbest bölgelere

<sup>243</sup> Mehmet ALTINDAĞ, (1998), Vergi ve Revizyon Rehberi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara,

<sup>244</sup> Mahmut SAYIN ve Tezcan ATAY, Vergi Rehberi, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005, s.203.

<sup>245</sup> 13.03.1991 tarih ve 1991/3 Sıra No'lu KDV İç Genelgesi

ihracat mevzuatında belirlenen esaslar dahilinde mal gönderilmesi işlemi ihracat kapsamında KDV'den istisna olacaktır. iç gümrüklerden yapılan ihracatlar da ise KDV istisnası yönünden ihracat, malların iç gümrüklerden çıktığı tarihte değil, dış gümrüklerden yurt dışı edildiği tarihte gerçekleştirilmiş sayılmaktadır.<sup>246</sup>

Ayrıca 4842 Sayılı Yasa<sup>247</sup> ile getirilen bir diğer değişikliğe göre malların yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepolarına konulması da yurt dışına vasil olma şartını gerçekleştirmektedir. Ancak antrepoya konulan malın belirlenen süre ve şartlar içerisinde yurt dışındaki müşteriye gönderilmesi gerekmektedir.

### **3.4.2 Malın Yurtdışındaki Alıcıya Veya Adına Hareket Edenlere Türkiye'de Teslim Edilmesi**

İhracata konu mallar bazı hallerde, işlenmek veya çeşitli şekillerde değerlendirilmek üzere yurt dışındaki alıcıya veya onun adına hareket eden gerçek veya tüzel kişilere Türkiye'de teslim edilebilmektedir.

Teslim konusu malın işlenmek veya çeşitli şekillerde değerlendirilmek üzere yurt dışındaki alıcıya veya onun adına hareket edenlere Türkiye'de teslim edilmesi işlemi, KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesinde düzenlenen ihracat istisnası kapsamına girmemektedir. Yukarıda da belirtildiği üzere, KDV ihracat istisnasından yararlanılması için, malın T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye ulaşması gerekmekte olup, bu zorunluluk Kanununun 12/1. maddesinden ileri gelmektedir.

Dolayısıyla, teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı veya alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalara teslimi halinde de, ihracat istisnasından yararlanabilmesi için malın T.C. gümrük hattını geçmesi şarttır. Bu durumda, yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki ilgililere yapılan teslimler vergiye tabi olacak, bunların yaptığı ihracat ile KDV istisnası kapsamına girecektir.

<sup>246</sup> Faruk ÇELİK, (2003), Katma Değer Vergisi Kanunu'nda İhracat İstisnası, İstanbul Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığı Araştırma ve Etüt Raporu, İstanbul, s.5-6.

<sup>247</sup> 4842 Sayılı Kanun, 24.04.2003 Tarih ve 25088 Sayılı Resmi Gazete.

Diğer bir anlatımla, ihracat teslimine konu malın alıcı veya onun adına hareket edenlere Türkiye'ye teslimine KDV'ye tabi olacak, malların bunlar tarafından yürürlükte bulunan ihracat mevzuatındaki şartlara uyularak yurt dışı edilmesi işlemi ise KDV ihracat istisnasından yararlanabilecektir.<sup>248</sup>

### 3.4.3 İhraç Malının Yurt Dışındaki Müşteriye Teslimi

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 12. maddesinin 2. fıkrasında ‘yurt dışındaki müşteri’ kavramına açıklık getirilmiş, söz konusu kavramın tanımı yapılmıştır.

Bu tanımlamaya göre, yurt dışındaki müşteri tabirinden; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve is merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde olan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleri anlaşılacaktır.<sup>249</sup> Örneğin, yurt dışında inşaat işi yapan firmaların yurt dışındaki bu şantiyeleri, yurt dışındaki müşteri olarak kabul edilecektir. Ayrıca, kanuni ve is merkezi Türkiye’de bulunan bir şirketin yurt dışında bulunan satış şubesi de, yurt dışındaki müşteri olarak kabul edilebilecektir. Ayrıca, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan bir şirketin yurt dışında bulunan satış şubesi de, yurt dışındaki müşteri olarak kabul edilecektir.<sup>250</sup>

Ayrıca ihracat faturası veya benzeri belgelerin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenme ve ihracat istisnası beyan edilen KDV beyannamelerine gümrük beyannamesi eklenme zorunluluğu vardır.

### 3.4.4. İhracat Teslimlerinin Taşınması Gereken Şartlar

Yapılan bir teslimin hangi özellikleri taşınması halinde ihracat teslimi vasfını kazanacağı konusu, KDVK’ nın 12’nci maddesinde yasal ifadesini bulmuştur. Aşağıda bir teslimin ihracat sayılabilmesi için taşınması gereken şartlar açıklanmıştır.

<sup>248</sup> KIRIKTAŞ ve TOLU, a.g.e, s.105

<sup>249</sup> SAYIN ve ATAY, a.g.e., s.203.

<sup>250</sup> Şükrü KIZILOĞLU, (1998), KDV Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Cilt:2, s720

### a) İhracat Malının Gümrük Hattını Geçmesi

KDVK'nın 12'nci maddesinin birinci fıkrasının 'b' bendine göre bir teslimin ihracat sayılabilmesi için teslim konusu malın TC gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasil olması ya da yetkili gümrük antreposuna konulması şartı arandığı daha önce belirtilmiştir. Yurtdışına yapılan satışlarda Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattını geçen bir mal, KDV istisnası bakımından bir dış ülkeye ulaşmış sayılacaktır. Bu anlamda serbest bölgeler de Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Hattı dışında olduğundan, bu bölgelere gönderilen mallar içinde KDV ihracat istisnası uygulanabilecektir.<sup>251</sup> Ayrıca 5838 sayılı kanunla<sup>252</sup> KDVK'nın 12'nci maddesine getirilen hükümlerle, bazı gümrük antrepolarına ayrıcalık tanınmış, yetkilendirilen gümrük antrepolarına mal konulması halinde malın gümrük hattından geçme şartı aranmaksızın ihracatı yapılmış kabul edileceği belirtilmiştir. Ancak verilen bu yetki karşılığında söz konusu antrepo işleticileri, vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde KDV iadesi alıcıları ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

İhracatın gerçekleşmesi kanun hükmünden başka 4 Seri No'lu KDV Genel Tebliği<sup>122</sup> ile açıklanmaya çalışılmış, 'fiili ihracatın, gümrük çıkış beyannamesinin ilgili gümrük idaresi tarafından tescil edilmesi ile gerçekleşmiş sayılacağı, fiili ihracat tarihinin ise bu beyannamelerin ön yüzünün üst orta bölümündeki tarih olacağı' ifade edilmiştir. Ancak özellikle iç gümrüklerden yapılan ihracat işlemlerinde 4 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde sözü edilen ön yüzün üst orta bölümündeki tarih (İntaç tarihi) ile malın gümrük hattını geçtiği tarihin farklı olabilmesi nedeniyle ihracat istisnasının beyan edileceği dönemi belirleyen 'ihracatın gerçekleştiği tarih' in tam olarak tespitinde karışıklıklar yaşanmaktadır. Bu karışıklıkların önüne geçilebilmesi için söz konusu genel tebliğin yukarıda bahsedilen bölümünü yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun yerine 19 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin<sup>253</sup>, 'E' Bölümünde; "Katma değer vergisi uygulamasında ihracat işleminin gerçekleştiği tarihin, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce belirlenen ve gümrük çıkış beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen 'Gümrük hattını çıkış tarihi' olacaktır." hükmü getirilmiştir.

<sup>251</sup> Namık ÖZYILMAZ, İhracat İstisnası Uygulamasında Tereddüt Yaratan Başlıca Konular, [www.ozyilmazymm.com.tr/security/akonulari/18.doc](http://www.ozyilmazymm.com.tr/security/akonulari/18.doc), 25.12.2009

<sup>252</sup> 28.02.2009 Tarih, 27155 mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>253</sup> 21.03.1986 Tarih, 19054 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Günümüz bilgisayar uygulamalarında yaşanan hızlı gelişmeler ve buna uyumlu olarak devlet dairelerindeki bilgisayar sistemlerine geçiş yönünde yaşanan değişimler göz önüne alınarak Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 04.04.2007 tarih ve 2007/19 No'lu Genelgesi ile yeni bir uygulamaya başlanılmıştır. Bu genelgeye göre gümrük idarelerince 01.05.2007 tarihinden itibaren ihracata yönelik düzenlenen gümrük beyannamelerinin ihracatçıya verilen nüshasının üzerine herhangi bir kapanma meşruhatı düşülmesi uygulamasına son verilmiştir.<sup>254</sup> Bunun yerine 01.05.2007 tarihinden itibaren düzenlenen gümrük beyannamelerinin kapatılıp kapatılmadığı elektronik olarak takip edilecektir. Kapanışı yapılan gümrük beyannameleri Gümrükler Genel Müdürlüğü'nce oluşturulan "BİLGE" sisteminde takip edilecek ve kapanışı yapılan ihracat gümrük beyannameleri Gelir İdaresi Başkanlığı'nın "VEDOP" sistemine otomatik olarak aktarılacaktır.<sup>255</sup> Ayrıca herkesin kullanımına açık olmak üzere "https://uygulamalar.gumruk.gov.tr" adresinden de sorgulama yapılarak Gümrük Beyannamesine ilişkin bilgilerin Vergi Daireleri sistemine aktarılıp, aktarılmadığı ve kapanma tarihi, yani vergi Dairelerince de kabul edilecek fiili ihraç tarihi görülebilecektir.<sup>256</sup>

## **b) İhraç Malının Yurt Dışındaki Müşteriye veya Adına Hareket Edenlere Teslimi**

KDVK' nın 12'nci maddesinin birinci fıkrasının 'a' bendine göre bir teslimin ihracat sayılabilmesi için mal teslimi; yurt dışındaki bir müşteriye, serbest bölgedeki alıcıya, yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir denilmiştir. Tanımda yer alan yurtdışındaki müşteri tabiri yine aynı maddenin ikinci bendinde tanımlanmış; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği belirtilmiştir. Örneğin kanuni merkezi Mersin' de bulunan "X Mermer A.Ş" firmasının olduğunu varsayalım. Kendi mermer ocağından çıkardığı ya da ihraç etmek üzere KDV ödemeksizin imalatçılardan

<sup>254</sup> 107 Seri No'lu KDVK Genel Tebliği, 'B' Bölümü, 04.01.2008 Tarih, 2676 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>255</sup> "VEDOP": Vergi Daireleri Otomasyon Projesi

<sup>256</sup> Aktif YMM A.Ş., "İhracat Beyannamelerinde Kapanış Tarihi Hk", 15.05.2007 Tarih, 242/2007-13 No'lu sirküler, <http://www.aktifymm.com/s242.htm>, 25.12.2009

satın aldığı mermerleri, kendisinin Fransa’da bulunan şubesi “X Marble A.Ş.”ye ihracat faturası ve buna göre hazırlanmış gümrük beyannamesini düzenleyerek KDV tahsil etmeksizin gönderdiğini varsayalım. Mal gümrük hattından çıktığı anda bir dış ülkeye vasıl olmuş ve ihracat gerçekleşmiş sayılacak, istisnadan faydalanan “X Mermer A.Ş”. yüklendiği KDV’lerini diğer evraklarının da tamamlanması koşuluyla kendisine iadesini talep edebilir konuma gelmiş olacaktır.

Yetkili gümrük antrepolarına konulan mallar hariç olmak üzere, malların ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere Türkiye’de teslim edilmesi istisna kapsamına girmemekte ve vergilendirilmektedir.<sup>257</sup> Serbest bölgedeki alıcının Türk siyasi sınırları içinde ancak, gümrük sınırları dışında olduğu daha önceden belirtilmişti. Bu yüzden buralara yapılan teslimlerde de gümrük hattından geçiş söz konusu olacağından her ne kadar ayrı bir ülke olmasa da buralara yapılan teslimler yurtdışına vasıl olma olarak kabul edilip istisnaya tabi olacaktır.

Maddenin değişmeden önceki şeklinde malların yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulması ihracat teslimi sayılmaktaydı. Ancak 5838 sayılı kanunla 28.02.2009 tarihinden itibaren değiştirilen şekilde malların sadece yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi dahi ihracat teslimi sayılmış bu yerlere yapılan teslimlerde yurtdışına gönderilmesi şartı aranılmaktan vazgeçilmiştir. Fakat bu durumda da istisnadan faydalanma esnasında doğabilecek vergi ziyaından antrepo işleticisi de iade alanla birlikte sorumlu tutulmuştur.<sup>258</sup>

### **3.4.5. İhracat Bedelinin Hesabı ve Yurda Getirilmesi**

#### **a). İhracat Bedelinin Hesabı**

VUK’ un 229’uncu maddesinde ‘Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır’ denilmektedir. İhracat teslimleri de emtia satışı olduğuna göre ihracat bedeli de esasen ihracat faturasında gösterilen değerdir.

<sup>257</sup> OKTAR, a.g.e., s.18-19

<sup>258</sup> Consulta Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş., “5838 Sayılı “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un Katma Değer Vergisi Kanununda Yaptığı Değişiklikler”, <http://www.consulta.com.tr/content/view/799/228/>, 06.01.2010.



Nitekim aynı kanunun 31.07.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5228 sayılı kanunla değişen şekli ile Türkçe Tutma ve Türk Parası Kullanma Zorunluluğu başlıklı 215'inci maddesinin 'a' bendinde; kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılacağı, belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebileceği ancak, yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmayacağı belirtilmiştir. Buna göre, yurtdışındaki müşterilere yapılan teslimlerde faturanın döviz üzerinden düzenlenebilmesi hüküm altına alınmış olmaktadır. Ancak buradaki esas sorun bu bedelin döviz olarak belirlenmesi halinde hangi tarihteki kur üzerinden Türk Lirasına çevrilerek kayıtlara intikal ettirileceğidir. Bu sorunun cevabı KDVK' nın 'Döviz İle Yapılan İşlemler' başlığı altındaki 26'ncı maddesindedir. Söz konusu 26'ncı madde hükmü şöyledir; 'Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir'.

Bu halde ihracat teslimlerinde "Vergiyi Doğuran Olay" ın ne zaman meydana geldiğini sorgulamak gerekir. Buna göre KDVK' nın 10'uncu maddesinde hüküm altına alınmış olan vergiyi doğuran olay kısaca, malın teslim anı ya da teslim olmadan önce fatura düzenlenmişse, faturanın düzenlenmesi anında gerçekleşmiş olacaktır. Ancak ihracat teslimlerinde faturanın düzenlenmesi anında istisnadan yararlanmak mümkün olmadığı için, istisnanın uygulanması gereken tarih olan malların fiili olarak gümrükten çıktığı ve VEDOP ortamından da online olarak sorgulana bilinen 'Fiili Kapanış Tarihi' esas alınmalıdır. Yani fiili kapanış tarihinde TC Merkez Bankasının döviz alış kuru ile fatura bedeli döviz rakamı çarpılarak kayıtlara intikal ettirilecek ihracat bedelinin ne olduğu bulunabilecektir.

## **b) İhracat Bedelinin Yurda Getirilmesi**

İhracat bedellerinin yurda getirilmesine ilişkin kanunsal düzenlemeler ise sancılı dönemlerden geçerek bugünkü halini almıştır. Başlangıçta konuyu düzenleyen 07.08.1989 tarih, 89/14391 Karar No'lu Türk Parası Kıymetini Koruma (TPKK) Hakkında 32 Sayılı Kararın<sup>259</sup> ihracat başlıklı 8'inci maddesinde; ticari amaçlarla ihraç

<sup>259</sup> 11.08.1989 Tarih, 20249 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

edilen malların bedelinin, bu Karar'da öngörülen özel haller ile bakanlıkça uygun görülen mücbir sebeplerden kaynaklanan gecikmeler hariç, fiilî ihraç tarihinden itibaren en çok 180 gün içinde ihracatçılar tarafından yurda getirilerek bankalara veya özel finans kurumlarına, Türk parası olması halinde tevsiki, döviz ise satılmasının zorunlu olduğu belirtilmekteydi.<sup>260</sup>

Bu zorunluluğun kaldırılması ve ihracat bedellerinin yurda getirilmesinin serbestliğe kavuşması sürecinde, ilk adım 1996 yılında, 50 bin dolara kadar ihracat bedellerinin kambiyo takibi dışında bırakılmasıyla atıldı. Bu miktar 2005 yılında 100.000 dolara çıkarıldı. İhracatçı mal bedelini tahsil edemez, dövizini yurda getiremezse, önceleri % 5 ceza ödemekle kalmıyor, ayrıca kambiyo takibine uğruyor, mahkemelerde yargılanıyordu. 2003 yılında getirilen uygulamayla gerek bürokrasi gerekse ihracatçı biraz rahatlatıldı. Bu yılda süresi içinde yurda getirilmeyen dövizlere uygulanacak ceza oranı da yüzde 100'den yüzde 5'e indirilmesinin yanı sıra ihracat bedelinin yüzde 70'inin 90 gün içinde yurda getirilmesi halinde kalan bölümünün serbestçe kullanılmasına imkân verilmiştir.<sup>261</sup>

Tüm bu sürecin sonunda ihracat bedellerinin yurda getirilme serbestliği hakkında nihayet yasal bir düzenlemeye kavuşuldu. 8 Şubat 2008 tarih, 26781 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren Türk Parası Kıymetini Koruma (TPKK) Hakkında 32 Sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Kararın 3'üncü maddesinde, TPKK Hakkında 32 Sayılı Kararın 8' inci maddesi; "İhracat bedellerinin tasarrufu serbesttir. Bakanlık ihtiyaç duyulması halinde ihracat bedellerinin yurda getirilmesine ilişkin düzenleme yapmaya yetkilidir" şeklinde değiştirilmiştir.

Böylelikle ticari amaçlarla ihraç edilen malların bedelinin ihracatçılar tarafından yurda getirilerek bankalara, Türk parası olması halinde tevsiki, döviz ise satılması zorunluluğu kaldırılmış, 08.02.2008 tarihinden itibaren ihracat bedellerinin tasarrufu serbest bırakılmıştır.<sup>262</sup> 32 sayılı TPKK hakkındaki kararda yapılan bu değişiklikle uygulama rahatlatılmış devletin de ihracatçıya olan inancı kanıtlanmış olmaktadır.

<sup>260</sup> "İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi Zorunlu Mu?", [http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi\\_merkezi/02080109/20876](http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/02080109/20876), 06.01.2010.

<sup>261</sup> "İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi Artık Zorunlu Değil", <http://www.tumgazeteler.com/?a=2542395>, 06.01.2010.

<sup>262</sup> İhracat Bedel...", a.g.m., [http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi\\_merkezi/02080109/20876](http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/02080109/20876),

Nitekim işini ciddi yapan ihracatçının işletme sermayesi olarak veya türlü harcamalarını finanse etmek için kullanacakları bu parayı yani dövizlerini yurtdışında bırakmayacakları tabiidir.<sup>263</sup>

### c) Döviz Alım Belgesi İbrazı

Yukarıda da belirtildiği üzere artık ihracat bedeli dövizlerin yurda getirilme şartı TPKK Hakkındaki 32 sayılı kararla kaldırılmıştır. Kaldırılan bu zorunluluğun KDV iadelerine ilişkin kanuni düzenlemesi 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği<sup>264</sup> ile yapılmıştır. Söz konusu Genel Tebliğin '1.1.3.Mahsup Talebinde Aranılan Belgeler' başlıklı kısmında, hizmet ihracında, bavul ticaretinde, bavul ticareti kapsamında satış yapanlara yapılan ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin KDV iadelerinde döviz alım belgesi (DAB) aranacağı bildirilmiş, diğer ihracat türlerinde KDV iadesi için aranılan belgeler arasında döviz alım belgesine yer verilmemiştir.

Nitekim KDVK' nın 2002/1 Seri No'lu İç Genelgesinde de; KDVK' nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının 'a' bendi gereğince düzenlenen "hizmet ihracı" ile 61 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde usul ve esasları belirlenen "bavul ticareti" ve bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara ihraç kaydıyla satışlardan doğan KDV iade ve mahsup işlemlerinde DAB'ın ibrazı uygulamasına devam edildiği belirtilmektedir. Bu nedenle direkt mal ihracatı ve ihraç kayıtlı satışlarda DAB, 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği gereği aranmamaktadır.<sup>265</sup>

2002/1 Seri No' lu KDV İç Genelgesinde konu ile ilgili belirtilen diğer hususlar şu şekilde belirtilebilir;

- DAB, münhasıran 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bunların dışındaki yerlerden (kamuoyunda döviz büfeleri olarak bilinen yetkili müesseseler ve benzerleri) alınacak belgelere göre işlem yapılması mümkün bulunmamaktadır.

<sup>263</sup> "İhracat Bedel...", a.g.m., <http://www.tumgazeteler.com/?a=2542395>,

<sup>264</sup> 23.11.2001 Tarih, 24592 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>265</sup> Talha APAK, KDV İade Raporlarında YMM-34 No'lu Tebliğ Gereği İstenen Döviz Alım Belgesi İbrazı, İzahatı Veya Gerçeği Yansıtmaması Nedir?, [www.alomaliye.com/talha\\_apak\\_kdv\\_iade.htm](http://www.alomaliye.com/talha_apak_kdv_iade.htm),

- DAB' ın arandığı işlemlere ilişkin KDV iadelerinde, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş DAB aslı veya ilgili banka ya da özel finans kurumu şubesince onaylanmış örneğinin yanı sıra hizmet ihracında, dövizin yurt dışından geldiğini gösteren bankadan alınmış belgelerde kabul edilebilecektir.

#### **d) Dövizle Yapılan İhracat Teslimlerinde ve İhracatçıya Yapılan Dövizle Teslimlerde Vade Farkı, Kur Farkı Uygulaması**

Vade farkı en basit anlatımıyla; bir malın, peşin satılması halindeki fiyatı ile vadeli satılması halindeki fiyatı arasındaki farktır. Örneğin; peşin fiyatı 5.000.-TL olan bir mal, altı ay vade ile 7.000.-TL'ye satılırsa, aradaki 2.000.-TL vade farkıdır. Vade farkı ödemenin tamamının aynı anda yapılmamasından kaynaklanan süre içinde parayı kullanma bedeli olarak düşünülebilir.

KDVK' nın 24'üncü maddesinin 'c' fıkrasında; “Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler” KDV matrahına dâhil olan unsurlar arasında sayılmıştır. Bu nedenle ihracat bedelinin zamanında ödenmemesi durumunda satıcının yani ihracatçının malını satın alana uygulayacağı vade farkı da KDV'den istisna olacaktır. İhracata konu mallar Türk Lirası cinsinden vadeli alınabileceği gibi, döviz veya dövize endeksli olarak da satın alınabilmektedir. Bu gibi vadeli alımlarda satıcı lehine kur farkı doğabilmektedir. Bu durumda doğan kur farkları için satıcı firma tarafından daha önceki teslim faturasıyla ilişkilendirilerek fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir. Buna göre ihraca konu mallar için kur farklarından dolayı yüklenilen KDV'nin söz konusu farka ilişkin faturanın düzenlendiği dönemde indirim konusu yapılması ve indirimle giderilemeyen kısmın ise iade talep edilmesi mümkündür.<sup>266</sup>

#### **e). İhracat Faturasındaki Dövizin TL' ye Çevrileceği Tarih**

Doğrudan mal ihracında satış bedeli dövizin, VEDOP ortamında yapılan Gümrük Beyannamesi Sorgulaması sonucunda görülen kapanma tarihine ait açıklanan TC

<sup>266</sup> Mehmet ÇELİK, İhracatı Teşvik Tedbirleri ve İhracatta KDV İstisnası Uygulamaları, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006, s.152

Merkez Bankası döviz alış kuru ile çarpılması sonucu bulunan tutardır. Söz konusu kurun bulunduğu aya ait 1 No'lu KDV Beyannamesinin 'Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler' başlıklı 8 No'lu tablosunun teslim ve hizmet bedeli satırında gösterilecek ve söz konusu ihracat için 'yüklenilen' ancak istisnanın uygulandığı dönem beyannamesinde indirimler yoluyla telafi edilemeyen kısmı da bu beyannamenin yine 8 No'lu tablosunda gösterilerek iadesi talep edilebilecektir.

### **3.4.6. Mal İhracatında KDV Beyan Dönemin ve G.Ç.B. Bedelin Tespiti**

#### **3.4.6.1. İhracat İstisnasının Beyan Edileceği Dönem ile Bedelin Tespiti GVK ve KVK Karsısındaki Durumu**

GVK ve KVK hükümlerine göre, ticari kazançta elde etme tahsil değil, tahakkuk esasına bağlanmıştır. Tahakkuk esasında, geliri doğuran muamelenin eksiksiz olarak tekemmül etmiş olması, gelirin elde edilmiş sayılması için yeterlidir. Yani bu esasta vergilendirme yapılabilmesi için, alacak hakkının doğmuş olması gerekir. Tahakkuk kavramına ilişkin olarak vergi kanunlarında net bir açıklama yapılmamıştır. Ancak bazı kanun maddelerinde bu ilke dile getirilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancı hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı; Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde gerçek usulde ticari kazancın bilanço ve işletme hesabi esasına göre belirleneceği ifade edilmiştir. Mezkur kanunun 38. maddesinde, bilanço esasında ticari kazancın "teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark" olduğu ifade edilmiş ve ticari kazancın bu suretle tespitinin VUK' nun değerlemeye ait hükümlerinin göz önünde bulundurulacağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 39. maddesinde ticari kazancın tespitine ilişkin olarak "elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder." hükmüne yer verilmiştir.

VUK' nun 194. maddesinde ise gider; "satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar veya işletme ile ilgili diğer bütün giderler" olarak açıklanmıştır. Hasılat ise; "satılan mal bedeli veya yapılan hizmetler karşılığı

olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetlerinden elde edilen diğer bütün hasılat" olarak ifade edilmektedir.<sup>267</sup>

Öz sermayenin hesabında alacak ve borçların da hesaplama dâhil edilmesi, bilanço esasına göre ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasına göre hareket edileceğini açıkça ortaya koymaktadır.<sup>268</sup>

Yukarıda belirtildiği üzere vergi kanunlarında tahakkuk esasına değinilmiş ancak bu esasın net bir tanımı yapılmamıştır. Genel kabul görmüş tanıma göre tahakkuk esası, gelir ya da giderin mahiyet ve miktar itibarıyla kesinleşmesidir. Tahakkuktan bahsedebilmek için gelir ya da gideri doğuran işlemin eksiksiz olarak gerçekleşmesi gerekmektedir. Yani gelirin mahiyetinin ve miktarının kesinleşmesi ile birlikte hukuken istenebilir duruma getiren işlemin veya olayın gerçekleşmesi gerekmektedir.<sup>269</sup>

Ticari kazanç gibi tespit edilen kurum kazancının belirlenmesinde tahakkuk esası geçerli olup gelirin elde edilmesi veya giderin gerçekleşmesi yönünden tahsilat ya da ödemenin yapılmış olmasının bir önemi yoktur. Yani, gelir ya da giderin mahiyet itibarıyla kesinleşerek tutar olarak hesaplanabilmesi ve gelire hak kazanılması ya da borç altına girilmesi gelirin elde edilmesi ya da giderin gerçekleşmesi için yeterli bir unsurdur. 213 sayılı VUK' nun 19. maddesinde vergiyi doğuran olay " Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar..." şeklinde tanımlanmıştır. Ticari bir faaliyet olan ihracat işleminde GVK ve KVK yönünden vergiyi doğuran olay satışa konu olan malın fiilen ihraç edildiği tarihte gerçekleşmekte, satış, akdi bu tarihte gerçekleşmiş olmaktadır. Buna bağlı olarak satıcı bu tarih itibarıyla satılan malın karşılığı olan bedeli talep etme hakkını kazanmakta, gelir bu tarih itibarıyla tahakkuk etmektedir. Dolayısıyla ihracat işlemine ait bedellerin malların fiilen ihraç edildiği yılın geliri olarak kabul edilmesi gerekmektedir.<sup>270</sup>

---

<sup>267</sup> Yasef PEHLİVAN, (2006), Bir Önceki Yılda Açılan Gümrük Beyannamesine Konu Olan Malın Sonraki Yılda Fiilen İhraç Edilmesi Halinde Gelirin Beyan Edileceği Yıl Ve İhracatta Kdv İstisnasının Beyan Edileceği Dönem, Maliye Postası Dergisi, Sayı: Temmuz, s.81

<sup>268</sup> Muhittin GÜNDOĞDU, (2001), Vadesi İzleyen Yıl İçinde Olan kredi Faizlerinde Dönemsellik Sorunu İle Kıst Dönem Faiz Gideri Hesaplamasına İlişkin Değerleme, Vergi Sorunları, Sayı.151.

<sup>269</sup> PEHLİVAN, a.g.m. s.82

<sup>270</sup> PEHLİVAN, a.g.m. s.82

### 3.4.6.2. İhracat İstisnasının Beyan Edileceği Dönemin Tespiti

KDV ihracat istisnasına ait bedeller, malın fiilen ihraç edildiği, başka bir deyişle malın T.C. gümrük hattını geçtiği aya ait KDV beyannamesi ile beyan edilecektir. İhracat istisnası beyanının malın fiilen yurt dışı edildiği tarihe bağlanma zorunluluğu, KDV Kanunu'nun ihracat istisnası için gerekli olan şartların belirlendiği 12/1. Maddesinden kaynaklanmaktadır. KDV ihracat istisnası uygulamasında, ihracatın gerçekleştiği veya malın fiilen yurt dışı edildiği tarih, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce belirlenen ve gümrük beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen "gümrük hattının çıkış tarihi" dir.<sup>271</sup>

Fiili ihracat kavramı, İhracat Yönetmeliği'nde "İhraç konusu malın Gümrük Mevzuatına göre muayenesinin yapıp taşıta yüklenilmesi, bir yerden veya muhtelif yerlerden bir defada veya kısım kısım gelmekte olan dökme ve diğer eşyada yüklemenin tamamlanması veyahut Gümrük Mevzuatınca fiili ihracat olarak kabul edilen sair çıkışlar" şeklinde tanımlanmıştır. KDV İhracat istisnası uygulamasında, ihracatın gerçekleştiği veya malın fiilen yurt dışı edildiği tarih, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce belirlenen ve gümrük beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen "gümrük hattının çıkış tarihi" dir. Dolayısıyla, İhracat Yönetmeliğindeki fiili ihraç tabiri, ihracata konu mal T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye ulaşmadığı sürece, KDV ihracat istisnası bakımından geçerli olmayacaktır. İhracat istisnasına ilişkin KDV Beyannamesi de iste bu vergilendirme döneminde verilecektir.<sup>272</sup>

Yukarıda ifade edildiği gibi intaç tarihi, fiili ihraç tarihi olarak değerlendirilmektedir. Genel olarak intaç tarihi, malların sevkine ilişkin işlemlerin tamamlandığı, gümrük işlemlerinin gümrük idaresi açısından tamamen bitirilmiş olduğu tarihi göstermekte olup, bu tarihte mallar henüz gümrük hattını geçerek bir başka ülkeye ulaşmamaktadır.

Buna göre, malların yükleme işleminin tamamlandığı tarihi gösteren intaç tarihinde, ihracata konu mallar henüz T.C gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olmadığından, bu tarihte KDV ihracat istisnasının uygulanması ve istisna kapsamındaki

<sup>271</sup> Ömer DUMAN, (2000), Mal İhracatında KDV İstisnası, Vergi Dünyası, Sayı.222.

<sup>272</sup> DUMAN, a.g.m.

bedelin beyanı mümkün değildir. KDV ihracat istisnası uygulamasında beyan açısından intaç tarihinin esas alınması halinde istisna, malın fiilen ihraç edildiği vergilendirme döneminden önceki bir dönemde uygulanabilecek, bu durumda ise bir erken KDV iadesine sebebiyet verilebilecektir. Dolayısıyla sonraki dönemlerde yararlanılacak istisnadan önceki dönemlerde yararlanılarak erken KDV iadesine sebebiyet verilmek suretiyle vergi ziyana neden olunabilmektedir.<sup>273</sup>

Konu hakkında yayımlanan 19 Seri No' lu KDV Genel Tebliği'nin (E/2) bölümünde, KDV uygulamasında ihracat işleminin gerçekleştiği tarihin, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce belirlenen ve gümrük çıkış beyannamesinin (01.01.1996 tarihinden itibaren gümrük beyannamesi) ilgili bölümünde belirtilen "gümrük hattını çıkış tarihi" olduğu belirtilmiştir.<sup>274</sup>

İç gümrüklerden yapılan ihracatlar da da, KDV istisnası yönünden fiili ihracat tarihinin tespiti önem taşımaktadır. İç gümrüklerden yapılan ihracatlar da da, KDV ihracat istisnası bakımından fiili ihraç tarihi, malların iç gümrüklerden çıkışının yapıldığı tarih değil, malların T.C. Gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce belirlenen ve gümrük beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen gümrük hattını çıkış tarihi esas alınacaktır. Konu hakkında yayımlanan 13/03/1991 tarih ve 1991/3 Sıra No' lu KDV İç Genelgesinde de aynı husus vurgulanmıştır. Söz konusu genelgede, iç gümrüklerden yapılan ihracatlar da KDV ihracat istisnasının belirlenmesinde gümrük beyannameleri değerlendirilirken, iç gümrüklerden yapılan yüklemelere itibar edilmemesi, malın sınır gümrüğünden çıkış tarihini gösteren imzalı ve kaşeli tarihlerin esas alınması gerektiği belirtilmiştir.<sup>275</sup>

4842 sayılı kanunla müşterilere gönderilmek üzere gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimler de ihracat teslimi sayılmıştır. Bu durumda mallar antrepo işleticisine teslim edildiği anda, ihracat istisnasının şartları gerçekleşmiş olduğundan istisna, söz konusu vergilendirme döneminde beyan edilebilecektir. Söz konusu durum ihracatçının, mallar TC gümrük bölgesini geçmeden iadeye hak kazanmasını sağlamaktadır. Ancak, intaç ve fiili ihraç tarihlerinin aynı olması halinde, herhangi bir sorun olmayacaktır.

<sup>273</sup> Kemal OKTAR. ve Abdullah TOLU, (1995), KDV Beyannameleri Düzenleme Rehberi, Ankara, s.4

<sup>274</sup> KDVK Genel Tebliği 19

<sup>275</sup> KDV İç Genelgesi, 13/03/1991-1991/3



İstisnanın beyan edileceği döneme ilişkin aşağıda bir örnek verilmiştir. İstisnanın beyan edileceği döneme ilişkin örnek:<sup>276</sup>

(X) A.Ş. yapacağı ihracata ilişkin faturayı 20.12.2002’de düzenlemiştir. 30.12.2002’de gümrük beyannamesi düzenlenmiş ve intaç tarihi 05.01.2003 olarak belirtilmiştir. Gümrük beyannamesine göre malların fiilen yurtdışına çıktığı tarih ise 01.02.2003’dür. Bu durumda ihracat istisnasının beyan edileceği dönem Şubat 2003 vergilendirme dönemi olacaktır. Faturanın daha önceki bir tarihte düzenlenmiş olması durumu değiştirmemektedir. Mükellef ihracat istisnasının uygulanma şartlarını malları fiilen ihraç ettiği 01.02.2003 tarihinde tamamladığı için istisnanın uygulanacağı dönem Şubat 2003 vergilendirme dönemidir.

İstisnanın malın fiilen yurtdışı edildiği dönemden önceki bir dönemde uygulanması, erken KDV iadesine neden olduğu takdirde vergi ziyası söz konusu olabilecektir. Ancak, ihracat istisnası malın fiilen ihraç edildiği dönemden önceki bir dönemde beyan edilmiş olmakla birlikte, beyanname uyarınca iade olarak doğan verginin, ihracatın gerçekleştirildiği döneme ait KDV beyannamesinin verilmesinden sonraki bir tarihte alınması halinde, erken iade ve vergi ziyasından söz edilemez. Maliye Bakanlığı’nın vermiş olduğu bir özelge de “ihracat istisnasına ait bedelin ihracatın yapıldığı tarihten önceki dönem beyannamesinde beyan edilmesine karşın, KDV iadesinin ihracatın gerçekleştirildiği dönem beyannamesinin verilmesinden sonraki tarihlerde yapılması halinde haksız ve erken bir KDV iadesinden söz edilemeyeceği” (02.01.1997 tarih ve 136 sayılı özelge) açıklanmıştır. Örneğimizde ihracata ilişkin beyanın Ocak ayında yapılmış olduğunu ve iadenin 10.04.2003 tarihinde alınmış olduğu varsayıldığında, istisna Şubat ayında doğru olarak beyan edilmiş olsaydı en erken 25.03.2003 tarihinde iade alınabilecekti. İade bu tarihten sonra alındığı için bir erken iade söz konusu olmamaktadır.

### **3.4.6.3. İhracat İstisnasında Bedelin ve İade Olunacak KDV’nin Tespiti**

#### **a) Hesaplama Yöntemi:**

<sup>276</sup> GEZGİN ve AYTÜRK, [www.vdd.org.tr](http://www.vdd.org.tr) 24.07.2006

Yukarıda da bahsedildiği üzere, iade edilecek verginin hesaplanması ile ilgili ana ilke, kanunun 32'nci maddesinde belirlenmiştir. Söz konusu maddede yer alan “..... istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV ..... iade olunur.” şeklindeki ifade, iade edilecek verginin hesaplanma yöntemi ve sınırını belirlemektedir. Buna göre, iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle mükellefe iade edilecek vergi, bu işlemlerin bünyesine giren yani bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergidir. Bu şekilde yüklenilen vergiler öncelikle indirim konusu yapılacak, indirilememesi halinde ise iade edilecektir.<sup>277</sup>

Bu durumda, iade edilecek verginin hesaplanabilmesi için mükelleflerin her şeyden önce iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin yüklenilen vergiyi diğer işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden mutlak suretle ayırmaları gerekmektedir. Bir başka ifade ile yüklenilen vergi hesaplanırken iade hakkı doğuran işlem bünyesine fiilen giren tutarların esas alınması gerekir. Bu yöntem yerine, iade hakkı doğuran işlem bedelinde genel vergi oranının veya işleme ilişkin vergi oranının çarpılması suretiyle iade edilecek verginin hesaplanması söz konusu değildir. Yüklenilen vergilerden sadece mal alışları, hammadde alışları gibi girdiler için ödenen KDV'nin indirilebileceği şeklinde bir sınırlama yoktur. İndirimli oranda vergilenen işlemlere veya tam istisna kapsamında olan işlemlere ait her türlü alış ve giderlere ödenen KDV iade kapsamına dahildir. Bunlar arasına hammadde, yardımcı madde, ulaşım, ambalaj, kırtasiye gibi genel giderlere ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ödenen KDV'ye girmektedir.<sup>278</sup>

Yüklenilen vergiler kapsamına, iade hakkı doğuran işlemle ilgilendirilebilen normal alış ve giderler, genel üretim ve genel yönetim giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymet için yapılan harcamalara ilişkin vergiler girmektedir. Bu vergiler hesaplanırken, iade hakkı doğuran işlemin maliyetinin tespitine ilişkin yöntemlerden faydalanılacaktır.

V.U.K.'nun 275'inci maddesine göre maliyet muhasebesi tutan imalatçılar, yüklendikleri KDV'yi de aynı ilkeler ışığında hesaplayacaklar, genel üretim ve genel

---

<sup>277</sup> Nihat UZUNOĞLU, (2001), İade Hakkı Doğuran İşlemlerde İade Edilecek Katma Değer Vergisinin Hesaplanması, Vergi Dünyası, Sayı.243.

<sup>278</sup> Yasef PEHLİVAN, (2004), İhraç Edilen Malın Bünyesine Giren KDV'nin Hesaplanması, Sayıştay Dergisi, Sayı.55.

yönetim giderlerinden mamule verilen payı hangi yöntemle hesaplıyorlarsa, bu giderler dolayısıyla yüklendikleri vergileri de aynı yöntemle hesaplayacaklardır. Örneğin genel idare giderlerinin yarısını mamul maliyetine dahil eden işletmelerde bu giderler nedeniyle ödenen vergilerin de yarısı yüklenilen vergi hesabında dikkate alınacaktır.

Faaliyetlerinin tamamı iade hakkı doğuran işlemde oluşan mükelleflerin, bu giderlerle ilgili ödedikleri verginin tamamını da yüklenilen vergi içine dahil edebilecekleri tabiidir. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden isabet eden payın hesaplanması özellik arz ettiği için bu husus ilerde ayrı bir başlık altında irdelenecektir. Bilindiği üzere, iade hakkı doğuran işlem nedeniyle yüklenilen verginin bir kısmının önceki dönemlerden kaynaklanması hatta tamamen veya kısmen bu dönemlerde indirim konusu yapılmış olması da mümkündür. iade edilecek verginin hesaplanmasında bu durumun bir önemi bulunmamaktadır. iade hakkı doğuran işlemin ait olduğu dönemdeki indirim KDV tutarının yeterli olması halinde bu durumdaki vergilerin de tamamının iade olarak alınması mümkün olabilmektedir.<sup>279</sup>

Bu durumda iade olarak istenecek vergi, esas itibariyle malın satın alınmasına bağlı olarak ödenmiş bulunan KDV'den oluşacaktır. Asıl mala ait KDV yanında, genel idare giderlerinden ve amortismanlardan da iade hakkı doğuran ihraç konusu mala isabet eden kısımların hesaplamaya dahil edilmesi mümkündür. Malın nakliyesi, ambarlanması, ambalajı gibi giderler dolayısı ile yüklenilen katma değer vergileri de hesaplamaya dahil edilebilecektir. Ancak isteyen mükelleflerin, sadece malın alışına bağlı KDV'yi iade olarak istemeleri, genel gider ve benzeri giderlerle ilgili vergileri indirilecek KDV hesabında takip etmeleri de mümkün olmaktadır.<sup>280</sup>

#### **b) Yüklenilen Verginin, Genel Vergi Oranının Uygulanması Suretiyle Bulunan Tutarı Aşması:**

İade hakkı doğuran işlem nedeniyle yüklenilen verginin hesaplanmasında nasıl iade hakkı doğuran işlem bedeli ile genel vergi oranının çarpılması suretiyle bulunan tutarın esas alınması mümkün değilse, yine iade edilecek verginin bu tutarla sınırlandırılması

---

<sup>279</sup> UZUNOGLU, (2001), a.g.e.,

<sup>280</sup> PEHLİVAN,(2006), a.g.m.

da söz konusu değildir. Bu konuda ana prensip, fiilen yüklenilen verginin tutarı ne olursa olsun (diğer şartları da taşımak kaydıyla) tamamının iade edilmesi olmaktadır (ATİK' lerle ilgili özel durum hariç). iade edilecek verginin, iade hakkı doğuran işlem bedeline genel vergi oranının uygulanması suretiyle bulunan tutarı aşamayacağına yönelik olarak mevzuatta yer alan tek düzenleme 24 Seri No' lu Genel Tebliğin (E) bölümünde yapılan açıklamalar olmaktadır. Ancak söz konusu düzenleme, hem amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle iade edilecek vergilerin hesaplanmasına yönelik olması hem de diğer işlemler için bu konuda daha sonra yayımlanan 36 ve 39 Seri No' lu Genel Tebliğlerde aksi yönde düzenlemeler yapılmış olması nedeniyle, ATİK' ler dışında yapılacak iade işlemlerinde bir anlam ifade etmemektedir. Aksi bir düzenleme esasen Kanunun 32'nci maddesine de aykırı olurdu. Dolayısıyla ATİK' ler nedeniyle yüklenilen vergiler hariç olmak üzere, iade hakkı doğuran işlem nedeniyle yüklenilen vergilerin tamamının iadesinin talep edilmesinde hiçbir yasal engel bulunmamaktadır.<sup>281</sup>

Esasında normal olarak yüklenilen vergilerin, iade hakkı doğuran işlem bedelinin genel vergi oranı ile çarpılması suretiyle bulunan tutarı aşmaması gerekir. Ancak bazı özel durumlarda (Örneğin; zorunlu olarak zararına satış, kurların aleyhe değişmesi, yüksek orana tabi giderlerin kullanılmış olması, bazı giderlerin belli dönemlerde ödeniyor olması gibi) söz konusu olabilecek bu hususun da haklı nedenlerden kaynaklandığının mükellefler tarafından tevsik edilmesi gerekeceği açıktır.. Bu durumun haklı nedenlerle tevsik edilememesinin inceleme nedeni olabileceğini de unutmamak gerekir.<sup>282</sup>

### **3.4.7. Doğrudan Mal İhracında Yüklenilen KDV'nin Tespiti**

#### **3.4.7.1. İade Edilecek Verginin, İade Hakkı Doğuran İşlemler Nedeniyle Yüklenilen Vergi İle Sınırlı Olması**

---

<sup>281</sup> UZUNOĞLU, a.g.m.

<sup>282</sup> UZUNOĞLU, a.g.m.

İhracat istisnasından kaynaklanan KDV iadesinde esas olan, indirimle giderilemeyen ancak ihraç edilen malın bünyesine giren KDV'nin iade edilmesidir.<sup>283</sup> Prensipte olarak, mükelleflerin ihracat nedeniyle yükledikleri vergileri indirim yoluyla gidermeleri esas olup, yüklenen vergilerin indirilememesi halinde, indirilemeyen verginin sadece iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden kısmı iadeye konu olabilecektir. Bu çerçevede, ihracat işlemleri nedeniyle iade edilecek verginin hesabında sınır, iadenin kaynağını oluşturan ihracat işlemi kapsamında yüklenen vergi tutarı kadar olacaktır.<sup>284</sup>

İhracattan kaynaklanan KDV iadesi işlemlerinde en çok karşılaşılan sorun, yüklenen KDV'nin yanlış hesaplanmasıdır. İhracat yapılan dönemdeki indirilecek KDV'nin içinde bulunan ancak söz konusu dönemde ihraç edilen malın bünyesine girmeyen bir takım maliyetler, yüklenen KDV adı altında iade olarak istenebilmektedir.

Bu anlamda mükellefler, ihracat istisnası nedeniyle yükledikleri KDV'yi doğru olarak hesaplamak ve iadeyi doğru tutar üzerinden talep etmek durumundadırlar. Yüklenen vergiler kapsamına, iade hakkı doğuran işlemle ilgilendirilebilen normal alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortisman tabii iktisadi kıymetlere ilişkin vergiler girmektedir. Buna göre, bu giderlerden mamule verilen payın hesabında hangi usul kullanılıyor ise, bu giderler dolayısıyla yüklenen vergilerden ihraç edilen mallar nedeniyle yüklenen vergilerin tespiti sırasında da aynı usul esas alınacaktır.<sup>285</sup>

26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin konu ile ilgili (M) bölümünde, iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin olarak yüklenen vergilerin, diğer işlemlere ait yüklenen vergilerden ayrılması gerektiğinin altı çizilerek belirtilmiş, böyle bir ayırım yapılmadan iade hakkı doğuran işlem bedeli ile genel vergi oranının çarpımı suretiyle bulunacak miktarın iade olarak talep edilmesinin mümkün olmadığı açıklanmıştır. Açıklayıcı olması bakımından söz konusu Genel Tebliğde verilen örnek, güncel tutarlar karşılığı olarak aşağıda verilmektedir:

Ayakkabı ihracatçısı bir mükellef Ocak 2010 döneminde 100.000.00.-TL'lik ayakkabı ihraç etmiştir. Bu mükellefin aynı dönemde (geçmiş dönemlerden devredenler

---

<sup>283</sup> PEHLİVAN, a.g.m., s.123.

<sup>284</sup> TOKAÇ, a.g.e., s.177.

<sup>285</sup> TOKAÇ, a.g.e., s.179.

de dâhil olmak üzere) toplam indirilebilir KDV 25.000,00.-TL'dir. İhraç edilen ayakkabıların maliyeti içinde vergili girdilerin toplamı 80.000,00.-TL, vergisiz girdilerin (işçilik, faiz ve kâr gibi) toplamı 20.000,00.-TL'dir. Vergili girdilere ait ihracata isabet eden yüklenilen vergiler tutarı, mükellefin defter kayıtlarına göre 9.600,00.-TL'dir.

Bu mükellefin, ihraç ettiği ayakkabılara ait iade edilecek vergi ile ilgili beyanı aşağıdaki şekilde olacaktır.

- (1) İstisna kapsamındaki ihracat bedeli .....100.000,00.-TL
- (2) Hesaplanan KDV .....0.-TL
- (3) Toplam indirilebilir KDV .....25.000,00.-TL
- (4) İhraç edilen mala ait olup, iadesi gereken KDV ..... 9.600,00.-TL
- (5) Sonraki döneme devreden KDV ((3)-(4)=)..... 15.400,00.-TL

#### **3.4.7.2. İade Edilecek Vergi Miktarının, İhracat Bedelinin Genel Vergi Oranı İle Çarpılması Sonucu Bulunacak Tutar İle Sınırlandırılmaması**

Kamuoyunda iade hakkı doğuran işlem bedelinin, genel vergi oranı ile çarpılması suretiyle bulunacak rakamın iade edilecek KDV olduğu şeklinde yanlış bir kanı ve bilgilendirme söz konusudur. Bu duruma neden olan husus ise; 24 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin 'E' bölümünde belirtilen ve sadece "Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerde İade Uygulaması" nda söz konusu olan 'bir vergilendirme döneminde iade edilecek vergi, o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin % 10'u olarak hesaplanan miktardan fazla olamayacaktır' açıklamasının yanlış anlaşılmasıdır.<sup>286</sup>

Örneğin, 200 birimle ihraç edilen malın 100 birime alınıp, taşıma ve benzeri giderlerinin de 50 birim tuttuğu durumda, yüklenilmiş olan girdi KDV  $((100+50)*18\%=)$  27 birimden ibaret kalacaktır. Ancak amortisman konusu kıymet iktisabına bağlı olarak bu işleme 13 birimlik bir yüklenilen KDV'nin daha isabet ettiğini varsaydığımızda yüklenilen vergi  $((27+13)=)$  40 birime çıkmaktadır. İhracat dolayısıyla genel orana göre hesaplanan vergi ihraç bedeli üzerinden  $(200 \times \%18=)$  36 birim olduğuna göre 4 birimlik bir tutar aşımı söz konusu olmaktadır. Burada mükellefe iade edilebilecek tutar 36 birimi geçemez<sup>436</sup>. Ancak bunun dışında zararına satış ve yüksek

<sup>286</sup> PEHLİVAN, (2004), a.g.m., s.125.

oranlı girdi kullanılması gibi hallerde aynı durum söz konusu değildir. Örneğin, ilk örnekte sadece vergili girdiler (ATİK'ler hariç) itibariyle 150 birim maliyeti olan ve 27 birim vergi taşıyan mal, 110 birime ihraç edildiğinde, ihraç bedeli üzerinden %18'lik genel orana göre hesaplanan vergi 19,8 birim olmasına rağmen, 27 birim girdi vergisinin iadesi söz konusu olacaktır. Bunun yanında, mal 200 birime satılmakla beraber, 150 birimlik vergili girdisi üzerinden yüksek orana tabi olması nedeniyle, 30 birim KDV ödenmişse, değerlendirme yine yüklenilen vergi itibariyle yapılmakta 30 birim verginin tamamı iade edilmektedir.<sup>287</sup>

Ayrıca; ihracat nedeniyle iade edilecek KDV'nin hesaplanmasında, ihraç edilen ürünün bünyesine giren yüklenilen vergi göz önüne alınmadan, iade hakkı doğuran teslim ve hizmet yani ihracat bedelinin % 1, % 8, % 18 gibi oranlarla çarpılarak bulunacak tutarın iade olarak talep edilmesi mümkün bulunmadığı, 28 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin I bölümünde de belirtilmiştir.

### **3.4.7.3. İhracat Nedeniyle Yüklenilerek İadesi İstenen Verginin İlgili Dönem Sonraki Döneme Devreden KDV Miktarını Geçemeyeceği**

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

Mükelleflerin varsa hesaplanan KDV'lerinden o ayda yapmış olduğu satışlara isabet eden indirilecek KDV'si düşülecek, kalan fark pozitifse bu sonraki döneme devreden (SDD) vergi olacaktır. Bu devir rakamının içinde mükellefin o aydaki istisnaya tabi satışlarına ilişkin olarak yüklediği KDV'leri de bulunmaktadır. Ancak ihraç edilen ürünün bünyesine giren daha önceki dönemlerde yüklenilmiş vergiler de bulunabileceği gibi indirilecek KDV'nin içinde de ihraç edilen ürünün bünyesine girmeyen dolayısıyla yüklenilen verginin içinde bulunmayan bir takım KDV'ler söz konusu olabilir. Bu halde

<sup>287</sup> PEHLİVAN, (2004), a.g.m., s.126.

iade edilecek vergi istisna kapsamında satışın yapıldığı döneme ait KDV Beyannamesinde yer alan SDD rakamının üzerinde olamayacaktır.

#### **3.4.7.4. İade Edilecek KDV'ye Atık'ler Ve Genel Giderler Nedeniyle Yüklenilen KDV'den Pay Verilmesi**

İade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen ve iade konusu yapılabilecek KDV'nin kapsamı ile ilgili açıklamaların yer aldığı;<sup>288</sup> - 24 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 'E' bölümünde, faaliyetleri kısmen veya tamamen iade hakkı doğuran işlemlerden oluşan mükelleflerin iade hesaplarında, iade kapsamına mal ve hizmet alışları yanında genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerin de dâhil olduğu, - 39 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 'D' bölümünde, yüklenilen vergiler kapsamına, iade hakkı doğuran işlemle ilgilendirilebilen normal alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymet için yapılan harcamalara ilişkin vergilerin girdiği, belirtilmiştir.

Ayrıca konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın 27.03.1989 tarih ve 24499 sayılı yazısında; iade hakkı doğuran işlemler dolayısıyla yüklenilen vergilerin ancak bu işlemlerin yapıldığı dönemde iade edileceği, iade miktarının, yüklenilen vergilerden o dönemde gerçekleştirilen iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden kısım ile sınırlı olduğu, o dönemde gerçekleştirilen işlemlere isabet eden kısım yüklenilen vergilerden az olursa, fazla kalan kısmın, 'iade hakkı doğurmayan işlemler' bölümünde indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir. Yazının devamında, indirim mümkün olmaması halinde, verginin gelecek döneme devredileceği, hatta izleyen dönemde yeniden iade hakkı doğuran bir işlem yapılırsa, işleme isabet eden kısmın 'önceki dönemden devreden vergiler' bölümünden çıkarılarak iade hakkı doğuran işlemlere ait indirimler bölümüne aktarılacağı belirtilmektedir.

Buna göre iade hakkı doğuran işlemleri bulunan ihracatçı firmaların faaliyetleri ile ilgili genel giderler ve ATİK alımları (fabrika binası v.b.) nedeniyle yüklendikleri ve ait olduğu dönemlerde indirim yoluyla giderilemeyen vergilerin, söz konusu ATİK aktive alındığı veya kullanılmaya başlanıldığı dönemden itibaren iade hakkı doğuran işleme

<sup>288</sup> 105 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 30.06.2007 Tarih, 26568 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.



tabi olduğu KDVK'nın28'inci maddesinde belirtilen oran uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı geçmemek üzere, iadeye pay verilmesi mümkündür.<sup>289</sup> Bununla birlikte, genel giderler veya ATİK' den dolayı iadesi talep edilen KDV o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin genel vergi oranından (%18) fazla olamayacaktır.<sup>290</sup>

#### **3.4.7.5. Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV Hakkında Yapılacak İşlem**

Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak daha önceden satın aldıkları ve stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan mallar, takdir komisyonu kararıyla imha edilebilir. Bu halde, söz konusu mallara ilişkin yüklenilen KDV'nin indirilip indirilemeyeceği konusuna açıklık getirmek üzere 113 Seri No'lu KDV Genel Tebliği yayımlanmıştır.

KDVK' nın 30'uncu maddesinin 'c' bendinde; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır. Bu bent hükmünün gerekçesi esas itibariyle vergiyi güvence altına almak ve malların zayı olduğu gerekçesiyle yaratılabilecek vergi kaybını önlemektir. Bunun yanı sıra tasarı, genel esprisi itibariyle her kademe yaratılan katma değeri mutlaka vergilendirmeyi hedeflemektedir. Bu açıdan bakıldığında malların mükellef tarafından kendi özel ihtiyaçlarında kullanılması veya her ne suretle olursa olsun işletmeden çekilmesi ile zayı edilmesi arasında hiçbir fark bulunmamakta, dolayısıyla zayı olan mallar için alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirilmesi mümkün olmamaktadır. Bir vergi sisteminde alışlarla ilgili verginin indirilmesi bu malların satışı sırasında nasıl olsa vergiye tabi tutulacağı, diğer bir ifade ile mala eklenen değer vergilendirilmiş olacağı düşüncesine dayanır.

<sup>289</sup> T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü, KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.32.25-38523 sayı, "ATİK İçin Ödenen Vergilerden İade Hakkı Doğuran İşlemlere Pay Verilip Verilmeyeceği" konulu, KDV-2009/176 Uygulama Tamimi, <http://www.ivdb.gov.tr/TAMIMLER/KDV/12751.htm>, 30.03.2010.

<sup>290</sup> 24 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

Zayı olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olamayacağından, bunlara ait vergilerin indirilmesi sistemin mantığına ters düşecektir.<sup>291</sup> 113 Seri No'lu KDV Genel Tebliği' nde yapılan açıklamalara göre, kullanım süresi geçmesi veya başka sebeplerle kullanılmayacak hale gelmesi nedeniyle takdir komisyonu kararıyla imha edilen mallar, zayı olan mal kapsamında değerlendirilecek, dolayısıyla bu malların alımı, üretimi veya ithaline ilişkin olarak yüklenilen KDV'ler, KDVK'nın 30'uncu maddesinin 'c' bendi uyarınca indirim konusu yapılamayacaktır. Bu şekilde imha edilen mallar nedeniyle yüklenilen KDV'nin henüz indirilmemiş olması halinde, indirilecek KDV hesabından çıkarılarak, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.<sup>292</sup>

İndirimi kanunen mümkün olmayan, zayı olan veya bu kapsamda imha olunan mallara ait yüklenilen KDV, daha önce indirim konusu yapıldıysa, bu tutarın malların imha edildiği vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında gösterilerek hesaplanan KDV'ye ilave edilmek suretiyle suretiyle düzenlenecek düzeltme beyanının verilmesi, böylelikle bu mallara ait KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.<sup>293</sup>

#### **3.4.7.6. Komisyonlar Dolayısıyla Yüklenilen KDV Tutarlarının İhracat İstisnası Kapsamında İadesi**

Turizm acente, rehber ve benzerlerinin, turist kabilelerini, alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürmeleri karşılığında bu işletmelerden aldıkları komisyonlar genel oranda KDV'ye tabidir. Bu şekilde ödenen komisyonlar, ihracat işlemlerinin bünyesine giren "genel gider" mahiyetinde bir harcama olduğundan, komisyonlar nedeniyle yüklenilen KDV tutarları, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde ihracatçılara iade edilebilecektir.<sup>294</sup> Buna göre ihracat işlemlerinden kaynaklanan iade tutarının hesabında, bu tür komisyon harcamaları nedeniyle hesaba dâhil edilecek pay, aylık vergilendirme dönemleri itibariyle o ay ve kendinden önceki

<sup>291</sup> Coşgun ARAS, (2010), Kullanım Süresinin Dolması Vb. Nedenlerle Takdir Komisyonu Kararıyla İmha Edilen Malların KDV'sinde Son Durum, Yaklaşım Dergisi,

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/kanunlar/98/9801005.htm>

<sup>292</sup> ARAS, a.g.m., <http://www.yaklasim.com/mevzuat/kanunlar/98/9801005.htm>, 31.03.2010.

<sup>293</sup> 113 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

<sup>294</sup> 113 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

ayda ödenen ihracat bedelleri toplamının %25'i üzerinden hesaplanan KDV tutarından fazla olamayacaktır. Bu maksimum rakamdan her takvim yılının Ocak ayından başlamak üzere ve her ayda, bir önceki ay ya da aylarda ödenen KDV hariç komisyon bedelleri düşülecek, kalan miktara %18 oran uygulanmak suretiyle bulunan rakamın iadesi istenebilecektir. Bu hesaplama yılsonuna kadar kümülatif olarak yapılacak, izleyen yılda hesaplama yeniden başlanacaktır. İhracat işlemlerinin bulunmadığı aylarda ödenen komisyonlar daha sonra gelen ve ihracat işlemlerinin bulunduğu aylarda dikkate alınacaktır. Komisyon ödemesi olmayan dönemlerde ise yine aynı hesaplama göre iade istenebilecektir.<sup>295</sup>

#### **3.4.8. Doğrudan Mal İhracatında Yüklenilen KDV'nin Beyanı**

Doğrudan mal ihracatında ihraç edilen malın bünyesine giren ve yukarıda nasıl tespit edileceğine dair ayrıntıları açıklanan Yüklenilen KDV, fiili ihracatın gerçekleştiği tarihte beyan edilecektir. Bu tarih, malın gümrük hattından çıktığı ya da yetkili gümrük antreposuna teslim edildiği tarihtir. Gümrük hattından çıktığı tarih olarak da çalışmanın ikinci bölümünde 'İhraç Malının Gümrük Hattını Geçmesi' başlığı altında açıklanan 'Gümrük Beyannamesi Sorgulaması' sonucu on-line ortamda VEDOP sisteminde de görülen 'Fiili İhraç Tarihi/ Kapanma Tarihi' esas alınacaktır. Teslim edilen mal nedeniyle yüklenilen KDV'de bu tarihin yer aldığı ayın beyannamesinde 'Tablo-8 Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler' kısmında teslim ve hizmet bedeli ile birlikte beyan edilerek iadesi talep edilebilecektir.

#### **3.4.9. İhracatın Beyannamede Gösterilmesi**

İhracata ilişkin tutarların ve yüklenilen KDV'nin beyannamede gösterilmesini basite indirgenmiş bir örnekle söyle açıklayabiliriz.

Örnek Olay:

ABC Şirketi, Haziran 2006 döneminde, 500 adet krank mili üretimi gerçekleştirmiştir. Şirket bu dönemde 300 adet krank milini ihraç etmiş, 200 adet krank milini ise yurtiçinde satmıştır. İhracatın bir kısmı Almanya'ya bir kısmı da İtalya'ya

---

<sup>295</sup> 110 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

gerçekleştirilmiştir. Şirket Almanya'daki A işletmesine 125 adet krank mili, İtalya'daki B işletmesine ise 175 adet krank mili satmıştır. 1 adet krank mili = 100,00 TL' dir. Bu durumda şirketin satışlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki olacaktır:

$$\text{Yurtiçi satışlar} = 200 \times 100,00 = 20.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{Yurtdışı Satışlar} = 300 \times 100,00 = 30.000,00 \text{ TL}$$

SATIŞLAR	Tutar	KDV
Yurtiçi Satışlar	20.000.-	3.600.-
Yurtdışı Satışlar	30.000.-	-
<b>TOPLAM</b>	<b>50.000.-</b>	<b>3.600.-</b>

Tablodan görüldüğü gibi yurtiçi satışlar için (20.000 x 0,18 =) 3.600,00 TL KDV hesaplanmış ve alıcı işletmeden tahsil edilmiştir. Yurtdışı satışlar için ise daha önce yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere Destinasyon İlkesi gereği KDV hesaplanmamıştır. Aynı dönemde işletme 500 adet krank mili üretimi ve daha sonra yapacağı üretimler için 70.000,00 TL tutarında hammadde ve mal alımı gerçekleştirmiştir. Bunun dışında 5.000,00 TL tutarında çeşitli gidere katlanmıştır. Bu alımlar dolayısıyla (75.000 x 0,18=) 13.500,00 TL KDV ödemiştir. Önceki Dönemden KDV ise 1.500,00 TL'dir.

ALIŞLAR	Tutar	KDV
Hammadde Alışları	70.000.-	12.600.-
Diğer Girdiler	5.000.-	900.-
<b>TOPLAM</b>	<b>75.000.-</b>	<b>13.500.-</b>

Yukarıda yer alan bilgiler doğrultusunda; ABC Şirketinin Haziran 2006 döneminde düzenleyeceği KDV Beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır:

KDV Beyannamesinin Matrah ve Vergi Bildirimi bölümünde Tablo:1 Tevkifat Uygulanmayan İşlemler içine dahil edilecek olan yurtiçi satışlardır, yurtdışı satışlar ihracat istisnası kapsamında olduğu ve KDV hesaplanmayacağı için bu bölüme dahil edilmeyecektir. Buna göre Tablo:1'in 10.satırına yazılacak teslim ve hizmet bedeli 20.000,00 TL, hesaplanan KDV ise 3.600,00 TL'dir.

MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ							
TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER							
MATRAHIN VERGİ ORANLARINA GÖRE DAĞILIMI	TESLİM VE HİZMET BEDELİ		KDV ORANI	HESAPLANAN. KDV			
	Türk Lirası	Kr	(%)		TL	Kr	
	6			1	7		
	8			8	9		
	10	20.000	00	18	11	3.600	00
12				13			

[Not: Bu tabloda, verginin konusuna girmeyen ve vergiden istisna olan işlemlere yer verilmeyecek, sadece vergiye tabi işlemler (alıcının tevkifat uyguladığı işlemler hariç) ait oldukları vergi oranları itibariyle ayrı ayrı beyan edilecektir. İhraç kaydıyla teslimler ile özel matrah sekli uygulanan işlemlerde bedelin matraha dahil olan kısmı da bu tabloya dahil edilecektir. (KDV Sirküleri – 24)]

DİĞER İŞLEMLER						
		TESLİM VE HİZMET		HESAPLANAN KDV		
		TL	Kr		TL	Kr
22	43 No'lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki İşlemler (3)			23		
24	61 No'lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki İşlemler (4)			25		
26	Diğerleri			27		
28	MATRAH TOPLAMI (6+8+10+12+14+16+18+20+22+24+26)				20.000	00
29	HESAPLANAN KDV TOPLAMI				3.600	00
30	İLAVE EDİLECEK KDV					
31	TOPLAM KDV (29 + 30)				3.600	00

[Bu tabloda, 43 ve 61 Seri No' lu KDV Genel Tebliğlerine göre Türkiye'de ikamet etmeyenlere beyannamenin ait olduğu dönemde yapılan teslimler beyan edilecektir. Bunlar istisna kapsamına girmekle birlikte istisna şartları işlemten sonra oluşan teslimlerdir. Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılan teslimler, istisna şartları aynı

dönemde oluşsa bile bu tabloda beyan edilmelidir. 22.satır Yolcu İstisnası, 24.satır Bavul Ticareti. 28. Satır: Matrah Toplamı Tablo 1, 2 ve 3'ün "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütunlarında yer alan tutarların toplamı bu satıra yazılacaktır. -29. Satır: Hesaplanan KDV Toplamı Tablo 1, 2 ve 3'ün "Hesaplanan KDV" sütunlarında yer alan vergi tutarlarının toplamı bu satıra yazılacaktır. - 30. Satır: İlave Edilecek KDV Bu satırda; fazla ve yersiz hesaplandığı anlaşılan vergiler, işlemin kısmi istisna kapsamına girmesi nedeniyle indirim hesaplarından çıkarılması gereken vergiler ve çeşitli nedenlerle düzeltme amacıyla "Toplam KDV" içine alınması gereken vergiler beyan edilecektir. 31. Satır: Toplam KDV 29 ve 30. satırların toplamı bu satıra yazılacaktır. (KDV Sirküleri – 24)]

Haziran 2006 döneminde başka satış ve teslim bulunmadığı için Tablo:1'deki değerler aynen Tablo:3'e aktarılacaktır. Buna göre Tablo:3'ün 28. satırı 20.000,00 TL, 29. Ve 30. satırı da 3.600,00 TL olacaktır.

ABC Şirketinin önceki dönemden devreden KDV'si 1.500,00 TL olarak bilinmektedir. Önceki dönemden devreden KDV Tablo:4'de 32.satırda yer alacaktır. Tablo 4:'ün 33.satırına ise Haziran 2006 döneminde yapılan giderlere ilişkin KDV toplamı yazılacaktır. ABC Şirketinin anılan dönemde yaptığı giderlere ilişkin indirilecek KDV'si  $((70.000,00 + 5.000,00) * 0,18 =)$  13.500,00 TL'dir ve 33.satıra yazılacaktır. Tablo 4'ün son satırında ilgili döneme ilişkin indirimlerin toplamı yazılmaktadır. Bu tutar örneğimizde yer alan verilere göre 32. (Önceki dönemden devreden KDV) ile 33. (Bu döneme ait indirilecek KDV) satırların toplamından oluşmakta olup  $(1.500,00 + 13.500,00)$  15.000,00 TL'dir. Buna göre 37. Satıra 15.000,00 TL yazılacaktır.

TABLO-4 İNDİRİMLER			
32	Önceki Dönemden Devreden KDV	1.500	00
33	Bu Döneme Ait İndirilecek KDV	13.500	00
34	Mal İadeleri veya Gerçekleşmeyen İşlemler Nedeniyle		
35	43 No'lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili		
36	61 No'lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili		
37	İNDİRİMLER TOPLAMI (32+33+34+35+36)	15.000	00

[32. Satır: Önceki Dönemden Devreden KDV; Varsa önceki dönem beyannamesinin “Sonraki Döneme Devreden KDV” satırındaki (41. satır) tutar bu satıra yazılacaktır. - 33. Satır: Bu Döneme Ait İndirilecek KDV; indirim hakkı bu dönemde doğan KDV tutarları yazılacaktır. -34. Satır: Mal İadeleri Veya Gerçekleşmeyen İşlemler Nedeniyle Düzeltilecek KDV; Mükellefler arasındaki mal iadeleri ile vazgeçilen veya gerçekleşmeyen hizmetler nedeniyle KDVK’ nın 35. maddesine göre düzeltme işlemine konu olan KDV tutarları bu satıra yazılacaktır. -35. Satır: 43 Seri No’ lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili Düzeltilecek KDV; Beyannamenin ait olduğu dönemde veya önceki dönemlerde yapılan 43 No’ lu KDV Genel Tebliği (yolcu istisnası) kapsamındaki satışlarla ilgili olup beyannamenin ait olduğu dönemde alıcıya iade edilen KDV tutarı bu satıra yazılacaktır. -36. Satır: 61 Seri No’ lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle İlgili Düzeltilecek KDV; Beyannamenin ait olduğu dönemde veya önceki dönemlerde yapılan 61 No’ lu KDV Genel Tebliği (Bavul Ticareti) kapsamındaki teslimlerden istisna şartları bu dönemde oluşan (Döviz Alım Belgesi ve Onaylı Özel Faturası bu dönemde temin edilen) kısmına ait hesaplanan KDV yazılacaktır. (KDV Sirküleri – 24)]

KDV Beyannamesinde Hesaplanan KDV Toplamı (Toplam KDV) ile İndirimler Toplamı belirlendikten sonra, sıra bu iki değer birbirisiyle mahsubuna gelmektedir. Bu mahsup sonucu ise Tablo:5 Sonuç Hesapları bölümünde ilgili satıra aktarılmaktadır.

Örneğimizde;

37.satırda yer alan İndirimler Toplamı = 15.000,00 TL

31.satırda yer alan Toplam KDV (Hesaplanan KDV Toplamı) = 3.600,00 TL

= (37-31) Toplam KDV-İndirimler Toplamı = 11.400,00 TL

olacaktır. Şirketin Haziran 2006 dönemine yurtdışı satışı olmasaydı bu tutar sonraki döneme devreden KDV olarak yazılacaktı. ABC Şirketi ihracat istisnası dolayısıyla, anılan dönemde yurtdışına göndermiş olduğu 300 adet krank milinin üretimi için yüklenmiş olduğu KDV'yi iade olarak talep edebilecektir. Ancak iade olarak isteyeceği tutar İhracat tutarının %18'ini geçemez. Şirketin Haziran dönemindeki ihracatı 30.000,00 TL idi. Buna göre işletme,  $(30.000,00 * 0,18=)$  5.400,00 TL'den daha fazla iade talep edemeyecektir. Şirketin anılan dönem için talep ettiği KDV'yi 5.000,00 TL olarak kabul edersek;

Şirketin sonraki döneme devreden KDV'si (37-31 farkı) 11.400,00 olarak hesaplanmıştı. İade olarak talep edilen 5.000,00 TL devreden KDV'den düşülecek ve son durumda devreden KDV  $(11.400,00 - 5.000,00=)$  6.400,00 TL olacaktır. Bu bilgiler doğrultusunda Tablo:5'in 40.satırına İade Edilmesi Gereken KDV 5.000,00 TL, 41.satırına da Sonraki Döneme Devreden KDV 6.400,00 TL yazılacaktır.

SONUÇ HESAPLARI			
38	Tecil Edilecek KDV		
39	Ödenmesi Gereken KDV		
40	İade Edilmesi Gereken KDV	5.000	00
41	Sonraki Dönemlere Devreden KDV	6.400	00

[Bu tabloda yer alan 38 ve 40. satırlar Föy'de yer alan açıklamalara göre, 39 ve 41. satırlar ise bu satırlarda parantez içinde belirtilen hesaplama göre doldurulacaktır. (KDV Sirküleri – 24)]

Sonuçta ihracata ilişkin bilgiler, KDV Beyannamesinin arka yüzünde Tablo:8 Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler bölümünde gösterilecektir. Bu Tabloda Mal ve Hizmet İhracatının Kod Numarası 301 Kanun Madde No ise 11/1-a'dır. Örneğin yapılan teşvik belgeli satış olsaydı; Kod Numarası 308 ve Kanun Madde No 13/d olacaktı. Bu şekilde aynı ay içinde birden fazla istisna hükümlerine uyan satış gerçekleştirilirse alt alta sıralanarak TOPLAM satırında bunların toplamı ve yüklenilen KDV'leri



gösterilecektir. Daha sonra da diğer İade hakkı Doğuran İşlemler varsa onlarla toplanarak 82.satırda İade Edilebilir KDV kısmına aktarılacaktır. Örneğimizde, Yalnızca KDVK Md.11/1-c kapsamında ihracat işlemi olduğu için, söz konusu ihracat işlemlerine ilişkin teslim ve hizmet bedeli toplamı önce 58. satıra, sonra 68. Satıra yazılacaktır. Ayrıca, ihracata ilişkin Yüklenilen KDV önce 59. satıra, sonra 69. satıra ve son olarak 82. satıra yazılır. KDV beyannamesinin önyüzünde yer alan Tablo:5’de 40. satır ile buradaki 82. satırda yer alan tutar birbirinin aynı olması gerekmektedir. Bu işlemler sonucu oluşan tablo aşağıdadır.

TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER							
KOD	KDVK	TESLİM VE HİZMET			YÜKLENİLEN KDV		
		TL	Kr	TL	Kr		
301	11/1-a	58	30.000	00	59	5.000	00
TOPLAM		68	30.000	00	69	5.000	00
DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER							
KOD	KDVK	TESLİM VE HİZMET			İADEYE KONU OLAN KDV		
		TL	Kr	TL	Kr		
TOPLAM		80			81		
İade Edilebilir KDV					82	5.000	00

[KDVK’ nına göre tam istisna kapsamına giren işlemler ile bu işlemlere ilişkin “KOD NO” ve “KDVK MD. NO” bölümleri Föy’deki TABLO 12’den seçilerek beyan edilecektir. Bu işlemler dolayısıyla iade almak istemeyen mükelleflerin “Teslim ve Hizmet Bedeli” sütununa işlem bedelini, “Yüklenilen KDV” sütununa “0” (sıfır) yazmaları gerekmektedir. (KDV Sirküleri – 24)]

### 3.5. YMM TASDİK RAPORU İLE İHRACATTA KDV İADESİ

#### 3.5.1. Genel Açıklama

YMM’lerin sistemdeki yeri, bu iadelerin ödenmesine yönelik olarak tasdik raporu düzenlemek şeklinde olmaktadır. Diğer bir deyişle, iadelerin dogmasına yönelik

işlemler ortaya çıkmakta, vergiyi doğuran olaylar tamamen iade öncesi aşamalarda gerçekleşmekte, bu aşamalar sonrasında da KDV iadesi doğmuş ise, YMM'ye başvurularak işlemlerin doğruluğunun incelenmesi talep edilmektedir. Bu talep sonrasında da YMM tasdik raporunu düzenleyerek, iadenin yapılıp yapılamayacağını yapılacak işlemlerin hangi tutarda yapılacağını, raporunda belirtmektedir. Bu bilgilerden de anlaşılacağı üzere, esas işlemlerin yapılması aşamasında YMM'lerin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine yönelik herhangi bir rolü olmamaktadır. Sisteme tamamen işlemler olup bittikten sonra dahil edilmektedir.<sup>296</sup>

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci-Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun yasalaşması sonucu Batılı Ülkelerin uygulamaları anlamında ilk kez denetim ve tasdik alanları doğmuş ve devlet denetim yetkisini özelleştirme yolunda ciddi bir adım atmıştır. Burada oluşan değişiklik beraberinde getirilen en önemli husus ise, vergi mükelleflerinin ya da denetime konu olan kişi ve kurumların denetime ve tasdike konu işlemlerde hata yapmadan önce yasal düzenlemelere yönelmeleri ve yeminli mali müşavirlik mesleği kapsamında hata ve yanlışlıkların önünü kesecek koruyucu ve önleyici bir süreçte olmalarını sağlamaktır.

YMM Denetim ve Tasdik Hizmetlerinden yararlanmak ve bu tasdiki rapora bağlatmak mükellefler ve kanuni temsilcileri için çoğu kez bir tercih olmaktan çok, giderek uygulamalardaki güçlüklerin asılması ve YMM denetim ve tasdik raporuna duyulan gereksinimle zorunluluğa doğru bir yönelişi beraberinde getirmektedir. Özellikle ihracatta KDV iadelerinde yaşanan güçlükler ve iadenin zamanında yapılması hususunda YMM raporlarından yararlanmak yerinde bir uygulamadır. Gerek nakden ve gerekse mahsuben iade taleplerinde olsa dahi, YMM Tasdik Raporları iadenin doğru ve denetimden geçirilmiş olması bakımından anlamlı bir tercih olarak ortaya çıkmaktadır. En yaygın biçimiyle YMM tasdik raporlarının uygulama alanı; hiç kuşku yoktur ki, "İhracatta KDV iadesi YMM Tasdik Raporu" ve "Tam Tasdik Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu" dur. Aslında bu iki tasdik konusunda ve yukarıda sayılan tasdik konularının çoğunda mükelleflerin yeminli mali müşavirlik müessesesinde yararlanmaları tamamen ihtiyari ve mükellef ya da kanuni temsilcisinin tercihinin kalmış

<sup>296</sup> KAZICI ve BAŞAĞAÇ, [www.ceterisparibus.net](http://www.ceterisparibus.net) 02.04.2006

bir durumdur. Fakat bu tercih giderek uygulamada öylesine gereklilik göstermektedir ki, tercihten zorunluluğa doğru bir giden bir yol izlemektedir.<sup>297</sup>

### **3.5.2. YMM'ler Tarafından Yapılacak Tasdik Ve Tasdikin Amacı ve Kapsamı**

#### **3.5.2.1. Tasdik Amacı**

Tasdik; Maliye ve Gümrük Bakanlığının 3568 sayılı yasanın 12. maddesine dayanılarak hazırlanan Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 4. maddesinde "Tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtip yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin 5. maddesinde ise Tasdikin Amacı açıklanmıştır.

Anılan madde ile tasdikin amacı;

- a) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,
- b) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,
- c) Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmak, olarak belirlenmiştir.

#### **3.5.2.2. Tasdik Kapsamı**

YMM'lerin yapacakları tasdik işlemlerinin kapsamı Tasdik Yönetmeliği'nin 7/C maddesi gereğince;

- KDV beyannameleri ve ekleri,

---

<sup>297</sup> SARIMELİ, [www.ekometre.com](http://www.ekometre.com) 02.09.2006

- İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
- Maliye Bakanlığı'nca gerek görülecek KDV'ye ilişkin diğer işlem ve belgelerin tasdiki ile sınırlıdır.

3568 Sayılı Kanununun Gerekçesinde açıklandığı üzere; tasdik görevinin YMM'lerce uygulanmaya başlaması kamu idarelerince yapılması gerekli denetleme işlerini kolaylaştırmaya yöneliktir. Bu işleyişle, idare ve kurumlara sunulan beyanlar YMM'nin ehliyeti ile gözden geçirilmiş olacağından, anlaşılması ve incelenmesi kolay belgeler haline gelecektir.<sup>298</sup>

### **3.5.2.3. Tasdik Talebinde Bulunmak Zorunda Olanlar**

“YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ”in 9. maddesinin birinci fıkrasında, tasdik kapsamına giren mali tablolar ve beyannameler ile diğer belgelerin YMM'lerce denetlenmesi ve tasdikinin ilgilinin talebi üzerine yapılacağı belirtilmiştir. Yine aynı maddenin ikinci fıkrasında ise tasdik talebinde bulunması gerekenler açıklanmıştır. Buna göre;

- Bankalar ve sigorta şirketleri,
- Dış ticaret sermaye şirketleri,
- Sermaye Piyasası Kanununa göre menkul kıymetlerini halka arz etmiş veya arz etmiş sayılan şirketler,
- Sermaye Piyasası Kanununa tabi aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve Yatırım Fonları,
- Bakanlığın gerek göreceği diğer şirketler ve kuruluşlar, hesap dönemlerine ilişkin mali tablolarını ve beyannamelerini bu yönetmelikler çerçevesinde tasdik ettirmekle yükümlü kılınmışlardır.

Diğer yandan yönetmeliğin 9. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan düzenlemeye göre; mali tablolarının tasdiki zorunlu tutulan gerçek veya tüzel kişilerin YMM' nini herhangi bir nedenle seçmemesi halinde bu seçim, Birlik (Geçici Kurul) tarafından ilgili Odaya yaptırılacak ve ilgililere bildirilecektir. Yeminli mali müşavir seçmek zorunda

---

<sup>298</sup> ALPTÜRK, a.g.e., 2006:61

bulunan gerçek ve tüzel kişiler; tasdiki zorunlu tutulan mali tabloların ilgili bulunduğu hesap döneminin başına kadar seçtikleri YMM'leri Birliğe (Geçici Kurul'a) bildirmedikleri takdirde, yeminli mali müşavir seçmemiş sayılmaktadırlar.<sup>299</sup>

Yukarıda belirtilen ve mali tablolarının tasdiki zorunlu tutulan gerçek veya tüzel kişiler dışında kalan diğer mükellefler için tasdik zorunluluğu yoktur. Ancak dileyen mükellefler YMM'lere tasdik talebinde bulunabilmektedir.

### **3.5.3. YMM'lerce KDV İade Ve Mahsup İşlem Ve Belgelerinin Tasdikine İlişkin Yasal Dayanak**

3568 sayılı yasanın 12. Maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan ve 2.1.1990 gün ve 20390 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan "YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar hakkında Yönetmelik" in 7/C maddesi ile KDV iade ve mahsup işlem ve belgeleri tasdik kapsamına alınmıştır.<sup>300</sup> Önceki bölümlerde açıklanan söz konusu maddenin ilgili hükmü aşağıdaki gibidir:

Madde 7: YMM'lerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler özetle aşağıda belirtilmiştir (YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar hakkında Yönetmelik" R.G.No:20390, R.G.Tarihi: 02.01.1990).

- A. Gelir Vergisi Yönünden
- B. Kurumlar Vergisi Yönünden
- C. KDV Yönünden
  - KDV beyannameleri ve ekleri,
  - İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
  - Maliye ve Gümrük Bakanlığınca gerek görülecek KDV'ye ilişkin diğer işlem ve belgeler,
- D. Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden
- E. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden
- F. Damga Vergisi Yönünden
- G. Mali Mevzuatta Yer alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden

<sup>299</sup> ÖRMECİ, 1990

<sup>300</sup> KAZICI ve BAŞAĞAÇ, [www.ceterisparibus.net](http://www.ceterisparibus.net) 02.04.2006

YMM'lerin düzenlemiş buldukları tasdik raporları,14.10.1991 tarih ve 21021 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin 52 inci maddesi uyarınca "Nakden veya mahsuben tahsil edilerek bütçeye gelir kaydedilen paraların, fazla veya yersiz tahsil edilmesinden dolayı ilgililerine geri verilmesinde aranılacak belgeler" arasında sayılmıştır. Söz konusu Yönetmeliğin 52/3 maddesinde KDVK' ya göre yapılacak iadelerde uygulanacak esaslar belirtilmiş olup, maddenin son fıkrasında 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanununun verdiği yetkiye dayanılarak Gelirler Genel Müdürlüğünce tespit edilen usul ve esaslar çerçevesinde YMM'lerce düzenlenen raporların, bu maddede sözü edilen inceleme raporu yerine geçeceği belirtilmiştir.<sup>301</sup>

YMM'lerin tasdik yetkilerinden çalışmamızla ilgili olan ihracat istisnası kapsamındaki, ihracat ve ihraç kaydıyla teslimlere ilişkin YMM'lere 1 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile tasdik yetkisi verilmiştir. Anılan tebliğin ilgili bölümü şöyledir:

"KDVK' nın 11. maddesinde yer alan ihracat teslimleri ile ihraç kaydıyla tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan teslimlerden doğan KDV iadelerinde vergilendirme dönemleri itibariyle 150.000.000 lirayı aşmayan iadeler ve mahsuplar teminat gösterilmeksizin YMM'lerin düzenleyecekleri tasdik raporuna dayanılarak yapılabilecektir"( 1 Seri No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği). Süresinde tam tasdik sözleşmesi yaptırmamış ya da hiç tam tasdik sözleşmesi bulunmayanların YMM raporuyla iade almasında üst sınır bulunmaktadır. Yukarıda anılan tebliğde belirtilen (150,00 YTL)150.000.000 TL bu sınırı göstermektedir. Ancak, bu sınır her yıl Maliye Bakanlığı tarafından yeniden tespit edilmekte olup, tespit yapılmadığı yıllarda yeniden değerlendirme oranında artış yapılarak yeni üst sınır tespit edilmektedir. 2006 yılı için belirlenen ve KDVK' nın 11,13, 14 ve 15. madde kapsamındaki teslimlerinden doğan iade alacaklarında üst sınır, 231.000,00 YTL'dir. Ancak bu sınır YMM ile yapılacak Tam Tasdik sonucu geçilebilir. YMM'ler Tam Tasdik Sözleşmesi imzaladıkları mükelleflerinin iadelerine ilişkin bu sınırın üstünde rapor yazabilir ve teminat göstermeksizin iade alabilmektedir.

---

<sup>301</sup> KAZICI ve BAŞAĞAÇ, [www.ceterisparibus.net](http://www.ceterisparibus.net) 02.04.2006

“Tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde ise bavul ticareti ve yolcu beraberliği eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre, diğerlerinde miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılmaktadır. YMM’lerin düzenledikleri raporlarda gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura ya da özel faturaların teyidinin alınmamış olması halinde teyit işlemleri vergi dairesince yapılmaktadır”<sup>302</sup>.

### **3.5.4. İhracat İstisnasından Doğan KDV İadesine İlişkin YMM Raporunun Düzenlenmesi**

#### **3.5.4.1. Tasdik Sözleşmesi İle İlgili Hükümler**

YMM’lerin yapacakları her türlü tasdik işlemlerini sözleşmeye bağlamaları zorunludur. (YMM’lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, R.G.No:20390, R.G.Tarihi:02.01.1990 md.10). KDV iadesi amacıyla düzenlenecek tasdik raporları için de YMM ile mükellef arasında tasdik sözleşmesi düzenlenmesi gerekmektedir.<sup>303</sup>

3568 sayılı Kanununun 12. maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanan ve 2/1/1990 gün ve 20390 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren "YMM’lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” in 10. maddesinde; YMM’lere ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması ve sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde bir örneğinin YMM’ler tarafından Maliye Bakanlığına gönderilmesi zorunluluğu getirilmiş ve tasdik sözleşmesinde hangi hususların yer alacağı belirtilmiştir (11 sıra No’lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği). Aynı madde hükmünde tasdik sözleşmesinde en az aşağıdaki hususlara yer verilmesi gerektiği belirtilmektedir (YMM’lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, R.G.No.20390, R.G.Tarihi.16.12.1993):

- Tasdikin amacı, kapsamı, varsa özel nedenleri,
- YMM’lerce verilecek hizmetin niteliği ve süresi,
- Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,
- Ücret.

<sup>302</sup> KDVK Genel Tebliği 84

<sup>303</sup> VURAL, a.g.e., s.155

Bu itibarla, 1/1/1994 tarihinden itibaren YMM'lerce yapılacak tasdik hizmetlerine ilişkin yeminli mali müşavirlik tasdik sözleşmelerinin düzenlenmesi ve Bakanlığımıza gönderilmesinde aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulacaktır (11 sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği).

- Mükellefin ilgili dönem hesapları vergi incelemesine alınmış ise söz konusu vergi incelemesi tamamlanmadan, inceleme dönemi ve inceleme kapsamındaki konularla ilgili olarak yeminli mali müşavirlik tasdik sözleşmesi ve tasdik raporu düzenlenmeyecektir.
- İptal edilen sözleşmeler iptal tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde iptal gerekçesi ile birlikte Bakanlığa bildirilecektir.
- Tasdik sözleşmelerinin bir örneği yeminli mali müşavirlik tasdik raporuna eklenecektir.
- \_ Bu Tebliğ'in ekine uygun olarak düzenlenecek "Tasdik Sözleşmesi'nin I. Bölümünde yer alan "Tasdik Konusu" başlıklı sütun aşağıdaki şekilde kodlanacaktır.

01 - İhracatta KDV İadesi

02 -Yeniden Değerleme

03 - Değer Artış Fonunun Sermayeye Eklenmesi

04 - Vakıf Muafiyeti

05 - Kurumlar Vergisi İstisnası

06 - Uluslararası Taşımacılık KDV İadesi

07 - Yatırım İndirimi

08 - Araçlara İlişkin KDV İstisnası

09 - Temel Gıda Maddelerinde KDV İadesi

10 - Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara İlişkin KDV İadesi

11 - Uluslararası Kuruluşlara ve Bunların Mensuplarına Yapılan Teslim

ve Hizmetlere İlişkin KDV iadesi

- Şirket olarak faaliyet gösteren YMM'lerin düzenleyecekleri sözleşmelerde, tasdik sözleşmesinin II. Bölümünde yer alan "Adı-Soyadı (Ünvanı)" sütununa yeminli mali müşavirlik şirketinin ünvanı yazılacaktır.



- Tasdik hizmetlerinde, müteselsil seri ve sıra numarası bulunan ve Türkiye SMMM ve YMM'ler Odaları Birliği tarafından bastırılan sözleşmeler kullanılacaktır. Taraflar arasında yapılacak sözleşme belirli bir formatta olmalıdır.

#### **3.5.4.2. YMM KDV İadesi Tasdik Raporu İle Vergi Dairesine İbrazı Gereken Bilgi ve Belgeler**

İhracattan doğan KDV iadeleri ile ilgili tasdik raporunun ekleri en az aşağıdaki belgelerden oluşmaktadır:<sup>304</sup>

- KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi
- Gümrük beyannameleri (aslı, noter, YMM veya ilgili gümrük idaresince onaylı örneği)
- Döviz alım belgeleri ( Sadece hizmet ihracatı ve bavul ticareti kapsamında KDV iadelerinde ve zorunlu sınırı aşan ihracatlar da)
- Satış faturaları fotokopisi veya listesi
- İlgili döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV tablosu
- Karşıt inceleme tutanakları (10 adetten fazla ise fazlasının rapora eklenmesi ihtiyari fakat muhafazası mecburidir)
- Alt işletmelere ilişkin olarak YMM'lerden alınan karşıt inceleme Teyit yazıları ve Bilgi yazıları
- Ortakların nüfus hüviyet cüzdanının tasdikli örneği
- Sanayi sicil belgesi (sadece imalatçılarda)
- Kapasite raporu (sadece imalatçılarda)
- Bilanço ve gelir tablosu
- İmza sirküleri
- Tam tasdik sözleşmesi (YMM tasdik raporu ile alınabilecek KDV iadesi üst sınırını asanlar için)
- Gümrük müdürlüklerinden alınan teyit yazıları (ihtiyaridir)

---

<sup>304</sup> ATEŞLİ, a.g.e., s.18-19

Tasdik raporuna yukarıda yer alan belgelerin yanı sıra raporun konusu olayın niteliğine göre gerekli görülen diğer vesikaların da eklenmesi (alt işletmelerin KDV beyanlarının özetleri, sigorta prim bildirgeleri, elektrik enerjisi tüketim faturaları, kira kontratları v.b. gibi ) düşünülebilir.

### **3.6. İHRACAT İSTİSNASINDA ÖZEL DURUMLAR**

#### **3.6.1. Yolcu Beraberinde Eşya İhracı**

Yolcu beraberinde eşya ihracatı istisnası, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. Maddesinin 1/b bendinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına 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. Konu ile ilgili düzenlemeler esas itibariyle 43 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır.

##### **3.6.1.1. İstisnadan Faydalanabilecek Olanlar**

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

- **Türk Uyruklular**

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

- **Yabancı Uyruklular**

Prensip olarak Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olmayanlar bu istisnadan faydalanabilirken kendilerine Türkiye'de geçici veya daimi ikamet tezkeresi verilmiş yabancı uyruklular istisnadan faydalanamaz.<sup>305</sup>

### 3.6.1.2. İstisna Kapsamında Satış Yapabilecek Satıcılar

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

İzin belgesi olmaksızın turistlere satış yapan satıcılardan alınan mallar nedeni ile ödenen Katma Değer Vergisi'nin, turistlere iade edilmesi mümkün değildir.<sup>306</sup>

### 3.6.1.3. İstisna Kapsamına Giren Mallar

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

Kişisel tüketimden anlaşılması gereken turistin kendi ihtiyacı ve hediyelik amaçla satın aldığı mal miktarıdır. Satın alınan malların kişisel ihtiyaç ve hediyelik eşya çerçevesinden çıkarak ticari bir hüviyet kazanması durumunda, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-b maddesine göre işlem yapılamayacaktır.<sup>307</sup>

---

<sup>305</sup>Ejder AYANOĞLU, Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan KDV İstisnası, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_result.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199608838.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199608838.htm), 01.04.2007.

<sup>306</sup> ATEŞLİ, (2007), a.g.m.

<sup>307</sup>Dilek Yılmazcan, Yolcu Beraberi Eşya İstisnasının Kişisel Tüketim İçin Alınan Mal İle Sınırlı Olduğu, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 75, Mart 1999, s. 62.

Turistlere yapılan ve esas itibariyle Türkiye’de tüketilen hizmet ifalarında ise istisnanın uygulanması söz konusu olmamaktadır. Çünkü hizmetlerin gümrükten geçirilerek yurt dışına çıkarılması mümkün bulunmamaktadır.<sup>308</sup>

Ayrıca istisnanın uygulanabilmesi için alıcının izin belgeli satıcıdan aldığı malların vergisiz tutarı toplamının 100.-YTL’nin üstünde olması gerekir. Bu tutara, birden fazla mal çeşidi dâhildir. İzin belgeli satıcıdan alınsa dahi, yukarıda belirtilen tutarın altında kalan mal alımları için KDV istisna uygulanması mümkün olamayacaktır.<sup>309</sup>

#### **3.6.1.4. Uyulması Gereken Kurallar**

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

#### **3.6.1.5.Satıcılar Tarafından Uyulması Gereken Kurallar**

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

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

<sup>308</sup> 02.01.1997 tarih ve 53/5311- 2043/139 sayılı MB Özelgesi.

<sup>309</sup> Sedat ÜNALAN, Türkiye’de Alışveriş Yapan Turistlere KDV İadesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 152, Ağustos 2005, s.7.

Yolcu beraberi eşya ihracı istisnası, verginin önce tahsil edilip, malın yurt dışına çıkarılmasının ardından iade edilmesi şeklinde uygulanacağı için, satış sırasında düzenlenecek faturada toplam mal bedeli üzerinden hesaplanacak KDV ayrıca gösterilmeli ve alıcıdan tahsil edilmelidir. Satışın yapıldığı dönemde hesaplanarak tahsil edilen KDV, genel esaslara göre beyan edilerek ödenecektir.<sup>310</sup>

### 3.6.1.6. Alıcılar Tarafından Uyulması Gereken Kurallar

Alıcıların istisnadan yararlanabilmeleri için satın aldıkları malları 3 ay içinde yurt dışına çıkarmaları gerekir. Çıkış anında fatura nüshaları ve çek (düzenlenmişse) Türk gümrük kapılarında görevli bulunan gümrük memurlarına onaylatılacaktır. Alıcılar onaylattıkları 3 fatura nüshasından ikisini onayı yapan gümrük görevlisine bırakmalı onaylanan diğer nüsha ise 3 ay içinde satıcıya gönderilmelidir.<sup>311</sup>

### 3.6.2. Bavul Ticareti (Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Yapılan Satışlar)

Bavul ticareti, kişiler ve grupların bir ülkeden bir başka ülkeye tekrar satmak üzere satın aldıkları malları çoğu zaman valiz ya da bagajlarında götürmeleri şeklinde tanımlanabilir. Bavul ticareti, 1990’lı yıllarda Rusya’dan ayda bir seferden fazla gelen pek çok kişinin bu amaçla yaptığı ziyaretlerden doğmuştur diyebiliriz.<sup>312</sup>

Aslında Yabancıların satın alarak yurt dışına mal götürmeleri prensip olarak yolcu beraberi ihracatın konusunu teşkil etmektedir. Lakin bu tür alışverişin turistin kendi ihtiyacı veya hediyelik amaçla götürdüğü mallarla sınırlı olması gerekmekte ise de, son zamanlarda çevre ülkelerdeki ekonomik gelişmeler yolcu beraberi ihracatın kişisel ihtiyaç ve hediyelik çerçevesinden çıkarak ticari bir hüviyete bürünmesine yol açmıştır. Ve böylece yukarıda da belirtmiş olduğumuz gibi "**Bavul Ticareti**" ortaya çıkmıştır.<sup>313</sup>

<sup>310</sup> Volkan YÜKSEL, Yolcu Beraberli Eşya İhracında KDV İstisnası Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 167, Kasım 2006, s.8.

<sup>311</sup> Ömer DUMAN, (2007), Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan İstisna Yolcu Beraberli Eşya İstisnası, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/readresult.asp?filename=mevzuat/dergi/makaleler/2092237.htm>

<sup>312</sup> Compare Definitions(2004) “Shuttle Trade”, ss.1-1. <http://www.comparedefinitions.com/finance/shuttle-trade%20.html>, 10.03.2007.

<sup>313</sup> V. Arif ŞİMŞEK, (2007), Bavul Ticaretinde Uygulanacak Yeni KDV Sistemi, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_result.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/41030.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/41030.htm)

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

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisnanın bir diğer türü olan Bavul Ticareti uygulaması ise 61 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Söz konusu tebliğ ile mevcut düzenlemeye ek olarak bu tür satışların KDV tahsil edilmeksizin yapılabilmesine imkân tanınmıştır. Uygulamaya konulan yeni sistem ile ilgili olarak 61, 64, 71 ve 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Mükellefler Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlarda Katma Değer Vergisi ihracat istisnası ile ilgili olarak getirilen bu yeni uygulamayı seçebilecekleri gibi, 43 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalara göre vergi tahsil ederek istisna kapsamında satış da yapabileceklerdir.<sup>314</sup>

Katma değer vergisi tahsil etmeden bavul ticareti kapsamında satış yapmak isteyen mükelleflerin, **“Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi”** (İstisna Belgesi) almaları gerekir. İstisna belgesine sahip olan mükellefler, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlarda iki uygulamadan dilediklerini seçebileceklerdir. Fakat sadece yolcu beraberinde eşya ihracı için izin belgesi almış olan satıcılar bavul ticareti kapsamında satış yapamayacaklardır. Yani iki istisna arasındaki fark, istisna kapsamında satış yapabilecekler açısından ortaya çıkmaktadır.

İstisnadan yararlanabilecek alıcılar açısından ise iki istisna türü arasında fark yoktur. Şöyle ki; yolcu beraberinde eşya ihracında olduğu gibi Bavul Ticareti istisnasından da Türkiye'de ikamet etmeyen yabancılar ile yabancı ülkede ikamet ettiğini belgeleyen Türk vatandaşları yararlanabilecektir.<sup>315</sup>

<sup>314</sup> Levent GENÇYÜREK, Bavul Ticaretinde Katma Değer Vergisi Uygulaması”, Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı: Mart 2005, s:25.

<sup>315</sup> ATMACA, a.g.e., s.100.

### 3.6.2.1. İstisna Kapsamında Satış Yapacak Satıcılarda Aranılan Şartlar

Bavul ticareti kapsamında satış yapmak amacıyla “**Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi**” (İstisna Belgesi) almak isteyen mükelleflerin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaları ve haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya bilerek kullandığı konusunda rapor yazılmış olmaması gerekmektedir. Bu şartları taşıyan mükelleflerin yapacakları başvuru vergi dairesince değerlendirilerek durumu uygun görülenlere “**İstisna Belgesi**” verilecektir.<sup>316</sup>

### 3.6.2.2. İstisnanın Uygulanma Şartları

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

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

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

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

Döviz alım belgesindeki tutarın, fiili ihracat miktarı ile aynı olması gerekmektedir. Döviz alım belgesindeki döviz tutarının, ihraç edilen mal bedelini karşılamaması durumundaysa istisna hükümlerinin uygulanmasına imkân bulunmamaktadır. Bu

---

<sup>316</sup> Murat ÖZDEN, (2007), Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Mal Satışlarında KDV İhracat İstisnası”,  
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_result.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/19951.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/19951.htm)

durum, Türkiye’de ikamet etmeyenlere döviz karşılığında satış yapan mükelleflere tecil terkin sistemi kapsamında gerçekleşen teslimler için de geçerlidir.<sup>317</sup>

4. Satın alınan malların satın alma tarihinden itibaren 3 ay içinde Maliye Bakanlığı’nın görüşü üzerine Gümrük Müsteşarlığı’nca belirlenecek gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılması ve bu gümrük kapılarında onaylatılan özel faturaların çıkış tarihinden itibaren en geç 1 ay içinde satıcıya intikal etmiş olması gerekmektedir.<sup>318</sup>

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

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

### **3.6.2.3. Bavul Ticaretinin Beyanı**

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

<sup>317</sup> Bayram GÜZEL, (2007), İhracatta KDV İadelerinde DAB İbraz Mecburiyeti, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/readresult.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/200339.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/readresult.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/200339.htm)

<sup>318</sup> 61 Seri No.’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği



tutarlara ait döviz alım belgeleri de eklenecektir. Liste firma yetkililerince kaşe ve imza tatbiki suretiyle onaylanacaktır.<sup>319</sup>

#### **3.6.2.4. Bavul Ticaretinde Tecil Terkin**

61 Seri No.lu Tebliğ'de Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda “Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi” alan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, KDV Kanunu'nun 11/1c maddesi kapsamında işlem yapılabilmesi imkanı da tanınmıştır. İhraç kaydıyla teslimlerde tecil terkin uygulaması ile ilgili olarak mevcut uygulama esasları, İstisna Belgeli satıcılara yapılan ihraç kaydıyla teslimler bakımından da geçerlidir. Fakat İstisna Belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, gümrükte tasdik edilen Özel Fatura nüshasının aslı veya noter ya da yeminli mali müşavirce onaylanmış örneğinin ibrazı gerekmektedir.<sup>320</sup>

#### **3.6.2.5. Bavul Ticaretinde İade Esasları**

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

İstisna Belgeli satıcılara, ihraç kaydıyla teslimde bulunanlar lehine doğacak katma değer vergisi iade alacaklarının ise nakden iadesi mümkün değildir. Bu iade alacakları ancak mükelleflerin kendi vergi borçlarına mahsup edilebilecektir.<sup>321</sup>

---

<sup>319</sup> ATMACA, a.g.e., s.102.

<sup>320</sup> Kemal OKTAR, (2007), Bavul Ticareti; Yıldızı Yeniden mi Parlıyor, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_result.asp?file\\_name/mevzuat/dergi/makaleler/200348.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name/mevzuat/dergi/makaleler/200348.htm)

<sup>321</sup> Levent ÖZKARDEŞ, Özel Fatura Kapsamında Yapılan Satışlarda KDV İadesi İşlemleri, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 161, Mayıs 2006, s.20.

### 3.7. İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE İSTİSNA VE TECİL-TERKİN UYGULAMASI

İhracatçılara ihraç etmek kaydıyla imalatçılardan satın alacakları mallar için katma değer vergisi ödememe avantajını dağılayan “tecil-terkin sistemi” 3605 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa 20.06.1986 gün 3297 sayılı kanunla 11.maddesinin 1. fıkrasına eklenen C bendi ile öngörülmüştür. Bu amaçla 26 Seri Nolu KDV Genel Tebliği düzenlenmiş, ancak 1.1.1988 tarihinden itibaren geçerli olarak imalatçılar tarafından ihraç kaydıyla teslim edilen mallarla ilgili tecil-terkin uygulamasını düzenleyen 27 Seri Nolu KDV Genel Tebliği<sup>322</sup> ile yeni usul ve esaslar getirilmiştir.

İhracatçılara ihraç etmek kaydıyla imalatçılardan satın alacakları mallar için KDV ödememe avantajı sağlayan “tecil-terkin” sistemini içeren KDV Kanunu’nun 11/1-c maddesine göre; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, 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 basından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunacağı hüküm altına alınmıştır.<sup>323</sup>

Ancak ihracatın bu şartlara uygun gerçekleştirilememesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun 51. maddesine göre belirlenen (4842 sayılı Kanunun 21.maddesiyle değişen ibare 01.05.2003 itibariyle) gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların VUK’ da belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, tecil edilen verginin tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATUHK’un 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edileceği hususu KDV Kanunu’nun 11/1-c maddesinde hüküm altına alınmıştır.<sup>324</sup>

<sup>322</sup> 27 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 05.03.1988 Tarih 19745 Nolu Resmi Gazete.

<sup>323</sup> PEHLİVAN, (2005), a.g.e., s.55.

<sup>324</sup> Fatih KARAGÖZ, İhraç Kayıtlı Satışlar Nedeniyle İade Edilen KDV’lerinin İdareye Geri Dönmesi Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 177, Haziran 2003, s.155.

4842 sayılı Kanunun 21. maddesiyle değişen ibareye göre de 01.05.2003 tarihinden itibaren ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi durumunda, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığı'nca veya bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebileceği hükmünü getirmiştir. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV'de ise, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan miktardan fazla olamaz.

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

Yukarıdaki hükümden de anlaşıldığı üzere; 4842 sayılı kanunla, tecil terkin kaydıyla satışlarda ihracatın gerçekleşmemesi halinde tecil edilen verginin gecikme zammının % 50 fazlasıyla alınmasına ilişkin eski hüküm değiştirilerek sadece gecikme zammı ile birlikte tahsiline imkan sağlanmaktadır. Öte yandan ihracatın mücbir sebeplerle gerçekleştirilememesi halinde, uygulanan tecil faizi bile imalatçıya ağır bir külfet yüklemektedir. Aynı maddenin (c) bendine eklenen hükümle de bu durumda olan mükellefler için ek süre verilerek müeyyidesiz terkin imkanı sağlanmaktadır.

Bahsi geçen (c) bendi ile;

- İhracatçının bazı şartlarda KDV yklenmeksizin mal tedarik edebilmesine, böylelikle KDV iadesi ile uğraşmaktan kurtulmasına imkan sağlamıştır.
- İmalatçının ise KDV'li fatura kesmek ve bunu beyannamesinde göstermekle beraber teslim KDV'si kadar olan KDV borcunu faizsiz olarak tecil ettirmek suretiyle finansman yükünden kurtulmasına, hatta KDV borcu çıkmamışsa veya çıkan KDV borcu tecili gereken miktardan az ise aradaki fark nakden veya başka vergi borçlarına mahsubu suretiyle ihracatçıdan alamadığı KDV'nin tamamını Vergi Dairesinden alabilmesi mümkün kılınmıştır.

### 3.7.1 İhraç Kaydıyla Tecil-Terkin Kapsamında Mal Teslim Edebilecek Mükellefler

Son yıllarda ihraç kaydıyla mal satışlarının artması, özellikle de ihracatın ‘‘Dış Ticaret Sermaye Şirketleri’’ üzerinden yapılması konunun önemini artırmıştır. Bazı bürokratik kolaylıkların sağlanması da bu konuya firmaların ilgilerini arttırmıştır.<sup>325</sup>

Kanununun 11/1-c maddesinde düzenlenen bu uygulamadan prensip olarak yalnızca imalatçılar yararlanabilirler. Bununla birlikte, söz konusu hükmün 2. Bendinde yer alan yetkiye istinaden yayımlanan 27 ve 62 Seri Nolu KDV Genel Tebliği<sup>326</sup> ile imalatçı olmayan mükellefler tarafından, Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığınca Dış Ticaret Sermaye Şirketi ve Sektörel Dış Ticaret Şirketi ünvanı verilen kuruluşlara ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunabilecekleri belirtilmiştir.<sup>327</sup>

Bununla birlikte; Tecil-terkin uygulaması başlangıçta sadece imalatçılar tarafından ihracatçılara yapılan teslimler için geçerli iken, yayımlanan tebliğler ve 4369 sayılı kanunla bu kapsamda mal teslim edebilecek mükelleflerin sayısı arttırılmış, uygulamanın kapsamı genişletilmiştir.<sup>328</sup>

KDV Kanununu 11/1 maddesine 3297 sayılı kanunla eklenen (c) bendi hükmüne göre bu uygulamadan yararlanacaklar şunlardır:

### 3.7.2. İmalatçıların İhraç Kaydıyla Teslimleri

Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin sistemi kapsamında ihraç kaydıyla mal teslim edebilecek imalatçıların belirlenmesinde 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanunu<sup>329</sup> çerçevesinde, Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yapılan imalatçı tanımı esas alınmaktadır.

<sup>325</sup> Ali Dursun TURANLI, İhraç Edilmek Koşuluyla Yapılan Tecil-Terkin ve İade Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 231, Kasım 2000, s.127.

<sup>326</sup> 62 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 02.04.1997 Tarih ve 22952 Sayılı Resmi Gazete.

<sup>327</sup> PEHLİVAN, (2005), a.g.e., s.55.

<sup>328</sup> İlhan KIRIKTAŞ ve Abdullah TOLU, İhracatta KDV Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara Ekim 1999b, s.185.

<sup>329</sup> 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanunu 24.04.1957 Tarih ve 9593 Sayılı Resmi Gazete.

27 Seri No' lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca belirlenen imalatçı tanımına yer verilmiştir. Buna göre imalatçının;

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması,
- Sanayi Odası, Ticaret Odası veya Esnaf ve Sanatkar Derneklerine kayıtlı bulunması,
- İmalat isinde en az beş işçi çalıştırması,
- Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması, gerekmektedir.

Yukarıdaki şartları taşıyan imalatçılardan fason imalat da yaptırmaları halinde, fason imalatın sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırmaları, isin riskini ve organizasyonunu üstlenmeleri ve imal ettirilen mallarla ilgili hammadde ve yardımcı maddeleri temin etmeleri gerekir.

Yukarıdaki şartlara sahip imalatçılar, bir defaya mahsus olmak üzere Sanayi Sicil Belgesi ve Ticaret Odasına veya Esnaf ve Sanatkâr Derneğine üyelik belgesinin noterce onaylı birer örneğini, ihraç kaydıyla ihracatçılara mal teslim ettikleri dönemde verecekleri KDV beyannamesine ekleyeceklerdir. Bu belgelerde bir değişiklik olması veya imalatçı vasfının kaybedilmesi durumunda en geç on beş gün içerisinde yazılı olarak vergi dairesine bilgi verilmesi gerekir.<sup>330</sup>

İhraç kaydıyla ihracatçılara mal teslim eden imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için (fason olarak yaptırılanlar dahil) tecil-terkin uygulaması yapılacak, piyasadan hazır olarak alıp sattıkları mallar için ise uygulanmayacaktır. Bu durumda bu mallar, faturada ayrı ayrı gösterilebileceği gibi, ayrı ayrı fatura da kesilebilir.

İmalatçının imalat isinde en az beş işçi çalıştırması gerekir. İmalat isine fiilen katılmayan yönetici, büro elemanı veya muhasebeci gibi personel bu sayıya dahil değildir. Fakat işyeri sahibi imalata fiilen katılıyorsa bu sayıya dahil edilir.<sup>331</sup> Danıştay 9. Dairesinin 19.02.1997 tarih ve Esas No:1996/2769 ve 1997/477 sayılı konu ile ilgili

---

<sup>330</sup> TURANLI, a.g.e., s.127.

<sup>331</sup> OKTAR, a.g.e., s.27.

kararında “ihraç kaydıyla teslimin gerçekleştirildiği dönemde besten az işçi çalıştırılmasına karşılık, yılın bütünü dikkate alınarak aylık ortalama besten fazla işçi çalıştırılması halinde mükellefin beş işçi çalıştırdığının kabulü gerekir” şeklinde açıklama yapılmıştır.<sup>332</sup>

### **3.7.3. İmalatçı Olmayanlar Tarafından Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine Yapılan İhraç Kayıtlı Teslimler**

Maliye Bakanlığı yayımlamış olduğu 27 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin (B) bölümü ve 62 Seri Nolu KDV Genel Tebliği<sup>333</sup> ile, imalatçı tanımına girmeyen mükelleflerin Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketlere ihraç kaydıyla yaptıkları mal teslimlerinin tecil terkin uygulamasından yararlanmasını öngörmüştür.

Yukarıda da belirtildiği üzere, bu şekilde yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde tecil terkin uygulamasının en önemli yönü,

- Malı teslim edenin imalatçı olmaması,
- Malı teslim alanın Dış Ticaret Müsteşarlığınca belirlenen Dış Ticaret Sermaye Şirketi ve Sektörel Dış Ticaret Şirketi olması gerektir.

Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketleri Dış Ticaret Müsteşarlığınca her yıl belirlenerek Resmi Gazetede yayımlanmaktadır. Bu nedenle imalatçı olmayan mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle ileride herhangi bir problemle karşılaşmamaları bakımından, teslim yaptıkları Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ile Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin kendilerine bu unvanların Dış Ticaret Müsteşarlığınca verildiğini belgelemelerini talep etmeleri ve söz konusu belgelerin onaylı bir örneğini ise saklamaları gerekir. İmalatçı olmayan mükelleflerin Dış Ticaret Müsteşarlığınca Dış Ticaret Sermaye Şirketi ve Sektörel Dış Ticaret Şirketi unvanı verilmeyen şirketlere yapacakları ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması yapılmayacaktır.

<sup>332</sup> Şükrü KIZILOL, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları, Haziran 1998a,

<sup>333</sup> 62 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 02.04.1997 Tarih ve 22952 Sayılı Resmi Gazete.

Buna göre, dış ticaret sermaye şirketlerine mal teslim eden mükellefler nezdinde yapılacak vergi incelemesi sonucu, bir vergi ziyanının tespit edilmesi halinde ziyaa uğratılan vergiden, buna tekabül eden cezalardan ve gecikme faizinden mükelleflerle birlikte dış ticaret sermaye şirketleri de Vergi Usul Kanununun 11. maddesi uyarınca müteselsile sorumlu olacaklardır.

Tecil-terkin uygulaması tamamen imalatçıların inisiyatifindedir. Yani normal olarak KDV tahsil edilmek suretiyle satış yapılması da pekala mümkündür. İhracatçının bu suretle ödeyeceği KDV'yi indirim ve iade konusu yapabileceği tabiidir. Ancak sektörel dış ticaret şirketlerinin ortakları dışındaki satıcılardan ihraç kaydıyla mal alımında tecil-terkin uygulaması zorunludur.

Öte yandan, imalatçı olmayan mükelleflerden ihraç kaydıyla mal alan DTSS ve SDTS'lerin 27 Seri No' lu KDV Genel Tebliği ekinde yer alan taahhünameyi ilgili vergi dairesine verme zorunlulukları 70 Seri No' lu KDV Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

#### **3.7.4. Katılım Bankalarının İhracatçılara Yaptıkları İhraç Kayıtlı Teslimler**

3065 Sayılı KDV Kanununun 11/2. maddesi, Maliye Bakanlığına, KDV 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 alacağına emniyet altına alınması amacıyla gerekli görülen hallerde sınırlama ve bu istisnaların usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespit etme konularında yetki vermiştir.

Maliye Bakanlığı yayımladığı 62 Seri No' lu KDV Genel Tebliği ile bu yetkisine istinaden katılım bankalarının ihracatçı firmalara ihraç kaydıyla mal teslimlerinin tecil-terkin uygulamasından yararlandırılmasını uygun görmüştür.

Katılım bankalarının sadece ihracatçılara ihraç kaydıyla teslim ettikleri mallar için tecil-terkin sistemi uygulanacaktır. Ancak bu zorunlu olmayıp katılım bankaları istedikleri takdirde ihracatçıdan KDV tahsil etmek suretiyle de mal satabilirler.

### **3.7.5. Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) veya Geçici Kabul İzin Belgesi (GKİB) Kapsamında İthal Edilen Ham ve Yardımcı Maddeler Kullanılarak Üretilen Malların İhraç Kaydıyla Teslimleri**

Dahilde İşleme ve Geçici Kabul rejimleri çerçevesinde yapılacak işlemlere ilişkin olarak yapılan düzenleme olan KDVK' nın geçici 17. maddesine göre;

“Dahilde isleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin 31/12/2008 tarihine kadar tesliminde Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (c) bendi hükümlerine göre, bölgeler, sektörler veya mal grupları itibariyle işlem yaptırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu maddenin uygulanmasında ihracat süresi olarak anılan bentteki süre yerine bu rejimlerle öngörülen süreler esas alınır. İhracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.” hükmü yer almaktadır.

4369 sayılı Kanunun 62. maddesiyle KDV Kanununa eklenen geçici 17.maddeyle, dahilde isleme ve geçici kabul rejimleri kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak ham ve yardımcı maddelerin yurt içinden satın alınmasında sektörler, bölgeler veya mal grupları itibariyle tecil-terkin işlemi yaptırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkiye istinaden önce tekstil ve konfeksiyon sektöründe, daha sonra demir-çelik, otomotiv ve otomotiv yan sanayi sektörlerinde bu şekilde işlem yapılmasını öngörmüştür. Bu yetki uyarınca çıkarılan ve dünya piyasa fiyatlarından hammadde temin etmek suretiyle ihracatı arttırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak, ihraç pazarlarını geliştirmek ve ihraç ürünlerini çeşitlendirmek amacıyla, 2001/2325 sayılı Kararname ile sektör ayrımı kaldırılmış ve tüm sektörlerde dahilde isleme veya geçici kabul izin belgesine sahip imalatçı-ihracatçıların yurt içinden ham ve yardımcı madde alımlarında KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında tecil-terkin işlemi uygulanması mümkün kılınmıştır.<sup>334</sup>

<sup>334</sup> Yafes PEHLİVAN, Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimlerinde KDV İstisnası, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2005c, S.19 s.50.



Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 inci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak 2001/2325 sayılı Kararnamenin yürürlüğe girdiği 01/06/2001 tarihinden itibaren bu kapsamdaki teslimlerde 83 seri No' lu KDV Genel Tebliğine göre işlem yapılması uygun görülmüş olup 71 Seri No' lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin i inci bölümü ve 75 Seri No' lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

KDVK'nın17.maddesine göre çıkarılan 16.04.2001 tarih ve 2001/2325 sayılı kararname uyarınca tecil-terkin sistemi çerçevesinde işlem yapılabilmesi için; alıcıların, KDV mükellefi olmaları ve Dahilde İşleme Rejimi kararı ile bu karara ilişkin Dış Ticaret Müsteşarlığı Tebliğlerine uygun "Dahilde İşleme" veya Gümrük Müsteşarlığınca verilen "Geçici Kabul" izin belgelerine sahip bulunmaları gerekmektedir.<sup>335</sup>

Ancak bu kapsamda gerçekleşecek teslimler nedeniyle düzenlenecek faturalarda her bir mal türüne ilişkin KDV hariç bedelin 2.500 YTL'yi (tekstil-konfeksiyon sektöründe pamuk, yün iplik ve kumaş dışındaki mallarda 500 YTL) asması gerekmektedir.<sup>336</sup>

Maliye Bakanlığı, yayımladığı ve 83 seri nolu KDV Genel Tebliği<sup>337</sup> ile yürürlükten kalkan 71 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile, KDV Kanunu'nun 11/2.maddesinin verdiği yetkiye istinaden geçici kabul ve dahilde İşleme izin belgesi kapsamında İthal edilen ham veya yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihracatçılara ihraç kaydıyla teslimlerinde tecil-terkin sisteminin uygulanmasını uygun görmüştür.

71 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin 2. bölümünde, bu uygulamanın, geçici kabul ve dahilde isleme izin belgeleri veya ihracatı teşvik belgesi kapsamında ithal edilip islenen malların, tebliğin yayım tarihi olan 13.11.1998 tarihinden önce gerçekleştirilen ihraç kaydıyla teslimleri içinde geçerli olduğu belirtilmişti. Bu şekilde, bu işlemler için belirlenen tecil-terkin uygulamasının geriye doğru uygulanması sağlanmıştı.

<sup>335</sup> PEHLİVAN, (2005), a.g.e., s.51

<sup>336</sup> Sami KARACAN, İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil ve İade Edilecek KDV'nin Hesabında Son Durum, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mart 2005, S.15, s. 54.

<sup>337</sup> 83 seri nolu KDV Genel Tebliği 29.06.2001 Tarih ve 24447 Sayılı Resmi Gazete.

Bu kapsamda işlem yapmak isteyen mükellefler, bu amaçla üreterek ihraç edecekleri malların üretiminde kullanacakları girdileri vergisiz olarak ithal edebilmek için ithalat işleminden önce, Gümrük Birliği kapsamında Avrupa Topluluğuna dahil ülkelerden yapacakları ithalat için Dış Ticaret Müsteşarlığı'na bas vurarak "Dahilde İşleme İzin Belgesi" (DİİB)'ni bu ülkeler dışındaki üçüncü ülkelerden yapacakları ithalatlari için ise Gümrük Müsteşarlığı'na başvurmak suretiyle "Geçici Kabul İzin Belgesi" (GKİB)'ni almak zorundadırlar. Bu belgelere dayanılarak yapılan ithalat işlemleri ile ithal edilen girdiler kullanmak zorundadırlar. Bu belgelere dayanılarak yapılan ithalat işlemleri ile ithal edilen girdiler kullanılmak suretiyle üretilen maddelerin ihracat işlemlerinin, belgelerde öngörülen şartlara uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmeyeceği ile ilgili gümrük idareleri ile ihracatçı birlikleri tarafından takip edilip denetlenmektedir.<sup>338</sup>

Yurt dışından getirilen ham ve yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihraç edilmesi halinde, bu maddelerin gümrük vergisi ile diğer mali yükümlülükler teminat karşılığı ertelenerek, ihraç edilecek malların girdi maliyetleri azaltılmaktadır. Aynı şekilde yurt dışındaki müşterilerin mallarının islenmesi amacıyla geçici olarak ithal edilen mallar için de gümrükte vergi uygulanmamaktadır.<sup>339</sup>

Bu Kapsamdaki teslimlerde tecil-terkin uygulaması ihtiyaridir ancak, sektörel dış ticaret şirketlerinin imalatçı olmayan ortakları ile ortağı olmayan bütün mükelleflerden yapacağı alışlarda tecil-terkin uygulaması zorunludur. Tecil-terkin kapsamında satın alınan maddelerle üretilen mallar doğrudan ihraç edilebileceği gibi, KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında yeniden tecil terkin uygulanarak ihraç kaydıyla ihracatçılara teslim edilebilir.<sup>340</sup>

### **3.7.6. Tecil-Terkin Uygulamasında İhraç Kayıtlı Malların 3 Ay İçerisinde Yurt Dışına Çıkması Zorunluluğu Ve İhracatın Bu Süre İçerisinde Gerçekleşmemesi Durumu**

<sup>338</sup> OKTAR, a.g.e., s. 31-32.

<sup>339</sup> OKTAR, a.g.e., s. 32.

<sup>340</sup> Ahmet ÖGÜT, "İhraç Kaydıyla Teslimlerde KDV Uygulaması", Maliye Postası Dergisi, Aralık 2004, S.583, s.50.

### **3.7.6.1 İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Malların 3 Ay İçinde İhraç Edilme Zorunluluğu**

KDV Kanununun 11/1-c maddesinde, ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin sisteminin uygulanması belirli bir süreye bağlanmıştır. Bu süre, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı tarihi takip eden aybaşından itibaren 3 aydır. İhracatın bu süre içerisinde gerçekleştirilememesi halinde, 4842 sayılı Kanunun 21.maddesiyle değişen ibareye göre 01.05.2003 tarihinden itibaren ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi durumunda, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığı'nca veya bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebileceği hükmünü getirmiştir.

İhracatın bu süre içerisinde yapılamaması halinde, teslimin yapıldığı vergilendirme dönemi katma değer vergisi beyannamesinde yapılan hesaplamalar sonucu tecil olunan katma değer vergisi açısından iki tür cezai müeyyide uygulanacaktır.

Bunlardan ilki gecikme zammı uygulamasıdır. ihracatın yukarıda belirtilen süre içerisinde gerçekleştirilmemesi halinde tecil edilen vergi, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 51. maddesine göre ilgili dönemler için belirlenen gecikme zammı ile birlikte bağlı bulunan vergi dairesine ödenecektir.

İkinci uygulanacak müeyyide ise tecil faizidir. İhraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, ilk defa da kanun maddesi gereğince üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığı'nca veya bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilecek, bu süre içerisinde yine mücbir sebepler dolayısıyla ihracatın yapılamaması durumunda ise tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48. Maddesine göre ilgili dönemler için belirlenen tecil faizi ile birlikte bağlı bulunulan vergi dairesine ödenecektir.

İhracatın gerçekleştirilmesine engel olan ve mücbir sebep olarak kabul edilen mazeretlerden bazıları şunlardır:

- a. hava koşulları nedeniyle karayolunun kapanması,
- b. sel felaketi,
- c. trafik kazası,
- d. malların yüklendiği geminin batması,
- e. körfez krizi,
- f. grev,
- g. mahkeme kararıyla tevsik edilmesi şartıyla malların çalınması ve mallara ihtiyati haciz konulması hükümetçe yapılan performans kota dağıtımının gecikmesi,
- h. ekonomik ambargo,
- i. malların varış limanının kapalı olması,
- j. ithalatçı ülkedeki olaylar nedeniyle malların ihraç edilememesi vb.

Mücbir sebep olarak kabul edilmeyen mazeretler arasında ise;

- a. kota hakkının dolması,
- b. yurt dışındaki alıcının siparişini iptal etmesi,
- c. yurt dışındaki inşaat işinin zamanında bitirilmemesi nedeniyle malların yurtdışı edilememesi,
- d. kiralanan gemilerin gelmemesi,
- e. yabancı alıcının yükleme emrini geç vermesi vb. bulunmaktadır.

Bu sistemde, KDV bakımından tüm risk ve sorumluluklar ihraç kaydıyla mal teslim edene yüklenmiştir. Uygulamada, ortaya çıkabilecek cezalar, gecikme zamları ve finansal yükler için ihracatçıya rücu edilebileceği yolunda anlaşmalar yapıldığı görülmektedir.<sup>341</sup>

### **3.7.6.2. İhracatın Mücbir Sebep Olmaksızın Süresinde Gerçekleşmemesi**

---

<sup>341</sup> MAÇ, (1998), a.g.e., s. 41.

İhraç kaydıyla teslimlerde ihracatın, kural olarak teslimin yapıldığı tarihi izleyen ayın başından itibaren 3 ay içinde gerçekleştirilmesi gerekir. İhracatın bu 3 aylık süre içerisinde gerçekleştirilmemesi halinde tecil edilen vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur.

İhracat söz konusu süre geçtikten sonra yapılırsa ve bu gecikme için mücbir sebep gösterilmezse, hiç ihracat yapılmamış gibi işlemde bulunulur. Malların bir kısmının süresinde ihraç edilmemesi halinde ise yukarıdaki işlemlerin, ihracı gerçekleştirilmeyen teslimlerle sınırlı şekilde uygulanması gerekir.

### **3.7.6.3. İhracatın Mücbir Sebepler Nedeniyle Süresinde Gerçekleşmemesi**

İhraç edilmek şartıyla teslim edilen malların VUK' da belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığı'na veya bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince en fazla üç aya kadar ek süre verilebileceği, bu sürede de ihracatın gerçekleşmemesi durumunda, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Vergi Usul Kanununun mücbir sebepleri düzenleyen 13 üncü maddesi şöyledir:

Madde 13-Mücbir Sebepler:

1. Vergi ödevlerinden herhangi birini yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması;

gibi hallerdir.

Ancak Maliye Bakanlığı tayin ettiği 25.03.1997 tarih ve 12180 Sayılı Özelgesinde:

“Tecil-terkin kapsamında satın alınan malların yurt içinde başkasına devredilmemiş olması ve ihraç edilmek şartıyla tecil-terkin kapsamında satın alınan malların elde olmayan nedenlerden (mücbir sebepler) dolayı 3 aylık süreyi assa dahi, satın alındığın tarihten itibaren bir yıl içinde ihraç edilmesi halinde, tecil faizi uygulanmaksızın tecil edilen verginin terkin edileceğini” açıklamıştır.<sup>342</sup>

Ancak ihracatın gerçekleşmemesindeki mücbir sebeplerin daha kapsamlı olarak değerlendirilmesi gerekir. Vergi İdaresinin de mukteza bazında bu anlayışa uygun görüşler açıklamış olduğu anlaşılmaktadır.<sup>343</sup>

- -Sürekli yağış ve malın bulunduğu sahayı sel basmış olması,
  - -Sınır kapısında tren seferleri düzenlenmemesi sebebiyle malın sınır kapısında trende beklemesi,
  - -Malın gönderileceği ülke itibariyle, ihracata yetkili makamlarca sınırlama getirilmesi,
  - İspat ve tevsik edilmek şartıyla trafik kazası,
- İlgili mallara, mahkeme kararıyla ihtiyatı haciz konması,
- İthalatçının ülkesindeki olaylar nedeniyle ihracatın gecikmesi veya yapılamaması, halleri de mücbir sebepler arasında sayılmıştır.

### **3.7.7. İhracatın Gerçekleştirilememesi Veya Zamanında Yapılmaması Hallerinde Tecil Edilen Vergiye Vergi Ziyat Cezalarının Uygulanamaması**

İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara yapılan mal teslimlerinde bu teslimlere ait katma değer vergisi tahsil edilmemesine rağmen, mal tesliminde bulunan yükümlülerce ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmektedir. İhraç kaydıyla yapılan teslimlere ait hesaplanan katma değer vergisi ilgili vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunmaktadır.

---

<sup>342</sup> BOZDAL, a.g.e., s. 9.

<sup>343</sup> BOZDAL, a.g.e., s. 9.

İhracatın süresi içerisinde gerçekleştirilememesi halinde, ihraç kaydıyla yapılan teslimde ait katma değer vergisi zamanında tahakkuk etmiş olduğundan, tecil edilmiş olan bu vergiler için Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyana ilişkin cezai müeyyidenin uygulanması mümkün değildir. Çünkü bu cezalar, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi halinde söz konusu olabilmektedir. İhraç kaydıyla teslimde ait vergi zamanında tahakkuk ettirildiğinden, ihracatın süresinde gerçekleştirilememesi halinde, tecil edilen vergiye bu cezaların uygulanması söz konusu değildir.

### **3.7.8. İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde Tecil, Terkin ve İade Edilecek KDV'nin Hesaplanması ve Beyanı**

İhraç kaydıyla teslimlerde, ihracat teslimlerinden farklı olarak yüklenilen KDV değil teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin iade edilmesi esastır. Dolayısıyla teslimde konu malların bünyesine giren KDV'nin hesaplanması gerekmektedir. Bu mükellefleri zor ve karışık olan hesaplardan kurtarmakta ve iade edilecek KDV'nin daha kolay belirlenebilmesini sağlamaktadır.<sup>344</sup>

İhraç kaydıyla yapılan teslimler; KDV beyannamesinin “Tablo-1 Tevkifat Uygulanmayan İşlemler bölümündeki 6, 8, 10 veya 12. satırlarında, üzerinden vergi hesaplanacak bedele dahil edilecektir. İhraç kaydıyla teslim bedelinin, ihracat istisnasına ait satıra yazılarak KDV matrahından indirilmesi hiçbir şekilde mümkün değildir. Yani KDV tahsil edilmediği halde, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden KDV hesaplanacak ve diğer satırlar da hiçbir farklılık olmaksızın doldurulacaktır.

Sonuçta ödenmesi gereken KDV çıkması halinde, ödenecek verginin ihraç kaydıyla yapılan teslim dolayısıyla tahsil edilmeyen KDV kadar kısmı tecil edilecektir. Bu dönemde “İhraç Kaydıyla Teslimler' e ait Tablo-10'un doldurulması gerekir. Tahsil edilmeyen KDV'den tecil edilen KDV'nin indirilmesinden sonra da bir kalan tutar, bu

<sup>344</sup> Figen SARKIN, İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV'nin Hesaplanması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 277, Eylül 2004, s.138.

şekilde teslim edilen malların süresinde ihracının gerçekleşmesi halinde iade edilecektir.<sup>345</sup>

### 3.7.9. Tecil Edilebilir KDV

Tecil edilebilir katma değer vergisi, ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçı veya imalatçı olmayan mükelleflerin hesaplayıp ihracatçı, dış ticaret sermaye şirketleri, sektörel dış ticaret şirketlerinden tahsil etmedikleri katma değer vergisidir.<sup>346</sup>

Örneğin İmalatçı Firma (A)'nın İhracatçı Firma (B)'ye 1.000 YTL + 180 YTL(%18 KDV) KDV' lik ihraç kayıtlı teslim yaptığı döneme ilişkin olarak verdiği KDV beyannamesinde Tecil Edilebilir KDV satırında hesaplanacak olan tutar 180 YTL olacaktır.

### 3.7.10. Tecil Edilecek KDV

Bir vergilendirme döneminde ödenecek vergi tutarının tecil-terkin kapsamında teslim edilen mallara isabet eden kısmı, tecil edilecek katma değer vergisidir. Ödenecek katma değer vergisi yoksa, tecil edilecek katma değer vergisi de olmayacaktır ve tamamı iade edilecektir.

Tecil Edilecek KDV'nin hesaplanması ise su şekilde yapılacaktır; Beyanname üzerinden hesaplanan toplam KDV'den indirimler toplamı çıkarıldıktan sonra kalan tutar tecil edilebilir KDV ile karşılaştırılacaktır. Bu tutar Tecil Edilebilir KDV'den küçük ise bulunan rakam Tecil Edilecek KDV olarak yazılacaktır.<sup>347</sup>

Örnek olarak; İmalatçı Firma (A)'nın İhracatçı Firma (B)'ye 1.000 YTL + 180 YTL(%18 KDV) KDV' lik ihraç kayıtlı teslim yaptığı döneme ilişkin olarak verdiği KDV beyannamesinde Tecil Edilebilir KDV satırında hesaplanacak olan tutar 180 YTL'dir Bu mükellefin ilgili dönem verdiği KDV beyannamesinde toplam KDV'nin 400 YTL, indirimler toplamının ise 300 YTL olduğu varsayılırsa, bu durumda (400 –

<sup>345</sup> OKTAR, a.g.e., s.34.

<sup>346</sup> PEHLİVAN, (2005), a.g.e., s.57.

<sup>347</sup> PEHLİVAN, (2005), a.g.e., s.57.



300⇒) 100 YTL karşılaştırmaya esas tutar olacaktır. Mükellefin Tecil Edilebilir KDV tutarı 180 YTL olduğuna göre bu tutar karşılaştırmaya esas alacağımız tutardan büyük olduğundan Tecil Edilecek KDV tutarı 100 YTL, yani karşılaştırmaya esas aldığımız indirimler sonrası kalan tutar olacaktır. Mükellefin ilgili dönemdeki Tecil Edilecek KDV satırına da bu tutar yazılacaktır.

### 3.7.11. Tecil Edilemeyen KDV

Bu Kavram yeni KDV beyannamelerinin 83. satırında yer almaktadır. İhraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönemde tecil edilemeyen KDV tutarı beyannamenin 90. satırına yazılmaktadır. Bu teslimle ilgili ihracatın gerçekleştiği dönemde ise gerçekleşen ihracata isabet eden "Tecil Edilemeyen KDV" tutarı 83. satıra yazılacaktır.<sup>348</sup>

Konuyla ilgili olarak 24 Seri nolu KDV Sirkülerinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.<sup>349</sup>

Bu tablonun sonunda yer verilen-"İhraç Kaydıyla Teslimlerle İlgili Tecil Edilemeyen KDV" satırına (83. Satır), beyannamenin ait olduğu dönemde veya önceki dönemlerde yapılan ihraç kaydıyla teslimlerle ilgili ihracat kısmen veya tamamen bu dönemde gerçekleşmişse, teslimin yapıldığı dönemde tecil edilemeyen vergi tutarının (ilgili dönem beyannamesinin 90. satırındaki tutarın) gerçekleşen ihracata isabet eden kısmı yazılacaktır.

Örnek 5:

Geçen ay 3.000 YTL tutarında ihraç kaydıyla teslim yapılmıştır. Tecil edilebilir KDV 540, tecil edilen KDV 180, tecil edilemeyen KDV 360 YTL' dir. Bu ay 5.000 YTL tutarında ihraç kaydıyla teslim yapılmıştır. Tecil edilebilir KDV 900, tecil edilemeyen KDV 720 YTL' dir. Bu ayda, geçen dönemdeki teslimin 2.000 YTL tutarındaki kısmı, bu dönemdeki teslimin 4.000 YTL tutarındaki kısmı ihraç edilmiştir. Geçen aydaki teslimle ilgili iadeye konu olacak KDV:  $(2.000/3.000) \times 360 = 240$  YTL, Bu aydaki teslimle ilgili iadeye konu olacak KDV:  $(4.000/5.000) \times 720 = 576$  YTL,

<sup>348</sup> PEHLİVAN, (2005), a.g.e., s.58

<sup>349</sup> 14.02.2003 Tarih KDV-24 /2005-3 sıra nolu KDV Sirküleri. Gelir İdaresi Başkanlığı İnteraktif Bilgi Bankası.

83. satıra yazılacak toplam iadeye konu olacak KDV:  $240 + 576 = 816$  YTL, olarak hesaplanacaktır.

### **3.7.12. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV'nin Hesaplaması**

Nakliye, makine-teçhizat, ambalaj, enerji gibi girdilerde genel vergi oranının uygulanması nedeniyle, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi dolayısıyla yüklenen vergiler, bazı hallerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergilerden fazla olabilmektedir.<sup>350</sup>

74 Seri No' lu KDV Genel Tebliğinde 227 indirimli orana tabi işlemlerden tam veya kısmi istisna kapsamına girenlerin bu istisnaların uygulanmasına ilişkin genel esaslara tabi olacağı belirtilmiştir.

Yine Konuyla ilgili olarak 64 seri No' lu KDV Genel Tebliğinde su açıklamalara yer verilmiştir.<sup>351</sup>

"... Katma Değer Vergisi Kanununun 29/4. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde iade edilecek verginin hesabında; ihraç kaydıyla teslim bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması ile bulunacak tutardan fazla olmamak kaydıyla, teslimin bünyesine giren vergilerin esas alınması uygun görülmüştür. Bu husus, vergilendirme dönemine bakılmaksızın, bu Tebliğin yayımı tarihinden sonra, indirimli orana tabi mallarla ilgili olarak tecil terkin kapsamında yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde geçerli olacaktır."

64 seri nolu KDV Genel Tebliğinde yapılan düzenlemeye göre, indirimli orana tabi (%1 ve %8) malların ihraç kaydıyla tesliminde iade edilecek KDV, teslim bedelinin genel vergi oranı (% 18) ile çarpılması sonucu bulunacak tutan geçmemek şartıyla teslimi, yapılan mallar nedeniyle yüklenen vergi kadar olacaktır.<sup>352</sup>

Örnek olarak:<sup>353</sup>

<sup>350</sup> İrfan VURAL ve Turan SEVİM, İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde KDV İadesi, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2005, s.79.

<sup>351</sup> 74 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 14.09.2000 Tarih ve 24170 Sayılı Resmi Gazete.

<sup>352</sup> KIZILOĞLU, (2001), a.g.e., s.860.

<sup>353</sup> PEHLİVAN, (2005), a.g.e., s.59

Fındık satışı işi ile uğrasan mükellef (A), Nisan/2005 vergilendirme döneminde, ihracatçı dış ticaret şirketine ihraç kaydıyla 10.000 YTL tutarında toptan fındık tesliminde bulunmuştur. Mükellefin söz konusu dönemde yurt içindeki diğer toptan fındık teslimleri 20.000 YTL tutarındadır.

Söz konusu firmanın Nisan/2005 ayı için toplam indirilebilir KDV' si 1.500 YTL olup, indirilebilir bu verginin 500 YTL'si ihraç kayıtlı satışı yapılan fındık ile ilgili alış ve giderlerine ilişkindir. Bu verilere göre mükellefin Nisan/2005 ayında yaptığı ihraç kayıtlı satışları dolayısıyla tecil-terkin ve iade edilecek KDV tutarlarının beyanname üzerinde hesaplanması aşağıdaki gibi olacaktır.

- Teslim ve Hizmet Bedeli (6. satır,  $10.000 + 20.000 =$ ) 30.000.-YTL
- Hesaplanan KDV ( 7. satır,  $30.000 \times \% 1$ ) 300.-YTL
- Hesaplanan KDV Toplamı (29. satır) 300.-YTL
- Toplam KDV ( 31. satır) 300.-YTL
- Bu Döneme Ait İndirilecek KDV (33. satır) 1.500.-YTL
- İndirimler Toplamı ( 37. satır) 1.500.-YTL
- Hesaplanan KDV (Tablo 10,84. satır) ( $10.000 \times \%1 =$ ) 100.-YTL
- Yüklenilen KDV (85. satır) 500.-YTL
- Tecil Edilebilir KDV (89. satır,  $10.000 \times \%1 =$ ) 100.-YTL
- Tecil Edilecek KDV (38. satır) --
- İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi farkı (  $500 - 100 =$ ) 400.-YTL
- Sonraki Döneme Devreden KDV (41. satır) 1.500.-YTL

Nisan ayı beyanname si bu şekilde doldurulacaktır. İhraç kaydıyla teslim edilen malların ihraç edildiği dönem beyanname sinde, yukarıda 91. satırda yer alan rakam kesinlikle 83. satıra yazılmayacak, "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunda (Tablo 9) 405 kodlu satır seçilip tutara 10.000 YTL, "İadeye Konu KDV" sütununa 400 YTL yazılacak, beyannamenin dipnot açıklamaları çerçevesinde iade olunacak KDV hesaplanacaktır.

### **3.7.13. Genel Oranda KDV'ye Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV'nin Hesaplaması**

Tecil Terkin esasında ki uygulamalarda, ihraç kaydıyla teslim edilen ihracat bedeli üzerinden hesaplanacak KDV esas alınmaktadır. KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan verginin tamamıyla tecil edilememesi halinde tecil edilemeyen verginin, ihraç kaydıyla satılan malın bünyesine giren kısım sınırlı olarak iade edilmesi uygulamasından vazgeçilmiştir.

İade edilecek KDV'nin hesabında %18 oranında KDV'ye tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde yukarıda anlattığımız iade işlemleri yapılır. Teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilemeyen kısmı, ihraç kaydıyla teslim yapanlara iade olunur. Ancak bu şekilde iade edilecek tutar, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden fazla olamaz.

### **3.7.14. İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Uygulaması**

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil edilemeyen katma değer vergisinin iadesi, ihracatın gerçekleştiği dönemde yapılabilmekte, ihracatın kısmen gerçekleşmesi halinde, gerçekleşen kısma isabet eden tutar iade edilmektedir. 95 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde, ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin herhangi bir satırına, bu şekilde hesaplanacak iade tutarının yazılmayacağı açıklanmıştır. Bir başka deyişle, iade tutarının beyannamenin 83 üncü satırına (İhraç Kaydıyla Teslimlerle İlgili Tecil Edilemeyen KDV satırı) dahil edilmesi şeklindeki uygulamadan vazgeçilmiştir.

Buna göre mükellefler ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadeleri için ihracatın gerçekleştiği dönemde iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvuracaklar, yapılacak değerlendirmeden sonra iade talepleri bu dönem beyannamesi dışında gerçekleştirilecektir.<sup>354</sup>

Bu durumda, iade işlemi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir:

---

<sup>354</sup> VURAL, SEVİM, a.g.e., s.93- 94.

- Mükellefler, ihrac kaydıyla teslim ettikleri malların kısmen veya tamamen ihrac edilmesi halinde, iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle vergi dairesine başvurarak ihracatı gerçeklesen kısma isabet eden tutarın nakden veya mahsuben iadesini talep edeceklerdir.
- Vergi dairesi beyanname verilmesini beklemeden talebi değerlendirerek genel hükümler çerçevesinde talebi sonuçlandıracaktır. Red ve iade, ihrac kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesine (Beyannamenin, 90-İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV satırına) dayandırılacaktır.
- Mükellef, bu iade tutarını hiçbir beyannamede 40 veya başka bir satırda göstermeyecektir.

İhrac kaydıyla teslimin gerçekleştiği dönem beyannamesinin 90' ıncı satırında bir tutar yer alması ve iade başvurusunun gerekli belgelerle birlikte usulüne uygun olarak yapılması, iade talebinin yerine getirilmesi için yeterlidir.

İade beyanname dışında gerçekleştirileceğinden, ihracatın gerçekleştiği tarihten sonra ortaya çıkacak bu iade talebine, ait tutarın herhangi bir beyannameye dahil edilmesinin, mükerrer iadeye ve dolayısıyla cezalı tarhiyatlara yol açabileceği hususuna dikkat edilmelidir.<sup>355</sup>

### **3.7.15. İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması**

96 seri numaralı KDV Genel Tebliğinin<sup>356</sup> 6'ncı bölümünde, 39 No.lu KDV Genel Tebliğinin CD) bölümünde açıklandığı üzere, iade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yüklendikleri vergileri nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde de bulunmalarının mümkün olduğu belirtilmektedir.

Tercihini bu yönde kullanan mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlem bedelleri Katma Değer Vergisi Beyannamesinin 8 ve 9 numaralı beyan edilecek, ancak

<sup>355</sup> VURAL, SEVİM, a.g.e., s.93.

<sup>356</sup> 96 seri numaralı KDV Genel Tebliği 18.11.2005 Tarih ve 25997 Sayılı Resmi Gazete.

Tabloların "Yüklenilen KDV" veya "İadeye Konu Olan KDV" sütunlarına "0" (sıfır) yazılacaktır., Bu şekilde beyanda bulunan mükelleflerin, iade için istenenler hariç, iade hakkı doğuran işlemi tevsik eden belgeleri beyanname ekinde ibraz etmeleri gerekmektedir.<sup>357</sup>

Genel durum bu olmakla birlikte, ihraç kaydıyla teslimlerde iade hakkının indirim yoluyla kullanılması yukarıdaki açıklamalardan farklı olacaktır. Daha önce de belirtildiği gibi, ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iadeleri, ihracatın gerçekleştiği dönemde iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvurulması üzerine ilgili dönem beyanname dışında gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla, iade hakkının indirim yoluyla kullanılmasının istenmesi halinde yapılması gereken işlem hakkında 96 numaralı KDV Genel Tebliğindeki açıklamalar tek başına yeterli olmayacaktır.

Konu ile ilgili açıklamalar 39 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde yer almaktadır.

Söz konusu Genel Tebliğin (D) bölümünde, ihraç kaydıyla teslimleri bulunan mükelleflerin İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirimi doldurmak zorunda oldukları, bu bildirimde 102 numaralı satırındaki ( İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV satırı) gösterilen tutarı, dilerse iade olarak değil indirim yoluyla giderebilecekleri belirtilmiştir. Tebliğe göre, teslimin yapıldığı dönem beyannameinde söz konusu satırdaki tutarın, ihracatın gerçekleştiği dönem beyannameinin 50 numaralı satırına (Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV satırı) dahil edilmesi ve vergi dairesine bu konuda bilgi verilmesi gerekmektedir.

İhraç kaydıyla teslim ve ihracatın aynı dönemde gerçekleşmesi ve iade olarak doğan verginin indirim yoluyla giderilmesinin tercih edilmesi halinde ise "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV" satırındaki tutarın, gelecek dönem beyannameinin "Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV" satırına yazılması gerekmektedir.

---

<sup>357</sup> VURAL, SEVİM, a.g.e., s.93

Tebliğ hükümlerinden anlaşılacağı üzere, ihraç kaydıyla teslimlerde bulunan mükellefler, nakden veya mahsup suretiyle geri alabileceği iade tutarını, isterse ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin, "Önceki Dönemden Devreden KDV" satırına dahil ederek ve vergi dairesine bu konuda bilgi vererek indirim suretiyle giderebileceklerdir. ihraç kaydıyla teslim ve ihracatın aynı dönemde gerçekleşmesi halinde ise "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırındaki (90 No.lu satır) tutar gelecek dönem beyannamesinin "Önceki Dönemden Devreden KDV" satırına ( 32 No.lu satır) yazılacaktır.<sup>358</sup>

### **3.8. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERİN KDV BEYANNAMESİNE YANSIYIŞI**

#### **3.8.1 – Genel açıklama**

İhraç kayıtlı teslimlerin yeni 1 no.lu KDV Beyannamesine yansiyışı kısaca şöyle izah edilebilir:

İhraç kayıtlı teslimler beyannamenin 6, 8, 10, 12 no.lu satırlarında herhangi bir KDV’li teslim gibi ve oranına göre tasnifli olarak diğer KDV’li teslimlerle toplanmak suretiyle gösterilir. Hizalarındaki 7, 9, 11, 13 no.lu satırlarda ihraç kayıtlı teslim faturasında gösterilen ve müşteriden tahsil edilmeyen KDV tutarları da yine oranlarına göre ayrımlı olarak ve hesaplanan diğer KDV’ler ile toplanmak suretiyle, gösterilir. Bunun sonucunda ihraç kayıtlı teslimlerle ilgili KDV’ler, 31. satırdaki KDV toplamına dahil olur. Bundan 37. satırdaki indirimler toplamı düşüldüğünde pozitif bir rakam çıkarsa, bu pozitif rakamın ihraç kayıtlı teslim KDV’si kadar kısmı 38. satırdaki tecil edilecek KDV tutarını oluşturur. Şayet fark ihraç kayıtlı teslim tutarının altında ise bu farkın tamamı tecil edilir. Tecil olunan tutar ile ihraç kayıtlı teslim KDV’leri toplamı arasındaki fark mükellefe iade edilecek KDV’yi oluşturur. 37. satırdaki indirimler toplamı 31. satırdaki toplam KDV’den fazla ise, bu takdirde ihraç kayıtlı teslim KDV’sinin tamamı iade edilecek demektir.

Müşteriden tahsil edilmediği halde ihraç kayıtlı teslim KDV’sinin beyannamede normal teslim KDV’si gibi gösterilmesinin nedeni, ihracat gerçekleşinceye kadar

<sup>358</sup> VURAL, SEVİM, a.g.e., s.94- 95.

KDV'yi ihraç kayıtlı teslimde bulunanın sorumluluğu altında tutmak ve izlemektir. Ancak bu KDV'ler tecil yoluyla mükellefe ödetilmemekte, tecil edilen vergi ihracat gerçekleştiğinde silinmekte, tecil edilecek KDV çıkmamışsa veya tecil tutarı ihraç kayıtlı teslim KDV'sinin altında ise, aradaki fark yine ihracat gerçekleştiğinde, indirim, mahsup veya nakit iade yoluyla mükellefin sırtından kaldırılmaktadır.

İhraç kayıtlı teslimle ilgili tecil edilecek ve/veya iade edilecek KDV'nin tespiti, beyannamenin arka yüzündeki "Tablo 10 İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLER" bölümünde yapılmaktadır.

### **3.8.2. Beyannamenin 84, 86 ve 88. satırları**

Bu satırlarda KDVK' nun 11/1-c ve Geçici 17. maddeleri kapsamında İHRAÇ KAYDIYLA yapılan teslim bedelleri KDV oranlarına göre ayrımlı olarak gösterilecek ve hizalarında hesaplanan (fakat müşteriden tahsil edilmeyen) KDV tutarları yer alacaktır.

### **3.8.3. Beyannamenin 85 ve 87. satırları**

Bilindiği üzere, %1 veya %8 orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde tecil edilecek KDV çıkmamışsa iade tutarı teslim KDV si olan %1 veya %8 oranla hesaplanmış meblağdan ibaret kalmaktadır. Satıcının bu teslimle ilgili yüklediği KDV, %1 veya %8 oranla hesaplanan teslim KDV sinden fazla ise bu fazlalık da iade konusu olabilmektedir. \_ayet böyle bir durum varsa, 85 ve 87 nolu satırlara %1 veya %8 oranlı olup ihraç kaydıyla teslim edilmiş mallar için yüklenilmiş olan ve teslim KDV sinden daha büyük tutarda bulunan KDV tutarları yazılacak, böyle bir durum yoksa boş bırakılacaktır.

### **3.8.4. Beyannamenin 89. satırı**

84, 86 ve 88 nolu satırlarda yazılı olan ihraç kayıtlı teslimlerle ilgili olarak hesaplanmış (fakat müşteriden tahsil edilmemiş) KDV tutarlarının toplamı bu satıra yazılır.



### **3.8.5. Beyannamenin 38 ve 90. satırları**

38. satıra yazılması gereken rakam şöyle tespit edilmektedir: 31. Satırdaki toplam hesaplanan KDV'den 37. satırdaki indirimler toplamı düşüldüğünde bulunan fark pozitif ise bu fark 89. satırda yazılı rakam ile mukayese edilir. Bunlardan küçük olan rakam (31-37 farkı veya 89 dan hangisi küçükse) 38. satıra yazılır. 37. Satırdaki indirimler toplamı, 31. satırdaki hesaplanan KDV'den fazla ise, tecil edilecek KDV yoktur. 38. satır boş kalır ve ihraç kaydıyla teslim KDV 'sinin tamamı 90. satırda iade hakkı olarak yer alır.

Buradan da anlaşılacağı üzere 90. satıra, 89. satırdaki tutardan 38. Satırdaki tutar çıkarıldığında bulunan fark yazılacaktır.

### **3.8.6. Beyannamenin 91. satırı**

Bu satır, bu dönemde ihraç kaydıyla teslim edilmiş olan mallarla ilgili olarak, ihracat gerçekleştiğinde yüklenim vergi farkı olarak ne kadar iade yapılacağını göstermektedir. 91. satıra yazılacak rakamı bulabilmek için bu beyannamedeki 85 ve 87. satırlardaki rakamlar toplanır, bundan 84 ve 86. satırlardaki rakamların toplamı indirilir.

### **3.8.7. Beyannamenin 83. satırının durumu**

Yeni Türk Lirasına geçiş dolayısıyla, yeniden düzenlenen KDV beyannamelerinin işleyişi ile ilgili olarak, 14.01.2005 tarihinde KDVK-24/2005-03 sayı ve 24 no.lu KDV sirküleri yayımlanmış; KDV beyannamesi içinde İhraç kaydıyla teslimlerin gösterimi, tecil/terkin işlemleri ve iadesi konusuna yeni düzenleme getirilmişti.

Buna göre ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı döneme ilişkin KDV beyannamesinin 89. satırındaki tecil edilebilir KDV ile 38. satırındaki tecil edilecek KDV arasındaki fark, tecil edilemeyen KDV tutarını vermekte ve bu tutar da 90. satıra yazılmaktaydı. Beyannamenin 90. satırında yer alan tutar içinde, ihracatı ilgili beyanname döneminde gerçekleşen kısma isabet eden kadarı beyannamenin "İhraç kaydıyla teslimlerle ilgili tecil edilemeyen KDV" adı altındaki 83. satırına aktarılmak suretiyle, 40. satırda yer alan "iade edilmesi gereken KDV" tutarının hesabında dikkate alınmaktaydı.

KDVK 11/1-c maddesine istinaden ihracat kaydı ile satış yapan mükelleflerin beyanname tanzim ve iade süreçleri Kasım/2004 dönemine kadar sorun teşkil etmiyordu. Ancak 1.1.2005 tarihinden sonra verilecek olan KDV beyannamelerinin formatının yukarıda belirttiğimiz şekilde değiştirilmesi nedeniyle, ihracat kaydı ile satışa ilişkin bilgi oluşumu ve iade süreci değişmiş ve yeni sorunları da beraberinde getirmişti.

Yeni uygulamada, iade talep edilebilir dönem ile iadeye hak kazanılan dönem farklılaştırılmış ve ihracat kaydı ile satış işlemi ile ihracat işleminin aynı ay içerisinde gerçekleşmemesi durumunda, iade hakkının ancak ihracatın gerçekleştiği döneme ait verilecek beyanname üzerinden ve beyanname verildiği zaman itibarıyla kullanılabilir durumda olduğu ifade ediliyordu.

Yeni beyanname düzeninin hem mükellefler hem de vergi dairelerinde yarattığı sorunu ortadan kaldırmak amacıyla 95 seri no.lu tebliğin 4/1. bölümü ile uygulama değiştirilmiştir. Buna göre; 1.1.2005 tarihinden önceki uygulamaya paralel şekilde hareket edilerek, tecil edilebilir KDV tutarı beyannamenin 89. satırına, tecil edilecek KDV tutarı 38. satıra yazılacak, tecil edilemeyen KDV tutarı ise -ki bu tutar "iade edilecek K.D.V." olarak algılanmaktadır- beyannamenin 90.satırına yazılacaktır. **Beyannamelerdeki 83. satır uygulamadan kaldırılmış olup, beyannamelerin doldurulmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı tablodaki 15 no.lu dipnot ta iptal edilmiştir. Böylelikle iade tutarlarının ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamelerinin 83. satırına yazılması uygulamasına son verilmiştir.** İhracat kaydı ile satışın gerçekleştiği dönem beyannamelerinde gözüken tecil edilecek KDV (38. satır) tutarı ile iade edilecek KDV (90. satır) tutarları, ihracat gerçekleşip gerekli evraklar vergi dairesine verildikçe tamamlanacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, 11/1-c kapsamında satış yapan mükelleflerin beyannamelerinde hem tecil hem de iade bulunması durumunda, gerçekleşen ihracatın toplam ihracat kayıtlı satışa olan oranı nispetinde iade ve terkin işleminin yapılacağıdır.

Bu konu ve yeni KDV beyannameleri ile ilgili açıklamalar 24 seri no.lu KDV sirkülerinde bulunmaktadır.<sup>359</sup>

### 3.8.8. İhraç kayıtlı teslimlerin KDV beyannamesine yansımasına ilişkin örnekler

	Beyanname Satır No.su	Örnek 1	Örnek 2	Örnek 3
Normal teslim KDV'leri	7+9+11+13	12.000	8.000	1.000
İhraç kayıtlı teslim KDV'leri	7+9+11+13	6.000	6.000	6.000
İndirimler	37	10.000	10.000	10.000
Tecil edilebilir KDV	89	6.000	6.000	6.000
Tecil edilecek KDV	38	6.000	4.000	-
Ödenecek KDV	39	2.000	-	-
İadesi gereken KDV	40	-	2.000	6.000
Devrolan KDV	41	-	-	3.000

#### Örnek:1

Hesaplanan KDV'den (12.000 + 6.000 =18.000 den) indirimler (10.000) düşüldüğünde bulunan fark (8.000), ihraç kayıtlı teslim KDV'sinden (6.000) büyük olduğu için, ihracatçıdan tahsil edilmeyen meblağ kadar tecil (ve sonrasında terkin) yoluyla ihraç kayıtlı teslim KDV'si ortadan kaldırılmaktadır, ihraç kayıtlı teslim nedeniyle yüklenen KDV'nin indirimine de müsaade edilmiş olduğundan, bu mallar KDV yükünden tamamıyla arındırılmış olmaktadır.

#### Örnek:2

Hesaplanan KDV'den (8.000+6.000=14.000 den) indirimler (10.000) düşüldüğünde, bulunan fark (4.000) ihraç kayıtlı teslim KDV'sinden (6.000) az olduğu için, ihraç kayıtlı teslim KDV'sinin 4.000 TL'lik kısmı tecil-terkin yoluyla yok edilmektedir. Geri kalan meblağ, ihracat gerçekleşikten sonra ve gerekli belgelerin ibrazı halinde, mükellefin tercihine göre;

- Nakden,
- Mahsup yoluyla,
- Yahut devralan KDV olarak dikkate alınmak suretiyle,

giderilecektir.

<sup>359</sup> Mehmet Maç, "İhraç Kayıtlı Teslimlerin KDV Beyannamesine Yansıması, Muhasebeleştirilmesi, Terkin ve iade Talepleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 282, 2005, s.9

Ancak buradaki örnekte ihraç kayıtlı teslimlerden dolayı hem iade hem de tecil edilecek KDV çıktığından, gerçekleşen ihracat kısmının öncelikle iadeyi mi yoksa terkini mi sağlayacağı sorusu akla gelmektedir.

**4.BÖLÜM**  
**E BEYANNAME / VERGİ DAİRESİ**

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **E-BEYANNAMESİ/ VERGİ DAİRESİ**

#### **4.KDV İADE TALEBİ LİSTELERİNİN GÖNDERİLMESİ (E-BEYANNAMESİ/ VERGİ DAİRESİ)**

##### **4.1.GİRİŞ**

60 Seri No.lu KDV Sirkülerinin “İade Uygulaması” başlıklı bölümünde belirtildiği üzere; KDV mükelleflerinin, 2010/Ocak vergilendirme döneminden itibaren gerçekleşen iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan KDV iade taleplerinin elektronik ortamda alınması uygulamasına başlanılmış olup, söz konusu iade taleplerinde indirilecek ve yüklenilen KDV listeleri ile satış faturaları listesi ve iade için ibrazı istenilen durumlarda gümrük (çıkış) beyannamesi listesinin internet vergi dairesi üzerinden gönderilmesi gerekmektedir.

Bu uygulama neticesinde, KDV iade talepleri ile ilgili olarak vergi dairelerince daha önce VEDOP üzerinden manuel olarak yapılan ve oldukça uzun zaman alan kontroller, Başkanlığımızca hazırlanan KDV İadesi Risk Analizi Projesi ile elektronik ortamda yapılmakta, mükelleflerin elektronik ortamda gönderdikleri belgeler esas alınarak bir rapor halinde vergi dairelerinin kullanımına sunulmaktadır.

Ayrıca, 2011/Temmuz vergilendirme döneminden itibaren gerçekleşen iade hakkı doğuran işlemler için geçerli olmak üzere KDV iade taleplerinde; “Tevkifata tabi işlemlere ait satış faturası listesi ve İhraç kayıtlı teslimlere ait satış faturası listesi”nin internet vergi dairesi üzerinden gönderilmesi gerekmektedir.

Bu uygulamaları takiben, 118 ve 120 Seri No.lu KDV Genel Tebliği gereği; 3996 sayılı Kanuna göre Yap-İşlet-Devret Modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler, 3359 sayılı Kanuna göre kiralama karşılığı yaptırılan sağlık tesislerine ilişkin projeler ve 652 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre kiralama karşılığı yaptırılan eğitim öğretim tesislerine ilişkin projelere ilişkin teslim ve hizmetler (318 işlem türü kodunda) ile;

Birleşmiş Milletler (BM) ile Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı (NATO) temsilcilikleri ve bu teşkilatlara bağlı program, fon ve özel ihtisas kuruluşları ile İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatına (OECD) resmi kullanımları için yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları, bunların sosyal ve ekonomik yardım amacıyla bedelsiz olarak yapacakları mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili bunlara yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları (321 işlem türü kodunda) için İnternet Vergi Dairesi üzerinden Satış Faturası Listesi sisteme eklenmiştir.

İnternet Vergi Dairesi üzerinden listelerin oluşturulup gönderilmesi esnasında; sistem, iade hakkı doğuran işlem türüne bağlı olarak elektronik ortamda gönderilebilecek listelere ilişkin linkleri otomatik olarak ekrana getirmektedir.

Bu listelerin sistemden gönderilmesi gerekmektedir. Buna göre, elektronik ortamda gönderilemeyen diğer belge / liste / tablolar eskiden olduğu gibi kağıt ve/veya CD ortamında iade talep dilekçesi ekinde vergi dairesine verilecektir.

Ancak 2010/Ocak vergilendirme dönemi öncesi gerçekleşen iade hakkı doğuran işlemlere yönelik iade taleplerinde, düzenleme öncesindeki uygulama geçerli olacaktır. Örneğin; 2009/Aralık dönemine ilişkin mal ihracına yönelik iade talebi olan mükellefler bütün belge / liste / tablolarını önceden olduğu gibi kağıt ve/veya CD ortamında vergi dairesine teslim edeceklerdir.

Yine 2009 yılında gerçekleşen teslim ve hizmetlerden kaynaklanan indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla 2010 yılında (yıllık olarak) nakden/mahsuben iade talebinde bulunacak mükellefler (iade hakkı doğuran işlem 2010/Ocak vergilendirme dönemi öncesi gerçekleştiği için) söz konusu iade talebine ilişkin belgeleri/listeleri/tablolari düzenleme öncesindeki uygulamaya göre vergi dairesine ibraz edeceklerdir.

2009 yılı içinde indirimli orana tabi işlemler nedeniyle aylık mahsuben iade talebinde bulunan ancak mahsup işlemi gerçekleşmediği için 2010 yılında nakden /mahsuben iade talep eden mükellefler de düzenleme öncesindeki uygulamaya göre hareket edeceklerdir.

## 4.2.İNTERNET VERGİ DAİRESİNDEN KDV İADESİ TALEBİ VE LİSTELERİN GÖNDERİLMESİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

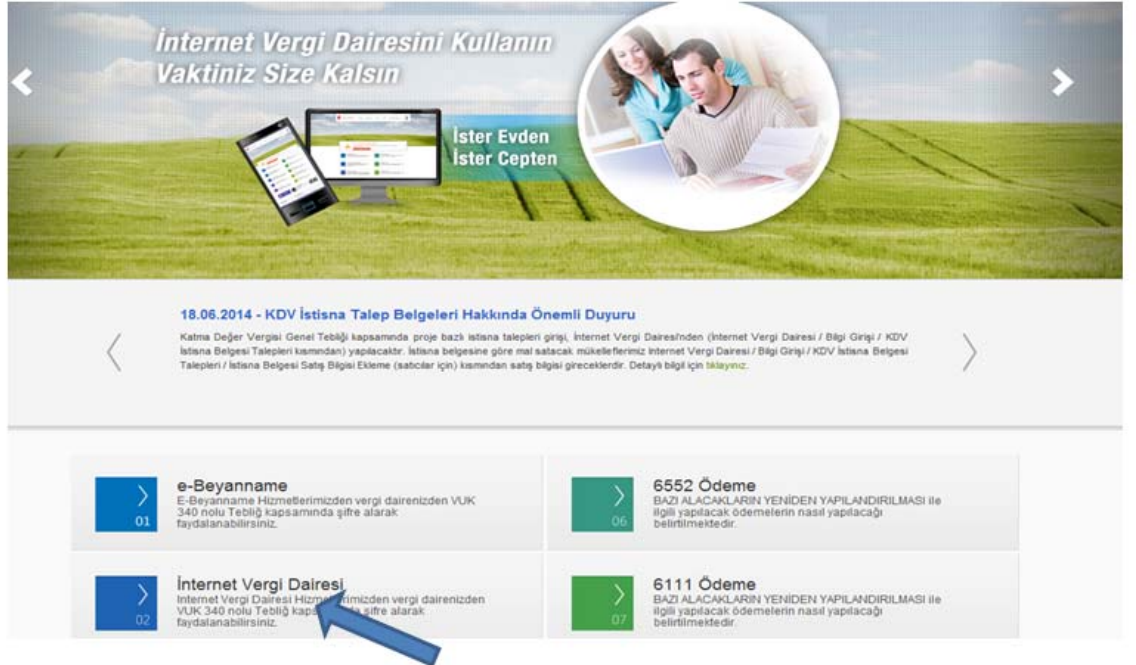
### 4.2.1.İnternet Vergi Dairesinden Kdv İadesi Talebine İlişkin Açıklamalar

İnternet Vergi Dairesi İşlemleri Uygulamasından yararlanmak için bağlı bulunulan vergi dairesine başvurup “Kullanıcı Kodu”, “Parola” ve “Şifre” alınması gerekmektedir.  
360

İnternet Vergi Dairesi işlemleri uygulamasından yararlanmakta olan mükelleflerin; KDV iade talebi listelerini, elektronik ortamda göndermesine ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

#### 1.AŞAMA

İnternet Vergi Dairesinin ana sayfasındaki “GİRİŞ” butonu tıklanarak sisteme giriş yapılır. Aşağıda gösterildiği üzere “GİRİŞ” butonu ekranın sağ üst köşesinde yer almaktadır.



<sup>360</sup> [https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/html/kdv\\_iadesi\\_duyuru\\_yeni.html](https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/html/kdv_iadesi_duyuru_yeni.html)



## 2.AŞAMA

Daha sonra ekrana gelen Kullanıcı Kodu, Parola ve Şifre alanları doldurularak “GİRİŞ” butonuna tıklanır.



## 3.AŞAMA

Açılan ekrandan “BİLGİ GİRİŞİ” butonuna tıklanır. Buradan “KDV İadesi Talebi Girişi” linki tıklanır.



#### 4.AŞAMA

İlk defa iade talebinde bulunulacaksa açılan ekrandan “**KDV İadesi Talebi Girişi**” linki tıklanır. Ancak henüz oluşturulmakta olan ve/veya onaylanmamış bir iade talebi varsa “**Daha Önce Girilen KDV İade Talepleri**” linki ile bu iade talebine ulaşılabilir.



#### 5.AŞAMA

Açılan ekrandan iade taleplerine ilişkin olarak sorulan sorular cevaplandırılır.

**KDV İADESİ TALEBİ GİRİŞİ**

Adı	
Soyadı	
T.C. Kimlik Numarası	

Dönem Tipi :	<input checked="" type="radio"/> Aylık <input type="radio"/> Üç Aylık
Dönemi:	06 2013
İade Türü :	<input checked="" type="radio"/> Mahsuben İade <input type="radio"/> Nakten İade <input type="radio"/> Kısmen Mahsup Kısmen Nakten İade <input type="radio"/> Sadece Tecil-Terkin İşlemi
İade Talebiniz İçin Teminat Gösterecek misiniz?	<input type="radio"/> Hayır <input checked="" type="radio"/> Evet <input checked="" type="radio"/> Banka/Katılım Bankası Teminat Mektubu <input type="radio"/> Diğer Teminat Referans Numarası : Referans Numarası : Referans Numarası :
Başka Firmaların İhracatına Aracılık Eden Dış Ticaret Sermaye Şirketi veya Sektörel Dış Ticaret Şirketi misiniz ?	<input checked="" type="radio"/> Hayır <input type="radio"/> Evet
KDV Beyannamesinde Beyan Edilen İade Hakkı Doğuran İşlem Türü :	<a href="#">KDV BEYANNAMESİNDEN GETİR</a>
İade Talep Şekli :	<input checked="" type="radio"/> YMM KDV İadesi Tasdik Raporu Olmaksızın İade <input type="radio"/> YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla İade

**TAMAM**

“**Dönem tipi**” kısmında iade talep eden mükellef KDV beyannamelerini verme dönemine göre ilgili kutucuğu seçer.

“**Dönemi**” kısmında iade talep edilen dönem ay ve yıl olarak kutucuklardan seçilir. Örneğimizde 2013 yılının Haziran ayına ait iade talebi girişi yapılmaktadır.

“**İade Türü**” kısmında iadenin mahsuben, nakden veya kısmen mahsup kısmen nakden talep edilip edilmediği işaretlenir. İade talep edilmese bile ihraç kayıtlı teslimler nedeniyle sadece tecil terkin işlemi varsa ilgili kutucuk işaretlenir.

“**İade Talebiniz İçin Teminat Gösterecek misiniz?**” Kısmına “**Evet**” seçeneği işaretlendiğinde “Banka/Katılım Bankası Teminat Mektubu” ve “Diğer Teminat” seçenekleri açılır. İade talebi Banka/Katılım Bankası teminat mektubu ile yapılacaksa ve aynı iade döneminde birden fazla teminat mektubu (en fazla 3 adet) alınmış ise referans numaralarının ilk kutucuktan başlamak üzere sıra ile yazılması gerekir. Referans (mektup) numaraları kağıt ortamındaki bilgilerde harf, işaret ve rakamlardan oluşuyorsa tamamı aynen yazılmalıdır.

İade talebi için Banka/Katılım Bankası teminat mektubu seçeneğinin dışında bir teminat gösterilecek ise “Diğer Teminat” kutucuğu işaretlenerek açılan seçeneklerden teminatın türüne göre bir veya birden fazla kutucuk işaretlenmelidir.

İade Türü :	<input checked="" type="radio"/> Mahsuben İade <input type="radio"/> Nakten İade <input type="radio"/> Kısmen Mahsup Kısmen Nakten İade <input type="radio"/> Sadece Tecil-Terkin İşlemi
İade Talebiniz İçin Teminat Gösterecek misiniz?	<input type="radio"/> Hayır <input checked="" type="radio"/> Evet <input type="radio"/> Banka/Katılım Bankası Teminat Mektubu <input checked="" type="radio"/> Diğer Teminat <input type="checkbox"/> Para <input type="checkbox"/> Hisse Senedi-Tahvil <input type="checkbox"/> Menkul-Gayrimenkul Mallar
Başka Firmaların İhracatına Aracılık Eden Dış Ticaret Sermaye Şirketi veya Sektörel Dış Ticaret Şirketi misiniz ?	<input checked="" type="radio"/> Hayır <input type="radio"/> Evet

**“KDV BEYANNAMESİNDEN GETİR”** Bu link tıklanınca iade talep edilen döneme ilişkin olarak KDV beyannamesinde yer alan iade hakkı doğuran işlem türleri otomatik ekrana gelecektir. Eğer iade talep edilen döneme ilişkin olarak sonradan düzeltme KDV beyannamesi verilmişse en son verilen düzeltme beyannamesindeki bilgiler getirilmektedir. (Eğer ekrana gelen bilgiler iade talebi ile uyumsuz ise bu durumda bu bilgilerin düzeltilmesi gerekmektedir.)

**“İade Talep Şekli”** kısmında Yeminli Mali Müşavir (YMM) KDV iadesi tasdik raporu olup olmadığı hususu cevaplandırılmalıdır.

**Açıklama:** Eğer burada “YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla İade” seçeneği tercih edilmişse YMM’nin TC Kimlik Numarasının alttaki kutucuğa yazılarak kutucuğun yanındaki “GETİR” linki tıklanmalıdır. Bu durumda YMM’nin Adı Soyadı ekrana otomatik gelecektir. (Teminatlı iadeler için bu bölüm “YMM KDV İadesi Tasdik Raporu Olmaksızın İade” şeklinde işaretlenmelidir.)

Ayrıca YMM ile yapılan sözleşmeye ilişkin bilgiler internetten sisteme aktarılmadan, iade talep şekli “YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla İade ” şeklinde seçildiğinde Kontrol Raporlarında hatalar oluşmaktadır.

Bütün bu sorulara cevap verilerek “TAMAM” butonu tıklanınca iade talebi kaydedilmiş olur ve listelerin oluşturulması safhasına geçilebilir.

Doldurulup gönderilmesi gereken listeler ekranda linkler halinde yer alacaktır. Bütün bu listeler doldurulmadan onaylama işlemi gerçekleştirilemez. Liste bilgileri doldurulmadan (listeler boş olarak) hatalı olarak onaylama işlemi yapılmışsa listeler vergi dairesince pasife çekilerek yeniden doğru liste İnternet Vergi Dairesinden gönderilir.

Aşağıda, ekran görüntüsü verilen iade talebinde doldurulması gereken ve iade talebine göre değişebilen 8 adet liste vardır. Bunlar; “İndirilecek KDV Listesi” , “Yüklenilen KDV Listesi”, “GÇB Listesi”, “Satış Faturaları (Mal İhracı ) Listesi”, “Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi” , “İhraç Kayıtlı Teslimlere Ait Satış Faturası Listesi” ve “Satış Faturası Listesi (318 ve 321 Kodlu İade Türleri İçin)” ve “İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu” dur.

Listelerin oluşturulmasına ilişkin olarak iki yol bulunmaktadır;

Verisi az olan mükellefler her bir belgenin sisteme girişini yaparak listesini İnternet Vergi Dairesindeki hesabında oluşturabilirler.

Verisi fazla olup Excel formatında hazır olan ve/veya kullandığı muhasebe programı otomatik olarak belirlenen formatta Excel dosyası oluşturabilen ya da bunu sağlamak için muhasebe programında gerekli revizeleri yaptırın mükellefler; düzenledikleri Excel

dosyalarını sisteme yükleyerek listelerini oluşturabilirler. Ancak Excel listesi İnternet Vergi Dairesinde yer alan örnek formata uygun olmalıdır.

#### 4.2.1.1.İndirilecek Kdv Listesine Belge Girişi İle İlgili Açıklamalar

Mükellefler her bir belge için aşağıda yer alan formu doldurarak İndirilecek KDV Listesini oluşturup gönderebilirler.

KDV beyannamesinde yer alan “Bu döneme ait indirilecek KDV tutarı” ile uyumlu olması gereken İndirilecek KDV Listesine belge girişi ile ilgili açıklamalar ve örnekler aşağıda yer almaktadır.

[Excel Dosyasından Veri Almak İstiyorum](#)

[Belge Girişine İlişkin Açıklamalar İçin Tıklayınız](#)

İNDİRİLECEK KDV BİLGİLERİ	
Alış Faturasının Tarihi	01.11.2013 <input type="button" value="..."/>
Alış Faturasının Serisi	<input type="text"/>
Alış Faturasının Sıra No'su	<input type="text"/>
Satıcı Ad Soyad Ünvan	<input type="text"/>
Satıcının Vergi Kimlik Numarası/TC Kimlik Numarası	<input type="text"/>
Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	<input type="text"/>
Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	<input type="text"/>
Alış Faturasının KDV Hariç Tutarı	<input type="text" value="0,00"/>
KDV	<input type="text" value="0,00"/>
Gümrük Giriş Beyannamesi Tescil Numarası	<input type="text"/>
Belgenin İndirim Hakkının Kullanıldığı KDV Dönemi	<input type="text" value=""/> <input type="text" value=""/>





□ **Alış Faturasının Sıra Numarası:** Bu alana alış faturasının sıra numarası yazılmalıdır. Bu alan nümerik ve alfa nümerik işaretlerin kullanıldığı en fazla 20 karakterden oluşabilir. (Örnek: 576, 9624, 701602, A8F20120000000080000 vb.) 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği gereğince elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler tarafından düzenlenmesi gereken ve 16 karakterden oluşan (İlk üç karakter alfa nümerik işaretleri, sonraki dört karakter faturanın düzenlendiği yılı ve son dokuz karakter ise müteselsil numarayı ifade etmektedir.) e-Faturalar “Alış Faturasının Sıra No.su” alanına boşluk bırakılmadan bitişik olarak (GIB2013000000082, ABC2014000011437 gibi) yazılmalıdır. **Yukarıdaki tablonun 10 ve 11. satırlarında e-Fatura girişine ilişkin örnekler bulunmaktadır.**

Alış faturası alınan mal/hizmetlerin çok sayıda olması nedeniyle izleyen faturalara nakil olmakta ise bu alana, faturanın toplam tutarının bulunduğu en son belgenin sıra numarasının yazılması gerekmektedir.

□ **Satıcının Adı Soyadı / Unvanı:** Bu alana alış faturasını düzenleyen satıcının gerçek kişilerde adı-soyadı, tüzel kişilerde tüzel kişiliğin unvanı yazılmalıdır.

□ **Satıcının Vergi Kimlik Numarası / TC Kimlik Numarası:** Bu alana satıcının vergi kimlik numarası yazılmalıdır. (satıcı gerçek kişi ise TC kimlik numarası da yazılabilir.) Eğer satıcı yurtdışında veya serbest bölgede faaliyet gösteriyor ise yani alış ithalatsa ya da KDV tam tevkifat kapsamında alıcı tarafından ödenerek 2 No.lu KDV ile beyan edilmişse, bu durumda vergi kimlik numarası alanına 10 tane bir (1111111111) yazılmalıdır. perakende satış fişinin ayrı ayrı indirilecek KDV listesine yazılması yerine bu belgelerin kaydedildiği muhasebe fişine ait bilgilerin yazılması yeterlidir.

Buna göre, muhasebe fişinin indirilecek KDV listesine kaydedilmesi sırasında “Satıcının Vergi Kimlik/TC Kimlik Numarası” sütununa “3333333333” şeklinde giriş yapılması gerekmektedir. Ayrıca, bu imkândan sadece muhasebe fişine kayıtlı yazar kasa veya perakende satış fişleri için yararlanılması gerekmekte olup bu şekilde listeye girişi yapılabilecek muhasebe fişlerine kayıtlı belgelerin toplam KDV’si, indirilecek KDV listesinin toplam KDV tutarının % 5’ini aşamaz. Diğer taraftan, muhasebe fişine kayıtlı olmayan yazar kasa veya perakende satış fişleri ile muhasebe fişine kayıtlı olsa dahi her bir faturanın had sınırı gözetilmeksizin ayrı ayrı yazılması gerekmektedir.

□ **Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi:** Bu alana alınan mal/hizmetin cinsi yazılmalıdır. Girişi yapılacak alış faturası ile birden fazla mal/hizmet alındı ise bu sütuna -çok genel olmamak kaydıyla- ana başlıklar halinde virgül ile ayırarak alınan malların/hizmetlerin cinsleri yazılır. **Yukarıdaki tablonun 4 ve 6. satırlarında buna ilişkin örnekler bulunmaktadır.**

**Yukarıdaki tablonun 2. Satırında ithalat alışlarına 13. Tam tevkifat kapsamında yapılan alımlara ilişkin örnekler bulunmaktadır.**

**ÖNEMLİ NOT:** “ TAM SORUMLULUK” kapsamında beyan edilen tutar ve “İTHALAT” işlemleri haricinde yazar kasa fişleri, perakende satış fişleri vb. belgelerin listelere yazılmasında Vergi Kimlik Numarası olarak “1111111111” **kullanılmamalıdır.**

Kayıtlarını muhasebe fişleri gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde; yazar kasa ve perakende satış fişlerinin adı geçen vesikalar aracılığıyla yasal kayıtlara intikal ettirilmesi halinde; her yazar kasa ve

□ **Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı:** Bu alana alınan mal/hizmetin miktarı yazılmalıdır. Bu alan harf ve rakamlardan oluşabilir. Girişi yapılacak alış faturası ile birden fazla mal/hizmet alındı ise bu alana -çok genel olmamak kaydıyla- ana başlıklar halinde virgül ile ayırarak alınan malların/hizmetlerin miktarları ve birim/ölçü türleri yazılmalıdır. **Yukarıdaki tablonun 4 ve 6. satırlarında buna ilişkin örnekler bulunmaktadır.**

□ **Alış Faturasının KDV Hariç Tutarı:** Bu alana alış faturasının KDV hariç tutarı TL cinsinden yazılmalıdır. Bu sütun rakamlardan oluşmalıdır. Alış faturasında farklı KDV oranlarına tâbi mallar/hizmetler bulunsa dahi fatura bölünmeden tek satırda KDV hariç tutarlarının toplamı yazılmalıdır. Örneğin A malı 100 TL ve teslimi %8’lik KDV’ye tâbi, B malı 200 TL ve teslimi %18’lik KDV’ye tâbi, bu iki mal tek fatura ile alındısı ise bu belgeye ilişkin toplam KDV hariç tutar (100 + 200 =) 300 TL olup bu sütuna 300,00 tutarı yazılmalıdır.

□ **KDV’si:** Bu alana alış faturasının KDV tutarı TL cinsinden yazılmalıdır. Bu alan rakamlardan oluşmalıdır. Alış faturası ile farklı KDV oranlarına tâbi mal/hizmet alındı ise farklı oranlara göre hesaplanan KDV tutarları toplanıp belgedeki toplam KDV tutarı bu sütuna yazılmalıdır. Örneğin A malı 100 TL ve teslimi %8’lik KDV’ye tâbi, B malı



200 TL ve teslimi %18'lik KDV'ye tâbi, bu iki mal tek fatura ile alındısı ise bu belgeye ilişkin toplam KDV tutarı  $(100 \times \%8) + (200 \times \%18) = 44$  TL yazılmalıdır. Satıcı yurtdışında veya serbest bölgede faaliyet gösteriyor ise (yani alış ithalat ise) bu durumda 9 No.lu sütuna (faturada KDV olmayacağı için) alışa ilişkin gümrük makbuzunda/banka dekontunda gösterilen KDV tutarı yazılmalıdır. Eğer KDV tam tevkifat kapsamında alıcı tarafından ödenerek 2 No.lu KDV ile beyan edilmişse bu sütuna 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen KDV tutarı kaydedilmelidir.

▣ **GGB Tescil No.su (Alış İthalat İse)** : Bu alana satıcı yurtdışında veya serbest bölgede faaliyet gösteriyor ise (yani alış ithalat ise) alışa ilişkin gümrük giriş beyannamesinin (GGB) tescil numarası yazılmalıdır. **Yukarıdaki tablonun 2. satırlarında örnek bulunmaktadır.**

Ancak, yurtdışından bir hizmet alımı söz konusu ise (yani gümrük giriş beyannamesi yoksa) bu alan boş bırakılır.

□ **Belgenin İndirim Hakkının Kullanıldığı KDV Dönemi:** Bu alana İndirilecek KDV Listesine girişi yapılan faturanın indirim hakkının kullanıldığı (yasal defterlere kaydedildiği) KDV dönemi yıl, ay şeklinde arada boşluk bırakılmaksızın yazılmalıdır. Örneğin 2014 Ağustos dönemi için “201408” ; 2014 Eylül dönemi için “201409” şeklinde giriş yapılmalıdır. Ayrıca, belge ilgili takvim yılı içerisinde indirilecek KDV listesinin döneminden önceki bir dönemde kesilmiş ve indirim hesabına iade döneminde alınmış ise belgenin tarihinde değişiklik yapılmadan sisteme kaydedilip, “Belgenin İndirim Hakkının Kullanıldığı KDV Dönem” alanına indirim hesabına alındığı dönem yazılmalıdır. **Yukarıdaki tablonun 5. satırında buna ilişkin örnek bulunmaktadır.**

### **İndirimli Orana Tabi İşlemler İçin Örnek İndirilecek Kdv Listesi**

**A) İndirimli orana tabi işlemler dolayısıyla aylık olarak KDV iadesi talep eden mükelleflerin düzenlemesi gereken İndirilecek KDV Listesi Örneği**

**İNDİRİLECEK KDV LİSTESİ**

1 No'lu Sıra	2 No'lu Sıra	3 No'lu Sıra	4 No'lu Sıra	5 No'lu Sıra	6 No'lu Sıra	7 No'lu Sıra	8 No'lu Sıra	9 No'lu Sıra	10 No'lu Sıra	11 No'lu Sıra	
Sıra No	Alış Faturasının Tarihi	Alış Faturasının No Serisi	Alış Faturasının Sıra No'su	Satıcının Adı-Soyadı/Şirketi	Satıcının Vergi Kimliği Numarası/TC Kimlik Numarası	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alınan Mal ve/veya Hizmetin KDV Oranlığı (%)	KDV'li	Gözetim No'su (Alış İhtisatı İçin)	Belgrinin Belirleme Hattının Kaldırıldığı KDV Dönemi
1	02.01.2010	B	904233	ANT ANBALAJ TIC.A.Ş.	0021070517	ANBALAJ	40 ADET	3.000,00	340,00		201/101
2	03.01.2010	F	29998	CENTRAL ELEKTRONİK OD.	1311111111	TRAFİK MALZEMELERİ	4303 KG	32.280,81	2.824,96	0954200000M78990	201/101
3	15.01.2010		305435	POUNYER MACHINERY CO.	1311111111	TRAFİK MALZEMELERİ	2910,88 KG	20.507,73	3.891,39	0708000000M70000	201/101
4	17.01.2010	A	990701	BERKAK MAKİNA SAN.LTD.ŞTİ.	2502501200	TERMINAL	28 ADET	1.040,00	187,20		201/101
5	17.01.2010	A	990713	BERKAK MAKİNA SAN.LTD.ŞTİ.	2502501200	SEKONDER KUTU	2000 ADET	1.190,00	214,20		201/101
6	18.01.2010	A	20086	KARTAL YAPI LTD.ŞTİ.	7777777777	KERESTE	10 TON	100.000,00	18.000,00		201/101
7	18.01.2010	A	456	KARTAL YAPI LTD.ŞTİ.	7777777777	KERESTE	25 TON	250.000,00	45.000,00		201/101
8	19.01.2010	A	990701	BERKAK MAKİNA SAN.LTD.ŞTİ.	2502501200	TERMINAL	28 ADET	1.040,00	187,20		201/101
9	20.01.2010	A	990713	BERKAK MAKİNA SAN.LTD.ŞTİ.	2502501200	SEKONDER KUTU	2000 ADET	1.190,00	214,20		201/101
10	21.01.2010	B	41	ELEKTRİK PER.İŞL. LTD.ŞTİ.	8255212221	BAGLANTI KABLO	43 ADET	412,37	74,23		201/101
11	22.01.2010	A	8223	AKAY MAKİNE İMALİ LTD.ŞTİ.	8622210306	VAKUM SENSÖRÜ	100 ADET	100.000,00	18.000,00		201/101
12	23.01.2010	A3	999505	CEREN MAKİNA TIC.LTD.ŞTİ.	3235212130	KALIP	1 ADET	3.500,00	850,00		201/101
13	24.01.2010	A	132	AYDEM BİLLURİYE	2355212223	MİSİYA	12 ADET	50,00	9,00		201/101
14	30.01.2010	A	332521	SAGLAM YAPI SAN.TIC.	7825458125	KONTROLPLAK	65 AD	6.008,96	1.081,82		201/101
15	31.01.2010	A	17206	SELAMÇI ÇATAK	4267244121	POLYKUMAŞ	13,80 AD	88,28	7,34		201/101
16	02.02.2010	A	10718	M.ÇELİK ÇELİK EKMEK FAB.	8222224897	EKMEK	1480 AD	439,80	4,40		201/101
17	05.02.2010	C	745567	BERAP ELEKTRİK İŞTİ LTD.ŞTİ.	7854213211	YTYEÇEK	1	137,41	12,29		201/101
18	15.02.2010	A	52230	BERKAP MAKİNA DİŞİ TIC.LTD.	6045572347	HİNDİVAT MALE	79 AD.47 KG	746,25	134,32		201/101
19	17.02.2010	D	227432	SEVİN TURAK - TURAK PROFEL	15625845823	DUVAL BÖRÜ	210 BİT	3.000,00	340,00		201/101
20	17.02.2010	A	227432	SEVİN TURAK - TURAK PROFEL	15625845823	KARŞI BÖRÜ	310 BİT	3.500,00	400,00		201/101
21	18.02.2010	B	307884	SULTAN GIDA TIC.PAZ.LTD.ŞTİ.	7820043816	SEKER UN	20 KG	47,58	3,80		201/101
22	18.02.2010	A	20831	TAYFUR DAV TUK.LTD.ŞTİ.	5844541230	DİSKLET YED.P.	12 AD	180,00	28,80		201/101
23	19.02.2010		0282013000000002	TEKEL PETROL MAK.LTD.ŞTİ.	8237418320	KIRKAL MOTORİN	40 LİTRE	200,00	18,00		201/101
24	20.02.2010		ABC2014000011437	TEKONİK BİL.SAN.İTH.DİŞ.LTD.	5841232284	NOTEBOOK VE P.	3 AD	1.324,25	204,10		201/101
								<b>TOPLAM</b>	<b>228.866,32</b>	<b>84.959,33</b>	

2010/02 dönemi için İndirimli orana tabi işlemlerden (yılı içerisinde aylık mahsuben-406 işlem türü) iade talebi.

Yukarıdaki tabloda da açıkça görüleceği üzere sarı boyalı kısım 2010/Ocak (201001) dönemine ilişkin olarak oluşturulan indirilecek KDV listesi iken yeşil boyalı kısım 2010/Şubat (201002) dönemine ilişkin olarak oluşturulan indirilecek KDV listesidir. 406-İndirimli orana tabi işlemlerden (yılı içerisinde aylık mahsuben) iade talep eden mükellefler, aylar itibariyle oluşturacakları indirilecek KDV listelerini yukarıda gösterilen şekilde tek liste haline getirerek İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla elektronik ortamda göndermelidirler. Aylık mahsuben iadenin talep edildiği ilk ayda; takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar olan indirilecek KDV listelerinin sisteme örnekteki gibi gönderilmesi gerekmektedir. Örneğin ilk olarak 2010/03 döneminde mahsup talebi olan mükellefler 2010/01, 2010/02 ve 2010/03 dönemi indirilecek KDV listesini tek bir liste olarak 2010/03 döneminde sisteme ekleyeceklerdir. Daha sonra her aya ilişkin indirilecek KDV listesi sisteme eklenmelidir. İlk mahsuben iade talebi 2010/03 olmakla birlikte ikinci mahsuben iade talebi 2010/07 döneminde yapılmışsa, 2010/07 dönemi indirilecek KDV listesinde 2010/04, 2010/05,

2010/06 ve 2010/07 dönemi indirilecek tutarlar tek bir liste şeklinde sisteme eklenmelidir.

Yine yukarıdaki tablonun 14. ve 15. satırlarında yer alan belgeler 2010/Ocak tarihli olmasına rağmen 2010/Şubat döneminde yasal defterlere kaydedilmesi nedeniyle (indirim hakkının 2010/Şubat döneminde kullanılması sebebiyle) 2010/Şubat dönemi İndirilecek KDV listesinde yer almaktadırlar. Örneğimizde aylık listelerin rahatça seçilmesini sağlamak için 201001 sarıya, 201002 yeşile boyanmıştır.

**B) İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin (yıllık) KDV iadesi talep eden mükelleflerin düzenlemesi gereken İndirilecek KDV Listesi (450-439) :**

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. İade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV Beyannameleri ile yapılabilecektir. Ancak aylık iade talebinden farklı olarak KDV beyannamesinde 406 Kodu yerine 450 (119 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği Gereği Mayıs 2012 döneminden itibaren -439) Kodu seçilmelidir ve iade istenilen yıla ait tüm dönemler ( 2010 yılı İndirilecek KDV Listesinin tamamı) örnekteki gibi tek bir liste olarak iade talep edilen ayda sisteme aktarılmalıdır.

**4.2.1.2.Yüklenilen Kdv Listesine Belge Girişi İle İlgili Açıklamalar**

Mükellefler yüklenilen KDV hesabında yer alan belgelerini, aşağıda bulunan “Yüklenilen KDV Bilgileri” tablosundaki bölümleri doldurup “ekle” butonuna basarak yüklenilen KDV Listesine aktarabilirler. Yüklenilen KDV listesinin oluşturulmasına yönelik olarak “Yüklenilen KDV Bilgileri Tablosuna” belge girişlerinin nasıl yapılacağına ilişkin açıklamalar ve örnekler aşağıda yer almaktadır.

YÜKLENİLEN KDV BİLGİLERİ	
Alış Faturasının Tarihi	01.08.2014
Alış Faturasının Serisi	
Alış Faturasının Sıra No'su	
Satıcı Ad Soyad Ünvan	
Satıcının Vergi Kimlik Numarası/TC Kimlik Numarası	
Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	
Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	
Alış Faturasının KDV Hariç Tutarı	0,00
Alış Faturasının KDV'si	0,00
Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si	0,00
Gümrük Giriş Beyannamesi Tescil Numarası	
Belgeye İlişkin İade Hakkı Doğuran İşlem Türü	
Yüklenim Türü	--Seçiniz--

EKLE

--Seçiniz--  
Doğrudan Yüklenim  
Genel Giderler  
ATİK

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O
<b>YÜKLENİLEN KDV LİSTESİ</b>														
		1. No.lu Sütun	2. No.lu Sütun	3. No.lu Sütun	4. No.lu Sütun	5. No.lu Sütun	6. No.lu Sütun	7. No.lu Sütun	8. No.lu Sütun	9. No.lu Sütun	10. No.lu Sütun	11. No.lu Sütun	12. No.lu Sütun	13. No.lu Sütun
	Sıra No	Alış Faturasının Tarihi	Alış Faturasının Serisi	Alış Faturasının Sıra No'su	Satıcının Adı-Soyadı / Ünvanı	Satıcının Vergi Kimlik Numarası/TC Kimlik Numarası	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alış Faturasının KDV Hariç Tutarı	Alış Faturasının KDV'si	Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si	GGB Tescil No'su (Alış İthalat İse)	Belgeye İlişkin İade Hakkı Doğuran İşlem Türü	Yüklenim Türü
5	1	01.04.2014	A	254	ANT AMBALAJ A.Ş.	0021056315	Karton	1.000 Kg	3.000,00	540,00	540,00		301	1
6	2	04.05.2014	T	48	Ankara Güm.Say.Müd.	1111111111	Trafo Malz.	240 adet	32.360,91	5.824,96	2.500,00	14500700M002320	301	1
7	3	05.08.2014		2	Cemal Uygur	2452400640	Muh.İçecek	3 Kutu	12,00	2,10	2,10		301	2
8	4	07.06.2014		GIB2014000000521	Aydın Mak.	1015004294	Kesme Makinası	2	20.000,00	3.600,00	130,00		301	3
9	5	12.08.2014		1BK2014000000025	Berrak kağıt Ltd.Şti.	1253100854	Kağıt	840 Kg	14.000,00	1.120,00	220,00		301	1
10	6	14.08.2014	B	6	Hall Çubuk	12898124202	Personel Servisi	40 Adet	4.000,00	720,00	720,00		301	2
11	7	31.08.2014	A	75864	Başkent Elk. Aş.	8790013112	Elektrik	Aylık	2.500,00	450,00	450,00		301	2
12	8	25.08.2014	A	32	Ahmet DURAN	1111111111	Araç kira bedeli	Aylık	1.800,00	324,00	324,00		301	2
13	9	19.03.2013	A	65213	Korkmaz Mak.Ltd.Şti	5244032862	Mak.alımı	4 adet	8.000,00	1.440,00	684,00		301	1
14	10	19.03.2013	A	65213	Korkmaz Mak.Ltd.Şti	5244032862	Mak.alımı	4 adet	8.000,00	1.440,00	756,00		308	1
15														
16										TOPLAM	6.326,10			

Mükelleflerin Yüklenilen KDV Listesine belge eklerken herhangi bir had sınırlaması olmaksızın her belgeyi bir satıra gelecek şekilde giriş yapmaları esastır. (Doğrudan Yüklenimlerde olduğu gibi Genel Giderler veya ATİK'ler (Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler) için de belge detayı yazılarak listeye giriş yapılmalıdır.)

Yüklenilen KDV Listesinde yer alan belgelere ait bilgiler "Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si" sütununa kadar, İndirilecek KDV Listesindeki bilgilerle aynı olmalıdır.

□ **Alış Faturasının Tarihi:** Bu alana alış faturasının tarihi GG.AA.YYYY (gün/ay/yıl) formatında yazılmalıdır.

□ **Alış Faturasının Serisi:** Bu alana alış faturasının serisi yazılmalıdır. Fatura serileri genelde "A" şeklinde sadece harflerden oluşabileceği gibi "A5" gibi harf ve rakamlardan da oluşabilmektedir. Faturaların serileri A-5, A 5, A/5 şeklinde olsa dahi harf ve sayı arasına herhangi bir işaret veya boşluk bırakmaksızın bitişik olarak "A5" şeklinde yazılmalıdır. Ancak ödeme kaydedici cihaz fişlerinde (yazar kasa fişlerinde) ve 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği gereğince elektronik fatura uygulamasında bulunan mükellefler tarafından düzenlenen e-Faturalarda "Seri" alanı bulunmadığından, bu belgeler listeye eklenirken "Alış Faturasının Serisi" bölümü boş bırakılacaktır. **Yukarıdaki tablonun 3,4 ve 5. satırlarında ödeme kaydedici cihaz fişleri ve e-Fatura girişine ilişkin örnekler bulunmaktadır.**

□ **Alış Faturasının Sıra Numarası:** Bu alana alış faturasının sıra numarası yazılmalıdır. Bu alan nümerik ve alfa nümerik işaretlerin kullanıldığı en fazla 20 karakterden oluşabilir. (Örnek: 576, 9624, 701602, A8F20120000000080000 vb.) 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği gereğince elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler tarafından düzenlenmesi gereken ve 16 karakterden oluşan (İlk üç karakter alfa nümerik işaretleri, sonraki dört karakter faturanın düzenlendiği yılı ve son dokuz karakter ise müteselsil numarayı ifade etmektedir.) e-Faturalar "Alış Faturasının Sıra No.su" alanına boşluk bırakılmadan bitişik olarak (GIB2013000000082, ABC2014000011437 gibi) yazılmalıdır. **Yukarıdaki tablonun 4. ve 5. satırlarında e-Fatura girişine ilişkin örnekler bulunmaktadır.**



Alış faturası alınan mal/hizmetlerin çok sayıda olması nedeniyle izleyen faturalara nakil olmakta ise bu alana, faturanın toplam tutarının bulunduğu en son belgenin sıra numarasının yazılması gerekmektedir.

□ **Satıcının Adı Soyadı / Unvanı:** Bu alana alış faturasını düzenleyen satıcının gerçek kişilerde adı-soyadı, tüzel kişilerde tüzel kişiliğin unvanı yazılmalıdır.

□ **Satıcının Vergi Kimlik Numarası / TC Kimlik Numarası:** Bu alana satıcının vergi kimlik numarası yazılmalıdır. (satıcı gerçek kişi ise TC kimlik numarası da yazılabilir.) Eğer satıcı yurtdışında veya serbest bölgede faaliyet gösteriyor ise yani alış ithalatsa ya da KDV tam tevkifat kapsamında alıcı tarafından ödenerek 2 No.lu KDV ile beyan edilmişse, bu durumda vergi kimlik numarası alanına 10 tane bir (1111111111) yazılmalıdır. **Yukarıdaki tablonun 2. satırında ithalat faturası 8. satırında ise tam tevkifat kapsamında yapılan alışlara ilişkin örnekler bulunmaktadır.**

02.05.2012 tarihi itibarıyla yüklenilen KDV listesinde “3333333333” vergi kimlik numarası ile belge girişi yapılamayacak olup İndirilecek KDV listesinde Satıcının Vergi Kimlik/TC Kimlik Numarası” sütununa girişi yapılan “3333333333” vergi kimlik numaralı muhasebe fişine kayıtlı yazar kasa veya perakende satış fişlerinden bir kısmı veya tamamı yüklenime konu olmuş ise yüklenilen KDV listesine diğer belgelerde olduğu gibi her belge tek satıra gelecek şekilde belge detayları yazılarak kaydedilmesi gerekmektedir.

**Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi:** Bu alana alınan mal/hizmetin cinsi yazılmalıdır. Girişi yapılacak alış faturası ile birden fazla mal/hizmet alındı ise bu sütuna -çok genel olmamak kaydıyla- ana başlıklar halinde virgül ile ayırarak alınan malların/hizmetlerin cinsleri yazılır. **Yukarıdaki tablonun 4. satırında buna ilişkin örnek bulunmaktadır.**

□ **Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı:** Bu alana alınan mal/hizmetin miktarı yazılmalıdır. Bu alan harf ve rakamlardan oluşabilir. Girişi yapılacak alış faturası ile birden fazla mal/hizmet alındı ise bu alana -çok genel olmamak kaydıyla- ana başlıklar halinde virgül ile ayırarak alınan malların/hizmetlerin miktarları ve birim/ölçü türleri yazılmalıdır. **Yukarıdaki tablonun 4. satırında buna ilişkin örnek bulunmaktadır.**

□ **Alış Faturasının KDV Hariç Tutarı:** Bu alana alış faturasının KDV hariç tutarı TL cinsinden yazılmalıdır. Bu sütun rakamlardan oluşmalıdır. Alış faturasında farklı

KDV oranlarına tâbi mallar/hizmetler bulunsa dahi fatura bölünmeden tek satırda KDV hariç tutarlarının toplamı yazılmalıdır. Örneğin A malı 100 TL ve teslimi %8'lik KDV'ye tâbi, B malı 200 TL ve teslimi %18'lik KDV'ye tâbi, bu iki mal tek fatura ile alındısı ise bu belgeye ilişkin toplam KDV hariç tutar (100 + 200 =) 300 TL olup bu sütuna 300,00 tutarı yazılmalıdır.

□ **Alış Faturasının KDV'si:** Bu alana alış faturasının KDV tutarı TL cinsinden yazılmalıdır. Bu alan rakamlardan oluşmalıdır. Alış faturası ile farklı KDV oranlarına tâbi mal/hizmet alındı ise farklı oranlara göre hesaplanan KDV tutarları toplanıp belgedeki toplam KDV tutarı bu sütuna yazılmalıdır. Örneğin A malı 100 TL ve teslimi %8'lik KDV'ye tâbi, B malı 200 TL ve teslimi %18'lik KDV'ye tâbi, bu iki mal tek fatura ile alındısı ise bu belgeye ilişkin toplam KDV tutarı  $(100 \times \%8) + (200 \times \%18) = 44$  TL yazılmalıdır. Satıcı yurtdışında veya serbest bölgede faaliyet gösteriyor ise (yani alış ithalat ise) bu durumda 9 No.lu sütuna (faturada KDV olmayacağı için) alışa ilişkin gümrük makbuzunda/banka dekontunda gösterilen KDV tutarı yazılmalıdır. Eğer KDV tam tevkifat kapsamında alıcı tarafından ödenerek 2 No.lu KDV ile beyan edilmişse bu sütuna 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen KDV tutarı kaydedilmelidir.

□□ **Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si:** Bu alana sütuna alış faturasındaki KDV tutarından, istisna kapsamında yapılan işlemin (malın teslim/hizmetin ifası) bünyesine giren KDV tutarı yazılmalıdır. Alış faturasındaki mal/hizmetin tamamı iade istenilen dönemde istisna kapsamında yapılan işlemin bünyesine girdi ise bu sütun 9 No.lu sütun ile aynı olacaktır yani ödenen KDV tutarının tamamı bu sütuna yazılacaktır. Ancak alış faturasındaki mal/hizmetin tamamı değil de bir kısmı istisna kapsamında yapılan işlemin bünyesine girdi ise bu durumda ödenen KDV tutarının tamamı değil bünyeye giren KDV tutarı yazılmalıdır. **Yukarıdaki tablonun 2, 4 ve 5. satırlarında buna ilişkin örnek bulunmaktadır.**

□ **GGB Tescil No.su (Alış İthalat İse) :** Bu alana satıcı yurtdışında veya serbest bölgede faaliyet gösteriyor ise (yani alış ithalat ise) alışa ilişkin gümrük giriş beyannamesinin (GGB) tescil numarası yazılmalıdır. **Yukarıdaki tablonun 2. satırında bu durum gösterilmiştir.**

Ancak, yurtdışından bir hizmet alımı söz konusu ise (yani gümrük giriş beyannamesi yoksa) bu alan boş bırakılır.

□ **Belgeye İlişkin İade Hakkı Doğuran İşlem Türü:** Bu alan, iade hakkı doğuran işlem türü (e-beyanamedeki kodu) yazılır. İade hakkı doğuran işlem türü bir tane veya birden fazla olsa da her bir belgenin karşısına o belgenin ilgili olduğu işlem türü kodu yazmalıdır. İade hakkı doğuran işlem türlerinin kodları internet vergi dairesinden iade talebi girilirken “beyanameden bilgileri getir” denildiğinde ekrana otomatik olarak gelmektedir. Ayrıca işlem kodları internet vergi dairesinden indirilen “yüklenilen\_kdv\_listesi\_FORMATI” isimli Excel dosyasının çalışma sayfasında da bulunmaktadır.

**ÖRNEK1:** Korkmaz Makine Ltd.Şti.’nin **2014/08** döneminde iki farklı istisna işlemi olduğunu varsayalım. (Mal ihracatı-301 ve Teşvikli Yatırım Malları Teslimi-308) Bu durumda iade hakkı doğuran işlem türü bazında iki ayrı yüklenim hesabı yapılmalıdır. Ancak tek yüklenilen KDV listesi gönderileceğinden kaydedilen belgelerin her birinin “Belgeye ilişkin İade Hakkı Doğuran İşlem Türü” alanına iade işlem türü yazılır.

<b>İade Hakkı Doğuran İşlemin</b>			
<b>E-Beyanamedeki Kodu</b>	<b>Adı</b>	<b>Tutarı</b>	<b>Yüklenilen Vergisi</b>
301	Mal ihracı	3.800,00	684,00
308	Teşvikli yatırım mallarının teslimi	4.200,00	756,00
<b>TOPLAM</b>			<b>1.440,</b>

Korkmaz Makine Ltd.Şti.’den 19.03.2013 tarihinde A-65213 seri-sıra numaralı belge ile alınan malın 3.800- TL si (KDV si 684 TL) İhracatı yapılan malın bünyesine girmekte 4.200 TL si (KDV si 756 TL) ise teslim edilen teşvikli yatırım malı bünyesine girmektedir. Bir fatura birden fazla işlem türü için yüklenim konusu yapılsa bile (faturanın KDV hariç tutarı ve KDV’si, indirilecek listesi ile aynı yazılmak şartıyla) sadece bünyeye giren KDV tutarında ayrıştırma yapılarak listeye belge eklenmelidir.

**Yukarıdaki tablonun 9 ve 10. satırlarında buna ilişkin örnek bulunmaktadır.**



□ **13 No.lu Sütun** Bu sütuna yüklenen KDV listesine yazılan belgenin yüklenim türü girilmelidir. Eğer belge “Doğrudan Yüklenim” (Mamul Mal alımları, hammadde alımları) ise “1”, “Genel Giderler” (genel yönetim gideri, pazarlama, satış, dağıtım gideri vb.) den yüklenilmiş ise “2”, “ATİK” (Amortisman Tabi İktisadi Kıymet) den yüklenilmiş ise “3” yazılmalıdır. Aynı belgede farklı yüklenim türleri bulunuyor ise, (hem Doğrudan Yüklenim hem de Genel Giderler gibi) belge yüklenim türüne göre bölünerek yazılmalıdır.

**NOT:** Yüklenim Türü sütunu Yüklenen KDV Listesine 2014/08 KDV döneminden itibaren eklenmiştir. Bu nedenle 2014/08 KDV döneminden önceki dönemlere ait yüklenen KDV listelerinde bu sütun görülmeyecektir.

#### 4.2.1.3.Gümrük Çıkış Beyannamesi Listesine Belge Girişi İle İlgili Açıklamalar

Mükellefler her bir GÇB için aşağıda yer alan formu doldurarak GÇB listesini oluşturup gönderebilirler. GÇB listesine belge girişi ile ilgili açıklamalar ve örnekler aşağıda yer almaktadır.

[Excel Dosyasından Veri Almak İstiyorum](#)

[Belge Girişine İlişkin Açıklamalar İçin Tıklayınız](#)

GÜMRÜK ÇIKIŞ BEYANNAMESİ BİLGİLERİ	
Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası	<input type="text"/>
GÇB'deki Döviz Cinsi	AVRUPA TOPLULUĞU PARA BİRİMİ <input type="button" value="v"/>
GÇB'ye İlişkin Toplam Fatura Tutarı(Döviz Cinsinden)	<input type="text" value="0,00"/>

GÇB LİSTESİ				
Sıra No	Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası	GÇB'deki Döviz Cinsi	GÇB'ye İlişkin Toplam Fatura Tutarı (Döviz Cinsinden)	
1	09780005EX450011	EUR	120.000,00	✕
2	07451200EX565521	EUR	85.000,00	✕
3	08451255EX636225	USD	41.000,00	✕
4	03522425EX232041	USD	68.500,00	✕

0 - 4 / 4



Mükelleflerin GÇB Listesini her satıra bir GÇB gelecek şekilde düzenlemeleri esastır. Yukarıdaki tabloda GÇB'lerin girişine ilişkin örnek uygulama verilmiştir.

□ **Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası:** Bu alana Gümrük Çıkış Beyannamesinin tescil numarası yazılmalıdır. (Gümrük Çıkış Beyannamesi tescil numarası 16 karakterden oluşmaktadır ve formatı şu şekildedir. #####EX##### )

İhracatta Gümrük Beyannamesinin bulunmaması durumunda (serbest bölge işlem formu, özel fatura ile yapılan ihracatlar da) belirtilen belgeler listelere ilave edilmeyecek olup kağıt ortamında vergi dairesine ibraz edilecektir.

□ **GÇB'deki Döviz Cinsi:** Gümrük Çıkış Beyannamesindeki döviz cinsi kutucuktan seçilerek doldurulur. (Gümrük Çıkış Beyannamesinin 22 no.lu satırında bu bilgi bulunmaktadır.)

□ **GÇB'ye İlişkin Toplam Fatura Tutarı (Döviz Cinsinden):** Bu alana Gümrük Çıkış Beyannamesine ilişkin toplam fatura tutarı döviz cinsinden yazılmalıdır. (Gümrük Çıkış Beyannamesinin 22 no.lu satırında bu tutar bulunmaktadır. “[ONAYLA](#)” linkine tıklamadan, listeler üzerinde her türlü değişiklik yapılabilir. KDV iadesi bilgi girişi çalışması yarıda bırakılıp onaylama yapmadan internet vergi dairesinden çıkış yapılabilir. Daha sonra kalınan yerden çalışmaya devam edilebilir. “[ONAYLA](#)” linkine tıklanmadığı müddetçe listeler gönderilmez.

#### 4.2.1.4.Satış Faturaları Listesine Belge Girişi İle İlgili Açıklamalar

Mükellefler, ihraç edilen her bir kalem (eşya) için aşağıda yer alan formu doldurarak satış faturaları listesini oluşturup gönderebilirler. Satış faturaları listesine belge girişi ile ilgili açıklamalar ve örnekler aşağıda yer almaktadır.

Excel Dosyasından Veri Almak İstiyorum

[Belge Girişine İlişkin Açıklamalar İçin Tıklayınız](#)

SATIŞ FATURASI BİLGİLERİ (Mal İhracı)	
Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası	<input type="text"/>
İhraç Edilen Malın Cinsi	<input type="text"/>
İhraç Edilen Malın Miktarı	<input type="text" value="0,00"/>
İhraç Edilen Malın Ölçü Birimi Kodu	<input type="text" value="ADET(UNIT)"/>
Satış Faturasının Tarihi	<input type="text" value="01.02.2011"/> <input type="button" value="..."/>
Satış Faturasının Serisi	<input type="text"/>
Satış Faturasının Sıra No'su	<input type="text"/>
Alıcının Adı-Soyadı Ünvanı	<input type="text"/>

SATIŞ FATURALARI LİSTESİ (Mal İhraç)									
Sıra No	Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası	İhraç Edilen Malın Cinsi	İhraç Edilen Malın Miktarı	İhraç Edilen Malın Ölçü Birimi Kodu	Satış Faturasının Tarihi	Satış Faturasının Serisi	Satış Faturasının Sıra No'su	Alıcının Adı Soyadı Ünvanı	
1	09387300EX521088	521038009100	450,00	002	06.10.2011	B	123456789X123456789Z	GENERAL TRADING	✓
2	09375200EX172807	640420900000	444,00	MTR	03.10.2011	A	28353	GENERAL TRADING	✓
3	09375200EX172807	420221000000	39,00	002	03.10.2011	A	28353	GENERAL TRADING	✓
4	09375200EX172807	640399900000	654,00	002	03.10.2011	A	28353	GENERAL TRADING	✓
5	09387300EX403377	521038009200	59,67	MTR	23.09.2011	A	28352	NETWORK SERIAL SRL	✓
6	09387300EX396224	540782009019	1.388,80	MTR	22.09.2011	A	69499	NETWORK SENIOR SRL	✓

0 - 6 / 6



“Satış Faturaları Listesi” ihraç edilen eşya (GTİP Numarası) bazında düzenlenmesi gereken bir listedir ve her satıra bir GTİP Numarası gelecek şekilde giriş yapılmalıdır. Eğer tek satış faturası ve tek GÇB ile birden fazla eşya ihraç edildi ise bu durumda ihraç edilen eşya adedince (GTİP Numarası adedince) GÇB tescil numarası, satış faturasının tarihi, serisi, sıra No.su ve malın alıcısı alanları tekrar edecektir. Bu durum yukarıda yer alan listenin 2, 3, ve 4. satırlarında örneklendirilmiştir. Örneğimizde aynı GÇB (09375200EX172807 tescil no.lu GÇB) ve aynı satış faturası ile (03.10.2011 tarih ve A-28353 seri-sıra no.lu satış faturası ile) üç kalem eşya ihraç edilmiş ve üç ayrı satırda (her satıra bir GTİP numarası gelecek şekilde) liste doldurulmuştur.

□ **Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası:** Bu alana Gümrük Çıkış Beyannamesinin (GÇB) tescil numarası yazılmalıdır. (GÇB tescil numarası 16 karakterden oluşmaktadır ve formatı şu şekildedir. #####EX##### )

İhracatta Gümrük Çıkış Beyannamesinin bulunmaması durumunda (serbest bölge işlem formu, özel fatura ile yapılan ihracatlar da) belirtilen belgeler listelere ilave edilmeyecek olup kağıt ortamında vergi dairesine ibraz edilecektir.

□ **İhraç Edilen Malın Cinsi:** Bu alana ihraç edilen malın GTİP numarası (Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu) yazılmalıdır. GTİP Numarası 12 haneli olmalı ve araya nokta konulmamalıdır. Gümrük Çıkış Beyannamesinin “33 Eşya Kodu” satırında ihraç edilen malın GTİP Numarası bulunmaktadır.

□ **İhraç Edilen Malın Miktarı:** Bu alana ihraç edilen malın miktarı yazılmalıdır. Bu alan doldurulurken GÇB'den faydalanılabilir.

□ **İhraç Edilen Malın Ölçü Birimi Kodu:** İhraç edilen malın ölçü birimi kutucuktan seçilerek doldurulur. Bu alan doldurulurken GÇB'den faydalanılabilir.

□ **Satış Faturasının Tarihi:** Bu alana ihraç edilen malın belgelendirildiği satış (ihracat) faturasının tarihi GG.AA.YYYY (GÜN/AY/YIL) formatında yazılmalıdır.

□ **Satış Faturasının Serisi:** Bu alana ihraç edilen malın belgelendirildiği satış (ihracat) faturasının serisi yazılmalıdır. Bilindiği üzere fatura serileri "A5" gibi harf ve rakamlardan oluşabileceği gibi "B" gibi sadece harften de oluşabilir. Faturaların serileri A-5, A 5, A/5 şeklinde olsa bile (harf ve rakamların arasında "-", /, boşluk..." gibi karakter olmaksızın) bitişik olarak "A5" şeklinde yazılmalıdır. Ancak 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği gereğince elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler tarafından, düzenlenmesi gereken e-fatura bilgileri doldurulurken bu belgelerde seri bulunmadığı için "Satış Faturasının Serisi" başlıklı alan doldurulmayıp boş bırakılacaktır. Yukarıdaki tabloda buna ilişkin örnekler bulunmaktadır.

□ **Satış Faturasının Sıra No.su:** Bu alana ihraç edilen malın belgelendirildiği satış (ihracat) faturasının sıra numarası yazılmalıdır. Bu alan nümerik ve alfa nümerik işaretlerin kullanıldığı en fazla 20 karakterden oluşabilir. (Örnek: 576, 9624, 701602, A8F2012000000080000 vb.) (Yukarıdaki tablonun 1. satırında anılan belge girişine ilişkin örnek bulunmaktadır.) 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği gereğince elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler tarafından, düzenlenmesi gereken e-faturada yer alan 16 Karakterden oluşan e-fatura numarasının (İlk üç karakter alfa nümerik işaretleri, sonraki dört karakter faturanın düzenlendiği yılı ve son dokuz karakter ise müteselsil numarayı ifade etmektedir. Örnek: GIB2013000000082, ABC2014000011437) tamamının satış faturasının sıra numarası alanına yazılması gerekmektedir. Eğer satış faturası, alınan mal/hizmetlerin çok sayıda olması nedeniyle izleyen faturalara nakil olmakta ise bu durumda bu alana, faturanın toplam tutarının bulunduğu en son belgenin sıra numarasının yazılması gerekmektedir.

□ **Alıcının Adı Soyadı/Unvanı:** Bu alana ihraç edilen malın alıcısının Unvanı/adı-soyadı yazılmalıdır.

□ “ONAYLA” linkine tıklamadan, listeler üzerinde her türlü değişiklik yapılabilir. KDV iadesi bilgi girişı çalışması yarıda bırakılıp onaylama yapmadan internet vergi dairesinden çıkış yapılabilir. Daha sonra kalınan yerden çalışmaya devam edilebilir. “ONAYLA” linkine tıklanmadığı müddetçe listeler gönderilmez.

#### 4.2.1.5.Tevkifatlı Satış Faturası Listesine Belge Girişı İle İlgili Açıklamalar

Mükellefler her bir belge için aşağıda yer alan formu doldurarak Kısmi tevkifat kapsamında yaptıkları satışlara ilişkin Tevkifatlı Satış Faturası Listesini oluşturup gönderebilirler. Tevkifatlı satış faturası listesine belge girişı ile ilgili açıklamalar ve örnekler aşağıda yer almaktadır.

Excel Dosyasından Veri Almak İstiyorum

Belge Girişine İlişkin Açıklamalar İçin Tıklayınız

TEVKİFATLI SATIŞ FATURASI BİLGİLERİ	
Satış Faturasının Tarihi	01.02.2011 <input type="button" value="..."/>
Satış Faturasının Serisi	<input type="text"/>
Satış Faturasının Sıra No'su	<input type="text"/>
Alıcı Ad Soyad Ünvan	<input type="text"/>
Alıcının Vergi Kimlik Numarası/TC Kimlik Numarası	<input type="text"/>
Satılan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	<input type="text"/>
Satılan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	<input type="text"/>
Satış Faturasının KDV Hariç Tutarı	<input type="text" value="0.00"/>
KDV	<input type="text" value="0.00"/>
Tevkif Edilen KDV Tutarı	<input type="text" value="0.00"/>

Tevkifatlı Satış Faturası Listesi Belge Ekle

Tevkifatlı Satış Faturası Listesi Tümünü İptal Et

TEVKİFATLI SATIŞ FATURASI LİSTESİ											
S. No	Satış Fat. Tarihi	Satış Fat. Serisi	Satış Faturasının Sıra No'su	Alıcının Adı-Soyadı / Ünvanı	Alıcının Vergi Kimlik Numarası / TC Kimlik Numarası	Satılan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	Satılan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Satılan Mal ve/veya Hizmetin KDV Hariç Tutarı	KDV'si	Tevkif Edilen KDV Tutarı	
1	05.04.2011	A5	XXXXXXXXXX1234567890	BAŞAK LTD.ŞTİ.	2900011907	BAKR	100 KG	1.000,00	180,00	142,89	✓
2	11.04.2011		47805	AHMET ŞAHİN	29640732087	Turizm acenta,rehberlik	1 ADET	8.250,00	1.485,00	990,00	✓
3	15.04.2011	B	123456789X123456789Z	TK TEKS LTD.ŞTİ.	1230051727	T-Shirt,Gömlek	200 adet,150 adet	2.500,00	200,00	100,00	✓
4	20.04.2011	F4	718	ET TIC LTD ŞTİ	7450021758	Et,Sakadal,Tavuk	750 KG	15.000,00	1.200,00	600,00	✓
5	25.04.2011		4587	AKN A.Ş.	4570016589	Turizm acenta,fason tekstil	1 adet, 300 takım	3.000,00	440,00	280,00	✓
6	26.04.2011	A	5005	İŞ BANK A.Ş. YENİŞEHİR ŞB.	4870031255	Yapım işi	1 adet	20.000,00	3.600,00	1.200,00	✓
7	27.04.2011	B1	6004	ANKARA İL ÖZEL DARESİ	8500045785	Danışmanlık denetim	1 adet	10.000,00	1.800,00	900,00	✓
8	28.04.2011	C	101	GAZİ ÜNİVERSİTESİ	1200256550	Temizlik hizmeti	1 adet	8.000,00	1.440,00	720,00	✓
TOPLAM								67.750,00	10.345,00	4.952,00	

Mükelleflerin Tevkifatlı Satış Faturası Listesini her satıra bir belge gelecek şekilde düzenlemeleri esastır.

□ **Satış Faturasının Tarihi:** Bu alana satış faturasının tarihi GG.AA.YYYY (gün/ay/yıl) formatında yazılmalıdır.

□ **Satış Faturasının Serisi:** Bu alana satış faturasının serisi yazılmalıdır. Bilindiği üzere fatura serileri "A5" gibi harf ve rakamlardan oluşabileceği gibi "B" gibi sadece harften oluşabilir. Faturaların serileri A-5, A 5, A/5 şeklinde olsa bile (harf ve rakamların arasında "-", "/", boşluk..." gibi karakterler olmaksızın) bitişik olarak "A5" şeklinde yazılmalıdır. Ancak 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği gereğince elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler tarafından, düzenlenmesi gereken e-fatura bilgileri doldurulurken bu belgelerde seri bulunmadığı için "Satış Faturasının Serisi" başlıklı alan doldurulmayıp boş bırakılacaktır. Satış faturasında herhangi bir seri numarası yoksa bu sütun boş bırakılmalıdır. Yukarıdaki tabloda buna ilişkin örnekler bulunmaktadır.

□ **Satış Faturasının Sıra Numarası:** Bu alana satış faturasının sıra numarası yazılmalıdır. Bu alan nümerik ve alfa nümerik işaretlerin kullanıldığı en fazla 20 karakterden oluşabilir. (Örnek: 576, 9624, 701602, A8F20120000000080000 vb.) (Yukarıdaki tablonun 1. ve 3. satırlarında anılan belge girişlerine ilişkin örnekler bulunmaktadır.) 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği gereğince elektronik fatura



uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler tarafından, düzenlenmesi gereken e-faturada yer alan 16 Karakterden oluşan e-fatura numarasının (İlk üç karakter alfa nümerik işaretleri, sonraki dört karakter faturanın düzenlendiği yılı ve son dokuz karakter ise müteselsil numarayı ifade etmektedir. Örnek: GIB2013000000082, ABC2014000011437) tamamının satış faturasının sıra numarası alanına yazılması gerekmektedir. Eğer satış faturası, alınan mal/hizmetlerin çok sayıda olması nedeniyle izleyen faturalara nakil olmakta ise bu durumda bu alana, faturanın toplam tutarının bulunduğu en son belgenin sıra numarasının yazılması gerekmektedir.

□ **Alıcının Adı-Soyadı/Unvanı:** Bu alana adına satış faturası düzenlenen alıcının adı-soyadı/unvanı yazılmalıdır.

□ **Alıcının Vergi Kimlik Numarası / TC Kimlik Numarası:** Bu alana alıcı tüzel kişi/ortaklık ise vergi kimlik numarası; alıcı gerçek kişi ise TC kimlik numarası yazılmalıdır.

□ **Satılan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi:** Bu alana tevkifata tabi işlem kapsamında satışı yapılan mal/hizmetin cinsi yazılmalıdır. Girişi yapılacak satış faturası ile birden fazla mal/hizmet satıldı ise bu sütuna -çok genel olmamak kaydıyla- ana başlıklar halinde virgül ile ayırarak satılan malların/hizmetlerin cinsleri yazılır. Yukarıdaki tablonun 3, 4 ve 5. satırlarında buna ilişkin örnekler bulunmaktadır.

□ **Satılan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı:** Bu alana tevkifata tabi işlem kapsamında satışı yapılan mal/hizmetin miktarı yazılmalıdır. Girişi yapılacak satış faturası ile birden fazla mal/hizmet satıldı ise bu sütuna -çok genel olmamak kaydıyla- ana başlıklar halinde virgül ile ayırarak satılan malların/hizmetlerin miktarı yazılır. Yukarıdaki tablonun 3, 4 ve 5. satırlarında buna ilişkin örnekler bulunmaktadır.

□ **Satış Faturasının KDV Hariç Tutarı:** Bu alana satış faturasının KDV hariç tutarı TL cinsinden yazılmalıdır. Bu alan rakamlardan oluşmalıdır. Satış faturası ile farklı KDV oranlarına tabi mallar/hizmetler satıldı ise farklı oranlara tabi malların KDV hariç tutarlarının toplamı bu alana yazılmalıdır. Örneğin; A malı 1.000 TL ve teslimi %8'lik KDV'ye tabi, B malı 2.000 TL ve teslimi %18'lik KDV'ye tabi olup bu iki mal tek fatura ile satıldı ise bu belgeye ilişkin toplam KDV hariç tutar (1.000 + 2.000 =) 3.000 TL olup bu alana 3.000,00 tutarı yazılmalıdır.(5.satır)



□ **KDV'si:** Bu alana satış faturasının KDV'si TL cinsinden yazılmalıdır. Bu alan rakamlardan oluşmalıdır. Satış faturası ile farklı KDV oranlarına tabi mallar/hizmetler satıldı ise farklı oranlara göre hesaplanan KDV'ler toplanıp belgedeki toplam KDV tutarı bu alana yazılmalıdır. Örneğin; A malı 1.000 TL ve teslimi %8'lik KDV'ye tabi, B malı 2.000 TL ve teslimi %18'lik KDV'ye tabi olup bu iki mal tek fatura ile satıldı ise bu belgeye ilişkin toplam KDV tutarı  $(1.000 \times \%8) + (2.000 \times \%18) = 440$  TL olup bu alana 440,00 tutarı yazılmalıdır.(5. satır)

□ **Tevkif Edilen KDV Tutarı:** Bu alana tevkifata tabi işlem kapsamında satış faturasında belirtilen tevkif edilen KDV miktarı yazılmalıdır. Örneğin; toplam tutarı 1.000 TL olan tevkifata tabi satışı yapılan ürünün %18 KDV miktarı 180 TL'dir. Bu tutar üzerinden 9/10 oranında yapılan tevkifat miktarı 162,00 TL bu alana yazılacaktır.(1. Satır) Satış faturası ile farklı tevkifat oranlarına tabi mallar/hizmetler satıldı ise farklı oranlara göre hesaplanan KDV'ler toplanıp belgedeki toplam tevkif edilen KDV tutarı bu alana yazılmalıdır. Örneğin A malı 1.000 TL ve teslimi %8'lik KDV'ye tabi olup yapılan tevkifat 1/2 oranında ve tevkifat tutarı 40 TL'dir. B malı 2.000 TL ve teslimi %18'lik KDV'ye tabi olup yapılan tevkifat 2/3 oranında ve tevkifat tutarı 240 TL'dir. Bu iki mal tek fatura ile satıldı ise bu belgeye ilişkin toplam tevkif edilen KDV tutarı 280 TL olup bu alana 280,00 tutarı yazılmalıdır.(5. Satır)

#### **4.2.1.6.İhraç Kayıtlı Satış Faturası Listesine Belge Girişi İle İlgili Açıklamalar**

Mükellefler her bir belge için aşağıda yer alan formu doldurarak İhraç Kayıtlı Satış Faturası Listesini oluşturup gönderebilirler. İhraç kayıtlı satış faturası belge girişi ile ilgili açıklamalar ve örnekler aşağıda yer almaktadır.

Excel Dosyasından Veri Almak İstiyorum

[Belge Girişine İlişkin Açıklamalar İçin Tıklayınız](#)

İHRAÇ KAYITLI SATIŞ FATURASI BİLGİLERİ	
Satış Faturasının Tarihi	01.11.2014 ...
Satış Faturasının Serisi	<input type="text"/>
Satış Faturasının Sıra No'su	<input type="text"/>
Alıcı Ad Soyad Ünvan	<input type="text"/>
Alıcının Vergi Kimlik Numarası/TC Kimlik Numarası	<input type="text"/>
Malın Cinsi	<input type="text"/>
Malın Miktarı	<input type="text" value="0,00"/>
Miktar Kodu	ADET(UNIT) ▾
Malın KDV Hariç Tutarı	<input type="text" value="0,00"/>
KDV	<input type="text" value="0,00"/>
İhracatçı Tarafından Yurt Dışına Düzenlenen Satış Faturasının Tarihi (GÇB Üzerindeki Bilgiler)	<input type="text"/> ...
Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası	<input type="text"/>

EKLE

İHRAC KAYITLI SATIŞ FATURASI LİSTESİ												
S. No	Satış Fat. Tarihi	Satış Fat. Serisi	Satış Fat. Sıra No'su	Alıcının Adı-Soyadı / Ünvanı	Alıcının Vergi Kimlik Numarası / TC Kimlik Numarası	Malın Cinsi	Malın Miktarı	Miktar Kodu	Malın KDV Hariç Tutarı	Malın KDV'si	Yurt Dışı Düzenlenen Satış Fat. Tarihi	GÇB Tescil No
1	01.11.2014	P	112	Çakır Ltd.Şti.	9889999999	123456789123	100	CE2	100,00	18,00	12.11.2014	12345600EX123456
2	02.11.2014	M	25639	Kalem A.Ş.	6665554444	123456789000	5	KGM	200,00	36,00	12.11.2014	12123400EX203101
3	03.11.2014		GB2014000000045	Yabancı Ltd.	6669997777	123456789002	200	CE2	1.500,00	270,00	18.11.2014	13131000EX301001
4	03.11.2014		GB2014000000045	Yabancı Ltd.	6669997777	123456789003	10	KGM	2.000,00	360,00	18.11.2014	13131000EX301001
5	03.11.2014		GB2014000000045	Yabancı Ltd.	6669997777	123456789001	300	MTR	2.500,00	450,00	18.11.2014	13131000EX301001
6	03.11.2014		GB2014000000045	Yabancı Ltd.	6669997777	123456789004	2	PR	3.000,00	540,00	18.11.2014	13131000EX301001
7	24.11.2014	F	2000	Kaç A.Ş.	4440556666	337854321012	40	CE2	17.000,00	3.060,00	18.12.2014	22334400EX323214
8	24.11.2014	F	2000	Kaç A.Ş.	4440556666	337854321012	1200	CE2	18.000,00	3.240,00	01.12.2014	14141400EX401012
9	24.11.2014	F	2000	Kaç A.Ş.	4440556666	337854321012	15	CE2	26.000,00	4.680,00	15.12.2014	55661100EX778896
<b>TOPLAM</b>									<b>79300,00</b>	<b>12654,00</b>		

0 - 9 / 9

||<< << >> >>|

2014/Kasım döneminden itibaren ihrac Kayıtlı Satış Faturaları Listesine giriş yapılırken, faturada bulunan her GTİP numarası bir satıra gelecek şekilde yazılması gerekmektedir. Bu şekilde yazılan belgelerde, malın miktarı, Malın KDV Hariç Tutarı, Malın KDV'si ve İhrac Kayıtlı Satılan Malın Ölçü Birimi Kodu alanları GTİP numarasına isabet eden kısım kadar yazılmalıdır. Tek satış faturasında farklı GTİP numaralı mallar bulunuyorsa ve bir gümrük çıkış beyannamesi ile ihrac edildi ise bu durumda ihrac edilen eşya adedince (GTİP Numarası adedince) GÇB tescil numarası, satış faturasının tarihi, serisi, sıra No.su ve malın alıcısı alanları tekrar edecektir. Bu durum yukarıda yer alan tablonun 3, 4 ,5 ve 6 satırlarında örneklendirilmiştir. Örneğimizde aynı GÇB (13131000EX301001 tescil no.lu GÇB) ve aynı satış faturası ile (03.11.2014 tarih ve GIB2014000000045 sıra No.lu satış faturası ile) 4 kalem eşya ihrac edilmiş ve 4 ayrı satırda (her satıra bir GTİP numarası gelecek şekilde) liste doldurulmuştur.

Eğer ihrac kayıtlı teslimat ait bir faturadaki aynı GTİP numaralı mallar birden fazla Gümrük Çıkış Beyannamesi ile yurt dışı edildi ise bu durumda da satış faturasının tarihi, serisi, sıra No.su, malın alıcısı, alanları tekrar edecek şekilde Gümrük çıkış beyannamesi adedi kadar satırda yazılmalıdır. Bu durum yukarıda yer alan tablonun 7, 8 ve 9. satırlarında örneklendirilmiştir.

□ **Satış Faturasının Tarihi:** Bu alana ihraç kayıtlı satış faturasının tarihi GG.AA.YYYY (gün/ay/yıl) formatında yazılmalıdır.

□ **Satış Faturasının Serisi:** Bu sütuna satış faturasının serisi yazılmalıdır. Bilindiği üzere fatura serileri “A5” gibi harf ve rakamlardan oluşabileceği gibi “B” gibi sadece harften oluşabilir. Faturaların serileri A-5, A 5, A/5 şeklinde olsa bile (harf ve rakamların arasında "-", /, boşluk..." gibi karakterler olmaksızın) bitişik olarak "A5" şeklinde yazılmalıdır. Ancak 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği gereğince elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler tarafından, düzenlenmesi gereken e-fatura bilgileri doldurulurken bu belgelerde seri bulunmadığı için “Satış Faturasının Serisi” başlıklı alan doldurulmayıp boş bırakılacaktır. Satış faturasında herhangi bir seri numarası yoksa bu sütun boş bırakılmalıdır. Yukarıdaki tablonun 3, 4 , 5 ve 6 satırlarında örneklendirilmiştir.

□ **Satış Faturasının Sıra Numarası:** Bu sütuna satış faturasının sıra numarası yazılmalıdır. Bu alan nümerik ve alfa nümerik işaretlerin kullanıldığı en fazla 20 karakterden oluşabilir. (Örnek: 25639, GIB2014000000000045 vb.) (Yukarıdaki tablonun 2. ve 3. satırlarında anılan belge girişlerine ilişkin örnekler bulunmaktadır.) 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği gereğince elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler tarafından, düzenlenmesi gereken e-faturada yer alan 16 Karakterden oluşan e-fatura numarasının (İlk üç karakter alfa nümerik işaretleri, sonraki dört karakter faturanın düzenlendiği yılı ve son dokuz karakter ise müteselsil numarayı ifade etmektedir. Örnek: GIB2013000000082, ABC2014000011437) tamamının satış faturasının sıra numarası alanına yazılması gerekmektedir. Eğer satış faturası, alınan mal/hizmetlerin çok sayıda olması nedeniyle izleyen faturalara nakil olmakta ise bu durumda bu alana, faturanın toplam tutarının bulunduğu en son belgenin sıra numarasının yazılması gerekmektedir.

□ **Alıcının Adı Soyadı/Unvanı:** Bu alana ihraç kayıtlı satış faturası düzenlenen alıcının adı-soyadı/unvanı yazılmalıdır.

□ **Alıcının Vergi Kimlik Numarası/ TC Kimlik Numarası**: Bu alana alıcı tüzel kişi/ortaklık ise vergi kimlik numarası; alıcı gerçek kişi ise TC kimlik numarası yazılmalıdır.

□ **Malın Cinsi**: **2014/Kasım dönemine kadar olan dönemlere ilişkin liste girişlerinde** bu sütuna ihraç kayıtlı satılan malın cinsi yazılmalıdır. Bu alan harf ve rakamlardan oluşabilir. Girişi yapılacak ihraç kayıtlı satış faturası ile birden fazla mal satıldı ise bu alana çok genel olmamak kaydıyla ana başlıklar halinde virgül ile ayırarak satılan malların cinsleri yazılır. **2014/Kasım dönemi ve sonraki dönemlere ilişkin liste girişlerinde ise** bu sütuna ihraç edilen malın GTİP numarası (Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu) yazılmalıdır. GTİP Numarası 12 haneli olmalı ve araya boşluk veya nokta konulmamalıdır. Gümrük Çıkış Beyannamesinin “33 Eşya Kodu” satırında ihraç edilen malın GTİP Numarası bulunmaktadır. Bu satırdaki rakamlar 12 haneli olarak 6 No.lu Sütuna kaydedilmelidir

□ **Malın Miktarı**: Bu sütuna ihraç edilen malın miktarı yazılmalıdır. Bu alan doldurulurken GÇB’den faydalanılabilir.

□ **Miktar Kodu (Ölçü Birimi Kodu)**: **2014/Kasım dönemi ve sonraki dönemlere ilişkin liste girişlerinde** bu sütuna ihraç edilen malın ölçü birimi kodlanarak yazılmalıdır. Ölçü birimi kodları yukarıda linki verilen Excel dosyasının çalışma sayfasında yer almaktadır. Bu alan doldurulurken GÇB’den faydalanılabilir.

□ **Malın KDV Hariç Tutarı**: **2014/Kasım dönemine kadar olan dönemlere ilişkin liste girişlerinde** bu sütuna ihraç kayıtlı satış faturasının KDV hariç tutarı TL cinsinden yazılmalıdır. Bu sütun rakamlardan oluşmalıdır. ihraç kayıtlı satış faturası ile farklı KDV oranlarına tabi mallar satıldı ise farklı oranlara tabi malların KDV hariç tutarlarının toplamı bu alana yazılmalıdır. Örneğin; A malı 1.000 TL ve teslimi %8’lik KDV’ye tabi, B malı 2.000 TL ve teslimi %18’lik KDV’ye tabi olup bu iki mal tek fatura ile satıldı ise bu belgeye ilişkin toplam KDV hariç tutar (1.000 + 2.000 =) 3.000 TL olup bu sütuna 3.000,00 tutarı yazılmalıdır. **2014/Kasım dönemi ve sonraki dönemlere ilişkin liste girişlerinde ise** bu sütuna yine ihraç kayıtlı satış faturasının KDV hariç tutarı TL cinsinden yazılacak ancak satış faturasında yer alan mallar GTİP

numarası bazında detaylandırılarak her GTİP numarasına isabet eden tutar bölünerek yazılacaktır. Söz konusu işleme ilişkin liste örneği yukarıda yer almaktadır.

□ **Malın KDV'si: 2014/Kasım dönemine kadar olan dönemlere ilişkin liste girişlerinde** bu sütuna ihraç kayıtlı satış faturasının KDV'si TL cinsinden yazılmalıdır. Bu alan rakamlardan oluşmalıdır. İhraç kayıtlı satış faturası ile farklı KDV oranlarına tabi mallar satıldı ise farklı oranlara göre hesaplanan KDV'ler toplanıp belgedeki toplam KDV tutarı bu sütuna yazılmalıdır.. Örneğin; A malı 1.000 TL ve teslimi %8'lik KDV'ye tabi, B malı 2.000 TL ve teslimi %18'lik KDV'ye tabi olup bu iki mal tek fatura ile satıldı ise bu belgeye ilişkin toplam KDV tutarı  $(1.000 \times \%8) + (2.000 \times \%18) = 440$  TL olup bu sütuna 440,00 tutarı yazılmalıdır. **2014/Kasım dönemi ve sonraki dönemlere ilişkin liste girişlerinde ise** bu sütuna yine ihraç kayıtlı satış faturasının KDV tutarı TL cinsinden yazılacak ancak satış faturasında yer alan mallar GTİP numarası bazında detaylandırılarak her GTİP numarasına isabet eden tutar bölünerek yazılacaktır. Söz konusu işleme ilişkin liste örneği yukarıda yer almaktadır.

□ **İhracatçı Tarafından Yurt Dışına Düzenlenen Satış Faturasının Tarihi (GÇB Üzerindeki Bilgiler):** Bu alana ihracatçı tarafından yurt dışına düzenlenen satış faturasının tarihi (İhracatçı firmaya ait Gümrük Beyannamesi üzerinde yazılan fatura tarihi) GG.AA.YYYY (gün/ay/yıl) formatında yazılmalıdır.

□ İhracat GÇB haricinde bir belge ile gerçekleşmişse (Serbest bölge işlem formu, özel fatura vb.) bu alan boş bırakılmalıdır.

□ **Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası:** Bu alana Gümrük Çıkış Beyannamesinin tescil numarası yazılmalıdır. Gümrük Çıkış Beyannamesi tescil numarası 16 karakterlerden oluşmaktadır ve formatı şu şekildedir. (#####EX#####)

□ İhracat GÇB haricinde bir belge ile gerçekleşmişse (Serbest bölge işlem formu, özel fatura v.b.) bu alan boş bırakılmalıdır.

#### **4.2.1.7.Kdv Kanununun Geçici 26. Ve Geçici 29. Maddeleri Gereği Satış Faturası Listesine Belge Girişi İle İlgili Açıklamalar**

Mükellefler her bir belge için aşağıda yer alan formu doldurarak KDV Kanunu'nun Geçici 26. ve Geçici 29. Maddeleri kapsamında yaptıkları satışlara ilişkin satış faturası

listesini oluşturup gönderebilirler. Satış faturası listesine belge girişi ile ilgili açıklamalar ve örnekler aşağıda yer almaktadır.

Excel Dosyasından Veri Almak İstiyorum

Bu listeye "918 ve 321" işlem türünde İade talebinize ilişkin satış faturalarınız kaydedilmelidir

[Belge Girişine İlişkin Açıklamalar İçin Tıklayınız](#)

SATIŞ FATURASI BİLGİLERİ	
Satış Faturasının Tarihi	01.09.2012 <input type="button" value="..."/>
Satış Faturasının Serisi	<input type="text"/>
Satış Faturasının Sıra No'su	<input type="text"/>
Alıcı Ad Soyad Ünvan	<input type="text"/>
Alıcının Vergi Kimlik Numarası/TC Kimlik Numarası	<input type="text"/>
Satılan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	<input type="text"/>
Satılan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	<input type="text"/>
Satış Faturasının Tutarı	<input type="text" value="0,00"/>
Belgeye İlişkin İade Hakkı Doğuran İşlem Türü	<input type="text"/>

SATIŞ FATURALARI LİSTESİ (318 ve 321 Kodlu İade Türleri İçin)										
Sıra No	Satış Faturasının Tarihi	Satış Faturasının Serisi	Satış Faturasının Sıra No.su	Alıcının Adı-Soyadı/Unvanı	Alıcının Vergi Kimlik Numarası / TC Kimlik Numarası	Satılan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	Satılan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Satış Faturasının Tutarı	Belgeye İlişkin İade Hakkı Doğuran İşlem Türü	
1	24.10.2012	A	7001	CEYLAN İNŞ.A.Ş.	1230123333	BETON BORU	450	650.000,00	318	✓
2	22.10.2012	Z	A15000Ş2000	KALEM İNŞ.A.Ş.	1010015555	DEMİR	500 TON	255.000,00	318	✓
3	19.10.2012	A	FFFFFFFFF1234567890	SEN SAĞ.HİZ.LTD.ŞTİ.	2064353047	İLAÇ İGNE	300 KLUTU, 100 ADET	4.500,00	321	✓
4	08.10.2012	A2	5050	KILIÇ GIDA LTD.ŞTİ.	5200070070	GIDA, UN	5000 KOLL, 200 KG	300.000,00	321	✓
5	12.10.2012	J	5001	UMUT İNŞ.LTD.ŞTİ.	6000388055	HAVEDİŞ	1 ADET	500.000,00	318	✓
6	09.10.2012	B5	1205	AYDINOĞLU İNŞ.A.Ş.	1795366104	BETON	1000 TON	125.000,00	318	✓
7	08.10.2012	I	1202	MC SAĞLIK HİZA.Ş.	5001226577	PAMUK	500 KG	7.500,00	321	✓
8	05.10.2012		1001	ŞAHİN LTD.ŞTİ.	4550069889	AŞI	1000 ADET	10.000,00	321	✓
TOPLAM								1.852.000,00		

0 - 8 / 8

**Mükelleflerin satış faturası listesini her satıra bir belge gelecek şekilde düzenlemeleri esastır.**

□ **Satış Faturasının Tarihi:** Bu alana satış faturasının tarihi GG.AA.YYYY (gün/ay/yıl) formatında yazılmalıdır.

□ **Satış Faturasının Serisi:** Bu alana satış faturasının serisi yazılmalıdır. Bilindiği üzere fatura serileri "A5" gibi harf ve rakamlardan oluşabileceği gibi "B" gibi sadece harften oluşabilir. Faturaların serileri A-5, A 5, A/5 şeklinde olsa bile (harf ve rakamların arasında "-", /, boşluk..." gibi karakterler olmaksızın) bitişik olarak "A5" şeklinde yazılmalıdır. Ancak 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği gereğince elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler tarafından, düzenlenmesi gereken e-fatura bilgileri doldurulurken bu belgelerde seri bulunmadığı için "Satış Faturasının Serisi" başlıklı alan doldurulmayıp boş bırakılacaktır. Satış faturasında herhangi bir seri numarası yoksa bu sütun boş bırakılmalıdır. Yukarıdaki tabloda buna ilişkin örnekler bulunmaktadır.

□ **Satış Faturasının Sıra Numarası:** Bu alana satış faturasının sıra numarası yazılmalıdır. Bu alan nümerik ve alfa nümerik işaretlerin kullanıldığı en fazla 20 karakterden oluşabilir. (Örnek: 576, 9624, 701602, A8F20120000000080000 vb.) (Yukarıdaki tablonun 2. ve 3. satırlarında anılan belge girişlerine ilişkin örnekler bulunmaktadır.) 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği gereğince elektronik fatura



uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler tarafından, düzenlenmesi gereken e-faturada yer alan 16 Karakterden oluşan e-fatura numarasının (İlk üç karakter alfa nümerik işaretleri, sonraki dört karakter faturanın düzenlendiği yılı ve son dokuz karakter ise müteselsil numarayı ifade etmektedir. Örnek: GIB2013000000082, ABC2014000011437) tamamının satış faturasının sıra numarası alanına yazılması gerekmektedir. Eğer satış faturası, alınan mal/hizmetlerin çok sayıda olması nedeniyle izleyen faturalara nakil olmakta ise bu durumda bu alana, faturanın toplam tutarının bulunduğu en son belgenin sıra numarasının yazılması gerekmektedir.

□ **Alıcının Adı-Soyadı/Unvanı:** Bu alana adına satış faturası düzenlenen alıcının adı-soyadı/unvanı yazılmalıdır.

□ **Alıcının Vergi Kimlik Numarası / TC Kimlik Numarası:** Bu alana alıcı tüzel kişi/ortaklık ise vergi kimlik numarası; alıcı gerçek kişi ise TC kimlik numarası yazılmalıdır.

□ **Satılan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi:** Bu alana satışı yapılan mal/hizmetin cinsi yazılmalıdır. Girişi yapılacak satış faturası ile birden fazla mal/hizmet satıldı ise bu sütuna -çok genel olmamak kaydıyla- ana başlıklar halinde virgül ile ayırarak satılan malların/hizmetlerin cinsleri yazılır. Yukarıdaki tablonun 3. ve 4. satırlarında buna ilişkin örnekler bulunmaktadır.

□ **Satılan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı:** Bu alana satılan mal/hizmetin miktarı yazılmalıdır. Girişi yapılacak satış faturası ile birden fazla mal/hizmet satıldı ise sütuna -çok genel olmamak kaydıyla- ana başlıklar halinde virgül ile ayırarak satılan malların/hizmetlerin miktarı yazılır. Yukarıdaki tablonun 3. ve 4. satırlarında buna ilişkin örnekler bulunmaktadır.

□ **Satış Faturasının Tutarı:** Bu alana satış faturasının toplam tutarı TL cinsinden yazılmalıdır. Bu sütun rakamlardan oluşmalıdır.

□ **Belgeye İlişkin İade Hakkı Doğuran İşlem Türü:** Bu sütun, iade hakkı doğuran işlem türü ayrımı yapılmaksızın bir adet veya birden fazla iade hakkı doğuran işlem bulursa da doldurulmalıdır. Bu sütuna iade hakkı doğuran işlem türünün e-beyanamedeki kodu yazılır. İade hakkı doğuran işlem türlerinin kodları internet vergi dairesinden iade talebi girilirken açılan "KDV İADESİ TALEBİ GİRİŞİ" ekranında yer almaktadır.

**ÖRNEK :** Korkmaz Makine Ltd.Şti.’nin 2012/Eylül döneminde iade hakkı doğuran işlemleri şu şekildedir.

<b>İade Hakkı Doğuran İşlemin</b>		
<b>E-Beyannamedeki kodu</b>	<b>Adı</b>	<b>Tutarı</b>
318	3996 S. Kanuna Göre...	1.530.000,00
321	BM ile NATO temsilcilikleri...	322.000,00
	<b>TOPLAM</b>	1.852.000,00

Yukarıdaki tabloda örneğimize uygun olarak "318 Koduna Ait İade Türü" ve "321 Koduna Ait İade Türü" örnekleri gösterilmektedir.

“[ONAYLA](#)” linkine tıklamadan, listeler üzerinde her türlü değişiklik yapılabilir. KDV iadesi bilgi girişi çalışması yarıda bırakılıp onaylama yapmadan internet vergi dairesinden çıkış yapılabilir. Daha sonra kalınan yerden çalışmaya devam edilebilir. “[ONAYLA](#)” linkine tıklanmadığı müddetçe listeler gönderilmez.

Listelerin doldurulması ve gönderilmesi ile ilgili bir sorunla karşılaşırsanız lütfen vergi dairenizden veya 444 0 435 numaralı Çağrı Merkezi’nden yardım alınız.

#### **4.2.1.8.İadesi Talep Edilen Kdv Hesaplama Tablosuna Belge Girişi İle İlgili Açıklamalar**

Mükellefler aşağıda yer alan formu doldurarak iadesi talep edilen KDV hesaplama tablosunu oluşturup gönderebilirler. İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosuna belge girişi ile ilgili açıklamalar ve örnekler aşağıda yer almaktadır.

Excel Dosyasından Veri Almak İstiyorum  
Belge Girişine İlişkin Açıklamalar İçin Tıklayınız

İADESİ TALEP EDİLEN KDV BİLGİLERİ	
Dönem	05/2014-05/2014
İade Hakkı Doğuran İşlem Türü	408-TÜRKİYEDE İKAMET ET ▼
İade Hakkı Doğuran İşlem Bedeli	0,00
İadesi Talep Edilebilir Azami Vergi	0,00
İşlemin Bünyesine Doğrudan Giren Vergiler	0,00
Genel İmal ve İdare Giderlerinden İade Hesabına Verilen Pay	0,00
Atık'ler Nedeniyle Yüklenilen Vergiden İade Hesabına Verilen Pay	0,00
Yüklenilen KDV Toplamı	0,00

EKLE

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1	<b>İADESİ TALEP EDİLEN KDV HESAPLAMA TABLOSU</b>								
2									
3						<b>İade Hakkı Doğuran İşlemin Bünyesine Giren Vergiler</b>			
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									

□ **Dönem:** Bu alana iade hakkı doğuran işlemin dönemi (Örneğin: 05/2014-05/2014 formatında) yazılmalıdır.

□ **İade Hakkı Doğuran İşlem Türü :** Bu alana iade hakkı doğuran işlem türünün e-beyannamedeki kodu yazılır. (Örneğin:301,308 vb.) İade hakkı doğuran işlem türlerinin kodları internet vergi dairesinden iade talebi girilirken açılan “KDV İADESİ TALEBİ GİRİŞİ” ekranında yer almaktadır. (Ayrıca bahse konu kodlar “yüklenilen\_kdv\_listesi\_FORMATI” isimli Excel dosyasının çalışma sayfasında da bulunmaktadır.)

□ **İade Hakkı Doğuran İşlem Bedeli :** Bu alana iade hakkı doğuran işlemin bedeli (Teslim bedeli) yazılmalıdır. Bu alan rakamlardan oluşmalıdır.

□ **İadesi Talep Edilebilir Azami Vergi:** Bu alana iade edilebilir azami vergi hesaplanarak yazılmalıdır. (Teslim bedeli ile genel KDV oranının çarpımı sonucu bulunacak tutardır. Örneğin iade işlem bedelinin 100.000-TL olması halinde bu sütuna  $100.000\text{-TL} \times \%18 = 18.000\text{-TL}$  yazılması gerekir.)Bu alan rakamlardan oluşmalıdır.

□ **İşlemin Bünyesine Doğrudan Giren Vergiler:** Bu alana iade hakkı doğuran işlem için bünyeye giren KDV tutarı yazılmalıdır. (Yani kullanılan ilk madde ve malzeme ile yardımcı madde ve malzemelerinKDV tutarıdır. Aynı örnek için  $60.000\text{-TL} \times \%18 = 10.800\text{-TL}$  kabul edelim) İlgili dönem mal alımlarından yüklenilen KDV tutarı yazılmalıdır. Bu alan rakamlardan oluşmalıdır.

□ **Genel İmal ve İdare Giderlerinden İade Hesabına Verilen Pay:** Bu alana iade hakkı doğuran işlem için yapılan giderlere ait verilen pay yazılmalıdır. (Pazarlama satış ve dağıtım giderleri, yönetim giderleri, finansman giderleri vb. Bunuda  $20.000\text{-TL} \times \%18 = 3.600\text{-TL}$  kabul edelim) İlgili dönem genel giderlerden yüklenilen KDV tutarı yazılmalıdır. Bu alan rakamlardan oluşmalıdır.

□ **Atıklar Nedeniyle Yüklenilen Vergiden İade Hesabına Verilen Pay:** Bu alana iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymet alımları için hesaba dahil edilen pay tutarı yazılmalıdır. (Ancak diğer sütunlarla birlikte bu sütunun toplamı 3.sütundaki azami tutarı aşmamalıdır. Eğer atık KDV yok ise bu sütun boş bırakılmalıdır. Bizim önceki dönemlerden aldığımız ve 40.000-TL tutarındaki imalatta kullanılan makinemiz olduğunu varsayalım, makinenin KDV tutarı ( $40.000\text{-TL} \times \%18 = 7.200\text{-TL}$ ) olmasına rağmen, bu dönem için bu sütuna yazabileceğimiz azami tutar

(10.800+3.600=14.400), (18.000-14.400=3.600) 3.600-TL'dan fazla olmamalıdır.Bu alan rakamlardan oluşmalıdır.

□ **Yüklenilen KDV Toplamı:** 5,6 ve 7. sütuna yazılan tutarların toplamı yazılmalıdır. Örneğimizde (10.800 +3.600 +3.600 = 18.000-TL) yazmamız gereken tutardır. Bu alan rakamlardan oluşmalıdır.

Mükellefler KDV İade Talebine ilişkin İndirilecek KDV Listesini Excel dosyası aracılığıyla da gönderebilirler. KDV iade listelerinin sisteme aktarılması işlemi ile ilgili olarak elektronik ortamda gönderilen verilerin alımı, excel dosyasının ilk çalışma sayfasındaki B sütunun 5. satırından (B5 Hücresinden) başlamaktadır. Aşağıda ekran görüntüsü verilen excel dosyasında kırmızı dolgu ile gösterilen B sütunun 5. satırı (B5 Hücresi), veri alımına başlandığı hücredir. İndirilecek KDV listesinin örnek excel dosyası İnternet Vergi Dairesinden indirilerek doldurulabilir.

□ Listelerin doldurulması ve gönderilmesi ile ilgili bir sorunla karşılaşırsanız lütfen vergi dairenizden veya 444 0 435 numaralı Çağrı Merkezi'nden yardım alınız.

#### 4.2.2.Listelerin Excel Dosyası Olarak Oluşturulması İle İlgili Açıklamalar

##### 4.2.2.1.İndirilecek Kdv Listesinin Excel Dosyası Olarak Oluşturulması İle İlgili Açıklamalar

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M
1												
2	<b>İNDİRİLECEK KDV LİSTESİ</b>											
3		1 No.lu Sütun	2 No.lu Sütun	3 No.lu Sütun	4 No.lu Sütun	5 No.lu Sütun	6 No.lu Sütun	7 No.lu Sütun	8 No.lu Sütun	9 No.lu Sütun	10 No.lu Sütun	11 No.lu Sütun
4	Sıra No	Alış Faturasının Tarihi	Alış Faturasının Serisi	Alış Faturasının Sıra No'su	Satıcının Adı- Soyadı / Ünvanı	Satıcının Vergi Kimlik Numarası / TC Kimlik Numarası	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alınan Mal ve/veya Hizmetin KDV Hariç Tutarı	KDV'si	GGB Tescil No'su (Alış İthalat İse)	Belgenin İndirim Hakkının Kullanıldığı KDV Dönemi
5	1	Tarih	Metin	Sayı	Metin	Metin	Metin	Metin	Sayı	Sayı	Metin	Sayı
6	2											
7	3											
8	4											
9	5											
10	6											
11	7											
12	8											
13	9											
14	10											
15									TOPLAM	0,00	0,00	

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M
1													
2								<b>İNDİRİLECEK KDV LİSTESİ</b>					
3													
4		Sıra No	Alış Faturasının Tarihi	Alış Faturasının Serisi	Alış Faturasının Sıra No'su	Satıcının Adı-Soyadı / Ünvanı	Satıcının Vergi Kimlik Numarası / TC Kimlik Numarası	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alınan Mal ve/veya Hizmetin KDV Hariç Tutarı	KDV'si	GGB Tescil No'su (Alış İthalat İse)	Belgenin İndirim Hakkının Kullanıldığı KDV Donemi
5		2	02.08.2014	B	12785	ANT AMBALAJ A.Ş.	0021000355	ambalaj malz.	42 Adet	3.000,00	540,00		201408
6		2	08.08.2014	J	41	Halkalı Güm.m.d.üçü	1111111111	TRAFİ MALZ.	4303 KG	32.380,91	5.828,60	06342020M786980	201408
7		3	09.08.2014	A	450	ASIR ULAŞTIRMA LTD.Ş.	0225025005	Nakliyat	Aylık	7.738,00	1.392,80		201408
8		4	15.08.2014	A	900715	BERRAK MAK.A.Ş.	1253002542	Skonder, kablo	2 Adet, 15 Mt.	1.190,00	214,20		201408
9		5	18.04.2014	A	5023	TAKAY MAK. LTD ŞTİ.	8560255007	Sensör	100 Adet	10.000,00	1.800,00		201408
10		6	21.08.2014	A5	989305	CEREN ELEKTRİK LTD.Ş.	3253202321	Kablo, Sigorta, Lamba	800 Mt, 25 Ad, 40 Kutu	3.500,00	630,00		201408
11		7	25.08.2014		43	Hasan Işık	85014525821	Muhtelif içecek	8 Adet	16,00	1,30		201408
12		8	25.08.2014		9	Dağ Pide-Mehmet DAĞ	4621021050	pide	12 Adet	96,00	7,70		201408
13		9	27.08.2014		21	Aslan Petrol Ltd Şti	0095026485	Motorin	42 lt.	180,00	32,40		201408
14		10	07.08.2014		GB2014000000015	Aydın Mak.	1015004294	Kesme Makinası	1	10.000,00	1.800,00		201408
15		11	12.08.2014		1BK2014000000025	Berrak kağıt Ltd şti.	1253100854	Kağıt	840 Kg	14.000,00	1.120,00		201408
16		12	28.08.2014	A	2	Muhasebe Fijî	3333333333	Muhtelif	30 Belge	4.200,00	362,00		201408
17		13	29.08.2014	A	24	Gider Pusulası	1111111111	Araç Kiralama	1	1.200,00	216,00		201408
18													
19								TOPLAM		87.500,91	13.945,00		

**Mükelleflerin İndirilecek KDV Listesini her satıra bir belge gelecek şekilde düzenlemeleri esastır.** Her belgenin -had sınırlaması olmaksızın- sisteme eklenmesi gerekmektedir. Yukarıdaki tabloda belgelerin girişine ilişkin örnek uygulama verilmiştir. (Yazar kasa ve perakende satış fişlerinin indirilecek KDV listesine 3333333333 vergi kimlik numarası ile topluca girilebilmesi durumları için lütfen tıklayınız.) (EK : 3)

**1 No.lu Sütun:** Bu sütuna alış faturasının tarihi GG.AA.YYYY (gün/ay/yıl) formatında yazılmalıdır.

**2 No.lu Sütun:** Bu sütuna alış faturasının serisi yazılmalıdır. Fatura serileri genelde "A" şeklinde sadece harflerden oluşabileceği gibi "A5" gibi harf ve rakamlardan da oluşabilmektedir. Faturaların serileri A-5, A 5, A/5 şeklinde olsa dahi harf ve sayı arasına herhangi bir işaret veya boşluk bırakmaksızın bitişik olarak "A5" şeklinde yazılmalıdır. **Yukarıdaki tablonun 6. satırlarında örnek bulunmaktadır.** Ancak ödeme kaydedici cihaz fişlerinde (yazar kasa fişlerinde) ve 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği gereğince elektronik fatura uygulamasında bulunan mükellefler tarafından düzenlenen e-Faturalarda "Seri" alanı bulunmadığından, bu belgeler listeye eklenirken "Alış Faturasının Serisi" bölümü boş bırakılacaktır. **Yukarıdaki tablonun 7,8,9,10 ve**

**11. satırlarında ödeme kaydedici cihaz fişleri ve e-Fatura girişine ilişkin örnekler bulunmaktadır.**

**2 No.lu Sütun:** Bu sütuna alış alış faturasının sıra numarası yazılmalıdır. Bu alan nümerik ve alfa nümerik işaretlerin kullanıldığı en fazla 20 karakterden oluşabilir. (Örnek: 576, 9624, 701602, A8F2012000000080000 vb.) 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği gereğince elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler tarafından düzenlenmesi gereken ve 16 karakterden oluşan (İlk üç karakter alfa nümerik işaretleri, sonraki dört karakter faturanın düzenlendiği yılı ve son dokuz karakter ise müteselsil numarayı ifade etmektedir.) e-Faturalar “Alış Faturasının Sıra No.su” alanına boşluk bırakılmadan bitişik olarak (GIB2013000000082, ABC2014000011437 gibi) yazılmalıdır. **Yukarıdaki tablonun 10 ve 11. satırlarında e-Fatura girişine ilişkin örnekler bulunmaktadır.**

**4 No.lu Sütun:** Bu sütuna alış faturasını düzenleyen satıcının gerçek kişilerde adı-soyadı, tüzel kişilerde tüzel kişiliğin unvanı yazılmalıdır.

**5 No.lu Sütun:** Bu sütuna satıcının vergi kimlik numarası yazılmalıdır. (satıcı gerçek kişi ise TC kimlik numarası da yazılabilir.) Eğer satıcı yurtdışında veya serbest bölgede faaliyet gösteriyor ise yani alış ithalatsa ya da KDV tam tevkifat kapsamında alıcı tarafından ödenerek 2 No.lu KDV ile beyan edilmişse, bu durumda vergi kimlik numarası alanına 10 tane bir (111111111) yazılmalıdır. **Yukarıdaki tablonun 2. Satırında ithalat alımlarına 13. Tam tevkifat kapsamında yapılan alımlara ilişkin örnekler bulunmaktadır.**

**ÖNEMLİ NOT:** “ TAM SORUMLULUK” kapsamında beyan edilen tutar ve “İTHALAT” işlemleri haricinde yazar kasa fişleri, perakende satış fişleri vb. belgelerin listelere yazılmasında Vergi Kimlik Numarası olarak “111111111” **kullanılmamalıdır.**

Mal / hizmet, mükellefiyeti bulunmayan bir gerçek kişiden alınarak hesaplanan KDV’si alım yapan mükellefçe sorumlu sıfatıyla beyan edilmişse; bu durumda “Satıcının Vergi Kimlik Numarası / TC Kimlik Numarası” sütununa (İnternet Vergi Dairesi, mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilerin TC Kimlik Numaralarının girişine izin vermediğinden) “111111111” yazılmalıdır. Bu şekilde girişi yapılan belgelerin alım yapan mükellefe ait 2 no.lu KDV beyannamesi ile uyumunun kontrol edilecektir.



Kayıtlarını muhasebe fişleri gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde; yazar kasa ve perakende satış fişlerinin adı geçen vesikalar aracılığıyla yasal kayıtlara intikal ettirilmesi halinde; her yazar kasa ve perakende satış fişinin ayrı ayrı indirilecek KDV listesine yazılması yerine bu belgelerin kaydedildiği muhasebe fişine ait bilgilerin yazılması yeterlidir.

Buna göre, muhasebe fişinin indirilecek KDV listesine kaydedilmesi sırasında "Satıcının Vergi Kimlik/TC Kimlik Numarası" sütununa "3333333333" şeklinde giriş yapılması gerekmektedir. Ayrıca, bu imkândan sadece muhasebe fişine kayıtlı yazar kasa veya perakende satış fişleri için yararlanılması gerekmekte olup bu şekilde listeye girişi yapılabilecek muhasebe fişlerine kayıtlı belgelerin toplam KDV'si, indirilecek KDV listesinin toplam KDV tutarının % 5'ini aşamaz. Diğer taraftan, muhasebe fişine kayıtlı olmayan yazar kasa veya perakende satış fişleri ile muhasebe fişine kayıtlı olsa dahi her bir faturanın had sınırı gözetilmeksizin ayrı ayrı yazılması gerekmektedir.

**6 No.lu Sütun:** Bu sütuna alınan mal/hizmetin cinsi yazılmalıdır. Girişi yapılacak alış faturası ile birden fazla mal/hizmet alındı ise bu sütuna -çok genel olmamak kaydıyla- ana başlıklar halinde virgül ile ayırarak alınan malların/hizmetlerin cinsleri yazılır. **Yukarıdaki tablonun 4 ve 6. satırlarında buna ilişkin örnekler bulunmaktadır.**

**7 No.lu Sütun:** Bu sütuna alınan mal/hizmetin miktarı yazılmalıdır. Bu alan harf ve rakamlardan oluşabilir. Girişi yapılacak alış faturası ile birden fazla mal/hizmet alındı ise bu alana -çok genel olmamak kaydıyla- ana başlıklar halinde virgül ile ayırarak alınan malların/hizmetlerin miktarları ve birim/ölçü türleri yazılmalıdır. **Yukarıdaki tablonun 4 ve 6. satırlarında buna ilişkin örnekler bulunmaktadır.**

**8 No.lu Sütun:** Bu sütuna alış faturasının KDV hariç tutarı TL cinsinden yazılmalıdır. Bu sütun rakamlardan oluşmalıdır. Alış faturasında farklı KDV oranlarına tâbi mallar/hizmetler bulunsa dahi fatura bölünmeden tek satırda KDV hariç tutarlarının toplamı yazılmalıdır. Örneğin A malı 100 TL ve teslimi %8'lik KDV'ye tâbi, B malı 200 TL ve teslimi %18'lik KDV'ye tâbi, bu iki mal tek fatura ile alındısı ise bu belgeye ilişkin toplam KDV hariç tutar (100 + 200 =) 300 TL olup bu sütuna 300,00 tutarı yazılmalıdır.



**9 No.lu Sütun:** Bu sütuna alış faturasının KDV tutarı TL cinsinden yazılmalıdır. Bu alan rakamlardan oluşmalıdır. Alış faturası ile farklı KDV oranlarına tâbi mal/hizmet alındı ise farklı oranlara göre hesaplanan KDV tutarları toplanıp belgedeki toplam KDV tutarı bu sütuna yazılmalıdır. Örneğin A malı 100 TL ve teslimi %8’lik KDV’ye tâbi, B malı 200 TL ve teslimi %18’lik KDV’ye tâbi, bu iki mal tek fatura ile alındısı ise bu belgeye ilişkin toplam KDV tutarı  $(100 \times \%8) + (200 \times \%18) = 44$  TL yazılmalıdır. Satıcı yurtdışında veya serbest bölgede faaliyet gösteriyor ise (yani alış ithalat ise) bu durumda 9 No.lu sütuna (faturada KDV olmayacağı için) alışa ilişkin gümrük makbuzunda/banka dekontunda gösterilen KDV tutarı yazılmalıdır. Eğer KDV tam tevkifat kapsamında alıcı tarafından ödenerek 2 No.lu KDV ile beyan edilmişse bu sütuna 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen KDV tutarı kaydedilmelidir.

**10 No.lu Sütun:** Bu sütuna satıcı yurtdışında veya serbest bölgede faaliyet gösteriyor ise (yani alış ithalat ise) alışa ilişkin gümrük giriş beyannamesinin (GGB) tescil numarası yazılmalıdır. **Yukarıdaki tablonun 2. satırlarında örnek bulunmaktadır.**

Ancak, yurtdışından bir hizmet alımı söz konusu ise (yani gümrük giriş beyannamesi yoksa) bu alan boş bırakılır.

**11 No.lu Sütun:** Bu sütuna İndirilecek KDV Listesine girişi yapılan faturanın indirim hakkının kullanıldığı (yasal defterlere kaydedildiği) KDV dönemi yıl, ay şeklinde arada boşluk bırakılmaksızın yazılmalıdır. Örneğin 2014 Ağustos dönemi için “201408” ; 2014 Eylül dönemi için “201409” şeklinde giriş yapılmalıdır. Ayrıca, belge ilgili takvim yılı içerisinde indirilecek KDV listesinin döneminden önceki bir dönemde kesilmiş ve indirim hesabına iade döneminde alınmış ise belgenin tarihinde değişiklik yapılmadan sisteme kaydedilip, “Belgenin İndirim Hakkının Kullanıldığı KDV Dönem” alanına indirim hesabına alındığı dönem yazılmalıdır. **Yukarıdaki tablonun 5. satırında buna ilişkin örnek bulunmaktadır.**

**İNDİRİLECEK KDV LİSTESİ**

1 No'lu Sıra	2 No'lu Sıra	3 No'lu Sıra	4 No'lu Sıra	5 No'lu Sıra	6 No'lu Sıra	7 No'lu Sıra	8 No'lu Sıra	9 No'lu Sıra	10 No'lu Sıra	11 No'lu Sıra	
Sıra No	Alınış Tarihi	Alınış Tarihi	Alınış Tarihi	Satıcı Adı-Boyadı-Cirvası	Satıcı Vergi Kimliği Numarası/TC Kimlik Numarası	Alınış Malı ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınış Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alınış Mal ve/veya Hizmetin KDV Hariç Tutarı	KDV'ü	Gözetim No'su (Alınış İhtilafı İçin)	Belgenin İndirilecek KDV Dönemi
1	02.01.2011	B	854233	ANT AMBALAJ TIC.A.Ş.	002056312	AMBALAJ	40 ADET	3.000,00	340,00		201101
2	05.01.2011	Z	28999	CENTRAL ELEKTRONİK CO.	1111111111	TRAFİK MALZEMELERİ	4000 KG	32.340,91	2.824,88	0904200002878890	201101
3	15.01.2011		003430	POVNER MACHINERY CO.	1111111111	TRAFİK MALZEMELERİ	2910,88 KG	20.507,73	3.892,39	0709800002870000	201101
4	17.01.2011	A	990701	BERRAK MAKİNA SAN.LTD.ŞTİ.	2502201200	TERMİNAL	26 ADET	1.040,00	187,20		201101
5	17.01.2011	A	990713	BERRAK MAKİNA SAN.LTD.ŞTİ.	2502201200	SEKONDER KUTU	2000 ADET	1.190,00	214,20		201101
6	18.01.2011	A	20094	KARTAL YAPI LTD.ŞTİ.	7777777777	KEKESTE	10 TON	100.000,00	18.000,00		201101
7	18.01.2011	A	426	KARTAL YAPI LTD.ŞTİ.	7777777777	KEKESTE	23 TON	250.000,00	42.000,00		201101
8	19.01.2011	A	990701	BERRAK MAKİNA SAN.LTD.ŞTİ.	2502201200	TERMİNAL	26 ADET	1.040,00	187,20		201101
9	20.01.2011	A	990713	BERRAK MAKİNA SAN.LTD.ŞTİ.	2502201200	SEKONDER KUTU	2000 ADET	1.190,00	214,20		201101
10	21.01.2011	B	41	ELEKTRİK FERİSİ LTD.ŞTİ.	855212221	BAGLANTI KABL	40 ADET	412,57	74,23		201101
11	22.01.2011	A	8223	AKAY MAKİNE İNŞALİ LTD.ŞTİ.	6402210054	VAKUM SENSÖRÜ	100 ADET	100.000,00	18.000,00		201101
12	23.01.2011	A3	999000	DEREN MAKİNA TIC.LTD.ŞTİ.	3232212120	KALIP	1 ADET	3.500,00	800,00		201101
13	24.01.2011	A	122	AYDEMİR BİLİZYENE	2852122221	MERİVA	12 ADET	30,00	8,00		201101
14	30.01.2011	A	53221	LAĞLAN YAPI SAN.TİC.	788456112	KONTRAPLAK	87 AD.	6.008,94	1.041,42		201102
15	31.01.2011	A	17204	SELANÇ ÇATAK	40472443211	POLY KUMSAĞ	13,80 AD.	89,28	7,34		201102
16	02.02.2011	A	15714	M.ÇELİK ÇELİK EKMEK FAB.	82122234897	EKMEK	1480 AD.	439,80	4,40		201102
17	03.02.2011	C	745047	BERAP İLETİŞİM İST.LTD.ŞTİ.	7834213211	YTYCEK	1	127,43	12,39		201102
18	17.02.2011	A	32230	BERRAK MAKİNA İNŞ.TİC.LTD.	6543322545	BERDAVAT MALE	79 AD.47 KG.	748,23	124,32		201102
19	17.02.2011	D	257430	SEVEN TURAK TURAK PROFİL	15422647623	OVAL BÖRÜ	210 MT	3.000,00	340,00		201102
20	17.02.2011	A	257433	SEVEN TURAK TURAK PROFİL	15422647623	KARE BÖRÜ	210 MT	2.500,00	420,00		201102
21	18.02.2011	B	507684	SULTAN GIDA TIC.PAZ.LTD.ŞTİ.	7820043914	BEKER, UN	20 KG.	47,54	3,80		201102
22	18.02.2011	A	20811	ZAYFURDAY TİC.LTD.ŞTİ.	5444561120	SINDALET YED.P.	12 AD.	140,00	28,80		201102
23	19.02.2011		0180013000000082	TEKLİP PETROL NAKL.LTD.ŞTİ.	8727418720	KIRKAL MOTORUN	40 LİTRE	100,00	18,00		201102
24	20.02.2011		ABC0014000014037	TEKONİK BİL.SAN.İTH.İDOL.LTD.	5441235284	NOTERBOOK VE P.	3 AD.	1.324,23	206,30		201102
							<b>TOPLAM</b>	<b>528.866,32</b>	<b>94.909,32</b>		

Yukarıdaki tabloda da açıkça görüleceği üzere sarı boyalı kısım 2011/Ocak (201101) dönemine ilişkin olarak oluşturulan indirilecek KDV listesi iken yeşil boyalı kısım 2011/Şubat (201102) dönemine ilişkin olarak oluşturulan indirilecek KDV listesidir. KDV iadesi talep eden mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlem türü ayrımı yapılmaksızın bu alanın doldurulduğu indirilecek KDV listesi internet vergi dairesi aracılığı ile elektronik ortamda gönderilmelidir. Yine yukarıdaki tablonun 14. ve 15. satırlarında yer alan belgeler 2011/Ocak tarihli olmasına rağmen 2011/Şubat döneminde yasal defterlere kaydedilmesi nedeniyle (indirim hakkının 2011/Şubat döneminde kullanılması sebebiyle) 2011/Şubat dönemi İndirilecek KDV listesinde yer almaktadırlar. Belge ilgili takvim yılı aşılmamak şartıyla herhangi bir dönemde indirim olarak

Kullanılsa bile belgenin tarihi değiştirilmeden sisteme kaydedilmelidir. Örneğimizde aylık listelerin rahatça seçilmesini sağlamak için 201101 sarıya, 201102 yeşile boyanmıştır.

## İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLER İÇİN ÖRNEK İNDİRİLECEK KDV LİSTESİ

A) İndirimli orana tabi işlemler dolayısıyla aylık olarak KDV iadesi talep eden mükelleflerin düzenlemesi gereken İndirilecek KDV Listesi Örneği:

2010/02 dönemi için aylık mahsuben (406) iade talebi.

### İNDİRİLECEK KDV LİSTESİ

Sıra No	1 No'lu Sütun	2 No'lu Sütun	3 No'lu Sütun	4 No'lu Sütun	5 No'lu Sütun	6 No'lu Sütun	7 No'lu Sütun	8 No'lu Sütun	9 No'lu Sütun	10 No'lu Sütun	11 No'lu Sütun
	Alın Fatura Numarası Tarihi	Alın Fatura No Serisi	Alın Fatura No Sıra No'yu	Tanıtıcı Adı-Beyan/Çevresi	İsoterm Vergi Kimlik Numarası/TC Kimlik Numarası	Alınan Mal veya Hizmetin Adı	Alınan Mal veya Hizmetin Miktarı	Alınan Mal veya Hizmetin KDV Hareket Tutarı	KDV'li	GOB Tarih No'yu (Alın İhtilafı İle)	Belgenin İndirim Hattının Kullanıldığı KDV Dönemi
1	02.01.2010	B	874233	ANT ANBALAJ TIC.A.Ş.	0021058512	ANBALAJ	40 ADET	3.000,00	340,00		201001
2	03.01.2010	F	29998	CENTRAL ELECTRONIC CO.	1111111111	TRAFİKO MALZEMENİ	4302 KG	32.340,91	2.824,86	095420202M783980	201001
3	15.01.2010		300455	POYNER MACHINERY CO.	1111111111	TRAFİKO MALZEMENİ	2910,88 KG	20.207,73	1.893,39	070980002M70000	201001
4	17.01.2010	A	990701	BERKAK MAKİNA SAN.LTD.ŞTİ.	2002001200	TERMINAL	28 ADET	1.040,00	187,20		201001
5	17.01.2010	A	990713	BERKAK MAKİNA SAN.LTD.ŞTİ.	2002001200	İKONDER KUTU	2000 ADET	1.190,00	214,20		201001
6	18.01.2010	A	20086	KARTAL YAPI LTD.ŞTİ.	7777777777	KERESTE	10 TON	100.000,00	18.000,00		201001
7	18.01.2010	A	456	KARTAL YAPI LTD.ŞTİ.	7777777777	KERESTE	23 TON	230.000,00	40.000,00		201001
8	19.01.2010	A	990701	BERKAK MAKİNA SAN.LTD.ŞTİ.	2002001200	TERMINAL	24 ADET	1.040,00	187,20		201001
9	20.01.2010	A	990713	BERKAK MAKİNA SAN.LTD.ŞTİ.	2002001200	İKONDER KUTU	2000 ADET	1.190,00	214,20		201001
10	21.01.2010	B	41	ELEKTRO FER.BİLG.LTD.ŞTİ.	633212321	BAGLANTI KABL.	40 ADET	412,37	74,23		201001
11	22.01.2010	A	8223	AKAY MAKİNE İMALİ LTD.ŞTİ.	6652222056	VAKUM BENDÖRÜ	100 ADET	100.000,00	18.000,00		201001
12	23.01.2010	A3	999000	BEREN MAKİNA TIC.LTD.ŞTİ.	323221230	KALIP	1 ADET	5.500,00	600,00		201001
13	24.01.2010	A	122	AYDEN BİLLURKİYE	2032222232	MİSYA	12 ADET	70,00	8,00		201001
14	30.01.2010	A	232321	BAGLAN YAPI SAN.TİC.	7857456123	KONTRAPLAK	87 AD.	6.008,98	1.061,62		201002
15	31.01.2010	A	17206	BELANG ÇATAK	45673443211	POLY KUMAŞ	13,80 AD.	89,28	7,34		201002
16	02.02.2010	A	15016	M.ÇELİK-ÇELİK EKMEK FAB.	87222294897	EKMEK	1480 AD.	439,80	4,40		201002
17	03.02.2010	C	743567	BERAF ELETTİM SİST.LTD.ŞTİ.	7834215211	TVYECEK	1	137,41	12,39		201002
18	15.02.2010	A	12230	BERKAK MAKİNA İNŞ.TİC.LTD.	4543322545	NERDAVAT MALE	79 AD.47 KG	744,23	124,32		201002
19	17.02.2010	D	257432	SEVİM TURAK - TURAK PROFİL.	15625645623	OUVAL BÖRÜ	330 MT	3.000,00	340,00		201002
20	17.02.2010	A	257432	SEVİM TURAK - TURAK PROFİL.	15625645623	KARE BÖRÜ	330 MT	2.500,00	430,00		201002
21	18.02.2010	B	307484	SULTAN GIDA TIC.PAZ.LTD.ŞTİ.	7820043816	BEKEL UN	20 KG.	47,54	3,80		201002
22	18.02.2010	A	20811	TAYFUR DAY TIC.LTD.ŞTİ.	3644361230	SİSKİLET YED.F.	12 AD.	180,00	28,80		201002
23	19.02.2010		5282013000000082	TEKLİF PETROL MAK.LTD.ŞTİ.	8217418220	KIRKAL MOTORÖZ.	40 LİTRE	100,00	18,00		201002
24	20.02.2010		ABC0014000011437	TEKNİK BİL.SAN.İTH.İDOL.LTD.	3443232284	NOTEBOOK VE P.	3 AD.	1.324,23	206,30		201002
								<b>TOPLAMI</b>	<b>528.866,32</b>	<b>84.909,35</b>	

Yukarıdaki tabloda da açıkça görüleceği üzere sarı boyalı kısım 2010/Ocak (201001) dönemine ilişkin olarak oluşturulan indirilecek KDV listesi iken yeşil boyalı kısım 2010/Şubat (201002) dönemine ilişkin olarak oluşturulan indirilecek KDV listesidir. 406-İndirimli orana tabi işlemler dolayısıyla iade talep eden mükellefler, aylar itibariyle oluşturacakları indirilecek KDV listelerini yukarıda gösterilen şekilde tek liste haline getirerek İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla elektronik ortamda göndermelidirler. Aylık mahsuben iadenin talep edildiği ilk ayda takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar olan indirilecek KDV listelerinin sisteme örnekteki gibi gönderilmesi gerekmektedir. Örneğin ilk olarak 2010/03 döneminde mahsup talebi olan mükellefler 2010/01, 2010/02 ve 2010/03 dönemi İndirilecek KDV listesini tek bir liste

olarak 2010/03 döneminde sisteme ekleyeceklerdir. Daha sonra her aya ilişkin indirilecek KDV listesi sisteme eklenmelidir. İlk mahsuben iade talebi 2010/03 olmakla birlikte ikinci mahsuben iade talebi 2010/07 döneminde yapılmışsa, bu dönem indirilecek KDV listesinde 2010/04, 2010/05, 2010/06 ve 2010/07 dönem indirilecek tutarlar tek bir liste şeklinde sisteme eklenmelidir.

Yine yukarıdaki tablonun 14. ve 15. satırlarında yer alan belgeler 2010/Ocak tarihli olmasına rağmen 2010/Şubat döneminde yasal defterlere kaydedilmesi nedeniyle (indirim hakkının 2010/Şubat döneminde kullanılması sebebiyle) 2010/Şubat dönemi İndirilecek KDV listesinde yer almaktadırlar. Örneğimizde aylık listelerin rahatça seçilmesini sağlamak için 201001 sarıya, 201002 yeşile boyanmıştır.

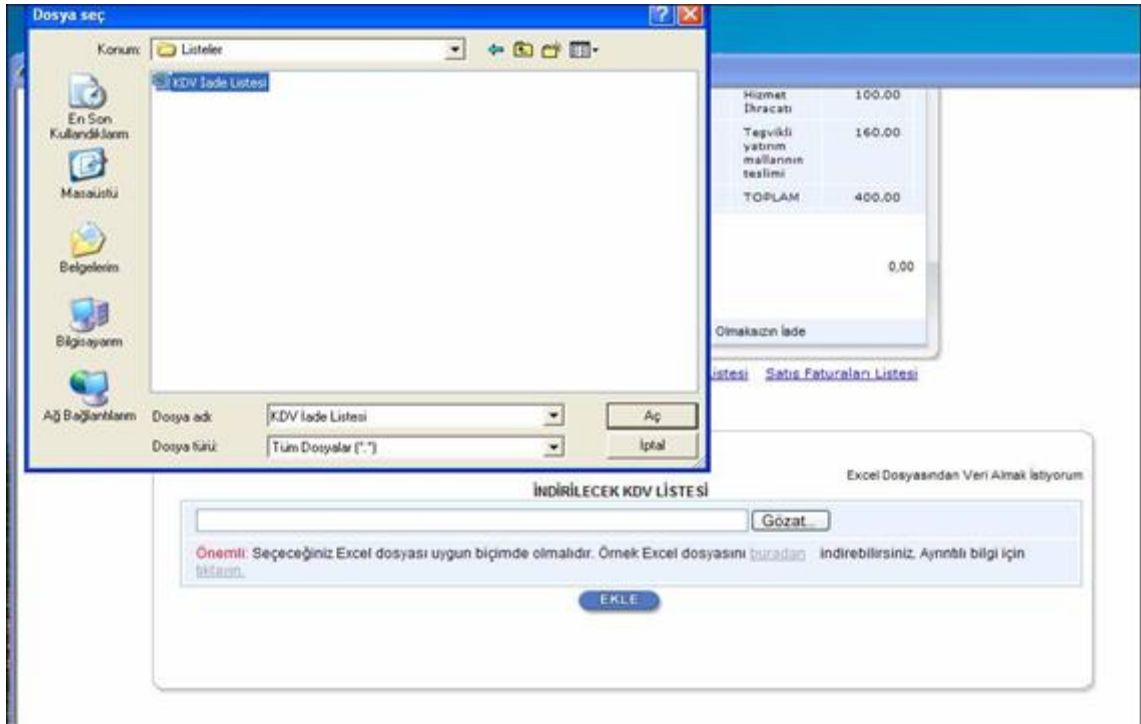
**B) İndirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yıllık olarak KDV iadesi talep eden mükelleflerin düzenlemesi gereken İndirilecek KDV Listesi (450-439 İade işlem türü) :**

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. İade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV Beyannameleri ile yapılabilecektir. Ancak aylık iade talebinden farklı olarak KDV beyannamesinde 406 Kodu yerine 450-( 119 Seri No.lu KDV Genel Tebliği gereği Mayıs 2012 döneminden itibaren **439**) Kodu seçilmelidir ve iade istenilen yıla ait tüm dönemler (2010 yılı İndirilecek KDV Listesinin tamamı) örnekteki gibi tek bir liste olarak iade talep edilen ayda sisteme aktarılmalıdır.

Excel dosyasının İndirilecek KDV Listesinde tümüyle boş bir satır bulunursa veri alma işlemi o satırda durdurulur. Bu nedenle listede hiçbir satırı boş bırakmadan veriler arka arkaya yazılmalıdır.

- Gönderilecek dosya, bilgisayarda açık durmamalı, dosya gönderilmeden önce açık olan dosya kapatılmalıdır.
- Excel dosyasının sadece ilk çalışma sayfası okunacaktır. Bu sebeple tüm veriler ilk çalışma sayfasında toplanmalıdır.

- İnternet tarayıcısı olarak Internet Explorer (Windows sürümünün 7 ve üzeri olması gerekmektedir.)kullanılmalıdır. Excel gönderme uygulaması diğer tarayıcılarda çalışmamaktadır.
- Excel dosyasının yukarıda anlatıldığı şekilde doldurulması sonrası aşağıda gösterildiği üzere “Gözet” butonu tıklanır ve oluşturulan Excel dosyası seçilir. Bu aşamada seçilen nesnenin dosyanın kısa yolu olmadığına, dosyanın kendisi olduğuna dikkat edilmesi gerekmektedir.





- Oluşturulan Excel dosyası seçildikten sonra "Ekle" butonuna tıklayarak listelerin sisteme yüklenmesi işlemi başlatılmalıdır. Sistem tarafından yükleme yapılırken listeler kontrol edilecek, listelerde bir hata varsa mükellefler uyarılacaktır. Sistem tarafından verilen uyarının gereği yapılarak liste yükleme işlemi gerçekleştirilir. DOLDURULMASI GEREKEN BÜTÜN LİSTELER YÜKLENDİKTEN SONRA “ONAYLA” LİNKİNE TIKLANARAK LİSTE GÖNDERME İŞLEMİ TAMAMLANIR.
- İnternet Vergi Dairesinde bulunan KDV İadesi bilgi girişi sayfasında işlem yapılmaya başladıktan sonra herhangi bir sebeple İnternet Vergi Dairesinden çıkılması durumunda yapılan tüm işlemler kayıt altına alınmaktadır. Daha sonra kalınan yerden işleme devam edilebilir. Listeler oluşturulduktan sonra işlemleri sisteme göndermek için mutlaka “ONAYLA” linkine tıklanması gerekir.
  - Listeler oluşturulduktan sonra "ONAYLA" linkine tıklanmadığı müddetçe sisteme gönderilmez. Mükellefler, listelerinin son kontrollerini listelerin üzerine tıklayarak yaptıktan sonra sisteme göndermek için "ONAYLA" linkine tıklatınca, sistem; "KDV İADE TALEBİNE İLİŞKİN İNTERNET VERGİ DAİRESİ LİSTE ALINDISI" ekranını açar. Bu liste alındısının yazdırılarak iade talep dilekçesine eklenmesi gerekir.

□ Listelerin doldurulması ve gönderilmesi ile ilgili sorunlar için bağlı bulunulan vergi dairelerinden veya 444 0 435 numaralı Çağrı Merkezi'nden yardım alınabilir.

#### 4.2.2.2.Yüklenilen Kdv Listesinin Excel Dosyası Olarak Oluşturulması İle İlgili Açıklamalar

Mükellefler KDV İade Talebine ilişkin Yüklenilen KDV Listesini Excel dosyası aracılığıyla da gönderebilirler. Yüklenilen KDV listesi tablosu aşağıdaki yer alan örneğe göre oluşturabileceği gibi, İnternet Vergi Dairesinden örnek excel dosyası da indirebilirler. KDV iade listelerinin sisteme aktarılması işlemi ile ilgili olarak elektronik ortamda gönderilen verilerin alımı, excel dosyasının ilk çalışma sayfasındaki B sütunun 5. satırından başlamaktadır. Mükelleflerin tablolarını oluştururken aşağıdaki örnekte görüldüğü üzere kırmızı dolgu ile gösterilen B sütunun 5. satırından (B5 Hücresi) başlaması gerekmektedir.

Mükellefler excel dosyası üzerinde veri girişi yapıp onaylandıktan sonra listenin yükleme işlemi gerçekleştirilmektedir.

#### Örnek Yüklenilen KDV excel Tablosu:

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	
1																
2							<b>YÜKLENİLEN KDV LİSTESİ</b>									
3																
4		Sıra No	Alış Faturasının Tarihi	Alış Faturasının Serisi	Alış Faturasının Sıra No'su	Satıcının Adı-Soyadı / Ünvanı	Satıcının Vergi Kimlik Numarası/TC Kimlik Numarası	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alış Faturasının KDV Hariç Tutarı	Alış Faturasının KDV'si	Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si	GGB Tescil No'su (Alış İthalat)	Belgeye İlişkin İade Hakkı Doğuran İşlem Türü	Yüklenim Türü	
5		1	Tarih	Metin	Sayı	Metin	Metin	Metin	Metin	Sayı	Sayı	Sayı	Metin	Sayı	Metin	
6		2														
7		3														
8																
9																
10																
11																
12																
13																
14																
15																
16											TOPLAM	0,00				

Aşağıdaki tabloda yüklenilen KDV listesine belge girişine ilişkin örnek uygulamalara yer verilmiştir.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O
1															
2	<b>YÜKLENİLEN KDV LİSTESİ</b>														
3		1. No.lu Sütun	2 No.lu Sütun	3 No.lu Sütun	4 No.lu Sütun	5 No.lu Sütun	6 No.lu Sütun	7 No.lu Sütun	8 No.lu Sütun	9 No.lu Sütun	10 No.lu Sütun	11 No.lu Sütun	12 No.lu Sütun	13 No.lu Sütun	
4		Sıra No	Alış Faturasının Tarihi	Alış Faturasının Serisi	Alış Faturasının Sıra No'su	Satıcının Adı- Soyadı / Unvanı	Satıcının Vergi Kimlik Numarası/T C Kimlik Numarası	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alış Faturasının KDV Hariç Tutarı	Alış Faturasının KDV'si	Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si	GGB Tescil No'su (Alış İthalat İse)	Belgeye İlişkin İfade Hakkı Doğuran İşlem Türü	Yüklem Türü
5		1	01.04.2014	A	254	ANT AMBALAJ A.Ş.	0021056315	Karton	1.000 Kg	3.000,00	540,00	540,00		301	1
6		2	04.05.2014	T	48	Ankara Güm.Say.Müd.	1111111111	Trafo Malz.	240 adet	32.360,91	5.824,96	2.500,00	14500700M002320	301	1
7		3	05.08.2014		2	Cemal Uygur	2452400640	Muh.İçecek	3 Kutu	12,00	2,10	2,10		301	2
8		4	07.06.2014		GB2014000000521	Aydın Mak.	1015004294	Kesme Makinası	2	20.000,00	3.600,00	130,00		301	3
9		5	12.08.2014		1BK2014000000025	Berrak kağıt Ltd.Şti.	1253100854	Kağıt	840 Kg	14.000,00	1.120,00	220,00		301	1
10		6	14.08.2014	B	6	Hall Çubuk	12898124202	Personel Servisi	40 Adet	4.000,00	720,00	720,00		301	2
11		7	31.08.2014	A	75864	Başkent Elk. Aş.	8790013112	Elektrik	Aylık	2.500,00	450,00	450,00		301	2
12		8	25.08.2014	A	32	Ahmet DURAN	1111111111	Araç kira bedeli	Aylık	1.800,00	324,00	324,00		301	2
13		9	19.03.2013	A	65213	Korkmaz Mak.Ltd.Şti	5244032862	Mak.alımı	4 adet	8.000,00	1.440,00	684,00		301	1
14		10	19.03.2013	A	65213	Korkmaz Mak.Ltd.Şti	5244032862	Mak.alımı	4 adet	8.000,00	1.440,00	756,00		308	1
15															
16											TOPLAM	6.326,10			

• **1 No.lu Sütun:** Bu sütuna alış faturasının tarihi GG.AA.YYYY (gün/ay/yıl) formatında yazılmalıdır.

• **2 No.lu Sütun:** Bu sütuna alış faturasının serisi yazılmalıdır. Fatura serileri genelde “A” şeklinde sadece harflerden oluşabileceği gibi “A5” gibi harf ve rakamlardan da oluşabilmektedir. Faturaların serileri A-5, A 5, A/5 şeklinde olsa dahi harf ve sayı arasına herhangi bir işaret veya boşluk bırakmaksızın bitişik olarak “A5” şeklinde yazılmalıdır. Ancak ödeme kaydedici cihaz fişlerinde (yazar kasa fişlerinde) ve 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği gereğince elektronik fatura uygulamasında bulunan mükellefler tarafından düzenlenen e-Faturalarda “Seri” alanı bulunmadığından, bu belgeler listeye eklenirken “Alış Faturasının Serisi” bölümü boş bırakılacaktır. Yukarıdaki tablonun 3.,4. ve 5. satırlarında ödeme kaydedici cihaz fişleri ve e-Fatura girişine ilişkin örnekler bulunmaktadır.

• **3 No.lu Sütun:** Bu sütuna alış faturasının sıra numarası yazılmalıdır. Bu alan nümerik ve alfa nümerik işaretlerin kullanıldığı en fazla 20 karakterden oluşabilir. (Örnek: 576, 9624, 701602, A8F20120000000080000 vb.) 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği gereğince elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler tarafından düzenlenmesi gereken ve 16 karakterden oluşan (İlk üç



karakter alfa nümerik işaretleri, sonraki dört karakter faturanın düzenlendiği yılı ve son dokuz karakter ise müteselsil numarayı ifade etmektedir.) e-Faturalar “Alış Faturasının Sıra No.su” alanına boşluk bırakılmadan bitişik olarak (GIB2013000000082, ABC2014000011437 gibi) yazılmalıdır. Yukarıdaki tablonun 4. ve 5. satırlarında e-Fatura girişine ilişkin örnekler bulunmaktadır.

Alış faturası alınan mal/hizmetlerin çok sayıda olması nedeniyle izleyen faturalara nakil olmakta ise bu alana, faturanın toplam tutarının bulunduğu en son belgenin sıra numarasının yazılması gerekmektedir.

**4 No.lu Sütun:** Bu sütuna alış faturasını düzenleyen satıcının gerçek kişilerde adı-soyadı, tüzel kişilerde tüzel kişiliğin unvanı yazılmalıdır.

**5 No.lu Sütun:** Bu sütuna satıcının vergi kimlik numarası yazılmalıdır. (satıcı gerçek kişi ise TC kimlik numarası da yazılabilir.) Eğer satıcı yurtdışında veya serbest bölgede faaliyet gösteriyor ise yani alış ithalatsa ya da KDV tam tevkifat kapsamında alıcı tarafından ödenerek 2 No.lu KDV ile beyan edilmişse, bu durumda vergi kimlik numarası alanına 10 tane bir (1111111111) yazılmalıdır. Yukarıdaki tablonun 2. satırında ithalat faturası 8. satırında ise tam tevkifat kapsamında yapılan alışlara ilişkin örnekler bulunmaktadır.

**6 No.lu Sütun:** Bu sütuna alınan mal/hizmetin cinsi yazılmalıdır. Girişi yapılacak alış faturası ile birden fazla mal/hizmet alındı ise bu sütuna -çok genel olmamak kaydıyla- ana başlıklar halinde virgül ile ayırarak alınan malların/hizmetlerin cinsleri yazılır. Yukarıdaki tablonun 4. satırında buna ilişkin örnek bulunmaktadır.

**7 No.lu Sütun:** Bu sütuna alınan mal/hizmetin miktarı yazılmalıdır. Bu alan harf ve rakamlardan oluşabilir. Girişi yapılacak alış faturası ile birden fazla mal/hizmet alındı ise bu alana -çok genel olmamak kaydıyla- ana başlıklar halinde virgül ile ayırarak

alınan malların/hizmetlerin miktarları ve birim/ölçü türleri yazılmalıdır. Yukarıdaki tablonun 4. satırında buna ilişkin örnek bulunmaktadır.

**8 No.lu Sütun:** Bu sütuna alış faturasının KDV hariç tutarı TL cinsinden yazılmalıdır. Bu sütun rakamlardan oluşmalıdır. Alış faturasında farklı KDV oranlarına tâbi mallar/hizmetler bulursa dahi fatura bölünmeden tek satırda KDV hariç tutarlarının toplamı yazılmalıdır. Örneğin A malı 100 TL ve teslimi %8'lik KDV'ye tâbi, B malı 200 TL ve teslimi %18'lik KDV'ye tâbi, bu iki mal tek fatura ile alındısı ise bu belgeye ilişkin toplam KDV hariç tutar ( $100 + 200 =$ ) 300 TL olup bu sütuna 300,00 tutarı yazılmalıdır.

**9 No.lu Sütun:** Bu sütuna alış faturasının KDV tutarı TL cinsinden yazılmalıdır. Bu alan rakamlardan oluşmalıdır. Alış faturası ile farklı KDV oranlarına tâbi mal/hizmet alındı ise farklı oranlara göre hesaplanan KDV tutarları toplanıp belgedeki toplam KDV tutarı bu sütuna yazılmalıdır. Örneğin A malı 100 TL ve teslimi %8'lik KDV'ye tâbi, B malı 200 TL ve teslimi %18'lik KDV'ye tâbi, bu iki mal tek fatura ile alındısı ise bu belgeye ilişkin toplam KDV tutarı ( $100 \times \%8 + 200 \times \%18 =$ ) 44 TL yazılmalıdır. Satıcı yurtdışında veya serbest bölgede faaliyet gösteriyor ise (yani alış ithalat ise) bu durumda 9 No.lu sütuna (faturada KDV olmayacağı için) alışa ilişkin gümrük makbuzunda/banka dekontunda gösterilen KDV tutarı yazılmalıdır. Eğer KDV tam tevkifat kapsamında alıcı tarafından ödenerek 2 No.lu KDV ile beyan edilmişse bu sütuna 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen KDV tutarı kaydedilmelidir.

**10 No.lu Sütun:** Bu sütuna alış faturasındaki KDV tutarından, istisna kapsamında yapılan işlemin (malın teslim/hizmetin ifası) bünyesine giren KDV tutarı yazılmalıdır. Alış faturasındaki mal/hizmetin tamamı iade istenilen dönemde istisna kapsamında yapılan işlemin bünyesine girdi ise bu sütun 9 No.lu sütun ile aynı olacaktır yani ödenen KDV tutarının tamamı bu sütuna yazılacaktır. Ancak alış faturasındaki mal/hizmetin tamamı değil de bir kısmı istisna kapsamında yapılan işlemin bünyesine girdi ise bu durumda ödenen KDV tutarının tamamı değil bünyeye giren KDV tutarı yazılmalıdır. Yukarıdaki tablonun 2., 4.ve 5. satırında buna ilişkin örnek bulunmaktadır.

**11 No.lu Sütun:** Bu sütuna satıcı yurtdışında veya serbest bölgede faaliyet gösteriyor ise (yani alış ithalat ise) alışa ilişkin gümrük giriş beyannamesinin (GGB) tescil numarası yazılmalıdır. Yukarıdaki tablonun 2. satırında bu durum gösterilmiştir. Ancak yurtdışından bir hizmet alımı söz konusu ise (yani gümrük giriş beyannamesi yoksa) bu alan boş bırakılır.

**12 No.lu Sütun:** Bu sütuna iade hakkı doğuran işlem türü (e-beyannamedeki kodu) yazılır. İade hakkı doğuran işlem türü bir tane veya birden fazla olsa da her bir belgenin karşısına o belgenin ilgili olduğu işlem türü kodu yazmalıdır. İade hakkı doğuran işlem türlerinin kodları internet vergi dairesinden iade talebi girilirken beyannameden bilgileri getirildiğinde ekrana otomatik olarak gelmektedir. Ayrıca işlem kodları internet vergi dairesinden indirilen “yüklenilen\_kdv\_listesi\_FORMATI” isimli Excel dosyasının çalışma sayfasında da bulunmaktadır.

**ÖRNEK1:** Korkmaz Makine Ltd.Şti.’nin **2014/08** döneminde iki farklı istisna işlemi olduğunu varsayalım. (Mal ihracatı-301 ve Teşvikli Yatırım Malları Teslimi-308) Bu durumda iade hakkı doğuran işlem türü bazında iki ayrı yüklenim hesabı yapılmalıdır. Ancak tek yüklenilen KDV listesi gönderileceğinden kaydedilen belgelerin her birinin karşısına hangi işlem türüne ilişkin yüklenim hesabında yer aldığı aşağıda gösterildiği şekilde yazılır ve internet vergi dairesinden elektronik ortamda gönderilir.

<b>İade Hakkı Doğuran İşlemin</b>			
<b>E- Beyannamedeki Kodu</b>	<b>Adı</b>	<b>Tutarı</b>	<b>Yüklenilen Vergisi</b>
301	Mal ihracı	3.800,00	684,00
308	Teşvikli yatırım mallarının teslimi	4.200,00	756,00
<b>TOPLAM</b>			<b>1.440,00</b>

Bu durumda Korkmaz Makine Ltd. Şti. işlem türleri bazında iki ayrı yüklenilen KDV listesi hazırlanmalıdır. Bunlardan biri “Mal İhracı Yüklenilen KDV Listesi”, diğeri ise “Teşvikli Yatırım Mallarının Teslimi Yüklenilen KDV Listesi” ’dir. Yüklenilen KDV listesine kaydedilen belgelerin hangi işlem türüne ilişkin olduğu belirtilerek iki ayrı yüklenim listesi **tek tablo haline getirilir** ve internet vergi dairesinden elektronik ortamda gönderilir.

Korkmaz Makine Ltd.Şti.’den 19.03.2013 tarihinde A-65213 seri-sıra numaralı belge ile alınan malın 3.800- TL si İhracatı yapılan malın bünyesine girmekte 4.200 TL si ise teslim edilen teşvikli yatırım malı bünyesine girmektedir. Bir fatura birden fazla işlem türü için yüklenim konusu yapılsa bile faturanın KDV hariç tutarı ve KDV’si, indirilecek listesi ile aynı yazılmalı sadece bünyeye giren KDV tutarı ayrıştırılmalıdır. **Yukarıdaki tablonun 9 ve 10. satırlarında buna ilişkin örnek bulunmaktadır.**

**ÖRNEK2:** Korkmaz Makine Ltd.Şti.’nin 2011/Ocak döneminde iki farklı istisna işlemi olduğunu varsayalım. (Mal ihracatı-301 ve Teşvikli Yatırım Malları Teslimi-308) Bu durumda iade hakkı doğuran işlem türü bazında iki ayrı yüklenim hesabı yapılmalıdır. Ancak tek yüklenilen KDV listesi gönderileceğinden kaydedilen belgelerin her birinin karşısına hangi işlem türüne ilişkin yüklenim hesabında yer aldığı aşağıda gösterildiği şekilde yazılır ve internet vergi dairesinden elektronik ortamda gönderilir.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O
1	<b>YÜKLENİLEN KDV LİSTESİ</b>														
2															
3		1 No.lu Sütun	2 No.lu Sütun	3 No.lu Sütun	4 No.lu Sütun	5 No.lu Sütun	6 No.lu Sütun	7 No.lu Sütun	8 No.lu Sütun	9 No.lu Sütun	10 No.lu Sütun	11 No.lu Sütun	12 No.lu Sütun	13 No.lu Sütun	
4	Sıra No	Alış Faturasının Tarihi	Alış Faturasının Serisi	Alış Faturasının Sıra No.su	Satıcının Adı-Soyadı/Unvanı	Satıcının Vergi Kimlik Numarası/TC Kimlik Numarası	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alış Faturasının KDV Hariç Tutarı	Alış Faturasının KDV'si	Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si	GGB Tescil No.su (Alış İthalat İse)	Belgeye İlişkin İade Hakkı Doğuran İşlem Türü	Yüklenim Türü	
5	1	02.01.2011	B	654233	ANT AMBALAJ A.Ş.	0021056315	AMBALAJ	40 ADET	3.000,00	540	540		301	1	
6	2	08.01.2011	J	29998	CENTRAL ELEKT. CO.	1111111111	TRAF0 MALZ.	4303 KG	32.360,91	5.824,96	5.824,96	09678000DM202320	301	1	
7	3	09.01.2011		303455	POVER MACHINE CO.	1111111111	TRAF0 MALZ.	2910,88 KG	20.507,73	3.691,39	3.691,39	00767807IM540055	301	1	
8	4	09.01.2011	A	20096	BAŞKENT ELEK. A.Ş.	8790111111	ELEKTRİK KUL.	AYLIK	7.738,87	1.393,00	1.393,00		301	2	
9	5	15.01.2011	A	456	ASIR ULAŞTIRMA A.Ş.	521502500	ŞEHİR İÇİ N.	8 SEFER	920	165,6	165,6		301	2	
10	6	21.01.2011	A	980713	BERRAK M. LTD.ŞTİ.	2502501200	KUTU, KABLO,	2 Adet, 15 M.	1.190,00	214,2	214,2		301	1	
11	7	21.01.2011	B	41	ELEKTRO LTD.ŞTİ.	6555212221	BAĞ KABLOSU	12 METRE	412,37	74,23	74,23		301	1	
12	8	23.01.2011	A	6523	AKAY MAK. LTD.ŞTİ.	6652221036	VAKUM SENS	100 ADET	100.000,00	18.000,00	9.000,00		301	1	
13	9	23.01.2011	A5	989305	CEREN MAK. LTD.ŞTİ.	3253251230	KALIP	1 ADET	3.500,00	630	630		301	1	
14	10	13.01.2011	C	112726	TEKNİK BİLG.OTO.	4561232571	NOTEBOOK P.	3 ADET	2.326,23	106,1	106,1		308	3	
15	11	13.01.2011	F	724208	BAŞKENT ELEK. A.Ş.	8790111111	ELEKTRİK KUL.	AYLIK	901,55	162,28	162,28		308	2	
16	12	14.01.2011	G	642998	ERKE MAK. METAL	4561231091	HRD., MAL.	6079 ADET	976,47	175,76	175,76		308	1	
17	13	23.01.2011	A	6523	AKAY MAK. LTD.ŞTİ.	6652221036	VAKUM SENS	100 ADET	100.000,00	18.000,00	9.000,00		308	1	
18	14	29.01.2011	A	117053	DÜĞÜM MAĞ. LTD.	4565642216	DIŞLI	2 AD, 10 AD	980	78,4	78,4		308	1	
19	15	29.01.2011	A	117052	DÜĞÜM MAĞ. LTD.	4565642216	DIŞLI	2 AD, 8 AD.	760	60,8	60,8		308	1	
20															
21										TOPLAM	31.116,72				

<b>İade Hakkı Doğuran İşlemin</b>			
<b>E-Beyannamedeki Kodu</b>	<b>Adı</b>	<b>Tutarı</b>	<b>Yüklenilen Vergisi</b>
301	Mal ihracı	250.000,00	21.533,38
308	Teşvikli yatırım mallarının teslimi	200.000,00	9.583,34
	<b>TOPLAM</b>		<b>31.116,72</b>

YÜKLENİM TÜRÜ	BÜNYEYE GİREN MAL VE/VEYA HİZMETİN KDV'si
Doğrudan Yüklenim	29.289,74
Genel Giderler	1.720,88
ATİK	106,10

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere sarı boyalı kısım “Mal İhracı Yüklenilen KDV Listesi” yeşil boyalı kısım ise “Teşvikli Yatırım Mallarının Teslimi Yüklenilen KDV Listesi” dir. Listenin 8. ve 13. satırlarında AKAY MAKİNE İMALİ İTH. İHR. LTD. ŞTİ. tarafından düzenlenen 23.01.2011 tarih ve A-6523 seri-sıra numaralı belge ile alınan malın yarısı ihraç edilen malın bünyesine girdiği için “Mal İhracı Yüklenilen

KDV ” kısmına, diğ er yarısı ise teslim edilen teşvikli yatırım malı bünyesine girdiğ i için “Teşvikli Yatırım Mallarının Teslimi Yüklenilen KDV” kısmına kaydedilmiştir. Böylece tek bir yüklenilen KDV listesi ile birden fazla istisna işlem türüne ilişkin yüklenilen KDV hesabı internet vergi dairesinden gönderilebilmektedir.

**13 No.lu Sütun** Bu sütuna yüklenilen KDV listesine yazılan belgenin yüklenim türü girilmelidir. Eğer belge “Doğrudan Yüklenim” (Mamul Mal alımları, hammadde alımları) ise “1”, “Genel Giderler” (genel yönetim gideri, pazarlama, satış, dağıtım gideri vb.) den yüklenilmiş ise “2”, “ATİK” (Amortisman Tabi İktisadi Kıymet) den yüklenilmiş ise “3” yazılmalıdır.

**NOT:** Yüklenim Türü sütunu Yüklenilen KDV Listesine 2014/08 KDV döneminden itibaren eklenmiştir. Bu nedenle 2014/08 KDV döneminden önceki dönemlere ait yüklenilen KDV listelerinde bu sütun görülmeyecektir.

Oluşturulan Excel dosyası seçildikten sonra "Ekle" butonuna tıklayarak listelerin sisteme yüklenmesi işlemi başlatılmalıdır. Sistem tarafından yükleme yapılırken listeler kontrol edilecek, listelerde bir hata varsa mükellefler uyarılacaktır. Sistem tarafından verilen uyarının gereğ i yapılarak liste yükleme işlemi gerçekleştirilir. DOLDURULMASI GEREKEN BÜTÜN LİSTELER YÜKLENDİKTEN SONRA “ONAYLA” LİNKİNE TIKLANARAK LİSTE GÖNDERME İŞLEMİ TAMAMLANIR.

· İnternet Vergi Dairesinde bulunan KDV İadesi bilgi girişı sayfasında işlem yapılmaya başladıktan sonra herhangi bir sebeple İnternet Vergi Dairesinden çıkılması durumunda yapılan tüm işlemler kayıt altına alınmaktadır. Daha sonra kalınan yerden işleme devam edilebilir. Listeler oluşturulduktan sonra işlemleri sisteme göndermek için mutlaka “ONAYLA” linkine tıklanması gerekir.

· Listeler oluşturulduktan sonra "ONAYLA" linkine tıklanmadığı müddetçe sisteme gönderilmez. Mükellefler, listelerinin son kontrollerini listelerin üzerine tıklayarak yaptıktan sonra sisteme göndermek için "ONAYLA" linkine tıklatınca, sistem; "KDV İADE TALEBİNE İLİŞKİN İNTERNET VERGİ DAİRESİ LİSTE ALINDISI" ekranını açar. Bu liste alındısının yazdırılarak iade talep dilekçesine eklenmesi gerekir.

Listelerin doldurulması ve gönderilmesi ile ilgili sorunlar için bağlı bulunulan vergi dairelerinden veya 444 0 435 numaralı Çağrı Merkezi'nden yardım alınabilir.

#### 4.2.2.3.Gümrük Çıkış Beyannameleri Listesinin Excel Dosyası Olarak Oluşturulması İle İlgili Açıklamalar

Mükellefler KDV İade Talebine ilişkin Gümrük Çıkış Beyannameleri (GÇB) Listesini Excel dosyası aracılığıyla gönderebilirler. KDV iade listelerinin sisteme aktarılması işlemi ile ilgili olarak elektronik ortamda gönderilen verilerin alımı, excel dosyasının ilk çalışma sayfasındaki B sütunun 5. satırından (B5 Hücresinden) başlamaktadır. Söz konusu tablo örneği aşağıdaki excel ekranında açıkça görülmektedir. Aşağıda ekran görüntüsü verilen excel dosyasında kırmızı dolgu ile gösterilen B sütunun 5. satırı (B5 Hücresi), veri alımına başlandığı hücredir. Mükelleflerin excel tablolarını buna göre oluşturmaları gerekmektedir.

	A	B	C	D	E
1	<b>GÜMRÜK ÇIKIŞ BEYANNAMELERİ LİSTESİ</b>				
2					
3					
4		<b>Sıra No</b>	<b>1 No'lu Sütun Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası</b>	<b>2 No'lu Sütun GÇB'deki Döviz Cinsi</b>	<b>3 No'lu Sütun GÇB'ye İlişkin Toplam Fatura Tutarı (Döviz Cinsinden)</b>
5		1			
6		2			
7		3			
8		4			
9		5			
10		6			



	A	B	C	D	E
1	<b>GÜMRÜK ÇIKIŞ BEYANNAMELERİ LİSTESİ</b>				
2					
3					
			<b>1 No'lu Sütun</b>	<b>2 No'lu Sütun</b>	<b>3 No'lu Sütun</b>
4	<b>Sıra No</b>		<b>Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası</b>	<b>GÇB'deki Döviz Cinsi</b>	<b>GÇB'ye İlişkin Toplam Fatura Tutarı (Döviz Cinsinden)</b>
5	1		09780005EX450011	EUR	120.000,00
6	2		07451200EX565521	EUR	85.000,00
7	3		08451255EX636225	USD	41.000,00
8	4		03522425EX232041	USD	68.500,00
9	5				
10	6				

**Mükelleflerin GÇB Listesini her satıra bir GÇB gelecek şekilde girmeleri esastır.** Yukarıdaki tabloda GÇB'lerin girişine ilişkin örnek uygulama verilmiştir.

**1 No.lu Sütun:** Bu sütuna Gümrük Çıkış Beyannamesinin tescil numarası yazılmalıdır. Gümrük Çıkış Beyannamesi tescil numarası 16 karakterden oluşmaktadır ve formatı şu şekildedir. (#####EX##### )

**2 No.lu Sütun:** Bu sütuna Gümrük Çıkış Beyannamesindeki döviz cinsi yazılmalıdır. (Gümrük Çıkış Beyannamesinin 22 no.lu satırında bu bilgi bulunmaktadır.) Örnek excel dosyasının çalışma sayfasında döviz kodları yer almaktadır.

**3 No.lu Sütun:** Bu sütuna Gümrük Çıkış Beyannamesine ilişkin toplam fatura tutarı döviz cinsinden yazılmalıdır. (Gümrük Çıkış Beyannamesinin 22 no.lu satırında bu tutar bulunmaktadır.)

- Excel dosyasının Gümrük Çıkış Beyannameleri Listesinde tümüyle boş bir satır bulunursa veri alma işlemi o satırda durdurulur. Bu nedenle listede hiçbir satırı boş bırakmadan veriler arka arkaya yazılmalıdır.

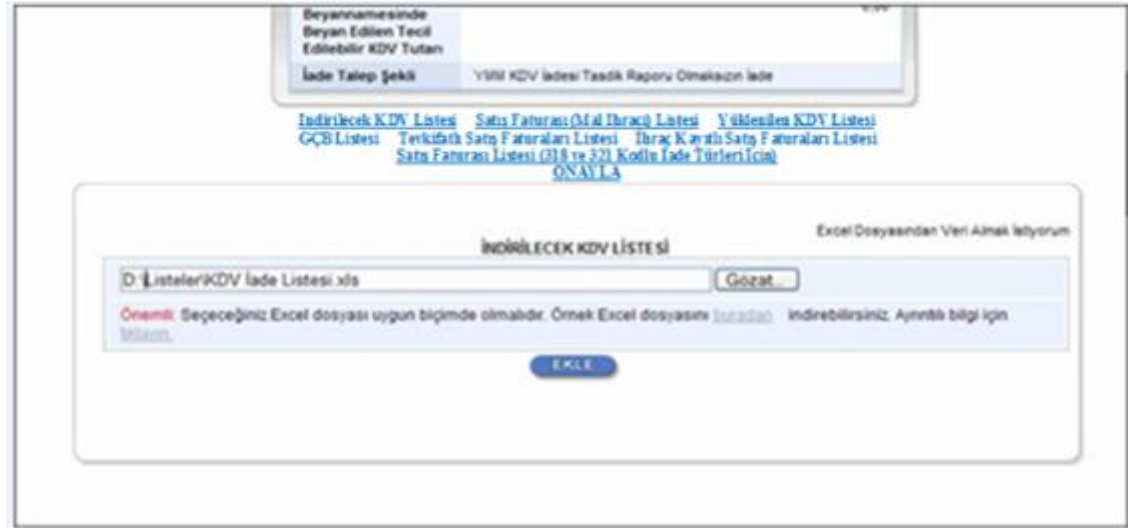
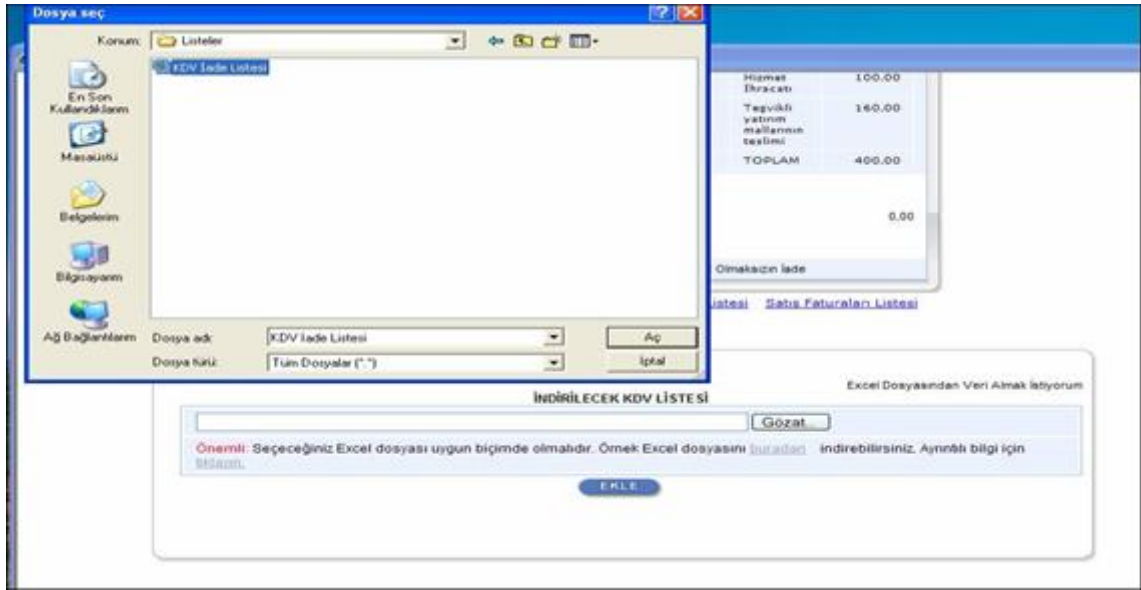
- Gönderilecek dosya, bilgisayarda açık durmamalı, dosya gönderilmeden önce açık olan dosya kapatılmalıdır.

- Excel dosyasının sadece ilk çalışma sayfası okunacaktır. Bu sebeple tüm veriler ilk çalışma sayfasında toplanmalıdır.



- İnternet tarayıcısı olarak Internet Explorer (Windows sürümünün 7 ve üzeri olması gerekmektedir.) kullanılmalıdır. Excel gönderme uygulaması diğer tarayıcılarda çalışmamaktadır.

- Excel dosyasının yukarıda anlatıldığı şekilde doldurulması sonrası aşağıda gösterildiği üzere “Gözet...” butonu tıklanır ve oluşturulan Excel dosyası seçilir. Bu aşamada seçilen nesnenin dosyanın kısa yolu olmadığına, dosyanın kendisi olduğuna dikkat edilmesi gerekmektedir.



- Oluşturulan Excel dosyası seçildikten sonra "Ekle" butonuna tıklayarak listelerin sisteme yüklenmesi işlemi başlatılmalıdır. Sistem tarafından yükleme yapılırken listeler kontrol edilecek, listelerde bir hata varsa mükellefler uyarılacaktır. Sistem tarafından verilen uyarının gereği yapılarak liste yükleme işlemi gerçekleştirilir.

DOLDURULMASI GEREKEN BÜTÜN LİSTELER YÜKLENDİKTEN SONRA “ONAYLA” LİNKİNE TIKLANARAK LİSTE GÖNDERME İŞLEMİ TAMAMLANIR.

- İnternet Vergi Dairesinde bulunan KDV İadesi bilgi girişi sayfasında işlem yapılmaya başladıktan sonra herhangi bir sebeple İnternet Vergi Dairesinden çıkılması durumunda yapılan tüm işlemler kayıt altına alınmaktadır. Daha sonra kalınan yerden işleme devam edilebilir. Listeler oluşturulduktan sonra işlemleri sisteme göndermek için mutlaka “ONAYLA” linkine tıklanması gerekir.

#### **4.2.2.4.Satış Faturaları Listesinin Excel Dosyası Olarak Oluşturulmasına İlişkin Açıklamalar**

Mükellefler KDV İade Talebine ilişkin Satış Faturaları Listesini Excel dosyası aracılığıyla gönderebilirler. KDV iade listelerinin sisteme aktarılması işlemi ile ilgili olarak elektronik ortamda gönderilen verilerin alımı, Excel dosyasının ilk çalışma sayfasındaki B sütununun 5. satırından (B5 Hücresinden) başlamaktadır. Söz konusu tablo örneği aşağıdaki excel ekranında açıkça görülmektedir. Aşağıda ekran görüntüsü verilen excel dosyasında kırmızı dolgu ile gösterilen B sütununun 5. satırı (B5 Hücresi), veri alınmaya başlandığı hücredir. Mükelleflerin excel tablolarını buna göre oluşturmaları gerekmektedir. Bunu sağlamanın en pratik yolu İnternet Vergi Dairesinden örnek excel dosyasının indirilerek kullanılmasıdır.

İnternet vergi dairesinden bilgisayara indirilen örnek excel dosyası üzerinde veri girişi yapıp onaylandıktan sonra yükleme işlemi gerçekleşir.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1										
2	<b>SATIŞ FATURALARI LİSTESİ</b>									
3										
4		<b>Sıra No</b>	<b>Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası</b>	<b>İhraç Edilen Malın Cinsi</b>	<b>İhraç Edilen Malın Miktarı</b>	<b>İhraç Edilen Malın Ölçü Birimi Kodu</b>	<b>Satış Faturasının Tarihi</b>	<b>Satış Faturasının Serisi</b>	<b>Satış Faturasının Sıra No'su</b>	<b>Alıcının Adı-Soyadı / Ünvanı</b>
5		1								
6		2								
7		3								
8		4								
9		5								
10		6								
11		7								
12		8								
13										

### SATIŞ FATURALARI LİSTESİ

	1 No'lu Sütun	2 No'lu Sütun	3 No'lu Sütun	4 No'lu Sütun	5 No'lu Sütun	6 No'lu Sütun	7 No'lu Sütun	8 No'lu Sütun
Sıra No	Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası	İhraç Edilen Malın Cinsi	İhraç Edilen Malın Miktarı	İhraç Edilen Malın Ölçü Birimi Kodu	Satış Faturasının Tarihi	Satış Faturasının Serisi	Satış Faturasının Sıra Nosu	Alıcının Adı Soyadı / Ünvanı
1	09387300EX395224	540782009019	1.388,80	MTR	22.09.2011	A	FFFFFFFFF1234567890	NETWORK SENIOR SRL
2	09387300EX403377	521039009200	596,70	MTR	23.09.2011		A28352LL200	NETWORK SENIOR SRL
3	09375200EX172807	640399960000	664,00	PR	03.10.2011	A	28353	GENERAL TRADING
4	09375200EX172807	420221000000	39,00	C62	03.10.2011	A5	28353	GENERAL TRADING
5	09375200EX172807	640420900000	444,00	PR	03.10.2011	A	28353	GENERAL TRADING
6	09387300EX521088	521038009100	450,00	C62	05.10.2011	B	28350	GENERAL TRADING
7								
8								

"Satış Faturaları Listesi" ihraç edilen eşya (GTİP Numarası) bazında doldurulması gereken bir tablodur ve her satıra bir GTİP Numarası gelecek şekilde doldurulmalıdır. Eğer tek satış faturası ve tek GÇB ile birden fazla eşya ihraç edildi ise bu durumda ihraç edilen eşya adedince (GTİP Numarası adedince) GÇB tescil numarası, satış faturasının tarihi, serisi, sıra No.su ve malın alıcısı alanları tekrar edecektir. Bu durum yukarıda yer alan tablonun yeşil boyalı 3, 4 ve 5. satırlarında örneklendirilmiştir. Örneğimizde aynı

GÇB (09375200EX172807 tescil no.lu GÇB) ve aynı satış faturası ile (03.10.2011 tarih ve A-28353 seri-sıra No.lu satış faturası ile) üç kalem eşya ihraç edilmiş ve üç ayrı satırda (her satıra bir GTİP numarası gelecek şekilde) liste doldurulmuştur.

**1 No.lu Sütun:** Bu sütuna Gümrük Çıkış Beyannamesinin (GÇB) tescil numarası yazılmalıdır. (GÇB tescil numarası 16 karakterden oluşmaktadır ve formatı şu şekildedir.#####EX##### )

**2 No.lu Sütun:** Bu sütuna ihraç edilen malın GTİP numarası (Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu) yazılmalıdır. GTİP Numarası 12 haneli olmalı ve araya nokta konulmamalıdır. Gümrük Çıkış Beyannamesinin “33 Eşya Kodu” satırında ihraç edilen malın GTİP Numarası bulunmaktadır. Bu satırdaki rakamlar 12 haneli olarak 2 No.lu Sütuna kaydedilmelidir.

**3 No.lu Sütun:** Bu sütuna ihraç edilen malın miktarı yazılmalıdır. Bu alan doldurulurken GÇB’den faydalanılabilir.

**4 No.lu Sütun:** Bu sütuna ihraç edilen malın ölçü birimi kodlanarak yazılmalıdır. Ölçü birimi kodları yukarıda linki verilen Excel dosyasının çalışma sayfasında yer almaktadır. Bu alan doldurulurken GÇB’den faydalanılabilir.

**5 No.lu Sütun:** Bu sütuna ihraç edilen malın belgelendirildiği satış (ihracat) faturasının tarihi GG.AA.YYYY (GÜN/AY/YIL) formatında yazılmalıdır.

**6 No.lu Sütun:** Bu sütuna ihraç edilen malın belgelendirildiği satış (ihracat) faturasının serisi yazılmalıdır. Bilindiği üzere fatura serileri “A5” gibi harf ve rakamlardan oluşabileceği gibi “B” gibi sadece harften de oluşabilir. Faturaların serileri A-5, A 5, A/5 şeklinde olsa bile (harf ve rakamların arasında "-", /, boşluk..." gibi karakter olmaksızın) bitişik olarak "A5" şeklinde yazılmalıdır. Ancak 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği gereğince elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler tarafından, düzenlenmesi gereken e-fatura bilgileri doldurulurken bu belgelerde seri bulunmadığı için “Satış Faturasının Serisi” başlıklı alan doldurulmayıp boş bırakılacaktır. Yukarıdaki tabloda buna ilişkin örnekler bulunmaktadır.

**7 No.lu Sütun:** Bu sütuna ihraç edilen malın belgelendirildiği satış (ihracat) faturasının sıra numarası yazılmalıdır. Bu alan nümerik ve alfa nümerik işaretlerin

kullanıldığı en fazla 20 karakterden oluşabilir. (Örnek: 576, 9624, 701602, A8F2012000000080000 vb.) (Yukarıdaki tablonun 1. ve 2. satırlarında anılan belge girişlerine ilişkin örnekler bulunmaktadır.) 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği gereğince elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükellefler tarafından, düzenlenmesi gereken e-faturada yer alan 16 Karakterden oluşan e-fatura numarasının (İlk üç karakter alfa nümerik işaretleri, sonraki dört karakter faturanın düzenlendiği yılı ve son dokuz karakter ise müteselsil numarayı ifade etmektedir. Örnek: GIB2013000000082, ABC2014000011437) tamamının satış faturasının sıra numarası alanına yazılması gerekmektedir. Eğer satış faturası, alınan mal/hizmetlerin çok sayıda olması nedeniyle izleyen faturalara nakil olmakta ise bu durumda bu alana, faturanın toplam tutarının bulunduğu en son belgenin sıra numarasının yazılması gerekmektedir.

**8 No.lu Sütun:** Bu sütuna ihraç edilen malın alıcısının Unvanı/adı-soyadı yazılmalıdır.

- Excel dosyasının Satış Faturaları Listesinde tümüyle boş bir satır bulunursa veri alma işlemi o satırda durdurulur. Bu nedenle listede hiçbir satırı boş bırakmadan veriler arka arkaya yazılmalıdır.

- Gönderilecek dosya, bilgisayarda açık durmamalı, dosya gönderilmeden önce açık olan dosya kapatılmalıdır.

- Excel dosyasının sadece ilk çalışma sayfası okunacaktır. Bu sebeple tüm veriler ilk çalışma sayfasında toplanmalıdır.

- İnternet tarayıcısı olarak İnternet Explorer (Windows sürümünün 7 ve üzeri olması gerekmektedir.) kullanılmalıdır. Excel gönderme uygulaması diğer tarayıcılarda çalışmamaktadır.

- Excel dosyasının yukarıda anlatıldığı şekilde doldurulması sonrası aşağıda gösterildiği üzere “Gözet...” butonu tıklanır ve oluşturulan Excel dosyası seçilir. Bu aşamada seçilen nesnenin dosyanın kısa yolu olmadığına, dosyanın kendisi olduğuna dikkat edilmesi gerekmektedir.

#### 4.2.2.5.İadesi Talep Edilen Kdv Hesaplama Tablosunun Excel Dosyası Olarak Oluşturulmasına İlişkin Açıklamalar

• Mükellefler KDV İade Talebine ilişkin İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosunu Excel dosyası aracılığıyla gönderebilirler. KDV iade listelerinin sisteme aktarılması işlemi ile ilgili olarak elektronik ortamda gönderilen verilerin alımı, excel dosyasının ilk çalışma sayfasındaki B sütunun 5. satırından (B5 Hücresinden) başlamaktadır. Mükelleflerin tablolarını bu şekilde oluşturmaları gerekmektedir. Söz konusu tablo örneği aşağıdaki excel ekranında açıkça görülmektedir. Aşağıda ekran görüntüsü verilen excel dosyasında kırmızı dolgu ile gösterilen B sütunun 5. satırı (B5 Hücresi), veri alımına başlandığı hücredir. Mükelleflerin excel tablolarını buna göre oluşturmaları gerekmektedir.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1	<b>İADESİ TALEP EDİLEN KDV HESAPLAMA TABLOSU</b>								
2									
3					İade Hakkı Doğuran İşlemin Bünyesine Giren Vergiler				
4		Dönem (1)	İade Hakkı Doğuran İşlem Türü (2)	İade Hakkı Doğuran İşlem Bedeli (3)	İadesi Talep Edilebilir Azami Vergi (4)	İşlemin Bünyesine Doğrudan Giren Vergiler (5)	Genel İmal ve İdare Giderlerinden İade Hesabına Verilen Pay (6)	ATİK'ler Nedeniyle Yüklenilen Vergiden İade Hesabına Verilen Pay (7)	Yüklenilen KDV Toplamı (8)
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1	<b>İADESİ TALEP EDİLEN KDV HESAPLAMA TABLOSU</b>								
2									
3						<b>İade Hakkı Doğuran İşlemin Bünyesine Giren Vergiler</b>			
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									

· **Dönem**: Bu alana iade hakkı doğuran işlemin dönemi (Örneğin: 05/2014-05/2014 formatında) yazılmalıdır.

· **İade Hakkı Doğuran İşlem Türü**: Bu alan, iade hakkı doğuran işlem türü ayrımı yapılmaksızın bir adet veya birden fazla iade hakkı doğuran işlem bulursa da doldurulmalıdır. Bu alana iade hakkı doğuran işlem türünün e-beyanamedeki kodu yazılır. (Örneğin:301,308 vb.) İade hakkı doğuran işlem türlerinin kodları internet vergi dairesinden iade talebi girilirken açılan “KDV İADESİ TALEBİ GİRİŞİ” ekranında yer almaktadır. (Ayrıca bahse konu kodlar “yüklenilen\_kdv\_listesi\_FORMATI” isimli Excel dosyasının çalışma sayfasında da bulunmaktadır.)

· **İade Hakkı Doğuran İşlem Bedeli** : Bu alana iade hakkı doğuran işlemin bedeli (Teslim bedeli) yazılmalıdır. Bu alan rakamlardan oluşmalıdır.

· **İadesi Talep Edilebilir Azami Vergi**: Bu alana iade edilebilir azami vergi hesaplanarak yazılmalıdır. (Teslim bedeli ile genel KDV oranının çarpımı sonucu bulunacak tutardır. Örneğin iade işlem bedelinin 100.000-TL olması halinde bu sütuna  $100.000-TL \times \%18 = 18.000-TL$  yazılması gerekir.)Bu alan rakamlardan oluşmalıdır.

· **İşlemin Bünyesine Doğrudan Giren Vergiler**: Bu alana iade hakkı doğuran işlem için bünyeye giren KDV tutarı yazılmalıdır. (Yani kullanılan ilk madde ve malzeme ile yardımcı madde ve malzemelerinKDV tutarıdır. Aynı örnek için  $60.000-TL \times \%18 = 10.800-TL$  kabul edelim) İlgili dönem mal alımlarından yüklenilen KDV tutarı yazılmalıdır. Bu alan rakamlardan oluşmalıdır.



· **Genel İmal ve İdare Giderlerinden İade Hesabına Verilen Pay:** Bu alana iade hakkı doğuran işlem için yapılan giderlere ait verilen pay yazılmalıdır. (Pazarlama satış ve dağıtım giderleri, yönetim giderleri, finansman giderleri vb. Bunuda 20.000-TL X %18 = 3.600-TL kabul edelim) İlgili dönem genel giderlerden yüklenilen KDV tutarı yazılmalıdır. Bu alan rakamlardan oluşmalıdır.

· **Atıklar Nedeniyle Yüklenilen Vergiden İade Hesabına Verilen Pay:** Bu alana iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymet alımları için hesaba dahil edilen pay tutarı yazılmalıdır. (Ancak diğer sütunlarla birlikte bu sütunun toplamı 3.sütundaki azami tutarı aşmamalıdır. Eğer atık KDV yok ise bu sütun boş bırakılmalıdır. Bizim önceki dönemlerden aldığımız ve 40.000-TL tutarındaki imalatta kullanılan makinemiz olduğunu varsayalım, makinenin KDV tutarı (40.000-TL x %18 = 7.200-TL) olmasına rağmen, bu dönem için bu sütuna yazabileceğimiz azami tutar (10.800+3.600=14.400), (18.000-14.400=3.600) 3.600-TL'dan fazla olmamalıdır. İlgili dönem amortismanlardan yüklenilen KDV tutarı yazılmalıdır. Bu alan rakamlardan oluşmalıdır.

· **Yüklenilen KDV Toplamı:** 5,6 ve 7. sütuna yazılan tutarların toplamı yazılmalıdır. Örneğimizde (10.800 +3.600 +3.600 = 18.000-TL) yazmamız gereken tutardır. Bu alan rakamlardan oluşmalıdır.

· Excel dosyasının İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosunda tümüyle boş bir satır bulunursa veri alma işlemi o satırda durdurulur. Bu nedenle listede hiçbir satırı boş bırakmadan veriler arka arkaya yazılmalıdır.

· Gönderilecek dosya, bilgisayarda açık durmamalı, dosya gönderilmeden önce açık olan dosya kapatılmalıdır.

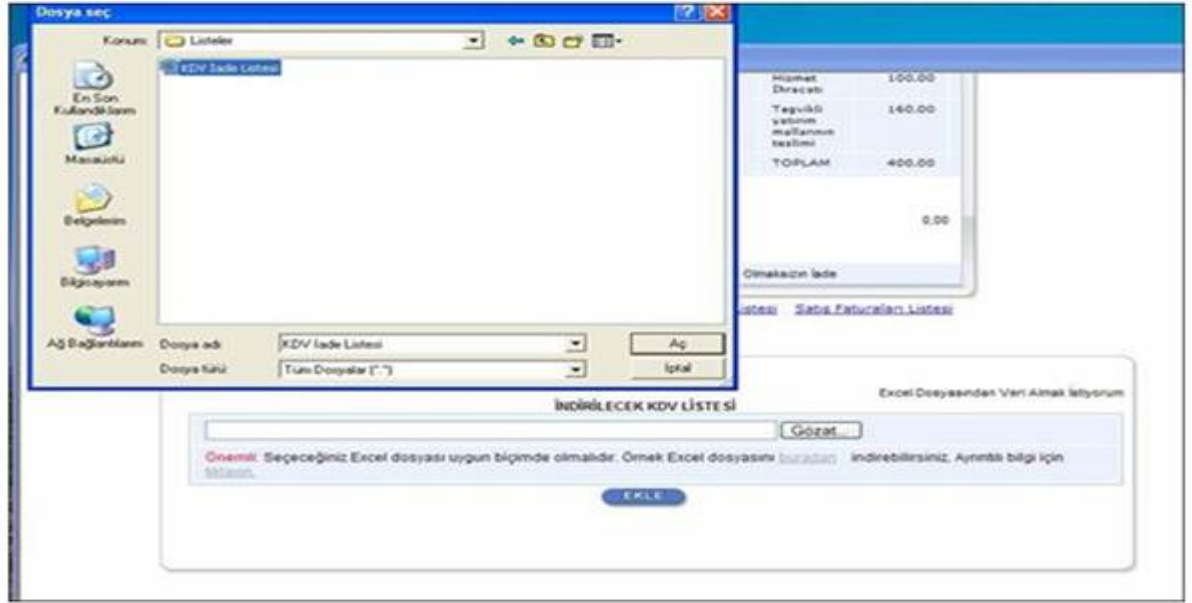
· Excel dosyasının sadece ilk çalışma sayfası okunacaktır. Bu sebeple tüm veriler ilk çalışma sayfasında toplanmalıdır.

· İnternet tarayıcısı olarak İnternet Explorer (Windows sürümünün 7 ve üzeri olması gerekmektedir.) kullanılmalıdır. Excel gönderme uygulaması diğer tarayıcılarda çalışmamaktadır.

· Excel dosyasının yukarıda anlatıldığı şekilde doldurulması sonrası aşağıda gösterildiği üzere “Gözet...” butonu tıklanır ve oluşturulan Excel dosyası seçilir. Bu



aşamada seçilen nesnenin dosyanın kısa yolu olmadığına, dosyanın kendisi olduğuna dikkat edilmesi gerekmektedir.



· Oluşturulan Excel dosyası seçildikten sonra "Ekle" butonuna tıklayarak listelerin sisteme yüklenmesi işlemi başlatılmalıdır. Sistem tarafından yükleme yapılırken listeler kontrol edilecek, listelerde bir hata varsa mükellefler uyarılacaktır. Sistem tarafından verilen uyarının gereği yapılarak liste yükleme işlemi gerçekleştirilir. DOLDURULMASI GEREKEN BÜTÜN LİSTELER YÜKLENDİKTEN SONRA "ONAYLA" LİNKİNE TIKLANARAK LİSTE GÖNDERME İŞLEMİ TAMAMLANIR.

· İnternet Vergi Dairesinde bulunan KDV İadesi bilgi girişi sayfasında işlem yapılmaya başladıktan sonra herhangi bir sebeple İnternet Vergi Dairesinden çıkılması durumunda yapılan tüm işlemler kayıt altına alınmaktadır. Daha sonra kalınan yerden işleme devam edilebilir. Listeler oluşturulduktan sonra işlemleri sisteme göndermek için mutlaka "ONAYLA" linkine tıklanması gerekir.



## GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

### KDV İADE TALEBİNE İLİŞKİN İNTERNET VERGİ DAİRESİ LİSTE ALINDISI

Adı				
Soyadı				
T.C. Kimlik Numarası				
Dönem	09/2012-09/2012			
Dönem Tipi	Aylık			
İade Türü	Mahsuben İade			
İade Talebiniz İçin Teminat Gösterecek misiniz?	Hayır			
Başka Firmaların İhracatına Aracılık Eden Dış Ticaret Sermaye Şirketi veya Sektörel Dış Ticaret Şirketi misiniz?	Hayır			
KDV Beyannamesinde Beyan Edilen İade Hakkı Doğuran İşlem Türü	<b>İade Hakkı Doğuran İşlemin</b>			
	<b>E-Beyanname'deki Kodu</b>	<b>Kanun Maddesi</b>	<b>Adı</b>	<b>Yüklenilen Vergi Tutarı/İadeye Konu Olan KDV</b>
	301	11/1-a	Mal İhracatı	140,00
	302	11/1-a	Hizmet İhracatı	100,00
	421	9/1	İş gücü hizmeti ile ilgili olarak alıcı tarafından tevkif edilen KDV (91 No.lu GT kapsamı dışındaki mükelleflere yapılanlar)	100,00
		TOPLAM	340,00	
İhraç Kayıtlı Teslimler Dolayısıyla KDV Beyannamesinde Beyan Edilen Tecil Edilebilir KDV Tutarı				1.000,00
İade Talep Şekli	YMM KDV İadesi Tasdik Raporu Olmaksızın İade			

Mükellefin, yukarıda özet olarak bilgileri verilen KDV iade talebine ilişkin aşağıda belirtilen listesi/listeleri İnternet Vergi Dairesi üzerinden elektronik ortamda alınmıştır/düzeltilmiştir.

#### **Elektronik Ortamda Alınan/Düzeltilen Liste/Listeler**

- 1- İndirilecek KDV Listesi 4-Satış Faturası (Mal İhracı) Listesi
- 2-Yüklenilen KDV Listesi 5-Tevkifatlı Satış Faturaları Listesi
- 3-GÇB Listesi 6-İhraç Kayıtlı Satış Faturaları Listesi
- 7-Satış Faturası Listesi (318 ve 321 Kodlu İade Türleri İçin)
- 8-İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosunu

# 5.BÖLÜM

## UYGULAMA

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### UYGULAMA

Uygulama çalışması İstanbul'da faaliyet göstermekte olan özel bir şirkete ait veriler ile yapılmıştır. Ancak işletme, isminin yer alması istemedikleri için uygulamada adı GIDA SAN. VE TİC. A.Ş. olarak ifade edilmiştir. Uygulama işletmenin 2013 yılına ait veriler ile hazırlanmıştır.

GIDA SAN. VE TİC. A.Ş' de kullanılan verilerimiz;

- o 2013/01 KDV Beyannamesi
- o 2013/01 dönemi İndirilecek KDV listesi
- o 2013/01 dönemi Satış Faturaları listesi
- o 2013/01 dönemi Yüklenilen KDV listesi
- o 2013/01 dönemi GÇB Listesi
- o 2013/01 Gümrük Beyannamesi
- o 2013/01 dönemi Vergi dairesi dilekçeler

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

GIDA SAN. TİC A.Ş. uygulamamızda 2013-01 dönemi mahsuben iade uygulanmıştır.

VD VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ	DÖNEM TIPI Aylık	Yıl Ay	2013 Ocak
Onay Zamanı : 25.02.2013 - 11:07:11			

Vergi Kimlik Numarası		
E-Posta Adresi		
Ticaret Sicil No		İrtibat Tel No
Soyadı (Unvanı)	GIDA SANAYİ VE TİC. A.Ş.	
Adı (Unvanın Devamı)		

**MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ**

**TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER**

Matrah	KDV Oranı	Vergi
587.939,73	1	5.879,40
1.681.594,31	8	134.527,54
741.840,65	18	133.531,32
<b>Matrah Toplamı</b>		<b>3.011.374,69</b>
<b>Hesaplanan Katma Değer Vergisi</b>		<b>273.938,26</b>
<b>İlave Edilecek Katma Değer Vergisi</b>		<b>6.534,90</b>
<b>Toplam Katma Değer Vergisi</b>		<b>280.473,16</b>

**İNDİRİMLER**

İndirim Türü	Vergi
Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV	154.381,51
<b>Bu Döneme Ait İndirilecek KDV</b>	<b>251.298,33</b>
Satış İade Edilen, İşlemi Gerçekleşme veya İşleminden Vazge Mal ve Hiz. Nedeniyle İnd. Gereken	183,82
<b>İndirimler Toplamı</b>	<b>405.863,66</b>

**BU DÖNEME AİT İNDİRİLECEK KDV TUTARININ ORANLARA GÖRE DAĞILIMI**

KDV Oranı	Alınan Mal ve Hizmete Ait Bedel	KDV Tutarı
1	635.225,00	6.352,25
8	1.430.593,00	114.447,44
18	724.992,44	130.498,64
<b>Toplam</b>		<b>251.298,33</b>
<b>Tecil Edilebilir KDV</b>		<b>0,00</b>
<b>İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV</b>		<b>0,00</b>
<b>İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimlerinde İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Yüklenilen KDV Farkı</b>		<b>0,00</b>

**TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER**

İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	Yüklenilen KDV
Mal ihracatı	1.833.767,70	<b>2.560,58</b>

## 5.1 İndirilecek KDV listesi

### İNDİRİLECEK KDV LİSTESİ

Sıra No	Alış Faturasının Tarihi	Alış Faturasının Serisi	Alış Faturasının Sıra No'su	Satıcının Adı- Soyadı / Ünvanı	Satıcının Vergi Kimlik Numarası / TC Kimlik Numarası	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alınan Mal ve/veya Hizmetin KDV Hariç Tutarı	KDV'si	GGB Tescil No'su (Alış İthalatı İse)	Belgenin İndirim Hakkının Kullanıldığı KDV Dönemi	İhracatına Aracılık Edilen Firmanın Vergi Kimlik Numarası/
1	02.01.2013	A				SUSAM	400 KG	2.160,00	21,60		201301	
2	02.01.2013	B				BITKİSEL MARGAR	60 KOLİ	5.220,00	417,60		201301	
3	02.01.2013	A				HAZIR KAHVE, HAMUR	309 KOLİ 234 KL	14.225,45	2.560,58		201301	
4	02.01.2013	A				UN	510 ÇVL	24.935,63	249,36		201301	
5	02.01.2013	G				SÜT	20 KOLİ	460,00	34,07		201301	
193	31.01.2013	EE				MASRAF FATURASI	1	7,27	1,31		201301	
194	31.01.2013	B				BITKİSEL MARGAR	26 KOLİ	1.821,20	145,70		201301	
195	31.01.2013	B				YAŞ MAYA	72 ADET	88,89	7,11		201301	
196	31.01.2013	F				MASRAF FATURASI	1	9.302,89	1.674,52		201301	
197	31.01.2013	B				MISIR NIŞASTASI	440 ÇVL	10.010,00	800,80		201301	
198	31.01.2013	B				MISIR NIŞASTASI	950 ÇVL	22.325,00	1.786,00		201301	
199	31.01.2013	B				MISIR NIŞASTASI	2403 ÇVL	54.668,25	4.373,46		201301	
200	31.01.2013	B				MISIR NIŞASTASI	950 ÇVL	22.325,00	1.786,00		201301	
201	31.01.2013	B				MISIR NIŞASTASI	950 ÇVL	22.562,50	1.805,00		201301	
202	31.01.2013	B				MISIR NIŞASTASI	950 ÇVL	23.037,50	1.843,00		201301	
203	31.01.2013	B				MYLOSE 661 25 K	432 KOVA	15.012,00	1.200,96		201301	
204	31.01.2013	S				ÇEŞİTLİK UN 25	780 ÇVL	21.943,35	219,43		201301	
205	31.01.2013	A				ELMA AROMASI	20 KG	655,57	118,00		201301	
206	31.01.2013	A				MASRAF FATURASI	1	192,15	34,59		201301	
207	31.01.2013	I				ÇİÇEKYAĞ 18 LT.	640 TNK	37.120,00	2.969,60		201301	
208	31.01.2013	I				BITKİSEL MARGAR	180 TNK	9.450,00	756,00		201301	
209	31.01.2013	I				ÇİÇEKYAĞ 18 LT.	1380 TNK	80.040,00	6.403,20		201301	
210	31.01.2013	I				ÇİÇEKYAĞ 18 LT.	300 TNK	17.400,00	1.392,00		201301	
211	31.01.2013	DC				MASRAF FATURASI	1	66,62	11,99		201301	
212	31.01.2013	A				BAKL.BÖREK UN 5	420 ÇVL	24.990,00	249,90		201301	
213	31.01.2013	H				MASRAF FATURASI	1	248,42	44,72		201301	
214	31.01.2013		1	MAHSUP	3333333333	GİDER	MUHTELİF	52.047,57	4.190,92		201301	
								TOPLAM	2.790.843,62	251.298,33	2013/01 döneme ait indirilecek KDV	

## 5.2 Satış Faturası Listesi

### SATIŞ FATURALARI LİSTESİ

Sıra No	Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası	İhraç Edilen Malın Cinsi	İhraç Edilen Malın Miktarı	İhraç Edilen Malın Ölçü Birimi Kodu	Satış Faturasının Tarihi	Satış Faturasının Serisi	Satış Faturasının Sıra No'su	Alıcının Adı-Soyadı / Ünvanı
1	13341200EX000000	210111001000	441,00	C62	02.01.2013	A		JORAYEV
2	13341200EX000001	210690980019	590,00	C62	02.01.2013	A		JORAYEV
3	13341200EX000002	491110900000	1,00	C62	02.01.2013	A		JORAYEV
4	13341200EX000003	210690980019	212.302,08	KGM	16.01.2013	A		HAMEED
5	13341200EX000004	210690980019	11.988,00	KGM	22.01.2013	A		ELISSAR
6	13341200EX000005	610910000000	500,00	C62	22.01.2013	A		ELISSAR
7	13341200EX000006	650500300000	1.000,00	C62	22.01.2013	A		ELISSAR
8	13341200EX000007	482020000000	500,00	C62	22.01.2013	A		ELISSAR
9	13341200EX000008	210690980019	8.125,00	C62	10.01.2013	A		GITEX

İhraç Edilen Malın cinsi Gümrük tarife listelerinde bölümler halinde tanımlanmıştır. <sup>361</sup>

<sup>361</sup> ([http://www.gumruktarife.com/2013\\_gumruk\\_tarife\\_cetveli.htm](http://www.gumruktarife.com/2013_gumruk_tarife_cetveli.htm))

İçindekiler başlıklı sayfada Sektörel bazlı ayırım yapılmıştır. İlgili sektöre ait ihraç edilen mallar için tanımlanmış eşya ve pozisyon numaraları satış faturaları listeleri ile beyan edilir.

**BÖLÜM III**  
**HAYVANSAL VE BİTKİSEL KATI VE SIVI YAĞLAR**  
**VE BUNLARIN PARÇALANMA ÜRÜNLERİ;**  
**HAZIR YEMEKLİK KATI YAĞLAR;**  
**HAYVANSAL VE BİTKİSEL MUMLAR**

[15](#) [Hayvansal ve bitkisel katı ve sıvı yağlar ve bunların parçalanma ürünleri; hazır yemeklik katı yağlar; hayvansal ve bitkisel mumlar.....](#)

**BÖLÜM IV**  
**GIDA SANAYİİ MÜSTAHZARLARI; MEŞRUBAT, ALKOLLÜ**  
**İÇKİLER VE SİRKE; TÜTÜN VEYA TÜTÜN YERİNE GEÇEN**  
**İŞLENMİŞ MADDELER**

[16](#) [Et, balık, kabuklu hayvanlar, yumuşakçalar veya diğer su omurgasızlarının müstahzarları.....](#)

[17](#) [Şeker ve şeker mamulleri.....](#)

[18](#) [Kakao ve kakao müstahzarları.....](#)

[19](#) [Hububat, un, nişasta veya süt müstahzarları; pastacılık ürünleri.....](#)

[20](#) [Sebzeler, meyvalar, sert kabuklu meyvalar ve bitkilerin diğer kısımlarından elde edilen müstahzarlar.....](#)

[21](#) [Yenilen çeşitli gıda müstahzarları.....](#)

[22](#) [Meşrubat, alkollü içkiler ve sirke.....](#)

[23](#) [Gıda sanayiinin kalıntı ve döküntüleri; hayvanlar için hazırlanmış kaba yemler.....](#)

[24](#) [Tütün ve tütün yerine geçen işlenmiş maddeler.....](#)

POZİSYON NO	EŞYANIN TANIMI	ÖLÇÜ BİRİMİ	474 VERGİ HADDİ
1	2	3	4
21.01	<b>Kahve, çay veya Paraguay çayı hülasesı, esans ve konsantreleri ve esası bu ürünler veya kahve, çay, Paraguay çayı olan müstahzarlar;kavrulmuş hindiba ve kavrulmuş kahve yerine kullanılan diğer maddeler ve bunların hülasesı, esans ve konsantreleri:</b>		
	- <b>Kahve hülasesı, esans ve konsantreleri ve esası bu hülasesı, esans ve konsantreler veya kahve olan müstahzarlar:</b>		
2101.11	- - <b>Hülasesı, esans ve konsantreler:</b>		
2101.11.00.10.00	- - - Toz halinde	-	75
2101.11.00.90.00	- - - Diğerleri	-	100
2101.12	- - <b>Esası hülasesı, esans ve konsantre veya kahve olan müstahzarlar :</b>		
	- - - <b>Esası kahve hülasesı, esansı ve konsantresi olan müstahzarlar :</b>		
2101.12.92.10.00	- - - - Katı süt yağı, süt proteinleri, sakkaroz, izoglikoz, nişasta veya glikoz içermeyen veya % 1,5'dan az katı süt yağı, % 2,5'dan az süt proteinleri, % 5'dan az sakkaroz veya izoglikoz, % 5'dan az nişasta veya glikoz içerenler	-	75
2101.12.92.90.00	- - - - Diğerleri	-	100
	- - - - <b>Diğerleri :</b>		
2101.12.98.10.00	- - - - Katı süt yağı, süt proteinleri, sakkaroz, izoglikoz, nişasta veya glikoz içermeyen veya % 1,5'dan az katı süt yağı, % 2,5'dan az süt proteinleri, % 5'dan az sakkaroz veya izoglikoz, %5'dan az nişasta veya glikoz içerenler	-	75
2101.12.98.90.00	- - - - Diğerleri	-	100
2101.20	- <b>Çay ve Paraguay çayı hülasesı, esans ve konsantreleri ve esası bu hülasesı, esans veya konsantreler veya çay veya Paraguay çayı olan müstahzarlar :</b>		
	- - <b>Hülasesı, esans ve konsantreler</b>		
2101.20.20.00.11	- - - Çay hülasesı	-	100
2101.20.20.00.19	- - - Diğerleri	-	100
	- - <b>Müstahzarlar:</b>		
2101.20.92.00.00	- - - Esası çay ve maté hülasesı, esansı ve konsantresi olanlar	-	100
2101.20.98.00.00	- - - Diğerleri	-	100
2101.30	- <b>Kavrulmuş hindiba ve kavrulmuş kahve yerine kullanılan diğer maddeler ve bunların hülasesı, esans ve konsantreleri:</b>		

İhraç edilen malın ölçü birimi ne ait kodlara ilişkin listelerden uygulan olanı satura listesinde beyan edilecek.



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

### 5.3 Yüklenilen KDV Listesi

#### YÜKLENİLEN KDV LİSTESİ

Sıra No	Alış Faturasının Tarihi	Alış Faturasının Serisi	Alış Faturasının Sıra No'su	Satıcının Adı-Soyadı / Ünvanı	Satıcının Vergi Kimlik Numarası /TC Kimlik Numarası	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alış Faturasının KDV Hariç Tutarı	Alış Faturasının KDV'si	Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si	GGB Tescil No'su (Alış İthalat İse)	Belgeye İlişkin İade Hakkı Doğuran İşlem Türü
1	02.01.2013	A		.....SAN VE TİC LTD ŞTİ		KLASİK KAHVE	309 ADET	14.225,45	2.560,58	2.560,58		301

2013/01 dönemi Yüklenilen KDV



Sayı: "

GIDA SANAYİ VE TİC.A.Ş

MÜŞTERİ V.D. ve NO :

İRSALİYE TARİHİ VE NÖSÜ

TARİH

02.01.2013/

02.01.2013

MALİYE CİNSİ	MİKTAR	BİRİM	FİYATI	TUTARI
Klasik Kahve 50gr x 40 Adet Cam Kavanoz 102921 Kullanılan Miktar : 672 Adet	14	KOLİ	50,50 TL	819,00 TL
Gold Kahve 50gr x 48 Adet Cam Kavanoz 102921 Kullanılan Miktar : 1.344 Adet	28	KOLİ	70,00 TL	1.900,00 TL
Gold Kahve 50gr x 48 Adet	22	KOLİ	67,50 TL	1.485,00 TL
Gold Kahve 100gr x 24 Adet Cam Kavanoz 157745 Kullanılan Miktar : 576 Adet	24	KOLİ	66,50 TL	1.596,00 TL
Kremalı Çözünabilir Hazır Kahve 2 si 1 arada 12 gr x 24 Adet x 12 Kutu	221	KOLİ	24,35 TL	5.381,35 TL
Hamur Kabartma Tozu 40 gr x 36 Adet x 12 Kutu	234	KOLİ	12,40 TL	2.901,00 TL
Poster ( 150 Adet )	1	KOLİ	82,50 TL	82,50 TL
		TOPLAM		14.225,45 TL
		KDV % 18		2.560,58 TL
		GENEL TOPLAM		16.786,03 TL

Yalnız Onaltıbin yedi yüz seksen altı TL 00/100 Kurş

#### 5.4 GÇB Listesi

### GÜMRÜK ÇIKIŞ BEYANNAMELERİ LİSTESİ

Sıra No	Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası	GÇB'deki Döviz Cinsi	GÇB'ye İlişkin Toplam Fatura Tutarı (Döviz Cinsinden)
1	13341200EX000001	TRL	25.036,12
2	13341200EX000002	TRL	1.591.123,00
3	13341200EX000003	TRL	160.938,88
4	13341200EX000004	TRL	56.669,70

2013/01 dönemi Mal ihracatı Teslim ve Hizmet Tutarı : 1.833.767,70



## SONUÇ

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

İkincisi ise, haksız KDV iadelerinin alınmasının önlenmesi için, KDV iadelerinin kaldırılması ve bu iadelerin alınmasına ilişkin gerekli tedbirlerin alınması yönündeki kamuoyu baskısıdır. Konjoktüre göre, bu taleplerden birisi diğere göre ağırlık kazanmakta ve iade rejimi buna göre belirlenmektedir.

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

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

KDV iade incelemeleri, vergi inceleme elemanlarının inceleme yapması zorunlu olduğundan, verimsiz olan, çok kısa sürede sonuçlanabilecek incelemeler değildir. KDV iadelerinin son yıllarda artış göstermesi burada vergi incelemelerini yapan denetim elemanlarının bütün mesaisini burada harcaması sonucunda denetim elemanlarını etkin ve programlı denetim politikasından uzaklaştırmaktadır. Ayrıca teminat oranlarının indirilememesi durumunda mükelleflerin teminat bulma konusunda ciddi sıkıntıya düşürmektedir. Maliye Bakanlığının bu konuda bir çözüm bulması, mükelleflerin teminat mektubunu kolay bir şekilde bulmasını sağlayacaktır.

SAMIYB düzenleyen / kullanan mükelleflerle ilgili düzenlemeler, KDV iade uygulamasını karmaşık bir hale getirmektedir. Çünkü dürüst mükelleflerin, SAMIYB düzenleyen/kullanan dürüst olmayan mükellef yüzünden iade alacağını geç alabilmektedir. Bu kötü niyetli mükelleflerin amaçlarına ulaşmalarını engellemek için bazı düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Mesela; Vergi dairesince tespit edilen SAMIYB düzenleyen/kullanan mükellef bilgilerinin SMMM' ince bilinmesi gerekir. SMMM dürüst olan mükelleflerini SAMIYB düzenleyen/kullanan firmalarla iş ilişkisi içine girmemeleri konusunda bilgilendirmelidir. Dürüst olan mükellefe de KDV iadesinde kolaylık ve öncelik sağlanarak büyük bir sorunun çözüleceği ve KDV iadesi almak isteyen firmalara da büyük bir teşvik olacağı düşünülmektedir.

İhracatta KDV iade sistemine getirilecek her türlü uygulama kolaylığının mükelleflerin bu iş için fazla emek ve zaman harcamalarının önüne geçmeleri ihracat rakamlarını daha da arttırabilmelerine neden olacağı göz önünde bulundurulmalıdır. Bu nedenle ihracatın vergisel açıdan teşvikiyle her bir firma bazında gerçekleşecek küçük bir ihracat artışının dahi, toplamda ekonomiye çok daha büyük oranda döviz girdisi sağlayabileceği, bu durumun da gerçekleşmiş ya da gerçekleşecek girişimlerin yurtdışına açılmasına zemin hazırlayarak ülkenin refah düzeyinin arttırılmasına katkıda bulunabileceği unutulmamalıdır.

İhracatta KDV iadesi ile ilgili yapılacak işlemlerin büyük çoğunluğunda YMM yer almak zorundadır. YMM bir anlamda devlete bağlı bir vergi denetim elemanı olarak görülmektedir. Çünkü YMM anılan faaliyetlerin sürdürülmesinde çoğunlukla devletin çıkarlarını ön planda tutarak, vergi denetim elemanı gibi hareket etmektedir. Buna karşın yaptığı denetimlerde ihracatçıyı da tamamen karşısına almamaktadır. İhracatçının çıkarlarını da gözetmekte ve karşılaşılabilecek olumsuzlukların kaynağına inebilmekte, yapılan hatalar sonucu alabilecekleri cezaların önceden öngörülerek hatalarının düzeltilmesinde vb. birçok konuda çıkış yolu göstermektedir.

YMM'ler vergi idaresi ile ihracatçı (mükellef) arasında denge faktörüdür, hem vergi idaresinin hem de ihracatçının olumsuz bir şekilde karşı karşıya gelmesini engellemekte, işlemlerin hızlandırılmasında yardımcı olarak ihracatçının önünü açmaktadır. Vergi idaresi ile ihracatçı mükellef arasındaki karşılıklı güvenin sağlanmasında bir bakıma köprü görevi yapmaktadırlar.

YMM'lerin etkinliği arttırılarak, YMM'ler tarafından düzenlenen KDV iadesi tasdik raporu vergi dairelerinde vergi inceleme elemanlarınca incelenmesine gerek kalmadan direkt

işleme konulması gerekir. Bu şekilde yapıldığında hem vergi dairelerindeki iş yükünü ortadan kaldıracak, hem de zaman kaybı olmayacaktır. Hem de mükellefin ekonomik anlamda zor duruma düşmesini önleyeceği beklenmektedir.

## **YARARLANILAN KAYNAKLAR**



## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKALIN, Güneri. ; (1986), Kamu Ekonomisi, Ankara Ün. SBF Yayını, Ankara, Türkiye, s.390
- AKBAY, Mehmet. ; (1984). “Vergi İdaresi Açısından Katma Değer Vergisi.” Vergi Dünyası, Kasım, Türkiye S.39
- AKDOĞAN, Abdurrahman, ; (2002), Kamu Maliyesi Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, Türkiye, s.391.
- Aktif YMM A.Ş. ; (2009), İhracat Beyannamelerinde Kapanış Tarihi Hk., 15.05.2007 Tarih, 242/2007-13 No’lu sirküler, <http://www.aktifymm.com/s242.htm>
- ALTINDAĞ, Mehmet ; [www.verginet.net](http://www.verginet.net) 12.03.2006
- ALTINDAĞ, Mehmet ; (1998), Vergi ve Revizyon Rehberi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, Türkiye
- ALTUNCU, Hasan ; (2002), Vergileme Esasları Oranlar Hadler 1997-2002, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara, Türkiye, s.229.
- Alptürk, ; 2006:61
- APAK, Talha, ; (2010), KDV İade Raporlarında YMM-34 No’lu Tebliğ Gereği İstenen Döviz Alım Belgesi İbrazı, İzahatı Veya Gerçeği Yansıtması Nedir, [www.alomaliye.com/talha\\_apak\\_kdv\\_iade.htm](http://www.alomaliye.com/talha_apak_kdv_iade.htm)
- ARAS, Coşgun, ; (2010), Kullanım Süresinin Dolması Vb. Nedenlerle Takdir Komisyonu Kararıyla İmha Edilen Malların KDV’sinde Son Durum, *Yaklaşım Dergileri*, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/kanunlar/98/9801005.htm>
- ARGUN, Doğan, ; (1997), İhracatta KDV İadesi ve Uygulaması, Yayılım Matbaası, İstanbul, TÜRKİYE, s.11-12
- ATAMAN, Ümit - SÜMER Haluk ; (1996), Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, Türkmen Kitapevi, İstanbul, TÜRKİYE, s.79.

- ATEŞLİ, D. Erkan ; (2002), KDV açısından İhracat istisnasının Uygulanacağı Dönem II, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 167, s.46-47-48-51-54
- ATEŞLİ, D. Erkan ; (2007), Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan KDV İstisnası(Yolcu Beraberinde Eşya İhracı)-I”, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_result.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2002073174.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2002073174.htm),
- ATMACA, Beşir ; (2007), Katma Değer Vergisi Ders Notları, Uyum Ajans, Ankara, Türkiye, s.5.
- AYDEMİR, Birol, : (1996), Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması, DPT. Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/kdv.html>, 19.12.2009.
- AYDEMİR, Birol, : (1996), <http://ekutup.dpt.gov.tr> 04.04.2006  
., <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/kdv.html>, 04.10.2009.
- AYDEMİR, Birol ;“Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi Ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması”, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/kdv.html>, 10 Ağustos 2006.,s.13
- AYDIN, Aykut ; (2010), Sahte Belge Kullanımının KDV İadesi Karşısındaki Durumu, [http://www.muhasabenet.net/makale\\_aykut%20aydin\\_sahte%20belge%20kullaniminin%20kdv%20iadesi%20kars%20durumu.html](http://www.muhasabenet.net/makale_aykut%20aydin_sahte%20belge%20kullaniminin%20kdv%20iadesi%20kars%20durumu.html)
- AYANOĞLU, Ejder ;(2007), Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan KDV İstisnası, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_result.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199608838.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199608838.htm),
- BAŞ, Seyit Ahmet. ve AKAY, Yusuf. ; (1998) “İhracatı Düzenleyen Yasal Prosedür.” Vergi Dünyası Dünyası, Sayı.201,
- BİNGÖL, Mehmet ;(1986), Katma Değer Vergisinde 3297 Sayılı Yasa ile Yapılan Değişiklikler, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı,Ağustos
- BİLİCİ, Nurettin ; (2005), Vergi Hukuku Güncellenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, İstanbul, s.51-52.

- Bilgili Denetim ve YMM Ltd. Şti. ; (2010), KDV İadelerinde Özel Esaslar Ve Kod Listelerinin Önemi”,  
[http://www.bilgidenetim.com/news/print\\_page/328](http://www.bilgidenetim.com/news/print_page/328)
- BİYAN, Özgür ; (2007), Katma Değer Vergisi Açısından Takas ve Trampa, E-Yaklaşım, Sayı. 45, s.4.
- BULUTOĞLU, Kenan ; (2004), Kamu Ekonomisine Giriş, 8. Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, Türkiye, s.350
- BOZ, TALİP ; (2000). İhracat, İhracat Sayılan Satış Ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet Ve Faaliyetlerde Vergi, Resim Ve Harç İstisnası” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı. 226
- Consulta Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş., (2010), “5838 Sayılı “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un Katma Değer Vergisi Kanununda Yaptığı Değişiklikler”,  
<http://www.consulta.com.tr/content/view/799/228/> ,
- Compare Definitions (2007) “Shuttle Trade”, ss.1-1.,  
<http://www.comparedefinitions.com/finance/shuttle-trade%20.html>
- ÇELİK, Faruk ; (2003), Katma Değer Vergisi Kanunu’nda İhracat İstisnası, İstanbul Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığı Araştırma ve Etüt Raporu, İstanbul, Türkiye, s.5-6.
- ÇELİK, Mehmet ; (2006), *İhracatı Teşvik Tedbirleri ve İhracatta KDV İstisnası Uygulamaları*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, s.152-197
- ÇELİK, Yılmaz ; (2010), Katma Değer Vergisi İade Alacağıının Mahsup Yoluyla İadesinde Köklü Değişiklik 07.01.2008,  
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/yilmaz/002/>,
- ÇEMBER, Erol ; (1998), İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi halinde KDV İadesi ve Mahsup İşlemlerinde Karşılaşılan Sorunlar, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:115, s.34-35
- DEMİR, Abdurrahman. ; (2002). “İhracatta Kıymet Farklılıkları, Hayali İhracat Ve Kara Para Aklama İlişkileri Her Kıymet Farklılığı Hayali İhracat Mıdır?.” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 250,

- DEĞER, Nuri ; (2004), Katma Değer Vergisi 20 Yaşında-I, Yaklaşım Dergisi, Sayı:143, s.3.
- Dış Ticaret Müsteşarlığı ; (2009), 2008/5 İhracat Tebliği, [http://www.alomaliye.com/2008/ihracat\\_ihracat\\_2008\\_5.htm](http://www.alomaliye.com/2008/ihracat_ihracat_2008_5.htm)
- DUMAN, Ömer ; (2007), Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Tanınan İstisna (Yolcu Beraberi Eşya İstisnası), [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_result.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2000092237.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2000092237.htm),
- EĞİLMEZ, Mahfi ; (1983), KDV Teori-Uygulama, MB Tetkik Kurulu Yayını,Ankara, Türkiye, s.24
- ERDEM, Hayreddin ; (2006), İhraç Edildikten Sonra Geri Gelen Mallarda KDV Uygulaması, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:159, s.160.
- ERSOY, Ayten ; (1989), Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına İlişkin Öneriler, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara, İstanbul, s.5
- GENÇYÜREK, Levent ; (2005), Bavul Ticaretinde Katma Değer Vergisi Uygulaması, Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı: Mart 2005, s:25.
- Gezgin ve Aytürk, (2006), [www.vdd.org.tr](http://www.vdd.org.tr)
- GÜNDOĞDU, Muhittin ; (2001). Vadesi İzleyen Yıl İçinde Olan kredi Faizlerinde Dönemsellik Sorunu İle Kıst Dönem Faiz Gideri Hesaplamasına İlişkin Değerleme., *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:151
- GÜRHAN, Mustafa ; (2005), Mahsuben İade Taleplerinin Sonuçlandırılması 95 No’lu Tebliğdeki Düzenlemeler, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 290, s. 83.
- GÜZEL, Bayram, (2007), İhracatta KDV İadelerinde DAB İbraz Mecburiyeti, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_result.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003033539.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003033539.htm),
- HEPER, Fethi, (1981), Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, s.55.

- HÜVEZ, İbrahim , (2010), Sahte Ve İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramının Türk Ceza Kanunu ve VUK Açısından Değerlendirilmesi”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/09-IbrahimHuvez.doc>,
- KAYA, Sezai, ;(2009), Konsinye İhracat, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/sezaikaya/003/mynetkobi.php>
- KAPLAN, Yalçın, (2010), KDV Mahsup İşlemlerinde Yaşanan Sorunlar, <http://yalcinkaplan.net/index.asp?action=bilgi&ID=32>,
- KARTAL, Zihni. (1997). “Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu.” Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz, S.191
- KAVAK, Ahmet, (1989), Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:Şubat, s. 55.
- Kazıcı SAMİve Başagaç,HALİL (2006), [www.ceterisparibus.net](http://www.ceterisparibus.net), 02.04.2006
- KIRBAŞ, Sadık , (2012), Vergi Hukuku Temel Kavramlar,İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi, Ankara, Türkiye, s.64-74-90
- KIRIKTAŞ, İlhan, TOLU Abdullah, (1996), İhracatta KDV Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, TÜRKİYE, s.25.
- KIRIKTAŞ, İlhan, TOLU Abdullah, (1996), İhracatta KDV Uygulaması Devlet Yardımları,Muhasebe ve YMM Mevzuatı İlişkisi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, Türkiye, s.102-121
- KIZILOT, Şükrü, (1998), KDV Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Türkiye, s720
- KIZILOT, Şükrü, (2010), Kod'a Girmek Bir Dert Çıkmak İki Dert 04.11.2009, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=12850907&tarih=2009-11-04>
- KIZILOT, Şükrü, (1998), Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Cilt 1, 3.Baskı,Ankara, Türkiye, s.378-494-953.
- KOÇ, Murat, (2005), İhracatta KDV iadesinin Hesaplanması, Raporlanması, Denetimi ve Bir Örnek Uygulama, İstanbul, Türkiye, s. 7-11

- KÜÇÜK, Şaban , (2005), Katma Değer Vergisinde Takas ve Trampa İşlemi, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:201, s. 64.
- MAÇ, Mehmet , (1995), Katma Değer Vergisi Uygulaması,, Denet Yayıncılık A.S., 3. Baskı, İstanbul, s.84-88-113
- MAÇ, Mehmet , (1998), *Katma Değer Vergisi Uygulaması* 4. Baskı, Denet Yayıncılık A.Ş., İstanbul, Türkiye, s.1.2.-81
- MAÇ, Mehmet , (2008), KDV Uygulaması,  
<http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>, S.2-3
- MAÇ, Mehmet , (2010), KDV Uygulaması,  
<http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>, S.2-3
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği , (1992), Katma Değer Vergisi Kılavuzu, İstanbul: HUD Yayınları,
- MERİÇ, İlyas , (2013), İhracat İstisnasında KDV İadesi tutarının hesaplanması, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:302,
- OKTAR, Kemal , KDV İstisnalar ve İadeler,6.bs.,Ankara, Türkiye, s.3-5-6-18-19-26-99-101-385
- OKTAR, Kemal ;(2007), Bavul Ticareti; Yıldızı Yeniden mi Parlıyor?,  
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_result.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003033548.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003033548.htm),
- OKTAR, Kemal, TOLU, Abdullah, (1995), KDV Beyannameleri Düzenleme Rehberi, Ankara, Türkiye, s.4
- ÖZBALCI, Yılmaz , (1999), Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, İstanbul, s:370-377-455
- ÖZEN, Kadri , (1982), Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri, Vergi Dünyası Dergisi, s.11
- ÖGÜT, Ahmet ; (2005). “KDV’nin Konusuna Girmeyen işlemler.” Mali Pusula,
- ÖGÜT, Ahmet ;(2005). “Yeni KDV Beyannamesi: Özellik Taşıyan Bazı Mükellefler.” Mali Pusula, ,s.38
- ÖZYAMAÇ, Deniz , (2007), KDV Tevkifatı ve Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV İadeleri I, Vergi Raporu Dergisi, Sayı::88, s.1

- ÖZCAN, Sami. , (2006), Yabancı elçiliklere yapılan teslim ve hizmetlerde KDV istisnası, Finansal Forum, <http://www.turmob.org.tr>
- ÖZCAN, Zekai, (2006), İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde Katma Değer Vergisi Uygulaması, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 26, s. 86
- ÖZDEN, Murat ;(2007), Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Mal Satışlarında KDV İhracat İstisnası”, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_result.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/1997051051.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/1997051051.htm), “”
- ÖZYILMAZ, Namık , (2009), İhracat İstisnası Uygulamasında Tereddüt Yaratan Başlıca Konular, [www.ozyilmazymm.com.tr/security/akonulari/18.doc](http://www.ozyilmazymm.com.tr/security/akonulari/18.doc) ,
- PAMUKÇU ,Nevzat ; (2010), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/15-%2057%20FATMA%20-%20NEVZAT%20PAMUK%C3%87U%20.doc>,
- PEHLİVAN, Yasef. , (2006), Bir Önceki Yılda Açılan Gümrük Beyannamesine Konu Olan Malın Sonraki Yılda Fiilen İhraç Edilmesi Halinde Gelirin Beyan Edileceği Yıl Ve İhracatta Kdv İstisnasının Beyan Edileceği Dönem, Maliye Postası Dergisi, Sayı: Temmuz, s,81
- PEHLİVAN, Yasef. (2004), İhraç Edilen Malın Bünyesine Giren KDV’nin Hesaplanması, Sayıştay Dergisi, Sayı:55,
- SARILI, Mustafa Ali ;(2010), Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara , Türkiye, s.397-399-402-403-466-469
- SAYIN, Mahmut, ATAY Tezcan, (2005), Vergi Rehberi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Türkiye, s.203.
- SEVİĞ, Veysi ; (2010), KDV İadesinde Olumsuz Rapor Ve Olumsuz Tespit, <http://baybul.com/muhasebe/982543-drcveysi-sevig-kdv-iadesinde-olumsuz-rapor-ve-olumsuz-tespit.html>,
- ŞAHİN, Mehmet ; (1998), Bütün Yönleriyle İhracat Gümrük İşlemleri, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, Türkiye, Sayı: Temmuz, s.103.
- ŞİMŞEK, V. Arif, (2007), Bavul Ticaretinde Uygulanacak Yeni KDV Sistemi, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_result.asp?file\\_name=/mevzuat/dergi/makaleler/1997041030.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/1997041030.htm),

- TATLIDİL, Rezan, AYAZ- Nükhet Ayaz, (1992), Avrupa Topluluğu 1992'de KDV Uygulamaları ve Türkiye'ye Muhtemel Etkileri, TOBB, Ankara, Türkiye, s.4.
- TEZEL, Mehmet Sait, (2010), Genel Esaslar Çerçevesinde KDV İadesi <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mehmetsait/001/>,
- TOKAÇ, Gökhan (2007), Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve İade Müessesesi, Yüksek Lisans Tezi Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, s.6-159
- TOLU, Abdullah ; (1997), Mal İhracatında KDV İstisnası, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:31, s.50
- TOY, Kadir ; (1985). “Katma Değer Vergisinde istisnalar.” Vergi Dünyası, S.43, Mart
- TOZAR, Özgür ; (2007), KDV İade İşlemlerinde Hesaplama Yöntemleri, Muhasebeleştirme ve Bir Öneri, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, s.32-34-41
- TUNÇ, Ergül ; (2007), Katma Değer Vergisi'nde İndirim ve İade Uygulamaları Avrupa Birliği Ve Türkiye Karşılaştırması, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, Türkiye, s.13.
- TURAN, Süleyman ; (2009), Özel Esaslar Kapsamında Bulunan Mükelleflerin KDV İadelerinde Uygulanan Esaslar, [http://www.alomaliye.com/2009/suleyman\\_turan\\_ozel\\_esaslar.htm](http://www.alomaliye.com/2009/suleyman_turan_ozel_esaslar.htm),
- TURHAN, Salih ; (1993), Vergi Teorisi ve Politikası, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, Türkiye, s.160.
- TURHAN, Salih ; (2006). “Uluslararası Anlaşma Hükümlerine Göre Uygulanan Katma Değer Vergisi İstisnaları.” Maliye ve Sigorta Yorumları, S.457,
- UÇAR, Demirkan ;(1985). “KDV'de İhracat istisnası Ve Bunun Uygulama Esasları.” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:46.
- ULUATAM, Özhan.- METHİBAY, Yaşar . (1999). Vergi Hukuku, 3. Baskı, Ankara, Türkiye, s.373-383
- UZUNOĞLU, Nihat ; (2001), İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler ve Bu Verilerin Analizi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:236, s. 24.



- UZUNOĞLU, Nihat. ; (2001), İade Hakkı Doğuran İşlemlerde İade Edilecek Katma Değer Vergisinin Hesaplanması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:243,
- ÜNALAN, Sedat ; (2005), Türkiye’de Alışveriş Yapan Turistlere KDV İadesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 152, s.7.
- VURAL, Mahmut ; (2000), Katma Değer Vergisinde Mahsuben İadeler, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:222,
- VURAL Mahmut ; (2012), KDV İade Rehberi, Cilt1, 5.Baskı, İstanbul, Türkiye, s.5-6-7-12-18-77-140
- YAZICI, Mehmet ;(1989), Katma Değer Vergisine İlişkin Muhasebe Düzeni, Vergi Dünyası Dergisi , s.44
- YETİK, Ahmet ; (2007), Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleğinden Biri Olan İhracatta Katma Değer Vergisi İadesi, Hesaplanması, Denetlenmesi, Raporlanması Ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.35.
- YILMAZCAN, Dilek ; (1999), Yolcu Beraberi Eşya İstisnasının Kişisel Tüketim İçin Alınan Mal İle Sınırlı Olduğu, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 75, s. 62.
- YÜKSEL, Abbas ; (2006). “Katma Değer Vergisi Kanunundaki İstisnalara Bakış.” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:Haziran, S.298.
- YÜKSEL, Volkan ; (2006), Yolcu Beraberi Eşya İhracında KDV İstisnası Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 167, s.8.

İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi Zorunlu Mu?(2010),  
[http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi\\_merkezi/02080109/20876](http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/02080109/20876) ,

İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi Artık Zorunlu Değil, (2010)  
<http://www.tumgazeteler.com/?a=2542395>, 06.01.2010.

[www.kobiline.com](http://www.kobiline.com) 06.05.2016

<http://www.medyasozluk.com/sozluk.php?process=word&q=roaming>, 31.12.2009.

<http://www.resmi-gazete.org/sayi/13416/sinematografik-ortak-yapimlar-ve-turkiyedeticari-amacli-film-cekmek-isteyen-yerli-ve-yabanci-yapimcilar-hakkinda-yonetmelik.html>, 01.01.2010

Sarimeseli, (2006), [www.ekometre.com](http://www.ekometre.com)

TC Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı,(2009), “Nasıl İhracatçı Olunur?”,  
<http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detay&yayinID=71&icerikID=70&dil=TR>,

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü, (2010), KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.32.25-38523 sayı, “ATİK İçin Ödenen Vergilerden İade Hakkı Doğuran İşlemlere Pay Verilip Verilmeyeceği” konulu, KDV-2009/176 Uygulama Tamimi,  
<http://www.ivdb.gov.tr/TAMIMLER/KDV/12751.htm>

İhracat nedir?, (2009), <http://www.turkforum.net/showthread.php?t=121848>,

İSTANBULLUOĞLU, Murat, <http://www.muratistanbulluoglu.com.tr/?p=207>

İhracatta KDV İstisnası”, <http://myomuhasebe.tr.gg/D&%23305%3B&%23351%3B-Ticaret-&%23304%3B&%23351%3Blemleri-Muh.-.3.htm>

K.D.V.(2009), <http://www.turkmmo.com/ekonomi-iktisat-isletme/17840-kdv.html>,

VEDOP’: Vergi Daireleri Otomasyon Projesi

Vikipedi Özgür Ansiklopedi, (2009) İhracat, <http://tr.wikipedia.org/wiki/%C4%B0hracat>,

**Kanun Maddeleri:**

- 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 1.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 2.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 3.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 8.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 9.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 11.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 13.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 14.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 15.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 16.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 17.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 18.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 19.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 20.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 21.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 22.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 23.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 24.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 25.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 26.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 27.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 28.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 29.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 32.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 33.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 34.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 35.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 36.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 41.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 43.  
3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 53.  
3568 Sayılı SM, SMM ve YMM Kanunu. (1989). Md. 2.  
3568 Sayılı SM, SMM ve YMM Kanunu. (1989). Md. 9.  
3568 Sayılı SM, SMM ve YMM Kanunu. (1989). Md. 11.  
3568 Sayılı SM, SMM ve YMM Kanunu. (1989). Md. 12.  
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 11.  
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 13.  
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 19.  
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 30.  
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 127.  
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 128.  
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 135.  
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 227.  
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 256.  
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 267.  
Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 371.

**Tebliğler:**

Bedelsiz \_hracata \_liskin Teblig, 06.01.1996 Tarih ve 22515 sayılı Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 1. 30/11/1984 Tarih ve 18591 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 4. 08/12/1984 Tarih ve 18599 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 9. 31/12/1984 Tarih ve 18622 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 11. 09/01/1985 Tarih ve 18630 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 15. 21/07/1985 Tarih ve 18818 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 16. 19/12/1985 Tarih ve 18963 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 19. 21/03/1986 Tarih ve 19054 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 20. 28/03/1986 Tarih ve 19061 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 21. 28/03/1986 Tarih ve 19061 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 23. 18/07/1986 Tarih ve 19168 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 24. 22/11/1986 Tarih ve 19289 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 26. 31/12/1987 Tarih ve 19681 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 27. 05/03/1988 Tarih ve 19745 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 29. 12/08/1988 Tarih ve 19897 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 30. 16/12/1988 Tarih ve 20021 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 38. 16/10/1991 Tarih ve 21023 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 39. 12/03/1992 Tarih ve 21169 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 43. 28/07/1994 Tarih ve 22004 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 46. 17/03/1995 Tarih ve 22230 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 49. 20/07/1995 Tarih ve 22349 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 53. 30/03/1996 Tarih ve 22596 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 62. 02/04/1997 Tarih ve 22952 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 70. 10/09/1998 Tarih ve 23459 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 71. 13/11/1998 Tarih ve 13522 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 72. 24/02/1999 Tarih ve 23621 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 73. 21/01/200 Tarih ve 23940 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 74. 14/09/2000 Tarih ve 24170 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 82. 10/05/2001 Tarih ve 24398 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 83. 29/06/2001 Tarih ve 24447 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 84. 23/11/2001 Tarih ve 24592 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 86. 05/07/2002 Tarih ve 24806 No'lu Resmi Gazete  
KDVK Genel Tebliği 91. 28/02/2004 Tarih ve 25387 No'lu Resmi Gazete  
SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 1, 18/02/1990 Tarih ve 20437 No'lu Resmi Gazete  
SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 6, 21/10/1992 Tarih ve 21382 No'lu Resmi Gazete  
SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 8, 15/04/1993 Tarih ve 21553 No'lu Resmi Gazete  
SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 9, 29/07/1993 Tarih ve 21652 No'lu Resmi Gazete  
SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 11, 16/12/1993 Tarih ve 21790 No'lu Resmi Gazete  
SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 15, 28/02/1995 Tarih ve 22216 No'lu Resmi Gazete  
SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 19, 08/11/1995 Tarih ve 22457 No'lu Resmi Gazete