

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

**KATMA DEĞER VERGİSİ İADELERİNDE
TECİL TERKİN SİSTEMİ VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Nur KÖSE

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

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

İSTANBUL, Haziran 2015

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

**KATMA DEĞER VERGİSİ İADELERİNDE
TECİL TERKİN SİSTEMİ VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**Nur KÖSE
(132008299)**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

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

İSTANBUL, Haziran 2015

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

**KATMA DEĞER VERGİSİ İADELERİNDE
TECİL TERKİN SİSTEMİ VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**Nur KÖSE
(132008299)**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL _____

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Kadir TUNA _____

Yrd. Doç. Dr. Bülent GÜNCELER _____

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

İÇİNDEKİLER	i
ÖZET	vii
ABSTRACT	viii
KISALTMALAR.....	ix
BÖLÜM 1. GİRİŞ	1
BÖLÜM 2. KATMA DEĞER VERGİSİ.....	2
2.1. KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL	
AÇIKLAMALAR	2
2.2. VERGİYİ DOĞURAN OLAY	4
2.3. KATMA DEĞER VERGİSİNİN MÜKELLEF VE	
VERGİ SORUMLUSU.....	6
2.3.1. Katma Değer Vergisi Mükellefi	6
2.3.2. Katma Değer Vergisi Sorumlusu.....	10
2.3.3. Sorumlu Sıfatıyla Ödenen KDV'nin İndirimi	23
2.4. KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSUNA GİREN	
İŞLEMLER	24
2.4.1. Teslim ve Teslim Sayılan Haller	27
2.4.2. Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller	31
2.4.3. Verginin Konusuna Girmeyen İşlemler.....	31
2.5. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRLERİ	32
2.5.1. Gayrisafi Hâsıla Tipi KDV	32
2.5.2. Gelir Tipi KDV	32
2.5.3. Tüketim Tipi KDV	33

2.5.4. Ücret Tipi KDV	33
BÖLÜM 3. İHRACAT KAVRAMI	35
3.1. İHRACAT TANIMI VE KAPSAMI.....	35
3.1.1. İhracatın Tanımı.....	35
3.1.2. Gümrük Mevzuatı Açısından İhracat.....	37
3.1.3. İhracat Sayılan Satış ve Teslimler Halleri	37
3.2. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNALAR.....	39
3.2.1. Tam İstisna.....	40
3.2.1.1. Mal ve Hizmet İhracatı	41
3.2.1.2. İhraç Edilmek Kaydıyla Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında Yapılan Mal Teslimleri.....	43
3.2.1.3. Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna	44
3.2.1.4. Transit ve Türkiye İle Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık	48
3.2.1.5. Diplomatik İstisnalar Kapsamına Giren Teslim Ve Hizmetler	49
3.2.2. Kısmi İstisnalar	52
3.2.2.1. Kültür Eğitim ve Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar	53
3.2.2.2. Kısmi İstisna Kapsamına Giren Diğer İşlemler	53
3.2.2.3. İstisnadan Vazgeçme ve İstisnaların Sınırı.....	54
3.3. İHRACATTA KDV İSTİSNASI	56
3.3.1. İhracat İstisnasının Teorik Boyutu	56
3.3.1.1. Destinasyon İlkesi	56
3.3.1.2. Orijin İlkesi.....	56
3.3.2. KDV’de İndirim ve İade Sistemi.....	57
3.4. İHRACAT İSTİSNASINA KONU OLAN İHRACAT ŞEKİLLERİ	60
3.4.1. Kredili İhracat.....	60
3.4.2. Konsinye İhracat.....	61

3.4.3. Bağlı Muamele (Takas) Yoluyla Yapılacak İhracat (Karşılıklı Ticaret)	62
3.4.4. Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracat.....	64
3.4.5. Transit (Doğrudan) Ticaret	64
3.4.6. Ayni Sermaye İhracı	65
3.4.7. Yurt Dışı Fuar ve Sergilere Katılmak Yoluyla Yapılan İhracat	65
3.4.8. Bedelsiz İhracat	66
3.4.9. Serbest Bölgelere Yapılan İhracat	69
3.4.10. Kayda Bağlı İhracat	69
3.5. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI UYGULAMASI	70
3.5.1. Doğrudan Mal İhracatında KDV İstisnası	73
3.5.1.1. İstisnanın Uygulanabileceği İhracat Türleri	74
3.5.1.2. İhracat İstisnasından Faydalanabilecekler	74
3.5.1.3. Faturası Düzenlenen Malların Sonraki Yılda İhraç Edilmesi.....	75
3.5.1.4. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde KDV İstisnası	76
3.5.1.5. İhracata Konu Malların Zayi Olması.....	78

BÖLÜM 4. İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLER (TECİL TERKİN SİSTEMİ)..... 79

4.1. İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE TECİL, TERKİN VE İADE KONUSUNUN KATMA DEĞER KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ	79
4.1.1. Genel Açıklama	79
4.1.2. Tecil – Terkin İşlemleri	81
4.1.3. Tecil-Terkin İşlemlerine İlişkin Bazı Hususlar	82
4.1.3.1. İhraç Kaydıyla Tecil-Terkin Kapsamında Mal Teslim Edebilecek Mükellefler	82
4.1.3.2. İmalatçıların İhraç Kaydıyla Teslimleri	83

4.1.3.3. İmalatçı Niteliğine Haiz Olanlardan Bizzat Ürettiği Mallar Yanında Üretmediği Malları da Satanlar	84
4.1.3.4. Kendi Üretimini Yanı Sıra Fason İmalatı da Yaptıranlar	85
4.1.3.5. Ücret Karşılığında Fason İşi Yapanlar	85
4.1.3.6. Fason İşi Yapanların İmalatçı Sayılmamaları ve Tecil-Terkinden Yararlanamamaları	86
4.1.3.7. Sanayi Sicil Belgesi Almak İçin Başvuran, Ancak Henüz Sanayi Sicil Belgesi Verilmemiş Olanlar	86
4.1.3.8. İmalatçı Olmayanlar Tarafından Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine Yapılan İhraç Kayıtlı Teslimler	87
4.1.3.9. Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) veya Geçici Kabul İzin Belgesi (GKİB) Kapsamında İthal Edilen Ham ve Yardımcı Maddeler Kullanılarak Üretilen Malların İhraç Kaydıyla Teslimleri.....	88
4.1.3.10. Geçici Kabul ve Dahilde İşleme Rejimlerinde Tecil-Terkin Uygulaması.....	90
4.1.3.11. Satıcıların Katma Değer Vergisi Beyanı	91
4.1.3.12. Terkin ve İade İşlemleri.....	91
4.1.3.13. Gümrük Beyannamesinin Teyidi.....	93
4.1.3.14. Gümrük Beyannamesinde İmalatçının Adının Olmaması.....	93
4.1.3.15. İmalatçı Faturasının İhracat Faturasından Sonra Düzenlenmesi	93
4.1.3.16. Gümrük Beyannamesinde Birden Fazla İmalatçı Olması	93
4.1.3.17. Geçici İthal, Geçici Muaflık Kapsamında İthal Edilen Mallar.....	93
4.1.3.18. İhracattan Sonra Ortaya Çıkan Ödemeler.....	94

4.1.3.19. İhraç Kayıtlı Dövizle Endeksli Teslimlerde Aleyhe Oluşan Kur Farklarının Vergilendirilmesi	94
4.1.3.20. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Hem iade Edilecek Hem de Tecil Edilecek KDV Çıkması	94
4.1.3.21. Aleyhte ve Lehte Oluşan Kur Farkları	95
4.1.3.22. Başkasının Kotası Üzerinden İhracat	96
4.1.3.23. Tecil - Terkin Uygulamasının İhtiyarlığı	96
4.1.3.24. İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde Tecil, Terkin ve İade Edilecek KDV'nin Hesaplanması.....	96
4.2. TECİL-TERKİN UYGULAMASINDA İHRAÇ KAYITLI MALLARIN 3 AY İÇERİSİNDE YURT DIŞINA ÇIKMASI ZORUNLULUĞU VE İHRACATIN BU SÜRE İÇERİSİNDE GERÇEKLEŞMEMESİ DURUMU	98
4.2.1. İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Malların 3 Ay İçinde İhraç Edilme Zorunluluğu.....	98
4.2.2. İhracatın 3 Ay İçerisinde Gerçekleştirilememesi Durumu	99
4.2.2.1. İhracatın Mücbir Sebep Olmaksızın Süresinde Gerçekleşmemesi	99
4.2.2.2. İhracatın Mücbir Sebepler Nedeniyle Süresinde Gerçekleşmemesi	100
4.2.3. İhracatın Gerçekleştirilememesi Veya Zamanında Yapılmaması Hallerinde Tecil Edilen Vergiye Vergi Ziyayı Cezalarının Uygulanamaması	101
4.3. İHRAÇ EDİLECEK MALA İLİŞKİN TECİL TERKİN UYGULAMASI KONUSUNDA ÖZELLİK ARZ EDEN DİĞER HUSUSLAR	102
4.3.1. İhraç Kaydıyla Satın Alınan Malların İhraç Edilmeyip Yurt İçinde Satılması	102
4.3.2. Tecil – Terkin Sistemi Kapsamında Satın Alınarak İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi	102

4.3.3. Süresinde İhraç Edilmeyen Malların İmalatçısına İade Edilmesi	103
4.3.4. İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Malların Başka İhracatçılar Tarafından İhraç Edilmesi Halinde Tecil-Terkin Uygulaması	104
4.3.5. Başkasının Kota Hakkı Kullanılarak Yapılan İhracat	105
4.3.6. Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında İhraç Kaydıyla Mal Teslim Etmeye Hakkı Olmadığı Halde Haksız Olarak Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanılması	106
4.4. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE TECİL EDİLEN KDV’NİN TERKİN VE İADE SÜRECİ	106
4.4.1. Sürecin Başlaması İçin Verilmesi Gereken Belgeler.....	106
4.4.1.1. Satış Faturaları.....	106
4.4.1.2. Gümrük Çıkış Beyannameleri (GÇB)	107
4.4.1.3. İndirilecek KDV Listesi	107
4.5. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDEN DOĞAN KDV’NİN GENEL ESASLARA GÖRE TERKİNİ VE İADE SEÇENEKLERİ	108
4.5.1. Genel Açıklama	108
4.5.2. Nakit Olarak İade.....	109
4.5.2.1. Teminatlı iade	110
4.5.2.2. YMM Tasdik Raporuyla İade.....	111
4.5.2.3. Maliye Bakanlığı İnceleme Elemanı Raporuyla İade.....	113
4.5.3. Mahsuben İade.....	114
4.5.3.1. Vergi Borçlarına Mahsup	114
4.5.3.2. SSK Prim Borçlarına Mahsup	116
4.5.4. Mahsup Sonrası Kalan Tutarın İadesi.....	119
SONUÇ	121
KAYNAKLAR.....	124

ÖZET

Katma Değer Vergisi Kanunu'ndan yola çıkarak söz konusu uygulamayla ilgili tüm tebliğ ve sirkülerler tarandı. Konunun gelişimini takip edebilmek için zaman içinde değişen uygulamalara da yer verildi. Muhasebe uygulamalarında ise karşılaşılabilecek her türlü sonucu içeren örnekler kullanıldı.

Vergilendirmede önemli bir yeri olan Katma Değer Vergisi (KDV) de bu çalışmalar içinde önemli bir paya sahip olmuştur. İhracatı teşvik etmek için Türk Katma Değer Vergisi Kanununda “İhracat İstisnası” başlığı altında düzenlemelere yer verilmiştir. ihracata konu malın üretimi ve tedarikinde katlanılan yüklerin iadesi olan KDV iade sistemi ihracatçıların finansmanında ve uluslararası rekabetlerinde önemli bir unsur olmuştur.

ABSTRACT

All applications and circulars based on the law of the value added tax (VAT) were screened. In order to follow the development of this subject was given also to the changing processes over the time. All kind of examples were used which may be encountered in the accounting applications.

VAT has also been a significant share in this work which has an important place in the Taxation. The arrangements in the Turkish VAT law under the hood of ‘‘Export Exemption ‘‘ are given to promote the export. VAT refund system to manufacturing and supplying of export goods has been an important element in the financing of exporters and their international competition.

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
C.F.	: (Cost and Freight) Mal Bedeli ve Sigorta
C.I.F	: (Cost, Insurance and Freight) Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun
DİİB	: Dahilde İşleme İzin Belgesi
DTSS	: Dış Ticaret Sermaye Şirketi
GÇB	: Gümrük Çıkış Beyannamesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
Ltd	: Limited
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
SDTSS	: Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketi
SM	: Serbest Muhasebeci
SMİYB	: Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
Şti	: Şirketi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
Vb	: Ve Benzeri
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

BÖLÜM 1. GİRİŞ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 11/1. Maddesi (c) bendinde belirtilen hükümler dâhilinde, ihracatçıların yurt içinden Katma Değer Vergisi (KDV) kapsamı dışında ihraç malı satın alabilmeleri amacıyla, ihraç kaydı ile yapılan teslimler ihracat istisnası olarak değerlendirmiş ve KDV'den muaf tutulmuştur.

İhraç kayıtlı teslimlerde imalatçı, düzenlemiş olduğu faturada KDV'yi hesap ederek değerlendirecek ve bu hesapladığı tutarı ödenecek KDV olarak beyan edecektir. Buna karşılık alıcı, imalatçı tarafından hesaplanan ve faturada belirtilen bu KDV'yi ödememekle birlikte, indirilecek KDV olarak beyan edemeyecektir. İmalatçı tarafından düzenlenen faturada “3065 sayılı KDVK'nun 11/1-c Maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir.” ibaresinin bulunması zorunludur.

İhracatçılara ihraç kaydıyla teslim yapan imalatçı firmalar tarafından tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu KDV, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilecektir. Bu istisna uygulamanın ihracatı teşvik etmek amacıyla, ihracatçıları düşünerek ortaya konulduğu doğrudur. Fakat bununla birlikte bu uygulamanın diğer tarafında yer alan imalatçı firmaların vergi dairesince bir süreliğine tecil edilen bu KDV yükünden nasıl ve hangi şartlarda kurtulacağı bu tezin asıl konusunu teşkil etmektedir.

Bu noktada imalatçılar için referans niteliği taşıyacak kaynakların önemi arz etmektedir. Literatürdeki eksikliği gidermek amacıyla hazırladığımız tezimizde tecil, terkin ve iade sürecini, gerek kanunlar gerekse muhasebe uygulamaları açısından tüm yönleriyle ele alarak, uygulamada karşılaşılabilecek örnekler ile ele alacağız.

BÖLÜM 2. KATMA DEĞER VERGİSİ

2.1. KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

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.¹

Mal veya hizmetin üretimi veya ithalinden tüketicinin eline ulaşıncaya kadar el değiştirme safhalarında oluşturulan katma değeri üzerinden alınan bir tür harcama vergisidir. Burada iki kavrama dikkat etmek gerekir. (1) Katma Değer, (2) Katma Değer Vergisi

(1) Katma Değer: Bir mal veya hizmetin satış değeri ile o değerın alış değeri arasındaki fark olarak tanımlayabiliriz.²

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 alış tutarı arasındaki olumlu farktır.³

(2) Katma Değer Vergisi: Bir mal veya hizmetin üretiminden tüketimine kadar geçen süreçte; üretici, toptancı ve perakendeci gibi her aşamada katılan değer üzerinden alınan KATMA DEĞER olarak adlandırılan ve nihayetinde ödeme sorumluluğu tüketicide kalan bir vergidir.⁴

Makroekonomik açıdan ise katma değer, bir mal veya hizmetin üretim faaliyetinde rolü olan sermaye, tabiat, emek, teşebbüs gibi üretim faktörlerinin elde ettiği faiz, rant,

¹ 3065 sayılı Kanun Genel Tebliği Seri No:1 (30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

² Fehmi Karasioğlu, *Finansal Muhasebe, Dönemsonu İşlemleri, TMS/TFRS Uygulamalı*, Ekim 2014, s.38.

³ Mehmet Yazıcı, *Katma Değer Vergisine İlişkin Muhasebe Düzeni*, Vergi Dünyası, Nisan 1985, s.44.

⁴ Karasioğlu, a.g.e., s:38

ücret, kar gibi paylarının toplamıdır.⁵ Makro anlamda katma 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.⁶ Bu halde, KDV, üretim faktörlerinin yarattığı bu ek değerler üzerinden hesaplanan bir vergidir.

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

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.⁷

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.⁸

Günümüz vergilendirme sisteminde işlemler üzerinden alınan vergilerden en kapsamlı ve modern olanı Katma Değer Vergisi'dir. KDV'nin genel özellikleri kısaca sıralanabilir:⁹

- KDV, her aşamada, o aşamaya ilave edilen değer üzerinden alınır.

⁵ Ayten Ersoy, *Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına İlişkin Öneriler*, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara, 1989, s.5.

⁶ 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, (04.10.2009) s.13.

⁷ 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.

⁸ Kadri Özen, *Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri*, Vergi Dünyası Dergisi, 1982, s.11.

⁹ Mustafa Ali Sarılı, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2010, s.399.

- KDV, fiyatının 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 dağıtımı olmak üzere tüm ekonomik faaliyetlere uygulanan geniş kapsamlı ve yayılı bir işlem vergisidir.
- KDV belge ve kayıt düzenine dayandığı için hem kayıt dışılığı önler, vergi kayıp ve kaçagını 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.

2.2. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergi Usul Kanununun 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.¹⁰

KDV’ da vergiyi doğuran olaylar Madde 10 da üzere tek tek sayılmıştır:

Buna göre vergiyi doğuran olay:¹¹

- 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 mutat 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 nakliyecisi veya sürücüye tevdi,

¹⁰ Sadık Kırbay, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, s.90.

¹¹ KDV 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 tescili¹²,

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 çıkılması¹³

k) 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi¹⁴, anında meydana gelecektir.

Görüldüğü gibi vergiyi doğuran olayda önemli olan maddede belirtilen hallerin gerçekleşmesidir. Hiçbir durumda para akışından söz edilmemekte malın ya da hizmetin bedelinin vergilendirmenin yapıp yapılmaması açısından herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Teslim alınan bir mal ya da edinilen hizmetin için ise, bedeli ödenmemiş olsa bile vergi aranacaktır.

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda ise KDV, malın sahibi tarafından komisyoncuya teslimi anında vergilendirilmez. Komisyoncunun malı alıcısına ulaştırdığında vergilendirme söz konusu olacaktır. Malın teslimi, sahibinin tasarrufundan çıkması hali, malın ancak son tüketiciye tesliminde meydana gelmektedir.¹⁵

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

¹² 22.7.1998 Tarih ve 4369 Sayılı Kanunun 81 inci maddesi ile 'fiili ithalin yapılması' ibaresi metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.

¹³ Bu bentte yer alan 'gümrük hattından geçilmesi' ibaresi 27.1.2000 Tarih ve 4503 Sayılı Kanunla metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.

¹⁴ Bu bent hükmü kanuna 5904 Sy. Kanun 10'uncu maddesiyle 03.07.2009 yürürlük tarihi itibarıyla eklenmiştir.

¹⁵ Sezai Kaya, *Konsinye İhracat*,
<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/sezaikaya/003/mynetkobi.php>

tespiti, dönemsel olarak yapılabildiğinden vergi ancak bedelin tahakkuku ile birlikte doğmaktadır¹⁶.

2.3. 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.

2.3.1. Katma Değer Vergisi Mükellefi

KDV'nde Vergi Mükellefi, vergilemenin temel unsurudur. KDV konusuna 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 oluşturmaktadır¹⁷.

Vergi Usul Kanununa göre de; "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir."¹⁸

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

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

¹⁶ Özgür Tozar, *KDV İade İşlemlerinde Hesaplama Yöntemleri, Muhasebeleştirme ve Bir Öneri*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2007, s.32.

¹⁷ Şükrü Kızılot, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Cilt 1, 3.Baskı, Ankara, 1998, s.494.

¹⁸ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012 s.64.

verginin nihai tüketiciden tahsili konusunda devlete yardım etmekle görevlendirilmişlerdir.¹⁹

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 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.²⁰

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.”²¹ 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 müstesnadır²² ” ve “Bu istisna, ikametgâhı, kanuni merkezi ve is merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır.”²³

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

e. Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,

¹⁹ Mehmet Maç, *Katma Değer Vergisi Uygulaması*, Denet Yayıncılık A.S., 3. Baskı, İstanbul, 1995, s.81.

²⁰ Maç, a.g.e., s.84.

²¹ KDVK Md.43/4.

²² KDVK Md.14/1.

²³ KDVK Md.14/2.

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 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.

Verginin mükellefi normal şartlarda mal teslimi ve hizmet ifası yapanlardır. İthalatta ise mal ve hizmet ithalatı yapanlar verginin mükellefidir. Ancak KDV Kanunu madde 8'de bazı durumlar için verginin mükellefini ayrıca belirtmiştir. Bunlar daha çok KDV'nin konusu içerisinde yer alan "diğer haller" ile ilgilidir. Buna göre;

-mal teslimi ve hizmet ifası halinde bu işleri yapanlar: Yukarıdaki açıklamalar ışığında gelir vergisine tabi olan ticaret ve sanat erbabı ile serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri bu kapsamdadır.

Diğer hallerde de verginin mükellefinin kimler olduğu ayrıca belirlenmiştir. Buna göre verginin konusuna giren ve diğer hallerde doğan teslim ve hizmetler başlığında incelenen kurumların yetkilileri veya temsilcileri verginin mükellefidir. Örneğin, transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemlerine muhatap olanlar, PTT, TRT, spor toto, milli piyango vs.'de bunların müdürlükleri, at yarışları, müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları teşkilat sahipleri GVK 70. maddede yer alan hakların kiraya verilmesinde bunları kiraya verenler verginin mükellefidir. Profesyonel sporcu ve sanatçıların katıldıkları gösteri ve etkinliklerde ise bunları tertipleyenler verginin mükellefidir. Bunlar aşağıda açıklanmıştır.

a) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,

Transit taşımalarla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar verginin mükellefidir. Buradaki taşımadan ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan şahıslar

tarafından yapılan taşımanın anlaşılması gerekir. İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de olan şahıslar tarafından yapılan bu nevi taşımalarda ise mükellef genel hükümlere göre taşıma işini yapanlar olacaklardır. Gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar taşıyanın temsilcisi olabileceği gibi aracın şoförü de olabilir.

b) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,

PTT idaresi ve TRT Kurumu'nca yapılan hizmetlerde mükellef PTT ve TRT Genel Müdürlükleridir. Günümüzde posta hizmetleri ve radyo-televizyon hizmetleri özel kişi ve kuruluşlar tarafından da sağlanabilmektedir. Bu durumlarda, söz konusu hizmet ifaları nedeniyle bu hizmetleri yapan özel kişi ve kuruluşlar da KDV mükellefi olacaklardır.

c) Spor-toto, piyango (Milli Piyango dahil) ve benzeri oyunların teşkilat müdürlükleri,

Spor-Toto, Piyango (Milli Piyango dahil) ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri (Spor-Toto ve Milli Piyango Genel Müdürlükleri) mükellef olur.

Bu tür oyunların bayileri bu işleri dolayısıyla mükellef sayılmayacaklardır. Ancak bu tür oyunların mükellefi sayılan teşkilat müdürlükleri (Spor-Toto ve Milli Piyangoda Spor-Toto ve Milli Piyango Genel Müdürlükleri) KDV'ni bayi kârlarını da ihtiva eden toplam bedel üzerinden hesaplayacaklardır.

d) At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler,

At yarışı ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında mükellef bunları tertipleyenler olup, bu oyunların bayileri bu işleri nedeniyle mükellef sayılmayacaklardır.

Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler maçlar, yarışlar ve yarışmalarda mükellef, bunları tertipleyenler veya gösterenlerdir.

e) Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinde bu mal ve hakları kiraya verenler verginin mükellefidir. Ancak, kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması, kiracının gerçek usulde KDV mükellefi olması halinde, KDV kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla

beyan edileceğinden, kiraya verenin sadece bu kiralama işlemi nedeniyle KDV mükellefiyeti tesis ettirmesine gerek bulunmamaktadır.

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.²⁴

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

2.3.2. Katma Değer Vergisi Sorumlusu

KDV yapısı itibariyle yansıtılmaya müsait bir vergi olduğundan kanuni mükellef verginin tamamını fiyatın içine katıp tüketiciye devredebildiği için iktisadi mükellef tüketici olmaktadır. Yani malı tüketiciye veya üretici ise toptancıya toptancı ise perakendeciye devreden kişi verginin kanuni mükellefi olmaktadır. Ancak nihai olarak bütün vergiler yansıtılma imkânı ölçüsünde tüketiciye devredildiği için fiili durumun kanun karşısında bir önemi yoktur.

Bir başka deyişle vergilendirmeye ilişkin ödevler bakımından vergi idaresi ile muhatap olmak zorunda olan kanuni mükelleflerdir. KDV'deki yansıma “kanuni yansıma”dır. Nitekim KDV ayrıca hesaplanmakta ve müşteriye bildirilmektedir. KDV'deki bu durum vergilerin kanuni mükelleflerine fiili olarak “vergi sorumlusu” sıfatı kazandırmaktadır. Ancak KDV'de vergi sorumluluğunun anlamı farklıdır.

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

²⁴ 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.²⁵

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.²⁶ 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.²⁷ Böylece sistem kendi içinde otokontrolünü sağlamış olmakta, taraflar karşılıklı menfaatleri nedeniyle idareden önce birbirlerine, vergiyi beyan ettirmektedirler.

KDVK'nın 9. maddesin 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.

KDV'de sorumluluk müessesesi tam ve kısmi sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam sorumluluk uygulamasında sorumluluk gerektiren işleme ait KDV'nin tamamı vergi sorumlusu tarafından beyan edilerek vergi dairesine ödenirken,

²⁵ Kırbaş, a.g.e., s.74.

²⁶ Nurettin Bilici; Vergi Hukuku Güncellenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005, s.51-52.

²⁷ 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 28.02.2004 Tarih ve 25387 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kısmi sorumluluk uygulamasında işleme ait verginin belirli bir kısmı vergi sorumlusu tarafından beyan edilmektedir.

Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmüş değildir. Maliye Bakanlığı bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de bazı şahısları sorumlu tutabilir. Bu haller sınırlı olmayıp mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın veya gecikmenin mümkün olduğu hallerdir. Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar ile "diğer ilgili şahıslar" mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir şahıs veya kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişilerdir. Bu şahıslar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

Vergi sorumluluğu ile normalde satıcı üzerinde olan verginin ödenmesi yükümlülüğü mal ya da hizmetten faydalananı geçmektedir. Bu yüzden vergi sorumluları alış bedelleri üzerinden KDV hesaplayıp bunu sorumlu sıfatı ile beyan etmeleri yükümlülüğü altına girmektedirler.

Verginin sorumluluğu kanunun 9. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre Maliye Bakanlığı'na gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda yetki verilmiştir.

Yukarıda ifade edildiği üzere KDV'de vergi sorumluluğu biraz farklıdır. Burada vergi sorumluluğunun daha çok verginin güvenlik altına alınması anlamı vardır. Esas mükellefin takibinin güç olduğu durumlarda vergi sorumluları verginin ödenmesi ve diğer şekli mükellefiyetleri yerine getirmek zorundadır. Bunlar daha çok vergiye tabi işlemlere taraf olanlardır. Bu kapsamda,

- * mükellefin Türkiye içerisinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni veya işyeri merkezinin bulunmaması halinde,

- * belgesiz mal bulundurma veya belgesiz satın alma durumlarında ve

- * Maliye Bakanlığının lüzumlu gördüğü diğer hallerde vergiye tabi olan işleme taraf olanlar verginin sorumlusudur. Şimdi yukarıdaki halleri daha detaylı açıklayalım.

Mükellefin Türkiye İçerisinde İkametgâhının, İşyerinin, Kanuni veya İşyeri Merkezinin Bulunmaması Halinde,

Burada kastedilen gerek gerçek kişi gerekse kurum olsun dar mükellef olma durumunu ifade eder. Çünkü Türkiye'de ikametgâh olmaması gerçek kişi açısından dar

mükellef olmanın bir delilidir. Kanuni ve iş yeri merkezinin olmaması ise kurumlar vergisi mükellefleri açısından dar mükellef olma durumunu gösterir.

Örneğin dar mükellef bir firmadan hizmet alan ve ikametgâhı Türkiye’de olan bir kişi verginin sorumlusu konumundadır. Çünkü burada zikredilen dar mükellefin bir kurum olduğunu varsaydığımızda bu kurumun kanuni merkezi veya işyeri merkezi Türkiye’de olmaz. Böyle bir durumda aslında verginin ödenmesi ve diğer şekli mükellefiyetleri yerine getirme yükümlülüğü hizmeti sunan kişiye aittir. Ancak bu kişinin dar mükellef olması bu işlemi yürütmesini imkânsız hale getirmektedir. Bu yüzden ilgili hizmetten yararlanan kişi verginin vergi idaresine yatırılmasından ve diğer şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sorumludur. Ayrıca vergi sorumlusu ya tahakkuk eden vergiyi satıcıdan kesip vergi dairesine ödemek veya vergiyi kendi kazancından ödemek zorundadır. Dolayısıyla dar mükelleflerle muhatap olanların bu ilişkisinde ödeyeceği vergiyi de dikkate almak zorundadır.

• Belgesiz Mal Bulundurma veya Belgesiz Satın Alma

Belgesiz mal ya da hizmet satın alındığı envanter sayımı sırasında veya envanter kayıtlara geçirilirken ortaya çıkar. Bu durumda vergiyi ödemek zorunda olan mal veya hizmeti satın alandır. Ayrıca bunlar için vergi ziyai cezası da kesilir.

Bu sorumluluk mal ya da hizmet satın alan kişinin bu işlemi belgeye dayandırmaması halinde söz konusudur. Belgeye bağlamak zorunlu olmakla birlikte alıcı ile satıcı arasındaki ilişkide belge düzenlenmemesi halinde verginin hesaplanması da mümkün olmaz. Ancak vergiyi doğuran olay yani mal teslimi ve hizmet ifası gerçekleşmiştir. Böyle bir durumda mal ya da hizmetten yararlanan kişi vergi sorumlusu sıfatıyla vergiyi ödemek zorundadır. Aslında bu vergiyi malı ya da hizmeti satan kişi ödemesi gerekirdi. Belgesiz teslim yapıldığı için, elbette ki bunun tesbiti halinde, malı teslim alan ve hizmetten yararlanan kişi vergiyi ödemek ve diğer şekli yükümlülükleri yerine getirmek zorundadır.

Ancak mal ya da hizmetten yararlanan kişi yedi günlük süre içerisinde belgeyi ibraz ederse bu durumda vergi sorumlusu olmaz. Bu yedi günlük süre içerisinde belge ibraz edilmediği zaman emsal değer üzerinden KDV hesaplanır ve mal alan ya da hizmetten yararlanan adına tarhiyat yapılır.

Daha sonra mal ya da hizmeti satanlar için bir inceleme yapıldığında belgesiz mal ya da hizmet sattığı tesbit olunursa malı ya da hizmeti satın alana herhangi bir ceza kesilmez. Çünkü KDV vergi sorumlusu tarafından ödenmiştir.

• Maliye Bakanlığının Lüzumlu Gördüğü Diğer Haller

Maliye Bakanlığı çeşitli durumları ilgilendiren ve bazen verginin güvenlik altına alınması ihtiyacı bazen de mal ya da hizmeti sunana ulaşma zorluğu nedenleriyle çeşitli tebliğlerde verginin ödenmesinden malı alan ya da hizmetten faydalanan tarafı sorumlu tutmuştur. Bu haller şunlardır;

Yurt dışından sağlanan hizmetler, Telif kazançları, Kiralama işlemleri, Reklam verme işlemleri, Bazı fason işlerin yaptırılması, akaryakıt teslimleri, Diğer bazı teslimler

Şimdi bunları daha detaylı açıklayalım.

• Yurt Dışından Sağlana Hizmetler

Burada Türkiye’de ikametgâhı ve işyeri bulunmayan mükelleflerden hizmet satın alan kişiler verginin ödenmesi bakımından sorumludurlar. Hizmetten yararlanan nihai tüketici de olsa verginin ödenmesinden sorumludur. Örneğin televizyon yayınları için yurtdışından uydu kiralayan mükelleflerin durumu böyledir.

• Telif Kazançları

Telif kazançları gelir vergisi açısından istisna kapsamındadır. Bu yüzden telif kazançları elde edenler gelir vergisi beyannamesi vermezler. Ancak KDV açısından durum farklıdır. Telif kazancı elde edilmesi halinde ilgiliye bu kazancı sağlayanlar aynen tevkifat gibi vergiyi kesip ödenmesinden sorumludurlar.

Bunun bazı şartları vardır; normal şartlarda verginin mükellefi telif kazancını elde edendir. Bu yüzden verginin parasal olarak ödenmesinin yanında diğer şekli mükellefiyetleri de (beyanname vermek gibi) yerine getirmek zorundadır. Ancak telif GVK 94’te sayılan kişilere satılır ve bu kişi bilgilendirilirse, telif kazancını satın alan kişi verginin kaynakta kesilip vergi dairesine yatırılmasından sorumlu olur. Bu yüzden bir bildirim yapılmaması halinde vergi sorumluluğu doğmaz. Dolayısıyla bir ihtiyarilik söz konusu olur. İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları ise ayrıca KDV beyannamesi vermeyecek ve defter tutmayacaklardır. İşlemin belgelenmesi ise Vergi Usul Kanununun genel hükümlerine göre gerçekleştirilir.

Diğer bir şart ise serbest meslek faaliyetinin süreklilik arz etmesidir. Zira arızı serbest meslek kazançları üzerinden KDV hesaplanmaz. Ancak serbest meslek kazancında arıziliğin ne olduğunu da açıklamak gerekmektedir. Danıştay bir eserin

“sürekli” kabul edilebilmesi için bu eserin bir işyeri açılarak ve bir organizasyon içerisinde yürütülmesi gerektiği yönünde karar vermiştir. Ancak MB aynı yıl içerisinde birden fazla eser meydana getirilmesinin veya her yıl bir eser oluşturulmasının arıziliği bozduğu görüşündedir.

Özetlemek gerekirse serbest meslek kazancında KDV’nin doğabilmesi için;

- telif satışının GVK 94’te sayılan vergi sorumlularına satılması
- bildirimde bulunulması
- serbest meslek faaliyetinin süreklilik arz etmesi gerekir.

Örneğin yazar A telif kapsamında yazdığı romanını GVK 94 kapsamında bilanço esasına göre defter tutan X Kitabevine satmışsa, Kitabevi temsilcileri bilgilendirilmek koşuluyla bu verginin fiyat üzerinden kesilip beyanname ile beyan etmeleri gerekir. Ancak bir bildirimde bulunmamışsa bu durumda kendisi kitap fiyatı üzerinden KDV hesaplayıp bunu mükellef sıfatıyla beyan etmek zorundadır. Eğer kitabı GVK 94 kapsamındaki mükellefler dışındaki birisine satsa idi yine vergiyi kendisi beyan edip ödemek zorunda olacaktı.

Burada KDV’nin oranı % 18 olarak uygulanmaktadır. Gelir vergisi tevkifat oranı ise % 17’dir.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yaptıkları teslim ve hizmet ifaları sebebiyle hesaplanan KDV kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve KDV beyannamesi vereceklerdir. 94. maddede sayılan kişi ve kuruluşların bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu değildir.

• Kiralama İşlemleri

GVK 70. maddede yer alan mal ve hakların kiralanmasından elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabidir. Bu kazançlardan tapu siciline kaydı yapılan bina arsa ve araziler istisna kapsamındadır.* Örneğin; bir devlet memuru olan R.Gürbüz’ün sahibi olduğu konutu kiraya vermesi KDV’den istisna olduğu için sorumluluktan bahsedilemez.

Bu yüzden üzerinden vergi kesintisi yapılacak olan gayrimenkuller GVK’nın 70. maddesinde yer alan ve gayrimenkul olarak tescil edilen mal ve haklardır. Örneğin

* ancak iktisadi bir işletmeye dahil olduklarında bu gelirler için de KDV hesaplanır

arama, işletme ve imtiyaz hakları, telif hakkı, vs. gibi... Söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa da dahi KDV'ye tabi olur.

Normal şartlarda yukarıdaki hakların kiralanmasından doğan gelirin KDV'si kiralayan tarafından hesaplanıp beyanname ile bildirilip ödenmesi gerekir. Ancak belli şartlarda vergi sorumluluğu doğabilmektedir. Kiracı açısından vergi sorumluluğunun doğabilmesi için;

- kiraya verenin başka bir faaliyeti dolayısıyla KDV mükellefiyetinin bulunmaması
- Buna karşın kiracının gerçek usulde KDV mükellefiyetine tabi olması durumunda KDV kiracılar tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilir.

Şartlarının birlikte var olması halinde, kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilir. Bu kapsamdaki kiralamalarda kiraya verenler tarafından beyanname verilmeyeceği tabiidir.

Eğer kiraya veren bir başka işi nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefi ise bu durumda KDV genel esaslar çerçevesinde vergilendirilir. Ticari, sınai ve mesleki faaliyet kapsamında kiraya verilmesi halinde de genel esaslar çerçevesinde vergilendirilir.

KDV'nin kiracılar tarafından ödenmemesi, geç ödenmesi yada taksitle ödenmesi, bu verginin zamanında beyan edilip vergi dairesine yatırılmasına engel değildir.

• Reklâm Verme İşlemleri

Reklâm KDV açısından bir hizmet ifasıdır. Bu yüzden reklâmın bir firma aracılığı ile yapılması halinde reklâmı üslenen firma vergiyi kesip vergi dairesine yatırmak zorundadır. Ancak reklâm ticari niteliği olmayan bazı kişi ve kurumlara verilmesi halinde verginin sorumlusu reklâmı veren olur.

Buna göre; reklâm verme işlemlerinde reklâmı alan kişinin gerçek usulde KDV mükellefi olmaması halinde reklâmı veren kişi gerçek usule tabi ise verginin sorumlusu reklâmı verendir. Bu yüzden vergiyi beyan edip ödemekle yükümlüdür. Örneğin amatör spor kulüplerinin* formalara reklâm vermeleri veya şahıslara ait bina (duvar reklâmı), arsa ve arazilerdeki (reklâm ve tanıtım panoları) reklâm panolarında verginin sorumlusu reklâmı verenlerdir. Bu şekilde reklam verme işlemleri ile ilgili KDV, reklamı alanların

* profesyonel spor kulüpleri gerçek usulde KDV mükellefi olduklarından burada reklâmı alan kulüpler vergiyi öder.

gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde, reklamı verenler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilir.

• Bazı Fason İşlerin Yaptırılması

Tekstil ve konfeksiyon üretimindeki fason** işlerde verginin bir kısmı işi yapan, diğer kısmı ise yaptıran tarafından ödenir. Bu düzenlemenin amacı tekstil konfeksiyon alanında çok sayıda mükellef olması nedeniyle bunların takibindeki güçlüğüdür.

Buradan da anlaşıldığı üzere bu sorumluluk bütün fason imalatçıları ilgilendirmemektedir. Diğer fason imalatçılar için normalde vergi sorumluluğu müessesesi yoktur. Fason imalatı yaptıranlar gerek verginin ödenmesi gerekse beyannamenin verilmesi yükümlülüğü altındadırlar. Sorumluluk sadece tekstil ve konfeksiyonun fason üretimi ile ilgilidir.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve tasarlama işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacak, boya ve kimyevi maddelerin bu işleri yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde tevkifat yapılmaz. Çanta ve ayakkabı dışında deriden mamul giyim eşyasının fason işleri de tevkifat uygulaması kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Tekstil sektöründe tevkifat uygulaması giyim eşyaları ile sınırlı değildir. Buna göre; perde, mobilya kumaşı, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetlerde de tevkifat uygulanır.

Fason iş yapanların, başkalarına fason iş yaptırmaları, her iki fason iş bakımından tevkifat uygulamasına engel değildir. Örneğin, imal edip pazarladığı pantolonların bir kısmını fason olarak imal ettiren M. Koç, aynı zamanda ihracatçı firmalara fason olarak erkek takım elbisesi imal ediyorsa, fason yaptırdığı pantolonlar için kendisi tevkifat uygulayacak, ihracatçıya yaptığı fason takım elbiseler için ise ihracatçı tarafından tevkifat uygulanır.

Fason imalatı yapan kişi KDV'nin tamamını hesaplayacak fakat bir kısmını imal ettiren adına vergi dairesine yatırır. Bu kapsamda verginin üçte ikisi işi fason imalatı yaptıran tarafından sorumlu sıfatıyla ödenir. Geriye kalan kısım ise fason üretimi yapan tarafından vergi dairesine ödenir. Basit usule tabi tekstil ve konfeksiyon üreticileri bu sorumluluğun kapsamı dışındadır.

** fason iş hammaddenin işi yaptıran tarafından temini kaydıyla üretimin bir başkasına yaptırılmasıdır.

Fason işlerde mamul bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları itibariyle kısmi olarak fason iş yaptırılması da mümkündür. Örneğin; bir konfeksiyon firmasının pazarlayacağı gömleklerin kumaşını, kesimini, dikimini ayrı ayrı firmalara fason olarak yaptırması halinde her bir kısmi iş tevkifat uygulaması kapsamına girer.

Buna göre fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde, fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin 2/3'ü, fason iş yaptıranlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere tevkifata tabi tutulacak, 1/3'ü ise fason iş yapana ödenir.

Fason olarak yapılan işlerde fason işi yapanlar tarafından kullanılan iplik, tela, fermuar, düğme, astar ve benzeri her türlü yardımcı madde ve malzemeler, fason hizmet bedeline dahil edilir. Fason iş için kullanılan bu madde ve malzemelerin ayrı fatura edilmesi söz konusu değildir.

Fason iş yapanlar tevkifat uygulanacak hizmetleri nedeniyle düzenleyecekleri faturada; fason hizmet bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan KDV ile, vergi tutarlarının tevkifat uygulanacak kısmı ile fason iş yaptırandan tahsil edilecek kısmını ayrı ayrı göstereceklerdir.

Örnek:

Tekstil ihracatçısı A. Özdemir Şubat 2008 döneminde imalatçı M. Karakeçili'ye 1.000 liralık fason iş yaptırmıştır. M. Karakeçili'nin bu işlem nedeniyle düzenleyeceği fatura aşağıdadır.

A İşlem Bedeli	1.000
B Hesaplanan KDV (A x %18)	180
TOPLAM	1.180
(-)KDV Tevkifatı (B x 2/3)	120
Tahsil Edilecek Tutar	1.060
Beyan Edilecek KDV (B x 1/3)	60

Bu fatura örneğinde "KDV Tevkifatı" satırı, hesaplanan verginin 2/3'ü olarak hesaplanan ve fason iş yaptıranlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecek miktarı göstermektedir. "Beyan edilecek KDV" satırında ise hesaplanan KDV'nin 1/3'ü olarak hesaplanan ve fason imalatçı tarafından beyan edilecek tutar yer almaktadır.

KDV Kanununun 35. maddesinde "malların iade edilmesi işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere

muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunun malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmiş olması şarttır." hükmü yer almaktadır.

Mal İadeleri durumunda düzeltme, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tevkifata tabi tutulmayan kısmı üzerinden gerçekleştirilir.

Örneğin; Fason imalatçı M. Koç Nisan döneminde Tekstil ihracatçısı H.Mutaf'a 10.000 liralık kumaş teslim etmiş, hesaplanan 1.800 liralık KDV'nin 600 liralık kısmı, Fason imalatçıya ödenmiş ve onun tarafından beyan edilmiş, 1.200 liralık kısmı ise Tekstil ihracatçısı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir. Tekstil ihracatçısı, Fason imalatçıya ödediği 600 lira ile sorumlu sıfatıyla beyan ettiği 1.200 lirayı ilgili dönemlerde indirim konusu yapmıştır. Söz konusu mallar Haziran ayında fason imalatçıya iade edilmiştir.

Bu durumda H. Mutaf, Fason imalatçı M. Koç'dan 10.600 lira geri alacak, iadenin gerçekleştiği dönemde, 600 lirayı 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan eder. Fason imalatçı M. Koç ise, aynı dönemde 600 lirayı 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapar.

Bu işlemler nedeniyle defter kayıtlarında KDV'nin sadece tevkifata tabi tutulmayan 600 liralık kısmı için düzeltme işlemi yapılacak, tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilen ve indirim konusu yapılan tutarlar için düzeltme kaydı yapılmaz.

Malların kısmen iade edilmesi, hizmetin bir kısmının tamamlanması, hizmetin sözleşmede belirtilen evsafa uymaması ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan bir azalma meydana gelmişse, azalma miktarı üzerinden yukarıda açıklandığı şekilde işlem yapılır.

Örneğin; Konfeksiyon toptancısı M. Karakeçili'den parçası 100 liraya 1.000 parçalık fason iş siparişi alan imalatçı H. Mutaf, Nisan döneminde bu işle ilgili olarak 100.000 liralık fatura düzenlemiş, faturada gösterilen 18.000 liralık KDV'nin 6.000 lirası imalatçıya ödenmiş, 12.000 liralık kısmı ise toptancı tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir.

İmalatçı H. Mutaf bu siparişin 200 adetlik kısmını zamanında teslim edemediğinden bedelde 20.000 liralık bir azalma meydana gelmiştir. Mayıs döneminde ortaya çıkan bu değişiklik nedeniyle tarafların karşılıklı düzeltme yapması gerekmektedir.

Buna göre imalatçı H. Mutaf, toptancı M. Karakeçili 20.000 lira ile birlikte bu tutara ait 3.600 liralık KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan 1.200 lirasını (toplam 21.200) iade

edecek, Nisan döneminde beyan ettiği 1.200 lirayı Mayıs dönemine ait KDV beyannamesinde indirim konusu yapar. Toptancı ise Nisan döneminde indirim konusu yaptığı 1.200 lirayı, Mayıs döneminde KDV beyannamesi ile beyan eder.

Toptancının bu fason sipariş nedeniyle tevkifata tabi tutarak beyan ettiği verginin, 20.000 liraya isabet eden kısmı olan 2.400 lira, aynı zamanda indirim konusu yapıldığından, bir düzeltme işlemine konu olmaz.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründe yapılan fason işler dolayısıyla vergi tevkifatı uygulanan mükellefler, bu işlem nedeniyle mahsuben iade talebinde bulunabilir.

Mahsup, sadece mükellefin kendi vergi borçları için istenebilecek, başkalarının vergi borçlarına mahsup talep edilemez. İade alacağının nakden talep edilmesi de mümkün bulunmamaktadır.

Mahsup talebinin yerine getirilebilmesi için dönem beyannamesine ek olarak mahsup dilekçesi ve tevkifat uygulanan işleme ait faturaların onaylı örnekleri veya bu faturaların dökümünü ihtiva eden bir liste eklenir.

• Akaryakıt Teslimleri

İthalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcılar tarafından gerçek usule tabi KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan, motorin, benzin ve fuel oil teslimlerinde, teslim bedeli üzerinden hesaplanacak KDV'nin % 90'ı satıcıya ödenmeyecek, alıcılar tarafından vergi sorumlularına KDV beyannamesi ile beyan edilerek vergi dairesine yatırılır.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilecek bu vergi, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilir. Satıcıların ise, KDV'nin % 10'unu genel esaslara göre beyan ederek ödeyecekleri tabiidir.

İthalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcıların, sözü edilen ürünleri yukarıda sayılanlar dışındaki alıcılara teslim etmeleri halinde tevkifat uygulanmayacak, teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV, satıcılar tarafından genel hükümler çerçevesinde beyan edilip ödenir.

Buradaki vergi sorumluluğu ithalatçıları, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları, akaryakıt bayileri dışındaki satıcıları ilgilendirir. Ayrıca basit usule tabi olanlar vergi sorumlusu sıfatıyla vergi kesip beyan etmek zorunda değildirler.

Konu ile ilgili olarak 85 Seri nolu KDV Genel Tebliği'nde ; Söz konusu tevkifat uygulaması KDV ödenmeksizin yurda getirilen petrol ürünlerinin gerçek usule tabi KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan satışlar için geçerli

olduğundan, ithalinde KDV ödenmiş olan veya akaryakıt bayilerinden KDV ödenerek satın alınan akaryakıt ürünlerinin tesliminde tevkifat uygulanmayacağı, hesaplanan KDV'nin tamamının genel esaslara göre beyan edilip ödeneceği belirtilmiştir.

• **Diğer bazı teslimler**

2003'te çıkarılan 89 sayılı KDV genel tebliği ile KİT'ler ve yerel yönetimler dâhil, bazı teslim ve hizmet ifalarında KDV'nin belli bir oranı söz konusu kuruluşlar tarafından vergi sorumlusu sıfatı ile ödenmesi öngörülmüştür.

Buna göre kamu kurumları inşaat ve taahhüt işleri, makine, teçhizat ve demirbaşların bakım ve onarım hizmetleri, personele verilen yemek servisleri ile ilgili olarak hesaplanan verginin % 50'sini vergi sorumlusu sıfatı ile beyan etmek zorundadırlar.

Diğer taraftan yine aynı kuruluşlar, temizlik hizmetleri, özel güvenlik hizmetleri ve danışmanlık hizmetleri dolayısıyla ortaya çıkan verginin 1/3'ünü vergi sorumlusu sıfatıyla kesip beyan etmek zorundadırlar.

• **Kamu Kurum Ve Kuruluşlarında Sorumluluk Uygulaması**

KDV Kanunu'nun 9. maddesinde gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bakanlık bu yetkiye dayanarak 91 Seri nolu KDV Genel Tebliğinde aşağıda sayılan kurum ve kuruluşların yine aşağıda belirtilecek işlemlere ait KDVni tevkifata tabi tutmalarının uygun görüldüğünü belirtmiştir.

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar

- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına yada birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere, aşağıda belirtilen hizmetlerde KDV tevkifatı yapmakla zorunludur.

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların;

- * Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- * Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- * Özel güvenlik hizmetleri,
- * Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- * Her türlü yemek servisi,
- * Danışmanlık ve denetim hizmetleri,

alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin aşağıda belirtilen oranlara göre belirlenecek kısmı bu kurum ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmek ve ödenmek üzere tevkifata tabi tutulur.

Tevkifat oranı, hesaplanan KDV'nin; temizlik, bahçe ve çevre bakım, özel güvenlik, danışmanlık ve denetim hizmetlerinde % 50'si, diğer hizmetlerde ise 1/3'ü dür.

İşleme taraf olanlar, mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kimse veya kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi olabilecektir.²⁸

“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 etmiştir²⁹.

²⁸ Mehmet Altındağ, www.verginet.net 12.03.2006.

²⁹ Deniz Özyamaç, *KDV Tevkifatı ve Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV İadeleri I*, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 88, Ocak 2007, s.1.

2.3.3. 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.³⁰ 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 yapması mümkün bulunmaktadır.³¹

KDV sorumluluğunun yasal süre içinde yerine getirilmemesi nedeniyle ikmalen veya re'sen yapılan KDV tarhiyatlarında KDV indirim, 49 No' lu K tarh olunan KDV'nin ödenip kayda geçirildiği aya ait 1 No' lu KDV Beyannamesi ile yapılacaktır.³²

2 No' lu KDV beyannamesinin, V.U.K.' nun 371. maddesine istinaden pişmanlıkla verildiği hallerde de KDV indirim, 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 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.³³

³⁰ Zihni Kartal, *Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu*, Vergi Dünyası, Temmuz, 1997, s.191.

³¹ KDVK Md.29.

³² KDVK Genel Tebliği 49.

³³ Kartal, a.g.e., s.191.

Fason is 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.

2.4. KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSUNA GİREN İŞLEMLER

KDV'nin konusunu, vergiye tabi olan malların üretiminden tüketimine kadar meydana gelen katma değerler oluşturmaktadır. KDV, her safhada, malların teslimi veya hizmetlerin ifası sırasında yaratılan değer üzerinden alınmaktadır. KDV, muamele vergisi olarak da isimlendirilen bir vergi türüdür. 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 1³⁴- 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,

³⁴ 3065 sayılı Kanun Genel Tebliği Seri No:1 (30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

- d. (4706 sayılı Kanun'un 8 inci maddesiyle değişen sekli) Hazinece yapılan taşınmaz mal satışları hariç müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
- e. Boru hattı ile hem petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
- f. Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,
- g. Genel ve Katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflar, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,
- h. Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler."

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, sınai, 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 diğerinde 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.³⁵ Örneğin, bir Fransız vatandaşı, Bodrum ilçesinde bir dükkân açmak suretiyle ve devamlı olarak giyim eşyası satıyorsa buradaki satışı KDV'ye tabi olacaktır.

Bir işlemten 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.³⁶

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.

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

³⁵ 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 30.11.1984 Tarih ve 18591 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁶ Mehmet Maç, *Katma Değer Vergisi Uygulaması*, 4. Baskı, Denet Yayıncılık A.Ş., İstanbul 1998, s.1.2.

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.

2.4.1. Teslim ve Teslim Sayılan Haller

Teslim, KDV'nin konusunu teşkil eden işlemlerden biri olmakla birlikte, bu işlemin vergilendirilebilir hale gelmesini sağlayan bir eylemdir. 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.³⁷ 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 nakliyeciyi veya sürücüye 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 veya gönderilmesi, gönderilmeye başlanması dahi teslim olarak tanımlanmıştır.³⁸

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

³⁷ 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, Madde. 2, 30.11.1984 Tarih ve 18591 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁸ Yılmaz Özbalcı, *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999, s.370.

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.³⁹

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

Madde 2-3) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlarda mal teslimidir.⁴⁰

Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri mal ve diğer enerjilerin devir ve temlikii genellikle dağıtım şeklinde gerçekleşmektedir.⁴¹ 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 açısından mal teslimi sayılmasının nedeni tıpkı katma değer vergisi hesaplamaları gibi aylık dönemler itibariyle faturaya bağlanması, tahakkuk ettirilmesindendir.

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

Madde 2-4) Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad 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.

Bu da teslimin konusunu teşkil eden asıl maddenin vergilendirilmesini sağlamakta⁴², böylece geri gelen dolayısıyla teslimi söz konusu olmayan bir üründen de vergi alınmamış olmaktadır⁴³.

Kap ve ambalajlarla ilgili olarak verilebilecek en iyi örnek tüpün teslimidir. Neticede gerek piknik tüpü gerekse mutfak tüpü alırken verilen para o tüpün 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.

³⁹ Mehmet Maç, *KDV Uygulaması*, 2008, s:2.3., <http://www.bodonet.com.tr/vergi/kdv.php>, 05.12.2009.

⁴⁰ 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, Madde.2, 30.11.1984 Tarih ve 18591 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴¹ Özbalcı, a.g.e., s.377.

⁴² Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2002, s.391.

⁴³ 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

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 tutulacaktır⁴⁴.

Trampa edenlerden her biri, trampasını taahhüt ettiği şeye göre satıcı ve kendisine verilmesi taahhüt olunan şeye göre müşteri hükmündedir⁴⁵. Trampa edilen malların Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine göre bulunan emsal bedelleri farklı ise taraflar, emsal bedelleri üzerinden birbirlerine fatura kesmek mecburiyetindedirler⁴⁶. Trampa sözleşmesine şöyle bir örnek verilebilir. Bir süt üretim çiftliği hali hazırdaki hayvanlarından süt vermekten 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 karşılıklı olarak mallarını trampa etmiş ve her ikisi de ayrı ayrı teslimlerde bulunmuş olacaklar. Her teslimde ayrı ayrı vergilendirilecektir.⁴⁷

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 sarfı,

c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri.⁴⁸

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

⁴⁴ 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

⁴⁵ Şaban Küçük, *Katma Değer Vergisinde Takas ve Trampa İşlemi*, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı: 201, Ocak 2005, s. 64.

⁴⁶ Beşir Atmaca, *Katma Değer Vergisi Ders Notları*, Uyum Ajans, Ankara, 2005, s.5.

⁴⁷ Özgür Biyan, *Katma Değer Vergisi Açısından Takas ve Trampa*, E-Yaklaşım, S. 45, Nisan 2007, s.4.

⁴⁸ 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, md.3, 30.11.1984 Tarih ve 18591 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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 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.⁴⁹ Böylece kendi ürettiği unun, gerek un olarak satışında gerekse sattığı ekmekler içerisinde vergilendirmiş oluyor. Oysa bu ekmeklerin, Almanya'nın Türkiye'deki konsolosluğuna Ekim 2009 ayında teslim edildiğini düşünürsek, bu teslimin KDV' nın 15'inci maddesinin birinci fıkrası gereğince istisna olduğu göz önünde bulundurulduğunda konsolosluğa teslim edilen ekmekler üzerinden KDV alınmazken, bu ekmeklerin üretimi için yapılan un tüketimi teslim sayılacak ve KDV alınacaktır⁴⁰. 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

⁴⁹ 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.

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.

2.4.2. 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.⁵⁰

2.4.3. Verginin Konusuna Girmeyen İşlemler

KDV’ye konu olmayan işlemler kısaca aşağıda sıralanmıştır:⁵¹

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

⁵⁰ www.kobiline.com 06.05.2016

⁵¹ Ahmet Ögüt, *KDV’nin Konusuna Girmeyen işlemler*, Mali Pusula, Nisan, 2005.

2.5. 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.

2.5.1. 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 ⁵²:

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

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:⁵³

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.

2.5.2. 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.⁵⁴

⁵² Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Ankara, 1999, s.373.

⁵³ Güneri Akalın, *Kamu Ekonomisi*, Ankara Ün. SBF Yayını, Ankara, 1986, s.390

⁵⁴ Uluatam ve Methibay, a.g.e., s.373.

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

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

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.

2.5.3. 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.⁵⁵

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.

2.5.4. Ücret Tipi KDV

Matrahın hesaplanmasında sermayenin aşınma payı ile birlikte sermaye gelirinin indirilmesine izin verilen bu tip katma değer vergisi türünde teşebbüs karı ile işletmede kullanılan sermaye faizinin toplamı katma değerden indirilecek sermaye gelirini oluşturmaktadır. Sonuçta vergi matrahı firmanın ortaya çıkardığı katma değer içindeki ücretlerin büyüklüğüne eşit olacaktır.⁵⁶ 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

⁵⁵ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s.160.

⁵⁶ Kenan Bulutoğlu, *Kamu Ekonomisine Giriş*, 8. Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004, s.350.

yönelteceklerdir. Böylece ülkede istihdam artışına engel olabilecek bir durum ortaya çıkabilecektir.⁵⁷

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.⁵⁸

⁵⁷ 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.

⁵⁸ Uluatam ve Methibay, a.g.e., s.373.

BÖLÜM 3. İHRACAT KAVRAMI

3.1. İHRACAT TANIMI VE KAPSAMI

3.1.1. İhracatın Tanımı

İhracat; bir malın, eşyanın veya değerın yürürlükteki ihracat ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkış işlemidir. Malın yurtdışına satışıdır.⁵⁹ Başka 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.⁶⁰

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.⁶¹

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 Tebliğ⁶²' 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 Bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veya Müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemleri ifade etmektedir. Söz konusu tebliğin 3'üncü

⁵⁹ Yaser Gürsoy, *Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012, s.31; Minire Akın, *Türkiye'de İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2010, s.24.

⁶⁰ Maç, a.g.e., <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>

⁶¹ "İhracat nedir?", <http://www.turkforum.net/showthread.php?t=121848>, 24.12.2009.

⁶² 12.04.2008 Tarih, 26845 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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.⁶³

İhracat Yönetmeliğinin 4/e maddesine göre ihracat; bir malın veya değer in 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.⁶⁴

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.⁶⁵

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.⁶⁶

İhracatçı kavramı ihracat yönetmeliğinin birinci kısmının 4’üncü maddesinin ‘d’ fıkrasında tarif edilmiştir.⁶⁷ Bu tarife 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 iştigal 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.⁶⁸

⁶³ Dış Ticaret Müsteşarlığı, 2008/5 İhracat Tebliği, http://www.alomaliye.com/2008/ihracat_ihracat_2008_5.htm, 25.12.2009.

⁶⁴ Talip Boz, *İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası*, Vergi Dünyası Dergisi, 2000, s.226; Akın, a.g.e., s.25.

⁶⁵ Boz, a.g.e., s.226; Akın, a.g.e., s.32.

⁶⁶ Gökhan Tokaç, *Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve İade Müessesesi*, Yüksek Lisans Tezi Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2007, s.6

⁶⁷ 06.01.1996 Tarih , 22515 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶⁸ TC Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, “Nasıl İhracatçı Olunur?”, <http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detay&yayinID=71&icerikID=70&dil=TR>,

3.1.2. Gümrük Mevzuatı Açısından İhracat

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 gerçekleştikten sonra kapatılır (ihracat / Çıkış Gümrük Beyannamesinin kapatılması).

Gümrük mevzuatına göre ihracatın; fiili ihracatın gerçekleştirilmesi, serbest dolasında olan eşya ile serbest dolasında olmayan eşyanın ihracı şeklinde kategorize edilebilecek iki türdeki eşyanın ihracatına bağlı olarak, kesin ihracat, serbest dolasında olan eşyanın ihracı, yeniden ihracat, serbest dolasında olmayan eşyanın ihracı, geçici ihracat; serbest dolasında olan eşya veya serbest dolasında olmayan eşyanın ihracı, serbest dolasında olmayan eşyanın ihracı ile ithalatta ödenmesi gereken vergiler yönü ile gümrük yükümlülüğü (ve gümrük denetim-gözetimi) sona erer. Serbest dolasında olan eşyanın ihracında ise, esasen ihracat vergilerine tabi olması hariç gümrük vergileri açısından bir yükümlülük bulunmamaktadır. ⁶⁹

3.1.3. İhracat Sayılan Satış ve Teslimler Halleri

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. ⁷⁰

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

⁶⁹ Abdurrahman Demir, *İhracatta Kıymet Farklılıkları, Hayali İhracat Ve Kara Para Aklama İlişkileri Her Kıymet Farklılığı Hayali İhracat Mıdır?*, Vergi Dünyası, Haziran, 2002, s.250.

⁷⁰ Seyit Ahmet Baş ve Yusuf Akay, *İhracatı Düzenleyen Yasal Prosedür*, Vergi Dünyası, Mayıs 1998, s.201.

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-

- 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 bulundukları 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,

3.2. 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.⁷¹

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.⁷²

Vergi kanunlarında esas itibarı ile vergilendirilmesi öngörülen bir konunun veya işlemin kısmen veya tamamen sürekli veya geçici olarak vergi dışında bırakılmasıdır. 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, yüklendikleri KDV'lerinin tenzili ile birlikte devlete teslim etmekle yükümlüdürler. Bu

⁷¹ Kemal Oktar, *KDV İstisnalar ve İadeler*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 6.Baskı, 2005, s.3.

⁷² Kadir Toy, *Katma Değer Vergisinde İstisnalar*, Vergi Dünyası, Mart, 1985, s.43.

yükümlülükleri surecinde, kendi üstlerinde bir yük kalmaması, KDVK' nın esasındandır.⁷³

3.2.1. Tam İstisna

Teslim veya hizmetin KDV'den istisna edilmiş olması halinde bu işlemle ilgili olarak işlemde bulunan tarafından yüklenilmiş olan KDV 'nin indirim konusu yapılabilmesi, indirimle giderilemeyen yüklenilen KDV'nin mükellefe iade edilmesi imkanını sağlayan istisna türüdür.

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 esası benimsenmiştir.⁷⁴

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”⁷⁵.

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 yüklendikleri 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

⁷³ Abbas Yüksel, *Katma Değer Vergisi Kanunundaki İstisnalara Bakış*, Vergi Dünyası, 2006, s.298.

⁷⁴ Oktar, a.g.e , s.5; Akın, a.g.e., s.50.

⁷⁵ Hasan Altuncu, *Vergileme Esasları Oranlar Hadler 1997-2002*, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara, 2002, s.229.

veya vergiye tabi başka faaliyet olmadığı için hiç vergi tahsil edilememesi hallerinde, yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan verginin iadesini öngörmektedir.⁷⁶

3.2.1.1. 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

⁷⁶ Oktar, a.g.e, s.6.

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 bulunulduğu 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.⁷⁷

3.2.1.2. 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.⁷⁸

İhracatın belirlenen süre içerisinde gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 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 Kanunun 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

⁷⁷ <http://www.muratistanbulluoglu.com.tr/?p=207>

⁷⁸ KDVK Md.11.

yetkiye istinaden yayımlanan 27 ve 62 Seri No'lu KDV Genel Tebliğleri 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.⁷⁹

3.2.1.3. 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.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların (kayıt ve tescile tabi araçların), Başbakanlık merkez teşkilatına teslimi KDV den

⁷⁹ KDV Sirküleri -17.

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 yüklendiği 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,⁸⁰
- Yalnızca hava alanlarında yolcuları terminalden uçağa uçaktan terminale taşımak için kullanılan ve trafiğe çıkmayan apron otobüsler,⁸¹

⁸⁰ KDVK, 97 nolu tebliği.

⁸¹ KDVK, 99 nolu tebliği.

- 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 Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi.⁸²

3.2.1.4. 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, 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,

⁸² <http://www.muratistanbulluoglu.com.tr/?p=207>

- 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.⁸³

3.2.1.5. Diplomatik İstisnalar Kapsamına Giren Teslim Ve Hizmetler

Diplomatik istisnalar, KDVK'nın 15. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre aşağıdaki teslim ve hizmetler, KDV'den istisna edilmiştir.⁸⁴

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.

⁸³ <http://www.muratistanbulluoglu.com.tr/?p=207>

⁸⁴ KDVK Md.15/1

Bu kişi ve kurumlar KDV ye tabi her türlü malı KDV ödeyerek alacaklar. Daha sonra mal ve hizmet alımlarına ilişkin olarak aldıkları faturaları Dışışleri 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 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 Dışışleri 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.⁸⁵

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 uyuğu, istisna belgesinin tarih ve numarası ile kimlik kartının numarası yazılacaktır.⁸⁶

⁸⁵ Özbacı, a.g.e., s.455

⁸⁶ Sami Özcan, *Yabancı Elçiliklere Yapılan Teslim ve Hizmetlerde KDV İstisnası*, Finansal Forum, <http://www.turmob.org.tr> (07.08.2006)

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.⁸⁷

- Otel, motel, pansiyon, lokanta ve pastane gibi yerlerde yapılan teslim ve hizmetler,
- 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”⁸⁸

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,

⁸⁷ KDVK Genel Tebliği, 20.

⁸⁸ Kızılot, a.g.e., s.953.

yetkili kurum temsilcileri tarafından onaylanan bir yazı ile talep etmesi yeterli olacaktır.⁸⁹

3.2.2. Kısmi İstisnalar

Tam istisna kapsamına girmeyen işlemleri kapsayan ve istisna kapsamındaki işlemler dolayısı ile yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamadığı istisna türüdür. Kanunun İndirilemeyecek KDV başlıklı 30.maddesinin a bendine göre “Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi” indirim konusu yapılamaz. Yukarıda sayılanların dışındaki 16.maddedeki ithalat istisnası ile 17.maddedin 4.s maddesi haricindeki diğer işlemler KDV den istisna edilmiş olmalarına rağmen, bu işlemler için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

Yüklenilen KDV, istisnaya tabi olan malın veya hizmetin edinimi sırasında ödenen veya borçlanılan KDV miktarı ile genel idare giderlerinden, amortismanı 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.⁹⁰

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

⁸⁹ Salih Turan, *Uluslararası Anlaşma Hükümlerine Göre Uygulanan Katma Değer Vergisi İstisnaları*, Maliye ve Sigorta Yorumları, 2006, s.457.

⁹⁰ İlyas Meriç, *İhracat İstisnasında KDV İadesi Tutarının Hesaplanması*, Vergi Sorunları, 2013, Sayı:302.

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 alışı 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 yazılmak suretiyle beyan edilmektedir. Böylece düzeltme işlemi beyanname üzerinde gerçekleşmektedir.⁹¹

3.2.2.1. Kültür Eğitim ve Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar

3065 Sayılı Kanunun 17. maddesinde "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" düzenlenmektedir. Aynı Kanunun 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 yüklendikleri vergileri indirim konusu yapamayacak, bu vergiler gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları çerçevesinde isin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecektir.⁹²

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.⁹³

3.2.2.2. Kısmi İstisna Kapsamına Giren Diğer İşlemler

KDVK'nın 17. Maddesinin 3.bendinde sayılan ve aşağıda sıralananlarda kısmi istisna kapsamına girmektedir.⁹⁴

- Küçük Esnaf ve Çiftçi Muafılığı
- İşletmelerin Devri, Bölünmesi ve Birleşmesi
- İktisadi işletmelere Dahil Olmayan Gayrimenkullerin Kiralanması
- Banka ve Sigortacılık işlemleri

⁹¹ Oktar, a.g.e., s.6.

⁹² KDVK Md.17.

⁹³ OKTAR, a.g.e., s.385.

⁹⁴ KDVK Md.17

- Külçe Altın, Külçe Gümüş ve Değerli Kâğıtların Teslimi
- Zirai Amaçlı Teslim ve Hizmetler
- 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

3.2.2.3. 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.⁹⁵

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.⁹⁶

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.⁹⁷ 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 mükellefin istisnaya dahil olan işlemlerinin tamamını kapsamaması şarttır. Su kadar ki; mükellefiyetin devam edilmekte olan işlemlere şümulü yoktur..⁹⁸

⁹⁵ KDVK Md.18

⁹⁶ Mehmet Bingöl, *Katma Değer Vergisinde 3297 Sayılı Yasa ile Yapılan Değişiklikler*, Vergi Dünyası, Ağustos 1986.

⁹⁷ Uluatam ve Methibay, a.g.e., s.383.

⁹⁸ KDVK, Md.18/1

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.⁹⁹

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 sayılır¹⁰⁰.

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.¹⁰¹

KDVK'nın işleyişine rastgele bir müdahale yapılmasını önlemek ve sistemin düzenli bir şekilde islemesini 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 istisnanın sistem üzerinde yaratacağı etki incelenmek suretiyle KDVK' ya hüküm konularak istisna veya muaflık tanınabilmektedir.¹⁰²

Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.¹⁰³ Bu hüküm uyarınca, KDVK' ndan önce veya sonra yapılmış olan uluslararası anlaşmalardaki KDV'yi de kapsayan muaflık hükümleri, hukuki özellikleri nedeniyle tatbik edilecektir.

⁹⁹ KDVK, Md.18/2

¹⁰⁰ KDVK, Md.18/3

¹⁰¹ KDVK, Md.19/1

¹⁰² KIZILOĞ, a.g.e., s.378

¹⁰³ KDVK, Md.19/2

3.3. İHRACATTA KDV İSTİSNASI

3.3.1. İhracat İstisnasının Teorik Boyutu

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.

3.3.1.1. Destinasyon İlkesi

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.

3.3.1.2. Orijin İlkesi

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.¹⁰⁴

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.

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,

¹⁰⁴ İlhan Kırıktaş ve Abdullah Tolu, *İhracatta KDV Uygulaması Devlet Yardımları, Muhasebe ve YMM Mevzuatı İlişkisi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 1996, s.102.

her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'ye tabi tutulmuştur. ¹⁰⁵İhraca konu mal ve hizmetlerin KDV yükü taşınmaması 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. ¹⁰⁶

3.3.2. 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. ¹⁰⁷

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. ¹⁰⁸

KDV'de üç nedenle vergi iadesi ortaya çıkabilmektedir. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır: ¹⁰⁹

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

¹⁰⁵ Kırıktaş ve Tolu, a.g.e., s.102.

¹⁰⁶ Maç, a.g.e., s.113.

¹⁰⁷ Sami Kazıcı ve Halil Başağaç, www.ceterisparibus.net, 02.04.2006.

¹⁰⁸ T.C. Maliye Bakanlığı Konya Defterdarlığı, 2002:1-2.

¹⁰⁹ Mahmut Vural, *Katma Değer Vergisinde Mahsuben iadeler*, Vergi Dünyası, Şubat 2000, s.222.

- ✓ 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.¹¹⁰

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 hükmüne bağlanmıştır.

Buna göre KDV indirimi yapılabilmesi için¹¹¹.

- 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.

¹¹⁰ KDVK Genel Tebliği 4.

¹¹¹ T.C. Maliye Bakanlığı Konya Defterdarlığı, 2002:1-2.

- Yükl enilen 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 itibariyle 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.¹¹²

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.¹¹³

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.¹¹⁴

Birinci yöntem, «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

¹¹² T.C. Maliye Bakanlığı Konya Defterdarlığı, 2002:5.

¹¹³ Kazıcı ve Başağaç, a.g.e., www.ceterisparibus.net

¹¹⁴ Özcan, a.g.e., www.turmob.org.tr

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.¹¹⁵

3.4. İHRACAT İSTİSNASINA KONU OLAN İHRACAT ŞEKİLLERİ

3.4.1. Kredili İhracat

Kredili ihracat, özelliği olan ihracattır. İki 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.¹¹⁶

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.¹¹⁷

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.¹¹⁸

¹¹⁵ Demirkan Uçar, *KDV'de İhracat İstisnası ve Bunun Uygulama Esasları*, Vergi Dünyası, Haziran 1985, s.46.

¹¹⁶ D. Erkan Ateşli, *KDV Açısından İhracat istisnasının Uygulanacağı Dönem II*, Vergi Sorunları Dergisi, S.167, 2002a, s.46.

¹¹⁷ Murat Koç, *İhracatta KDV iadesinin Hesaplanması, Raporlanması, Denetimi ve Bir Örnek Uygulama*, İstanbul 2005, s.7.

¹¹⁸ Ateşli, a.g.m., s.46.

Kredili ihracatta, fiili ihracat tarihinde başlayan kredili ihraç süresi dayanıksız tüketim mallarında 2 yılı, diğer mallarda 5 yılı geçemez.

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 sekli için belirlenen süreler içinde yurda getirilerek, buna ilişkin döviz alım belgelerinin ibraz edilmesi gerekir.¹¹⁹

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

3.4.2. 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.¹²⁰

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.

¹¹⁹ Koç, a.g.e., s. 7.

¹²⁰ Kırıktaş ve Tolu, *İhracatta KDV Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 1996a, s.25.

Konsinye ihracat şerhi düşölerek onaylanan gümrük beyannamelerinin doksan gün içinde gümrük idarelerine tevdi gerekmeğedir. İhracatçılar, konsinye olarak gönderilen malların kesin satışının yapılmasını takip eden otuz gün içinde durumu, kendileri tarafından düzenlenmiş kesin satış faturası veya örneğı ve gerekli diğler 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 is günü içinde ihracat bedellerinin getirileceğı aracı bankaya gönderirler.¹²¹

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 Kambyo Mevzuatı' na göre bedellerinin, satılamaması hallerinde ise malların Gümrük Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekir.¹²²

Maliye Bakanlığı vermiş olduğı bir mukteza da, özet olarak; konsinyasyon suretiyle yapılan ihracat işlemlerinde, malın yurtdışı edildiğı sırada kesin alıcısı, satılıp satılmayacağı ve bedeli belli olmadığını, bu nedenle konsinyasyon suretiyle satışta kesin satışın yapıldığı (alıcının ve satış bedelinin belli olduğı) ve faturanın düzenlendiğı tarihin ait olduğı dönem itibari ile ihracat istisnası hükümlerinin uygulanabileceğini açıklamıştır.¹²³

Bu açıklamalara göre, konsinyasyon yoluyla yapılan ihracat işlemlerinde ihracat istisnası, malların kesin alıcısının belirleyip, bu alıcı adına fatura düzenlendiğı tarihin ait olduğı dönemde uygulanacaktır.

3.4.3. Bağlı Muamele (Takas) Yoluyla Yapılacak İhracat (Karşılıklı Ticaret)

Bağlı muamele ticaret şekli, “karşılıklı ticaret” olarak adlandırılan ve en genel anlamıyla kısmen de olsa ödeminin para yerine malla yapıldığı ticaret kapsamında yer almaktadır. İhraç edilen malın tümüne veya bir bölümüne karşılık mal alındığı bir ticaret seklidir. İhraç veya ithal edilen mal, hizmet veya teknoloji transferi bedelinin

¹²¹ Ateşli, a.g.e., s.47-48.

¹²² Ümit Ataman ve Haluk Sümer, *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Türkmen Kitapevi, İstanbul 1996, s.79.

¹²³ Ateşli, a.g.e., s.48.

kısmen veya tamamen mal, hizmet ve teknoloji transferi veya kısmen döviz ile karşılandığı bir ödeme seklidir.¹²⁴

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 ihrac 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 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 isleme aracılık eden bankalarca sonuçlandırılır. Ancak, takas veya bağlı muameleye konu karşılıklı ödeme yükümlülüklerinin eşit olması esastır.

Bağlı muamele yoluyla ihracat, daha çok finans zorluklarının yaşandığı ülkelere yönelik ihracatlar da gündeme gelmektedir. İhraç veya ithal edilen mal, hizmet veya teknoloji transferi bedelinin kısmen veya tamamen mal, hizmet, teknoloji transferi veya kısmen döviz ile karşılandığı bir ödeme şeklidir. Bağlı muamele veya takas izinlerinin süresi, 6 ayı aşmamak kaydıyla firmanın yaptığı anlaşmada yer alan süre kadardır. Bu süre, ilgili merci tarafından, süre bitiminden öne başvurulması halinde 2 yıla kadar uzatılabilir.

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.

¹²⁴ *Takas veya Bağlı Muamele Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin Tebliğ*, 06.06.2006 Tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete.

3.4.4. 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.¹²⁵

3.4.5. Transit (Doğrudan) Ticaret

Transit ticaret; alış ve satış bedelleri arasında lehte fark esas olmak üzere, malların transit olarak veya doğrudan doğruya bir ülkeden başka bir ülkeye satılmasıdır.

Transit ticarete konu olan malların satın alınması ithalat, satılması da ihracat sayılmaz. Çünkü, bu mallar Türkiye'ye getirilmeden yurt dışında satılmaktadır. Dolayısıyla, transit ticarete konu olan mallarla ilgili olarak ithalata ve ihracata ilişkin vergi, resim, harç ve fon tahsil edilmeyecektir.

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, 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.¹²⁶

Transit ticarete konu malların alınması ithalat, satılması da ihracat sayılmadığından ve bu mallar hiç Türkiye'ye getirilmeden doğrudan yabancı ülkede satıldığından, transit ticaret KDV'nin konusuna girmemektedir. Örneğin, Türkiye'deki bir kurumun, Almanya'dan satın aldığı malı Türkiye'ye getirmeden, İspanya'ya satması KDV'nin konusuna girmez. Dolayısıyla, KDV'nin konusuna girmeyen transit ticaret (ihracat) şeklinde yapılan satışlara KDV ihracat istisnası hükümlerinin uygulanması söz konusu olamaz..¹²⁷

¹²⁵ Doğan Argun, *İhracatta KDV İadesi ve Uygulaması*, Yaylın Matbaası, İstanbul, 1997, s.11.

¹²⁶ 96/8 no'lu Transit Ticarete İlişkin Tebliğ, 06.01.1996 tarih ve 25515 sayılı Resmi Gazete.

¹²⁷ Ateşli, a.g.e., s.51.

3.4.6. Ayni Sermaye İhracı

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

Ayni sermaye ihracında DAB düzenlenmediği için iade, mahsup ve terkin işlemlerinde DAB aranmamaktadır.¹²⁸

3.4.7. 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 idareleri söz konusu malların yurt dışına çıkışı için yapılan talepleri ilgili mevzuat çerçevesinde inceleyip sonuçlandırır.”¹²⁹

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,

¹²⁸ Argun, a.g.e., s.12

¹²⁹ Gümrük Müsteşarlığı İhracat Yönetmeliği, 06.06.2006 Tarih ve 26190 Sayılı Resmi Gazete.

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 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.¹³⁰

Ülkemizi temsilen iştirak edilecek uluslararası yurt dışı fuar ve sergiler Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından tespit edilir.¹³¹

3.4.8. 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;¹³²

¹³⁰ Ateşli, a.g.e., 2002a, s.54.

¹³¹ Mehmet Şahin, *Bütün Yönleriyle İhracat Gümrük İşlemleri*, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, Temmuz 1998, s.103.

¹³² *Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ*, 06.06.2006 Tarih ve 26190 Sayılı Resmi Gazete.

- a. Gerçek veya tüzel kişiler tarafından götürülen veya gönderilen hediyeler, miktarı ticari teamüllere uygun numuneler ile reklam ve tanıtım malları, yeniden kullanıma veya geri dönüşüme konu ithal edilmiş mal ve ambalaj malzemeleri,
- b. Daha önce usulüne uygun olarak ihraç edilmiş malların bedelsiz gönderilmesi ticari örf ve adetlere uygun parçaları, fireleri ile garantili olarak ihraç edilen malların garanti süresi içinde yenilenmesi gereken parçaları,
- c. Yabancı misyon mensuplarının, Türkiye'de çalışan yabancıların, yurt dışına hane nakli suretiyle gidecek Türk vatandaşlarının, daimi veya geçici görevle yurt dışına giden kamu görevlilerinin, bu durumlarının ilgili mercilerce belgelenmesi şartıyla, beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,
- d. Yurt dışında yerleşik tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,
- e. Kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler ve üniversitelerin; görevleri veya
- 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.

Yabancı turistlerin ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının KDV Kanununun 11/1-b maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanarak yurt dışına götürecekleri eşya ve taşıtların bedelsiz ihracatına, anılan Kanun maddesi uyarınca KDV iadesinden yararlanmak isteyen ve bu yönde talepte bulunan yolcular için Türkiye'deki satıcılar tarafından doldurulmak suretiyle kendilerine verilecek satış faturası nüsha veya satıcı tarafından onaylı örneklerine istinaden, ilgili gümrük idarelerince izin verilir.

Bedelsiz ihracat yoluyla yurt dışına gönderilen mal ve eşyalar, ihracatta uygulanan desteklerden yararlandırılmaz. Bedelsiz ihracata konu olacak mallardan 11 1,3 ve 4. sıralarda yer alanların bedelsiz ihracatında ihracatçı birliğine üye olma şartı aranılmaz.

Bedelsiz ihracata ticari mallar yanında gayriticari mallar da konu olabilmektedir. Gayriticari mallar, ilke olarak, vergi mükellefi olmayanlar tarafından kişisel tüketim vb. amaçlarla bedelsiz olarak yurt dışına götürülmektedir. Ticari nitelikteki mallar ise daha çok, hediye numune, tanıtım amaçlı olarak gönderilebilmekte yada daha önce ihraç edilen malların, ticari örf ve adete uygun parçaları, fireleri ile garantili olarak ihraç edilen malların garanti süresi içinde yenilenmesi gereken parçaları bedelsiz olarak yurt dışı edilebilmektedir.

Bedelsiz ihraç edilen malların KDV ihracat istisnasından yararlanabilmesi için, ihracatın bu Kanunun 12. maddesinde belirtilen şartlar çerçevesinde gerçekleştirilmesi ve durumun gümrük beyannamesi ile teşvik edilmesi gerekir. Aksi halde, ihracat istisnasının uygulanması söz konusu değildir.

1991/2 sıra nolu KDV İç Genelgesinde, bedelsiz ihracat nedeniyle KDV iadesi talep edilebilmesi için, ihracatın bedelsiz olduğunun Dış Ticaret müsteşarlığından alınacak bir yazı ile belgelenmesi gerektiği açıklanmaktadır. Ancak, yukarıda da belirtildiği üzere bedelsiz ihracat yapılacak her durum için Dış Ticaret Müsteşarlığınca izin verilmemekte, bedelsiz ihraç edilecek malın değerine göre gümrük idareleri ve ihracatçı birliklerince de izin verilebilmektedir. Bu nedenle, mal ve eşyaların değerine göre bedelsiz ihracat izni veren ilgili kuruluşlardan alınacak olan ve ihracatın bedelsiz yapıldığını teşvik eden belgeler de iadeye esas belge olarak kabul edilmelidir.

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.

3.4.9. Serbest Bölgelere Yapılan İhracat

Müsaadeye veya kayda bağlı olmaksızın yapılan ihracata serbest ihracat denilmektedir. Bu ihracat, herhangi bir özelliği olmayan, normal ihracattır. Bu ihracat şeklinde ihracatçılar, ihracatçı birliklerine onaylattıkları gümrük beyannamesi ile birlikte, ihracatın yapılacağı gümrük idaresine müracaat ederler.

Malların yurt dışına serbest ihracat yoluyla gönderilmesi işlemi, Kanununun 12.maddesinde belirlenen ve yukarıda belirtilen şartların gerçekleşmesi şartıyla KDV'den istisna olacaktır.

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.¹³³

Serbest Bölgeler Kanunu’nun 32 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.

3.4.10. Kayda Bağlı İhracat

İhracat Yönetmeliği’nin 6.maddesine göre, Yönetmeliğe ekli “Kayda Bağlı İhracat Listesi”nde kayıtlı malların ihracı kayda bağlıdır. Kayda bağlı ihracat beyannamesinin

¹³³ Koç, a.g.e., s.11.

geçerlilik süresi, uzatılmamak şartıyla 90 gündür. Bu süre kayıt tarihi ile başlar, gümrük beyannamesinin kapanışı ile biter.

Kayda bağlı ihraç listesi aşağıdaki gibidir:

- Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu primi kesintisine tabi maddelerin ihracı,
- Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'ndan ödeme yapılan maddelerin ihracı,
- Ülkemizde kredi karşılığı kurulan tesislerin bedelinin malla geri ödenmesine ilişkin özel hesaplar çerçevesinde ihracat,
- Ülkemiz ile Rusya Federasyonu arasındaki doğalgaz anlaşması çerçevesindeki ihracat,
- Ülkemiz ihraç ürünlerine miktar kısıtlaması uygulayan ülkelere yapılan kısıtlama kapsamındaki maddelerin ihracı,
- Birleşmiş Milletler Kararları uyarınca ekonomik yaptırım uygulanan ülkelere ihracat,

Kayda bağlı olarak yapılan ihracatlar, KDV Kanununun 12.maddesinde belirtilen şartlar çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde, KDV'den istisna olacaktır.

3.5. 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 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.¹³⁴

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

¹³⁴ Ahmet Kavak, *Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası*, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 1989, s.5.

vergi varsa mükelleflere belli şartlarla iade edilecektir.¹³⁵ Bu sayede ihracatçılar üzerlerindeki vergi yükünden tamamen arınmış, maliyetlerini daha aşağıya çekmek suretiyle karlılıklarını arttırarak daha verimli çalışma ortamına kavuşmuş olmaktadır.

KDVK'nın 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.¹³⁶ Bu sayede mal ve hizmet ihracatında KDV hesaplanmayacağı kanunen de hüküm altına alınmış olmaktadır.

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

¹³⁵ Nihat Uzunoğlu, *İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler ve Bu Verilerin Analizi*, Vergi Dünyası, Nisan 2001, S.236, s.24.

¹³⁶ Sarılı, a.g.e., s.469.

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 çözüm¹³⁷ roaming.

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

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.¹³⁸) 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 uygulatmayı tercih etmiştir. Buna

¹³⁷ <http://www.medyasozluk.com/sozluk.php?process=word&q=roaming>, 31.12.2009.

¹³⁸ <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

göre; Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlere ilişkin yabancı yapım ılar tarafından satın alınacak ve 213 sayılı VUK' un 232'nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle  denecek KDV yapım ılara 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 hükümle 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 ertelemesi yani tecil edilmesi işlemi düzenlenmiştir. 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.  deme 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  dememelerini düzenlemek için geliştirilmiş bir yapıdadır. Bu haliyle söz konusu bent hükmü "ihracat öncesi istisna"¹³⁹ konumundadır.

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

3.5.1. Doğrudan Mal İhracatında KDV İstisnası

KDVK'da yer alan ihracat istisnası türlerinden ilki doğrudan mal ihracatın yöneliktir. Kanunun 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 kanunun 12'nci maddesinde açıklığa kavuşturulmuştur. Bu hükümlere göre bir teslimin ihracat sayılabilmesi için aranan şartlar, yukarıda 'İhracatın Tanımı ve Kapsamı' başlığı altında a ıklanığından burada tekrar edilmeyecektir. Ancak bilinmesi gereken önemli husus, bir teslimin ihracat sayılarak istisna uygulamasına konu olabilmesi için malın Türkiye Cumhuriyeti (TC)

¹³⁹ KDVK Genel Gerekçesi Kanun Tasarısı Ve Komisyon Raporları 02.11.1984 Tarih, 18563 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 15'inci maddesinde yer alan ifadesi.

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.¹⁴⁰ 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.¹⁴¹

3.5.1.1. 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 sayılabilir¹⁴². Malın tasarruf hakkının devredilmediği yani KDV'de teslim fiilinin gerçekleşmediği geçici ihraç yoluyla malların yurtdışı edilmesi halise ihracat sayılmayacaktır.¹⁴³

3.5.1.2. İhracat İstisnasından Faydalanabilecekler

4 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre ihracat istisnası uygulamasından sadece "ihracatçılar" yararlanabilir.¹⁴³ 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

¹⁴⁰ Mehmet Maç, *KDV Uygulaması*, 2010, <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php> , s.2-3.

¹⁴¹ KDVK 4 Seri No'lu Genel Tebliği ve 19 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

¹⁴² Sarılı, a.g.e., s.466.

¹⁴³ 4 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

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 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.

3.5.1.3. 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.¹⁴⁴

3.5.1.4. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde KDV İstisnası

Bir mal satıldıktan sonra, istenilen nitelikte olmadığına 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.¹⁴⁵ 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 Tebliğinin¹⁴⁶ ‘c’ bölümünde yapılmıştır.

¹⁴⁴ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu Md. 25: 21.06.2006 Tarih, 26205 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁴⁵ 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.

¹⁴⁶ 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.

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.¹⁴⁷ 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 edilecektir.¹⁴⁸ 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.¹⁴⁹

¹⁴⁷ Zekai Özcan, *İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde Katma Değer Vergisi Uygulaması*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 26, Şubat 2006, s. 86

¹⁴⁸ Oktar, a.g.e., s.26.

¹⁴⁹ Hayreddin Erdem, *İhraç Edildikten Sonra Geri Gelen Mallarda KDV Uygulaması*, Yaklaşım Dergisi, Mart 2006, Sayı:159, s.160.

3.5.1.5. İhracata Konu Malların Zayı 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 zayı olursa diğer gerekli şartlar da gerçekleştiği takdirde ihracat istisnası uygulamasına devam edilecektir. İhracata konu olan malların, TC gümrük bölgesinden çıkmadan önce zayı olması halinde ise, mallar henüz yurtdışı edilemediğinden, katma değer vergisi istisnasının uygulanması mümkün olmayacaktır.¹⁵⁰

¹⁵⁰ “İhracatta KDV İstisnası”, <http://myomuhasebe.tr.gg/D&%23305%3B&%23351%3B-Ticaret-&%23304%3B&%23351%3Blemleri-Muh-3.htm>, 08.01.2010.

BÖLÜM 4. İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLER (TECİL TERKİN SİSTEMİ)

4.1. İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE TECİL, TERKİN VE İADE KONUSUNUN KATMA DEĞER KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ

4.1.1. Genel Açıklama

KDV uygulamasında ön ihracat istisnası olmamakla beraber, belirli koşullar altında ihraç edilmek üzere teslim edilen mallar için hesaplanan KDV'nin ihracatçı tarafından ödenmemesi şeklinde bir uygulama mevcuttur.

KDVK' nun 11/1 maddesinde 3297 sayılı Kanuna eklenen (c) bendi hükmüyle düzenlenen bu uygulamadan,

- Sanayi Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre "imalatçı" niteliğine haiz olanların ihracatçılara yaptıkları teslimler,
- Satıcılar bu vasfa haiz olmasalar bile dış ticaret sermaye şirketlerine veya sektörel Dış Ticaret şirketlerine ihraç edilmek üzere yapılan teslimler,
- Bu vasfa haiz olmasalar bile Özel Finans Kurumlarınca ihracatçılara yapılan teslimler,

yararlanacaktır.

Buna göre Özel Finans Kurumları dışındaki imalatçıların (Dış Ticaret Sermaye Şirketleri veya Sektörel Dış Ticaret şirketlerine ihraç kaydıyla yaptığı teslimler hariç) bu uygulamadan yararlanabilmeleri için, durumun Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca belirlenen aşağıdaki şartlara uygun olması gerekmektedir.

- Sanayi siciline kayıtlı olup, sanayi sicil belgesi almış olmaları,

- Sanayi odaları, ticaret odaları veya esnaf ve sanatkarlar derneklerine kayıtlı olmaları,
- İmalatçı içinde en az 5 işçi çalıştırmaları (imalat işine katılmayan yönetici, büro elemanı veya muhasebeci gibi personel bu sayıya dahil değildir, işyeri sahibi imalata fiilen katılırsa, bu sayıya dahil edilir.)
- Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması (araçların kiralanması halinde, bunların en az bir yıllık süreyle kiralandığının noterce onaylı sözleşme ile ispat edilmesi gerekir.)

Bu şartlara haiz olanlar tarafından ihracatçılara yapılan teslimlerde normal fatura düzenlenecek, KDV gösterilecek, ancak faturaya **“3065 sayılı KDVK’ nun 11/1-c Maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir”** şeklinde bir şerh düşülecektir.¹⁵¹

İmalatçı tanımına girmeyen mükelleflerin Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ile Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine ihraç kaydıyla yaptıkları teslimlere de tecil-terkin uygulanabilecektir. Hatta 77 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine göre, sektörel dış ticaret şirketlerinin imalatçı olmayan ortakları ile imalatçı bile olsalar ortak olmayan firmalardan olan alışlarını bu kapsamda yapmaları zorunludur. Dış ticaret şirketlerine ihraç kaydıyla mal teslim eden mükellefler nezdinde yapılacak bir inceleme sonucu, bir vergi ziyai tespit edilirse, ziyaa uğratılan vergi ile buna ilişkin ceza, zam ve faizlerinden, satıcılara birlikte dış ticaret şirketleri de müteselsilen sorumlu olacaktır.

Bu şekilde işlem yapan imalatçılar, bir defaya mahsus olmak üzere sanayi sicil belgesi ile oda veya derneğe üyelik belgesinin noter onaylı birer örneğini, teslimin gerçekleştiği dönem KDV beyannamesine ekleyeceklerdir. Bundan sonraki teslimler için bu belgelerin eklenmesine gerek yoktur. Sanayi sicil belgesinde veya imalatçı niteliğinde bir değişiklik olursa durum 15 gün içinde vergi dairesine bildirilecektir.

Tecil-terkin uygulaması, sadece ihraç konusu nihai mallara uygulanabilecektir. İhracatçı tarafından olsa dahi işlemden geçirilecek ara mallar ile ihraç edilecek malın ambalajında kullanılacak mallar bu uygulamadan yararlanamayacaktır.

Bu kapsamda teslim yapılan dönemde KDV Beyannamesindeki " İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirim" doldurulmak zorundadır. Bu dönem beyannamesinde imalatçının ödenecek KDV'si olması halinde, bunun ihraç kaydıyla yapılan teslimlere

¹⁵¹ PCW Bağımsız Denetim Firması, “İhracatta KDV Desteği”, *Seminer Notları*, Swissotel- İstanbul, 2004, s.7

ilişkin tahsil edilmeyen KDV kadar kısmı, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilecek, ancak tahsil edilmeyip tecil edilecektir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların teslim tarihini takiben aybaşından itibaren 3 ay içinde ihracının gerçekleştiğine dair ihracatçının gümrük beyannamesinin vergi dairesine ibraz edilmesi üzerine, tecil edilen vergi terkin olunacaktır. Örneğin 5 Kasım'da ihraç kaydıyla teslim edilen mallar, 1 Aralık'tan itibaren 3 ay içinde (28 Şubat'a kadar) ihraç edilirse, tecil edilen vergi terkin olunacaktır.

Malın teslim tarihini takiben aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edildiğinin gümrük çıkış beyannamesi ile tevsik edilmemesi halinde, sürenin bitiminde mükellefe bir uyarı yazısı gönderilecektir. Bu yazıda., mükellefin 7 gün içinde cevap vermesi veya gümrük beyannamesini vergi dairesine ibraz edilmesi gerektiği belirtilecektir. 7 gün içinde mükelleften herhangi bir cevap alınamaması halinde, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre takibata geçilecektir. (1989/8 Sıra No.lu KDV İç Genelgesi).

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmemesi halinde tecil edilen vergi, ilgili dönemler için gecikme zammı %50 fazla uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir. Ancak ihracatın gerçekleşmeyişinin nedeni, Vergi Usul Kanununda yazılı mücbir sebeplerle izah ve ispat edilirse, tecil edilen KDV, sadece tecil faizi uygulamak suretiyle tahsil edilecektir.

4.1.2. Tecil – Terkin İşlemleri

Bu kapsamda teslim yapılan dönemde 1 Nolu KDV Beyannamesindeki “İhraç Kaydıyla Teslimler” bölümü doldurulmak zorundadır. Bu dönem beyannamesinde imalatçının ödenecek KDV’si olması halinde, bunun ihraç kaydıyla yapılan teslimlere ilişkin tahsil edilemeyen KDV kadar kısmı, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilecek, ancak tahsil edilmeyip tecil edilecektir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların, teslim tarihini izleyen aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edildiğini gösteren ihracatçı gümrük beyannamesinin vergi dairesine ibraz edilmesi üzerine, tecil edilen vergi terkin olunur. Örneğin 18 Kasım’da ihraç kaydıyla teslim edilen mallar,1 Aralık’tan itibaren 3 ay içinde ihraç edilirse, tecil edilen vergi terkin olunacaktır.¹⁵²

İhracatın kanunda belirtilen 3 aylık sürede gerçekleşmemesi halinde tecil edilen vergi, ilgili dönemler için (1.5.2003 tarihinden önceki dönemlerde %50 fazla)gecikme

¹⁵² 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, 31.12.1987 tarih ve 19681 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

zammı uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir. Ancak ihracatın 3 aylık sürede mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle gerçekleşmemesi söz konusuysa, bu durumda 3 aylık sürenin doğduğu tarihten itibaren 15 gün içinde Maliye Bakanlığı'na başvuran ihracatçılara 3 aylık bir ek süre daha verilmesi mümkündür.¹⁵³

Maliye Bakanlığının ek süre verme yetkisini vergi dairelerine devretmesi de mümkündür. Talebin ilgili defterdarlık veya vergi dairesine yapılması da Bakanlığa yapılması anlamına gelir. Defterdarlık veya vergi dairesinden 3 aylık süre dolduktan sonra 15 gün içinde ek süre isteyen ihracatçılar taleplerini süresi içinde yapmış sayılırlar.¹⁵⁴

Bu kapsamda teslim edilen malların yukarıda belirtilen süreler içinde ihracatının gerçekleşmemesi halinde, tecil edilen vergi, ilgili dönemler için gecikme zammı da uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir. Ancak ihracatın gerçekleşmeyişinin nedeni Vergi Usul Kanununda yazılı mücbir sebeplerle izah ve ispat edilirse, tecil edilen KDV, sadece tecil faizi uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.¹⁵⁵

İhracatın gerçekleşmemesinden dolayı ödenen bu vergi için ihracatçıya rücu edilebilirse, ihracatçı satıcıya ödediği vergiyi indirim konusu yapabilir. Bu durumda satıcı, ihracatçıya sadece geri alacağı KDV'yi ihtiva eden bir fatura düzenler. Bu faturada ilk ihraç kaydıyla teslime ait faturaya atıfta bulunulur.¹⁵⁶

4.1.3. Tecil-Terkin İşlemlerine İlişkin Bazı Hususlar

4.1.3.1. 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.¹⁵⁷

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

¹⁵³ Vural, a.g.e., s. 514-515.

¹⁵⁴ Ahmet Ögüt *KDV Kanununda 4842 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler*, Maliye Postası Dergisi, Sayı: 546

¹⁵⁵ Oktar, a.g.e., s.34.

¹⁵⁶ Ögüt, a.g.m., s. 484.

¹⁵⁷ Ali Dursun Turanlı, *İhraç Edilmek Koşuluyla Yapılan Tecil-Terkin ve İade Uygulaması*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 231, Kasım 2000, s.127.

yetkiye istinaden yayımlanan 27 ve 62 Seri Nolu KDV Genel Tebliği¹⁵⁸ 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.¹⁵⁹

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.¹⁶⁰

KDV Kanununu 11/1 maddesine 3297 sayılı kanunla eklenen (c) bendi hükmüne göre bu uygulamadan yararlanacaklar şunlardır:

4.1.3.2. 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 Kanunu¹⁶¹ çerçevesinde, Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yapılan imalatçı tanımı esas alınmaktadır.

27 Seri Nolu 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.

¹⁵⁸ 62 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 02.04.1997 Tarih ve 22952 Sayılı Resmi Gazete.

¹⁵⁹ Yafes Pehlivan, *Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimlerinde KDV İstisnası*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2005, s.55.

¹⁶⁰ Kırıktaş ve Tolu, *İhracatta KDV Uygulaması*, s.185.

¹⁶¹ 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanunu 24.04.1957 Tarih ve 9593 Sayılı Resmi Gazete

Yukarıdaki şartlara sahip imalatçılar, bir defaya mahsus olmak üzere Sanayi Sicil Belgesi ve Ticaret Odasına veya Esnaf ve Sanatkar 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.¹⁶²

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.¹⁶³ Danıştay 9. Dairesinin 19.02.1997 tarih ve Esas No:1996/2769 ve 1997/477 sayılı konu ile ilgili 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.

4.1.3.3. İmalatçı Niteliğine Haiz Olanlardan Bizzat Ürettiği Mallar Yanında Üretmediği Malları da Satanlar

Yukarıda yapılan imalatçı tanımı kapsamına giren mükellefler, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların tümünü kendileri imal etmeyebilirler. Diğer bir anlatımla¹⁶⁴ imalatçılar, ihracatçıya ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın alabilirler.

Bu durumda, imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için tecil-terkin uygulaması yapılacak, ancak piyasadan hazır olarak alıp-sattıkları mallar için tecil-terkin işlemi uygulanmayacaktır. Örnek olarak; Bir Anonim Şirket, ihraç kaydıyla satış bağlantısı kurduğu 10000 adet gömlektan 6000 adetini bizzat üretmiş, 4000 adetini de hazır olarak piyasadan almıştır. Bu mükellefin ihraç kaydıyla ihracatçıya teslim ettiği 10000 adet gömleğin bizzat imalatçısı olduğu 6000 adeti için tecil-terkin işlemi uygulanacak, kalan

¹⁶² Turanlı, a.g.m., s.127.

¹⁶³ Oktar, a.g.e., s.27.

¹⁶⁴ Şükrü Kızılot, *Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)*, Yaklaşım Yayınları, Haziran 1998a, s.1385

4000 adet gömlek ise bu uygulamadan yararlanamayacaktır. Çünkü bu mükellef 4000 adet gömleği bizzat imal etmemiş, piyasadan hazır olarak satın almıştır.

Dolayısıyla, ihracatçıya satış yapan imalatçılar, bizzat ürettikleri mallar ile piyasadan hazır olarak satın aldıkları malları, düzenleyecekleri faturada ayrı ayrı gösterebilecekleri gibi, bu mallar için ayrı ayrı fatura da düzenleyebileceklerdir.

4.1.3.4. Kendi Üretimine Yanı Sıra Fason İmalatı da Yaptıranlar

İmalatçı tanımına giren mükelleflerin, kendi üretimine ek olarak fason imalat da yaptırmaları halinde, fason imalatı kendi sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırmış olmasıdır. İşin riskini ve organizasyonu üstlenmesi, yani "İşletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenerek", ihraç edilen nihai ürünün imalat safhalarının bir bölümünün fason ücreti ödeyerek başka firmalara yaptırılması veya kapasite yetersizliği nedeniyle üretim konusu malların bir bölümünün, kendi üretimine ilave olarak "İşletme Organizasyonunu ve işin Riskini Üstlenerek", fason ücreti ödeyerek başka firmalara yaptırılması, ham madde ve yardımcı maddeleri kendi temin etmesi koşullarıyla, bu şekilde üretilen mallar için de tecil-terkin uygulanabilecektir.¹⁶⁵



Şekil 4.1: İhraç kayıtlı teslimlerin süreci

İmalatçı tanımına girdiği halde, fason olarak dahi olsa kendi üretmediği, piyasadan hazır aldığı malları da teslim edenlerin, bu teslimlerini faturada ayrıca göstermek suretiyle tecil-terkin uygulaması dışında tutması gerekir.¹⁶⁶

4.1.3.5. Ücret Karşılığında Fason İş Yapanlar

Fason iş yapanlar yaptıkları bu iş nedeniyle bu uygulamadan yararlanmayacaktır. Örneğin ihracatçının ürettiği mallara fason işçilik yapan bir firmanın bu uygulamaya göre işlem yapması mümkün değildir.

¹⁶⁵ Oktar, a.g.e., s.35.

¹⁶⁶ Pehlivan, a.g.m., s.83.

4.1.3.6. Fason İşi Yapanların İmalatçı Sayılmamaları ve Tecil-Terkinden Yararlanamamaları

Ücret karşılığında fason iş yapanlar (fason işçilik hizmeti verenler), yaptıkları bu iş dolayısıyla imalatçı sayılmayacaklardır. Ayrıca, tecil-terkin sistemi ihraç kaydıyla yapılan mal teslimleri için geçerli olduğundan, hizmet kapsamında katma değer vergisine tabi olan fason işçilik hizmetlerinde tecil-terkin sisteminin uygulanması kanunen mümkün değildir.

Ancak diğer şartları taşımakla birlikte, sadece sanayi sicil belgesine sahip olmayan mükelleflerden, Sanayi ve Ticaret Bakanlığına başvuran ve bu Bakanlıktan söz konusu belgenin verileceğine ilişkin olumlu görüş alanlarda, sanayi sicil belgesi verilmesi beklenilmeden tecil-terkin uygulamasından yararlandırılabilir.

Bu şekilde olumlu görüş yazısı alan mükelleflerin, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki dönemlerde de, bu belge dışında imalatçı şartlarına haiz olduğunun bir vergi dairesi müdür yardımcısının başkanlığındaki yoklama grubu tarafında tespit edilmesi halinde, bu dönemlerde yaptıkları ihraç kayıtlı teslimlerde de tecil-terkin uygulaması yapabilecektir. Bu tespitin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu ile yapılması halinde, yoklama grubunca ayrı bir tespite gerek kalmadan, mükellefin tecil-terkin uygulamasından faydalandırılması mümkün bulunmaktadır.¹⁶⁷

4.1.3.7. Sanayi Sicil Belgesi Almak İçin Başvuran, Ancak Henüz Sanayi Sicil Belgesi Verilmemiş Olanlar

İmalatçılarda aranılan diğer şartlara haiz olup, sanayi sicil belgesini henüz almamış olan mükelleflerin, Sanayi Bakanlığına başvuran ve bu Bakanlıktan söz konusu belgenin verileceğine ilişkin olumlu görüş alanlar veya vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığındaki yoklama grubunun bu şartlara haiz olduğunu belirlediği tarih itibarıyla tecil - terkin kapsamında işlem yapmaları mümkündür. Bu tespit Yeminli Mali Müşavir tasdik raporu ile de yapılabilir.¹⁶⁸

¹⁶⁷ Bozdağ, a.g.e., s. 4.

¹⁶⁸ Oktar, a.g.e., s. 35

4.1.3.8. İmalatçı Olmayanlar Tarafından Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine Yapılan İhraç Kayıtlı Teslimler

Maliye Bakanlığı yayımlamış olduğu 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin (B) bölümü ve 62 Seri No'lu KDV Genel Tebliği¹⁶⁹ 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 gerektirir.

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.

Buna göre, dış ticaret sermaye şirketlerine mal teslim eden mükellefler nezdinde yapılacak vergi incelemesi sonucu, bir vergi ziyaının 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

¹⁶⁹ 62 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 02.04.1997 Tarih ve 22952 Sayılı Resmi Gazete.

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 Nolu KDV Genel Tebliği ekinde yer alan taahhütnameyi ilgili vergi dairesine verme zorunlulukları 70 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

4.1.3.9. 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 ziyası 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 yaptıрма 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.¹⁷⁰

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 nolu KDV Genel Tebliğine göre işlem yapılması uygun görülmüş olup 71 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin i inci bölümü ve 75 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

KDVK'nın 17. 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.¹⁷¹

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.¹⁷²

Maliye Bakanlığı, yayımladığı ve 83 seri nolu KDV Genel Tebliği¹⁷³ 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 işleme izin belgeleri veya ihracatı teşvik belgesi kapsamında ithal edilip işlenen 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.

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

¹⁷⁰ Pehlivan, a.g.m., s.50.

¹⁷¹ Pehlivan, a.g.m., s.51.

¹⁷² Sami Karacan, *İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil ve İade Edilecek KDV'nin Hesabında Son Durum*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mart 2005, S.15, s.54.

¹⁷³ 83 seri nolu KDV Genel Tebliği 29.06.2001 Tarih ve 24447 Sayılı Resmi Gazete.

yapacakları ithalat için Dış Ticaret Müsteşarlığı'na bas vurarak “Dahilde İşleme İzin Belgesi” (DİİB)’ni bu ülkeler dışındaki üçüncü ülkelerden yapacakları ithalatları 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.¹⁷⁴

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.¹⁷⁵

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.¹⁷⁶

4.1.3.10. Geçici Kabul ve Dahilde İşleme Rejimlerinde Tecil-Terkin Uygulaması

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

¹⁷⁴ Oktar, a.g.e., s.31-32.

¹⁷⁵ Oktar, a.g.e., s.32.

¹⁷⁶ Ahmet Ögüt, *İhraç Kaydıyla Teslimlerde KDV Uygulaması*, Maliye Postası Dergisi, Aralık 2004, S.583, s.50.

"İthal Edilen Maddelerle ilgili Bilgiler" bölümü satıcılar tarafından gerçekleşen teslimde uygun seklide doldurularak imzalanacak ve kaşe basılacaktır.¹⁷⁷

Bu kapsamda imal edilen malların tecil terkin uygulanarak ihracatçıya tesliminde de ihracatçılar, malların belgede ihracı taahhüt edilen mallar olup olmadığını belirleyerek, belgenin "ihracat taahhüdü" bölümüne belge sahibi imalatçıdan satın aldığı mallar ve miktarlarını belirten bir şerh koyarak kaşe tatbik etmek suretiyle imzalayacaklardır. Tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen mallar için düzenlenen faturaya; "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 17 nci maddesi hükmü gereğince katma değer vergisi tahsil edilmemiştir" ibaresi yazılacaktır. Kapsama giren ve girmeyen teslimlerin birlikte yapılması halinde, tecil-terkin uygulanabilecek ve uygulanamayacak olan mallar için ayrı ayrı fatura düzenlenecektir.¹⁷⁸

4.1.3.11. Satıcıların Katma Değer Vergisi Beyanı

Bu kapsamda yapılan teslimler için KDVK'nın 11/1-c maddesi uygulamasına ilişkin genel tebliğlerde yapılan açıklamalara göre işlem yapılacaktır. Ham ve yardımcı madde satıcıları tarafından bu dönemde verilecek beyannameye, alıcılar tarafından onaylanarak verilen geçici kabul veya dahilde isleme izin belgesinin bir fotokopisi eklenecektir. İhracatçıya bu kapsamda teslim yapan imalatçılar ise beyannameye, ihracatçı tarafından şerh düşülen geçici kabul veya dahilde isleme izin belgesinin fotokopisini ekleyecektir.¹⁷⁹

83 seri nolu KDV Genel Tebliğinde öngörülen esaslara uygun olarak hareket eden satıcıların tecil edilen veya iade edilen vergisi, ihracatın şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde satıcılardan değil, alıcılardan aranacaktır.

4.1.3.12. Terkin ve İade İşlemleri

Tecil-Terkin kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenecek bir raporla tespit edilecektir. İmalat kayıtlarındaki bilgiler esas alınarak üretim analizi ve randıman hesapları da yapılmak suretiyle düzenlenecek bu raporlarda en az;¹⁸⁰

¹⁷⁷ Pehlivan, a.g.m., s.52.

¹⁷⁸ Pehlivan, a.g.m., s.52.

¹⁷⁹ Pehlivan, a.g.m., s.53

¹⁸⁰ Pehlivan, a.g.m., s.53

- Dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesinin tarih ve sayısı, - Belgenin geçerlik süresi,
- ihracata ilişkin gümrük beyannamesi nin tarih ve sayısı,
- Fiili ihracat tarihi, ihraç edilen malların cinsi, miktarı ve tutarı,
- ihraç edilen malların üretiminde kullanılan maddelerin satıcılar itibariyle ayrı ayrı olmak üzere cins, miktar ve tutarı ,
- ihracatın süresi içinde yapılıp yapılmadığı, konusunda bilgiler yer alacak ve teyidi alınan gümrük beyannamesinin onaylı bir örneği rapora eklenecektir.

Belge sahibi firmaların, tecil-terkin kapsamında satın aldıkları maddelerle imal ettikleri malların süresinde ihraç edildiğini gösteren YMM raporunun iki örneğini ihracatın yapıldığı ayı takip eden ay basından itibaren üç ay içerisinde satıcılara göndermesi gerekir. Ancak bu süre içerisinde rapor ibraz edilmeyeceğine dair makul mazeret bildirenlere VUK'un 17. maddesine göre vergi dairesince bu sürenin en çok bir katı kadar ek süre verilebilecektir.¹⁸¹

Satıcılar sözü edilen raporu bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmek suretiyle tecil edilen verginin terkinini sağlayacaktır. Bu kapsamda satın alınan ham ve yardımcı maddelerle imal edilen malların ihracatçıya tesliminde tecil-terkin uygulaması halinde, aynı rapor ile hem satıcının, hem de imalatçının tecil edilen vergileri terkin edilecektir. Satıcı bu teslimle ilgili olarak iade edilecek katma değer vergisi beyan etmişse iade, alıcının gönderdiği rapor ile satış faturalarının fotokopisi veya bu faturaların tarihi, sayısı ile fatura muhteviyatı malların cinsi, miktarı ve tutarına ilişkin bilgileri içeren ve satıcı tarafından onaylanan bir listenin ibrazı üzerine ihracatla ilgili katma değer vergisi iadelerinin tabi olduğu usul ve esaslara göre yerine getirilecektir.¹⁸²

Görüleceği üzere DİİB kapsamında ithal olunan ve ihraç konusu malın üretim maliyetine giren hammadde ve yardımcı malzeme gibi girdiler üzerindeki ithalat vergileri alınmayarak maliyet düşürülmekte ve sonuçta ihracatçının uluslararası pazarda rekabet edebilirliği ile ihraç potansiyelinin artırılması desteklenmektedir.¹⁸³

¹⁸¹ Yılmaz Çakan, *Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimi Çerçevesinde Yapılan Teslimlerde Tecil-Terkin İade Uygulaması ve Uygulamaya İlişkin Bazı Sorunlar*, Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 2004, S.274, s.116.

¹⁸² Pehlivan, 2005c, s.54.

¹⁸³ Burhan Gezgın, *Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Önceden İhracat ve Tecil Terkin Uygulaması*, Vergi Dünyası Dergisi, Mart 2002, S.247, s.78.

Halen bu konudaki uygulamalar 83 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile bu tebliği tamamlayan 95¹⁸⁴ ve 98 Seri Nolu KDV Genel Tebliğlerine¹⁸⁵ göre yapılmaktadır.

4.1.3.13. Gümrük Beyannamesinin Teyidi

Gerek Gümrük Beyannameli gerekse bavul ticareti yoluyla yapılan mal ihracatında, tecil - terkin işlemi kapsamında ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçılara, ihracatçıların tarafından verilen gümrük beyannamesinin aslı, noter veya yeminli mali müşavirce tasdikli örneğin teyidi, ilgili gümrük idaresinden değil, ihracatçının bağlı olduğu vergi dairesinden yapılacaktır.¹⁸⁶

4.1.3.14. Gümrük Beyannamesinde İmalatçının Adının Olmaması

Gümrük beyannamesinde imalatçının adının yer almaması veya yanlış isim yazılması halinde, yapılacak bir inceleme ile (YMM raporu dahil) ihraç edilen malların imalatçıya ait olduğu tespit edilerek, terkin işlemi yapılabilir.

4.1.3.15. İmalatçı Faturasının İhracat Faturasından Sonra Düzenlenmesi

İmalatçı faturasının ihracat faturasından sonraki bir tarihi taşıması halinde, ihraç edilen malların bu faturada belirtilen mallar olduğu bir inceleme ile tespit edilirse, tecil terkinden yararlanılabilecektir. İade talebinin YMM raporuna istinaden yapılması durumunda bu konuda YMM raporu da inceleme raporu olarak kabul edilebilecektir.

4.1.3.16. Gümrük Beyannamesinde Birden Fazla İmalatçı Olması

Farklı imalatçılardan alınan malların tek bir gümrük beyannamesiyle ihraç edilmiş olması halinde, ihracatçının, imalatçının malını bu beyanname ile ihraç ettiğini belirtilen bir belgeyi imalatçıya vermesi _artıyla bu beyannameye dayanılarak terkin işlemi yapılabilir.

4.1.3.17. Geçici İthal, Geçici Muaflık Kapsamında İthal Edilen Mallar

Gümrük Kanununun ilgili Maddesi kapsamında, bedelli olarak geçici ithali yapılan malların işlenerek ihracatçılara tesliminde tecil-terkin işlemi yapılabilir. Bedelsiz ithalatta ise malın mülkiyeti yurt dışındaki firmada olacağından, tecil-terkin işlemi

¹⁸⁴ 95 seri nolu KDV Genel Tebliği 03.07.2005 Tarih ve 25864 Sayılı Resmi Gazete.

¹⁸⁵ 98 seri nolu KDV Genel Tebliği 17.03.2006 Tarih ve 26111 Sayılı Resmi Gazete.

¹⁸⁶ Oktar, a.g.e., s. 36

yapılması mümkün olmayacaktır şeklindeki uygulama, 71 seri nolu KDV Genel Tebliği ile değiştirilmiş ve dahilde işleme veya geçici kabul rejimine göre ithal edilen girdiler kullanılarak üretilen malların da ihracat kayıtlı olarak satılabilmesine izin verilmiştir. Hatta bu durumda satıcının imalatçı olma şartı bile aranmamaktadır.

4.1.3.18. İhracattan Sonra Ortaya Çıkan Ödemeler

Tecil-terkin kapsamında teslim edilen malların ihracından sonra ortaya çıkan vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanıma destekleme primlerinin imalatçıya aktarılmasında, imalatçı tarafından düzenlenecek faturada bu unsurların ayrı ayrı gösterilmesi ve asıl malın teslimine ait fatura ile gümrük beyannamesine atıfta bulunan bir şerh konulması _artıyla bu unsurlar için KDV uygulanmaması mümkündür. Bu durumda söz konusu bedeller hem beyan edilmek, hem de indirim konusu yapılmak suretiyle sıfırlanacaktır.

4.1.3.19. İhracat Kayıtlı Döviz Endeksli Teslimlerde Aleyhe Oluşan Kur Farklarının Vergilendirilmesi

Tecil - Terkin uygulanmak suretiyle satın alınan mallara ait bedel döviz endeksli belirlenmiş ve vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farkları ihracatçı tarafından düzenlenecek fatura ile belgelendirilecek ve kur farkı üzerinden katma değer vergisi hesaplanmak suretiyle ihracatçı tarafından beyan edilecektir. Söz konusu hesaplanan katma değer vergisi imalatçı tarafından genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.¹⁸⁷

4.1.3.20. İhracat Kayıtlı Teslimlerde Hem iade Edilecek Hem de Tecil Edilecek KDV Çıkması

Aynı dönemde hem iade edilecek hem de tecil edilecek KDV çıkmışsa ve ihracatın bir bölümü gerçekleşmişse, gerçekleşen ihracatlarına öncelikle iade KDV ile ilişkilendirilerek bir an önce iadelerin yapılması, daha sonra gerçekleşen ihracatlarla da terkin işleminin yerine getirilmesi gerekmektedir.¹⁸⁸

¹⁸⁷ [http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/14 No.lu KDV Sirküleri, 05.05.2004 tarih ve KDVK-14/2004-14](http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/14%20No.lu%20KDV%20Sirk%20leri,%2005.05.2004%20tarih%20ve%20KDVK-14/2004-14) sayıyla yayınlamıştır.

¹⁸⁸ Mehmet Maç, *İhracat Kayıtlı Teslimlerde Hem İade Hem de Tecil Edilecek KDV Çıkmışsa, Gerçekleşen İhracat Kısımının Öncelikle İadeyi mi Terkini mi Sağlayacağı*, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2005, Sayı: 289, s, 48

4.1.3.21. Aleyhte ve Lehte Oluşan Kur Farkları

İhraç kaydıyla yapılan teslimlerde bedelin dövizde endekslenerek belirlenmesi halinde, teslim tarihi ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhte kur farkları için ihracatçı tarafından imalatçıya fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir. İhracatçı tarafından beyan edilecek olan bu vergi, imalatçı tarafından da genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir. Bu durum 95 seri nolu KDV Genel Tebliği'nin 4.2 bölümünde açıkça ifade edilmiştir:

“...Öte yandan; imalatçıların aleyhlerine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturaya istinaden ihracatçıya KDV ödemeleri, bu tutarın ihracatçı tarafından beyan edilmesi, imalatçı tarafından da faturada gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması gerekmektedir. Bu durumda, imalatçının fazladan almış olduğu iade tutarı ihracatçı aracılığıyla Hazineye intikal etmekte ve imalatçı tarafından indirim konusu yapılmış olmaktadır. Bu nedenle, kurdaki düşüştür kaynaklanan matrah değişikliğine bağlı olarak imalatçının iade tutarında bir değişiklik yapılmasına da gerek bulunmamaktadır.”

Fakat ihracat bedelleri tahsil edildiğinde kurlar yükselmiş ise, ihracatçılar mal satın aldıkları imalatçılara kur farkı ödemek durumundadırlar. Ödenen bu kur farkı, KDV Kanunun 20. ve 24. maddeleri uyarınca malın bedeli içinde mütalaa edildiğinden vergiye tabi bulunmaktadır. Bu nedenle daha önce ihraç kaydıyla teslim edilmiş olan mal ile ilgili olarak imalatçı lehine dolmuş bulunan gerçekleşen kur farkı için fatura düzenlenecek, bu faturada KDV gösterilmekle beraber asıl işlem vergiden istisna olduğu için KDV tahsil edilmeyecektir.

Bu husus 25 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiş olup, tebliğin D bölümünde yapılan açıklamaya göre, başlangıçtaki mal alımının KDVK' nun 11/1'C maddesi uyarınca yapılması durumunda, hesaplanan vergi ihracatçı tarafından ödenmediği için kur farkları üzerinden hesaplanacak vergi de ihracatçı tarafından ödenmeyecektir. Ancak bu kur farkları ihracatın gerçekleşmesinden sonra ortaya çıktığı için, bu işlem nedeniyle tecil-terkin müessesesinin de çalıştırılması mümkün olmayacağından, işlemin vergiden arındırılabilmesi, düzenlenen faturada gösterilen verginin, faturanın ait olduğu vergilendirme dönemine ilişkin beyannamede hem

hesaplanan vergi hem de indirilen vergi olarak beyan edilmesi ile mümkün olmaktadır.¹⁸⁹

4.1.3.22. Başkasının Kotası Üzerinden İhracat

Başkalarına ait kotalar kullanılarak ihraç edilen mallara ait gümrük beyannamelerinde imalatçı olarak kota hakkını devreden firmanın adı yazılmaktadır. Bu durumda kota hakkını devreden firmanın bağlı olduğu vergi dairesine, bu işlem için tecil, terkin, iade, mahsup gibi taleplerde bulunmayacağına dair bir taahhütname vermesi gerekmektedir. Ayrıca ihraç edilen malların imalatçıya ait olduğunun Vergi İnceleme Raporu, YMM tasdik raporu veya vergi dairesi yoklama tutanağıyla tespiti zorunludur. Bu şartların yerine getirilmesi üzerine, kota devri suretiyle yapılan ihraç kayıtlı teslimler için tecil-terkin uygulamasından yararlanabilecektir.

4.1.3.23. Tecil - Terkin Uygulamasının İhtiyarlığı

KDVK' nun 11/1-c maddesinde düzenlenen ihraç kayıtlı mal teslimi ve 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.

Bunun yanında sektörel dış ticaret şirketlerinin ihraç edeceği malları, 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde tanımı yapılan imalatçı vasfını haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalardan alımında tecil terkin uygulanması zorunludur.¹⁹⁰

Buna göre sektörel dış ticaret şirketlerinin KDV ödeyerek mal satın aldığı ortaklarının imalatçı olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.¹⁹¹

4.1.3.24. İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde Tecil, Terkin ve İade Edilecek KDV'nin Hesaplanması

Yukarıdaki şartlara uygun olarak yapılan ihraç kaydıyla teslimler, KDV beyannamesinin Tablo 1'deki ilgili satırlarında, üzerinden vergi hesaplanacak bedele

¹⁸⁹ Ramazan Yakışıklı, *İhraç Kayıtlı Mal Teslimlerinde Değerlemeden Kaynaklanan Kur Farkları*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 282, 2005, s.49-51.

¹⁹⁰ Maliye Bakanlığı Gelirler İdaresi, KDVK Genel Tebliği, Sıra No: 77, (Çevrimiçi) <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KDVK3065?OpenFrameSet>, 1.Şubat.2007

¹⁹¹ 6 Maliye Bakanlığı Gelirler İdaresi, KDVK İç Genelgesi, Sıra No: 2001/3, (Çevrimiçi)<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KDVK3065?OpenFrameSet>, 1.Şubat.2007

dahil edilecektir. İhraç kaydıyla teslim bedelinin, ihracat istisnasına ait satıra yazılarak KDV matrahından indirilmesi hiçbir şekilde mümkün değildir. 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 Teslimlere ait Tablo 10'un düzenlenmesi zorunludur. Tahsil edilmeyen KDV' den tecil edilecek KDV'nin indirilmesinden sonra kalan tutar, bu şekilde teslim edilen malların süresinde ihracının gerçekleştirilmesi üzerine iade edilebilecektir.¹⁹²

95 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği¹⁹³ ile yapılan son düzenlemeler neticesinde, ihraç kayıtlı teslimde bulunan imalatçılara (ve imalatçı olmamakla birlikte ihraç kayıtlı teslimde bulunmasına izin verilenlere) teslimin yapıldığı dönemde sadece Tecil imkanı tanınırken, tecil edilen verginin terkinde de yine ihracatın gerçekleştiği dönem dikkate alınmaktadır. Nakden ve/veya mahsuben iade talepleri ise gerek teslimin yapıldığı dönem, gerekse ihracatın gerçekleştiği dönem Beyannamesinin dışında değerlendirilerek, ihracatın gerçekleştiği dönemde KDV iade işlemleri yapılmaktadır. KDV İade talebi ise 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (I/1.1.3.v) bölümünde sayılan belgelerin dilekçe ekinde vergi dairesine ibraz edilmesi ile mümkün olacaktır.¹⁹⁴

¹⁹² Oktar, a.g.e., s.38.

¹⁹³ 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, 03.07.2005 tarih 25864 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

¹⁹⁴ Nazım Anıl ve Mehmet Çelik, a.g.m., s.181.

4.2. TECİL-TERKİN UYGULAMASINDA İHRAÇ KAYITLI MALLARIN 3 AY İÇERİSİNDE YURT DIŞINA ÇIKMASI ZORUNLULUĞU VE İHRACATIN BU SÜRE İÇERİSİNDE GERÇEKLEŞMEMESİ DURUMU

4.2.1. 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'na 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'na 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. Hava koşulları nedeniyle karayolunun kapanması, sel felaketi, trafik kazası, malların yüklendiği geminin batması, körfez krizi, grev, mahkeme kararıyla tevsik edilmesi şartıyla malların çalınması ve mallara ihtiyati haciz konulması hükümetçe yapılan performans kota dağıtımının gecikmesi, ekonomik ambargo, malların varis limanının kapalı olması, ithalatçı ülkedeki olaylar nedeniyle malların ihraç edilememesi vb. Mücbir sebep olarak kabul edilmeyen mazeretler ise şunlardır. Kota hakkının dolması, yurt dışındaki alıcının siparişini iptal etmesi' yurt dışındaki inşaat isinin zamanında bitirilmemesi nedeniyle malların yurtdışı edilememesi, kiralanan gemilerin gelmemesi, 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.¹⁹⁵

4.2.2. İhracatın 3 Ay İçerisinde Gerçekleştirilememesi Durumu

4.2.2.1. İhracatın Mücbir Sebep Olmaksızın Süresinde Gerçekleşmemesi

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 Kanunun 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 gerçekleşmeyen teslimlerle sınırlı şekilde uygulanması gerekir.

¹⁹⁵ Maç, 1998a, s.41.

4.2.2.2. İhracatın Mücbir Sebepler Nedeniyle Süresinde Gerçekleşmemesi

İhraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on bes gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığı'nca 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 Kanunun 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 aşsa dahi, satın alındığı tarihten itibaren bir yıl içinde ihraç edilmesi halinde, tecil faizi uygulanmaksızın tecil edilen verginin terkin edileceğini” açıklamıştır.¹⁹⁶

Ancak ihracatın gerçekleşmemesindeki mücbir sebeplerin daha kapsamlı olarak değerlendirilmesi gerekir. Vergi İdaresinin de mukteza bazında bu anlayışa uygun görüşler açıklamış olduğu anlaşılmaktadır.¹⁹⁷

- Sürekli yağış ve malın bulunduğu sahayı sel basmış olması,
- Sınır kapısında tren seferleri düzenlenmemesi sebebiyle malın sınır kapısında trende beklemesi,

¹⁹⁶ Bozdal, a.g.e., s.9.

¹⁹⁷ Bozdal, a.g.e., s.9.

- Malın gönderileceği ülke itibarıyla, ihracata yetkili makamlarca sınırlama getirilmesi,
- İspat ve tevsik edilmek şartıyla trafik kazası,

İlgili mallara, mahkeme kararıyla ihtiyatı haciz konması,

- ithalatçının ülkesindeki olaylar nedeniyle ihracatın gecikmesi veya yapılamaması,

halleri de mücbir sebepler arasında sayılmıştır.

4.2.3. İhracatın Gerçekleştirilememesi Veya Zamanında Yapılmaması Hallerinde Tecil Edilen Vergiye Vergi Ziyai 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.

İhracatın süresi içerisinde gerçekleştirilememesi halinde, ihraç kaydıyla yapılan teslimlere ait katma değer vergisi zamanında tahakkuk etmiş olduğundan, tecil edilmiş olan bu vergiler için Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyasına ilişkin cezai müeyyidenin uygulanması mümkün değildir. Çünkü bu cezalar, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi halinde söz konusu olabilmektedir. İhraç kaydıyla teslimlere ait vergi zamanında tahakkuk ettirildiğinden, ihracatın süresinde gerçekleştirilememesi halinde, tecil edilen vergiye bu cezaların uygulanması söz konusu değildir.

4.3. İHRAÇ EDİLECEK MALA İLİŞKİN TECİL TERKİN UYGULAMASI KONUSUNDA ÖZELLİK ARZ EDEN DİĞER HUSUSLAR

4.3.1. İhraç Kaydıyla Satın Alınan Malların İhraç Edilmeyip Yurt İçinde Satılması

İhraç kaydıyla satın alınan malların ihracatçı tarafından ihraç edilmeyip, yurt içinde satılması durumunda satış KDV'ye tabi olacaktır. Ayrıca ihracat gerçekleşmediğinden, imalatçının tecil edilen katma değer vergisi, 4842 sayılı Kanunun 21. maddesiyle değişen KDV Kanununun 11/1-c maddesi uyarınca, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur.

Ancak, imalatçıların gecikme zammı ile birlikte ödediği KDV'yi ihracatçılara rücu etme hakkı, aralarında yaptıkları sözleşmeye bağlı bulunmaktadır. İmalatçıların bu şekilde rücu ettikleri KDV'nin ihracatçı yönünden indirim hakkı rücu yapılan ayda doğacaktır.¹⁹⁸

4.3.2. Tecil – Terkin Sistemi Kapsamında Satın Alınarak İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

46 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin¹⁹⁹ C/b bölümünde yapılan açıklamalara göre KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanununun geri gelen eşyaya ilişkin hükümlerine göre uygun şekilde geri gelmesi halinde, ihracat istisnasından faydalanabilmesi için, ihracatçıya düzenlenen faturada düzenlendiği halde imalatçı tarafından tahsil edilmeyen katma değer vergisinin ihracatçılar tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesi gerekmektedir.

İlgili Tebliğde yapılan açıklamalar doğrultusunda;

a) Kanunun 11/1-c maddesi uyarınca fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı (Dış ticaret Sermaye Şirketi ile Sektörel Dış Ticaret Şirketleri dahil) tarafından

¹⁹⁸ Kanca, a.g.e., s.61.

¹⁹⁹ 46 Seri Nolu KDV Genel Tebliği 17.03.1995 Tarih ve 22230 Sayılı Resmi Gazete.

ödenmeyen katma değer vergisi tutarının ilgili gümrük idaresine ödendiğinin teşvik edilmesi suretiyle, ihraç kaydıyla mal teslim edenlere ait tecil edilen katma değer vergisi, malın kendilerine iade edilip edilmediğine bakılmaksızın döviz alım belgesi ve gecikme zammı aranılmaksızın terkin edilecek, iade işlemleri genel esaslara göre yine döviz alım belgesi aranılmaksızın yapılacaktır.

b) İhracatçı, alıcı tarafından beğenilmeyerek yada kusurlu bulunarak geri gönderilen malları, eksikliklerini gidererek tekrar ihraç edecekse, malların ithali sırasında katma değer vergisi tutarını ödemeyip, bu tutar kadar teminat gösterebilecektir. Bu durumda, geri gelen söz konusu mallar yeniden ihraç edilmediği sürece, ihraç kaydıyla mal teslim edenlerin tecil-terkin ve iade işlemlerinin yapılması söz konusu olmayacaktır. Geri gelen malların kusurunun giderilerek ihraç edilmesi halinde ise, aranılan belgelerin ibraz edilmesi şartıyla tecil-terkin ve iade işlemleri yapılabilecektir.

c) Geri gelen malların, ihracatçılar tarafından imalatçılara, tedarikçilerine veya yurt içindeki diğer şahıslara satışı ise KDV'ye tabi olacaktır.

4.3.3. Süresinde İhraç Edilmeyen Malların İmalatçısına İade Edilmesi

KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında ihracatçı tarafından satın alınan malların teslimi tarihini takip eden ayın basından itibaren 3 ay içerisinde ihraç edilememesi ve söz konusu malların ihraç kaydıyla tesliminde bulunanlara iade edilmesi halinde, ihracatçı tarafından bir fatura düzenlenerek fatura bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekir. Bu malların alımı sırasında katma değer vergisi ödenmemiş olması, imalatçısına iadesinde katma değer vergisi hesaplanmasını engellemektedir.

İhraç kaydıyla teslimde bulunanlar ise söz konusu vergiyi indirim konusu yapabileceklerdir.

Öte yandan, ihraç kaydıyla mal teslim eden mükellefin teslimin yapıldığı döneme ait beyannamesinde tecil edilen vergisi var ise, bu vergi Kanunun 4842 sayılı Kanunun 21. maddesiyle değişen 11/1-c maddesi uyarınca ilgili mükellefçe gecikme zammı ile birlikte bağlı bulunan vergi dairesine ödenecektir.

Bu şekilde ödenen gecikme zammı ve verginin ihracatçıdan tahsil edilip edilmeyeceği konusu özel hukuk hükümleri çerçevesinde taraflar arasında çözümlenebilecektir. İhraç kaydıyla mal teslim eden mükellefin, ilgili dönemde tecil

edilen vergisi yoksa, sadece iadesi gereken KDV'si varsa, ihracatçının iade ettiği mallara ait KDV, iadesi gereken KDV'den düşülecek, kalan tutar, iade olarak talep edilecektir.²⁰⁰

4.3.4. İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Malların Başka İhracatçılar Tarafından İhraç Edilmesi Halinde Tecil-Terkin Uygulaması

İhraç kaydıyla tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen malların, teslim yapılan ihracatçılar tarafından teslim tarihini takip eden ay basından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi esastır. Aksi halde, ihraç kaydıyla teslim edilen malların, teslimin yapıldığı ihracatçılar tarafından değil de başka ihracatçılar tarafından ihraç edilmesi halinde, Kanunun 11/1-c maddesindeki şartlar ihlal edilmiş olmaktadır.

Ancak, söz konusu mallar sonuçta ihraç edilmiş olduğundan, tecil edilen vergilere Kanunun 4842 sayılı Kanunun 21. maddesiyle değişik 11/1-c maddesinde öngörülen gecikme zammı uygulamasının yapılması mümkün değildir. Bu durumda, tecil edilen verginin 6183 sayılı Kanunun 51. maddesine göre sadece gecikme zammı ile tahsil edilmesi gerekir.

Bu konuda, Danıştay ve Maliye Bakanlığı aynı görüşte bulunmaktadırlar. Danıştay 11. Dairesi'nin 23.09.1997 tarih ve Esas No: 1996/4762 ve 1997/2981 sayılı konu hakkında verdiği kararda;²⁰¹

"İhraç kaydıyla tecil-terkin sistemi kapsamında teslim edilen malların, teslimin yapıldığı ihracatçı değil de başka ihracatçılar tarafından ihraç edilmesi halinde, ihraç kaydıyla mal teslim edenlerin tecil-terkin uygulamasından yararlanamayacaklarını" belirtmiştir.

Maliye Bakanlığının verdiği bir muktezada ise,²⁰²

"İhraç kaydıyla teslim edilen malların, satın alan ihracatçılar tarafından ihraç edilmeyip başka firmalar tarafından ihraç edildiği kesin olduğundan, ihraç kaydıyla teslim yapanların tecil-terkin ve iade uygulamasından yararlanmaları mümkün değildir. Tecil edilen vergilerin 6183 sayılı Kanunun 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil edilmesi gerekir." şeklinde açıklama yapmıştır.

²⁰⁰ Bozdağ, a.g.e., s.10.

²⁰¹ Kızılot, 1998a, s.1377.

²⁰² Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının, 21.01.1997 Tarih ve B.07.0.GEL.0.55/5579-40-15/2128 sayılı özelgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı İnteraktif Bilgi Bankası

4.3.5. Başkasının Kota Hakkı Kullanılarak Yapılan İhracat

Kota hakkı devri nedeniyle gümrük beyannamelerinde imalatçı olarak görünen firmalar ile ihraç edilen malın alış faturalarında görünen imalatçı firma ürünlerinin farklı olması halinde, tecil-terkin işlemlerinin yapılıp yapılmayacağı konusunda sorunlarla karşılaşılabilir.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 09.08.1991 tarih ve 5 Sıra Nolu Katma Değer Vergisi İç Genelgesi ile başkalarının kota haklarını kullanarak ihracat yapan mükelleflerin söz konusu ihracatçılara ilişkin iade ve mahsup taleplerinin;

- Gümrük beyannamelerinde imalatçı olarak ürünleri yazılı olan ve kota haklarının devreden firmaların kendi bağlı oldukları vergi dairelerine ve iade hakkı sahibi mükelleflere, söz konusu ihracat işlemi dolayısıyla katma değer vergisi bakımından tecil terkin uygulamasından yararlanmayacaklarına ve iade ve/veya mahsup talebinde bulunmayacaklarına ilişkin olarak örnekleri Ek 1 ve Ek 2'de yer alan taahhütnameleri vermeleri. (vergi daireleri kendilerine verilen taahhütnameyi imzalayanın şirket yetkilisi olduğunu tevsik eden belgeyi arayacaktır.)
- İadeyi yapacak vergi dairesince, kota hakkını devreden firmanın, kendi bağlı olduğu vergi dairesine bu şekilde bir taahhütname verip vermediğinin, yapılacak araştırma ile tespit edilmesi,
- İade veya mahsup talepleri nedeniyle Vergi İnceleme Raporu veya Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu düzenlenmesi halinde, bu raporlarda ihracat konusu malların gerçek imalatçısının kim olduğunun belirtilmiş bulunması,
- Bu konuda herhangi bir inceleme raporu yoksa, ihracatçıya teslimi yapılan malın gerçek imalatçısının vergi dairesince yapılacak bir yoklama sonucunda düzenlenecek tutanak ile tespit edilmesi, şartlarıyla genel hükümler çerçevesinde yerine getirilmesi uygun görülmüştür.²⁰³

Bu şekilde iade ve/veya mahsup talebinde bulunanların hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandıkları veya düzenledikleri konusunda rapor bulunmaması halinde, bunları iade ve/veya mahsup talepleri genel esaslar çerçevesinde yerine getirilecektir. Rapor bulunması halinde ise ilgili Genel Tebliğlerde yer alan açıklamalara göre işlem yapılacaktır.

²⁰³ 09.08.1991 tarih ve 1991/5 Sıra Nolu Katma Değer Vergisi İç Genelgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı İnteraktif Bilgi Bankası.

Kota hakkını devreden firmaların, ihracatı gerçekleştirilen malların üretimiyle bir ilgileri olmadığından, bunlar hakkında düzenlenmiş bulunan olumsuz raporlar, ihracatçıların iade ve/veya mahsup taleplerinin yerine getirilmesine engel oluşturmamaktadır.

4.3.6. Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında İhraç Kaydıyla Mal Teslim Etmeye Hakkı Olmadığı Halde Haksız Olarak Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanılması

KDV Kanununun 11/1 -c maddesi gereğince ihraç kaydıyla tecil-terkin sistemi kapsamında mal teslim etmeye hakkı olmadığı halde, bu madde kapsamında mal teslim eden mükelleflerin haksız bir tecil-terkin uygulamasından yararlanmaları söz konusudur.

Bu mükelleflerin ihraç kaydıyla yaptıkları teslimler nedeniyle tecil-terkin sisteminden yararlandıklarının tespit edilmesi halinde, vergi süresinde tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edildiğinden vergi ziyai cezaları uygulanamayacaktır. Ayrıca, ihracat süresinde gerçekleştiğinden, Kanunun 11/1-c maddesinde düzenlenen yaptırımlar da geçerli olmayacaktır. Bu durumda, tecil edilen vergi ancak 6183 sayılı Kanunun 51. Maddesine göre gecikme zammı ile birlikte mükelleften aranılabilecektir.

4.4. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE TECİL EDİLEN KDV’NİN TERKİN VE İADE SÜRECİ

4.4.1. Sürecin Başlaması İçin Verilmesi Gereken Belgeler

4.4.1.1. Satış Faturaları

KDV Kanununun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulaması çerçevesinde ihraç kaydıyla imal tesliminde bulunan imalatçıların veya özel finans kurumlarının, sadece bu kapsamdaki satış faturalarını veya bunların tarihini, sayısını, alıcının adı, soyadı veya unvanını, bağlı bulunduğu vergi dairesini, sicil numarasını, malın cinsi, miktarı ve bedeli ile hesaplanan KDV tutarlarını gösteren bir listeyi KDV beyannamelerine eklemeleri gerekmektedir. Üç nüsha olarak düzenlenecek olan bu listelerin alt kısmına "Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt eder, herhangi

bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak yaptırımları kabul ederim." şeklinde şerh konulması ve işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılarak, tarih atılıp imzalanması gerekmektedir. KDV beyannamesi ekinde satı_ faturalarının listesini vermek yerine, imalatçıların terkin ve/veya iade sürecini başlatırken, gümrük çıkış beyannameleri (GÇB) ekinde faturaların fotokopilerini de vermeleri mümkündür.²⁰⁴

4.4.1.2. Gümrük Çıkış Beyannameleri (GÇB)

İhraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV terkin ve iadelerinin yapılmasında, bu kapsamda teslim edilen malların ihracının gerçekleştiğini ibraz etmek üzere, ihracatçının gümrük beyannamesinin aslı, noter ya da Yeminli Mali Müşavirce tasdikli örneği aranılmaktadır. Bu beyannamedeki malların ihraç edildiğini belirten tarihin (uygulamada intaç tarihi olarak geçer), ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı tarihi takip eden aybaşından sonraki 3 ay içinde bir güne ait olması gerekir. Aksi halde ihracat, Kanunun 11/1-c maddesinde belirtilen sürede gerçekleşmemiş demektir. (Bu durumda tecil edilen vergi için tecil tarihinden itibaren hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte tahsil edileceğini, ancak ihracatın bu süre içinde gerçekleştirmeyişinin Vergi Usul Kanununda yer alan mücbir sebeplerle açıklanması halinde, sadece tecil faizi uygulanacağı önceki bölümlerde belirtilmiştir).²⁰⁵

4.4.1.3. İndirilecek KDV Listesi

Yukarıda mal ihracı istisnasında aranılan belgeler arasında sayılan İndirilecek KDV listesi, ihraç kaydıyla teslimde bulunan ve iade talep eden mükellefler tarafından da düzenlenerek vergi dairesine verilecektir. 86 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yapılan değişikliğe göre bu liste, ihraç kaydıyla mal teslim eden mükellefin (İhracatçıya teslim ettiği malların ihracının gerçekleştiği dönemde değil) bu teslimi yaptığı dönemdeki alışlarına ilişkin fatura bilgilerine göre düzenleyecektir. iade talebinin olmadığı, sadece tecil edilen KDV nin terkininin yapılacağı hallerde bu listenin vergi dairesine verilmesine de gerek yoktur.

Bavul ticareti kapsamında ihraç edilen malları ihraç kaydıyla teslim edenler, yukarıdaki belgelerin yanı sıra ihracatçının bankadan veya özel finans kuruluşundan

²⁰⁴ Oktar, a.g.e., s.88

²⁰⁵ Oktar, a.g.e., s.89.

aldığı Döviz Alım Belgesinin aslını veya ilgili banka ya da özel finans kurumunca onaylı örneğini de ibraz etmek zorundadırlar.²⁰⁶

4.5. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDEN DOĞAN KDV’NİN GENEL ESASLARA GÖRE TERKİNİ VE İADE SEÇENEKLERİ

4.5.1. Genel Açıklama

İhracat istisnası ve ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadeler kural olarak KDVK 84 seri nolu tebliğinin “I. Genel Esaslar”, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade talepleri ise Tebliğin “II. Özel Esaslar” bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilir. Söz konusu tebliğde bütün ayrıntılarıyla iki başlıkta ele alınan bu iade süreçlerini, gerçek hayattaki uygulamaları da yoruma gerek bırakmayacak açıklıkta aktardığından, tebliğdeki ifadelere aynen bağlı kalarak incelemeyi uygun buldum.

Tüm iade hakkı doğuran işlemlerde olduğu gibi, ihraç kayıtlı teslimlerden doğan terkin ve/veya iade olarak beyan edilen KDV için de mükellefin yazılı olarak talebi olmadığı sürece vergi dairesince resen iade işleminin yapılması mümkün değildir. Sadece terkin işlemi için mükellefin yazılı talebinin yanında, yukarıda belirtilen bilgilerden gerekli olanları vermesi yeterlidir.

İade söz konusu olduğu durumlarda mükellefin talebinde, iadenin nakden mi, mahsuben mi, teminat ile mi, YMM raporu ile mi, yoksa vergi idaresinin incelemesi ile mi alınmak istediğinin de açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

İhracat istisnasından doğan KDV iadesi mükellefe nakden verilebileceği gibi, mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı firmaların vergi ya da SSK prim borçlarına mahsup edilmek suretiyle de yerine getirilebilmektedir. Ancak, bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara ihraç kaydıyla mal teslim edenlerin iadeleri nakden yapılmamakta, kendilerinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet aldıkları mükelleflerin vergi ve SSK prim borçlarına mahsup yapılabilmektedir. Bu açıklamalara göre, tecil-terkin uygulamasından doğan KDV iadelerinin mükellefin talebine göre gerçekleştirilmesini üç başlık altında inceleyebiliriz.

²⁰⁶ Oktar, a.g.e., s.91.

4.5.2. Nakit Olarak İade

Bir vergilendirme döneminde 4.000 YTL'ye (84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirlenen ve 92 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle YTL cinsinden belirlenen tutar) kadar olan iadeler, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir. İade talebi, yazılı bir dilekçe ekinde iade işlemlerinde aranılan belgelerin ibraz edilmesinden ve gümrük beyannamesinin veya onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi ile aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmesinden sonra yerine getirilir.

İndirimli teminat uygulamasından yararlanan dış ticaret sermaye şirketlerinin bu kapsamdaki nakden iade talepleri gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmeksizin yerine getirilir. Ancak bavul ticareti kapsamında yapılan ihracattan doğan KDV iadelerinde onaylı özel faturaların, yolcu beraberli eşya ihracından doğan iadelerde de onaylı faturaların teyidi alınmadıkça iade yapılmaz.

İndirimli teminat uygulamasından yararlanan sektörel dış ticaret şirketlerinin bu kapsamdaki nakden iade talepleri, bir önceki döneme ilişkin iade talebine ait gümrük beyannamelerinin teyidinin alınması halinde cari döneme ait teyit beklenmeden yerine getirilir. Ancak onaylı fatura veya özel faturaların teyidi alınmadıkça iade yapılmaz.

İndirimli teminat uygulamasından yararlanan diğer mükellefler ile normal teminat uygulaması kapsamına giren mükelleflerin bu kapsamdaki nakden iade talepleri, teyit gerçekleşmeden yerine getirilmez. Ancak, mükelleflerin teyit işlemini beklemeden iade almak istemeleri halinde, indirimli teminat uygulamasından yararlananların iadesi gereken tutar kadar, diğerlerinin ise iade tutarının iki katı (%200) tutarında teminat vermeleri _artıyla nakden iade talepleri yerine getirilir. Teyitlerin olumlu gelmesi halinde alınması gereken miktarı aşan teminatlar iade edilir.

Mükellefçe süresinde başvuru yapıp gerekli belgeler ibraz edildiği halde gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi alınamadığı için yerine getirilemeyen iade talepleri, tarh zamanaşımı süresinin geçmesi halinde, teyit beklenmeksizin yerine getirilir. Buna göre, gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura veya özel faturaların gümrük idarelerinden teyidi istenildiği halde tarh zamanaşımı süresi olan 5 yıl içinde teyit alınamaması halinde, teyit verileceği yönünde bir yazı olmaması şartıyla teyit beklenilmeksizin iade işlemi yapılacaktır.

Gümrük beyannameleri veya bunlara ilişkin listelerin teyidi gerçekleşen kısmına isabet eden tutarların kısmen iadesi de mümkündür. Bu bölümde belirtilen limitlerin daha sonra değiştirilmesi halinde iade taleplerinin değerlendirilmesinde, Maliye

Bakanlığınca yayımlanacak genel tebliğde aksi belirtilmediği sürece, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde geçerli limitler esas alınacaktır.

İade tutarının 4.000 YTL'yi aştığı hallerde, 4.000 YTL tutarındaki kısım ilgili belgelerin ibrazı üzerine iade edilecek, kalan tutar ise aşağıdaki yollardan birisi ile iade edilebilecektir.

4.5.2.1. Teminatlı iade

Nakit iade taleplerinde 4.000 YTL'yi aşan kısım için mükellefçe teminat gösterilmesi halinde, iade tutarının tamamı gerçekleştirilebilecektir. Örneğin 4.250 liralık nakit iade talebinde 250 YTL tutarında teminat gösterilmesi üzerine iadenin tamamı gerçekleştirilecektir. Teminatla yapılacak iadelerde de aranılan belgelerin bir dilekçe ekinde vergi dairesine ibrazı şarttır. Teminat olarak, 6183 sayılı Kanunun 10. maddesinde belirtilen değerler kabul edilebilecektir. Vergi dairesince, ibraz edilen belgelerden teyidi alınacak olanların teyidi yapılarak iade işlemi gerçekleştirilmektedir. Verilen teminatlar, inceleme raporu veya YMM tasdik raporunun vergi dairesine intikali üzerine çözülecektir.

Teminat olarak banka teminat mektubu verilmesi halinde bunların, 4389 sayılı Bankalar Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar ve özel finans kuruluşlarınca düzenlenmiş olması ve paraya çevrilme konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşınamaması gerekir. Paraya çevrilmeleri konusunda sınırlayıcı şartlar taşıyan teminat mektuplarının vergi dairesine verilmesi halinde, iade işleminde ortaya çıkabilecek vergi, ceza ve gecikme zamlarından, mükelleflerle birlikte bu teminat mektubunu veren bankalar da Vergi Usul Kanununun 11. maddesi kapsamında sorumlu tutulacaktır.

Teminatların çözülmesinde bankalar, teminat mektubunda vergi dairesinin şerhini arayacaktır. Bu uygulamada banka teminat mektubunun arkasına ilgili vergi dairesince: "KDV iadesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun vergi dairemizde olan işlemi sona ermiştir." şeklinde bir şerh düşülerek, tarih, kaşe ve imza tatbiki suretiyle onaylanacaktır. Bu şerhi gören bankaların, vergi dairesinden başkaca bir teyit almaksızın gerekli işlemi yapmaları mümkün bulunmaktadır.

Sermayelerinin % 51 veya daha fazlası genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, köylere, belediyelere, bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına, devlet eliyle kurulan üniversitelere, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait olan mükelleflerin KDV iadeleri, miktarına bakılmaksızın, aranılan belgelerin ibrazı üzerine teminat (veya

inceleme raporu, tasdik raporu) aranılmadan yerine getirilecektir. Bu mükellefler, sermayelerinin % 51 veya daha fazlasının yukarıda belirtilen kuruluşlara ait olduğunu, ortakları olan kuruluşlarından alacakları bir yazı ile ve bir defaya mahsus olmak üzere tevsik edeceklerdir. Sermaye ve ortaklık yapısında herhangi bir değişiklik olmadığı sürece, her dönem için bu konumlarını tevsik etmelerine gerek yoktur. Ancak böyle bir değişiklik halinde durum, 15 gün içinde bağlı bulunulan vergi dairesine bildirilecektir.

4.5.2.2. YMM Tasdik Raporuyla İade

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden 2.1.1990 tarihi Resmi Gazete' de yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre yayımlanan Genel Tebliğlerle, yeminli mali müşavir tasdik raporları ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir.

KDV iadesinin vergi veya SSK primi borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde YMM raporu düzenlenmesine gerek yoktur. YMM raporu sadece nakit iade yapılmasında kullanılan yöntemlerden biridir, iadenin "özel esaslara göre yapıldığı hallerde de YMM raporu geçersizdir. İade talebi ile ilgili olarak denetim elemanlarınca henüz incelemeye bağlanılmamış ise iadenin YMM raporu ile yapılması talebinde bulunulabilmektedir. İnceleme başlamış ise, denetim elemanının genel esaslara göre iade yapılmasına engel bir görüşü olmadığı sürece yine YMM raporu ile iade talebinde bulunulabilecektir.²⁰⁷

Yeminli mali müşavirlerin düzenledikleri raporlarda gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura ya da Özel faturaların teyidinin alınmamış olması halinde teyit işlemleri vergi dairesince yapılacaktır. YMM tasdik raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe iade yapılmayacaktır. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar, izleyen bölümlerde açıklandığı şekilde teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilebilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir. Dış ticaret sermaye şirketleri dışında indirimli teminat uygulamasından yararlanan mükelleflerden iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içinde bu iade ile ilgili YMM tasdik raporu ibraz etmeyenlerden, teminatlarını % 100'e tamamlamaları istenir. 15 gün içinde teminatlarını tamamlamayanlar, bu dönemlere

²⁰⁷ Maliye Bakanlığı Gelirler İdaresi, 3568 sayılı Kanun Genel Tebliği, Sıra No :34, (Çevrimiçi) <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/SM3568?OpenFrameSet>, 1.Şubat.2007

ilişkin YMM tasdik raporu ibraz edinceye kadar, müteakip dönemlerdeki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasından yararlandırılmazlar. Ancak bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte vergi dairelerine başvurmaları halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara, Vergi Usul Kanununun 17. maddesi uyarınca vergi dairesince en fazla 6 ay ek süre verilebilir.

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.

Hakkında gerçek dışı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor bulunanların ve bunların ortak olduğu şirketler ile ortaklarının YMM raporu ile iade almaları mümkün değildir. Ancak, ilerideki bölümlerde açıklandığı şekilde normal uygulamaya dönenler için YMM raporuyla iade alınabileceği tabiidir. KDV iadelerine ilişkin incelemelerde iadenin doğruluğunun saptanması için YMM raporunda bulunması gereken bilgiler:

- Mal alış-satışlarının gerçek olup olmadığı,
- İmalatçılarda iadeye konu malı üretecek yapı ve kapasiteye sahip olunup olunmadığı,
- Gümrük beyannamelerin doğruluğu,
- Sürekli aynı mükelleflerle işlem yapılıp yapılmadığı,

araştırılacaktır.

KDV iadelerinde karşıt inceleme yapılması zorunlu olan ve olmayan haller 27 ve 29 Sıra No.lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğlerinde yer almaktadır. Karşıt incelemelerde mükellefin mal ve hizmet alımlarının % 80'ine ulaşılması yeterli görülmektedir. Kalan % 20'lik kısım içinde, belirlenen miktarı aştığından karşıt inceleme yapılması zorunluluğu bulunan belgeler olsa dahi, sorumluluk YMM'ye ait olmak üzere % 80 oranında karşıt inceleme yapılmış_ olmasıyla yetinilmektedir.

Raporun sonuç bölümünde, fiili durum ve muhasebe kayıtlarının uygun olup olmadığı, kayıt ve beyanların mevzuata uyup uymadığı, iadesi talep edilen verginin iade edilip edilmeyeceği veya ne kadarlık kısmının iadesinin mümkün olduğu gibi hususlar belirtilecektir.²⁰⁸

²⁰⁸ Maliye Bakanlığı Gelirler İdaresi, 3568 sayılı Kanun Genel Tebliği, Sıra No : 1, (Çevrimiçi) <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/SM3568?OpenFrameSet>, 1.Şubat.2007

YMM'lerin müteselsil sorumluluk dâhilinde, kendilerince yapılacak incelemelerde aşağıdaki hususlar önem arz etmektedir:

- Mal hareketlerinin izlenmesinde alış ve satış faturaları yanında sevk irsaliyelerinden, nakliyat giderleri ile ilgili faturalardan ve benzeri belgelerden yararlanılacaktır.
- Mal bedelinin ödenmemesi ile ilgili nakit akımı izlenecektir. Mal bedeli ödenmemiş ise borç-alacak ilişkisi irdelenecek; buna ilişkin senet ve benzeri belgelerin varlığı tespit edilecektir.
- İmalatçılarda, malın miktarı yönünden kapasite raporu ve harcanan enerji miktarı gibi veriler kullanılarak, üretim kapasitesi ile üretim, analitik inceleme yöntemleriyle karşılaştırılacaktır.
- Fatura bilgileri, gümrük çıkışı_ beyannameleri ve döviz alım belgelerinde yer alan bilgilerle mukayese edilecek; miktar ve fiyat yönünden olabilecek muhtemel uyumsuzluklar tespit edilecektir.
- İşin niteliğine ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak yapılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığı araştırılacak, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtları vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tetkik edilecektir.
- Belgelerin hukuki geçerliği tespit edildikten sonra, ilgili mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanarak tasdik işlemi yapılacaktır.

YMM'ler bu suretle yaptıkları tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumlu olup, aksi bir durumda ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı cezalardan mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır.

4.5.2.3. Maliye Bakanlığı İnceleme Elemanı Raporuyla İade

İhracat istisnası uygulamasından doğan ve yukarıdaki yollarla gerçekleştirilemeyen KDV iadeleri, Maliye Bakanlığı'nın merkezi denetim elemanları (Hesap Uzmanı, Maliye Müfettişi, Gelirler Kontrolörü) ile vergi denetmenleri veya vergi dairesi müdürleri tarafından düzenlenecek inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.

İadesini vergi incelemesiyle almak isteyen mükelleflerin, inceleme başlamadan önce fikir değiştirerek teminat veya YMM raporu getirmeleri halinde, incelemesiz iade yapılması mümkündür. İncelemenin başlamış olması halinde dahi, inceleme elemanının genel esaslara göre iade yapılmasına engel bir görüşünün bulunmaması durumunda teminatla veya YMM raporuyla iade yapılması mümkündür.

Gerçek dışı belge düzenleme veya kullanma fiiliyle ilgisi bulunanların iade talepleri normal uygulamaya dönülünceye kadar Maliye Bakanlığı inceleme elemanlarının düzenlediği raporlara göre yerine getirilecektir.

4.5.3. Mahsuben İade

4.5.3.1. Vergi Borçlarına Mahsup

Mükelleflerin vergi idaresinden alacaklarının, idareye olan borçlarına mahsubu mümkündür. (Hatta zorunludur) KDV iadelerinin de mükellefin talebi üzerine KDV, gelir, kurumlar, stopaj ve benzeri gibi ödeme zamanı gelen vergilere mahsubu yapılabilecektir. İhracattan veya ihraç kayıtlı teslimlerden doğan KDV iadesinin vergi borcuna mahsubu işleminde herhangi bir alt ya da üst sınır yoktur.

İhracattan veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iadelerinin, ihracatçı veya imalatçının kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı firmaların vergi borçlarına mahsubu da yapılabilecektir. Aralarında mal ve hizmet alış verişi olmasa dahi, sermayesinin % 51 ve daha fazlası devlete ait kuruluşlara bağlı müessese, iştirak veya ortaklıkların vergi borçlarına mahsup talep edilebilecektir. Sermaye şirketleri, kooperatifler, kolektif şirketler ve adi ortaklıklarda da ortakların vergi borçlarına mahsup yapılabilir. Bu durumda ortaklık payı ile ilgili bir sınırlama söz konusu olmadığı gibi, KDV alacağının doğduğu dönemden sonra ortak olanların borçları da mahsup kapsamına girer. Ancak anonim şirketlerde hamiline yazılı hisse senedi sahiplerinin borçları için (bunlardan mal veya hizmet alımı olmadığı sürece) mahsup talebinde bulunulamaz.

Mahsup dilekçesine gerekli belgeler eklenmek suretiyle yapılan talepler için vergi dairesince 15 gün içinde mahsup işlemi yapılır. Gerekli belgeleri verdiği halde dilekçe vermemiş olan mükelleflerin, sadece kendi vergi borcuna mahsup talebinde bulunduğu varsayılarak re'sen mahsup yapılır.

Mahsup talebinin; vergi dairelerine, mal müdürlüklerine veya saymanlıklara (gümrük saymanlıkları hariç) olan vergi borcunun vadesinden önce yapılmış olması koşuluyla, herhangi bir sebeple mahsup işleminin vergi borcunun vadesinden sonra gerçekleştirilmesi halinde, zamanında mahsubu yapılmayan vergi için gecikme zammı uygulanmayacaktır. Ancak bunun için, KDV iadesinin mahsubu istenen vergi borcunun vadesinden önce kesinleşmiş olması şarttır. KDV iadesi; iadelerde aranılan belgelerin vergi dairesine ibrazı ile kesinleşmektedir. Bu belgelerin vergi borcunun vadesinden

önce vergi dairesine verilmemesi halinde, vergi borcunun vadesi tarihi ile belgelerin vergi dairesine verildiği tarih arasındaki süre için gecikme zammı uygulanacaktır.

Vergi daireleri, mükellefin vergi borcuna mahsup talebinde bulunması halinde mahsup dilekçesi ve eklerini inceleyecektir. Bu incelemede belgelerde veya belgelerin içeriğinde herhangi bir eksiklik tespit ederse, bu durumu mükellefe yazı ile bildirecektir. Bu bildirimin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde mükellef eksikliği giderirse, mahsup işlemi, mükellefin mahsup dilekçesini verdiği tarih itibarıyla yerine getirilecek, gecikme zammı uygulanmayacaktır. Ancak bu süre zarfında eksiklik tamamlanmaz ise, mahsup işlemi eksikliğin giderildiği tarih itibarıyla yapılacak, borcun vadesi tarihi ile eksikliğin giderildiği tarihler arasındaki süre için gecikme zammı uygulanacaktır. Belge eksikliği nedeniyle yapılmayan mahsup işlemleri için yargıda ihtilaf yaratılan durumlarda, idare aleyhine verilen kararlar için vergi daireleri temyize gitmeyecek, idare lehine sonuçlanan kararlarda ise bu kararlara göre işlem yapılacaktır.

KDV iadelerinin gelecek dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubunun talep edilmesi mümkündür. Ancak bu borçlar ödenebilir hale geldikçe, vergi alacağından borcun mahsubu için ayrı ayrı dilekçe verilmesi gerekir. Ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerin vergi borçlarına mahsup talebinde bulunan ihracatçı veya imalatçı, bununla ilgili olarak vergi dairesine vereceği dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunduğu kişi veya kuruluşların adı, soyadı, unvanı, adresi, vergi dairesi, sicil numarası, mahsubu istenen borcun cinsi, tutarı, vade tarihini bildirecektir.

Adi ortaklıklar ve kolektif şirketler ile sermaye şirketleri ve kooperatif şirketler, ortağın veya ortakların vergi borcunun mahsubunu talep ettikleri dilekçelerine, diğer ortakların bu mahsubun yapılmasına izin verdiğine dair noter onaylı belgeyi de ekleyecektir. Sermaye şirketleri ve kooperatiflerde mahsup talep dilekçesi, tüzel kişiliği temsile yetkili kişilerce kaşe tatbik edilmek suretiyle imzalanacaktır. Mal ve hizmet satın alınan mükelleflerin vergi borçlarının mahsubu talep edilen dilekçeye, bu mükelleflerden satın alınan mal veya hizmetlere ilişkin faturaların tarihi, sayısı, tutarı, hesaplanan KDV miktarını içeren bir liste eklenecektir.

İhracatçının veya ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan imalatçıların bu kapsamdaki KDV iadelerini kendilerinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerin vergi borçlarına mahsubu işleminde, herhangi bir sınıra bağlı olmaksızın inceleme veya teminat aranılmayacak, ilgili belgelerin ibrazı suretiyle mahsup işlemi yapılacaktır. Mahsup için gümrük beyannamesinin teyidi beklenmeyecektir. Ancak

teyidin olumlu gelmemesi halinde mahsup tarihi itibariyle gerekli tarhiyatın yapılacağı tabiidir.

Lehine mahsup talebinde bulunulan mükellefin mahsuba konu olan borcu ödenmediği sürece, iade hakkı sahibi olan mükellef, bu şekilde mahsup talebinden vazgeçerek, iade tutarının kendisine nakden ödenmesini talep edemeyecektir.

Öncelikle iade alacağından, vergi borcunun mahsubunu talep ettiği mükellefin bu borcunun ödenmesi gerekmektedir. Bu mükellefin borcu, nakden veya geçerli bir mahsup talebi sonucu mahsuben ödenirse iade hakkı sahibinin nakden iade talebi yerine getirilebilecektir.²⁰⁹

4.5.3.2. SSK Prim Borçlarına Mahsup

İhracat istisnasından veya tecil-terkin uygulamasından doğan KDV iadesinin, mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerin Sosyal Sigortalar Kurumuna olan prim borçlarına mahsup edilmesi de mümkündür. Bu amaçla 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 80. maddesinin 2. fıkrasında, prim borçlarının KDV iadesi alacağından mahsubuna imkân sağlayan değişiklik yapılmıştır. İhracat veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iadesinden:

- İhracatçının veya imalatçının kendisinin,
- Ortaklarının,
- Mal veya hizmet satın aldığı firmaların,

SSK'ya olan prim borçları mahsup edebilecektir. Bu kapsama sigorta priminin yanında, SSK tarafından tahsil edilen işsizlik sigortası primi, eğitime katkı payı, özel işlem vergisi, idari para cezası, tasarruf teşvik kesintisi katkı payı, konut edindirme yardımı ve benzeri unsurlar da girmektedir.

İhracat istisnası veya ihraç kaydıyla teslimlerinden doğan KDV iadesinin SSK prim borcuna mahsubunu talep edenler, vergi dairesine vereceği bir dilekçe ile iadenin doğduğu dönemi, mahsubu istenilen iade tutarını, kendisinden başkasının prim borcunun mahsubunun talep edilmesi halinde onun adı, soyadı, unvanı, vergi dairesi, sicil numarası, SSK şubesi ve prim borcu tutarını bildirecektir. Dilekçeye, mahsubu istenilen prim borcu ile varsa gecikme zammı tutarını ve SSK şubesinin banka hesap numarasını belirten SSK'dan alınan form yazı eklenecektir. KDV iadelerinin SSK prim borçlarına mahsubu talepleri, miktarına bakılmaksızın inceleme veya teminat

²⁰⁹ Maliye Bakanlığı Gelirler İdaresi, KDVK Sirküleri, Sıra No : 22, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KDVK3065?OpenFrameSet>, 1.Şubat.2007

aranmaksızın yerine getirilecektir. Ancak mahsup işleminin yapılabilmesi için KDV iadesinin kesinleşmesi, bunun için de vergi borçlarının mahsubunda aranılan belgelerin vergi dairesine ibrazı şarttır.

Vergi dairesi iade için aranılan belgelerin ibraz edilip edilmediğini tespit ettikten sonra iade edilebilecek hale gelen KDV tutarından, öncelikle varsa mükellefin kendisinin vergi borcunu mahsup edecektir. Bundan sonra kalan kısım için, herhangi bir öncelik gözetilmeksizin mükellefin talebi üzerine kendisinin, ortaklarının, mal veya hizmet satın firmaların SSK primi veya vergi borçları mahsup edilmek üzere düzeltme fişi düzenlenecektir. Vergi borçlarının mahsubu saymanlıklar arası işlem fişi gönderilmek, SSK prim borçlarının mahsubu ise ilgili SSK şubesinin banka hesap numarasına havale yapılmak suretiyle gerçekleştirilecektir.

SSK şubeleri, vergi dairelerince gönderilen tutarlardan daha önce yazılı olarak bildirdikleri kişilerin prim borçları ve varsa gecikme zamlarını tahsil edeceklerdir. Bu tahsilât vergi dairesince gönderilen tutarın banka hesabına geçtiği tarih itibarıyla yapılacaktır. Mükellefin havaleden önce prim borcunu ödemesi veya prim borcunun herhangi bir nedenle azalması ya da ortadan kalkması hallerinde, vergi dairesince gönderilen ancak mahsup edilmeyen tutarlar ileride doğacak prim borçlarına mahsup için bekletmeyecek ve vergi dairesine iade edecektir. Mahsup işleminin yapıldığı ve varsa mahsup sonrası tutarın vergi dairesine iade edildiği konusunda ilgili vergi dairelerine yazılı bilgi verilecektir. Mahsubu yapılmayan tutarın mükellefe iadesi kesinlikle söz konusu değildir. Ancak vergi dairesince gönderilen tutardan herhangi bir nedenle mahsup yapılamayan bir kısım kalırsa, bu tutardan lehine mahsup talep edilenin daha önce bildirilen borç tutarı dışındaki borçlarının da mahsubu yapılabilecektir. Bu durumda daha önce bildirilmediği halde mahsubu yapılan borç tutarı için ayrıca bildirim düzenlenerek vergi dairesine gönderilmesi gerekir.

KDV iadelerinin vergi borçlarına mahsubunda, vergi borcunun vadesinden önce ilgili belgelerin vergi dairesine ibraz edilmiş olması halinde, mahsup işlemi zamanında yapılamasa dahi gecikme zammı uygulanmamaktadır. Bu uygulama SSK prim borçları için geçerli değildir. SSK'nın ayrı bir kamu kuruluşu oluşu ve bu kuruluşun prim tahsilâtlarında da 6183 sayılı “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun” hükümlerine göre işlem yapılması nedeniyle, KDV iadesinin, prim borcunun vadesi tarihinden sonra ilgili SSK şubesinin hesabına havale edilmesi halinde, prim borcunun vadesinden havalenin hesaba geçtiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanacaktır.

Ancak, 5035 sayılı Kanunun 46. maddesiyle 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununa eklenen Geçici 88. maddeyle, 24.4.2003 tarihine (4842 sayılı Kanunun 32. maddesinin yürürlüğe girdiği bu Kanunun yayımı tarihi) kadar KDV iadesini SSK prim borcuna mahsubunu talep eden işverenlerin, vergi dairesine süresinde başvurmuş olmaları şartıyla, mahsup talepleri yapılmaya kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanmaması öngörülmüştür. Bu tarihe kadar yapılan mahsup taleplerinin vergi dairesince süresinde yerine getirilemediği için işverenler hakkında SSK Kurumunca gecikme zammı uygulanmış olması halinde gecikme zammı tutarları, işverenlere nakden veya Kuruma olan borçlarına mahsup suretiyle iade edilecektir.

Ayrıca, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının 16.9.2003 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan “Sosyal Sigortalar Kurumu Alacaklarının KDV İadesinden Mahsup Edilmesine İlişkin Tebliğ” de, prim borçlarının KDV iade alacağından mahsubu işlemine münhasır olmak üzere prim borcunun ödeme süresinin 15 gün uzatılmasına karar verilmiştir. Dolayısıyla primlerin Ödenmesi gereken yasal süre, primin ilişkin olduğu ayı takip eden ay sonu yerine, bu ayı takip eden ayın 15. Günü olarak değiştirilmiştir. Bu uygulama 24.4.2003 tarihinden itibaren yapılmış olan mahsup işlemleri için geçerli olacaktır. Öte yandan 87 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, SSK prim borçlarına mahsup işleminin, mükellefçe ibraz edilmesi gereken belgelerin ibrazından sonra en geç prim borcunun vade tarihinden önce tamamlanacağı belirtilmiştir. 89 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde de SSK prim borçlarının mahsubunda işlem yoğunluğu ve sürenin sınırlı oluşu nedeniyle KDV iadesini SSK prim borcuna mahsubunu talep edeceklerin, mahsup dilekçelerini en geç KDV beyannamesi verilen ayın son gününe kadar vergi dairelerine intikal ettirmeleri gerektiği belirtilmiştir.

Örneğin Mayıs/2006 dönemine ilişkin KDV iadesi için Haziran ayının 20. günü KDV beyannamesi ve ilgili belgelerle birlikte mahsup talep dilekçesini vergi dairesine verip Haziran ayına ait SSK prim borcunun mahsubunu talep eden mükellefin iade tutarına ait ödeme emrinin ilgili banka şubesinde 15 Ağustos 2006 tarihine kadar SSK şubesine havale edilmesi halinde, prim borcu, herhangi bir gecikme zammı uygulanmaksızın mahsup edilecektir.

SSK prim borcunun vade tarihinden sonra SSK şubesine havale edilen prim borcu için gecikme zammı uygulanabilecektir. SSK şubelerince mükelleflerden aranacak olan bu zammın vergi dairesince karşılanmasının söz konusu olmadığı bilinmesinde yarar vardır. KDV iadesinden SSK prim borcunun mahsubu yapıldıktan sonra iadenin haksız

olduğunun ortaya çıkması halinde, prim borçlarının mahsubu konusunda herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Yani mükellefin prim borcu mahsup edilmiş olacaktır. Bu durumda mahsuben iade talep eden mükellef hakkında, haksız KDV iadelerine ilişkin esaslara göre iade tutarının cezalı olarak geri alınmasına yönelik işlem yapılacaktır.

İhracat istisnasından veya tecil-terkin uygulamasından doğan KDV iadelerinin, mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerin ithalatlarında gümrük idarelerine olan vergi, resim, harç, pay, fon gibi borçlarına mahsubu da mümkündür. Miktarına bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız yapılacak olan bu mahsup için, ilgili gümrük idaresinden alınan, mahsubu talep edilen borç, varsa gecikme faizi, zam ve ceza tutarını, ödemenin yapılacağı gümrük saymanlığı ve hesap numarasını belirten bir yazının mahsup dilekçesine eklenmesi yeterlidir. Mükellefin ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerin gümrük vergileri borçlarının mahsubunu talep etmesi halinde, bunların adı, soyadı, unvanı, vergi dairesi, sicil numarası, gümrük idaresi bilgilerini de dilekçesine yazacağı tabiidir. Gümrük idarelerine saymanlıklar arası işlem fişiyle gönderilecek tutarın mahsubundan sonra kalan tutar olursa, bu tutarın saymanlıklar arası işlem fişiyle vergi dairesine iade edileceği tabiidir.

4.5.4. Mahsup Sonrası Kalan Tutarın İadesi

Mal ihracı ve ihracat kaydıyla teslimlerde mükelleflerin mahsup talebi yerine getirildikten sonra kalan tutarın hak sahibine iade edilebileceği tabiidir. Bu işlemde, nakden iadelerle ilgili esaslar geçerli olacaktır. Yani mahsup sonrası kalan tutarın 4.000 YTL tutarındaki kısmı teminat, YMM tasdik raporu veya inceleme raporu aranılmaksızın iade hakkı bulunan mükellefe iade edilecektir. 4.000 YTL'yi aşan tutarlar, aşan kısım kadar teminat verilmesi veya YMM tasdik raporu ya da inceleme raporu düzenlenmesi _artıyla iade edilebilecektir.

Örneğin 4.750 YTL iade hakkı doğan mükellefin, bu tutardan 250 YTL tutarındaki kurumlar vergisi borcunun mahsubu talebi olsun. Bu talep yerine getirildikten sonra kalan 4.500 YTL'nin 4.000 YTL tutarındaki kısmı teminatsız iade edilebileceğinden, mükellefçe 500 YTL teminat gösterilmesi halinde 4.500 YTL tutarındaki nakit iade talebi yerine getirilebilecektir. Sade hakkı doğan mükellefin indirimli teminat uygulamasından yararlanan bir mükellef olması halinde ise kalan tutarın % 8'i olan 40

YTL tutarındaki teminatla mahsuben ve nakden toplam 4.750 YTL iade yapılabilecektir.

Mahsup sonrası kalan tutarın sadece iade hakkı doğan ihracatçıya veya ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunanlara iadesi mümkündür. Mahsup işleminden sonra kalan tutarın bunların mal veya hizmet aldığı firmalara nakden iadesi mümkün değildir.²¹⁰

²¹⁰ Cem Tekin, *İhracat İstisnası ile İhraç Kayıtlı Teslimlerden Doğan KDV iadelerinde Mahsup Kolaylığı*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:153, 2001, s.88.

SONUÇ

Çalışmamda, KDVK 11/1 c. maddesince tam istisnalar kapsamına giren ihraç kayıtlı teslimleri incelemiş bulunmaktayım. Öncelikle ihracatçılara yönelik bir istisna olarak düşünülmüş bu uygulamanın, imalatçılar açısından ne gibi sonuçlar doğurduğu ayrıntılarıyla ele alınıp analiz edilmiştir. Terkin edilme noktasına gelene kadar, imalatçı firmaların KDV beyannameleri aracılığıyla üzerlerinde taşıdıkları bu vergi yükünden kurtulabilmeleri için yapılması gerekenler, özellikle vergi kanunları ile çok sık değişen uygulamalar doğrultusunda incelenmiştir.

İmalatçılar bu uygulama nedeniyle, yurt içinde mal teslimi yapıyor olmalarına rağmen, satış faturalarında hesapladıkları KDV yi müşterilerinden tahsil etmekte güçlük çekmekte ve bu tutar ile ilgili dönem KDV Beyannamelerinde hesaplanan KDV içinde göstererek bir vergi yükü altına girmektedirler.

Tecil/Terkin prosedürü ile kurtulabilecekleri bu vergi yükünü, kanunların ihracatçıya tanıdığı yasal süre olan 3 aya kadar taşıma durumu söz konusudur. 3 aylık bu sürenin, mücbir sebepler nedeni ile uzatılması da mümkündür. İmalatçıların, Tecil/Terkin sürecini başlatmak üzere, gerekli olan belgeleri derleyerek vergi dairesine başvurusu ve bu başvuru doğrultusunda vergi dairesinin çalışmaları sonucu üreteceği düzeltme fişine istinaden bu vergi yükünden kurtulması için geçecek sürenin ortalama 3,5 ay olduğunu söyleyebiliriz.

İhraç kayıtlı teslimlerin imalatçı firmalar açısından herhangi bir avantajı olmadığı, aksine finansal kayıplarının söz konusu olabileceği görülmektedir. Bunlar dışında ihraç kayıtlı teslimler sonrasında yürütülecek Tecil/Terkin işlemlerinin zorluğu, bilgi ve belgelerin toplanmasın da yaşanabilecek önemli sorunlar ihracatın gerektiği gibi sonlandırılmaması gibi riskler de mevcuttur.

Ancak satışlarının tamamını direkt ihracat yoluyla yapan imalat firmalarının yıl içinde hesaplanan KDV tahakkuk ettirememelerinden dolayı sürekli artan “devreden KDV” bakiyesini yıl boyunca taşımak gibi bir problemleri olabilmektedir. Bir tek bu durumda ihraç kayıtlı mal teslimi yolunu seçmenin imalatçı firmalar açısından mantıklı olabileceğini kanaatindeyim.

İmalatçı firmaların, kendi koşullarını ve elbette sektörel şartları göz önüne alarak, mal teslim biçimlerini, yukarıda belirttiğim seçenekler doğrultusunda tespit etmelerini tavsiye ediyorum. İhracatı teşvik tedbirleri arasında değerlendirilmesine karşın, yapısı itibarıyla teşvikten ziyade bir hak ve zorunluluk olan ihracat istisnası ve bu istisnadan doğan Katma Değer Vergisi iadesi sistemidir.

Bu unsurlardan biri olan KDV büyük önem teşkil etmektedir. KDV Kanunu içerisinde yer alan ihracat istisnası da ihracatın teşvik edilmesi açısından önemli bir yapı tasını oluşturmaktadır.

KDV bir tüketim vergisi olup, nihai tüketicii vergilendirmeyi öngören dolaylı bir vergidir. İhracatta mal ve hizmetin nihai tüketicisi yurtdışında olduğundan vergilemenin varış ülkesinde yapılması gerekmektedir. Buna “Destinasyon” ilkesi (varış ülkesinde vergilendirme) denir. Bu ilkenin doğal sonucu olarak da mal ve hizmet ihracı, satıcı ülkeler tarafından KDV’sine tabi tutulmamakta yani vergiden istisna edilmektedir. Bu sebeple ihracatçıların ihracat işlemine konu mal veya hizmetin KDV’sinden arındırılması sonucu çıkmaktadır. Bu düzenlenme uluslararası rekabetinde ön koşuldur. Bu sorunun çözümü de, tüm ülkelerde ihracatçı firmalara, ihracat işlemleri nedeniyle yüklendikleri vergiyi iade etmek şeklinde yapılması esastır.

Bizim Katma Değer Vergisi Kanunumuzun 11. maddesinde ihracat işlemleri vergiden istisna edilmiş, 32. maddede ise bu işlemler nedeniyle yüklenilen verginin, mükellefin vergiye tabi diğer işlemleri üzerinden hesaplanan vergiden indirileceği, vergiye tabi işlemin olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen verginin Maliye Bakanlığı’nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemi yapanlara iade olunacağı hükme bağlanmıştır.

Sonuç olarak, bir kanıya varacaksa ihracatı teşvik tedbirleri ihracatı harekete geçiren mekanizmalar olup, ihracatın bu teşviklerle desteklenmesi gerekmektedir. Bu teşviklerin düzenlenmesinde çalışmamın daha önceki bölümlerinde belirtilen unsurlar dikkate alınmalı, ihracatın teşvikinde kullanılan araçlar yeniden gözden geçirilmeli, gelişmiş ülkelerde uygulanan teşvikler bütün incelikleriyle ele alınıp, ülke ekonomisine uygun teşvik sistemleri geliştirilmelidir. Ayrıca ihracatı özendirici nitelikte olan

KDV’nde ihracat istisnası ve bu istisnadan doğan iade alacaklarının hızlı bir şekilde yerine getirilmesi ağır ve aksayan yönlerinin çözüme kavuşturulması gerekmektedir.

Kamuoyunda KDV iade sistemi ile ilgili yanlış düşüncelere sebep olan haksız iade ile ilgili önlemler alınmalı ve sistemin güvenilirliği intikal edilmelidir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- [1] AKALIN, Güneri. (1986). *Kamu Ekonomisi*, Ankara Ün. SBF Yayını, Ankara, Türkiye, s.390.
- [2] AKDOĞAN, Abdurrahman, (2002), *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, Türkiye, s.391.
- [3] ARGUN, Doğan, (1997), *İhracatta KDV İadesi ve Uygulaması*, Yaylın Matbaası, İstanbul, TÜRKİYE, s.11-12
- [4] ATAMAN, Ümit - SÜMER Haluk, (1996), *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Türkmen Kitapevi, İstanbul, TÜRKİYE, s.79.
- [5] BİLİCİ, Nurettin, (2005), *Vergi Hukuku*, Güncellenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, İstanbul, s.51-52.
- [6] BULUTOĞLU, Kenan, (2004), *Kamu Ekonomisine Giriş*, 8. Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, Türkiye, s.350.
- [7] EĞİLMEZ, Mahfi, (1983), *KDV Teori-Uygulama*, MB Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, Türkiye, s.24.
- [8] ERSOY, Ayten, (1989), *Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına İlişkin Öneriler*, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara, İstanbul, s.5.
- [9] HEPER, Fethi, (1981), *Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, s.55.
- [10] KIRBAŞ, Sadık, (2012), *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara, Türkiye, s.64-74-90.
- [11] KIRIKTAŞ, İlhan ve TOLU Abdullah, (1996), *İhracatta KDV Uygulaması Devlet Yardımları, Muhasebe ve YMM Mevzuatı İlişkisi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, Türkiye, s.102-121

- [12] KIZILOT, Şükrü, (1998), *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Cilt 1, 3.Baskı, Ankara, Türkiye, s.378-494-953.
- [13] KIZILOT, Şükrü, (1998), *KDV Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Türkiye, s.720.
- [14] KOÇ, Murat, (2005), *İhracatta KDV iadesinin Hesaplanması, Raporlanması, Denetimi ve Bir Örnek Uygulama*, İstanbul, Türkiye, s.7-11.
- [15] MAÇ, Mehmet, (1995), *Katma Değer Vergisi Uygulaması*, Denet Yayıncılık A.S., 3. Baskı, İstanbul, s.84-88-113
- [16] MAÇ, Mehmet, (1998), *Katma Değer Vergisi Uygulaması*, 4. Baskı, Denet Yayıncılık A.Ş., İstanbul, Türkiye, s.1.2.-81.
- [17] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (1992), *Katma Değer Vergisi Kılavuzu*, İstanbul: HUD Yayınları.
- [18] OKTAR, Kemal ve TOLU, Abdullah, (1995), *KDV Beyannameleri Düzenleme Rehberi*, Ankara, Türkiye, s.4.
- [19] OKTAR, Kemal, *KDV İstisnalar ve İadeler*, 6.bs., Ankara, Türkiye, s.3-5-6-18-19-26-99-101-385.
- [20] ÖZBALCI, Yılmaz, (1999), *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, İstanbul, s.370-377-455.
- [21] SARILI, Mustafa Ali, (2010), *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, Türkiye, s.397-399-402-403-466-469.
- [22] SAYIN, Mahmut ve ATAY Tezcan, (2005), *Vergi Rehberi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Türkiye, s.203.
- [23] TURHAN, Salih, (2006). *Uluslararası Anlaşma Hükümlerine Göre Uygulanan Katma Değer Vergisi İstisnaları*. Maliye ve Sigorta Yorumları, S.457,
- [24] ULUATAM, Özhan ve METHİBAY, Yaşar, (1999), *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Ankara, Türkiye, s.373-383.
- [25] VURAL Mahmut, (2012), *KDV İade Rehberi*, Cilt1, 5.Baskı, İstanbul, Türkiye, s.5-6-7-12-18-77-140.

TEZLER

- [1] AKIN, Minire, *Türkiye’de İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2010.
- [2] ÇELİK, Mehmet, (2006), *İhracatı Teşvik Tedbirleri ve İhracatta KDV İstisnası Uygulamaları*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, s.152-197
- [3] TOKAÇ, Gökhan, (2007), *Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve İade Müessesesi*, Yüksek Lisans Tezi Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, s.6-159
- [4] 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
- [5] 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.
- [6] 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.

DERGİLER

- [1] AKBAY, Mehmet, (1984), *Vergi İdaresi Açısından Katma Değer Vergisi*. Vergi Dünyası, Kasım, Türkiye S.39.
- [2] ALTINDAĞ, Mehmet, (1998), *Vergi ve Revizyon Rehberi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, Türkiye
- [3] ALTUNCU, Hasan, (2002), *Vergileme Esasları Oranlar Hadler 1997-2002*, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara, Türkiye, s.229.
- [4] ATEŞLİ, D. Erkan, (2002), *KDV açısından İhracat istisnasının Uygulanacağı Dönem II*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 167, s.46-47-48-51-54

- [5] ATMACA, Beşir, (2007), *Katma Değer Vergisi Ders Notları*, Uyum Ajans, Ankara, Türkiye, s.5.
- [6] BAŞ, Seyit Ahmet ve AKAY, Yusuf, (1998), *İhracatı Düzenleyen Yasal Prosedür*. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.201,
- [7] BİNGÖL, Mehmet, (1986), *Katma Değer Vergisinde 3297 Sayılı Yasa ile Yapılan Değişiklikler*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı, Ağustos
- [8] BİYAN, Özgür, (2007), *Katma Değer Vergisi Açısından Takas ve Trampa*, E-Yaklaşım, Sayı. 45, s.4.
- [9] BOZ, Talip, (2000), *İhracat, İhracat Sayılan Satış Ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı. 226.
- [10] ÇELİK, Faruk, (2003), *Katma Değer Vergisi Kanunu'nda İhracat İstisnası*, İstanbul Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığı Araştırma ve Etüt Raporu, İstanbul, Türkiye, s.5-6.
- [11] ÇEMBER, Erol,; (1998), *İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi halinde KDV İadesi ve Mahsup İşlemlerinde Karşılaşılan Sorunlar*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:115, s.34-35
- [12] DEĞER, Nuri, (2004), *Katma Değer Vergisi 20 Yaşında-I*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:143, s.3.
- [13] DEMİR, Abdurrahman, (2002). *İhracatta Kıymet Farklılıkları, Hayali İhracat Ve Kara Para Aklama İlişkileri Her Kıymet Farklılığı Hayali İhracat Mıdır?*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 250,
- [14] ERDEM, Hayreddin, (2006), *İhraç Edildikten Sonra Geri Gelen Mallarda KDV Uygulaması*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:159, s.160.
- [15] GENÇYÜREK, Levent, (2005), *Bavul Ticaretinde Katma Değer Vergisi Uygulaması*, Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı: Mart 2005, s:25.
- [16] 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.

- [17] GÜRHAN, Mustafa, (2005), *Mahsuben İade Taleplerinin Sonuçlandırılması 95 No'lu Tebliğdeki Düzenlemeler*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 290, s. 83.
- [18] KARTAL, Zihni, (1997) *Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu*, Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz, S.191
- [19] KAVAK, Ahmet, (1989), *Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: Şubat, s. 55.
- [20] KIRIKTAŞ, İlhan ve TOLU Abdullah, (1996), *İhracatta KDV Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, TÜRKİYE, s.25.
- [21] KÜÇÜK, Şaban, (2005), *Katma Değer Vergisinde Takas ve Trampa İşlemi*, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:201, s.64.
- [22] MERİÇ, İlyas, (2013), *İhracat İstisnasında KDV İadesi Tutarının Hesaplanması*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:302,
- [23] ÖGÜT, Ahmet, (2005). *Yeni KDV Beyannamesi: Özellik Taşıyan Bazı Mükellefler*, Mali Pusula, s.38.
- [24] ÖZEN, Kadri, (1982), *Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri*, Vergi Dünyası Dergisi, s.11.
- [25] ÖZYAMAÇ, Deniz, (2007), *KDV Tevkifatı ve Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV İadeleri I*, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:88, s.1.
- [26] Pehlivan, Yafes, (20059, *Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimlerinde KDV İstisnası*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz, s.19.
- [27] PEHLİVAN, Yasef, (2004), *İhraç Edilen Malın Bünyesine Giren KDV'nin Hesaplanması*, Sayıştay Dergisi, Sayı:55.
- [28] 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.
- [29] ŞAHİN, Mehmet, (1998), *Bütün Yönleriyle İhracat Gümrük İşlemleri*, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, Türkiye, Sayı: Temmuz, s.103.
- [30] TOLU, Abdullah, (1997), *Mal İhracatında KDV İstisnası*, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:31, s.50.

- [31] TOY, Kadir, (1985), *Katma Değer Vergisinde istisnalar*. Vergi Dünyası, S.43, Mart.
- [32] UÇAR, Demirkan, (1985), *KDV'de İhracat istisnası Ve Bunun Uygulama Esasları*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:46.
- [33] UZUNOĞLU, Nihat, (2001), *İade Hakkı Doğuran İşlemlerde İade Edilecek Katma Değer Vergisinin Hesaplanması*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:243.
- [34] UZUNOĞLU, Nihat, (2001), *İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler ve Bu Verilerin Analizi*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:236, s.24.
- [35] ÜNALAN, Sedat, (2005), *Türkiye'de Alışveriş Yapan Turistlere KDV İadesi*, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 152, s.7.
- [26] VURAL, Mahmut, (2000), *Katma Değer Vergisinde Mahsuben İadeler*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:222.
- [36] YAZICI, Mehmet, (1989), *Katma Değer Vergisine İlişkin Muhasebe Düzeni*, Vergi Dünyası Dergisi, s.44.
- [37] YILMAZCAN, Dilek, (1999), *Yolcu Beraberi Eşya İstisnasının Kişisel Tüketim İçin Alınan Mal İle Sınırlı Olduğu*, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 75, s.62.
- [38] YÜKSEL, Abbas, (2006). *Katma Değer Vergisi Kanunundaki İstisnalara Bakış*. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: Haziran, s.298.
- [39] YÜKSEL, Volkan, (2006), *Yolcu Beraberi Eşya İhracında KDV İstisnası Uygulaması*, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 167, s.8.

İTERNET SAYFALARI

- [1] 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
- [2] 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>

- [3] 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
- [4] 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
- [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.
- [6] AYDEMİR, Birol, (2006), *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.
- [7] 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
- [8] Bilgili Denetim ve YMM Ltd. Şti., (2010), *KDV İadelerinde Özel Esaslar Ve Kod Listelerinin Önemi*, http://www.bilgidenetim.com/news/print_page/328
- [9] Compare Definitions, (2007), *Shuttle Trade*, ss.1-1.,
<http://www.comparedefinitions.com/finance/shuttle-trade%20.html>
- [10] 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/>
- [11] ÇELİK, Yılmaz, (2010), *Katma Değer Vergisi İade Alacağının Mahsup Yoluyla İadesinde Köklü Değişiklik*, 07.01.2008,
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/yilmaz/002/>
- [12] Dış Ticaret Müsteşarlığı, (2009), *2008/5 İhracat Tebliği*,
http://www.alomaliye.com/2008/ihracat_ihracat_2008_5.htm

- [13] 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
- [14] 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
- [15] <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
- [16] 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>
- [17] *İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi Zorunlu Mu?* (2010), http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/02080109/20876 ,
- [18] *İhracat nedir?*, (2009), <http://www.turkforum.net/showthread.php?t=121848>,
- [19] *İhracatta KDV İstisnası*, http://myomuhasebe.tr.gg/D&%23305%3B&%23351%3B-Ticaret-&%23304%3B&%23351%3Blemleri-Muh-._3.htm
- [20] İSTANBULLUOĞLU, Murat, <http://www.muratistanbulluoglu.com.tr/?p=207>
- [21] KAPLAN, Yalçın, (2010), *KDV Mahsup İşlemlerinde Yaşanan Sorunlar*, <http://yalcinkaplan.net/index.asp?action=bilgi&ID=32> ,
- [22] KAYA, Sezai, (2009), *Konsinye İhracat*, <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/sezaikaya/003/mynetkobi.php>
- [23] KIZILOT, Şükrü, (2010), *Kod’a Girmek Bir Dert Çıkmak İki Dert*, 04.11.2009, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=12850907&tarikh=2009-11-04>
- [24] MAÇ, Mehmet , (2010), *KDV Uygulaması*, <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>, S.2-3
- [25] 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,

- [26] ÖZCAN, Sami, (2006), *Yabancı elçiliklere yapılan teslim ve hizmetlerde KDV istisnası, Finansal Forum*, <http://www.turmob.org.tr>
- [27] 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
- [28] ÖZYILMAZ, Namık, (2009), *İhracat İstisnası Uygulamasında Tereddüt Yaratan Başlıca Konular*, www.ozyilmazymm.com.tr/security/akonulari/18.doc ,
- [29] 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>,
- [30] 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,
- [31] 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>,
- [32] TEZEL, Mehmet Sait, (2010), *Genel Esaslar Çerçevesinde KDV İadesi*
<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/mehmetsait/001/> ,

Kanun Maddeleri:

- [1] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 1.
- [2] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 2.
- [3] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 3.
- [4] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 8.
- [5] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 9.
- [6] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 11.
- [7] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 13.
- [8] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 14.

- [9] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 15.
- [10] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 16.
- [11] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 17.
- [12] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 18.
- [13] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 19.
- [14] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 20.
- [15] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 21.
- [16] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 22.
- [17] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 23.
- [18] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 24.
- [19] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 25.
- [20] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 26.
- [21] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 27.
- [22] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 28.
- [23] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 29.
- [24] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 32.
- [25] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 33.
- [26] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 34.
- [27] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 35.
- [28] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 36.
- [29] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 41.
- [30] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 43.
- [31] 3065 Sayılı Katma Deger Vergisi Kanunu. (1985). Md. 53.
- [32] 3568 Sayılı SM, SMM ve YMM Kanunu. (1989). Md. 2.
- [33] 3568 Sayılı SM, SMM ve YMM Kanunu. (1989). Md. 9.
- [34] 3568 Sayılı SM, SMM ve YMM Kanunu. (1989). Md. 11.

- [35] 3568 Sayılı SM, SMM ve YMM Kanunu. (1989). Md. 12.
- [36] Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 11.
- [37] Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 13.
- [38] Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 19.
- [39] Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 30.
- [40] Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 127.
- [41] Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 128.
- [42] Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 135.
- [43] Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 227.
- [44] Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 256.
- [45] Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 267.
- [46] Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 371.

SİRKÜLER:

- [1] KDV Sirküleri-17. 04/06/2004. KDVK-16/2004-16
- [2] KDV Sirküleri – 24. 14/01/2005. KDVK-24/2005-3
- [3] 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>

TEBLİĞLER:

- [1] Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ, 06.01.1996 Tarih ve 22515 sayılı Resmi Gazete
- [2] KDVK Genel Tebliği 1. 30/11/1984 Tarih ve 18591 No’lu Resmi Gazete
- [3] KDVK Genel Tebliği 4. 08/12/1984 Tarih ve 18599 No’lu Resmi Gazete
- [4] KDVK Genel Tebliği 9. 31/12/1984 Tarih ve 18622 No’lu Resmi Gazete
- [5] KDVK Genel Tebliği 11. 09/01/1985 Tarih ve 18630 No’lu Resmi Gazete
- [6] KDVK Genel Tebliği 15. 21/07/1985 Tarih ve 18818 No’lu Resmi Gazete

- [7] KDVK Genel Tebliği 16. 19/12/1985 Tarih ve 18963 No’lu Resmi Gazete
- [8] KDVK Genel Tebliği 19. 21/03/1986 Tarih ve 19054 No’lu Resmi Gazete
- [9] KDVK Genel Tebliği 20. 28/03/1986 Tarih ve 19061 No’lu Resmi Gazete
- [10] KDVK Genel Tebliği 21. 28/03/1986 Tarih ve 19061 No’lu Resmi Gazete
- [11] KDVK Genel Tebliği 23. 18/07/1986 Tarih ve 19168 No’lu Resmi Gazete
- [12] KDVK Genel Tebliği 24. 22/11/1986 Tarih ve 19289 No’lu Resmi Gazete
- [13] KDVK Genel Tebliği 26. 31/12/1987 Tarih ve 19681 No’lu Resmi Gazete
- [14] KDVK Genel Tebliği 27. 05/03/1988 Tarih ve 19745 No’lu Resmi Gazete
- [15] KDVK Genel Tebliği 29. 12/08/1988 Tarih ve 19897 No’lu Resmi Gazete
- [16] KDVK Genel Tebliği 30. 16/12/1988 Tarih ve 20021 No’lu Resmi Gazete
- [17] KDVK Genel Tebliği 38. 16/10/1991 Tarih ve 21023 No’lu Resmi Gazete
- [18] KDVK Genel Tebliği 39. 12/03/1992 Tarih ve 21169 No’lu Resmi Gazete
- [19] KDVK Genel Tebliği 43. 28/07/1994 Tarih ve 22004 No’lu Resmi Gazete
- [20] KDVK Genel Tebliği 46. 17/03/1995 Tarih ve 22230 No’lu Resmi Gazete
- [21] KDVK Genel Tebliği 49. 20/07/1995 Tarih ve 22349 No’lu Resmi Gazete
- [22] KDVK Genel Tebliği 53. 30/03/1996 Tarih ve 22596 No’lu Resmi Gazete
- [23] KDVK Genel Tebliği 62. 02/04/1997 Tarih ve 22952 No’lu Resmi Gazete
- [24] KDVK Genel Tebliği 70. 10/09/1998 Tarih ve 23459 No’lu Resmi Gazete
- [25] KDVK Genel Tebliği 71. 13/11/1998 Tarih ve 13522 No’lu Resmi Gazete
- [26] KDVK Genel Tebliği 72. 24/02/1999 Tarih ve 23621 No’lu Resmi Gazete
- [27] KDVK Genel Tebliği 73. 21/01/200 Tarih ve 23940 No’lu Resmi Gazete
- [28] KDVK Genel Tebliği 74. 14/09/2000 Tarih ve 24170 No’lu Resmi Gazete
- [29] KDVK Genel Tebliği 82. 10/05/2001 Tarih ve 24398 No’lu Resmi Gazete
- [30] KDVK Genel Tebliği 83. 29/06/2001 Tarih ve 24447 No’lu Resmi Gazete
- [31] KDVK Genel Tebliği 84. 23/11/2001 Tarih ve 24592 No’lu Resmi Gazete
- [32] KDVK Genel Tebliği 86. 05/07/2002 Tarih ve 24806 No’lu Resmi Gazete

- [33] KDVK Genel Tebliği 91. 28/02/2004 Tarih ve 25387 No'lu Resmi Gazete
- [34] SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 8, 15/04/1993 Tarih ve
- [35] 21553 No'lu Resmi Gazete
- [36] SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 9, 29/07/1993 Tarih ve
- [37] 21652 No'lu Resmi Gazete
- [38] SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 11, 16/12/1993 Tarih ve
- [39] 21790 No'lu Resmi Gazete
- [40] SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 15, 28/02/1995 Tarih ve
- [41] 22216 No'lu Resmi Gazete
- [42] SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 19, 08/11/1995 Tarih ve
- [43] 22457 No'lu Resmi Gazete
- [44] SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 20, 19/02/1996 tarih ve
- [45] 22559 No'lu Resmi Gazete
- [46] SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 21, 07/02/1997 tarih ve
- [47] 22901 No'lu Resmi Gazete