

MADDE 11 : MAL VE HİZMET İHRACATI

İKİNCİ KISIM İstisnalar

BİRİNCİ BÖLÜM İhracat İstisnası

MADDE 11 : MAL VE HİZMET İHRACATI

MADDE METNİ:

"Mal ve Hizmet İhracatı :

Madde 11 - 1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) (5766 sayılı Kanunun 12/e maddesiyle değişen bent Yürürlük; 06.06.2008) 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,⁽¹³⁾

b) 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.

(4731 sayılı Kanunun 5/A maddesiyle eklenen fıkra) 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.

(4731 sayılı Kanunun 5/A maddesiyle eklenen fıkra) Maliye Bakanlığı iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

(5904 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle eklenen paragraf. Yürürlük; 03.07.2009) 14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlere ilişkin yabancı yapımcılar tarafından satın alınacak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen katma değer vergisi yapımcılara iade olunur.

c) (3297 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle eklenen bent) İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

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

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51'inci maddesine göre belirlenen (4842 sayılı Kanununun 21'inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01.05.2003) gecikme zammıyla birlikte ⁽¹⁴⁾ tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanununun 32'inci maddesi hükmü uygulanmaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi (5228 sayılı Kanununun 59/2-b maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 31.07.2004) ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan ⁽¹⁵⁾ fazla olamaz.

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

(4842 sayılı Kanununun 21'inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 01.05.2003) İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.

2. (3297 sayılı Kanununun 3'üncü maddesiyle değişen bent) Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Katma Değer Vergisi tahsil edilmeden teslim edilecek mal miktarını; ihracatçı ve ihracatçıya mal teslim edenlerin her biri için, bir önceki yıl iş hacmi, cari yıldaki işlemler ve vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla gerekli görülen hallerde sınırlamaya ve bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespiti yetkilidir.

(13) (Değişmeden önceki şekli) a) (4842 sayılı Kanununun 21'inci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 01.05.2003) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri,(+)

(+)(4842 sayılı Kanunla değişmeden önceki bent) a) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler,

(14) (4842 sayılı Kanunla değişmeden önceki ibare) "gecikme zammının % 50 fazlası ile birlikte"

(15) (5228 sayılı Kanunla değişmeden önceki ibare) "ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan miktardan"

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER:

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren [KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ](#)'dir. Bir önceki cümlede verdiğimiz linke tıkladığı takdirde, bu ana Tebliğ'de sonradan yapılan değişikliklerin de görülebileceği metne ulaşılabilir.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

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

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

- İhraç işleminde teslim KDV si hesaplatılmaması (Md:11-1/a).
- İhraç edilen malla ilgili olarak yüklenilmiş KDV lerin ihracatçıya iadesi (Md:32), veya ihracatçının KDV ödemeksizin mal satın alabilmesini sağlayacak düzenlemeler yapılması (Md:11-1/c, Geçici Md.17).

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

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

İhracatta KDV istisnası aslında basit bir yapı arzeder. Fakat tatbikî planda ve hele detaya girildiğinde KDV uygulamasındaki en karmaşık, gerek İdareyi gerekse mükellefi had safhada bunaltan konunun ihracatta KDV iadesi olduğunu görüyoruz. Bunun ana nedeni, haksız yere KDV iadesi alması muhtemel kötü niyetli mükelleflere fırsat vermemek için alınan, yasal ve idari tedbirlerdir.

İhracatçının KDV ödemeksizin mal alabilmesini sağlayarak ihracatçıyı rahatlatmak amacıyla 11 inci maddeye (c) bendi eklenmiştir. Söz konusu bend KDV sorunlarını azaltması yanında, bilhassa bu hüküm uyarınca KDV tahsil etmeksizin mal satanların, ihracatçıdan tahsil edemedikleri KDV'yi Devletten alabilme konusunda muhtelif nedenlerle sıkıntıya düşmelerine de sebep olmuştur.

Başlıca neden yine, haksız KDV iadesi olaylarını önleme amacı ile uygulanan tedbirlerdir.

Bu tedbirler, haksız yere KDV iadesi alınmasını önleme fonksiyonu yanında, tatbikatın karmaşık hale gelmesi ve iadenin gecikmeli olarak ve/veya ağır formalitelerle uğraşarak, ağır masraflar edilerek alınabilmesine yol açmaktadır. İçinde bulunduğumuz enflasyonist ortam, KDV iadelerindeki gecikme dolayısıyla ihracatçının KDV yüzünden katlanmak zorunda kaldığı finansman yükünü ağırlaştırmakta olup mükellefler açısından KDV iadeleri konusundaki en önemli sorun bu gecikmelerdir.

1. DOĞRUDAN MAL İHRACI :

Mal ihracı, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/A-1 no.lu bölümünde şöyle açıklanmıştır :

“1. Mal ihracı

1.1. Gümrük Beyannameli Mal ihracı

1.1.1. İstisnanın Kapsamı ve Beyanı

3065 sayılı Kanununun (11/1-a) maddesine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanununun 12 nci maddesi uyarınca bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki iki şartın gerçekleşmesi gerekir:

a) Teslim, yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya veya 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

3065 sayılı Kanununun (12/2) nci maddesine göre yurtdışındaki müşteri, ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan firmanın yurtdışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleridir.

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunan firmaların yurtdışında iş yapmak için açmış oldukları büro, temsilcilik, acentelik ve benzeri kuruluşlar Türkiye'de mukim firmaların yurtdışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleri kapsamındadır. Dolayısıyla, KDV mükelleflerinin yurtdışında iş yapmak için açmış oldukları şube, büro, temsilcilik, acentelik ve benzeri kuruluşlarında kullanılmak veya satmak üzere yurtdışına çıkaracakları mallarla ilgili teslimler de kesin ihracat olması koşuluyla ihracat teslimi niteliğindedir.

Serbest bölgedeki alıcı kavramı, ilgili mevzuatları çerçevesinde söz konusu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişi alıcıları ifade eder.

Ihracat teslimine ait fatura ve benzeri belgelerin yukarıda belirtilen yurtdışındaki müşteri veya serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenmesi gerekir.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

3065 sayılı Kanundaki istisna uygulamasında ihracat, esas itibarıyla, serbest dolaşımda bulunan bir malın dış ticaret ve gümrük mevzuatları doğrultusunda, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesi dışına çıkarılmasıdır. Dış ticaret mevzuatında ihracat olarak değerlendirilen ancak, 3065 sayılı Kanununun 12 nci maddesi ve Tebliğin bu bölümünde belirlenen şartları taşımayan işlemlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurtdışındaki alıcı adına hareket eden yurtiçindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmesi halinde ihracat istisnasının uygulanabilmesi için malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkması şarttır. Bu durumda, yurtdışındaki alıcı adına hareket eden yurtiçindeki ilgililere yapılan teslimler vergiye tabi olacak, bunların yaptığı ihracat ise istisna kapsamına girecektir.

3065 sayılı Kanununun 12 nci maddesi uyarınca, bir serbest bölgedeki alıcıya yapılan ve serbest bölgeye vasıl olan teslimler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimler ihracat istisnası kapsamındadır. Gümrüksüz satış mağazaları ve depoları, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki yetkiye istinaden 8/8/2017 tarihli ve 30148 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğinde tanımlanmıştır. Gümrüksüz satış mağazalarına veya depolarına sadece ilgili gümrük mevzuatına göre buralarda satılması uygun bulunan mallar istisna kapsamında teslim

edilebileceğinden, gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına istisna kapsamında teslim edilecek malların ilgili gümrük mevzuatına göre gümrüksüz satış mağazalarında satılabilecek mal cinslerinden olup olmadığı mükelleflerce kontrol edilir.

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

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

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

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

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

Mal ihracına ilişkin istisna, ihracatın gerçekleştiği tarih olan gümrük beyannamesinin "kapanma tarihi"ni içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edilir. ihracat işlemleri iç gümrüklerde yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin sınır gümrüklerinde kapatıldığı tarih, ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir.

Serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin düzenlenmediği hallerde, malın serbest bölgeye giriş işlemlerinin tamamlanarak serbest bölgeye vasıl olduğu tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir. Bu tarih, malların serbest bölgeye girişinin yapıldığını gösteren, serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihtir.

Gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde, antrepo beyannamesi düzenlenecek olup, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğunu (fiilen işleticiye teslim edildiğini/işletici tarafından fiilen teslim alındığını) gösteren antrepo giriş sayım tutanağını da ihtiva eden antrepo beyannamesinin ilgili gümrük idaresi tarafından onaylandığı tarih itibarıyla istisna kapsamındaki işlemin gerçekleştiği kabul edilir. İstisna kapsamında gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına yapılan teslimler ile ilgili faturaya, "3065 sayılı Kanunun 11 ve 12 nci maddelerine göre gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına teslim" ibaresi şerh olarak düşülür.

İhracat faturası malın yurtdışı edildiği dönemden önce düzenlenmiş olsa dahi, istisna ihracatın yapıldığı dönem KDV beyannamesi ile beyan edilir.

Mal ihracına ilişkin beyan, ilgili dönem KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer lade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 301 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

Bu satırın, "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa ihracat tesliminin bedeli girilir. İhracat bedeli, gümrük beyannamesinin kapanma tarihinde Resmî Gazete'de yayınlanmış bulunan (kapanma tarihinde Resmî Gazete'de kurlar ilan edilmemiş ise kapanma tarihinden önceki ilk Resmî Gazete'de yayınlanmış bulunan) T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilir.

"Yüklenilen KDV" sütununa ise istisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren, bu Tebliğin (IV/A) bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak belirlenen KDV tutarı yazılır.

İstisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren verginin mahsuben veya nakden iadesinin talep edilmemesi halinde "Yüklenilen KDV" alanına "0" yazılır."

1.1.2. İstisnanın Tevsiki

Gümrük beyannameli mal ihracatının beyanında, gümrük beyannamesi ve satış faturaları, bir dilekçe ile ihracat istisnasına ilişkin beyanname ekinde vergi dairesine

verilir. Söz konusu belgelerden elektronik ortamda alınanların ayrıca beyanname ekinde ve kâğıt ortamında vergi dairesine verilmesine gerek olmayıp, dilekçe ekinde internet vergi dairesi liste alındısının vergi dairesine verilmesi yeterlidir.

Ihracata ilişkin gümrük beyannamesi verilebileceği gibi, gümrük beyannamelerindeki bilgilerin yer aldığı listelerin verilmesi de mümkündür. Verilecek listenin, gümrük beyannamesinin tarihi, sayısı, ihrac edilen malın cinsi, miktarı ve tutarı, gümrük kapısının ismi, varış ülkesi, varsa imalatçının adı-soyadı veya unvanı, varsa intaç ve çıkış tarihi bilgilerini içermesi gerekir.

Ihracata ilişkin yurtdışındaki alıcı adına düzenlenen faturaların fotokopileri ya da faturaların dökümünü ihtiva eden firma yetkililerince imzalı ve kaşeli bir liste ibraz edilir.

Posta ve hızlı kargo taşımacılığı yolu ile yapılan ihracat teslimleri, kargo şirketi adına düzenlenen, malı yurtdışına gönderilen mükellefin bilgisinin yer aldığı ve gümrük müdürlüğü tarafından elektronik ortamda onaylanan elektronik ticaret gümrük beyannamesi ile tevsik edilir.

Sınır ticareti kapsamında yapılan ihracat, gümrük beyannamesi veya listesi ile tevsik edilir. Bu durumda ayrıca, bir defaya mahsus olmak üzere sınır ticareti yetki belgesi de ibraz edilmelidir.

NATO (Kuzey Atlantik Antlaşma Örgütü - North Atlantic Treaty Organization) ülkelerinde askeri teçhizat ve malzemenin transit-ithalat-ihracat işlemleri için düzenlenen Form 302 belgesinin, bu belge ile yapılan ihracat teslimlerinde gümrük beyannamesi yerine kullanılması mümkündür.

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

NOT:

Yurtdışına sefer yapacak olan yerli veya yabancı uçaklara gemilere vs. taşıma araçlarına verilen kumanya teslimleri, yukarıda görüldüğü gibi ihracat sayılmaktadır.

2007/23 sayılı Gümrük Genelgesi uyarınca, düzenlenen kumanya ve yakıt listesinin teslimi yapıldığı ayı izleyen ayın ilk yedi günü içinde, her bir gümrük müdürlüğü için ayrı ayrı olmak üzere gümrük beyannamesine bağlanması gerekmektedir.

Teslimatlar kapanan ayda gerçekleşmekle beraber iade talebinin, gümrük beyannamesinin düzenlendiği ay itibarıyla yapılması istenmektedir. (Bakırköy Vergi Dairesi'nin 08.07.2015 tarih ve 13738 sayılı yazısı; 22.07.2014 tarih ve 1922 sayılı özelge.

"Gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde istisna, gümrük idaresi tarafından onaylanmış antrepo beyannamesiyle tevsik edilir.

Gümrüksüz satış mağazasına veya bunların depolarına konulan malın ilgili mevzuat hükümlerine aykırı olarak usulsüz satışının yapıldığının tespiti halinde (hak sahipleri dışındakilere satış yapılması, hak sahibi olanlara belirlenen limitlerin üstünde satış yapılması, malın yersiz veya haksız olarak her türlü kullanımı gibi haller), malın gümrüksüz satış mağazasına konulması sırasında alınmayan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar alıcı gümrüksüz satış mağazası işleticisinden aranır. Usulsüz satış yapıldığı hususu, ilgili gümrük idaresi tarafından mağaza işleticisinin bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir.

Gümrüksüz satış mağazalarına veya depolarına ilgili mevzuata uygun olarak teslimde bulunan satıcının istisna ve iadeye ilişkin işlemleri belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir.

Gümrüksüz satış mağazaları veya bunların depolarına, belirlenen usul ve esaslara göre istisna kapsamında işlem tesis edilmemesi gerektiği halde, istisna kapsamında mal teslim edilmesi halinde, mağaza işleticisinin doğrudan sorumlu tutulduğu haller dışında,

zamanında alınmayan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar satıcı mükelleften aranır.”

1.1.3. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

3065 sayılı Kanunun ithalat istisnasını düzenleyen (16/1-b) maddesi uyarınca, ihracat istisnasından faydalanılarak ihraç edilen ancak; Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnası nedeniyle faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi gerekir. İhraç edildikten sonra geri gelen eşya için ithalat istisnasından faydalanılmak istenmemesi halinde, genel hükümler çerçevesinde KDV ödenerek eşyanın ithali mümkündür. Bu durumda, ilk ihracat kesin ihracat olarak değerlendirilir.

İthalat istisnasının uygulanabilmesi için ilgili gümrük idareleri ihracat istisnasından yararlanan miktarı tespit etmek amacıyla mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinden durumu bir yazı ile sorar. Bu yazıda geri gelen eşyanın cinsi, miktarı, tutarı, ilgili bulunduğu gümrük beyannamesinin tarih ve sayısı ile diğer gerekli bilgilere de yer verilir.

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

- a) Vergi dairesince yapılacak inceleme sonunda, mükellefin geri gelen mallarla ilgili olarak ihracat sırasında iade talebinde bulunmadığı tespit edilirse, bu mallarla ilgili olarak ihracat istisnasından yararlanan bir miktarın bulunmadığı ilgili gümrük idaresine bildirilir. Bu yazıyı alan gümrük idareleri geri gelen eşya ile ilgili olarak ithalat istisnası kapsamında işlem yapar.
- b) Geri gelen malların bünyesine giren vergiler için ihracatçının, bu vergileri indiremeyecek nakden veya mahsuben iade olarak talep ettiğinin belirlenmesi halinde, iade henüz yapılmamışsa ihracatçının KDV iadesinden yararlanmadığı kabul edilir ve geri gelen mallar için gümrükte KDV ödenmesi istenmez. Bu durumda, ihracatçının ilgili dönem beyannamesinde “iade” olarak beyan edilen tutarın geri gelen mallara isabet eden kısmı, malların geri geldiği vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesininin 103 no.lu satırına yazılarak indirilir.
- c) İhraç edilen malın, bu mala ait yüklenen KDV'nin nakden veya mahsuben iadesinden sonra geri gelmesi halinde, geri gelen mallara isabet eden iade tutarının gümrükte ödenmesinden sonra ithalat istisnası kapsamında işlem yapılır. Dolayısıyla, geri gelen malların bünyesine giren vergiler için ihracatçının, bu vergileri indiremeyecek nakden veya mahsuben iade olarak aldığıının belirlenmesi halinde bu iadede; geri gelen mallara isabet eden kısım kadar ihracat istisnasından faydalandığı belirtilir.
- ç) Vergi dairelerince, geri gelen eşya ile ilgili olarak ihracatçının ihracat istisnası nedeniyle faydalandığı miktar tespit edildikten sonra ilgili gümrük idaresine durum bildirilir.
- d) Geri gelen mallara ilişkin olarak yüklenen vergilerin indirim yolu ile giderilmiş veya iade talep edilmeksizin sonraki dönemlere devredilmiş olması hallerinde, bu vergilere ilişkin olarak bir işlem yapılmaz.

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

Gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına konulan malların satıcılara geri gönderilmesi halinde mağaza işleticisi tarafından KDV hesaplanmaz.

Gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslim dolayısıyla iade talep edilmemiş olması halinde, yalnızca matrahta meydana gelen değişiklik doğrultusunda defter kayıtları ile beyanların düzeltilmesi yeterlidir. Ancak, gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına istisna kapsamında yapılan teslimde ait iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran malların geri gelmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

- Malların geri geldiği vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde defter kaydı ve beyanname üzerinde gerekli düzeltmeyi yapan mükellefin vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.

- Mükellefin, malların geri geldiği dönemde düzeltme işlemini yapmaması halinde; istisna kapsamındaki işlem nedeniyle iade edilen KDV, malların geri geldiği dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyai cezası ile birlikte mükelleften aranır.

1.1.4. İade

Mal ihracatından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Satış faturaları listesi
- Gümrük beyannamesi veya listesi (Serbest bölgeye yapılan ihracatta serbest bölge işlem formu, posta veya kargo yoluyla gerçekleştirilen ihracatta elektronik ticaret gümrük beyannamesi, gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğuna dair ilgili gümrük idaresinin onayını da içeren antrepo beyannamesi)

NOT: Yukarıdaki parantez içi hüküm 19 No.lu KDV Tebliği ile değişmiş halidir.

- İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

1.1.4.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin mal ihracından kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

1.1.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin mal ihracından kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde, aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

1.2. Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti)

Türkiye'de ikamet etmeyenlere **ÖZEL FATURA** ile yapılan satışlar, 3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

Tebliğ'in II/A bölümünün sonundaki **ÖZEL FATURA ÖRNEĞİ** ile **TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE ÖZEL FATURA İLE İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AIT İZİN BELGESİ** bu bölümün sonunda sunulmuştur :

1.2.1. İstisna Belgesi

Bağlı olduğu vergi dairesinden "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılacak Satışlara Ait KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi" (İstisna İzin Belgesi) alan mükellefler, bu tür satışlarını KDV hesaplamadan yapar.

İstisna izin belgesi almak isteyenlerin;

- Gerçek usulde KDV mükellefi olması,
- Haklarında "olumsuz rapor" yazılmamış olması,

gerekir. Bu şartları taşıyan mükelleflerin yapacakları başvuru vergi dairesince değerlendirilerek durumu uygun görülenlere, Tebliğ ekinde yer alan (EK:3) istisna izin belgesi verilir.

Haklarında yazılan olumsuz rapor nedeniyle istisna izin belgesi iptal edilenler, KDV iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından genel esaslara dönmeleri halinde tekrar istisna izin belgesi alabilirler.

1.2.2. İstisnanın Şartları

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

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

Bu kapsamdaki satışlarda, şekil ve muhtevası Gelir İdaresi Başkanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen Tebliğ ekinde yer alan (EK:4) "Özel Fatura" kullanılır.

Özel fatura beş nüsha olarak düzenlenir. Birinci nüshası alıcıya verilir. İki, üç ve dördüncü nüshalar malın gümrükten çıkışı sırasında onaylatılır. Beşinci nüsha ise satıcıda kalır.

Satın alınan malların, özel fatura tarihini izleyen aybaşından itibaren üç ay içinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın uygun görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'nca belirlenen gümrük kapılarından yurtdışına çıkarılması ve bu malların gümrük bölgesinden çıktığını gösteren bu gümrük kapılarında onaylatılmış özel faturanın bir nüshasının çıkış tarihinden itibaren en geç bir ay içinde satıcıya intikal etmiş olması gerekir.

Özel fatura onaylamaya yetkili gümrük müdürlüklerine bağlı geçici depolama yerlerine konulan ve gümrük mevzuatı çerçevesinde tescil işlemleri yapılan özel fatura kapsamı malların transit rejimi altında taşınarak başka bir sınır gümrük kapısından fiilen yurt dışına çıkarılması ile birlikte özel fatura onaylanmış sayılır.

Yukarıdaki paragraf 28 No.lu KDV Tebliği ile eklenmiş olup, aşağıda metnini verdiğimiz 2019/097 Sayılı Sirkülerimizde açıklamalara konu edilmiştir :

"Sirküler Tarihi : 18.11.2019
Sirküler No : 2019/097

BAVUL TİCARETİ İLE İLGİLİ YENİ KDV TEBLİĞ HÜKMÜ (28 NO.LU KDV GENEL TEBLİĞİ)

Bilindiği üzere, Türkiye'de ikamet etmeyenlere satılan malların yurtdışına çıkarılması ihracat istisnası (KDV Kanunu Md. 11) kapsamında KDV'siz olabilmekte veya KDV'den arındırılmaktadır.

Bu alanda iki yöntem uygulanmaktadır.

- **Yolcu Beraberi Eşya (Tax Free)**

*İzin belgeli KDV mükelleflerinden alımda bulunan yurtdışında mukim gerçek kişiye **KDV'li fatura ile** (özel fatura olmaksızın) mal teslimi yapıldıktan sonra alıcının (turistin) bu malı faturası ile birlikte yurtdışına çıkarken gümrük yetkilisine **BİZZAT** ibraz etmesi ve fatura üzerine malın yurtdışına çıkarıldığına dair onay alması durumunda söz konusu KDV'nin satıcı tarafından yurtdışında mukim alıcıya ödenmesi ve ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması (KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/A-5 no.lu bölümü)*

- **Bavul Ticareti (Özel Fatura İle İhracat)**

Yetki belgesi almış satıcılar tarafından özel fatura düzenlenerek ve KDV HESAPLANMAKSIZIN yurtdışında mukim gerçek kişiye satış yapılması, özel faturanın gümrükte onaylanmasına istinaden ihracatın gerçekleşmiş sayılması (bu yöntemde yurtdışında mukim kişinin ihraç esnasında malın yanında bulunması şart değildir) BAVUL TİCARETİ olarak isimlendirilen bu yöntem KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/A-1.2. no.lu bölümünde düzenlenmiştir.

28 no.lu KDV Genel Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/A-1.2.2. no.lu bölümündeki beşinci paragraftan sonra aşağıdaki paragraf eklenmiştir :

“Özel fatura onaylamaya yetkili gümrük müdürlüklerine bağlı geçici depolama yerlerine konulan ve gümrük mevzuatı çerçevesinde tescil işlemleri yapılan özel fatura kapsamı malların transit rejimi altında taşınarak BAŞKA BİR SINIR GÜMRÜK KAPISINDAN FİLEN YURT DIŞINA ÇIKARILMASI İLE BİRLİKTE ÖZEL FATURA ONAYLANMIŞ SAYILIR.” (28 no.lu KDV Tebliği'nin metni aşağıda sunulmuştur)

Bu hükümle ne demek istendiği araştırılmış ve şu sonuca ulaşılmıştır :

Gümrük İdaresi ihracat işlemleri genelgesi çıkararak, özel fatura muamelesi yapmaya yetkili gümrük müdürlüklerine bağlı geçici depolama yerleri kurmuş olup, Genelgenin 4 üncü maddesinde ÖZEL FATURA ONAY İŞLEMİNİN GEÇİCİ DEPOLAMA YERİNDEKİ FORMALİTELERİN TAMAMLANMASI ÜZERİNE YAPILACAĞINI HÜKME BAĞLAMIŞTIR.

(Metnini aşağıda sunduğumuz 2019/5 sayılı Genelge)

Halbuki ihracat istisnasının uygulanabilmesi için malın Türkiye Gümrük Bölgesi'nden fiziken çıkmış olması gerekmektedir. (KDV Kanunu'nun 12 nci maddesi) MALİYE İDARESİ 28 NO.LU KDV TEBLİĞİ İLE GEÇİCİ DEPOLAMA YERLERİNDEKİ İŞLEMLERİN TAMAMLANMASINDAN SONRA (MAL HENÜZ YURTDIŞINA ÇIKMADAN ÖNCE) GÜMRÜK İDARESİ TARAFINDAN YAPILAN ÖZEL FATURA ONAY İŞLEMİNİN YETERLİ OLMADIĞINI, MAL TÜRKİYE DIŞINA ÇIKTIĞINDA ÖZEL FATURANIN ONAYLANMIŞ SAYILACAĞINI İFADE ETMEKTEDİR.

ÖZEL FATURA İLE SATILAN MALIN YURTDIŞINA ÇIKTIĞI GÜN, GÜMRÜK İDARESİ'NİN SİSTEMİNDEN İZLENEBİLMEKTEDİR. Bu sistemde görünen Türkiye'yi terk tarihi ihraç işleminin gerçekleştiği tarihtir. KDV beyannamesinde ihracat bu tarihe göre beyan edilmeli, KDV iadesi istenen hallerde ihracat tarihi olarak söz konusu fiili ihraç günü dikkate alınmalıdır.

Özel Fatura İle İlgili Diğer Notlarımız :

- **ÖZEL FATURA İLE SATILAN MALIN YURTDIŞINA ÇIKARILMASI İHRACAT HÜKMÜNDEDİR.**

(06.06.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan İhracat Yönetmeliğinin 4/1-d maddesi)

Bu nedenle özel fatura e-arşiv fatura olarak düzenlenmişse Maliye İdaresi’nin sisteminden yansiyarak Gümrük İdaresi’nin sistemine girmekte ve bu fatura gümrük beyannamesi gibi işlem görmektedir. Özel fatura kağıt ortamında düzenlenmişse fatura bilgileri yine Gümrük İdaresi tarafından sisteme girilmekte, böylelikle her iki durumda, ihraç işlemleri herhangi bir beyannameli ihracatta olduğu gibi yürütülmektedir. (Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 22.05.2019 tarih ve 44583051 sayılı yazısında tüm özel fatura işlemlerinin elektronik ortamda yürütüleceği kağıt ortamında onay yapılmayacağı belirtilmiştir)

- **ÖZEL FATURA İLE YAPILAN İHRACAT HAKKINDA İHRAÇ BEDELİNİN %100’ÜNÜN TÜRKİYE’YE GETİRİLMESİ VE %80’İNİN BANKALARA SATILMASI MECBURİYETİ UYGULANMAMAKTADIR.** (4 Eylül 2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 32 Sayılı Karara ilişkin 2018/32-48 no.lu Tebliğ’e istinaden Merkez Bankası’nda hazırlanan - ve bankanın web sitesinde yayınlanan - İHRACAT GENELGESİ’nin 22 nci maddesi)
- Gümrük İdaresi’nce 2019/5 sayılı Genelge ile yürürlüğe konulan yeni sistem kapsamında **ÖZEL FATURA İŞLEMLERİNİN ELEKTRONİK ORTAMDA YÜRÜTÜLMESİNE İLİŞKİN USUL VE ESASLARI AÇIKLAYAN 2019/15 SAYILI GENELGE METNİ** aşağıda sunulmuştur.

Saygılarımızla.”

Özel faturanın gümrükte satıcılar tarafından onaylatılması mümkün olduğu gibi, alıcılar tarafından veya kargo ile yapılan ihracatta taşıyıcı firma tarafından onaylatılması da mümkündür. Dolayısıyla Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar nedeniyle ihraç edilen malların bizzat alıcı beraberinde Türkiye’den çıkış zorunluluğu bulunmamaktadır.

İstisna izin belgesine sahip satıcıların, Türkiye’de ikamet etmeyenlere 3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesi kapsamında vergi tahsil ederek satış yapmaları da mümkündür.

1.2.3. İstisnanın Beyanı

Bu kapsamda yapılan satışlar, onaylı özel faturanın satıcı firmaya intikal ettiği tarihi kapsayan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile tam istisna kapsamında beyan edilir. Söz konusu beyannameye onaylı özel faturanın bir nüshası veya firma yetkililerince onaylı örneği ya da onaylı özel faturaların muhtevasını içerecek şekilde hazırlanan liste eklenir.

Beyan, ilgili dönem beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 322 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

“Yüklenilen KDV” sütununa ise istisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren, bu Tebliğin (IV/A) bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak belirlenen KDV tutarı yazılır. İade talep edilmemesi halinde “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılır.

1.2.4. İade

Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlardan doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Onaylı özel faturanın aslı veya firma yetkililerince onaylı örneği ya da onaylı özel faturaların muhtevasını içerecek şekilde hazırlanan liste
- İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

1.2.4.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlardan kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

1.2.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlardan kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür. “

EK3:TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE ÖZEL FATURA İLE İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT İZİN BELGESİ ÖRNEĞİ

**TÜRKİYEDE İKAMET ETMEYENLERE ÖZEL FATURA İLE İHRACAT İSTİSNASI
KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT
İZİN BELGESİ**

Tarih :
Sıra No :

İSTİSNA İZİN BELGESİ VERİLEN SATICININ

ADI SOYADI (UNVANI) :
ADRESİ :
VERGİ DAİRESİ :
VERGİ KİMLİK NUMARASI :
FAALİYET KONUSU :

Yukarıda kimlik bilgileri yer alan satıcının, tarihli başvurusu üzerine yapılan inceleme sonucu, 3065 Sayılı Kanunun uygulaması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak.. / .. / 20.. tarihli ve sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Tebliğindeki şartları haiz olduğu belirlenmiş ve Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile KDV ihracat istisnası kapsamında satış yapmak üzere bu istisna izin belgesi verilmiştir.

.....Vergi Dairesi Müdürü
İmza

Adı Soyadı

Mühür

NOT: (Yukarıdaki belge 17,5 x 25 cm ebadında düzenlenecektir

2. HİZMET İHRACI :

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin hizmet ihracı ile ilgili hususları açıklayan II/A-2 no.lu bölümü aşağıda sunulmuştur :

“2. Hizmet İhracı

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

2.1. İstisnanın Kapsamı

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanunun (12/2)nci maddesine göre;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,
 - Hizmetten yurtdışında faydalanılması,
- gerekir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.

Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili bulunmamasıdır.

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV'ye tabidir. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir.

Yabancı firmaların Türkiye'den ithal ettiği (Türkiye'nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir.

Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen tadil, bakım, onarım hizmetleri hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisnadır.

Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.

Bu istisna uygulamasına ilişkin bazı örnekler aşağıda yer almaktadır:

Örnek 1: Türkiye'de mükellef (Z) Mühendislik Ltd. Şti., Ürdün'de bulunan bir firma ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Ürdün'de inşa edilecek bir tekstil fabrikası projesi çizimini yapmış ve buna ait bedeli tahsil etmiştir.

Bu hizmet, hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna olup, (Z) firması, düzenleyeceği faturada KDV hesaplamaz.

Örnek 2: Türkiye'de faaliyette bulunan (A) şirketi, Almanya'da yerleşik bir firma için, bu firmanın Türkiye'den satın aldığı tekstil ürünlerinin temin edilmesinde aracılık etmiş ve komisyon ücreti almıştır.

(A) şirketinin, bu komisyonculuk hizmeti, hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisnadır.

Örnek 3: Türkiye'de yerleşik olan ve seyahat acenteliği yapan (B) A.Ş., yurtdışında bulunan bir seyahat acentesinin gönderdiği turist grubuna konaklama, tur düzenleme ve yeme-içme hizmeti vermektedir. (B), söz konusu hizmeti karşılığında 25.000 TL almıştır. Türkiye'deki seyahat acentesi aldığı bu paranın 10.000 TL'lik kısmını, turist grubunun Türkiye'deki konaklama, yeme-içme gibi masraflarında kullanmıştır. Yaptığı bu masraflardan sonra kendisine 15.000 TL kalmıştır.

Bu durumda, (B), yabancı seyahat acentesine 15.000 TL'lik hizmette bulunmuş olup, bu hizmet KDV'den istisna olacaktır.

Ancak, (B) A.Ş. nin turist grubuna Türkiye'de verdiği yeme-içme, konaklama gibi hizmetlerden Türkiye'de faydalanıldığından, bu hizmetler KDV'ye tabidir.

Bu mükellefin, yabancı seyahat acentesine verdiği söz konusu hizmetlere ait düzenleyeceği faturada, vergiden istisna tutulan hizmet bedeli ile vergiye tabi tutulacak hizmet bedelini ayrı ayrı gösterebileceği gibi, bu hizmetler için ayrı ayrı fatura düzenlemesi de mümkündür.

Örnek 4: Türkiye'de yerleşik olan ve aracılık faaliyetinde bulunan (A) şirketi, Japonya'da yerleşik bir firmanın mallarına Türkiye'de müşteri bulmaktadır.

Bu şirketin aracılık faaliyeti kapsamında yaptığı hizmetten Türkiye'de faydalanılmakta olup bahse konu hizmet ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmez. Faturanın yabancı firma adına düzenlenmiş ve hizmet bedelinin Türkiye'ye getirilmiş olması bu durumu etkilemez.

Örnek 5: Hollanda'da yerleşik bir firma Türkiye'den maden cevheri ithal etmektedir. Türkiye'de yerleşik (A) firması da söz konusu maden cevherinin sağlanması, kalite kontrolü, malın ihrac limanına kadar taşınması ve gemilere yüklenmesi gibi işleri yabancı firma adına yapmaktadır.

(A) firması, bu hizmetleri ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmekte ve bedelini Türkiye'ye getirmektedir.

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'den ithal edecekleri mallar ile ilgili olarak, Türkiye'den aldıkları hizmetlerden yurtdışında faydalanılmaktadır. Bu nedenle, (A) firmasının yaptığı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 6: Irak'ta yerleşik bir firma, Irak'taki bir sulama projesini üstlenen (A) Türk firması hakkında, (B) Türk danışmanlık firmasından yeterli araştırması yapmasını istemiştir.

(B) danışmanlık firması, bu hizmeti ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmiş ve karşılığını döviz olarak Türkiye'ye getirmiştir.

(A) firmasının hizmetinden yurtdışında faydalanılmakta olup (B) danışmanlık firmasının yaptığı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 7: Türkiye'de mükellef (T) İnş. Taah. Ltd. Şti., Özbekistan'da yerleşik (X) firması ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Özbekistan'da inşa edilecek bir fabrikanın inşasında kullanılmak üzere gerek kendi mülkiyetinde bulunan gerekse kiralama yoluyla temin ettiği iş makinelerini kiralamıştır.

Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye'de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV'nin konusuna girmez. KDV'nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 8: Türkiye'de mukim (Z) firması Almanya'da mukim (Y) firması ile yapmış olduğu sözleşme kapsamında yurtdışındaki kontrollü kredi kartı müşterilerine internet ortamında servis, destek, danışmanlık hizmeti vermektedir. Söz konusu hizmetlere ilişkin fatura Almanya'da mukim (Y) firması adına düzenlenmiş ve karşılığı döviz olarak Türkiye'ye gelmiştir.

(Z) firmasının hizmetinden yurtdışında faydalanıldığından, (Y) firmasına vermiş olduğu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 9: Türkiye'de mukim (A) firması ABD'de yerleşik (B) firmasından yine ABD'de yerleşik finansal kiralama şirketi aracılığıyla 60 ay süreyle kiraladığı uçakları Türkiye'ye getirmeden Rusya'da yerleşik bir firmaya kiraya vermiştir.

Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye'de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV'nin konusuna girmez. KDV'nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 10: Türkiye'de mukim (T) havayolu firması kendisine ait uçaklarla yurtdışındaki havayolu firmalarına kendi uçuş ekibinin denetimi ve yönetimi altında uçuş saatine endekli ücretlendirme yapılmak suretiyle yurtdışında uçuş hizmeti vermektedir.

(T) havayolu firmasının yurtdışındaki havayolu firmalarına yurtdışında vermiş olduğu uçuş hizmeti KDV'nin konusuna girmediğinden hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.

2.2. İstisnanın Tevsiki ve Beyanı

Hizmet ihracına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Hizmet faturalarının firma yetkililerince onaylı fotokopileri veya dökümlerini gösteren liste verilir. Bu belgelerin istisnanın beyan edildiği dönemde beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde ibrazı gerekir. İstisnanın beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (bedelin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olması zorunlu değildir.

İhracat istisnası, hizmetin ifa edildiği vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir. Beyan, yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin tamamlandığı/ifa edildiği dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer lade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 302 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

Bu satırın, "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa hizmetin bedeli girilir. "Yüklenilen KDV" sütununa ise bu hizmetin bünyesine giren, Tebliğin (IV/A) bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak hesaplanan KDV tutarı yazılır. lade talep edilmemesi halinde, "Yüklenilen KDV" alanına "0" yazılır.

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

34 no.lu Tebliğ ile eklenen cümle :

"Bununla birlikte, faturasında Türk Lirası karşılığı gösterilen hizmet ihraçlarında, bedelin Türk Lirası olarak Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden belgelere istinaden de iade yapılabilir."

15 no.lu KDV Tebliğ ile eklenen paragraflar:

"Ancak, Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilerin tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde, geminin tersaneye giriş çıkış yaptığının Liman Başkanlığı tarafından verilecek belge ile tevsik edilmesi kaydıyla, istisna kapsamındaki hizmet nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin %50'si, hizmet bedelinin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden belge aranmaksızın iade edilir. lade edilecek KDV'nin kalan kısmı, işleme ilişkin bedelin yarısının Türkiye'ye getirildiği oranda iade edilir.

Örnek: (A) Denizcilik Servis Hizmetleri Ltd. Şti. Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı bir gemiye Mayıs/2017 döneminde vermiş olduğu bakım ve onarım hizmetine ilişkin hizmet ihracı kapsamında bedeli 100.000 ABD Doları olan fatura düzenlemiş olup, yapmış olduğu bu hizmet nedeniyle yüklenip indirim yoluyla telafi edemediği 30.000 TL KDV'nin iadesini Mayıs/2017 dönemine ilişkin KDV beyannamesinde talep etmiştir. Mükellef bakım ve onarımını yaptığı söz konusu geminin Tuzla Liman Başkanlığından giriş çıkış yaptığını tevsik eden belgeyi sunmuş, ancak hizmet bedelinin Türkiye'ye getirildiğine ilişkin herhangi bir belge ibraz etmemiştir.

(A) Denizcilik Servis Hizmetleri Ltd. Şti.nin söz konusu KDV iade talebine ilişkin gerekli kontroller yapıldıktan sonra herhangi bir olumsuzluk bulunmaması halinde, iade edilecek KDV'nin yarısı olan 15.000 TL, hizmet bedelinin Türkiye'ye getirildiğine ilişkin belge aranmaksızın iade edilir.

(A) Denizcilik Servis Hizmetleri Ltd. Şti. hizmet bedeline ilişkin 40.000 ABD Dolarını Türkiye'ye getirdiğini tevsik eden belgeyi 2017 yılının Eylül ayında ibraz etmiştir. Bu durumda, hizmet bedelinin yarısı olan 50.000 ABD Dolarının %80'i (40.000/50.000) döviz olarak Türkiye'ye getirilmiş olduğundan, iadesi yapılmayan KDV tutarı olan 15.000 TL'nin %80'ine isabet eden 12.000 TL'nin iadesi yapılır."

NOT:

Görüldüğü gibi Maliye Bakanlığı Türkiye'ye gelip tadil, tamir, bakım işlemi yaptıran gemilere yönelik bu işlemlerin hizmet ihracı olduğu görüşünü ilk defa tebliğ ile ifade etmiş olmakla beraber, öteden beri bu yönde özalgeler vermekteydi.

Türkiye'ye geçici kabul ile getirilip tadil, tamir, bakım gördükten sonra geri gönderilen makine teçhizatına yönelik hizmetlerin de hizmet ihracı sayıldığı ve sayılması gerektiği malumdur.

Bizim anlayışımıza göre ve bu görüşlere paralel olarak Türkiye'ye tedavi amacıyla gelip tedavi sonrasında ülkesine dönen Türkiye dışında mukim kişilere verilen sağlık hizmetlerinin de ihracat istisnası sayılması gerekir. Maliye İdaresi hizmetten Türkiye'de faydalanıldığı gerekçesi ile söz konusu sağlık hizmetlerinin ihracat istisnası sayılmayacağı görüşündedir. Halbuki Türkiye'ye gelip tedavisini yaptırdıktan sonra ülkesine dönen kişi bu tedavinin sonuçlarından yurtdışında faydalanmaktadır. Başka bir anlatımla tedavi görmüş vücudun yurtdışına çıkmasıyla tamir görmüş bir teçhizatın yurtdışına çıkması aynı mahiyettedir. Bunlardan birini hizmet ihracı sayıp diğerinin saymamak çelişki arz etmektedir. (Bu konuda 13 üncü maddenin (I) bölümüne bakınız.

İHRAÇ EDİLEN HİZMET BEDELİNİN TL OLARAK GETİRİLMESİ İLE İLGİLİ NOT :

Hizmet ihracında sadece hizmeti alanın yurt dışında mukim olması, faturanın yurt dışı alıcı adına düzenlenmesi ve bu hizmetten Türkiye dışında yararlanmış olması şartları aranmaktadır.

Bu şartları sağlayan hizmete ait fatura KDV siz olarak düzenlenir ve KDV beyannamesinin Tam istisna kapsamına giren işlemler bölümünde 302 kodla beyan edilir.

Ancak Maliye İdaresi, hizmet ihracına ilişkin KDV iadesi alınabilmesi için ayrıca hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmiş olması şartını da aramakta, hizmet bedelinin yurt dışından TL olarak getirildiği hallerde iade taleplerini reddetmekteydi. (Uygun bulmadığımız bu şartın tatbik edildiği birkaç olayda kazandığımız davalar mevcut olup, benzer yargı kararları başka mükelleflerin davalarında da oluşmuştur.)

Maliye İdaresi yukarıdaki değişiklikle HİZMET İHRAÇ BEDELİNİN YURT DIŞINDAN TL OLARAK GETİRİLDİĞİ HİZMET İHRAÇLARINDA DA KDV İADE TALEPLERİNİ KABUL EDECEĞİNİ DUYURMUŞTUR.

Hizmet ihracına ilişkin fatura TL bedelli olarak düzenlenebileceği gibi, TL dışı para birimleri üzerinden de düzenlenebilir. Ancak bu takdirde yabancı paranın TL karşılığının faturada gösterilmesi istenmektedir. Başka bir anlatımla getirilen TL ile faturadaki TL nin uyumu aranacaktır.

2.3. İade

Hizmet ihracından doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- *Standart iade talep dilekçesi*
- *Hizmet faturası veya listesi*
- *Ödeme belgesi bedelin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.)*
- *Hizmet ihracatının beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi*
- *Yüklenilen KDV listesi*
- *İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu*

2.3.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin hizmet ihracından kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM

tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2.3.2. Nakden İade

Mükelleflerin hizmet ihracından kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.”

3. ROAMING HİZMETLERİ :

2003 yılında ihracat istisnası kapsamına alınan roaming hizmetleri, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/A-3 no.lu bölümünde şöyle açıklanmıştır :

“3. Roaming Hizmetleri

3.1. Kapsam

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

Söz konusu istisna roaming anlaşması kapsamındaki bütün haberleşme ve iletişim hizmetleri bakımından geçerlidir.

Örnek: (A) Roaming A.Ş. kablosuz erişim sistemini dolaşıma açarak hem Türkiye’deki kullanıcıların yurtdışında, hem de yabancı kullanıcıların Türkiye içerisinde internet erişimini sağlamaktadır. Firma, İngiltere’de mukim (B)’ye Türkiye’ye geldiğinde yurtdışındaki abonelik bilgileri ile internet erişiminden faydalanmasını sağlamak ve (B)’ye verilen erişim hizmetine ait bedeli İngiltere’deki anlaşmalı (C) Roaming Şirketine fatura etmektedir.

(A) tarafından, İngiltere’deki anlaşmalı roaming firmasına uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde Türkiye’de verilen söz konusu roaming hizmeti, karşılıklı olmak kaydıyla, KDV’den istisna olacağından (C)’ye düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz.

3.2. İstisnanın Beyanı

İstisna, hizmete ilişkin faturanın düzenlendiği dönem beyannamesi ile beyan edilir. Beyan, beyannamenin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulaklığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 303 kod numaralı satırı kullanılarak yapılır.

Bu işlem nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesinin istenmemesi halinde, “Yüklenilen KDV” sütununa “0” yazılır.

3.3. İstisnanın Tevsiki

Roaming istisnası, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Ayrıca, ilgili ülke itibarıyla karşılıklılığın varlığına ilişkin olarak, yurtdışındaki müşteri tarafından ilgili ülke resmi makamlarından alınan belgenin de ibrazı gerekir.

“Bu belgenin alınmadığı durumlarda, istisna kapsamında işlemi beyan eden mükellefin ilgili ülkede kendisine verilen roaming hizmetine KDV uygulanmadığını tevsik eden fatura örneği de bu belgenin yerine geçer. Ancak, bu şekilde tevsik edilmiş olsa dahi ilgili ülkede karşılıklılık uygulanmadığının tespit edilmesi halinde, daha önce hesaplanmayan KDV ve buna ilişkin ceza ve faizlerin mükelleften aranacağı tabiidir.”

NOT:

Yukarıdaki paragraf 11 no.lu KDV Tebliğinin 5. Maddesi ile eklenmiştir.

Bilindiği üzere ROAMİNG hizmetleri, ilgili ülkede de istisna uygulanmakta olması (karşılıklı olmak) şartıyla, ihracat istisnası kapsamında bulunmaktadır.

Karşılıklılık durumunun tevsikinde yaşanan güçlükler nedeniyle bu durumun belgelenmesine ilişkin yeni ve rahatlatıcı bir kural getirilmiştir. Buna göre, karşı ülkede roaming hizmetinde KDV uygulanmadığı, karşı ülke mukimi tarafından kesilen fatura ile de, tevsik edilebilecektir.

Söz konusu belgeler, ilgili dönem beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde vergi dairesine verilerek işlem tevsik edilir.

3.4. İade

Roaming hizmeti ihracından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Yabancı ülkede roaming hizmetlerine ilişkin istisna uygulandığına ilişkin yazı
- Roaming hizmeti faturaları veya listesi
- Roaming hizmetinin beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

3.4.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin roaming hizmeti ihracından kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

3.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin roaming hizmeti ihracından kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür. "

4. SERBEST BÖLGELERDEKİ MÜŞTERİLER İÇİN YAPILAN FASON HİZMETLER :

Serbest bölgelere mal gönderilmesi ihracattır. Buna paralel olarak serbest bölgedeki firmalara hizmet sunulması da hizmet ihracı sayılarak KDV'den istisna edilmelidir. Nitekim, uzun süre Maliye İdaresi'nin görüşü bu yönde olmuş 39 no.lu KDV Genel Tebliği ile ifade edilen bu görüş 30 Nisan 2014 tarihine kadar tebliğ bazında yürürlükte kalmıştır.

Ancak Maliye İdaresi 39 no.lu Tebliğ'deki hükme rağmen serbest bölgedeki firmalara hizmet sunulmasının hizmet ihracı sayılmayacağı yönünde özalgeler vermeye başlamıştır.

KDV Kanunu'nun 11 inci maddesine "*serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler*" ibaresi eklendikten sonra Maliye İdaresi, serbest bölgelere verilen sadece söz konusu fason hizmetlerin 11 inci madde kapsamında KDV'den istisna edileceği, bunun dışındaki hizmet türlerinde hizmetin serbest bölgeye yönelik olmasının 11 inci madde uyarınca KDV istisnası uygulanmasını gerektirmeyeceği yönünde görüş ifade etmeye başlamıştır. (Serbest bölge içinde icra edilen hizmetler KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi ile istisna kapsamına alınmış olup, bu konudaki açıklamalar, Tebliğ'in II/F-4.9. no.lu bölümünde bulunmaktadır.)

Serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler hakkındaki açıklamalar KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/A-4 no.lu bölümünde yer almakta olup, aşağıda sunulmuştur :

“4. Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler

4.1. İstisnanın Kapsamı

3065 sayılı Kanununun (11/1-a) maddesine göre, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanununun (12/3) üçüncü maddesi uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılabilmesi için;

- Fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması,
 - Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması,
- şartları birlikte gerçekleşmelidir.

Ayrıca, söz konusu şartlara ilaveten, ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmiş olması gerekir.

Bu istisna uygulamasında fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade eder.

Buna göre, serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurtiçinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir.

Fason hizmetler dışında, Türkiye'den bu bölgelerde faaliyet gösterenlere yapılan hizmetler 3065 sayılı Kanununun 1 inci maddesi çerçevesinde KDV'ye tabidir.

4.2. İstisnanın Beyanı

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetlere yönelik istisna, fason hizmetin tamamlanmış ve serbest bölgedeki müşteriye faturanın düzenlenmiş olması şartıyla, fason hizmete konu malın gümrük bölgesinden çıkarak serbest bölgeye vasıl olduğu vergilendirme döneminde (gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belgede malın serbest bölgeye vasıl olduğunu gösteren tarihi içine alan dönemde) uygulanır ve bu vergilendirme dönemine ait beyanname ile beyan edilir.

Fason hizmet faturasının malın serbest bölgeye vasıl olduğu dönemden önceki dönemde düzenlenmiş olması istisnanın fatura tarihini içine alan dönemde beyanını gerektirmez.

Beyan, ilgili dönem beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 316 kod numaralı satır kullanılmak suretiyle yapılır. Bu işlem nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesinin istenmemesi halinde, “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılır.

4.3. İstisnanın Tevsiki

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetler, fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge ve fason hizmete ilişkin olarak serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenen satış faturaları ile tevsik edilir. Bunlar (iade talep edilsin edilmesin), istisnanın beyan edildiği beyannamenin verilme süresine kadar bağlı olunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

Gümrük beyannamesi veya yerine geçen belgenin onaylı örneği ibraz edilebileceği gibi, bunların bilgilerini ihtiva eden bir liste de verilebilir. Aynı şekilde tevsik için satış faturaları veya fotokopisi yerine satış faturalarına ilişkin bilgileri ihtiva eden firma yetkililerince onaylı bir listenin ibrazı da mümkündür.

Faturanın, gümrük beyannamesinin kapanma tarihinden önce düzenlenmiş olması kaydıyla, beyannamenin açılma tarihinden sonra düzenlenmiş olması istisna uygulamasına engel teşkil etmez.

4.4. İade

Serbest bölgelere verilen fason hizmet ihracından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Fason hizmet faturaları veya listesi
- Fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge aslı veya örneği
- Fason hizmetin verildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

4.4.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin serbest bölgelere verdiği fason hizmet ihracından kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

4.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin serbest bölgelere verdiği fason hizmet ihracından kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür. “

5. YOLCU BERABERİ EŞYA :

KDV Kanunu'nun 11/1-b maddesinde Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslim anında KDV tahsil edileceği, gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen KDV'nin iade edileceği hükme bağlanmış ve bu hüküm KDV Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1985 yılından beri uygulanagelmıştır.

KDV'nin uygulandığı diğer ülkelerde de benzer tatbikat mevcut olup, yurtdışı seyahatlerinde ilgili ülke KDV'sini ödeyerek mal almış vatandaşlarımız Türkiye'ye dönerken gümrükten geçirdikleri mala ait KDV'yi havaalanlarında veya sonradan geri alabilmektedirler.

Bu hüküm daha çok ülkemize gelen turistlerin yaptıkları alımlarla ilgili olarak tatbik edilmektedir.

(Yine Türkiye'de ikamet etmeyenlerin Türkiye'de özel fatura ile yaptıkları (genellikle ticari amaçlı) alımlarda da yine bu malların Türkiye dışına çıkarılması şartıyla ihracat istisnası uygulanmakta olup, “*bavul ticareti*” olarak anılan bu işleme ait KDV istisnası uygulaması yukarıdaki 1.2. no.lu bölümde açıklanmıştır.)

Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak satılan malların yolcu beraberliği eşya kapsamında yurtdışına götürülmesine bağlı olarak uygulanan KDV istisnası hakkındaki açıklamalar KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/A-5 no.lu bölümünde yer almakta olup, aşağıda sunulmuştur :

“5. Yolcu Beraberliği Eşya (Türkiye'de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar)

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesine göre, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallar için ödedikleri KDV malın gümrükten çıkışı sırasında iade edilir.

5.1. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar

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

5.2. İstisna Kapsamında Satış Yapabilecek Satıcılar

Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamındaki satışlar, vergi dairesinden "İzin Belgesi" almış, gerçek usulde KDV mükellefleri tarafından yapılabilir.

İzin belgesi almak isteyen satıcılar vergi dairesine bir dilekçe ile başvurur. Vergi dairelerince yapılacak yoklama ve değerlendirme sonunda bu tür satışları yapabilecek organizasyona sahip olduğu anlaşılan mükelleflere izin belgesi verilir. İzin belgesi işletmede görünür bir yere asılır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından iadeye aracılık konusunda yetkilendirilmiş firmalarla sözleşme imzalayan gerçek usulde KDV mükellefleri de bu kapsamda satış yapabilir.

Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile satış yapmaya imkân sağlayan "İstisna İzin Belgesi" alan mükelleflerin bu kapsamda işlem yapabilmeleri için ayrıca "İzin Belgesi" almalarına gerek yoktur.

5.3. İstisna Kapsamına Giren Mallar ve Satış Yapılabilecek Asgari Tutar

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listede yer alan mallar hariç, yolcu beraberinde götürülebilecek her türlü mal teslimi için uygulama kapsamında işlem yapılabilir. Hizmet ifalarında ise bu kapsamda işlem yapılması mümkün değildir.

Alıcının, istisna kapsamında satış yapabilen satıcılardan aldığı malların faturada gösterilen bedelleri toplamının KDV hariç 100 TL'nin üstünde olması halinde istisna uygulanabilir. Bu toplama, aynı faturada yer alan birden fazla mal çeşidi dâhildir.

5.4. Satıcının Uyacağı Esaslar

İstisna, verginin önce tahsil edilip, malın yurtdışına çıkarılmasından sonra iade edilmesi şeklinde uygulanır. Buna göre, satış sırasında düzenlenen faturada toplam mal bedeli üzerinden KDV hesaplanıp ayrıca gösterilir ve alıcıdan tahsil edilir. Bu vergi, ilgili dönem beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde beyan edilir, beyan edilen bu tutar nedeniyle beyannamede "Ödenmesi Gereken KDV" çıkmış olması halinde ödenir.

Satıcı, istisna kapsamındaki satışları dolayısıyla düzenleyeceği faturaya;

- Alıcının pasaport türü ve numarası, Türk uyruklular için ayrıca yabancı ülkede ikamet ettiklerini gösteren belgenin tarih ve numarasını,
- Alıcının banka şubesi ve hesap numarasını,
- Satıcının bu iadeler için hesap açtırmış olması halinde banka şubesi ve hesap numarasını,

yazar.

Fatura dört nüsha olarak düzenlenir ve ilk üç nüshası alıcıya verilir.

Bu satışlarda, faturada yer alan bilgileri taşımak kaydıyla yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar tarafından üretilen belge de kullanılabilir. Bu belge, 213 sayılı Kanunun Mükerrer 257 nci maddesinin 1 numaralı bendi ile Bakanlığımıza tanınan yetkiye dayanılarak, fatura düzenleme tutarının altında veya üstünde olsa dahi "fatura yerine geçen belge" olarak kabul edilir.

İadenin gümrükteki banka şubesinden yapılmasını isteyen satıcı, fatura ile beraber alıcıya bir çek verir. Bu çekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen KDV tutarı TL olarak yer alır. Çek, gümrükteki banka şubesine ibraz edildiğinde TL tutarının karşılığı döviz (Dolar, Euro vb.) cinsinden alıcıya nakden ödenir. Alıcının kabul etmesi halinde iadenin TL cinsinden de yapılabilmesi mümkündür. Söz konusu çekin üzerinde, Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi dışındaki işlemlerde kullanılmayacağı ve ciro edilmeyeceğine ilişkin şerh bulunur.

5.5. Alıcının Uyacağı Esaslar

Alıcının istisnadan faydalanabilmesi için satın aldığı malları fatura ve benzeri belge tarihinden itibaren üç ay içinde yurtdışına çıkarması gerekir. Çıkış sırasında mallar gümrük görevlisine gösterilir ve malların yurtdışına çıkarıldığına ilişkin fatura ve benzeri belge örneği onaylatılır. Alıcı onaylattığı üç belge örneğinden ikisini onay yapan gümrük görevlisine bırakır.

5.6. Verginin Alıcıya İade Edilmesi

5.6.1. İadenin Gümrükten Çıkarken Banka Şubesinden Alınması

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

İadenin gümrükteki banka şubesinden yapılmasını isteyen satıcı, fatura ile beraber alıcıya, sözleşme yaptıkları bankalara ait bir çek vermelidir. Bu çekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen KDV tutarı TL olarak yer alır.

Usulüne uygun olarak düzenlenmiş çek, fatura ile birlikte gümrük memuruna onaylatıldıktan sonra gümrükteki banka şubesine verilir. Onaylı çeki alan banka görevlisi onaylı faturayı gördükten sonra çekte yazılı tutarı, alıcının talebine göre döviz veya TL cinsinden nakden öder. Banka şubesi bir ay içinde yaptığı ödemeleri, izleyen ayın 10 uncu gününe kadar satıcıya her çekin tarih ve numarası, faturanın tarih ve numarası ile ödeme tutarını içeren bir dekont ile bildirir.

5.6.2. İadenin Gümrük Çıkışından Sonra Alınması

İadenin gümrük çıkışında ödenmesinin mümkün olmaması veya alınmak istenmemesi halinde, alıcı malın çıktığını gösteren onaylı faturayı çıkış tarihinden itibaren üç ay içinde satıcıya gönderir. Satıcı iade tutarını, faturayı aldıktan sonra en geç 10 gün içinde alıcının banka hesabına veya adresine havale eder. Alıcı malın yurtdışına çıktığını göstermek üzere satıcıya onaylı fatura nüshasını, çek düzenlenen hallerde ise fatura ile beraber onaylı çeki gönderir.

İade tutarını 10 gün içinde göndermeyen satıcının izin belgesi iptal edilerek daha sonra Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamında satış yapmalarına izin verilmez.

5.6.3. Verginin Elden İadesi

Alıcının, onaylı fatura nüshasını çıkış tarihinden itibaren üç ay içinde satıcıya elden getirmesi halinde, iade tutarı satıcı tarafından nakden ödenir. Çek düzenlendiği hallerde fatura ile birlikte onaylı çek de satıcıya verilir.

5.6.4. İadenin Avans Olarak Ödenmesi

Satıcı, istediği takdirde iade tutarını alıcıya satış sırasında avans olarak ödeyebilir. Bu durumda, satış faturasına iade tutarının avans olarak ödendiğine dair şerh düşülür.

Avans olarak ödenen tutarın iade edilmiş sayılabilmesi için satın alınan malın fatura tarihinden itibaren üç ay içinde yurtdışına çıkarılması ve onaylı faturanın çıkıştan sonra üç ay içinde satıcıya gönderilmesi zorunludur.

Bu şartların mevcut olmaması halinde avans olarak ödenen tutar, iade edilmiş sayılmaz ve indirim konusu yapılamaz. Avans tutarı ancak, en erken onaylı faturanın temin edildiği dönemde indirim ve iade konusu yapılabilir.

5.6.5. Yetki Belgesine Sahip Aracılar Tarafından İade

İadenin, Gelir İdaresi Başkanlığından "Yetki Belgesi" almış aracı firmaların organizasyonu altında yapılması da mümkündür. Bu durumda, aracı firmanın anlaştığı satıcılardan satın alınan mallara ilişkin KDV, önceki bölümlerde belirtilen sürelerle bağlı olarak, aracı firmalar tarafından alıcıya iade edilir.

Bu kapsamda işlem yapmak isteyen aracı firmalar Gelir İdaresi Başkanlığına bir dilekçe ile başvurur. Yapılacak araştırma ve inceleme sonunda "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara KDV İadesi Yetki Belgesi" verilmesi uygun görülenler, anlaştıkları satıcılarla ilgili iade işlemlerini gerçekleştirir.

5.7. Aracı Firmalar ve Yetkilendirilmeleri

5.7.1. Yetki Belgesi İçin Aranacak Şartlar

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapmak isteyen aracı firmalara, Gelir İdaresi Başkanlığına bir dilekçe ile başvurmaları halinde, yapılacak araştırma ve inceleme sonucunda kendilerine "Yetki Belgesi" verilebilir.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapmak üzere "Yetki Belgesi" verilecek aracı firmaların, aşağıdaki şartlara sahip olmaları gerekir:

- Bilanço esasına göre defter tutulması.
- Asgari özkaynak tutarının 1.000.000 TL olması.
- Ücretli statüsünde en az beş kişi istihdam edilmesi.
- Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle "olumsuz rapor" bulunmaması.
- Sadece bu Tebliğin (II/A-5) bölümü kapsamındaki işlemler ile ilgili aracılık faaliyetinde bulunulması.

5.7.2. Başvuru Dilekçesine Eklenecek Belgeler

Yukarıdaki şartları topluca taşıyan firmaların başvuru dilekçesine aşağıdaki belgeleri eklemeleri gerekir:

- Ticaret Sicil Gazetesinin bir örneği veya Ticaret Sicil Gazetesinin tarih ve sayısı.
- İmza sirkülerinin onaylı bir örneği. (Not : Bu gereklilik 37 No.lu KDV Tebliği'nin 1. Maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.)
- İşe devam etmekte olanlar için son ayrıntılı bilânço ve gelir tablosunun firma kaşesi tabdik edilerek ve firma yetkililerince imzalanarak onaylanmış birer örneği.

5.7.3. Yetki Belgesinin Verilmesi

"Yetki Belgesi" almak için başvuruda bulunacak firmalar hakkında vergi incelemesine yetkili olanlara inceleme yaptırılır. Bu incelemede; firmanın mevcut faaliyeti, mali yapısı, eleman durumu ve benzeri hususlar dikkate alınarak, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapabilecek durumda olup olmadığı araştırılır. İnceleme raporunun Gelir İdaresi Başkanlığına değerlendirilmesi sonucunda beş yıl süreyle geçerli olmak üzere "Yetki Belgesi" verilebilir. "Yetki Belgesi" almış olan mevcut aracı firmaların, yetki belgeleri 31/12/2015 tarihine kadar geçerlidir. Yetki belgesi beş yıllık sürenin sonunda Gelir İdaresi Başkanlığına şartların bulunup bulunmadığı bakımından değerlendirilerek aynı süreyle uzatılabilir.

"Yetki Belgesi" alan firmalar, iade işlemlerine aracılık edecekleri satıcılar ile birer sözleşme yapar. Bu firmalar, sözleşme yaptıkları satıcıların isim/unvan, adres, vergi dairesi ve vergi kimlik numarasına ilişkin bilgileri aylık olarak bir liste halinde izleyen ayın ilk 10 günü içinde Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda gönderir.

"Yetki Belgesi" alan aracı firmalar tarafından, bir ay içinde yapılan iadelere ait bilgiler (mükellef bazında sadece adet ve toplam tutar olarak) izleyen ay içinde; dönem sonu ayrıntılı bilânçoları ile gelir tabloları ise gelir ve kurumlar vergisi beyanname verme süresinin bitimini izleyen ay içinde Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda gönderilir.

"Yetki Belgesi" sahibi aracı firmalar ile satıcılar, iade işleminin yapılmasından müteselsilen sorumludur. Ladenin herhangi bir nedenle yetki belgesi aracı firma tarafından yapılmaması halinde, satıcılar iadeyi yapmakla yükümlüdür. Bu husus satıcılarla yapılacak sözleşmelerde açıkça belirtilir.

Ladenin aracı firmalarca, mücbir sebepler dışındaki nedenlerle aksatılması ve bunun tekrar etmesine rağmen makul sürede makul gerekçelerle giderilmemesi halinde, "Yetki Belgesi" iptal edilir. Takip eden beş takvim yılı sonuna kadar, hiçbir suretle tekrar "Yetki Belgesi" verilmez.

5.7.4. Belge Düzeni

Yetki belgeli aracı firmaların, sözleşme yaptıkları satıcıların 3065 sayılı Kanununun (11/1-b) maddesi kapsamındaki satışlarında, fatura-çek kullanılır. Bu belgede, 213 sayılı Kanuna ilişkin genel tebliğlerdeki açıklamalar ve "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik"¹ hükümleri çerçevesinde belgelerin basım işini yapan matbaa işletmecisi, belgelerin ön yüzüne dip not şeklinde adı ve soyadını veya varsa ticaret unvanını, adresini, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi numarası ile Vergi Dairesi Başkanlığıyla/Defterdarlıkla anlaşmasının tarihini yazar.

Anlaşmalı matbaalarda yaptırılacak işlemler için, yetki belgeli aracı firma tarafından bağlı olduğu vergi dairesinden izin yazısı alınır.

Söz konusu izin yazısının verilmesi sırasında daha önce yayımlanan 213 sayılı Kanuna ilişkin Genel Tebliğler ile "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik" esaslarına uyulur.

Bu uygulama kapsamındaki satışlarda, alıcıya yapılacak iade işleminde çek kullanılması da mümkündür. Bu durumda Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarda fatura ve çek prensip olarak ayrı ayrı düzenlenir. Ancak, söz konusu fatura ve çekin ayrı ayrı düzenlenebilmesinin yanı sıra yetki belgeli aracı firmayla sözleşmesi bulunan satıcılardan isteyenlerin fatura-çek ibareli belgeyi fatura olarak kullanmaları da mümkündür.

Faturada/çekte;

- Yetki belgeli aracı firmanın adı-soyadı veya ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi numarası,
- Müşterinin adı-soyadı veya ticaret unvanı, adresi,
- Sözleşmeli satıcının adı-soyadı veya ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi numarası,
- Düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası,
- Malın nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı,

bilgilerinin bulunması zorunludur.

Bu bilgilere, matbaa baskılı olarak yer verilmemiş olan fatura-çekler ise satıcının aynı bilgileri ihtiva eden kaşesi tatbik edilmek suretiyle kullanılır.

Ayrıca, bu belgede Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi dışında kullanılmayacağı ve ciro edilemeyeceğine dair bir ifadeye de yer verilir.

Bu belge aracı firma tarafından bir asıl ve üç örnek olmak üzere yurtdışında da bastırılabilir. Ancak seri ve sıra numarası ile Maliye Bakanlığının özel işareti (amblem), yurtiçinde aracı firmanın faaliyette bulunduğu il sınırları içindeki anlaşmalı matbaalardan biri tarafından basılır.

Fatura-çekin yalnızca asıllarında Maliye Bakanlığının özel işaretinin (amblem) bulunması yeterlidir. Diğer örneklerde bu işaretin bulunma zorunluluğu yoktur.

Fatura-çekler aracı firma tarafından satıcıya zimmet karşılığı teslim edilir. Her satıcıya verilen fatura-çeklerin seri ve sıra numaraları, teslim tarihini izleyen 15 gün içinde yetki belgeli aracı firma tarafından Gelir Dairesi Başkanlığına elektronik ortamda gönderilir.

Yetki belgeli aracı firmanın satıcı ile yaptığı sözleşmenin iptali veya satıcının işi terk etmesi halinde, satıcıya ait bilgilerin matbaa baskılı ya da kaşe tatbiki suretiyle yer aldığı fatura/çekler vergi dairesine teslim edilir. Bu durum vergi dairesi yetkilileri ile satıcı tarafından bir tutanakla tespit edilir. Bu tutanağın bir örneği de satıcı tarafından tutanak tarihini izleyen 15 gün içinde yetki belgeli aracı firmaya gönderilir.

Satıcıya ait bilgilere matbaa baskısı ya da kaşe tatbik edilerek yer verilmemiş fatura-çekler, yetki belgeli aracı firmaya iade edilir. Ancak bunların seri ve sıra numaraları,

¹ 02.02.1985 tarihli ve 18654 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

satıcı tarafından bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir. Vergi daireleri iptal edilen faturalara ilişkin bilgileri tutanak tarihinden itibaren 15 gün içinde Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda intikal ettirir.

Yetki belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcıların ayrıca vergi dairesinden izin belgesi alma zorunluluğu yoktur. Yetki belgeli aracı firmayla sözleşme yapan bu satıcıların işletmelerinin görünür bir yerine,

“İşletmemizde, ile yapılantarihli sözleşmeye dayanılarak, 3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesine göre Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarda KDV istisnası uygulanmaktadır. (tarih)”

ifadesinin yer aldığı bir levha asmaları gerekir. Levhada sözleşme yapılan satıcı ve yetki belgeli aracı firmanın imzası tatbik edilmiş onay kaşeleri ve istenirse logoları yer alır.

Sözleşmelerin iptal edilmesi, yenilenmemesi veya satıcının işi terk etmesi halinde Tebliğin bu bölümündeki açıklamalara göre işlem yapılır. Bu durumdaki satıcılar yukarıda belirtilen levhayı da vergi dairesine teslim ederler. İşe devam eden satıcıların istisna kapsamında işlem yapmak istemeleri halinde yeni bir izin belgesi veya yetki belgeli aracı firmalardan biri ile sözleşme yapmaları gerekir.

Öte yandan, yetki belgeli aracı firmalarla sözleşmesi bulunan veya ilk defa sözleşme imzalayacak olan satıcıların vergi dairesinden aldıkları izin belgesi yerine yukarıda belirtildiği şekilde düzenlenmiş levhayı işletmelerinde kullanmaları mümkündür. Bu durumda vergi dairesinden alınan izin belgesinin vergi dairesine teslim edilmesi gerekir.

5.7.5. Alıcıya İadenin Yapılması

Yetki belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcı, Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapacağı satışta kullanacağı fatura-çeki dört nüsha olarak düzenleyip aslı ile iki örneğini alıcıya verir.

Alıcı gümrük çıkışında elindeki fatura-çek aslı ve örneklerini ilgili gümrük görevlisine onaylatır, aslını muhafaza eder, diğer iki örneğini görevliye bırakır.

İade, alıcıda kalan onaylı fatura-çek aslı ile yapılır. Aracı firma iade işleminden sonra fatura-çeki satıcıya göndermez ve 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar. Ancak bir ay içinde yaptığı iadeler için bir icmal düzenler, izleyen ayın ilk 15 günü içinde ilgili satıcıya gönderir. Bu icmalde; iadeye esas olan fatura-çekin tarih ve numarası, iadeye esas olan KDV tutarı ve iade tarihi yer alır, aracı firmanın kaşesi tatbik edilir ve firma yetkililerince imzalanarak onaylanır.

Söz konusu icmaller, satıcı tarafından 213 sayılı Kanunda öngörülen süreler içinde defterlerine kaydedilir. KDV indirimi ise aracı kuruma yapılacak ödemeye karşılık olarak aracı kurum tarafından düzenlenecek olan (avans şeklinde düzenlenen icmaller hariç) ödeme belgelerine dayanılarak, ödeme belgesinin deftere kaydedildiği dönem beyannamesinde yapılır.

Yetki belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcı bu icmalleri ve kendilerinde kalan fatura-çek nüshalarını 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklar.

Yetki belgeli aracı firmaların bu hizmet karşılığı elde ettikleri komisyonlar KDV’ye tabidir. KDV, iadeye esas olan tutar ile alıcıya ödenen tutar arasındaki fark üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplanır.

Bu farkın, fatura-çeklerde ayrıca gösterilmesi veya fatura-çeklerin bu farkın kolayca hesaplanmasına imkân verecek şekilde düzenlenmesi zorunludur.

5.8. Satıcının Yükümlülükleri

İstisna kapsamındaki satışlarla ilgili verginin beyanı ve indirimi ile indirilemeyen vergilerin iade konusu yapılmasına ilişkin beyan, Tebliğin (II/A-5.9) bölümündeki açıklamalara göre yapılır.

Satıcı, bir vergilendirme döneminde alıcılara iade ettikleri vergilerin ayrıntılarını göstermek üzere, firmanın kaşesini ve yetkililerin imzasını taşıyan bir liste hazırlar ve bir dilekçe ekinde beyanname verme süresi içinde bağlı olunan vergi dairesine verir.

Satıcı, satış faturasının kendisinde kalan nüshasını, alıcı tarafından gönderilen veya elden getirilen onaylı çek ve fatura örneklerini, çek defteri dip kuponlarını, banka dekontlarını, havale makbuzlarını, aracı firma icmallerini ve buna benzer belgeleri 213 sayılı Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar ve istenildiğinde ibraz eder.

5.9. İstisnanın Beyanı

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesi kapsamında Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara satış yapan mükelleflerce bu işlemler, teslimin yapıldığı dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinin “Matrah” kulakçığında “Diğer İşlemler” tablosunda 501 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın, “Matrah” sütununa aynı veya farklı vergi oranlarına tabi teslim bedellerinin KDV hariç toplamı, “Vergi” sütununa ise bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV toplamı yazılır.

Satış sırasında tahsil edilmiş olan verginin alıcıya iade edildiği dönemde ise alıcıya iade edilen vergi tutarı, 1 No.lu KDV Beyannamesinin “İndirimler” kulakçığında “İndirimler” tablosunda 104 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapılır.

Mükelleflerin bu işlemle ilgili olarak iade almak istemeleri halinde “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunun 408 kod numaralı satırına kayıt yapılır. Satırın “Teslim ve Hizmet Tutarı” sütununa istisna kapsamındaki teslimin KDV hariç bedeli girilir. “İadeye Konu Olan KDV” sütununa ise 104 kod numaralı satıra kaydedilen tutar aynen aktarılır.

Teslim ve KDV’nin alıcıya iadesi, aynı dönemde gerçekleşirse, 501, 104 ve 408 kod numaralı satırlar aynı dönemde doldurulur. KDV’nin alıcıya iadesi, teslimden sonraki bir dönemde gerçekleşirse, 104 ve 408 kod numaralı satırlara kayıt KDV’nin iade edildiği dönemde yapılır.

Bu teslimlerle ilgili olarak iade almak istemeyen mükelleflerce “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosuna herhangi bir kayıt yapılmaz.

5.10. İstisnanın Tevsiki

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde düzenlenen söz konusu istisna, Türkiye’de ikamet etmeyen alıcı adına düzenlenen ve ilgili gümrük müdürlüğü tarafından onaylanan satış faturasının fotokopisi veya listesi ile tevsik edilir.

İadenin yetki belgeli aracı firmalar tarafından yapılması halinde istisna, bunların gönderdiği icmaller ile ödeme belgelerinin onaylı örnekleri ile tevsik edilir.

5.11. İade

Yolcu beraberliği eşya kapsamında Türkiye’de ikamet etmeyenlere KDV hesaplayarak yapılan satışlardan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Gümrükçe onaylı satış faturası veya fatura/çek aslı ya da onaylı örneği (iadenin yetki belgeli aracı firma tarafından yapılması halinde bu firmaların gönderdiği icmaller ile ödeme belgelerinin onaylı örnekleri)
- İadenin talep edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

5.11.1. Mahsuben İade

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde düzenlenen Türkiye’de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlardan kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

5.11.2. Nakden İade

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde düzenlenen Türkiye’de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlardan kaynaklanan ve 5.000 TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL’yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.”

6. TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYEN TAŞIMACILAR İLE FUAR, SERGİ, PANAYIR KATILIMCILARINA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERDE İSTİSNA :

KDV Kanunu'nun 11 inci maddesine 30.12.2001 tarihinden yürürlüğe girmek üzere eklenen fıkra uyarınca Türkiye'de mukim olmayan firmaların ;

- 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 şartıyla KDV'den müstesnadır.

Bu hükmün uygulamasına ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/A-6 no.lu bölümünde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“6. Türkiye’de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna

3065 sayılı Kanununun (11/1-b) maddesinde, Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV’nin, karşılıklı olmak kaydıyla iade edileceği ve Maliye Bakanlığının iadedden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

6.1. İstisnanın Kapsamı

3065 sayılı Kanununun (11/1-b) maddesindeki bu istisnadan yararlanacakların Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması ve Türkiye’de KDV, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyetinin olmaması gerekir.

İstisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin KDV dahil 213 sayılı Kanununun 232 nci maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırını aşması gerekir. Bu miktara, istisnadan yararlanmak şartıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilir.

Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak istisna uygulanacak mal teslimi ve hizmet ifaları; akaryakıt, yedek parça, bakım ve tamir giderleri ile otoyol geçiş ücretlerini kapsamalıdır. Fuar, panayır ve sergilere katılımda ise mal teslimi ve hizmet ifasının münhasıran bu işlerle ilgili olması gerekir.

Örnek: Türkiye’de düzenlenen fuara katılım sağlayan yabancı firmanın, fuarın yapıldığı yerdeki stant kiralama, buradaki elektrik, su ve benzeri genel giderler, fuara katılım nedeniyle Türkiye’deki konaklama giderlerine ilişkin olarak ödenen KDV tutarları iade konusu yapılabilir.

6.2. İade

Taşımacılık faaliyetini yapan yabancı kişi/firma ile fuar, panayır ve sergilere katılan yabancı kişi/firmalar, ödedikleri KDV’nin iadesini talep edebilirler. Bunların, kendi ülkelerinde bağlı bulunduğu vergi dairesinden (ülkesine göre ilgili idareden) temin edilecek ve vergi mükellefiyetinin bulunduğunu gösteren bir belgeyi ibraz etmeleri gerekir. Bu belge, ilgilinin ad ve soyadını/firma adını (unvanını), kendi ülkesinde bağlı bulunduğu vergi dairesini, faaliyet konusu ve adresini içerecek şekilde düzenlenir.

Söz konusu işlemler nedeniyle ödenen KDV’nin karşılıklı olmak kaydıyla iadesi, taşımacılık ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Marmara Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğüne; fuar, panayır ve sergiye katılım ile ilgili olarak da bu faaliyetin yapıldığı yerdeki vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığın belirleyeceği vergi dairesi tarafından yerine getirilir.

Bu işlemler nedeniyle, takvim yılının birer aylık dönemleri itibarıyla iade talep edilebilir. İade, nakden veya banka havalesi ile yapılır.

Taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alınan mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılım dolayısıyla satın alınan mal ve hizmetlerin niteliği, miktarı ve tutarına ilişkin bilgileri içeren ve 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzunun olması gerekir.

6.2.1. İade Talebinde Aranılacak Belgeler

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

- Tebliğin ekinde yer alan (EK:5)İade talep formu,

Form örneği bu bölümün sonundadır.

- İadenin herhangi bir aracı tarafından talep edilmesi halinde noter onaylı "vekaletname" belgesi,
- Fuar, panayır ve sergilere katılanların gerçek kişi olması, taşımacılığın sürücü tarafından kendi adına yapılması halinde bunlara ait pasaportların noter onaylı fotokopisi,
- Kendi ülkelerinde vergi mükellefiyetini gösteren "vergi mükellefiyeti" belgesi, (İadenin tekrarlanması durumunda bu belgenin yeniden ibrazına gerek yoktur.)
- Yapılan harcamalara ilişkin olarak 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzunun asılları veya noter onaylı suretleri.

Taşımacılık faaliyetinde bulunan yabancılar, bu belgelere ek olarak aşağıdaki belgeleri de eklemek zorundadır:

- Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak TIR karnesinin Türkiye'ye giriş çıkış tarihlerini gösteren dip koçanının, transit beyannamesinin veya Transit Refakat Belgesinin onaylı örneği,
- Taşımanın yapıldığı aracın plakasının ve taşıma işini yapan kişi/firmanın isminin yer aldığı belgelerin asılları veya noter onaylı suretleri.

6.2.2. İade Uygulaması

1.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri, belgelerin ibraz edilmesi üzerine vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

İade edilecek tutarın, 1.000 TL'yi aşması durumunda, aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde vergi inceleme raporu beklenmeden iade yapılır. Teminat, vergi inceleme raporuna dayanılarak çözülür. Vergi dairesince ödeme belgesine, vergi inceleme raporunun bir örneği, teminat gösterilmişse teminata ilişkin alındının bir örneği eklenir. "

EK 5: YABANCI FUAR, SERGİ, PANAYIR KATILIMCILARI İLE TAŞIMACILARIN İADE TALEP FORMU

	Talep Sahibinin Soyadı Adı veya Firma Adı/Unvanı :	
	Adresi :	
	Posta Kodu : Kenti : Ülkesi :	
	Mesleği veya Uğraş Alanı :	
	Vergi Dairesi ve : Vergi Hesap Numarası :	
	Vergi İadesinin Ait Olduğu Dönem :	
	İade Edilecek KDV Miktarı (TL):	
	Ödeme Şekli :	
	A - Nakden :	
	B - Banka Hesabına :	Banka Kodu: Hesap No : Banka/Finans Kurumu Adı ve Yeri:

7. YABANCI SİNEMA YAPIMCILARINA TANINAN İSTİSNA :

Tebliğ'in II/A-7 no.lu bölümündeki bu istisna ile ilgili açıklamalar şöyledir :

“7. Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna

3065 sayılı Kanununun (11/1-b) maddesinde, “14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlere ilişkin yabancı yapımcılar tarafından satın alınacak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen KDV yapımcılara iade olunur.” hükmüne yer verilmiştir.

7.1. İstisnanın Kapsamı

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayan yabancı yapımcılar, Türkiye’de KDV, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyetleri olmaması kaydıyla, 14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun² kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlerin yapımına ilişkin olarak verilen çekim izin süresi içinde satın alacakları veya ithal edecekleri mal ve hizmetler için bu uygulamadan yararlanabilir.

İstisna, mal ve hizmet alımları ile ithalat sırasında ödenen KDV’nin vergi dairesinden iade olarak talep edilmesi suretiyle uygulanır.

İstisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin KDV dahil 213 sayılı Kanunun 232 nci maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırını aşması gerekir. Bu miktara, istisnadan yararlanmak şartıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilir.

7.2. İade

Türkiye’deki faaliyetin tamamlanmasından sonra bu uygulama kapsamında talep edilecek KDV iadelerini yerine getirmeye Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Başkent Vergi Dairesi Müdürlüğü, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Beyoğlu Vergi Dairesi Müdürlüğü ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Konak Vergi Dairesi Müdürlüğü yetkili kılınmış olup, yabancı sinema yapımcılarının iade taleplerini bu dairelerden herhangi birisine yapması mümkündür.

İade talebi, yabancı yapımcıların Kültür ve Turizm Bakanlığından aldıkları çekim izin süresinin dolması ve sinematografik eserlerin çekiminin tamamlanması sonrasında, ilgili vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır. İade talepleri üst limit aranmaksızın münhasıran YMM raporu ile yerine getirilir.

Bu raporda; öncelikle yabancı sinema yapımcıları tarafından Kültür ve Turizm Bakanlığına Sinematografik Ortak Yapımlar ve Türkiye’de Ticari Amaçlı Film Çekmek İsteyen Yerli ve Yabancı Yapımcılar Hakkında Yönetmelik çerçevesinde yapılan başvuru kapsamında, bu Bakanlığa verilen bütün bilgiler ile alınan bütün izinlere, işlemlerin safhalarını da içerecek şekilde ayrıntılı olarak yer verilir.

Rapora KDV iadesine konu mal ve hizmet alımları ile ithalata ilişkin fatura ve benzeri belgeler ve gümrük makbuzlarının dökümünü gösteren bir liste eklenir. Bu hizmetlerin tedarikçi firmalar tarafından gerçekleştirilmesi durumunda, bu rapora söz konusu firmalar tarafından bu kapsamda satın alınan mal ve hizmetler ile ithalata ilişkin belgelerin listesi de eklenir. YMM’ler söz konusu listelerde yer alan, yabancı sinema yapımcılarının KDV ödeyerek yaptıkları mal ve hizmet alımlarının söz konusu yapıma ilişkin olduğunu ve belgelerin gerçek işlemleri yansıttığını göstermeleri gerekir. Bu itibarla, haksız vergi iadesine sebebiyet verilmesi durumunda YMM’ler, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yabancı yapımcı ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulur.

İade talebi, vergi dairesi tarafından YMM raporunun eksiksiz olarak verildiği tarihi izleyen 30 gün içinde yerine getirilir.”

²21.07.2004 tarihli ve 25529 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

8. İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERDE TECİL-TERKİN UYGULAMASI :

8.1. Konu İle İlgili Açıklamalarımız:

1986 yılında KDV Kanunu'nun 11/1 inci maddesine (c) bendi eklenmiştir.

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

İhracatçılara mal satanlar ise, bu mala ait KDV yi beyannamelerine dahil etmek (dolayısıyla Vergi Dairesi'ne ödemek) zorunda kalıyorlar, fakat çoğu hallerde teslim KDV sini tahsil edebilmek için, ihracatçı KDV iadesini alıncaya kadar beklemek zorunda kalıyor ve bu yüzden finansman sıkıntısına düşüyorlardı.

Bahsi geçen (c) bendi ile;

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

İhraç Kayıtlı Teslimle İlgili Yevmiye Kayıtları :

İhraç kayıtlı teslimle ilgili KDV işlemlerinin muhasebe yoluyla ve doğru şekilde izlenebilmesi için, gerekli hesapların açılması ve işletilmesi gerekmektedir.

Kayıt düzenini basit bir örnek üzerinde izaha çalışalım:

Mükellefin Mayıs 2015 ayı KDV beyannamesi ile ilgili bilgiler şöyledir (Milyon TL) :

• Toplam KDV	192.000
• İndirimler toplamı	180.000
• İhraç kayıtlı teslim KDV'si	72.000
• Tecil edilecek KDV	12.000
• Ödenecek KDV	-
• İade Alınacak KDV	60.000

Yukarıdaki sonucu doğuran işlemlerin birer adet muameleden kaynaklandığı varsayılırsa yevmiye maddeleri şöyle olacaktır.

1

		02.11.2015		
150 İLK MADDE VE MALZEME H.		1.000.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		180.000		
320 SATICILAR			1.180.000	
Hammaddenin Satın Alınması				

2

		06.11.2015		
120 ALIÇILAR		400.000		
192 DİĞER KDV				
- Tecil KDV		72.000		
	601 YURT DIŞI SATIŞLAR		400.000	
	391 HESAPLANAN KDV		72.000	
İhraç Kaydıyle Mal Teslimi				

3

		27.11.2015		
120 ALIÇILAR		786.666		
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		666.666	
	391 HESAPLANAN KDV		120.000	
Yurt içi mal teslimi				

KDV Beyannamesi verildiğinde yapılacak yevmiye maddeleri şunlardır:

4

		25.12.2015		
391 HESAPLANAN KDV		192.000		
192 DİĞER KDV				
- İade alınacak KDV		60.000		
	191 İNDİRİLECEK KDV		180.000	
	392 DİĞER KDV			
	- Terkin Edilecek KDV		12.000	
	192 DİĞER KDV			
	- Tecil KDV		60.000	

14 Ocak 2016 günü terkin işleminin yaptırıldığını ve KDV iadesinin nakden alındığını farzederek;

5

		14.01.2016		
392 DİĞER KDV				
- Terkin Edilecek KDV		12.000		
	192 DİĞER KDV			
	- Tecil KDV		12.000	
Terkin İşlemi				

6

		14.01.2016		
102 BANKA		60.000		
	192 DİĞER KDV			
	- İade Alınacak KDV H.		60.000	
Nakden İade Alınması				

Defteri Kebir Kayıtları :

150 İLK MADDE VE MALZEME H.		320 SATICILAR H.		120 ALICILAR H.	
1.000.000 (1)		1.180.000 (1)		400.000 (2)	786.666 (3)
191 İNDİRİLECEK KDV		192 DİĞER KDV -Tecil KDV		391 HESAPLANAN KDV	
180.000 (1)	180.000 (4)	72.000 (2)	60.000 (4) 12.000 (5)	192.000 (4)	72.000 (2) 120.000 (3)
=		=		=	
192 DİĞER KDV İade Alınacak KDV H.		392 DİĞER KDV Terkin Edilecek KDV H.		102 BANKA	
60.000 (4)	60.000 (6)	12.000 (5)	12.000 (4)	60.000 (6)	
=		=			
601 YURT DIŞI SATIŞLAR		600 YURT İÇİ SATIŞLAR			
	400.000 (2)		666.666 (3)		

8.2. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin İhraç Kayıtlı Teslimler İle İlgili Bölümü:

İhraç kaydıyla yapılan teslimlerde kapsam, bu teslimlere ait tecil işlemleri, terkin işlemleri ve iade işlemleri KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/A-8 no.lu bölümünde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“8. İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

8.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi gereğince; ihraç edilmek Şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez.

Bu kapsamda yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturaya;

“3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek Şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiŐtir.”

ifadesi yazılır.

Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

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

İhracatın yukarıdaki Şartlara uygun olarak gerçeleŐtirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun³ 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek Şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

³ 28.07.1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından 3065 sayılı Kanununun 32 nci maddesi hükmü uygulanmaz.

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

Ihracatçılara mal teslim eden imalatçıların terkin ve iade işlemleri ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

Ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara üç aya kadar ek süre verilebilir.

Ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması ihtiyari bir uygulama olup, bu kapsamdaki malların imalatçıları tarafından ihracatçılara KDV tahsil edilerek teslimi de mümkündür.

Ihraç kaydıyla teslimlere ait faturanın esas itibarıyla ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihinden önceki bir tarihte düzenlenmiş olması gerekir. İmalatçı tarafından düzenlenen fatura tarihinin; ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihi veya fiili ihraç tarihinden sonraki bir tarih olması halinde, 213 sayılı Kanundaki fatura düzenleme sürelerine uyulması kaydıyla tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir.

Ancak, bu durumlar dışında ihraç kaydıyla teslim ilişkili faturanın, fiili ihraç tarihinden sonraki tarihi taşıması halinde işlemin ihraç kaydıyla teslim ilişkili şartlar açısından yapılacak inceleme veya YMM raporu ile tespit edilmesi şartıyla terkin ve/veya iade işlemleri sonuçlandırılır.

Ihracat, gümrük beyannamesinin kapanma tarihi itibarıyla gerçekleştiğinden, süresinde ihraç edilmek kaydıyla bu tarih itibarıyla ihraç kaydıyla teslim nedeniyle tecil edilen vergi, terkin edilebilir hale gelir. Ödenecek KDV çıkmaması nedeniyle tecil edilecek vergisi bulunmayan mükellefler ise bu tarihten itibaren iade talep edebilirler.

Geçici ihracat veya hariçte işleme rejimleri çerçevesinde malların yurtdışı edilmesi, kesin ihracata dönmediği sürece, ihraç kaydıyla teslimler açısından ihracat olarak kabul edilmez. Diğer bir deyişle kesin ihracı öngörülmemen mallar için ihraç kaydıyla teslim uygulaması mümkün değildir.

8.2. Tecil-Terkin Uygulanacak Teslimler

İmalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir.

Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlarda, “İstisna İzin Belgesi” alan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, 3065 sayılı Kanununun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem yapılabilir.

İstisna izin belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, gümrükte tasdik edilen özel fatura nüshası ibraz edilir.

8.3. Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanacak Satıcılar

Tecil-terkin uygulamasından “imalatçı” vasfını haiz satıcılar yararlanabilir.

İmalatçının;

- *Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması veya Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığından alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden (üretici belgesi) herhangi birine sahip olması, (Bu belgeler sonraki bölümlerde “imalatçı belgesi” olarak anılacaktır.)*
- *İlgili meslek odasına kayıtlı bulunması,*
- *Üretimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırması ve gerekli araç parkına sahip olması veya kapasite raporundaki üretim altyapısına sahip olması,*

gerekmektedir.

Bu şartlara sahip olan imalatçılarca, ihraç kaydıyla ihracatçılara mal teslim edilen dönemde ve bir defa olmak üzere "imalatçı belgesi" ve ilgili meslek odasına üyelik belgesinin birer örneği, ilgili dönem KDV beyannamesinin verilme süresine kadar bağlı oldukları vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

İmalatçı niteliğindeki değişiklikler ve imalatçı niteliğinin kaybedilmesi halleri ayrıca vergi dairesine bildirilir.

İmalatçılar, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın alabilirler. Bu durumda, imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için tecil-terkin uygulaması yapılır. Piyasadan hazır olarak alıp sattıkları mallar için tecil-terkin işlemi uygulanmaz.

Örnek: Bir Anonim Şirket, ihraç kaydıyla satış bağlantısı kurduğu 10.000 adet gömlektan, 6.000 adedini bizzat üretmiş, 4.000 adedini de hazır olarak piyasadan satın almıştır. Bu mükellefin ihraç kaydıyla ihracatçıya teslim ettiği 10.000 adet gömleğin, bizzat imalatçısı olduğu 6.000 adedi için tecil - terkin işlemi uygulanır, kalan 4.000 adet gömlek için bu uygulamadan yararlanılamaz.

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

İmalatçı belgesinde yer alan üretim kapasitesine göre imal edilebilecek mallar ile bu kapsamda fason olarak imal ettirilen mallar için tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir. Dolayısıyla, imalatçı belgesindeki üretim konusu malların tamamının fason olarak imal ettirilmesi, ihraç kaydıyla teslimine engel değildir. Fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek, tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesidir.

İmalatçı kapsamına girmeyen mükellefler, tecil-terkin uygulamasından yararlanamaz. Ancak, diğer şartları taşımakla beraber, sadece imalatçı belgesine sahip olmayan mükelleflerden, ilgili Kuruma başvuran ve bu Kurumdan söz konusu belgenin verileceğine ilişkin olumlu görüş alanlar da bu belgelerin verilmesi beklenilmeden tecil-terkin uygulamasından yararlanırlar.

İlgili Kurumdan olumlu görüş alan mükelleflerin, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki dönemlerde (ilgili kuruma başvuru tarihinden sonraki) diğer tüm şartları taşıdığı ilgili vergi dairesince tespit edilmesi kaydıyla, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki söz konusu teslimlerinde de tecil-terkin uygulamasından yararlandırılmaları mümkündür.

8.4. Uygulama Kapsamına Giren Mallar

Tecil-terkin işlemleri imalatçıların ihraç kaydıyla satışını yaptıkları mal teslimlerine uygulanır. Satıcının ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın, ihraç edilen nihai mamul olması gerekir. Bu şartı taşımayan teslimlerde tecil-terkin işlemi uygulanmaz.

Örnek: (A) A.Ş. iplik imalatçısı bir firmadan pamuk ipliği almaktadır. (A) Şirketi, almış olduğu iplikleri kumaş haline getirip ihraç etmiştir.

(A) A.Ş. ye pamuk ipliği satan iplik imalatçısı firma, tüm şartları taşımasına rağmen, iplik teslimi ile ilgili olarak KDV Kanununun (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulamasından yararlanamaz. Zira ihraç edilen nihai mamul, pamuk ipliği olmayıp, bu ipliklerden üretilen kumaştır.

İhraç kaydıyla teslimi yapılan malın, ihracat faturası ve gümrük beyannamesinde yer alan malla aynı olması gerekir. Aynı olmasına rağmen fatura ve/veya gümrük beyannamesinde farklı belirtilmesi halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen mal ile ihraç edilen malın aynı olduğunun, bu konuya münhasır vergi inceleme raporu veya YMM raporu ile tespiti istenir.

İhracatçı, ihraç kaydıyla aldığı malı imalatçının teslim ettiği şekilde ihraç etmelidir. İhraç kaydıyla teslim edilen malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki mallar ile ihraç malı için ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan malların 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında teslimi mümkündür. Ancak, bu malların

tesliminde tecil-terkin uygulanabilmesi için, asıl malın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanarak satın alınması ve yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen faturada ve gümrük beyannamesinde asıl malla birlikte bu nitelikteki malların da yer alması gerekir.

Örnek 1: İhracatçı (A)'nın yurtdışındaki müşterisinin siparişi üzerine, (B) fabrikasından ihraç kaydıyla teslim aldığı şasi kamyona, (C) fabrikası tarafından da ihraç kaydıyla teslim edilen kasa monte edilmiştir.

İhracatçı (A)'nın yurtdışındaki müşterisi adına düzenlediği faturada şasi kamyon ile kasanın ayrı ayrı gösterilmesi ve bu malların gümrük beyannamesinde belirtilen şekilde ve imalatçıların ad ve unvanıyla yer alması halinde, söz konusu malların Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem görmesi mümkündür.

Örnek 2: (A) A.Ş. imalatçı firmadan satın aldığı gömlekleri, kendisi ambalajlayarak ihraç etmektedir. Ancak ambalaj maddelerini, bir başka imalatçı firmadan satın almaktadır.

Bu örnekte yer alan gömleklerin teslimlerinde hesaplanan KDV için tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılır. Ayrıca ambalaj maddelerini imal edip (A) A.Ş. ne satan firma da bu işlem ile ilgili olarak tecil-terkin uygulamasından yararlanır. Çünkü ambalaj maddesi, ihracatçı firmanın ihraç ettiği malın (gömleğin) eklenti ve ayrılmaz parçası niteliğindedir.

Örnek 3: Asıl üretim konusu porselen yemek takımı üretimi olan (A) Porselen İmalat A.Ş., üretimini yaptığı porselen takımları iç ve dış piyasalara satmaktadır. Üretimini yaptığı porselen takımların kırılmasını önlemek için, bunları (B) Ambalaj Ltd. Şti. den temin ettiği özel paletlerle ambalajlayarak ihraç etmekte ve söz konusu ambalaj bedellerini ihracat faturasında ayrıca göstererek yurtdışındaki müşteriye yansıtmaktadır.

(A)'nın, mamullerin ambalajlanmasında kullandığı özel paletleri, ihracata konu mamulün ihraç kaydıyla satın alınmaması nedeniyle, (B)'den ihraç kaydıyla satın alması mümkün değildir.

İhraç edilecek asıl malın istisna kapsamında satın alınması halinde, ambalaj maddeleri ve malzemeleri de dahil olmak üzere bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların alımında, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem yapılabilir.

Örnek: (A) Sektörel Dış Ticaret Şirketi ihracatını yaptığı taze sebze ve meyveyi Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden, ambalaj maddelerini ise KDV mükelleflerinden satın almaktadır.

İhracata konu asıl mal olan sebze ve meyvenin teslimi 3065 sayılı Kanunun (17/4-b) maddesine göre vergiden müstesnadır ve bu teslimde tecil-terkin hükümlerinin uygulanması söz konusu değildir. Ancak bu husus ihraç edeceği malların ambalajlanmasında kullanacağı ambalaj maddelerinin Şirkete tesliminde tecil-terkin uygulanmasına engel değildir.

8.5. Tecil Edilecek Verginin Hesabı ve Terkini

Tecil edilecek vergi miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından fazla olamaz. Ancak mükellefin ödenmesi gereken vergi tutarı, ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından az ise bu tutar esas alınır. İhraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarından tecil edilemeyen bir kısım varsa, bu kısım imalatçı mükellefe iade edilir.

Örnek 1: Otomobil lastiği imalatçısı (A), Temmuz/2012 döneminde bir kamu kuruluşuna 5.000 TL, ihracatçı bir firmaya da ihraç kaydıyla 7.000 TL tutarında otomobil lastiği teslim etmiştir. (A) nin bu döneme ait toplam KDV indirimi 1.700 TLdir.

(A) nın ilgili dönem beyannamesi ile tecil işlemlerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılır:

Hesaplanan KDV [(5.000 + 7.000) x % 18]	2.160
Toplam Vergi İndirimi	-1.700
Fark (Ödenmesi Gereken KDV)	460
Tecil Edilebilir KDV (7.000 x %18)	1.260
Tecil Edilecek KDV	460
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	800
Ödenmesi Gereken KDV	0

Örnek 2: İmalatçı (A), Ekim/2012 ayında toptancılara 8.000 TL tutarında, ihracatçı firmaya ise ihraç kaydıyla 2.000 TL tutarında gömlek teslim etmiştir. Ekim ayında yüklediği KDV toplamı 600 TLdir. İmalatçının önceki dönemlerden devreden indirilebilir KDV'si yoktur.

(A) nın Ekim ayı tecil işlemlerine ilişkin hesaplamaları aşağıdaki şekilde yapılır :

Hesaplanan KDV [(8.000 + 2.000.) x (% 8)]	800
Toplam Vergi İndirimi	<u>- 600</u>
Fark (Ödenmesi Gereken KDV)	200
Tecil Edilebilir KDV (2.000 x %8)	<u>160</u>
Tecil Edilecek KDV	160
Ödenmesi Gereken KDV	40

Bu mükellef Ekim/2012 ayına ait olmak üzere vergi dairesine 40 TL KDV ödeyecektir. 160 TL KDV ise ihracatın tamamlanmasından sonra terkin edilmek üzere tecil edilir.

Örnek 3: İmalatçı (B), Şubat/2012 ayında müteahhit (C) ye 500 TL, ihracatçı firmaya ise ihraç kaydıyla 2.000 TL tutarında mobilya teslim etmiştir. İmalatçının bir önceki dönemden devreden KDV tutarı 150 TL, Şubat/2012 dönemindeki alış ve giderleri nedeniyle yüklediği KDV ise 450 TLdir.

İmalatçı mükellefin, Şubat/2012 ayı beyannamesinin düzenlenmesi ve tecil işlemlerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılır :

Hesaplanan KDV [(500 + 2.000) x (%18)]	450
Toplam Vergi İndirimi (450 + 150)	<u>- 600</u>
Sonraki Döneme Devreden KDV	150
Tecil Edilebilir KDV (2.000 x %18)	360
Tecil Edilecek KDV	0
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	360

İhraç kaydıyla mal teslimlerine ait beyan edilen ve tecil edilen KDV, ihracata konu malın süresi içinde ihraç edildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilir.

Terkin işleminin yapılabilmesi için, ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesi veya listesinin ihraç kaydıyla satış faturaları ile birlikte vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir.

İhraç kayıtlı teslimlerde terkin çıkmışsa veya iade çıkmakla beraber bu iade hakkı devrolan KDV'ye aktarılma yoluyla kullanılacaksa terkinin yapılması veya devrolan KDV'ye aktarım için "indirilecek KDV listesi" gönderilmesine gerek yoktur.

Nitekim, Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.07.2013 tarih ve 124 sayılı Özelgesinde şöyle denilmiştir :

"ihraç kayıtlı satışlara ilişkin iade taleplerinde "indirilecek KDV listesi"nin elektronik ortamda gönderilmesi gerekmekte olup, ihraç kayıtlı satışlara ilişkin tecil edilen verginin terkin sırasında "indirilecek KDV listesi"nin elektronik ortamda gönderilmesine gerek bulunmamaktadır."

Gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgilerine ilişkin kayıt bulunmaması halinde, imalatçılar ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan bir yazı alarak gümrük beyannamesi veya listesine eklerler. Bu yazıda;

- İhracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısı,
- Belgeyi talep eden imalatçının; adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- İhraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarı,

gösterilir.

İmalatçılara ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine ilişkin yazı veren ihracatçılar, bir ay içerisinde bu yazıyı verdikleri imalatçılara ait bir listeyi (Bu listede en az, yazı verilen imalatçıların adı-soyadı, unvanı, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası ile adres bilgilerine yer verilir.), izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar kendilerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine verirler.

Vergi daireleri, imalatçı tarafından verilen gümrük beyannamesi listesi ve ihracatçının yazısına istinaden terkin işlemini yapar.

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan ihracatta, istisna izin belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için, gümrük beyannamesi yerine gümrükte tasdik edilen özel faturanın aslı veya noter, ilgili gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylanmış örneği ibraz edilir.

Serbest bölgeye "Serbest Bölge İşlem Formu" ile yapılan ihracatta, ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için, gümrük beyannamesi yerine "Serbest Bölge İşlem Formu"nun aslı veya onaylı bir örneği ibraz edilebilir.

8.6. İhracat İçin Ek Süre Verilmesi

İhraç kaydıyla teslim aldıkları malları yasal süresi içinde mücbir sebepler veya beklenmedik durumlara bağlı olarak ihraç edemeyen ihracatçıların ek süre talepleri ilgili vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar tarafından değerlendirilir.

Buna göre, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uyarınca ihraç kaydıyla teslim edilen bir malın (teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üçüncü ayın sonuna kadar) ihracatının gerçekleşmemesi halinde, ek süre ihracatçılar tarafından en geç üç aylık sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa verilecek bir dilekçe ile istenir. Bu süreden sonra yapılan veya ihracatçısı tarafından yapılmayan ek süre taleplerinin değerlendirilmesi ve kabulü söz konusu değildir.

Ihracatçı ek süre talebine ilişkin dilekçede mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirterek, bu dilekçeye yalnızca ihracat kaydıyla teslimatı ait faturanın bir örneğini ekler. Vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından mükelleflerden ek süre talebine dayanak olay veya durumun tevsikine yönelik herhangi bir belge talep edilmez.

Vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklar kendilerine yapılan ek süre taleplerini, öncelikle talebin zamanında ve ilgili ihracatçı mükellef tarafından yapılarak yapılmadığı bakımından inceler.

Ek süre verilmesinde mücbir sebebin varlığı 213 sayılı Kanununun 13 üncü maddesi hükmü esas alınarak belirlenir. İhracatın kanuni süresinde gerçekleşmesine engel teşkil eden ve mücbir sebep kabul edilmeyen haller ise beklenmedik durum sayılır.

Bu çerçevede; ihracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali/siyasal karışıklıklar, ekonomik belirsizlik ve durgunluk, yurt dışındaki alıcının sipariş erteleme/iptal etmesi, teslim programındaki değişiklikler, bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler, akreditif süresinin dolması, ihracat edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi, uygun depolama koşullarına sahip olunmaması, ithalatçı ülke ile yaşanan siyasi veya ekonomik sorunlar, ihracat malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına gecikmeli yanaşması, taşıma aracı veya konteyner bulunmaması), milli tatiller, iklim koşulları, gümrüklerde yaşanan sorunlar (gümrüklerdeki araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma), resmi makamlardan ihracat için izin alınmaması gibi haller beklenmedik durumlar kapsamında değerlendirilir. Vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklar mücbir sebep veya beklenmedik durum sayılıp sayılmayacağı konusunda tereddüt ettikleri hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığından görüş isteyebilir.

3065 sayılı Kanununun (11/1-c) maddesinde öngörülen ek süre üç ay ile sınırlıdır. Bu nedenle üç aydan az ek süre isteyen ve bu talebi kabul edilen mükellefler hariç olmak üzere, üç aylık ek süre içinde ihracatın gerçekleştirilememesi halinde ikinci bir ek sürenin verilmesine Kanunen imkan yoktur. Üç aydan az ek süre isteyen mükelleflerin ise sonradan üç aya kadar olan dönem için ilave süre istemeleri mümkündür.

8.7. İhracatın Gerçekleşmemesi Hali

Ihracatçıların ihracat kaydıyla aldıkları malları hiç ihracat edememeleri ya da süresinden sonra ihracat etmeleri durumunda, ihracat kaydıyla yapılan teslim mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine dönüşür.

Bu durumda, ihracat kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan ve tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte imalatçıdan tahsil olunur.

Ancak, ihracat kaydıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihracat edilememesi halinde tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil olunur.

Ihracat kaydıyla teslim edilen malın ihracatının gerçekleşmemesi üzerine imalatçının ödediği vergi için ihracatçıya rücu etmesi halinde, ihracat kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin hesaplanan KDV, ihracatçı açısından ihracatın gerçekleşmesi gereken sürenin (ek süre verilmişse bu süre) sonu itibarıyla indirilebilir hale gelmektedir. Bu kapsamda, ihracatçının süresinde ihracat edemediği mallara yönelik olarak imalatçıya ödediği KDV'yi en erken ihracat süresinin (ek süre verilmişse bu süre) sona erdiği tarihi takip eden günün dahil olduğu dönem içinde ve nihai olarak o dönemi kapsayan takvim yılını takip eden takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması mümkündür.

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

“Örnek: İmalatçı (A) firması tarafından Eylül 2018 döneminde ihracat kaydıyla ihracatçı (B) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (B) firmasının yurtdışı bağlantılarında yaşadığı sorun nedeniyle 31/12/2018 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.

Yaşanan bu gelişme üzerine imalatçı (A) firması 15/1/2019 tarihinde vergi dairesine Eylül 2018 döneminde hesaplayarak tecil ettiği KDV'yi gecikme zammıyla ödemiştir. İmalatçı (A) vergi dairesine ödediği vergi için ihracatçı (B) firmasına rücu etmiş, (B) firması da KDV ödemedi satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV'sini Ocak 2019 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda (B) firması, imalatçıya ödediği KDV'yi Ocak 2019 dönemi veya 2020 takvim yılı sonuna kadar indirim konusu yapabilir.

(B) firmasının daha sonra yurtdışı bağlantılarını yeniden kurup KDV'sini ödediği bu malları ihraç etmesi durumunda da ödenen KDV'nin indirim yoluyla telafi edilememesi halinde iadesi mümkündür.”

“Örnek: (B) firması tarafından Eylül 2018 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (Z) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (Z) firmasının yurtdışı bağlantılarında yaşadığı sorun nedeniyle 31/12/2018 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.

Yaşanan bu gelişme üzerine (B) firması 15/1/2019 tarihinde vergi dairesine Eylül 2018 döneminde hesaplayarak tecil ettiği KDV'yi gecikme zammıyla ödemiştir. Ödeme sırasında vergi dairesinin yaptığı sorgulamada (B) firmasının imalatçı vasfını taşımadığı ortaya çıkmıştır.

Sonrasında (B) firması vergi dairesine ödediği vergi için ihracatçı (Z) firmasına rücu etmiş, (Z) firması da KDV ödemedi satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV'sini Ocak 2019 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda, yurtiçi teslim niteliğindeki işlemle ilgili (Z) firmasının, (B) firmasına ödediği KDV'yi en geç 2019 takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması gerekmektedir.”

8.8. İmalatçı Lehine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik

İhracatçıların yurtdışına teslim ettiği mal karşılığında aldıkları vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımı destekleme primleri üzerinden KDV hesaplanması söz konusu değildir.

İhracatçılar tarafından, ihraç kaydıyla mal aldıkları imalatçılara, malın satın alındığı dönemden ve ihracattan sonra reklamasyon, vergi iadesi, kur farkı, kaynak kullanımı destekleme primi, faiz vb. unsurların kısmen veya tamamen aktarılması 3065 sayılı Kanunun 20 nci maddesine göre ihraç kaydıyla teslim bedeline dahildir.

İhraç kaydıyla teslimlerde, teslim tarihinden sonra ortaya çıkan ve ihracatçılar tarafından imalatçılara yapılan ödemelerde, imalatçı tarafından ihracatçı adına ödeme tutarı üzerinden bir fatura düzenlenir ve bu faturada; ödemenin mahiyeti ayrı ayrı belirtilir, malın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanır, bu KDV tutarının tahsil edilmediğine dair bir açıklama yazılır, ödemenin kaynağı olan ilk ihraç kaydıyla teslim faturasına ve ihracata ilişkin gümrük beyannamesine tarih ve numara belirtilmek suretiyle atıfta bulunulur.

İmalatçı, faturada gösterdiği KDV'yi, fatura tarihini içine alan döneme ait KDV beyannamesinde hem hesaplanan hem de indirilecek KDV olarak beyan eder. Hesaplanan KDV'nin beyanında, "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" tablosunda malın tabii olduğu orana ilişkin satır kullanılır. İndirim beyanında ise "İndirimler" tablosunun "Bu Döneme Ait İndirilecek KDV" satırını kullanılır. İhracatçı ise ihraç kaydıyla teslimde olduğu gibi, bu faturada belirtilen ancak imalatçıya ödenmeyen KDV'yi indirim konusu yapamayacağından KDV beyannamesine dahil etmez.

8.9. İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik

"3065 sayılı Kanununun (11/1-c) maddesinde, ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek katma değer vergisinin, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır." "İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz. Bu kapsamda düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla yapılan teslimlerde imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin olduğundan KDV hesaplanmamıştır." ifadesi yazılır. Ayrıca söz konusu faturada, imalatçı tarafından düzenlenen faturanın tarih ve sayısına yer verilir.

İmalatçılara ihraç kayıtlı teslim nedeniyle iade edilecek KDV hesabında, imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarından doğanlar da dahil olmak üzere, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin (imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ihraç kayıtlı teslim edilen malın tabii olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir."

İhraç edilen mallar için yurtdışındaki firmalar tarafından sunulan yurtdışında ifa edilen ve yurtdışında yararlanılan mümessillik, pazarlama, reklâm vb. hizmetler verginin konusuna girmez.

Bu nedenle, KDV'nin konusuna girmeyen hizmetler karşılığında ödenen bedellerin ihracatçı tarafından imalatçılara aynen aktarılmasında da KDV hesaplanmaz.

NOT :

Yukarıdaki 8.9. no.lu bölümün ilk paragrafı 11 no.lu Tebliğ ile değiştirilmiş, 2 ve 3. paragrafı yine 11 no.lu Tebliğ ile eklenmiştir.

KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesinde İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE İMALATÇI ALEYHİNE MATRAHTA MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİK durumunda imalatçının KDV iade hakkının bu değişikliğe göre küçüleceği hükmü mevcuttur.

Maliye İdaresi eskiden, ihracatçıya bu fark için KDV li fatura kestirmek suretiyle söz konusu küçülme gereğinin yerine geldiği düşüncesiyle, ihraç kayıtlı teslimden doğan iade tutarını değiştirmiyordu. Bu doğru ve pratik yöntem KDV Genel Uygulama Tebliği ile de sürdürülmüştü.

11 no.lu Tebliğin 6. maddesiyle bu isabetli yöntem değiştirilmiştir.

Yeni yöntemle göre ihracatçı, imalatçının aleyhine oluşan kur farkı veya fiyat farkını, KDV siz olarak fatura edecek, imalatçının KDV iade hakkı da bu faturada olması gereken KDV kadar küçülecektir.

Bu yeni yöntem, ihracat kayıtlı teslimlerde KDV iade tutarının oynak hale gelmesi şeklinde ciddi bir sakınca getirmiştir.

Konu hakkındaki detaylı görüşlerimiz Lebib Yalkın Dergisinin Nisan 2017 sayısında yayınlanan yazımızda mevcuttur.

(25 no.lu Tebliğ'in 2 nci maddesiyle eklenen paragraf) Ancak, iade talep dilekçesinin verildiği tarihten sonra imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarına ilişkin olarak iade hesabında herhangi bir düzeltme yapılmaz.

NOT :

Yukarıdaki notumuzda belirttiğimiz sakınca, (iade tutarının oynaklığı) KDV Genel Uygulama Tebliği'nin bu bölümüne 25 no.lu Tebliğ ile eklenen hüküm ile bir ölçüde önlenmiş bulunmaktadır.

Konu hakkındaki detaylı açıklamalarımız, Lebib Yalkın Dergisi'nin Mayıs 2019 sayısında yayınlanan "İHRAÇ KAYITLI TESLİMİLE İLGİLİ İADE TUTARI, İADE TALEP DİLEKÇESİNİN VERİLDİĞİ TARİH İTİBARIYLA KESİNLEŞECEKTİR (25 NO.LU KDV TEBLİĞİNİN 2. MADDESİ)" başlıklı yazımızda yer almaktadır.

8.10. Bedelsiz İhracatta Tecil-Terkin Uygulaması

Bedelsiz olarak yurtdışına gönderilen malların 3065 sayılı Kanunun (12/1) inci maddesindeki şartlar çerçevesinde gümrük beyannamesi ve ilgili makamlardan (Ekonomi Bakanlığı, Gümrük İdaresi, İhracatçı Birlikleri gibi) alınan izin yazısı ile tevsiki şartıyla ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Bu malların imalatçıları tarafından ihracatçılara tesliminde 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanabilir.

8.11. İhracat Kaydıyla Teslim Edilerek İhracat Edilen Malların Geri Gelmesi

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihracat kaydıyla teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelmesi halinde, ithalat istisnasından faydalanılabilmemesi için, ihracatçıya düzenlenen faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen KDV'nin ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi gerekir.

İhracat edilip geri gelen mallar ile ilgili KDV, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi gereğince, ihracatçı tarafından imalatçıya ödenmeyip, tecil ve terkin edilmişse ihracat istisnasından faydalanılan miktar, imalatçı satış bedeline göre hesaplanıp ihracatçı tarafından ödenmeyen tutar olur.

Bu durumda, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uyarınca fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı tarafından ödenmeyen KDV tutarının, ilgili gümrük idaresine ödendiğinin ihracat kaydıyla mal teslim eden tarafından tevsiki şartıyla, gecikme zammı aranmaksızın bahse konu madde kapsamında terkin veya iade işlemleri yerine getirilir.

İhracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenen KDV tutarları, ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

Geri gelen malların ihracatçı tarafından imalatçılara, tedarikçilerine ya da yurtiçindeki üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

8.12. İhraç Kaydıyla Teslimin Beyanı

İhraç kaydıyla teslimin beyanı için teslimin yapıldığı dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinde şu kayıtlar yer alır.

“Matrah” kulakçığına yapılan kayıt sonucu “Ödenecek KDV” çıkmaması halinde, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” satırında yer alır.

Tahsil edilmediği halde beyan edilen bu verginin tecil-terkin ve/veya iade yoluyla telafi edilmesi ise “İhraç Kaydıyla Teslimler” kulakçığının “İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosuna yapılacak kayıtlar ile “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” tutarı ve/veya “Sonuç Hesapları” kulakçığının “Tecil Edilecek KDV” satırında yer alacak verilere dayanılarak sağlanır.

Genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi, beyannamede “Matrah” kulakçığının “Tevkifat Uygulanmayan İşlemler” tablosunda (%18) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilir.

Aynı beyannamenin “İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosunun “İşlem Türü” listesinden “701” kod numaralı satır seçilir ve satırın “Teslim Bedeli” sütununa KDV hariç teslim bedeli girilip (% 18) oranı seçilir. İşleme ait KDV, beyanname programı tarafından hesaplanır ve aynı tutar, “Yüklenilen KDV” sütununa da aktarılır. Bu nedenle genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde söz konusu tablonun “Yüklenilen KDV” sütununa mükelleflerce giriş yapılmaz.

İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi ise beyannamede “Matrah” kulakçığının “Tevkifat Uygulanmayan İşlemler” tablosunda (% 1) veya (% 8) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilir.

Aynı beyannamenin “İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosuna, “İşlem Türü” listesinden “701” kod numaralı satır seçilir ve satırın “Teslim Bedeli” sütununa KDV hariç teslim bedeli girilip vergi oranı seçildikten sonra “Hesaplanan KDV” sütunu, beyanname programı tarafından hesaplanır. “Yüklenilen KDV” sütunu ise mükellef tarafından doldurulur. Bu sütuna mükellef tarafından hesaplanacak olan ihraç kaydıyla teslimin bünyesine giren vergi tutarı yazılır.

İhracatın gerçekleştiği dönemde tecil edilen KDV terkin edilir, tecil edilemeyen KDV için ise mükellefin iade hakkı doğar.

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil edilemeyen KDV, ihracatın gerçekleştiği dönemde iade konusu yapılabilir. İhracatın kısmen gerçekleşmesi halinde, gerçekleşen kısma isabet eden tutarın iadesi talep edilebilir.

İadenin yapılabilmesi için ihracatın gerçekleşmesi ve Tebliğin (II/A-8.13) bölümünde bu uygulama ile ilgili olarak belirtilen belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi yeterlidir.

İhracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin herhangi bir satırına bu şekilde hesaplanacak iade tutarı yazılmaz.

Ayrıca, tecil-terkin uygulayarak satış yapabilme şartlarının sağlandığına ilişkin belgeler de (sanayi sicil belgesi, üretici belgesi) bir defaya mahsus olmak üzere vergi dairesine verilir.

Bu durumda, iade işlemi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir:

- Mükellefler, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların kısmen veya tamamen ihraç edilmesi halinde, standart iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle vergi dairesine başvurarak ihracatı gerçekleştiren kısma isabet eden tutarın iadesini talep edebilir.
- Vergi dairesi beyanname verilmesini beklemeden talebi değerlendirerek genel hükümler çerçevesinde talebi sonuçlandırır. Red ve iade, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesine (Beyannamenin “İhraç Kaydıyla Teslimler” kulakçığında “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” satırına) dayandırılır.
- Mükellef bu iade tutarını daha sonra hiçbir beyannamede herhangi bir satırda göstermez. İhraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesinin “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” satırında bir tutar bulunması ve iade başvurusunun gerekli belgelerle birlikte usulüne uygun olarak

yapılması, iade talebinin yerine getirilmesi için yeterlidir. İade, beyanname dışında gerçekleştirileceğinden, ihracatın gerçekleştiği tarihten sonra ortaya çıkacak bu iade talebine ait tutarın herhangi bir beyannameye dahil edilmesi, mükerrer iadeye ve dolayısıyla cezalı tarhiyatlara yol açabilir.

Ancak, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde, teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergi kısmen ya da tamamen tecil edilemezse, genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde olduğu gibi, tecil edilemeyen tutar beyanname programı tarafından "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV Hesabı" satırında gösterilir. Bu tutarın iadesi ihracat gerçekleştiğinde yukarıda anlatıldığı şekilde vergi dairesinden talep edilir. Söz konusu işlemlere ilişkin (Yüklenilen KDV-Hesaplanan KDV) farkı ise yine program tarafından "Teslimin Yapıldığı Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı" satırında gösterilir. Bu tutarın iadesine ilişkin talepler, 3065 sayılı Kanunun (29/2) nci maddesi kapsamında değerlendirilir.

Bu tutar, ihraç kaydıyla teslim yapıldığı dönem KDV beyannamesinde "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunda 405 kod numaralı işlem türü satırı kullanılarak yılı içinde mahsuben iade konusu yapılabilir. Bu tutarın izleyen yıl içinde nakden veya mahsuben iadesinin istenmesi halinde, iade talebinde bulunulan dönem KDV beyannamesinin "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunda 439 kod numaralı işlem türü satırına kayıt yapılmalıdır. İade Tebliğinin (III/B-3) bölümdeki açıklamalara göre gerçekleştirilir.

Yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde beyan edilen ihraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan iade tutarları (yüklenilen vergi farkına ilişkin tutar hariç), bu Tebliğinin (IV/A) bölümünde belirtilen usul çerçevesinde mükelleflere iade edilir.

Mükellefler ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadeleri için ihracatın gerçekleştiği dönemde standart iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvurur, yapılacak değerlendirmeden sonra iade talepleri bu dönem beyannamesi dışında gerçekleştirilir.

Örnek: İmalatçı (A) 25 Şubat 2013 tarihinde 100.000 TL tutarında ihraç kaydıyla teslim yapmış, bu teslim 24 Mart 2013 tarihine kadar verilmesi gereken beyannameye dahil edilmiş, beyannameye göre,

- Tecil Edilebilir KDV: 18.000 TL
- Tecil Edilecek KDV : 6.000 TL
- İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV: 12.000 TL

olarak hesaplanmıştır.

Söz konusu malın 25.000 TL tutarındaki kısmı 14 Mart 2013 tarihinde ihraç edilmiş ise tecil edilen 1.500 TL terkin edilir, iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvurulmak suretiyle ihracatı gerçekleşen kısma isabet eden 3.000 TL'nin iadesi talep edilir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın geri kalan 75.000 TL tutarındaki kısmının 4 Nisan 2013 tarihinde ihraç edilmesi halinde bu kısma isabet eden tecil edilen 4500 TL'nin terkin ve 9.000 TL'nin iadesi de yukarıda açıklandığı şekilde yapılır.

8.13. İade

İhraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

- Standart iade talep dilekçesi
- İlgili meslek odasına üyelik belgesinin onaylı örneği (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.)
- İmalatçı belgesi (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.).
- İhraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi
- Gümrük beyannamesi çıktısı veya listesi (serbest bölge işlem formu veya özel fatura örneği)

NOT : Aşağıda tarih-numarası ve başlığı belirtilen Maliye İdaresi genel yazısındaki, gümrük beyannamesi ibrazının gerektiği tüm hallerde, bu beyannameye ilişkin bilgileri ihtiva eden LİSTENİN YETERLİ OLACAĞI emrine rağmen bazı vergi daireleri, ihraç kayıtlı teslim ile ilgili mahsup ve iade taleplerinde noter veya YMM onaylı gümrük beyannamesi örneğini arama konusunda ısrarlı tutumlarını sürdürmektedirler.

Tarih : 27.06.2011
Sayı : B.07.1.GİB.0.06.55-130(5511- 2801)-63856

Gümrük beyannamesi ibrazının gerektiği hallerde, gümrük beyannamesine ilişkin bilgileri ihtiva eden listenin, yeni bir düzenleme yapıncaya kadar gümrük beyannamesi yerine kabul edileceği hk.

- Gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgisine ilişkin kayıt bulunmaması halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan alınan onaylı yazı (Bu yazıda; ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısının, belgeyi talep eden imalatçının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, ihraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarının gösterilmesi gerekmektedir.)

Not: Yukarıdaki "Gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgisine ilişkin kayıt bulunmaması halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan alınan onaylı yazı" ibaresi 23 no.lu KDV Tebliği ile konulmuş olup, aynı ibare daha önce "İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan alınan onaylı yazı," şeklindeydi. Bu değişiklik isabetli olmakla beraber çok gecikmiş bir değişikliktir.

- İhraç kayıtlı teslim yapıldığı döneme ait indirilecek KDV listesi

8.13.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimlerinden kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

8.13.2. Nakden İade

Mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimlerinden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür. "

İhraç kayıtlı teslimlerden kaynaklanan iade haklarının "mahsuben iade" yahut "nakden iade" suretiyle alınması mümkün olduğu gibi, istenirse bu haklar İNDİRİM YOLUYLA da kullanılabilir.

Bu konuda KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/D bölümünde şu açıklama yapılmıştır :

"3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade alacaklarının, indirim yoluyla telafi edilebilmesi

mümkündür. Bu tercihi yapan mükellefler, tecil edilemediği için iadesi gereken KDV tutarlarını EN ERKEN ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin "İndirimler" kulakçığının "İndirimler" tablosunda 107 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapabilirler ve bu işlem için indirilecek KDV listesi vermezler.

8.3. KDV Genel Uygulama Tebliği ile, İhraç Kayıtlı Teslime Konu Olabilecek Malların Kapsamında Yapılan Değişiklikler :

- 27 no.lu KDV Genel Tebliği ile getirilmiş olan, Türkiye içinde satın alınmış herhangi bir malın, dış ticaret sermaye şirketlerine ihraç kayıtlı olarak teslim edilebilmesi imkanı kaldırılmıştır.
- 62 no.lu Tebliğ ile getirilmiş olan, Türkiye içinde satın alınmış herhangi bir malın sektörel dış ticaret şirketlerine ihraç kayıtlı olarak teslim edilebilmesi imkanı kaldırılmıştır.
- Yine 62 no.lu Tebliğ ile getirilmiş olan özel finans kurumlarının satın aldıkları herhangi bir malı herhangi bir ihracatçıya ihraç kayıtlı olarak teslim etme imkanları kaldırılmıştır.
- Eskiden 95 no.lu Tebliğ uyarınca sadece süs bitkileri, çiçek soğanları gibi çiçekçilik ziraati ile ilgili mallar ihraç kaydıyla teslim edilebilmekte iken, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin aşağıdaki II/A-8.3. ve 8.4. bölümleri ile TÜM ZİRAİ ÜRÜNLER ihraç kayıtlı teslim kapsamına alınmıştır.

8.4. KDV Genel Uygulama Tebliği ile, Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) Sayesinde Ödenmeyen KDV'lerin, İhraç Kayıtlı Teslimden Doğan KDV İade Hakkından İndirilmesi Hükümü Getirilmiş Olup Bu Hüküm Kanuna Aykırıdır:

Bilindiği üzere;

DİİB kapsamında KDV ödemeksizin ithal edilen veya yurtiçinden temin edilen hammaddenin işlenmesi suretiyle elde edilen mamullerin ihraç kaydıyla teslim edilmesi mümkündür.

KDV Genel Uygulama Tebliği ile bu işlemde iadesi alınabilecek KDV miktarı kısıtlanmıştır.

Kısıtlama hükmünün (kısıtlanacak KDV iade tutarına ilişkin hesap şeklinin) 11 no.lu KDV Tebliğ ile değişik hali (IV/A-1.5.) şöyledir:

"DİİB kapsamında KDV ödemeksizin yurtiçi ve yurtdışından satın aldığı girdileri kullanarak ürettiği malı 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı olarak teslim eden bir mükellefin iade alacağı KDV tutarı, ihraç kayıtlı teslim bedeli ile DİİB kapsamında aldığı girdilerin bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz."

Örnekle ifade etmek gerekirse;

DİİB sahibi ve devrolan KDV'si olan bir mükellef, 13.500 TL KDV ödemeksizin temin ettiği 75.000 TL maliyetli kütük alüminyumunu kullanarak profil üretmiştir. Bu üretim için yüklendiği KDV 3.000 TL'dir. Profili 100.000 TL + 18.000 TL KDV şeklinde ihraç kayıtlı olarak fatura etmiştir.

Eskiden bu örnekte mükellef, ihracatçıdan almadığı 18.000 TL hesaplanan KDV'nin tümünü vergi dairesinden alabilmekteydi. Bu iadede, hammaddenin teminindeki KDV yüklenim yapısı üzerinde durulmuyordu. Çünkü ihraç kayıtlı teslimde iade edilecek KDV, hesaplanıp beyan edildiği halde ihracatçıdan alınamayan teslim KDV'si olup yüklenilen KDV ile bağımlı değildir.

Yeni iade hesap şekline göre örneğimizdeki mükellefin alabileceği KDV iadesi tutarı (100.000 - 75.000 =) 25.000 x 0,18 = 4.500 TL ile sınırlı olacaktır.

Aynı hesap şekli DİİB sahibi mükelleflerin KDV'siz olarak temin ettikleri hammaddeyi kullanarak ürettikleri malların, DİİB sahibi alıcılara KDV Kanunu'nun geçici 17 nci madde kapsamında (işlenip ihraç edilmek üzere) yaptıkları ihraç kayıtlı teslimler açısından da geçerlidir. (Tebliğ'in II A 9.1. no.lu bölümü)

Kanunda herhangi bir değişiklik olmadığı halde ve uzun yıllardan beri devam edegelen uygulamaya aykırı olan yukarıdaki hükmün bir çok sorun ve ihtilafa sebebiyet vereceği ve kanuna aykırılığı açıktır.

MALİYE İDARESİ 13 ARALIK 2016 TARİHLİ RESMİ GAZETEDE YAYINLATARAK YÜRÜRLÜĞE KOYDUĞU 8 NO.LU TEBLİĞ İLE, İHRAÇ KAYITLI TESLİMİN DIŞ TİCARET SERMAYE ŞİRKETLERİNE VEYA SEKTÖREL DIŞ TİCARET ŞİRKETLERİNE YAPILMASI HALİNDE BU KISITLAMANIN UYGULANMAYACAĞI HÜKMÜNÜ GETİRMİŞTİR. Bu hüküm bir ölçüde çözüm sağlamış olmakla beraber, bizim düşüncemiz kısıtlama hükmünün hiç getirilmemiş olması gerektiği yönündedir. Kaldı ki, bu çözümün de sakıncalı ve tartışmaya açık yönleri bulunmaktadır.

DİİB sayesinde ödenmeyen KDV ileri sürülerek iadesi engellenen KDV'nin, devrolan KDV rakamı içinde yer alması gerekmekte olup bunun beyanname üzerinde nasıl sağlanacağı konusunda belirsizlik bulunmaktadır.

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.11.2014 41931384-130[11-2014-53]-3421 Sayılı Özeldesinde, iadesi engellenen KDV'nin devrolan KDV tutarına beyanname üzerinde nasıl ekleneceği hakkında şu yöntemin uygulanması öngörülmüştür.

- ihraç kayıtlı teslim KDV'sinin tamamı tecil edilecek KDV ise, ihracat gerçekleştiğinde tecil edilen verginin tamamı terkin edilecektir. (DİİB terkin işlemlerini etkilememektedir.)
- ihraç kayıtlı teslim KDV'sinden, DİİB sayesinde ödenmeyen KDV indirilmesi suretiyle bulunan fark, beyannamedeki iade edilecek KDV'den büyük ise, beyan edilen iade talebinin tamamı yerine getirilecektir.
- DİİB sayesinde ödenmeyen KDV nedeniyle, beyannamedeki iade tutarından daha az iade alınabilen hallerde, İADE ALINAMAYAN TUTAR, ihracatın gerçekleştiği dönemde, KDV BEYANNAMESİNİN İNDİRİMLER TABLOSUNDAKİ 107 NO.LU SATIRA YAZILMAK SURETİYLE, DEVROLAN KDV'YE EKLENECEKTİR.

NOT :

107 no.lu satır aynı zamanda, ihraç kayıtlı teslimden kaynaklanan KDV iade haklarının, devrolan KDV tutarını yükseltmek suretiyle elde edilmesi amacıyla da kullanılacaktır. (iade hakkını bu yöntemle kullanabilmek için, beyannamenin verildiği tarihte ihracatın gerçekleşmiş olması ve bu durumun liste göndermek suretiyle tevsik edilmesi gerekir.)

- 8.5. 7 No.lu Tebliğ ile Getirilen ve DİİB Sayesinde KDV'si Ödenmemiş Hammadde İle Üretilen Malların İhraç Kayıtlı Tesliminin Mecburi Olduğu Aksi Halde İhracatçıya KDV İadesi Yapılmayacağı Yönündeki Hüküm İle Açık Olarak Kanuna Aykırı İdi.** (Daha sonra 8 no.lu Tebliğ ile, ihraç kayıtlı teslimin dış ticaret sermaye şirketlerine veya sektörel dış ticaret şirketlerine yapılması halinde bu hükmün uygulanmaması öngörülmüş, 11 no.lu Tebliğ ile bu hatalı hüküm tamamen kaldırılmıştır.):

Yukarıdaki 8.4. no.lu bölümde açıkladığımız üzere KDV Genel Uygulama Tebliği ile (bölüm IV/A-1.5.), DİİB sayesinde ödenmemiş olan KDV ileri sürülerek, ihraç kayıtlı teslim nedeniyle ortaya çıkan KDV iade hakkını kısıtlayan bir hüküm getirilmişti.

Bu gayri yasal kısıtlama nedeniyle DİİB sahibi mükelleflerin ihraç kayıtlı (11/1-c) teslim yerine KDV'li olarak sattıkları malın ihracını sağlamak suretiyle belgelerini kapatmaya başlamaları üzerine Maliye İdaresi, bu yolu da tıkmamak amacıyla 7 no.lu KDV Genel Tebliği ile aşağıdaki hükmü yürürlüğe koymuştur:

“DİİB sahibi mükellef tarafından bu belge kapsamında üretilen mallar, belge sahibi tarafından doğrudan ihraç edilebilir ya da 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) veya geçici 17 nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilebilir. Dolayısıyla DİİB sahibi mükellefin belge kapsamında yurtiçi ve yurtdışından KDV ödemeksizin temin ettiği malları kullanarak ürettiği malların, DİİB sahibi mükellef tarafından KDV hesaplanarak (3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan KDV hariç) teslimi mümkün değildir. Buna rağmen, DİİB kapsamında üretilen malların KDV hesaplanarak (3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan KDV hariç) teslim edilmesi halinde, ihracatçılara bu teslimler nedeniyle yüklenilen KDV'nin iadesi yapılamaz.”

Bu Tebliğ hükmü, DİİB kapsamında KDV ödenmeksizin alınmış hammaddelerle üretilen malların “KDV’li satışını yasaklamak” ve “ihracatçının alımda ödediği KDV’yi iade alma hakkını yok etmek” şeklinde, yasaya aykırılığı tartışılmaz yapıdadır. Konu ile ilgili yoğun tartışmalar olmuştur.

Maliye İdaresi yoğun şikayetler üzerine 13.12.2016 tarihli Resmi Gazete’de yayınlattığı 8 no.lu Tebliğ’de KDV İADESİ YAPMAMA UYGULAMASINDAN DIŞ TİCARET SERMAYE ŞİRKETLERİNİ VE SEKTÖREL DIŞ TİCARET ŞİRKETLERİNİ İSTİSNA ETTİĞİNİ İFADE ETMİŞTİR. Buna göre, DİİB sayesinde KDV ödemeyerek temin ettiği hammaddelerle mal üreten imalatçı, ihraç kayıtlı teslimini KDV’Lİ OLARAK bu nitelikteki şirketlere teslim ederek ihraç ettirdiğinde söz konusu şirketler KDV iadesi almakta engelle karşılaşmamıştır.

11 no.lu KDV Genel Tebliği’nin 19 uncu maddesi ile yukarıdaki paragraf yürürlükten kaldırılmıştır.

Buna göre, DİİB sayesinde KDV ödemeksizin üretim girdisi temin eden imalatçılar, ürettikleri malları KDV li olarak herhangi bir firmaya satıp ihraç ettirerek belgelerini kapatabilecekler, KDV ödeyerek bu malı temin eden ihracatçılar da, KDV iadesi alırken DİİB nedenli olarak engelle karşılaşmayacaklardır.

9. İHRACAT İSTİSNASINDA (11. MADDEDEN) KAYNAKLANAN KDV MAHSUP VE İADELERİ İLE İLGİLİ SAİR KONULAR :

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin IV. Bölümünde “KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR” açıklanmıştır.

Yukarıda belirttiğimiz hükümlere ilaveten Tebliğ’in 4 no.lu bölümünün de göz önünde tutulması gerekmekte olup, söz konusu ortak hususlar kitabımızın 32 inci madde ile ilgili bölümünde sunulmuştur.