

+

BU MADDENİN YENİ VERSİYONU İÇİN KDV 6'ya BAKINIZ.

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 Kanunun 51'inci maddesine göre belirlenen (4842 sayılı Kanunun 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 Kanunun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

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

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi (5228 sayılı Kanunun 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 Kanunun 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 Kanunun 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 Kanunun 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:

Tebliğ No	Bölüm
1	VI-A
4	A
9	4
19	E
22	I/B-4
23	C

+

+

24	E
25	D
26	D-3,H,K,M
27	A,B
28	A-J
30	A,C
36	A,B
39	I/A-E;III
43	A
46	C
51	-
58	C,D
61	(6 ncı bölümün 2 nci paragrafı yürürlükten kalkmıştır.)
62	(B bölümü yürürlükten kalkmıştır.)
64	(III nolu bölümü yürürlükten kalkmıştır.)
70	(1,2,3,4 ve 5 inci bölümleri yürürlükten kalkmıştır.)
71	4
73	2
77	1
84	-
85	2
86	A
87	D - F
88	D
90	-
91	D-1/M
92	1
93	6,8
95	
99	3,4
104	1
105	B
107	B,E/2
110	A-1,B,C
113	A-1; B

Not : 11 maddeyle ilgili olan fakat yürürlükten kaldırılmış bulunan tebliğler yukarıdaki listede yoktur.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

Mal ve hizmetlerin, nihaî manada tüketildikleri veya faydalandıkları 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 almak için pusuda bekleyen 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 Devlettten 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.

Konuyu mümkün olduğu ölçüde rahat anlaşılır şekilde sunabilmek amacıyla 11 inci madde hükmünü:

- Doğrudan mal ihracı (Md:11-1/a)
- İhraç kaydıyla teslim (Md:11-1/c)
- Hizmet ihracı (Md:1-1/a)
- Turiste (Türkiye'de ikamet etmeyenlere) mal satışı ve bavul ticareti (Md:11-1/b)
- İhracat istisnası ile ilgili sair hususlar

şeklinde beş bölüme ayırarak inceledik.

2. DOĞRUDAN MAL İHRACI :

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

KDV açısından istisnadan yararlanacak ihracatın, yukarıdaki esaslara göre resmen yapılması, gerçek olması ve malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük bölgesinden çıkması şarttır. Serbest bölgelere mal gönderilmesi ihracat hükmündedir. Ayrıca 12. madde uyarınca yetkili gümrük antreposu işleticisine mal teslim edilmesi de ihraç işlemi olarak kabul edilmektedir.

Kaçak ve hayalî ihracat istisnadan yararlanamaz.

Mal ihracı, 11 inci maddenin 1/a bendi hükmü uyarınca KDV den istisna edilmiştir. Yani ihraç olunan malın teslimi dolayısıyla KDV hesaplanmaz, ihraç faturasında KDV gösterilmez.

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

Dolayısıyla konuyu;

+

+

- Malın istisna nedeniyle KDV siz olarak teslim (ihraç) edilmesi,
- İhraç olunan mal ile ilgili olarak ihracatçı tarafından yüklenilen KDV nin, indirim yoluyla, iade suretiyle veya devrolan KDV olarak mükellefin sırtından kaldırılması

olmak üzere iki ana başlık altında incelemek uygun olacaktır.

2.1. Malın İstisna Nedeniyle KDV siz Olarak Teslim (İhraç) Edilmesi :

2.1.1. İhracat İstisnasının Uygulanacağı İhracat Türleri ve İhracat Sayılan İşlemler :

Mal tesliminin ihracat teslimi sayılabilmesi için aranan şartlar KDV Kanunu'nun 12. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir.

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

Yine 12. maddenin 2. bendine göre yurt dışındaki müşteri tabiri;

- İkametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcıları ve
- Yurt içindeki firmaların yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini

ifade eder. Fakat istisna uygulamasında müşterinin kimliği ile fazla ilgilenilmemekte, malın gümrük bölgesinden geçerek yurt dışına çıkması üzerinde durulmaktadır.

Her ne kadar 12. maddede, malın "*bir dış ülkeye vasil olması*" şartı aranmış ise de tatbikatta malın gümrük bölgesinden çıkması, dış ülkeye vasil olması şeklinde anlaşılmaktadır. Bu nedenle, Türk siyasi sınırları içinde bulunan ve gümrük bölgesi dışı sayılan diğer yerlere mal gönderilmesi de ihracat hükmündedir. **Gümrük bölgesinden geçiş aynı zamanda ihracat tesliminin gerçekleştiği tarihtir** (4 ve 19 nolu KDV Genel Tebliği).

DOLAYISIYLA İHRACAT İŞLEMİ, İHRAÇ FATURASININ DÜZENLENDİĞİ AY KDV BEYANNAMESİNDE DEĞİL; MALIN T.C. GÜMRÜK BÖLGESİNDEN ÇIKTIĞI AY İTİBARIYLA VE ÇIKIŞ GÜNÜNÜN T.C.M.B. DÖVİZ ALIŞ KURU ÜZERİNDEN GÖSTERİLİR.

İhracat İşlemleri, esas itibariyle, İhracat Rejimi Kararı (95/7623 sayılı Kararname) ve buna dayanan İhracat Yönetmeliği ve sair ilgili mevzuata uygun olarak yürütülmektedir. Bu mevzuatta bahsi geçen ihraç türlerinin ekseriyeti KDV istisnası kapsamındadır.

KDV istisnasına konu olabilecek ihracat türleri aşağıda sıralanmıştır. Bunlardan bazıları belgeleme açısından özellik göstermektedir.

2.1.1.1. Serbest İhracat :

Serbest ihracat, herhangi bir özelliği olmayan, normal ihracattır.

2.1.1.2. Kayda Bağlı İhracat :

İhracat yönetmeliğine ekli kayda bağlı ihracat listesinde yer alan ihracat türleridir.

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

+

+

- Ham lüle taşı ve taslak pipo

kayda bağlı ihracat listesinde yer alan ihracatlardan bazılarıdır.

2.1.1.3. Özelliği Olan İhracat :

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

- Kredili ihracat,
- Transit ihracat,
- Konsiye ihracat,
- İthal edilmiş malların ihracı,
- Bedelsiz ihracat, (Aşağıdaki 2.1.2.1. no.lu bölüme bakınız.)
- Ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracat,
- Yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında yapılacak ihracat, (Aşağıdaki 2.1.1.11 no.lu bölüm.)
- Takas kapsamında yapılacak ihracat,
- Bağlı muamele yoluyla yapılacak ihracat,
- Dolaylı offset kapsamında yapılacak ihracat.

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

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

Serbest bölgelerdeki veya gümrük bölgesi dışındaki işyerlerine mal gönderilmesinde de gönderilen malın faturası KDV siz olarak düzenlenir. Çünkü bu mallar gümrük bölgesinden çıkmaktadır. Malın gittiği yerin Türkiye siyasi sınırları içinde oluşu istisna uygulanmasını engellemez. Gümrük bölgesi dışında faaliyet gösteren tüm firmalar veya bu yerlerde açılan şubeler (işyerleri) yurtdışındaki müşteri sayılmaktadır. Dolayısıyla Türkiye'de KDV mükellefiyeti bulunan bir firma malı gümrük bölgesinden gecirerek serbest bölge sınırlarına sokarak oradaki bir işyerine teslim ettiğinde, bu teslimatı ait faturada KDV gösterilmez. Şayet firma söz konusu yerlerdeki kendi şubesine mal göndermişse, kendi şubesi adına KDV siz fatura düzenleyecektir (39 Nolu KDV Genel Tebliği'nin III. bölümü).

2.1.1.4. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetine Yapılan İhracat :

K.K.T.C.ne yapılan ihracatın TL karşılığında olması dışında bir özelliği yoktur. Söz konusu ülkeye yapılan ihracatta da istisna uygulanabilmekte ve yüklenilen KDV ler iade edilmektedir.

2.1.1.5. Türk Lirası Karşılığında Yapılan İhracat :

Kambiyo mevzuatına göre KKTC dışındaki ülkelere de Türk Lirası karşılığında ihracat yapılması mümkündür. TL karşılığında yapılan ihracatta KDV istisnası uygulanmaması için herhangi bir neden yoktur.

2.1.1.6. Sınır ve Kıyı Ticareti Yoluyla Yapılan İhracat

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

+

+

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

11 no.lu KDV İç Genelgesinde de benzer şekilde düzenleme yapılmış, 1992/3 Sayılı İç Genelgede ise "Sınır ve/veya Kıyı Ticareti Yetki Belgesi" örneğinin de aranacağı belirtilmiştir. 1994/2 sayılı İç Genelgede ise sınır ve kıyı ticaretinde, bedelin döviz veya TL olarak getirilmesi halinde DAB; mal olarak getirilmesi halinde ise, bu konuda Gümrük İdaresinin vereceği yazının aranacağı belirtilmiştir. Ancak 65 no.lu Tebliğle DAB aranmasına son verildiğinden DAB veya bunun yerine geçen bir belgenin ibrazına artık gerek kalmamıştır.

2.1.1.7. Bağlı Muamele Yoluyla Yapılan İhracat :

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

2.1.1.8. Posta İle Yurt Dışına Ticari Eşya Gönderilmesi :

Posta yoluyla yurt dışına gönderilen ticari eşya-gümrük beyannamesi ile tevsik edilmek kaydıyla- ihracat istisnası kapsamındadır. Posta alındıları tevsik edici belge değildir (Bu konuda mukteza vardır). Ancak Danıştay 11. Dairesinin 22.03.2000 tarih, E: 1998/4006 ve K:2000/1021 sayılı kararında PTT yoluyla yurt dışı edilen kitapların, ihraç edildiği PTT idaresince düzenlenip onaylanan liste ile tevsik edildiğinden, gümrük çıkış beyannamesi aranılmadan KDV iade ve mahsuplarının yapılması gerektiğine karar vermiştir. (Şükrü KIZILOL, Danıştay Kararları ve Özetler, 2002, syf. 1411)

2.1.1.9. Yabancı Gemi ve Uçaklara Yahut Uluslararası Sefer Yapan Yerli Gemi ve Uçaklara Yapılan, Kumanya Teslimatı :

Yabancı bayraklı gemilere yapılan teslimlerin, yurt dışındaki müşteriye yapılmış teslim olduğu kuşkusuzdur.

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

Bu nedenlerle bayrağına bakılmaksızın, uluslararası sefer yapan gemilere veya uçaklara, gümrük mevzuatına göre çıkış işlemine tabi tutulmak suretiyle teslim edilen kumanya teslimleri ihracat istisnası kapsamında bulunmaktadır (Daha önce Bakanlık farklı görüşler vermiş olmakla beraber halen devam eden görüşü böyledir.)

Aynı esaslar hava taşımacılığı açısından da geçerlidir.

Teslim işleminin acentalar tarafından veya acentalar vasıtasıyla yapılmasının istisna uygulamasına etkisi yoktur.

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

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

- *Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması,*
- *Teslim konusu mal TC. gümrük bölgesinden çıkarak dış ülkeye vasil olması.*

gerektiği hükme bağlanmıştır.

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

Bu çerçevede, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 01.01.1985 tarihinden itibaren Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12 maddelerine ve 15 Seri No.lu Katma Değer Vergisi

+

+

Genel Tebliği'nin (B) bölümündeki açıklamalara göre, Türk limanlarından yabancı ve uluslararası taşımacılık yapan yerli gemilere yönelik kumanya teslimleri Katma Değer Vergisine tabi tutulmamakta ve bu teslimlere ait yüklenilip, indirim konusu yapılmayan Katma Değer Vergisi de Kanunun 32. maddesi gereğince, Bakanlığımızca belirlenen usul çerçevesinde mükellefe iade edilmektedir.

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

Nitekim, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 14.10.1996 gün ve 48592 sayılı yazısı çerçevesinde, ihracat istisnası kapsamındaki kumanya teslimleri için "kumanya listesi"nin tevsik edici belge sayılacağı yolunda Bakanlığımızca uygulamaya yön vermiş bulunmaktadır.

Diğer taraftan, 1615 sayılı Gümrük Kanununu yürürlükten kaldıran ve 05.02.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4458 sayılı Gümrük Kanununun 176. maddesinin son fıkrasına göre serbest dolaşımda bulunan yakıt, yağ ve kumanyaların dış sefere çıkan deniz ve hava taşıtlarına verilmesi ihracat hükmündedir.

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

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

Daha sonra, uçaklara verilen kumanyanın her bir uçağa sevkedişinde gümrük kontrolüne tabi tutulmasının mümkün olmadığı dikkate alınarak Gümrük İdaresi tarafından, sadece yurt dışına sefer yapacak hava taşıtlarına verilecek yiyecek ve içecek için geçerli olmak üzere özel bir ihraç belgeleme rejimi getirilmiştir (18.02.2005 tarih ve 2005/5 sayılı Gümrük Genelgesi). Buna göre yurtdışına sefer yapacak yerli veya yabancı uçaklara catering teslim eden firmalar bu teslimlerini önce irsaliye ile belgeleyerek gümrük denetimi olmaksızın yapacaklar, ertesi gün ikram teslim listesiyle gümrük idaresine bildirecekler, bir takvim ayı boyunca bu şekilde yapılan teslimler izleyen ayın ilk üç iş günü içinde, aylık bazda hazırlanan gümrük beyannamesiyle tamamlayıcı beyana konu edilecektir. Bu şekilde oluşan gümrük beyannamesi sözkonusu kumanyanın ihracatını tevsik edecektir. Dolayısıyla yukarıdaki Bakanlık yazısında bahsi geçen kumanya listesinin ihraç belgeleyici evrak olması uygulaması ortadan kalkmış, bunun yerini aylık bazda düzenlenen gümrük beyannameleri almıştır.

2.1.1.10. Bedeli Peşin Tahsil Edilerek Yapılan İhracat :

Bedeli, malın gümrük hattından geçmesinden önce tahsil edilen ihracat da istisna kapsamındadır.

Bu tür ihracatta sorun, peşin olarak alınan döviz ile, bu döviz mukabilinde sonradan gönderilen mal arasındaki irtibatın nasıl kurulacağı idi.

Fakat ihracatta KDV istisnası uygulamasında ihraç bedeli olan dövizin gelip gelmediği ile ilgilenilmekten vazgeçilmesi sonucunda, bunun önemi kalmamıştır.

2.1.1.11. Müteahhitlerce Türkiye'den Yurt Dışı Şantiyelerine Mal Gönderilmesi :

Müteahhitlik Hizmetlerine İlişkin Tebliğ (RG:02.02.1996, 22542, Tebliğ No:96-32/16) uyarınca, yurt dışında inşaat, tesisat ve montaj işi üstlenen müteahhitlerin kendi şantiyelerine yaptıkları inşaat malzemesi ve işçilerinin ihtiyacı olan tüketim maddeleri sevkiyatı (kesin ihraçlar) KDV açısından yurt

+

+

dışı müşteriye teslim niteliğindedir. Söz konusu ihracat normal ihracatta olduğu gibi KDV beyannamesine aksettirilir. Bu malların temininde yüklenilen KDV indirilir ve gerektiğinde iade edilir.

2.1.1.12. Yurt Dışındaki Şube, Büro, Temsilcilik, Acentalık Gibi Yerlere Mal Gönderilmesi :

Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunan firmaların yurt dışında iş yapmak için açmış bulundukları şube, büro, temsilcilik, acentalık ve benzeri işyerlerinde kullanılmak veya satılmak üzere yurt dışına çıkardıkları mallar yurt dışı müşteriye teslim niteliğindedir ve ihracat istisnasına konu edilir (4 nolu KDV Genel Tebliği'nin A/1 bölümü). Bu şekildeki ihracat gümrük beyannamesi ile belgelenir ve ihraç bedelinin kambyo mevzuatına göre getirilmesi gerekir.

2.1.1.13. Malın Aynî Sermaye Olarak Yurt Dışına Götürülmesi :

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

- Türk milli malvarlığına dahil olan bir malın aynî sermaye şeklinde de olsa yurt dışı edilmesi, ihracat istisnasının uygulanmasında ana şart olan malın T.C. gümrük bölgesinden nihai olarak ve resmen geçmesi şartını sağlamaktadır.
- Bu tür ihracatta gümrük beyannamesi düzenlenir. İhraç faturası notlu olarak ve tekabül ettiği sermaye tutarı üzerinden kesilir. Bu faturada yazılı meblağ iştirakler hesabına yahut yurt dışı şube hesabına borç, ilgili mal hesabına alacak kaydedilir.

Gümrük beyannamesinin aracı banka bölümüne Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tabiri yazılır. Ödeme şekli ve ihracat şekli bölümlerine "*aynî sermaye*" tabiri konur. Gümrük beyannamesine, fatura, aynî sermaye konuluşu ile ilgili bedeli muhtevî sözleşmenin Noter onaylı tercümesi ve meblağ 5 milyon doların altında ise, bir yıl içinde ihraç olunacak sermayenin 5 milyon doları geçmeyeceğine dair taahhütname, bedel bu miktarın üzerinde ise, yetkili merciden alınmış izin belgesi eklenir.

- Malın bedeli ise dolaylı olarak gelmektedir. Müteşebbis nakdi sermaye taahhüdünde bulunsa ve bunun için yurt dışına döviz transfer etse, daha sonra aynı döviz, satış şeklinde yurt dışı ettiği (aslında aynî sermaye olan) mal bedeli olarak getirirse sorun kalmayacağına göre, doğrudan aynî sermaye konulmasında da Türkiye'den döviz gitmesine gerek kalmaması olayını, ihraç bedelinin gelmesi ile eş manada mütalaa etmek gerekir.

Yukarıdaki nedenlerle, yetkili mercilerin iznine dayalı aynî sermaye ihracının KDV açısından ihracat istisnasından faydalandırılması gerektiği görüşündeyiz.

İstanbul Defterdarlığınca verilen 20.10.1993 tarih ve 7004 sayılı muktezada, aynî sermaye ihracının KDV istisnasına konu olamayacağı ileri sürülmüş ve döviz getirilmeyecek olması buna gerekçe olarak gösterilmiştir. Bu görüşe kesinlikle katılmıyoruz. Nitekim 27.09.1994 tarih ve 64877 sayılı Bakanlık yazısında, aynî sermaye ihracına, ilişkin olarak yüklenilen KDV lerin iade edileceği belirtilmiştir. (Bu mukteza, Yaklaşım Dergisinin Kasım 1994 sayısında yayınlanmıştır.)

Aynî sermaye ihracı, yurt dışında iş üstlenen müteahhitlik firmaları tarafından, ortaklığa katılmak veya kendi şantiyelerine sermaye sağlamak amacıyla ve **96-32/16 no.lu** Tebliğin, aşağıda metni bulunan 3 üncü maddesi uyarınca da yapılabilir:

"Madde 3 - Yurtdışında iş üstlenen müteahhitlik firmalarının, yurtdışında bir ortaklığa katılmak, yeni bir iş kurmak veya şube açmak amacıyla, aynî ve/veya nakdî sermaye ihracı yapmaları serbesttir.

Aynî sermaye ihraçları doğrudan gümrük idarelerince gerçekleştirilerek, durum bir ay içinde Müsteşarlığa bildirilir.

Nakdî sermaye ihracı bankalar veya özel finans kurumları vasıtasıyla yapılır. Nakdî sermaye ihracının yapılmasını müteakip durum aracı bankalar ve özel finans kurumları tarafından bir ay içinde Müsteşarlığa bildirilir.

+

+

Nakdî ve aynî sermaye ihracını müteakip ilgili yurtdışı müteahhitlik firmalarınca durum (3) ay içinde Müsteşarlığa bildirilir."

2.1.1.14. Mahrece İade Nedeniyle Yapılan İhracat :

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

2.1.1.15. Serbest Bölgelere Mal Gönderilmesi :

Serbest bölgeler mevzuatı uyarınca Türkiye'deki serbest bölgelere mal gönderilmesi ihracat hükmündedir. Herhangi bir ihracatta olduğu gibi malın serbest bölgeye girişi gümrük beyannamesi ile olmakta, serbest bölgedeki bir şube veya firmaya satılan malın faturası KDV siz olarak düzenlenmekte, bu satış KDV beyannamesinde ihracat istisnası satırında gösterilmektedir. Normal ihracatta olduğu gibi indirim ve iade hakkı mevcuttur.

Türkiye içinden serbest bölgeye mal gönderilmesi de, yurt dışında mal ihracında olduğu gibi gümrük beyannamesi ile tevsiki gereken bir ihraç işlemi olmakla beraber, Serbest Bölgeler Kanununun 8 inci maddesinin, 5510 sayılı Kanun'la değişik 8'inci maddesindeki "bedeli 5000 ABD Doları veya karşılığı yeni Türk Lirası'nı geçmeyen Türkiye mahreçli mallar isteğe bağlı olarak ihracat işlemine tabi tutulmayabilir." hükmüne istinaden Maliye Bakanlığı serbest bölgeye yapılan 5000 \$ altı satışların gümrük beyannamesi yerine "*Serbest Bölge İşlem Formu*" ile belgelenmesini uygun görmektedir. (Bursa Defterdarlığının 24.2.2004 tarih ve B.07-4.DEF.0.16.12 sayılı Muktezası)

Keza serbest bölgelere, bölgede tüketilmek veya kullanılmak amacıyla gönderilen mallar da ihracat olup, bu gönderimler, serbest bölge işlem formu ile belgelenmektedir. (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 31.08.2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5373-32101 sayılı genel yazısı)

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

2.1.1.16. Free-shop'lara Mal Gönderilmesi :

Free-shoplar Türkiye Cumhuriyeti siyasi sınırları içinde olmakla beraber, gümrük açısından özellik taşıyan yerlerdir. Mesela yurt dışından bu mağazaların bulunduğu yere mal getirilmesi ithalat mevzuatına tabi değildir. Bu mağazalara mal gönderilmesinin de ihracat sayılması ve ihracat istisnasından yararlandırılması gerekmektedir. Maliye İdaresinin görüşü de bu yönde idi. (İstanbul Defterdarlığı'nın 12.2.2002 tarih ve 905 sayılı muktezası) Ne var ki Gümrük İdaresi 8 no.lu Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazaları Genel Tebliği'nde (7 Aralık 2001 tarihli Resmi Gazete) bu mağazalara mal gönderilmesinin KDV siz olamayacağını ileri sürmüştür. Bu hüküm Danıştay tarafından iptal edilmiştir.

Maliye İdaresi 52 nolu Sirküleri çıkararak Türkiye'den gümrüksüz satış mağazalarına mal gönderilmesinin İHRACAT SAYILMAYACAĞINI açıklamış ve bu görüşünü 60 nolu KDV Sirkülerinde tekrarlanmıştır.

2.1.1.17. İnternet Yoluyla Yurt Dışına Mal Satışı :

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

2.1.1.18. Yetkili Gümrük Antrepolarına Mal Teslimi :

4842 Sayılı Kanun'un 22 inci maddesi ile serbest bölgelerdeki alıcılara yapılan teslimler ile (bu teslimler 39 no.lu KDV Genel Tebliği ile zaten ihracat teslimi sayılıyordu) yetkili gümrük antreposu

+

+

İşleticilerine yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yapılan teslimler de ihracat teslimi sayılmıştır.

Maliye Bakanlığına da, ihracat teslimi yapılacak gümrük antrepolarını ve bunlarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirleme, konulacak mal miktarı ve cinsi ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlamalar getirme yetkileri verilmiştir.

2.1.2. Diğer İhraç İşlemlerinin KDV Karşısındaki Durumu :

Yurt dışına yapılan bazı sevkiyatlar gümrük ve ihracat mevzuatına göre ihraç işlemi sayılmakla beraber KDV uygulaması açısından bunları teslim saymak ve dolayısıyla ihracat istisnasından söz etmek mümkün değildir.

Söz konusu ihraç işlemleri şunlardır:

2.1.2.1. Bedelsiz İhracat :

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

- Ticari teamüle uygun hediyeler, numuneler, reklam ve tanıtım eşyaları,
- Daha önce usulüne uygun olarak ihraç edilmiş malların, bedelsiz gönderilmesi ticari örf ve adetlere uygun parçaları, fireleri ile garantili olarak gönderilen malların garanti süresi içinde yenilenmesi gereken parçaları,

KDV açısından teslim değil, işle ilgili sarflardır. Bu gibi sevkiyatlarda teslim KDV si hesaplanmamasının nedeni ihracat istisnası hükmü değil, gönderilen malın satışa konu olmaması, reklam malzemesi sarfı veya garanti kapsamındaki malzeme sarfı niteliği arz etmesidir.

Başka bir anlatımla bu şekilde mal gönderilmesi, yurt içinde ticari teamüle uygun hediye, numune ve pazarlama amaçlı dağıtımlardan farklı bir işlem değildir.

Her ne kadar gümrük muamelelerinin ikmali nedeniyle (zorunluluk sonucu) fatura düzenlenmesi yine gümrüklemeyle ilişkin kurallar dolayısıyla bu faturalarda bedel gösterilmesi gerekiyorsa da, fatura üzerinde, bedelin gümrükleme amaçlı olduğu belirtildiğine ve aslında eşyanın bedelsiz olarak gönderildiğine dair not düşülmektedir ("*only for custom purposes*"). Bu faturalarda gösterilen bedellerin hasılat kaydedilmesi ve KDV hesaplanması (ihracın KDV beyannamesinde gösterilmesi) söz konusu değildir.

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

Bir muktezada ticari numune gönderme işleminin ihracat istisnası kapsamında mütalaa edileceği fakat döviz gelmediği için KDV iadesi yapılamayacağı belirtilmiştir. Bu görüşe katılmıyoruz.

Nitekim 1991/2 Sayılı KDV İç Genelgesinde, ihracatın bedelsiz olduğunun tevsiki şartıyla istisna uygulanacağı ve KDV yüklenimlerinin iade edilebileceği yolunda talimat verilmiştir (bedelsiz teslimler konusunda, 3 üncü madde ile ilgili 9 nolu bölümde yaptığımız açıklamalara bakınız).

60 nolu KDV Sirkülerinin 3.1.6. nolu bölümünde ihraç kaydıyla temin edilmiş malların bedelsiz ihracı halinde terkin ve veya iade işlemlerinde sorun olmayacağı açıklanmıştır.

2.1.2.2. Geçici İhracat :

Hariçte İşleme Rejimi Tebliği (2000/ 8) uyarınca, tekrar yurda getirilmek üzere yurt dışına mal çıkarılması teslim sayılmaz. Zira bu durumda mal fiziken yurt dışına gitmekle beraber, KDV Kanunu'nun 2 nci maddesindeki anlamı ile yani mülkiyeti devretmek üzere bir teslimat olmamaktadır. Bu nedenle söz konusu ihraç KDV doğurucu muamele sayılamaz, dolayısıyla ihracat istisnasından da söz edilemez. Geçici ihraç işleminin ikmali amacıyla kesilen faturalar hasılat kaydedilmez ve bu ihraç KDV beyannamesinde gösterilmez.

+

+

2.1.2.3. Kiralama Yoluyla Yapılan İhracat :

Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin Tebliğ (2003/4) uyarınca, kiraya verilmek üzere yurt dışına gönderilen mallar, gönderenin mülkiyetinde kalmaya devam etmektedir. Bunlarda da gümrükleme amacıyla düzenlenen faturalar hasılat kaydedilmez. Malın ihracı olayı KDV beyannamesine yansıtılmaz. (Kira bedelleri ise hizmet ihracı bedeli niteliğindedir ve KDV siz faturaya bağlanır.)

2.1.2.4. İhracatı Teşvik Mevzuatı Açısından İhraç Sayılan Yurt İçi Teslimler :

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

2.1.2.5. Konsinyasyon Suretiyle, Komisyoncu Eliyle Yahut Yurt Dışı Fuarlarda Satılmak Üzere Mal İhracı :

Bu tür ihracat, ihracat Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca yapılmaktadır.

Söz konusu ihraçlarda ihraç tesliminin gerçekleştiği an, malın yurt dışına çıktığı tarih değil, malın yurt dışında satıldığı andır.

Hernekadar bazı hallerde, ihracat işlemlerinin ikmali için komisyoncuya bir fatura (geçici fatura) kesilmekte, bilahare kesin fatura da yine komisyoncu adına düzenlenmekte ise de fatura muhatabının komisyoncu olarak gösterilmesi zorunluluktan kaynaklanmakta olup, gerçek alıcı bu malları yurt dışında satın alan muhtelif firmalardır. Burada komisyoncu gerçek alıcı değil ticari vekil durumundadır.

Dolayısıyla mal sınırdışı edilmiş olmasına rağmen, asıl alıcıya teslim anına kadar ihracatçının mülkiyetinde kalmaya devam etmektedir.

Bu açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere, komisyoncu eliyle yurt dışında mal satışı olayının KDV beyannamesine yansıtacağı ay, bu malların komisyoncu tarafından satıldığı aydır.

Şayet, satış işlemi Kasım ayında yapılmışsa ve bu satışla ilgili KDV iadesi Aralık ayında istenirse, Kasım ve Aralık aylarının KDV beyannamelerini iadeyi Kasım ayında istenecek şekilde düzeltmek gerekebilir. Bu nedenle komisyoncular ikaz edilmeli ve malların satış tarihini ve irtibat kurulabilmesi bakımından gümrük çıkış beyannamesinin tarih ve numarasını belirtmeleri sağlanmalıdır. Yine ihracatın KDV beyannamesinde gösterilmesi ve iade istenmesinde gecikmeye düşüp düzeltme beyannamesi vermek zorunda kalmamak için bilgi verme işleminin süratle yapılması sağlanmalıdır.

Gerek geçici faturanın gerekse kesin faturanın anlaşmalı matbaada bastırılmış olmasının (yahut Noterce tasdikli olmasının) mahzuru yoktur, hatta gereklidir.

Yalnız, geçici fatura hasılat kaydına konu olmayacağı için üzerine "**GEÇİCİ FATURADIR**" ibaresinin konması, kesin fatura düzenlendiğinde ise "... tarih ve numaralı geçici fatura ile ilgili kesin faturadır" şeklinde açıklama yazılması tavsiye olunur.

2.1.3. İhracat İstisnasından Faydalanabilecek Olanlar :

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

Tek vergi numarası olanlar ihracat yapabilirler. Halen yürürlükte bulunan 96/1 no.lu Tebliğ metni aşağıdadır:

"

İhracatçı Belgesine İlişkin Tebliğ
(Ekonomik Araştırmalar ve Değerlendirme 96/1)

+

+

Madde 1 - 14 Şubat 1992 tarih ve 21142 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, İhracat Yönetmeliği'nin 19'uncu maddesi uyarınca yürürlükte olan İhracatçı Belgesi uygulamasının 15.1.1996 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılması kararlaştırılmıştır.

Madde 2 - Bu Tebliğin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle; ihracat faaliyetleri "Gümrük Beyannamesi" ve "Tek Vergi Numarası" çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

Madde 3 - 15.1.1996 tarihinden itibaren ihracatçılara ve ihracata ait her türlü bilgi "Gümrük beyannamesi" ve "Tek Vergi Numarası" esas alınmak suretiyle takip edilecektir. Bu nedenle, İhracatçı belgesi almış olan tüm firma ve kuruluşların; "Tek Vergi Numarası" ile "İhracatçı Belgesi Numarası'nı en geç 30.6.1996 tarihine kadar Dış Ticaret Müsteşarlığı'na bildirmeleri gerekmektedir.

Madde 4 - 14 Şubat 1992 tarih ve 21142 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İhracat 92/2 sayılı Tebliğ, bu Tebliğin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Madde 5 - Bu tebliğ 15.1.1996 tarihinde yürürlüğe girer."

2.1.4. İhracatın Gerçekleştiği Tarih, İhracat Hasılatının Ne Olduğu (FOB, CIF vs.) ve İhracattan Doğan Kur Farkı :

Yukarıda muhtelif vesilelerle belirtilmiş olmakla beraber, mal ihracında ihraç tesliminin gerçekleştiği anın, malın T.C. gümrük bölgesinden çıktığı veya Türkiye'deki bir serbest bölgeye girdiği yahut yetkili gümrük antrepo işleticisine teslim edildiği an olduğu hususunu tekrar vurgulamak istiyoruz. Nitekim İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 28.01.1999 tarih ve 426 sayılı muktezada da ihraç hasılatının, ihraç malının Türkiye'den çıktığı aya ait olduğu, KDV istisnasının ve varsa KDV iade talebinin bu aya ait KDV beyannamesinde gösterileceği belirtilmiştir. (Hernekadar KDV Kanunu'nun 10/b maddesinde, teslimden önce fatura tanzim edildiği takdirde vergiyi doğuran olayın fatura tanzim tarihinde vuku bulduğu esasına yer verilmiş ise de, ihraç işlemleri açısından bu hükmün geçerliliği yoktur.)

Bilindiği üzere eskiden ihracatın gerçekleştiği tarih (malın Türkiye gümrük bölgesinden çıktığı tarih) gümrük beyannamesinin sınır kapısı nüshasına konulan kaşede belirtilen tarihin okunması suretiyle tespit edilmekteydi.

2007/19 sayılı gümrük genelgesi ile fiili ihraç tarihinin internet üzerinden izlenmesi esası getirilerek gümrük beyannamelerine, fiili ihraç tarihini gösteren tarih konulması uygulamasına son verilmiştir.

Buna paralel olarak 107 no.lu KDV Genel Tebliği'nde, 1 Mayıs 2007 tarihinden itibaren gümrük beyannameleri üzerinde ihracatın gerçekleştiği tarihi belirten bir açıklamanın vergi dairelerince aranmayacağı, VEDOP ile ulaşılabilecek bu beyannameye ilişkin bilgiler arasındaki **kapanma tarihinin ihracatın gerçekleştiği tarih olarak dikkate alınacağı açıklanmıştır.**

2007/80 no.lu sirkülerimizde belirttiğimiz gibi

<https://uygulamalar.gumruk.gov.tr/vedop>

adresli siteye girilip VEDOP sorgulama bölümünde çıkan pencereye ihracat beyannamesinin tam numarası yazıldığında kapanma tarihi ibaresinin altında belirtilen tarih sorgulamaya konu ihracatın gerçekleşme tarihidir.

Buna göre ihraç hasılatının ve KDV iade talebinin KDV beyannamesinde gösterilişini ve ihracattan doğan kur farkının durumunu bir örnek yardımı ile açıklayalım:

İhracatçı, 100.000 Dolarlık ihraç faturasını 25.12.2003 tarihinde düzenlemiş, faturaya konu malın gümrük bölgesinden çıkışı 17.1.2004 te (Kur:1.334.034), 100.000 doların döviz alım belgesine bağlanması ise 10.6.2004 te gerçekleşmiştir (Kur: 1.480.880).

- İhraç faturasının kesilmesinin vergilendirme açısından hiçbir önemi olmadığına göre ihracatçı, ihraç işlemleri devam eden bu malı 2003 sonunda stokları arasında göstermelidir.
- Malın stoklardan çıkışı ve hasılat kaydına konu edilmesi 17.1.2004 itibariyle, (100.000 x 1.334.034 =) 133.403.400.000 TL. üzerinden yapılmalıdır.

+

+

- Bu rakam Ocak 2004 KDV beyannamesinin 8 nolu tablosunda gösterilmeli, varsa bu ihracata ilişkin KDV iade tutarı da yine Ocak 2004 KDV beyannamesinin 8 nolu tablosunun yüklenilen KDV bölümünde yer almalıdır.
- İhraç bedelinin döviz alış belgesine bağlandığı 10.6.2004 tarihi itibarıyla ortaya çıkan $(1.480.880 - 1.334.034) \times 100.000 = 14.684.600.000$ liralık kur farkı ise, İdarenin anlayışına göre vade farkı mahiyetinde bir gelirdir. Her ne kadar kur farkı şeklindeki gelirler KDV kapsamında mütalaa ediliyor ise de, bu kur farkının ihraç teslimine ilişkin hizmetin yahut yurt dışındaki müşteriye yapılan hizmetin bedeli niteliğini arzetmesi dolayısıyla KDV hesaplamasına konu olmayacağı (istisna kapsamına girdiği) kuşkusuzdur. Bize göre söz konusu kur farkı KDV beyannamesine hiç yansıtılmaksızın, müşteri cari hesabına borç, kur farkı gelirleri hesabına alacak kaydedilmelidir.

Bakanlıkça verilen 1.12.1997 tarih ve 51921 sayılı muktezada ihracat hasılatının ihraç usulüne göre oluşabileceği yani ihraç işlemi FOB, CF veya CIF esasta yapılmışsa, ihraç hasılatının da FOB, CF veya CIF bedelin ihraç (malın Türkiye'ye terk) tarihinde resmi döviz alış kuru ile çarpılması suretiyle bulunacağı belirtilmiştir.

2.1.5. İhracat İstisnası İçeren Beyannamelere Eklenmesi Gereken Belgeler :

KDV beyannamesinin arka yüzünde, normal ihracatta gümrük beyannamesinin, sınır ticaretinde tahakkuk varakasının aslı, noter ya da YMM tasdikli örneği ile Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan iadelerle ait listenin ekleneceği belirtilmektedir. Uygulamada çoğu mükellefin bu belgeleri KDV beyannamesine eklemeyi görülmektedir. Beynamede ihracata dayanan KDV iadesi talebi yoksa, bu eksikliğin üzerinde durulmamaktadır. Zaten KDV iadesi isteyenlerde gümrük beyannamelerine ilişkin liste ile yetinildiği halde, ihracat yapmış tüm mükelleflerden gümrük beyannamesi örneğinin beyannameye eklenmesinin istenmesi anlamsızdır. İhracatla ilgili iade istenen hallerde hangi belgelerin aranacağı 84 no.lu KDV Tebliğinin ilgili bölümlerinde belirtilmiş olup, bu Tebliğin metni aşağıdaki 2.2.3 nolu bölümde yer almaktadır.

2.2. İhraç Olunan Malla İlgili Olarak Yüklenilen KDV nin İhracatçıya İade Edilmesi :

İhracat istisnası "*Tam İstisna*" olarak isimlendirilen bir istisna türüdür. Tam istisna, işlemin KDV siz olması ile yetinilmeyip, bu işlemle ilgili olarak işlemde bulunan tarafından yüklenilmiş olan KDV nin indirilmesi, indirimle giderilememesi halinde, işlemin yapıldığı ay itibarıyla mükellefe iadesi suretiyle, istisnaya konu mal veya hizmetin KDV yükünden tamamen arındırılmasıdır.

İhraç olunan mal ile ilgili olarak yüklenilmiş olan girdi KDV nin iadesinde uygulanan yöntemler, aranan belgeler, iade usul ve esasları aşağıdaki bölümlerde özetlenmiştir. (Bu konuda ayrıca 32 inci maddeye de bakınız.)

2.2.1. İndirim Yoluyla İade :

KDV Kanunu'nun 30/a maddesinde, KDV ye tabi olmayan veya KDV den istisna edilmiş bulunan mal ve hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV lerin indirilmesi yasaklanmıştır. Bu yasak, tam istisna uygulamasına konu olan ve Kanunun 11,13, 14 ve 15. maddelerinde düzenlenen istisnalar ve indirim yasağına konu olmayacağı belirtilmiş diğer istisnalar için geçerli değildir. Nitekim 32 nci maddede tam istisna uygulaması yapılan 11, 13, 14 ve 15 inci maddelerdeki istisnalarla ilgili KDV yüklenimlerinin indirilebileceği belirtilmiştir. İhraç malı ile ilgili olarak yüklenilmiş olan KDV nin, KDV ye tabi işlemlerle ilgili olarak müşterilerden tahsil olunan KDV den indirilmesi demek, söz konusu yüklenimlerin, indirim yoluyla mükellefe iadesi demektir.

ÖRNEK 1 :

Mükellef A Şubat 2004 ayında, ihraç edeceği bir parti malın alımı için 12.000.000.000 TL KDV yüklenmiş ve indirmiştir. Şubat ayında başka mal alımı yoktur. Daha önce satın aldığı başka bir malı yine Şubatta 20.000.000.000 TL KDV tahsil ederek satmıştır. İhraç malının gümrük bölgesinden çıkışı Mart 2004 de gerçekleşmiştir. Mart ayında başkaca teslim bulunmadığı gibi yüklenilen KDV de yoktur.

+

+

Şubat ve Mart aylarının KDV beyannameleri şöyle olacaktır:

	Şubat	Mart
Teslim KDV'si	20.000.000.000	Yok (istisna)
İndirilen KDV	12.000.000.000	Yok
Ödenecek KDV	8.000.000.000	Yok
Devrolan KDV	Yok	Yok

Bu örnekte mükellef, ihraç malını Mart ayında KDV'siz olarak teslim ettiği gibi, bu malla ilgili olarak yüklendiği 12.000.000.000 TL KDV'ye Şubat ayında indirim yoluyla, (20 milyar yerine 8 milyar KDV ödeyerek) iade almış olmaktadır (9 Nolu KDV Genel Tebliğinin 4. bölümü).

ÖRNEK 2:

Şayet aynı mükellef Mart ayında herhangi bir emtia alımı dolayısıyla 30.000.000.000 TL KDV yüklenmiş olsaydı, Mart 2004 KDV beyannamesini şu iki şekilde düzenleyebilirdi:

	Mart
Teslim KDV'si	Yok (istisna)
İndirilen KDV	30.000.000.000
Ödenecek KDV	Yok
İade Alınacak KDV	12.000.000.000
Devrolan KDV	18.000.000.000

Burada 12.000.000.000 TL hem Şubat ayında (indirim yoluyla) hem de Mart ayında (nakden veya mahsuben) olmak üzere iki kere iade alınmış gibi görünmekle beraber, aslında iade tekdir. Çünkü iadeye vücut veren şey indirim olayıdır ve ihraç malı ile ilgili olarak mükerrer indirim yoktur.

Bu olayda Şubat ayında ödenecek KDV yi aşağı çeken (indirime neden olan) şey aslında ihraç malının indirimi olmakla beraber uygulamada, ihracın gerçekleştiği ayda bir önceki aydan devren gelen veya o ayda yüklenilen KDV varsa, bunların ihraç malına isabet eden kısmının ihraç malı için yüklenildiği farzedilir. Yani **belli bir ayda hem ihracat, hem de indirimle giderilememiş KDV var ise KDV iade hakkı da var demektir.**

İadenin indirim yoluyla alınması en basit iade tarzıdır. Çünkü iade işlemi KDV beyannamesi üzerinde kendiliğinden gerçekleşir. Başka bir anlatımla, iadenin nakden veya başka vergi borçlarına mahsup suretiyle yapılabilmesi için Vergi Dairesine başvurulmasını gerektirmez. (KDV beyannamesinin doldurulması hakkında detaylı bilgi için 42'nci maddeye bakınız.)

2.2.2. Sonraki Dönemlere Devir Yoluyla İade :

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

Eski KDV beyannamesi, iade çıkan durumda, mükellefi (nakden veya mahsuben) iade istemeye zorlayan bir yapıya sahipti (iade hakkının, sonraki döneme devir suretiyle kullanılması mümkün değildi). İade ve mahsup işlemleri ise bilindiği gibi, hem İdareyi hem de mükellefleri fevkalade karmaşık belge ve formalitelerle uğraşmak zorunda bırakmaktadır.

39 Nolu KDV Genel Tebliği ve yeniden dizayn olunan KDV beyannamesi ile, Şubat 1992 ayından itibaren, İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEM YAPAN VE KDV İADESİ ÇIKAN MÜKELLEFLERE, İADE TUTARINI, DEVROLAN KDV OLARAK KULLANABİLME KONUSUNDA TERCİHTE BULUNMA İMKANI SAĞLANMIŞTIR. (Bu imkan halen kullanılmakta olan yeni beyannamede de devam etmektedir.)

İhraç kaydıyla (Md:11/1-c) teslimde bulunan mükellefler, ek bildirim "İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLER" başlıklı 10 no.lu tabloyu doldurmak zorundadırlar. Ancak bu zorunluluk, ihraç kayıtlı teslimden

+

+

doğru KDV iade hakkının sonraki dönemlere devir yoluyla kullanılmasına engel değildir. (İhraç kaydıyla teslim konusu aşağıdaki 3 nolu bölümde açıklanmıştır.)

İhraç kayıtlı teslim dışındaki nedenlerle yani KDV Kanunu'nun 11/1-a,b; 13; 14 ve 15 inci maddelerinde yer alan istisnalara ve iade hakkı bulunan diğer işlemlere ilişkin olarak iade çıkması halinde mükellefler, 8 nolu tablonun YÜKLENİLEN KDV bölümünü doldurmamak suretiyle KDV alacaklarını nakden almaya veya mahsup ettirmeye çalışmak yerine beyannamenin 33'üncü satırına hiç rakam yazmamak suretiyle, iade haklarını devrolan KDV olarak kullanabilirler.

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

Tabiatıyla, KDV iade hakkını devrolan KDV şeklinde kullanma alternatifi, aynı zamanda KDV ye tâbi işlemi bulunan ve katma değer yaratan firmalar açısından anlamlıdır. Münhasıran veya ağırlıklı olarak iade hakkı doğuran işlemler yapan firmalar, bu işlemlerle ilgili olarak yüklendikleri KDV yi alabilmek için, Vergi dairesine başvurup, iadenin nakden veya mahsuben yapılmasını istemeye ve bunun için gerekli formaliteleri yerine getirmeye kendilerini mecbur hissedeceklerdir.

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

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

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

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

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

Bu yazıya konu olayda mükellefin iade hakkı YMM tasdik raporu sınırını aşmakta olup mükellef bu sınır dahilindeki iade hakkını YMM raporu ile kullanmak, bakiye iade hakkından vazgeçerek bu meblağı devrolan KDV olarak dikkate almak istemiş ve talebi reddedilmiştir. Söz konusu Bakanlık görüşüne katılmıyoruz. İade hakkı kısmen iade kısmen devir suretiyle kullanılabilir.

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

2.2.3. Nakden ve/veya Başka Vergi Borçlarına Mahsup Suretiyle İade :

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

Bu durumda mükellef;

- Ya KDV 8 nolu tablonun YÜKLENİLEN KDV bölümünü boş bırakmak suretiyle, iade hakkını devrolan KDV olarak kullanacak,
- Ya da bu bölümü doldurmak suretiyle, yani KDV beyannamesini İADE TALEPLİ olarak hazırlayıp, bu iadeyi NAKDEN veya MAHSUP SURETİYLE talep edecektir.

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

+

+

2.2.3.1. İadenin Hangi Ay KDV Beyannamesinde Gösterileceği :

KDV açısından ihracat tesliminin gerçekleştiği ay, malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıktığı aydır. İhracat hasılatı da, bu tarihteki resmî döviz alış kuru üzerinden hesaplanarak hasılat kaydı yapılır ve bu tutar KDV beyannamesinde ihracat hasılatı olarak gösterilir. Dolayısıyla mükellef, malın yurt dışına çıktığına dair şerhi taşıyan gümrük beyannamesi nüshasını beyanname verme süresi geçmeden önce temin etmeli, Türkiye'den çıkış tarihi hangi aya rastlıyorsa, ihracatı ve iade tutarını o aya ait KDV beyannamesinde göstermelidir. İhracat faturasının düzenlenmesi, gümrük beyannamesinin tescil ettirilmesi, yüklemenin bitmesi, ihracat malını taşıyan aracın sınır kapısına doğru hareket etmesi, ihracat tesliminin gerçekleştiğini göstermez. Çoğu ihracatçı bu saydığımız olaylara bağlı olarak ihracatı KDV beyannamesine yansıtmakta ve KDV iadesini yanlış ayda (erken) gösterdikleri için, daha çok KDV iadesi istenen durumlarda düzeltme beyannamesi vermek zorunda kalabilmekte yahut muhtelif problemlerle karşılaşmaktadırlar.

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

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

Malın Türkiye'yi ne zaman terk ettiği, gümrük beyannamesinin arka yüzüne, malın hangi sınır kapısından veya limandan yurt dışına çıkarıldığını belirten kaşe üzerine tarih konulmak suretiyle belirtilmektedir. Bu tarihin yazılması bazen ihmal edilmekte ve bu ihmal, ihracatçıları güç duruma düşürmektedir. (İntaç tarihi, malın yükleme ve sevk işlemlerinin tamamlandığı tarihtir. Yani mal intaç tarihinden sonraki veya önceki bir tarihte Türkiye'den çıkmış olabilir. Bu nedenle uygulamada, intaç tarihine yurt dışına çıkış tarihi olarak itibar edilmemektedir.)

Gümrük beyannamesinin, malın yurt dışı edildiğini gösteren nüshasının mükellefin eline geçmesinde gecikmeler olabilmektedir. Mesela, Haziran ayında çıkan mala ait, sınır kapısı tarafından tarihlenmiş gümrük beyannamesi örneği mükellefin eline 29 Temmuz günü (Haziran KDV beyannamesi verildikten sonra) geçmişse mükellef normal olarak, söz konusu ihracatı da ihtiva edecek şekilde doğru bir Haziran ayı KDV beyannamesi (düzeltme beyanı) hazırlayıp, dilekçe ekinde Vergi Dairesine vermek durumundadır. (KDV iadesi istenmemişse böyle bir düzeltmeye genellikle gerek duyulmamaktadır.)

Görüldüğü gibi ihracat tesliminin, malın Türkiye'den çıktığı ay KDV beyannamesinde gösterilmesi kuralının katı şekilde uygulanması mükellefi müşkül durumda bırakabilmekte, Vergi Dairesi'nin iş yükünü de artırmaktadır. Bu konuda esneklik getirilmesine ihtiyaç bulunduğu görüşündeyiz.

2.2.3.2. İadesi İstenebilecek KDV Tutarının Hesaplanması :

KDV iadesi ile ilgili en karmaşık konulardan biri de, iadesi talep edilebilecek KDV yüklenimlerinin kaç TL olduğunun, doğru bir şekilde tesbit edilmesidir. Hemen belirtelim ki, iadesi istenebilecek KDV tutarının hesabında her zaman uygulanabilecek tek ve basit bir formül yoktur. İhracat bedelinin normal KDV oranıyla çarpılarak iadesi istenecek KDV tutarının tesbiti mümkün değildir (26 nolu KDV Genel Tebliği'nin M bölümü).

Hemen belirtelim ki bizim görüşümüz, gerek ihracat istisnasında gerekse diğer KDV iade işlemlerinde, mükellef ne miktarda KDV tahsilatından mahrum kalmış ise, - indirimle giderilemeyen KDV yi aşmamak kaydıyla- bu eksik KDV nin iadesi gereken KDV olarak kabulü yönünde bir yasal düzenleme yapılması, yani iade edilecek KDV hesabında her zaman yüklenilen KDV nin değil, eksik kalan teslim KDV sinin ölçü alınması çok isabetli olacaktır.

Bu görüşümüzün nedenlerini ve dayanaklarını şöyle sıralayabiliriz :

- Mükellefi iade istemek zorunda bırakan husus KDV istisnası hükmü veya mükellefin eline geçmesi gereken KDV nin kesintiye uğramış olmasıdır. Dolayısıyla yasal düzenlemeden kaynaklanan bu KDV tahsilatı eksikliğinin Maliye İdaresince -indirimle giderilemeyen KDV yi aşmamak kaydıyla- giderilmesi gerekir.

+

+

- Zaten bazı iade hesapları bu anlayışa göre yapılmaktadır. İhraç kayıtlı teslimlere ilişkin iade miktarında ölçü, teslim KDV sidir. Keza KDV kesintisine uğrayan mükelleflerin iade alacakları da kesintiye uğrayan KDV ölçüsüne tabidir.
- İade edilecek KDV nin tespitinde, iade hakkı doğuran işlem nedeniyle yüklenilmiş olan KDV nin ölçü alınması aşağıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, başlı başına belirsizlikler ve sorunlarla dolu olan, mükellefi de idareyi de bunaltan, teorik bakımdan da hata içeren bir yöntemdir.
- İade edilecek KDV nin hesabında bu kadar titizlenilmesinin nedeni, indirimle giderilemeyen KDV nin ne kadarının iade edileceği ne kadarının devrolan KDV olacağı konusundaki hassasiyettir. Halbuki KDV nin uygulandığı diğer ülkelerde indirimle giderilemeyen KDV nin tamamı mükelleflere iade edilmektedir. İade hesabında eksik kalan teslim KDV sinin ölçü alınması, devrolan KDV olması gereken tutarın iadesi gereken KDV tutarına kaymasına sebebiyet veriyor olsa bile, devrolan KDV nin ülkemize has ve hatalı bir uygulama olması nedeniyle üzerinde durulmamalıdır. Kaldı ki KDV iadesine konu işlemlerin birçoğu Devletçe desteklenen işlemler olup, iade tutarının bir miktar fazla çıkması bir nevi destek unsuru olarak da düşünülebilir.

İadesi istenebilecek KDV tutarının tesbiti konusunda 1985 yılından bu yana, muhtelif anlayışlar, yaklaşımlar ve belirsizlikler yaşanmış olup halen devam eden birçok belirsizlik vardır. Geçmiş hiç gündeme getirmeksizin günümüzdeki anlayışı, mümkün olduğu ölçüde net bir biçimde ifade etmeye çalışacağız:

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

- İadesi istenebilecek olan KDV tutarı, o ay içinde yapılan ve iade hakkı doğuran teslim ve hizmetler (İhracat açısından o ay içinde Türkiye gümrük bölgesinden geçen mallar) için yüklenilmiş bulunan KDV'dir. (İade hakkı doğuran işlemler, 11, 13, 14, 15 inci maddelere göre istisna edilmiş işlemler, KDV oranı indirilmiş mal ve hizmetler, KDV kesintisine uğramış mal ve hizmetler ve bir kısım geçici madde hükümleri olarak sıralanabilir.).
- İade tutarının hesaplanmasında, istenirse, direkt KDV yüklenimleri yanı sıra genel idare giderleri ve A.T.İ.K. (Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler) nedeniyle yüklenilmiş olan KDV'lerden, o aydaki iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden payların da dikkate alınması mümkündür.
- İade hakkı doğuran bir işlemde kullanılmak üzere imal veya inşa olunan A.T.İ.K.lerle ilgili KDV ler indirilmekle beraber iade talebine konu edilemezler. Çünkü bir sabit kıymet henüz yapım aşamasında iken iade hakkı doğuran işleme yönelik fonksiyon icra edemez. İmal ve inşa bittiğinde, imal veya inşa olunan bu sabit kıymetin de kullanılmasıyla oluşan iade hakkına konu işleme ait KDV iade tutarı hesaplanırken –indirimle giderilemeyen KDV tutarı müsait olmak şartıyla- direkt KDV yüklenimleri ve genel gider KDV payına ilaveten bu sabit kıymet için daha önce yüklenilip indirilmiş olan KDV miktarı doluncaya kadar ekleme yapılabilir. Ancak bu ekleme, iade hakkı doğuran işlem bedelinin genel KDV oranı ile çarpımı sonucu bulunan rakamı aşamaz.
- İadesi istenebilecek tutar, indirimle giderilemeyen KDV tutarını aşamaz. (İhraç kayıtlı teslimlerle ilgili özel durum hariç.)
- İadesi istenen KDV nin noksan hesaplanması, mükellefin hak ettiğinden daha az iade alması dışında sorun yaratmaz. Mükellef sadece ana KDV yüklenimlerini dikkate almak suretiyle eksik miktarda iade talebinde bulunabilir. Asıl sakınılması gereken şey iade tutarının fazla hesaplanmasıdır.
- İdarece ortaya konan prensip, ilgili ayda yapılan iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak yüklenilen KDV nin "*doğru olarak*" hesaplanmasıdır. Ancak İdare, iadesi istenecek KDV nin "*doğru olarak*" nasıl hesaplanacağını ortaya koymuş değildir.

Şimdi bu prensipleri elden geldiğince açıklamaya ve örneklemeye çalışalım:

Direkt KDV Yüklenimleri:

+

+

Direkt KDV yüklenimi tabiri ile kastedtiğimiz şey, genel idare gideri KDV si ve A.T.İ.K. KDV'si payı içermeyen, direkt olarak iade hakkı doğuran işlem için yüklenilmiş olan KDV dir.

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

Aynı sorun, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında yıl sonu mal stoklarının değerlendirilmesinde de vardır. Bu konuda geliştirilen bazı metodlar (FIFO, ortalama maliyet v.s.) uygulamada kabul görmekte, fakat seçilen yöntemin sürekli olarak uygulanması istenmektedir. Mükellef, satın alıp ihraç ettiği malın maliyetini (dolayısıyla KDV sini) tespit ederken bu yöntemlerden herhangi birini istikrarlı şekilde uygulayabilmelidir.

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

İhraç işlemi gerçekleştikten sonra ortaya çıkan ve ihraca ilişkin olan fiyat farkı gibi ek maliyetlere ilişkin KDV de indirilebilir ve irtibatı tevsik edilmek kaydıyla daha önce yapılmış ihracata istisnadan iade istenebilir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 24.5.1999 tarih ve 2411 sayılı muktezası)

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

İhraç olunan mal için yüklenilen KDV hesaplanırken firelerin de dikkate alınması gerekir. Hatta bize göre fire sonucu, hurda olarak satılması mümkün artıklar ortaya çıksa bile, ihraç olunan malın imali için sarf olunan hammaddenin temininde yüklenilen KDV nin tamamı, iade istenecek KDV tutarına dahil edilmelidir. Mesela satın aldığı 100 ton kütük demiri tornada işleyerek mil haline getirip ihraç eden mükellef, kütük demirin %30'u tornalama esnasında demir talaşı haline gelse ve bu talaş yurt içinde satılsa dahi, 35 ton ağırlığındaki mil ihracı ile ilgili KDV yüklenimini hesaplarken (35:70x100=) 50 ton kütük demire ait KDV tutarını dikkate alabilmelidir. (Danıştay 7.Dairesinin 23.6.1987 tarih ve E.1986/2859, K.1987/1755 sayılı kararı bu yöndedir).

Söz konusu hesap tarzını bir örnek yardımı ile açıklamaya çalışalım;

Yemelik bitkisel yağ üreten bir firma, ürettiği yağların bir kısmını yurt içinde satmakta, bir kısmını da ihraç etmektedir.

Şirket, Nisan 2011 ayında, 3.000 ton nebati yağı Türkiye gümrük bölgesinden çıkarmıştır. Maliyet muhasebesi servisinden alınan bilgilere göre, 1 ton yağın maliyeti cari fiyatlara göre 5.000 liradır. Maliyeti oluşturan unsurlar ve KDV yükleri şöyledir:

Maliyet Unsurları	Ton Başına KDV Hariç Maliyet	KDV Oranı	Ton Başına KDV Yüklenimi
Hamyağ	3.000	%8	240
Ambalaj malzemesi	500	%18	90
Enerji	200	%18	36
Katkı maddeleri	400	%18	72
İşçilik	900	-	--
	<u>5.000</u>		<u>438</u>

Ton başına KDV yüklenimi 438 TL olduğuna göre, 3000 tonluk ihraç malı için direkt olarak yüklenilen KDV (438 TL x 3000 Ton =) 1.314.000 TL dir. Mükellef isterse ihtiyaten bunun daha altındaki bir rakamı direkt KDV yüklenimi olarak dikkate alabilir. Bu takdirde iade tutarına dahil

+

+

edilmeyen KDV kendiliğinden, bir sonraki aya devrolan KDV meblağına girer. Dikkat edilirse yukarıdaki hesaplamada cari fiyatlar kullanılmıştır. Hesaplamanın cari fiyatlara göre yapılması iade tutarının yüksek çıkmasına yol açacağı için, bazı inceleme elemanlarının tenkidine konu olabilir. Böyle bir tenkide itibar edilmemelidir. Hatta maliyet hesaplarını güncel olarak oluşturamayan firmaların yakın bir geçmişteki maliyet verilerini yeniden değerlendirme katsayısını ölçü olarak kullanmak suretiyle güncel hale getirerek KDV iade hesabında kullanabilecekleri görüşündeyiz.

Yüklenilen KDV tutarı her zaman yukarıdaki örnekdeki gibi tesbit edilmeyebilir.

Mükellefler, olayın özelliğine göre, gerçeğe en yakın neticeyi verecek hesap yöntemleri geliştirmek zorunda kalabilirler. Hesaplamanın hangi yöntemle yapıldığı önemli değildir. Yeter ki çıkan sonuç, aşırı KDV iadesi istendiği iddiasına yol açmasın ve iade tutarının çok eksik olması dolayısıyla ihracatçının kayda değer miktardaki iade hakkını kullanamaması sonucunu doğurmasın. Başka bir anlatımla iade edilebilir KDV'nin kuruşu kuruşuna hesaplanması çoğu hallerde imkansızdır. Kabaca yapılan hesaplar, %5 %10 gibi oranlarda sapma taşısa bile itibar görmelidir. Mühim olan doğruya olabildiğince yakın bir rakam bulunmasıdır.

Yukarıda açıkladığımız yöntemi uygulamakta zorlanan firmaların aylık stok tesbitleri yapıp, stoka isabet eden KDV yüklenimini devrettirerek, indirimle giderilmeyen bakiye KDV'nin iadesini isteyebilecekleri görüşündeyiz.

Genel Giderler Nedeniyle Yüklenilen KDV den Pay Verilmesi :

36 nolu KDV Genel Tebliğinde şu hükme yer verilmiştir :

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

Konu ile ilgili görüşlerimiz şöyle özetlenebilir:

- İhraç kayıtlı olarak (KDV ödenmeksizin) mal alınıp ihraç edilmesinde, genel gider KDV lerin bu ihracata isabet eden kısmının iadesi istenebilir (İstanbul Defterdarlığı'nın 1.6.1995 tarih ve 2975 sayılı muktezası)
- VUK nun 275 inci maddesine göre, genel imal giderlerinden mamule hisse verilmesi mecburidir. Dolayısıyla genel imal giderleri nedeniyle yüklenilen KDV nin direkt yüklenim olarak algılanması gerekir.
- VUK nun 275/4 üncü maddesine göre genel idare giderlerinden mamule pay verilmesi ihtiyaridir. İadesi istenecek KDV nin hesabında, genel idare giderleri nedeniyle yüklenilen KDV den düşen payın dikkate alınabilmesi için, imalatçı kuruluşlarca imal olunan malın maliyeti hesaplanırken, bu tercih hakkının, genel idare giderinden mamule pay verilmesi şeklinde kullanılması şart koşulmuştur. 36 nolu KDV Genel Tebliğinde yer alan bu hüküm Danıştay 7 nci Dairesinin 7.10.1994 tarih ve E.1990/6645, K.1994/4615 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.
- İmalatçı olmayan ihracatçıların, genel idare giderleri nedeniyle yüklendikleri KDV den, ihraç edilen mala isabet eden kısmını iade tutarının hesabında dikkate alıp alamayacakları konusunda özel bir hüküm yoktur. Bizim anlayışımıza göre satın aldıkları malı ihraç eden ihracatçıların genel gider KDV sinden ihraç olunan mala isabet eden kısmı iade tutarına eklemelerine engel olmamak gerekir.

Mesela münhasıran satın aldığı malı ihraç etmek suretiyle faaliyet gösteren bir ihracatçı, iadesini isteyeceği KDV yi hesaplarken, o ayda yurt dışı edilen mallar için yüklendiği direkt KDV lere, yine o ayda yüklenilmiş olan ve önceki aylardan devren gelen genel gider KDV lerini de ekleyebilmelidir.

Reklam ve tanıtım giderlerinin yurt içine yönelik olduğu düşünülerek bu giderlere ilişkin KDV yüklenimlerinin ihraç olunan malla ilgili sayılamayacağı konusundaki bir Defterdarlık görüşünün Bakanlığa yansıtılması sonucunda, reklam veya tanıtım için yapılan giderler dolayısıyla ödenen

+

+

KDV nin, vergiye tabi işlem bulunmadığı durumlarda indirimle ifna olunamayacağı, bu nedenle söz konusu KDV lerin de iade konusu olabileceği yolunda bir mukteza verilmiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere, ihracatla ilgili olup olmadığı konusunda herhangi bir ayırma gidilmeksizin tüm genel gider KDV lerinden ihraç olunan mala pay verilebilmektedir.

- Genel giderler için yüklenilen KDV den iade tutarına ilave edilmek üzere pay ayrılmasında, o aydaki hasılat tutarlarının dağıtım anahtarı olarak kullanılmasının mümkün olduğu görüşündeyiz.
- Bir muktezada yer alan şu açıklamalar genel gider KDV sinden pay verilmesi konusuna bir nebze ışık tutmaktadır:

"Bir vergilendirme döneminde iade edilecek vergi o dönemde gerçekleştirilen ihracata isabet eden kısımla sınırlı olacaktır. "İhraç edilen mala isabet eden kısımla sınırlı olmak" ibaresi, ihraç edilen mallarla ilgili olarak yüklenilen vergilerin toplamını ifade etmektedir. Buna göre mükelleflerin kanunun 54. maddesine uygun olarak tutacakları kayıtlarda, iade hakkı doğuran işlemler için yükledikleri vergiler ile diğer işlemler için yükledikleri vergileri mutlaka ayırmaları gerekmektedir.

İade hakkı doğuran işlemler nedeniyle doğacak katma değer vergisi iadesinin hesabı için mutlaka gerekli olan bu ayırma işlemi sırasında, genel idare ve genel imalat giderleri gibi dolaylı maliyet unsurları için yüklenilen vergiler, işletmenin özelliğine göre objektif bir dağıtım anahtarı çerçevesinde yapılacaktır. İşletmenin maliyet yapısındaki değişikliklere göre gerektiğinde bu dağıtım anahtarı değiştirilebilecektir."

- Her ne kadar bu dağılımda anahtar olarak maliyetlerin kullanılması daha hassas sonuç verir ise de, maliyet tespitinin güç ve gecikmeli olabileceği dikkate alınarak, hasılat tutarlarını dağıtım anahtarı olarak kullanan mükelleflerin bu tutumu tenkit edilmemelidir.
- Mükellefler genel idare gideri KDV sinden pay ayırıp bu payı iade tutarına eklemeye mecbur değildirler. İsterlerse bu karışık hesaplara hiç girmeksizin, sadece direkt KDV yüklenimlerinin iadesini istemekle yetinebilirler. Bu şekilde iade tutarına dahil edilmeyen genel gider KDV leri, devrolan KDV ye dahil olur ve indirim mekanizması yoluyla zaman içinde ifna edilir.
- 105 no.lu KDV Genel Tebliği'nde şu açıklamalar yer almaktadır :

"B. YMM KDV İADESİ TASDİK RAPORU ÜCRETLERİNE İLİŞKİN KDV'NİN İADESİ

KDV Kanununun (29/2) ve 32 nci maddeleriyle, bu maddelerde belirtilen işlemlerden kaynaklanan iade uygulamalarına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiş olup, Bakanlıkça bu yetki çeşitli genel tebliğlerde yapılan düzenlemeler ile kullanılmıştır.

İade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen ve iade konusu yapılabilecek KDV'nin kapsamı ile ilgili açıklamaların yer aldığı;

— 24 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde, faaliyetleri kısmen veya tamamen iade hakkı doğuran işlemlerden oluşan mükelleflerin iade hesaplarında, iade kapsamına mal ve hizmet alışları yanında genel giderler ve amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerin de dahil olduğu,

— 39 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (D) bölümünde, yüklenilen vergiler kapsamına, iade hakkı doğuran işlemle ilgilendirilebilen normal alış ve giderler, genel imalat ve genel idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymet için yapılan harcamalara ilişkin vergilerin girdiği,

belirtilmiştir.

YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ücretleri, iade hakkı doğuran işlemle ilgili bir giderdir.

Bu nedenle, KDV iadeleri dolayısıyla düzenlenen Tasdik Raporları dolayısıyla yüklenilen katma değer vergilerinin indirimin mümkün olmaması halinde iade konusu yapılması mümkün bulunmaktadır."

+

+

Yukarıda açıkladığımız şekilde hesaplanan direkt KDV yüklenimleri ile genel gider için yüklenilen KDV lerden iade hakkı doğuran işleme isabet eden payların toplamı, bunların daha önce indirim yoluyla kısmen giderilip giderilmediğine bakılmaksızın iade hesabına dahil edilebilir.

ATİK ler Nedeniyle Yüklenilen KDV den Pay Verilmesi :

24 nolu KDV Genel Tebliği'nin E bölümünde, iade tutarının hesaplanmasında ATİK iktisapları nedeniyle yüklenip indirilen KDV lerin hangi esaslar dairesinde dikkate alınabileceği açıklanmıştır.

Kısaca özetlemek gerekirse;

24 nolu Tebliğe göre, eğer amortismanı tâbi iktisadî kıymet, münhasıran iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılıyorsa, bu kıymet için yüklenilen ve o ayda indirilebilirliği bulunan KDV nin tamamı dikkate alınabilir. Amortismanı tâbi iktisadî kıymet, iade hakkı doğuran ve doğurmayan işlemlerde müştereken kullanılmaktaysa, iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden ATİK KDV si de iade edilebilir (yüklenim payı hesaplanır). Söz konusu kıymet iade hakkı doğuran işlemle ilgili olarak kullanılmıyorsa, bunun için yüklenilen KDV iade edilebilecek yüklenim olarak dikkate alınamaz.

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

Bir örnek verelim;

Mesela bir imalatçı-ihracatçı, TL karşılığı 100.000 lira olan döviz mukabilinde mal ihraç etmişse ve bu malla ilgili (ATİK hariç) KDV yüklenimi 10.000 lira ise söz konusu malın imalinde rol oynayan ve indirimle giderilmemiş ATİK KDV si tutarı ne kadar büyük olursa olsun iadesi istenecek KDV tutarına dahil edilebilecek ATİK KDV si $100.000 \times 0,18 = 18.000 - 10.000 = 8.000$ lira ile sınırlıdır.

Mükellefler isterlerse, bu karışık hesaplara girmemek amacıyla ATİK lerle ilgili iade haklarından kısmen veya tamamen sarfınazar edebilirler. Bu şekilde iade tutarına dahil edilmeyen ATİK KDV leri ileride indirim mekanizması yoluyla ifna edilir.

İmal veya inşa halindeki ATİK ler için yüklenilen KDV ler indirilir fakat iade hesabına dahil edilemez. İndirimle giderilemeyen ATİK imal ve inşa KDV leri bu ATİK ler iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılmaya başlandıktan sonra yukarıdaki sınırlar dahilinde iade hesabına dahil edilir. (Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 07.01.2005 tarih ve 719 sayılı muktezası)

İşletme bünyesinde imal veya inşa olunan sabit kıymetler için yüklenilen KDV lerin, iadesi istenecek KDV nin hesabında, yukarıdaki esaslar uyarınca dikkate alınmaya başlanabilmesi için söz konusu sabit kıymetin imal veya inşasının tamamlanıp bu sabit kıymetin iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılmaya başlanmış olması gerekmektedir. Örnek vermek gerekirse, bir okul işletmesine Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nce verilen 7.1.2005 tarih ve 841 sayılı muktezada, bu okul tarafından inşa ettirilen yeni eğitim binası nedeniyle yüklenilen KDV nin, 29/2 nci madde uyarınca yıllık KDV iadesi hesabında, bu binanın eğitim hizmetlerinde kullanılmaya başlandığı Eylül 2003 ten itibaren dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

İadesi istenebilecek KDV nin iade hakkı doğuran işlemle ilgili olarak yüklenilmiş bulunması prensibinin doğal gereği olarak bu uygulama nedeniyle, amortismanı tabi iktisadi kıymet imal yahut inşa eden veya ettiren firmaların bununla ilgili KDV iadesi isteyecek olması halinde bu imal veya inşa için yüklenilen KDV lerin 191 no.lu hesap altında açılacak bir özel hesapta biriktirilmesi, söz konusu sabit kıymetin iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılmaya başlanmasından itibaren ve %18 lik sınırı aşmayacak şekilde buradan pay verilmesi gerekmektedir.

% 18 lik Sınır Meselesi :

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

+

+

Bizim anlayışımıza göre % 18 lik sınır (genel KDV oranıyla sınırlama), iadesi istenebilecek, ATİK KDV leri ile ilgilidir. Bu sınıra ihtiyaç vardır. Aksi halde, bilhassa büyük meblağlı ATİK iktisabında bulunan firmaların, iade hakkı doğuran işlemin cesametiyle bağdaşmayan anormal miktarlarda iade talepleri ile karşılaşılır. Fakat iade hakkı doğuran işlemle ilgili olarak direkt şekilde yüklenilmiş bulunan KDV nin ve genel gider KDV payının şu veya bu gerekçeyle iade edilmemesi KDV Kanunu'nun 32 nci maddesine aykırıdır.

KDV yükleniminin % 18 lik sınırı aşması, zararına mal satışından kaynaklanabilir.

Nitekim bir mükellef, yurt dışındaki müşterisi ile dolar üzerinden ihracat bağlantısı yapmış, ihraca konu malın yurt içi fiyatındaki anı yükseliş nedeniyle veya çapraz kurlardaki aleyhte gelişme ve satış vaaadini daha önce belirlenen yabancı para mukabilinde yerine getirmek mecburiyetinde olduğu için, farzımuhal 4 milyar TL bedelle (720 milyon TL KDV yüklenerek) aldığı malı, TL karşılığı 3,8 milyar TL tutan döviz mukabilinde ihraç etmek zorunda kalmıştır. Mükellef, fiili KDV yüklenimi olan 720 milyon liranın iadesini istemiş, fakat Vergi Dairesi iadenin (3,8 milyar x 0,18 =) 684 milyon lira ile sınırlı olduğunu ileri sürmüştür. Bunun üzerine Defterdarlığa başvuran mükellef, 720 milyon liranın tümüyle iade edilebileceği yolunda mukteza almıştır. Mükellef bu muktezaya dayanarak teminat mektubu mukabilinde KDV iadesini almış, ne var ki iadeyi inceleyen inceleme elemanı, mükellefi (720-684=) 36 milyon TL haksız KDV iadesi almakla suçlamıştır.

Halbuki, özellikle ihracatta zararına satış olayı, sıklıkla görülebilecek olan ve ekonomik yönden mantıklı izahı yapılabilen olaylardandır.

Bizim anlayışımıza göre mükellefe fiilen yüklendiği 720 milyon lira tutarında KDV nin iadesi kesinlikle yasaldır ve bu konuda en ufak bir tereddüde mahal yoktur. Yeter ki alış faturasının, gerçeğin üzerinde bir bedel taşıdığı iddia ve ispat edilmiş olmasın.

% 15'lik sınırın makul nedenlerle aşılabileceği yolunda, çok sayıda mukteza bulunmakla beraber, bu örnek olaydan da anlaşılacağı üzere % 18 lik sınır konusunun net bir şekilde ve tebliğle açıklanmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

Not: 1.8.1988 den 1.2.1992 ye kadar olan dönemde ihraç kayıtlı teslim yapan ve iadesi çıkan imalatçılar da bütün bu karmaşık hesaplamaları yapmak zorundaydılar (28 Nolu KDV Genel Tebliği). Fakat Şubat 1992 döneminden itibaren Md.11/c kapsamında mal teslim edenlere yapılacak iadenin hesabında 1.8.1986-31.7.1988 tarihleri arasında uygulanan ve 23 nolu Tebliğde öngörülen basit model yeniden benimsenmiş, böylelikle imalatçı firmaların mallarını bizzat ihraç etmeyip ihraç kaydıyla teslim etmeleri, KDV iadeleri açısından daha cazip hale gelmiştir (39 Nolu KDV Genel Tebliği).

Nitekim 64 nolu Tebliğin II nci bölümünde, ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde iade edilecek KDV tutarının, teslim KDV si kadar olduğu, fakat indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde iadesi gereken KDV nin hesaplanan KDV yi aşabileceği fakat mal bedelinin genel KDV oranı ile çarpılması suretiyle bulunacak rakamı (% 18 lik sınırı) aşamayacağı belirtilmek suretiyle, mukteza bazındaki görüşleri nakzeden bir ifade ortaya konmuştur.

Konuya ilişkin olumlu mukteza örneği olarak, 18.3.1997 tarih ve 11328 sayılı mukteza metnini aşağıda sunuyoruz : (Bu mukteza genel KDV oranının % 15 olduğu dönemde verilmiştir.)

"Bilindiği gibi mükelleflerin iade taleplerinin, iade hakkı doğuran işlem bedelinin % 15 'ini aşması halinde, % 15'e kadar olan kısım genel esaslar, aşan kısım ise inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmektedir.

İlgide kayıtlı yazınız eki Yeminli Mali Müşavir Ltd. Şti. 'nin yazılarında bu gibi dönemlerde Yeminli Mali Müşavir Raporlarının inceleme raporu yerine geçmesi önerilmektedir.

Yeminli Mali Müşavir Raporunda fazlalığın nedenlerinin açıkça belirtilmiş olması kaydıyla Yeminli Mali Müşavir Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik raporunun Vergi İnceleme Raporu şeklinde mütala edilmesi Bakanlığımızca uygun görülmüştür."

+

+

Bu husus hakkında, KDV konusundaki en bilgili kişilerden biri olarak tanıdığımız Baş Hesap Uzmanı Sayın Nihat UZUNOĞLU'nun Vergi Dünyası Dergisi'nin Kasım 2001 sayısında yayınlanan *"İade Hakkı Doğuran İşlemlerde İade Edilecek Katma Değer Vergisinin Hesaplanması"* başlıklı yazısına bakınız.

İADESİ İSTENEBİLECEK KDV NİN HESAPLANMASI İLE İLGİLİ GÖRÜŞÜMÜZ, şöyle tekrarlanabilir:

Yukarıdaki açıklamalarımızdan da anlaşılacağı üzere, iade hakkı doğuran işlem yapmış KDV mükellefinin ne miktarda KDV iadesi isteyebileceği son derece karmaşık bir yapı arz etmektedir. İade hesabının güçlüğü ve bu konudaki belirsizlikler nedeniyle bugüne kadar KDV mükelleflerine çok ızdırıp çekirilmiştir. Bu sıkıntı hala devam etmektedir.

Bize göre iadesi istenebilecek KDV, indirimle giderilemeyen KDV tutarını aşmamak kaydıyla, istisna nedeniyle tahsil edilmemiş olan KDV olmalıdır. Mesela indirimle giderilemeyen KDV si 23 milyar olan bir firmanın bu aydaki ihracat tahsilatı 100 milyar TL. ise, bu hasılatın %18 i olan 18 milyar TL. iadesi istenebilir KDV olarak kabul edilmelidir. Bu örnekte indirimle giderilemeyen KDV 18 milyarın altında olsaydı, iade tutarı indirimle giderilemeyen KDV kadar olacaktı.

Öteden beri benimsediğimiz ve uygulanmasını teklif ettiğimiz bu yöntemin gerekçeleri bu bölümün başında sıralanmıştır:

- Öncelikle teklif ettiğimiz yöntemde iade tutarı kolaylıkla hesaplanabilmekte ve yine kolaylıkla denetlenebilmektedir.
- KDV nin uygulandığı diğer ülkelerde teslim KDV si ağır basmışsa mükellef ödemede bulunur, indirilen KDV ağır basmışsa devlet hemen KDV iadesi yapar. Bizim ülkemizde ise, indirimle giderilemeyen KDV yükü, tahsil edilen KDV ağır basıncaya kadar mükellefin üzerinde tutulmaktadır. Dolayısıyla istisna nedeniyle mükellef ne miktarda KDV tahsilatından mahrum edilmişse o miktarda KDV iadesi yapılmalıdır.
- Zaten ihraç kayıtlı teslimlerde iade tutarı teslim KDV sine bağlı olarak belirlenmektedir.
- İade edilecek KDV nin hesabında ihraca giden malın temininde yüklenilen KDV yerine ihraç tutarının %18 inin ölçü olarak alınması, yüklenimi aşan miktarda KDV iadesine neden olabilir ise de bu fazlalığı bir nevi ihracat teşviki olarak düşünmek mümkündür.

İhraç edilen malın ihraç kaydıyla teslim alınmış olması halinde de ihracatçının KDV iadesi talep etme hakkı vardır.

Tabiatıyla bu durumda iadesi istenecek KDV tutarı, mal alış KDV sini içermeyecek, iade tutarı, genel idare giderleri ve ATİK KDV lerinden bu ihracata isabet eden paydan ibaret olacaktır.

60 nolu KDV Sirküleri ile, ihraç kaydıyla aldığı malı ihraç edenlerin talep edebilecekleri KDV tutarına kısıt getirilmiştir.

Sirkülerin konuya ilişkin bölümü şöyledir:

"6.1. İmalatçılardan İhraç Kayıtlı Olarak Temin Ettiği Malları İhraç Eden İhracatçılara KDV İadesi"

KDV Kanununun 11 inci maddesi ile ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den müstesnadır.

Aynı Kanunun 32 nci maddesine göre, 11 inci madde ile vergiden istisna edilen işlemlerle ilgili fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilecek, vergiye tabi işlemlerin olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre iade edilecektir.

24 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde, faaliyetleri kısmen veya tamamen iade hakkı doğuran işlemlerden oluşan mükelleflerin iade kapsamına mal ve hizmet alışları yanında, genel

+

+

giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ödenen vergilerin de dahil olduğu, ancak bir vergilendirme döneminde iade edilecek verginin, o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait genel vergi oranı (%18) ile çarpılması sonucu bulunacak miktardan fazla olamayacağı belirtilmiştir.

İhraç kaydıyla teslim, sonuçları tamamen ihraç kayıtlı teslim edilen malın ihraç edilmesine dayalı bir sistemdir. İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edilmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi gecikme zammı ile birlikte imalatçıdan aranmaktadır.

İhraç kayıtlı teslimde; gerek ihracatçının ihraç kayıtlı olarak temin ettiği malı ihraç ettiği, gerekse imalatçının ihraç kayıtlı teslim ettiği malın ihracatçı tarafından ihraç edildiği, ihracatçı adına düzenlenen gümrük beyannamesi ile tevsik edilmektedir. İmalatçının terkin ve/veya iade işlemleri gümrük beyannamesinin ibrazı üzerine sonuçlandırılmaktadır.

Malın temini dolayısıyla KDV yüklenimi olmayan ihracatçının ise genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden (ATİK) bu işleme düşen payın iadesini talep etmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak ihracatçının genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklendiği KDV için iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, ihracat bedeline genel vergi oranı uygulanması sonucu hesaplanan tutar ile ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV arasındaki farkı aşamayacaktır.

Buna göre, ihracat bedeline genel vergi oranı uygulanması suretiyle bu ihracat nedeniyle iade edilebilecek azami vergi miktarı bulunacaktır. Bu tutardan ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden imalatçı tarafından hesaplanan KDV tutarı düşülecektir. Bulunan tutar, ihracatçı tarafından genel giderler veya ATİK nedeniyle iade konusu yapılabilecek KDV'nin üst sınırını oluşturacaktır."

2.2.3.3. İhracat İstisnasından (11. maddeden) Doğan KDV Mahsup ve İade Taleplerinin Yapılış Şekli ve Bu Taleplerin Yerine Getirilmesi Konusundaki Yeni Esaslar (84 No.lu KDV Genel Tebliği ve Revizeleri) :

İhracatta KDV iadesi, KDV uygulamasındaki en karmaşık konulardan biridir. KDV Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1985 yılından 2001 yılı sonlarına kadar çıkarılan çok sayıda tebliğ, iç genelge, genel yazı ve muktezalarla içinden çıkılmaz bir mevzuat karmaşasına konu olan ihracatta KDV iadesi, 84 no.lu Tebliğle yeni baştan düzenlenmiştir. Dolayısıyla 84 no.lu Tebliğin yayınlandığı 23.11.2001 tarihinden itibaren ihracatta vergi iadesi konusunda sadece 84 no.lu Tebliğe ve daha sonra gelen mevzuata bakılması yeterlidir.

84 no.lu Tebliğ, çıktıktan sonra detay planda bazı değişikliklere uğramıştır. Aşağıda 84 no.lu KDV Genel Tebliği'nin metnine yer verilmiş, yapılan değişiklikler bu metne işlenmiştir.

"84 SERİ NO'LU KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

Resmi Gazete No 24592
Resmi Gazete Tarihi 23/11/2001
Kapsam
Kapsam ve Dayanak

Katma Değer Vergisi Kanununun(1) 11 inci maddesinin birinci fıkrasının:

(a) bendi kapsamında;

- Mal veya hizmet ihracından,

- 61 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği(2) uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı özel fatura ile yapılan satışlardan (bavul ticareti),

(b) bendi kapsamında 43 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği(3) uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak yurt dışına götürdükleri mallara ait verginin iadesinden (yolcu beraberı eşya ihracı),

(c) bendi kapsamında (bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara satılanlar dahil) ihraç kaydıyla teslimlerden,

+

+

doğın katma değeri vergisi iadesi taleplerinin değeriendirilmesi ve sonuçlandırılmasına ilişkin esaslar, bu Kanunun 32 nci maddesinin Bakanlığımıza, Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin(4) 52 nci maddesinin de Gelirler Genel Müdürlüğüne verdiği yetkiye dayanılarak bu Tebliğde yeniden belirlenmiştir.

İhracat istisnası ve ihrac kaydıyla teslimlerden doğın iadeler kural olarak bu Tebliğın "I. Genel Esaslar", sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan mükelleflerin iade talepleri ise Tebliğın "II. Özel Esaslar" bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilir.

I. GENEL ESASLAR

1. İnceleme Raporu ve Teminat Aranmaksızın İade

- Mahsup yoluyla iade talepleri,
- Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşmayan nakden iade talepleri,
- Yeminli mali müşavir tasdik raporuna dayalı nakden iade talepleri,
- Kamuya ait kuruluşların iade talepleri,

inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

1.1. Mahsup Yoluyla İade (107 no.lu Tebliğ ile değışen bölüm)

Katma değeri vergisi iade alacağının hak sahibi mükellefin kendisinin, adi, kolektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, SSK prim borçlarına mahsubu talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

İade alacağı öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsup edilir. Artan bir miktar olursa mükellefin isteğine bağılı olarak; kendisinin ve yukarıda belirtilen ortakların ithalde alınanlar dahil vergi borçlarına veya SSK prim borçlarına mahsup yapılır.

Mahsup talebi, bu Tebliğın (I/1.1.3.) bölümünde belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez. Mahsup talebinin yerine getirilmesinde gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmez. Ancak teyidin olumlu gelmemesi halinde mahsup tarihi itibarıyla gerekli tarhiyat işlemi yapılır.

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

1.1.1. Mahsup Edilebilecek Borçlar

1.1.1.1. İthalde Alınanlar Dışındaki Vergi Borçlarına Mahsup

Mükelleflerin katma değeri vergisi iadelerini; kendilerinin, adi, kolektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsubunu talep etmeleri halinde, mahsup için aranan belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla iade talepleri yerine getirilir. Kendi vergi borcuna mahsup talebinde bulunan mükelleflerin işlemleri 15 gün içinde tamamlanır.

1.1.1.2. İthalde Alınan Vergilere Mahsup

Mükellefler iade alacaklarını; kendilerinin, adi, kolektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ithalde alınan vergilerden doğın borçlarına mahsubunu talep edebilirler. Mahsup için, ilgili gümrük idaresinden mükellefin vergi dairesine hitaben yazılan ve ithalde alınan vergiler ile varsa gecikme faizi, zam ve ceza tutarları ile ödemenin yapılacağı gümrük saymanlığı ve hesap numarasını belirtir bir yazı alınır. Mahsup tutarını gösteren saymanlıklar arası işlem fişi ilgili gümrük saymanlığına gönderilir. Herhangi bir nedenle mahsup yapılamaması halinde, gümrük saymanlığınca düzenlenecek saymanlıklar arası işlem fişi ile mahsup edilemeyen tutar ilgili vergi dairesine derhal iade edilir.

1.1.1.3. SSK Prim Borçlarına Mahsup

Mükellefler iade alacaklarını; kendilerinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldıkları mükelleflerin SSK prim borçlarına (Sigorta Primi, İşsizlik Sigortası Primi, Eğitime Katkı Payı, Özel İşlem Vergisi, İdari Para Cezası,

+

+

Tasarruf Teşvik Kesintisi Katkı Payı, Konut Edindirme Yardımı ve benzerleri ile ferilerine) mahsubunu talep edebilirler.

Bu talep, mükellefin Sosyal Sigortalar Kurumundan alıp mahsup dilekçesine ekleyeceği, mahsubu talep edilecek prim borçlarını ve varsa gecikme zammı tutarlarını gösteren belgeye göre değerlendirilir. Bu belgeye prim alacaklısı SSK şubesinin banka hesap numarası da yazılır. Mahsup edilecek prim borcu tutarları mükellefin vergi dairesince ilgili şubenin banka hesap numarasına gönderilir. Bu şubelerdeki prim borcu vergi iadesi talep eden mükellefin kurumdan getirdiği belgelerin tesliminden sonra ödeme veya diğer nedenlerle vergi dairelerince gönderilen tutara göre azalmışsa, prim borcu tutarından arta kalan kısım ilgili SSK şubesi tarafından derhal vergi dairesine iade edilecektir. Arta kalan tutarın prim borçlusuna iadesi veya ileride doğacak prim borçlarına mahsup edilmek üzere bekletilmesi mümkün değildir.

Sosyal Sigortalar Kurumu prim borçlarının tahsilinde de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulandığından, vergi dairesince bu işlemlerin gerçekleştirildiği tarihte prim borcunun vadesinin geçmiş olması halinde, borcun vade tarihi ile Sosyal Sigortalar Kurumuna ödemenin yapıldığı tarihler arasında gecikme zammı uygulanabileceği hususunun mükelleflerce göz önünde bulundurulması gerekir.

1.1.2. Mahsup Talebi

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

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

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

1.1.3. Mahsup Talebinde Aranılan Belgeler

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

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

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

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

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

(*)Bu talep, 429 nolu VUK Genel Tebliği'nin (2A) nolu ekinde yer alan internet ortamında gönderilecek form dilekçe ile yapılacaktır. Bu iade talebi için, dilekçenin 4 nolu tablonun 1. satırında yer alan 301 nolu beyanname kodu kullanılacaktır.

i. Gümrük beyannameli mal ihracında

- Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği),

Beyannamelerin aslı veya örneği yerine bunların listesinin verilmesi de yeterlidir. Bu takdirde listede beyannamenin tarihi, sayısı, ihraç edilen malın cinsi, miktarı ve tutarı, gümrük kapısının ismi, varış ülkesi, imalatçının adı-soyadı veya unvanı, intaç ve çıkış tarihlerine yer verilir. Gümrük beyannamelerinin yerine liste

+

+

veren mükelleflerin iade taleplerinin değerlendirilmesi sırasında listelerde yer alan bilgilerde eksiklik bulunması veya tereddüt edilen durumlarda gümrük beyannamelerinin aslının veya örneğinin istenebileceği tabiidir.

- Satış faturalarının fotokopisi veya listesi,

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

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

ii. Hizmet ihracında

- Yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen faturanın aslı veya fotokopisi,

- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi ile ihraç edilen hizmet nedeniyle yüklenilen vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo,

- Münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanunu(5) hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesinde onaylanmış örneği ya da dövizin yurt dışından geldiğini gösteren bankadan alınmış belge .

iii. Yolcu beraber eşya ihracında

- Gümrükçe onaylı satış faturası veya fatura/çek aslı veya fotokopisi,

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

- İadenin yetki belgeli aracı firma tarafından yapılması halinde bu firmaların gönderdiği icmallerin fotokopisi.

iv. Bavul ticaretinde

- Gümrükçe onaylı özel faturaların aslı veya fotokopisi,

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

- Münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesinde onaylanmış örneği.

v. İhraç kaydıyla satışlarda

- Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği),

- (05.07.2002 tarihli ve 24806 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 86 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile değişen hali) ihraç kayıtlı teslimin gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi(*),

- İhraç kaydıyla satışlara ilişkin fatura fotokopisi veya liste,

- Bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara satış yapılması halinde, ihracatçıdan temin edilen ve münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesinde onaylanmış örneği .

vi. Sınır ve kıyı ticaretinde

- Sınır ve/veya kıyı ticareti yetki belgesi (bir defa verilmesi yeterlidir.),

- Tahakkuk varakası (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği),

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

+

+

- Satış faturalarının bir örneği veya listesi,

(05.07.2002 tarihli ve 24806 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 86 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile eklenen fıkra) Bu bölümde sayılan işlemlerle ilgili olarak nakden veya mahsuben iade talep edilmediği takdirde indirilecek katma değer vergisi listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin tablonun ibrazına gerek bulunmamaktadır.

1.1.3.1. Belge İbraz Edenlerin Yapacakları İşlemler

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

İndirilecek katma değer vergisi listesinin, satıcıların adı veya unvanına göre alfabetik sırada veya alış tutarlarına göre; fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, satıcının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli ve hesaplanan katma değer vergisi tutarına (aynı satıcıdan birden fazla sayıda alınan belgelerde, belge adedi itibarıyla toplamı yazılır) yer verilerek (2) örnek olarak düzenlenmesi, her sayfanın altına "Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim." şerhi konularak, işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması gerekir. Şu kadar ki, tutarı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin altında kalan mal veya hizmet alımları bu listede tek kalemdе gösterilebilir. Satış faturalarına ilişkin listelerin de bu bilgileri (serbest bölgelerle yurt dışındaki müşterilere düzenlenen faturalarda vergi dairesi ve vergi kimlik numarasına yer verilmeyeceği tabiidir.) içerecek şekilde düzenlenmesi gerekir.

İhraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösteren tabloda ise, ihraç edilen mal veya hizmet nedeniyle iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği (örneğin, mamul mal alımları, hammadde alımları, yardımcı malzeme alımları, hizmet alımları, genel gider, amortisman tabi iktisadi kıymet gibi) ve ne şekilde hesaplandığı gibi unsurlara yer verilir.

Vergi dairesinin uygun görmesi halinde listelerin disket veya CD olarak verilmesi de mümkündür.

1.1.3.2. Mücbir Sebep Nedeniyle Belgeleri Zayi Olanlara İade

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

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

1.1.4. Mahsup Sonrası Alacağın Nakden İadesi

İade hakkı sahipleri, iade alacaklarının yukarıda belirtilen şekillerde mahsubundan sonra kalan kısmının kendilerine, ortaklarına veya mal ya da hizmet satın aldıkları kişilere nakden iadesini talep ederlerse bu Tebliğin (I/1.2.), (I/1.3.) ve (I/2.) bölümlerindeki açıklamalara göre işlem yapılır. Bu şekilde yapılacak iadede, mahsup yoluyla iade edilen kısım (I/1.2.) bölümündeki sınırın hesaplanmasında dikkate alınmaz. İade alacağının tamamının üçüncü kişilere nakden ödenmesinin talep edilmesi halinde de aynı hükümler uygulanır.

Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesi halinde, alacağın temlikine ilişkin bu talebin yazılı şekilde yapılması ve yazıda alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğinin belirtilmesi gerekmektedir.

1.2. Maliye Bakanlığınca Belirlenen Sınırı Aşmayan Nakden İadeler

4 milyar lirayı geçmeyen nakden iade talepleri inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir. Talep, bu Tebliğin (I/1.3.) bölümünde sayılan belgelerin (mahsup dilekçesi yerine nakden iade talebine ilişkin dilekçe) ibraz edilmesinden ve gümrük beyannamesinin ve/veya onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi ile aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmesinden sonra yerine getirilir.

-İndirimli teminat uygulamasından yararlanan dış ticaret sermaye şirketlerinin bu kapsamdaki nakden iade talepleri gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmeksizin ancak onaylı veya özel faturaların teyidinden sonra yerine getirilir.

+

+

-İndirimli teminat uygulamasından yararlanan sektörel dış ticaret şirketlerinin bu kapsamdaki nakden iade talepleri, bir önceki döneme ilişkin iade talebine ait gümrük beyannamelerinin teyidinin alınması halinde cari döneme ait teyit beklenmeden ancak onaylı veya özel faturaların teyidinden sonra yerine getirilir.

- İndirimli teminat uygulamasından yararlanan diğer mükellefler ile normal teminat uygulaması kapsamına giren mükelleflerin bu kapsamdaki nakden iade talepleri, teyit gerçekleşmeden yerine getirilmez. Ancak, mükelleflerin teyit işlemini beklemeden iade almak istemeleri halinde, indirimli teminat uygulamasından yararlananların iadesi gereken tutarın % 100'ü, diğerlerinin % 200'ü tutarında teminat vermeleri şartıyla nakden iade talepleri yerine getirilir. Teyitlerin olumlu gelmesi halinde Tebliğin (I/2.1.2.1. ve I/2.1.2.2.) bölümlerinde belirtilen miktarı aşan teminatlar iade edilir.

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

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

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

1.3. Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuna Dayalı Nakden İadeler

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"(6) hükümlerine göre yayımlanan genel tebliğlerle, Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu (bundan sonra kısaca YMM tasdik raporu olarak belirtilecektir) ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir.

Bakanlığımıza verilen yetkiye istinaden vergilendirme dönemleri itibarıyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade için (bu Tebliğin I/1.2. bölümünde) belirlenen limit ile Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğleriyle(7) belirlenen tutarlar arasındaki iade talepleri YMM raporuna göre yerine getirilir. Tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde ise bavul ticareti ve yolcu beraberliği eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre, diğerlerinde miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılır. Yeminli mali müşavirlerin düzenledikleri raporlarda gümrük beyannamelerinin veya gümrükçe onaylı fatura ya da özel faturaların teyidinin alınmamış olması halinde teyit işlemleri vergi dairesince yapılır.

YMM tasdik raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe iade yapılmaz. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar, izleyen bölümlerde açıklandığı şekilde teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir. Bu kapsamda teminat veren ve dış ticaret sermaye şirketleri hariç indirimli teminat uygulamasından yararlanan mükelleflerden iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içinde bu iade ile ilgili YMM tasdik raporu ibraz etmeyenlerden teminatlarını bu Tebliğin (I/1.2.) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmın % 100'üne tamamlamaları istenir. 15 gün içinde teminatlarını tamamlamayanlar, bu dönemlere ilişkin YMM tasdik raporu ibraz edinceye kadar, müteakip dönemlerdeki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasından yararlandırılmazlar. Ancak bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte başvurmaları halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara, Vergi Usul Kanununun 17 nci maddesi uyarınca vergi dairesince en fazla 6 ay süre verilebilir.

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

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

1.4. Kamuya Ait Kuruluşlara İade

+

+

Sermayelerinin % 51 veya daha fazlası genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, köylere, belediyelere ve bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile Devlet eliyle kurulan üniversitelere, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri, bu Tebliğin (I/1.1.3.) bölümünde yer alan belgelerin (nakden iade talep edilmesi halinde buna ilişkin dilekçe) ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

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

2. Teminat Karşılığı İade

2. 1. Genel Olarak

Bu Tebliğin (I/1.4.) bölümünde sayılanlar dışında kalan mükelleflerin, Tebliğin (I/1.2.) bölümünde belirlenen sınırı aşan ve YMM tasdik raporu ibraz edilmeyen nakden iade taleplerinde aşağıda belirtildiği şekilde teminat gösterilmesi halinde iade yapılır. Teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna dayanılarak çözülür.

Bu kapsamdaki nakden iade talepleri, bu Tebliğin (I/1.1.3.) bölümünde sayılan (mahsup dilekçesi yerine nakit iade talebine ilişkin dilekçe*) belgelerin ibrazı, gümrük beyannameleri ve usulüne uygun olarak gösterilmiş teminat mektupları ile varsa onaylı fatura ya da özel faturaların bu Tebliğin (I/1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde teydidinin alınmasından sonra karşılanır.

(*)Bu talep, 429 nolu VUK Genel Tebliği'nin (2A) nolu ekinde yer alan internet ortamında gönderilecek form dilekçe ile yapılacaktır. Bu iade talebi için dilekçenin 4 nolu tablosunun 1. satırında yer alan 301 nolu beyanname kodu kullanılacaktır. **2.1.1. Teminat Türleri**

Teminat olarak [6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi](#)nde sayılan iktisadi kıymetlerden bir veya bir kaç gösterilebilir. Şu kadar ki; banka teminat mektuplarının paraya çevrilmeleri konusunda hiç bir sınırlayıcı şart taşımayacak biçimde, bu Tebliğ ekinde yer alan örneğe (EK: 1) uygun olarak ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

2.1.2. Teminat Miktarları

2.1.2.1. Normal Teminat Uygulaması

Normal teminat uygulaması kapsamındaki mükellefler, talep ettikleri iade miktarının bu Tebliğin (I/1.2.) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmının tamamı için teminat verirler. İndirimli ve yükseltilmiş teminat uygulamasına tabi olmayan tüm mükellefler normal teminat uygulamasına tabidir.

2.1.2.2. İndirimli Teminat Uygulaması

İndirimli teminat uygulamasında teminat, bu Tebliğin (I/1.2.) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmın % 4'ü veya % 8'i olarak verilir.

2.1.2.2.1. Teminat Oranı % 4 Olarak Uygulanacak Mükellefler

- Haklarında SMİYB düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor bulunmayan,

- Son 5 yıl içinde adlarına tahakkuk eden gelir, kurumlar ve katma değer vergilerini ödeyen (Vergilerin tecil edilmesi bu şartın ihlali sayılmaz. Faaliyetleri 5 yıldan az olan mükelleflerde, faaliyette bulunulan süre içinde tahakkuk etmiş söz konusu vergi borçlarının ödenmiş olması halinde bu şart yerine getirilmiş sayılır.),

- İade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son 5 vergilendirme döneminde hakkında olumlu rapor yazılmış bulunan,

dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri nakit olarak talep ettikleri iade miktarının bu Tebliğin (I/1.2.) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmının % 4'ü kadar teminat verirler.

Bu Tebliğin (II/1.4.) bölümünde belirtilen özellikleri taşıyan raporlar "olumlu rapor" olarak kabul edilir. Yeminli mali müşavirlerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükellefler hakkında iade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son 5 döneme ait olumlu YMM tasdik raporu bulunması halinde bu şart gerçekleşmiş sayılır. Birbirini izleyen 5 vergilendirme döneminden kasıt, iade hakkı doğuran işlemlerin yapıldığı birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasında herhangi bir dönemde inceleme raporu veya YMM tasdik

+

+

raporu düzenlenmesini gerektiren bir iade hakkı doğuran işlem bulunmadığı takdirde, bu dönemler, birbirini izleyen 5 dönemin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

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

Son olumlu rapor vergi dairesine intikal ettikten sonra (diğer şartlar da gerçekleşmişse) raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonraki iade talepleri için indirimli teminat uygulamasına başlanır. Raporun ait olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemler için verilen teminatların bu bölüme göre verilmesi gereken kısmını aşan miktarı iade edilir.

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

2.1.2.2.2. Teminat Oranı % 8 Olarak Uygulanacak Mükellefler

Aşağıdaki şartları taşıyan mükellefler, nakit olarak talep ettikleri iade miktarının bu Tebliğin (I/1.2.) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmının % 8'i kadar teminat verirler.

i. İmalatçılar ve İmalatçı-İhracatçılar: Bu Tebliğin (I/2.1.2.2.1.) bölümünde belirtilen şartları taşıyan mükelleflerden;

- Sanayi siciline kayıtlı olan,

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

- İşletmenin sahip olduğu amortismanına tabi iktisadi kıymetler ve bu kıymetlerin kayıtlı olduğu defterlerin noter onayları ve numaraları ile kaç yıldır amortismanına tabi tutuldukları kapasite raporlarında açıkça belirtilen, (raporda bu hususların yer almaması halinde, mükellefin üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olup olmadığı ve amortisman ile ilgili hususların vergi inceleme elemanlarınca veya bir vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşturulacak yoklama grubu tarafından düzenlenecek bir tutanakla tespit edilmesi halinde indirimli teminat uygulamasından faydalandırılır.)(87 no.lu Tebliğle eklenen parantez)

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

imalatçı-ihracatçılar ile ihracatçılara ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçılar nakit olarak talep ettikleri iade miktarının bu Tebliğin (I/1.2.) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmının % 8'i kadar teminat verirler.

ii. Özel Finans Kurumları: Bu Tebliğin (I/2.1.2.2.1.) bölümündeki şartları taşıyan özel finans kurumları nakit olarak talep ettikleri iade miktarının bu Tebliğin (I/1.2.) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmının % 8'i kadar teminat verirler.

iii. Diğer İhracatçılar: Bu Tebliğin (I/2.1.2.2.1.) bölümündeki şartları taşıyan mükelleflerden;

- Son üç takvim yılı itibarıyla ihracatları her bir yıl için beş milyon ABD Dolarını, veya

- Son beş takvim yılı itibarıyla ihracatları her bir yıl için bir milyon ABD Dolarını,

geçen ihracatçılar, burada öngörülen ihracat tutarını gerçekleştirdikleri son yılı izleyen takvim yılı başından itibaren nakit olarak talep ettikleri iade miktarının bu Tebliğin (I/1.2.) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmının % 8'i kadar teminat verirler.

2.1.2.3. Teminat Oranlarının Değiştirilmesi

+

+

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

2.1.2.4. Yükseltilmiş Teminat Uygulaması

SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflere yükseltilmiş teminat oranı uygulanır. Bu uygulama ile ilgili açıklamalar bu Tebliğin "II. Özel Esaslar" başlıklı bölümünde yer almaktadır.

2.1.3. Teminat Mektuplarının İadesi

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

İlgili vergi dairesince teminat mektuplarının iadesi sırasında teminat mektubu, uygun bir yerine: "KDV iadesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun vergi dairemizde olan işlemi sona ermiştir" şerhi düşülerek, tarih yazılmak ve mühür tatbiki suretiyle imzalanır. Bu şerhi gören bankaların, vergi dairesinden ayrıca bir teyit almaksızın gerekli işlemi yapmaları mümkün bulunmaktadır.

3. Vergi İnceleme Raporu ile İade

Mükelleflerin,

i. İadelerini Vergi İnceleme Raporu sonucunda almak istemeleri,

ii. İadesini talep ettikleri katma değer vergisinin bu Tebliğin (I/1.2.) bölümünde belirtilen miktarı aştığı hallerde; (teminat göstermek veya Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu ibraz etmeleri gerekmesin rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,

iii. Bu Tebliğin (II.) bölümüne göre münhasıran vergi inceleme raporu ile iadesi öngörülen durumların bulunması,

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

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

Bu Tebliğde inceleme raporu veya vergi inceleme raporu deyimleri, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporu ifade eder.

II. ÖZEL ESASLAR

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri bu bölümdeki özel esaslara göre yerine getirilir.

Şu kadar ki, bu kapsama giren iade hakkı sahibi mükelleflerin kendilerine ait vergi ve SSK prim borçları için yapacakları mahsup talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. SSK prim borçlarına mahsup işlemleri, bu Tebliğin (I/1.1.3) bölümünde belirtilen belgelerin ibrazından sonra, en geç 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun (8) 80 inci maddesine 4842 sayılı Kanunla eklenen 2 nci fıkra hükmünün verdiği yetkiye dayanılarak lehine mahsup talep edilenler için belirlenecek prim borcu vade tarihinden önce tamamlanır. (87 nolu Tebliğe eklenen paragraftır.)

1. Kapsam ve Tanımlar

1.1. Kapsam

İade talepleri özel esaslara göre yerine getirilecek mükellefler kapsamına;

- SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda haklarında rapor bulunan mükellefler, bu mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler ve rapor bulunanlardan mal alanlar,

+

+

- Haklarında rapor olmamakla birlikte olumsuz tespit bulunan [SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları, adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermedikleri hususunda tespit bulunanlar] veya bu tespitler nedeniyle incelenmesi istenilenler ile bunlardan mal alanlar,

- Kendileri hakkında katma değer vergisi açısından ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulananlar,

- İşletme kapasitesi ile iş hacmi arasında bariz nispetsizlik bulunanlar,

girmektedir.

1.2. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMİYB)

İade taleplerinin yerine getirilebilmesi, düzenlenen ve kullanılan belgelerin geçerliliğine ve gerçeği yansıtmalarına bağlıdır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımına [Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde](#) yer verilmiştir. İade taleplerinin değerlendirilmesi sırasında anılan maddede yer alan hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir.

Buna göre, sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Bu itibarla; bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelerdir. Buna göre;

- mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren,

- alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş,

- mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir.)

muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerdir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu gerekçesi ile iade taleplerinin özel esaslara göre yerine getirilmesini gerektiren belgeler, Tebliğin (I/1.1.3.) bölümünde sayılan ve iadeye esas teşkil eden belgelerdir. Örneğin sipariş mektupları ve proforma faturaların nihai faturalar veya gümrük beyannameleri ile uyumsuz olması halinde, nihai faturaların veya gümrük beyannamelerinin gerçeğe aykırı olarak düzenlendiği tespit edilmedikçe, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslara göre işlem yapılamaz.

1.3. Olumsuz Rapor

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

SMİYB **kullanıldığı** konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlarda, raporun ait olduğu her bir vergilendirme döneminde SMİYB kullanılması nedeniyle reddedilen katma değer vergisi iade alacağının, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) % 5’ini aşması halinde bu rapor olumsuz rapor sayılır.

SMİYB düzenlendiği konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlar başka bir şart aranmaksızın olumsuz rapor sayılır.

1.4. Olumlu Rapor

İade hakkı doğuran işlemler dolayısıyla düzenlenen olumlu raporlar, izleyen bölümlerde açıklanacağı üzere, teminat miktarının azaltılmasına veya genel esaslara göre iade yapılmasına dönüşü sağlamaktadır. Katma değer vergisi iade uygulamaları bakımından bir raporun “olumlu rapor” sayılabilmesi için;

+

+

- İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin) % 90 veya daha fazlasının onaylanmış olması,

-Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler nedeniyle reddedilen bir kısım varsa bu kısmın, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) % 5'ini aşmaması gerekmektedir.

Bu Tebliğde aksine hüküm olmadıkça, **YMM tasdik raporları da olumlu rapor olarak kabul edilir.** Ancak raporlarda;

- İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin doğruluğunun onaylanma oranı ile SMİYB olduğu gerekçesi ile reddedilen bir kısım varsa, belgelerin düzenleyicileri, tarih ve numaraları, toplam tutarları, bu tutarın toplam iade talebi içindeki payı ve belgelerin SMİYB addedilme nedenlerinin,

- SMİYB dışındaki nedenlerle reddedilen bir kısım varsa, ilgili mevzuat hükümlerine de atıf yapılarak red gerekçelerinin,

bu nedenlerle reddedilen tutarlar ve bu tutarların toplam iade talebi içindeki paylarına da yer verilmek suretiyle açıkça belirtilmesi gerekir.

1.5. Olumsuz Tespit

Aşağıda belirtilen durumlar olumsuz tespit sayılır;

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

- Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle ilgili dönem defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesinin (süresinden sonra verilenler hariç) verilmemesi,

-Yapılan yoklama ve araştırmalarda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması, (bu durumda olan mükelleflerden iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönem itibarıyla vergiye müteallik ödevlerini yerine getirdiği tespit edilenlerin işi bıraktığına ilişkin bildirimde bulunmamış olmaları olumsuz tespit sayılmaz.

- Mükelleflerin işletmelerinin sermaye tutarı, kullandıkları kredi miktarı, üretim tesisi olanlarda tesisin kapasitesi, verimliliği, istihdam ettikleri işçi sayısı gibi unsurlar ile iş hacmi arasında bariz bir nispetsizlik bulunması. Şu kadar ki, bu tespitin en az vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşan üç kişilik bir komisyon tarafından mükellefin iş yerinde yapılacak bir yoklama ile tutanağa bağlanmış olması gerekir.

2. Kendileri Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar

2.1. Haklarında SMİYB Düzenleme Raporu Bulunanlar

2.1.1. İade Taleplerinde Yapılacak İşlem

Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunanların, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri 4 kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da vergi inceleme raporu ile çözülür.

SMİYB düzenlediği vergi inceleme raporlarıyla tespit edilen mükelleflerin, ilgili dönemler için göstermiş oldukları teminatlarının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar ile hesaplanacak gecikme faizini karşılamaması halinde, bu alacakların tahsili için 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gerekli tedbirler derhal alınır.

Ancak mükelleflerin SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dahil) ödemeleri ya da tamamına teminat göstermeleri halinde raporun vergi dairesine intikalinden sonraki nakden ve mahsuben iade talepleri, indirimli teminat uygulamasından yararlananlarda % 100, diğerlerinde % 200 teminat karşılığında yerine getirilir.

2.1.2. Genel Esaslara Dönüş

+

+

2.1.2.1. SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi halinde bu raporlar hiç düzenlenmemiş sayılır.

2.1.2.2. SMİYB düzenleme raporları ile yapılan tarhiyatların yukarıda anlatıldığı şekilde ödenmesi veya tamamına teminat gösterilmesi ve yükseltilmiş (indirimli teminattan yararlananlar için % 100, diğerleri için % 200) teminat uygulamasına geçilmesinden sonra, vergi dairesine vergi incelemesine yetkili elemanlarca düzenlenmiş bir olumlu raporun intikal etmesi halinde, olumlu raporun ilişkin olduğu vergilendirme döneminden itibaren bu mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Raporun ait olduğu dönem ile vergi dairesine intikal ettiği tarih arasındaki dönemler için alınan teminatların bu Tebliğin (1/2.1.2.1. ve 2.1.2.2.) bölümlerinde belirtilen miktarı aşan kısımları iade edilir.

SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunan dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerinin, bu belgelere dayanarak iade aldıkları verginin aynı dönemde iade edilen toplam verginin % 4'ünü aşmaması ve tarhı öngörülen vergi ile kesilmesi istenen ceza ve hesaplanacak gecikme faizini ödemeleri veya tamamı için teminat göstermeleri halinde iade talepleri olumlu rapor beklenmeden genel esaslara göre yerine getirilir.

Ödeme veya teminat gösterme şartını yerine getirmeyen mükelleflerde, yazılan olumlu raporlar genel esaslara dönüşü sağlamaz.

2.1.2.3. Haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda rapor bulunanların katma değer vergisi iadelerinin genel esaslara göre yerine getirilmeye başlanması halinde; bunların bu nedenle yükseltilmiş teminat istenen kanuni temsilcilerinin, ortaklarının, ortağı olduğu mükelleflerin ve bunlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

2.1.3. Haklarında SMİYB Düzenleme Raporu Bulunan Mükelleflerin Ortakları veya Bu Mükelleflerin Kurdukları veya Ortak Oldukları Şirketlerin İade Talepleri

Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunan mükelleflerle ilgili olarak bu Tebliğ ile yapılan düzenlemeler, bu mükelleflerin raporun ait olduğu vergilendirme dönemindeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler bakımından da geçerlidir.

Kooperatifler ve sermaye şirketlerinde bu hüküm bunların kanuni temsilcileri ile sadece SMİYB düzenlenmesine neden olan ortakları ve bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketleri hakkında uygulanır.

(05.07.2002 tarihli ve 24806 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 86 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile eklenen fıkra) Ancak kanuni temsilcilerin sahibi ya da ortağı olduğu firmalar, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemesine neden olan alt firma ya da ortaklarla doğrudan veya dolaylı ortaklık ya da haksız katma değer vergisi iadesi almaya yönelik ticari ilişkide bulunup bulunmadıklarının tespiti amacıyla derhal incelemeye sevk edilir ve bu incelemeler öncelikle sonuçlandırılır.

(05.07.2002 tarihli ve 24806 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 86 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile eklenen fıkra) Yapılan inceleme sonucunda kanuni temsilcinin sahibi ya da ortağı olduğu firmaların, SMİYB düzenlenmesine neden olan alt firma ya da ortaklarla doğrudan veya dolaylı ortaklık ya da haksız katma değer vergisi iadesi almaya yönelik ticari ilişkide bulunduğunun tespit edilememesi halinde, bunların sahibi ya da ortağı olduğu firmaların iade ve mahsup talepleri, kendileri hakkında özel esaslar uygulanmasını gerektiren başka bir husus olmadıkça genel esaslara göre yerine getirilir.

(05.07.2002 tarihli ve 24806 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 86 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile eklenen fıkra) SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunan mükelleflerin kanuni temsilcileri ile ortaklarının ortak oldukları şirketlerden ayrılmış olmaları halinde, ortaklığından ayrıldıkları mükelleflerin iade ve mahsup talepleri özel esaslar uygulanmasını gerektiren başka bir husus olmadıkça ayrılma tarihinden itibaren genel esaslara göre yerine getirilir.

Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunan kooperatif veya sermaye şirketlerinin kurdukları veya ortak oldukları şirketlerdeki paylarının kontrolünün kamu kurum veya kuruluşları ile icra dairelerinde olması nedeniyle devredilmesinin imkansız bulunması ve bu şirketlerle aralarında haksız KDV iadesi almaya yönelik ticari bir ilişki bulunduğunun da tespit edilememesi halinde, kurdukları veya ortağı oldukları bu mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Durumu bu şartlara uyan mükelleflerin bu Tebliğin yayımından önce bu nedenlerle incelemeye sevk edilen iade talepleri ve bu taleplerle ilgili olarak verdikleri teminatlar için, kendileri hakkında başka bir olumsuzluk bulunmaması ve inceleme elemanının da olumsuz görüş bildirmemiş olması şartıyla genel esaslara göre işlem yapılır. (87 nolu Tebliğe eklenen paragraf)

2.2. Haklarında SMİYB Kullanma Raporu Bulunanlar

2.2.1. İade Taleplerinde Yapılacak İşlem

+

+

Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerin raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri dört kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. İade talepleri hakkında bu bölüme göre işlem yapılabilmesi için SMİYB kullanma nedeniyle iadesi reddedilen verginin iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin % 5'ini aşması gerekir. Bu oranın aşılması halinde genel esaslara göre iade yapılacağı tabiidir.

2.2.2. Genel Esaslara Dönüş

Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerle ilgili olarak aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde bunların katma değer vergisi iadeleri bu Tebliğin "I. Genel Esaslar" bölümüne göre yerine getirilir.

2.2.2.1. SMİYB kullanma raporlarında tarhı öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi.

2.2.2.2. Yukarıda belirtildiği şekilde ödeme yapılmaz veya teminat gösterilmezse, SMİYB kullanma raporundan sonra, vergi dairesine olumlu bir vergi inceleme raporunun intikal etmesi. (Olumlu rapor, raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden itibaren hüküm ifade eder.)

2.2.2.3. Kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın % 95 ve daha fazlasının nihai yargı kararlarıyla terkin edilmesi.

2.2.3. Haklarında SMİYB Kullanma Raporu Bulunan Mükelleflerin Ortakları veya Bu Mükelleflerin Kurdukları veya Ortak Oldukları Şirketlerin İade Talepleri

SMİYB kullandığı konusunda haklarında rapor bulunan mükelleflerin ortaklarının veya bu mükellefler ile kanuni temsilcilerinin veya ortaklarının kurdukları veya ortak oldukları şirketlerin iade talepleri, kendileri hakkında bu yönde düzenlenmiş herhangi bir olumsuz rapor bulunmamak koşuluyla genel esaslara göre yerine getirilir.

2.3. Haklarında Olumsuz Tespit Bulunanlar

2.3.1. SMİYB Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanlar

İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasın haklarında SMİYB düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri; tespit bulunan dönemler için münhasıran vergi inceleme raporuna göre, diğer dönemler için dört kat teminat karşılığında yerine getirilir. Teminat gösterilmemişse vergi inceleme raporuna göre iade yapılır. Teminat gösterilmişse, teminatlar vergi inceleme sonucuna göre çözülür.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilen dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerinin, bu belgelere dayanarak iadesini istedikleri verginin aynı dönemde iadesini talep ettikleri toplam verginin % 4'ünü aşmaması ve bu kısma dört kat teminat gösterilmesi halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

2.3.2. SMİYB Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanlar

İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasın SMİYB kullandığı konusunda hakkında tespit bulunanların, tespitin ilgili olduğu döneme ilişkin iade talepleri bu tespite konu alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilmesi veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması halinde, kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Tespitin bulunduğu dönemler için teminat gösterilmemişse, iade işlemi vergi inceleme raporuna göre gerçekleştirilir.

2.3.3. Adreslerinde Bulunmadıkları, Defter ve Belgelerini İbraz Etmedikleri veya Beyanname Vermedikleri Konusunda Tespit Bulunanlar

Adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermedikleri konusunda tespit bulunanların iade talepleri münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Düzenlenecek raporda yukarıdaki olumsuz tespitlerin ortadan kalktığına belirtilmesi halinde genel esaslara dönülür.

Mükellefin başvurusunun değerlendirilmesi veya vergi idaresinin belirlemeleri sonunda olumsuz tespit sayılan nedenlerin ortadan kalktığına anlaşılmaması halinde (mükellefin defter ve belgelerini sonradan ibraz etmesi, vermediği beyannameleri usulüne uygun olarak tamamlaması, yoklama ile tespit edilmek kaydıyla geçerli bir adresinin ortaya çıkması gibi) genel esaslara göre iade yapılır.

+

+

2.3.4. İşletme Kapasitesi ile İş Hacmi Arasında Açık Nispetlilik Tespit Edilenler

İade talebinde bulunan mükelleflerin işletmelerinin sermaye tutarı, kullandıkları kredi miktarı, üretim tesisi bulunması halinde tesisin kapasitesi, verimliliği, istihdam ettiği işçi sayısı gibi unsurlar ile iş hacmi arasında bariz bir nispetlilik bulunduğu tespit edilmesi halinde, bu mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri münhasıran inceleme raporuna göre yerine getirilir.

3. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar

3.1. Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayanların mal veya hizmet satın aldığı mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunması halinde, bu mükelleflerden yapılan (haklarında olumsuz tespit bulunanlardan sadece olumsuz tespit yapıldığı dönemlerdeki) alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilmesi veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması halinde, kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Hakkında olumsuz rapor bulunanlardan alınan kısma isabet eden vergiye ilişkin teminat iade talebinde bulunan nezdindeki, olumsuz tespit bulunandan alınan kısma isabet eden vergiye ilişkin teminat ise hakkında olumsuz tespit bulunan mükellefle ilgili, incelemenin sonucuna göre çözülür.

Ancak aşağıda belirtilen durumların varlığı halinde de genel esaslara göre iade yapılır.

3.1.1. Olumsuz raporda öngörülen vergi, ceza, gecikme zammı ve faizlerin ödenmesi veya bunların toplamı kadar teminat gösterilmesi halinde, bunlardan mal ya da hizmet alanların bütün dönemlerdeki iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

3.1.2. - İade talebinde bulunan mükellefin, haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanlardan alışlarına ilişkin ödemelerini, veya, - iade talebinde bulunan mükellefe satış yapan ve haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanların kendi alışlarına ilişkin ödemelerini,

bu Tebliğin müteselsil sorumluluğa ilişkin (III/1.1.) bölümünde belirtildiği şekilde yaptıklarını tevsik etmeleri halinde; kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan ancak haklarında SMİYB düzenleme dışında olumsuz tespit veya SMİYB kullanma raporu bulunanlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Ödeme, iade talebinde bulunan mükellefin yeminli mali müşaviri tarafından düzenlenmiş tasdik raporuyla veya tasdik raporu sonradan ibraz edilmek üzere teminat karşılığı iade talep edilmişse bu konuda düzenlenmiş kısa bir raporla da tevsik edilebilir.

3.1.3. Haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunanlar hakkında önceki bölümlerde açıklandığı üzere genel esaslar uygulandığı dönemlerde, bunlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

(85 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile iade talebi henüz yerine getirilmemiş işlemlere de uygulanmak üzere eklenen fıkra) "Ancak hakkında SMİYB düzenleme raporu bulunan ve bu rapora istinaden tarh edilen vergi, kesilen ceza ve hesaplanan gecikme faizini ödememiş veya tamamına teminat göstermemiş mükellefin olumsuz raporun ait olduğu vergilendirme döneminden sonraki 12 vergilendirme dönemine ilişkin olarak vergi inceleme elemanlarınca düzenlenmiş olumlu rapor bulunması halinde, bu mükelleften mal veya hizmet alanların olumlu raporun ait olduğu vergilendirme dönemleri ile sonraki dönemlerde bu mükelleften alışlarına isabet eden iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir."

3.1.4. En son düzenlenen olumsuz rapor veya yapılan tespit ilgili olduğu dönemden itibaren tarh zamanı kadar bir sürenin geçmiş olması halinde, vergi inceleme imkanının kalmamış olması nedeniyle bu durum sonraki safhalarda mal veya hizmet alanlar açısından olumsuz rapor veya tespit olarak değerlendirilmez ve bu mükelleflerden mal veya hizmet alanların iade taleplerinde genel esaslara göre işlem yapılır.

3.1.5. Haklarında olumsuz tespit bulunanlardan ihraç kaydıyla mal alan ancak diğer alışlarına ilişkin olumsuz tespit veya rapor bulunmayan mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

3.1.6. Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanarak yapılan düzenleme gereğince fason tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda ve atık; metal, kağıt, plastik, cam vb alımları nedeniyle tevkifat uygulayan alıcıların, ihracat veya diğer işlemlerden doğan iade talepleri, tevkif etmiş oldukları vergiyi beyan edip ödemiş olmaları şartıyla genel esaslara göre yerine getirilir. (87 nolu Tebliğe eklenen bölüm)

4. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar

+

+

4.1. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Rapor Bulunanların İade Talebi

Doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği safhadan önceki safhalardaki mükellefler hakkında olumsuz rapor bulunan ancak kendileri veya doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri, olumsuz raporlarda iade talebinde bulunanlarla ilgili olarak bir sorumluluk öngörülmemesi halinde genel esaslara göre yerine getirilir. Aksi halde raporda belirtildiği şekilde işlem yapılır.

4.2. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Tespit Bulunanların İade Talebi

Doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği safhadan önceki safhalardaki mükellefler hakkında Tebliğin (II/1.5.) bölümünde sayılan olumsuz tespit bulunan ancak kendileri veya doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri, olumsuz tespite konu alışlar için 4 kat teminat gösterilmesi halinde genel esaslara göre yerine getirilir. Bu nedenle gösterilen teminat, olumsuz tespit bulunan mükellefle ilgili olarak yapılacak inceleme sonucuna göre çözülür.

Ancak aşağıda belirtilen durumların varlığı halinde de genel esaslara göre iade yapılır.

4.2.1. Bu dönemlerde katma değer vergisi dahil toplam işlem bedelinin doğrudan mal ya da hizmet temin edilen mükellefe bu Tebliğin müteseilsil sorumluluğuna ilişkin (III/1.1.) bölümünde belirtildiği şekilde ödenmiş olması halinde iade talepleri için genel esaslar uygulanır. Ödeme, iade talebinde bulunan mükellefin yeminli mali müşaviri tarafından düzenlenmiş tasdik raporuyla veya tasdik raporu sonradan ibraz edilmek üzere teminat karşılığı iade talep edilmişse bu konuda düzenlenmiş kısa bir raporla da tevsik edilebilir.

4.2.2. Önceki safhadaki mükellefler hakkındaki olumsuz tespit sayılan nedenlerin ortadan kalktığına anlaşılmaması halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

4.2.3. - İade talebinde bulunanlara mal veya hizmet temin eden mükelleflerin, haklarında olumsuz tespit bulunanlardan veya

- İade talebinde bulunanların, haklarında olumsuz tespit bulunanlardan mal veya hizmet temin edenlerden,

alışlarına isabet eden verginin, aynı dönemdeki toplam vergi indirimine (iade talebinde bulunanlarda iadesi talep edilen vergiye) oranının % 5'ini geçmemesi halinde; kendileri ve mal ya da hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Bu uygulamada aşağıdaki şekilde hareket edilir:

- İade talebinde bulunanlara mal ya da hizmet satanların, haklarında olumsuz tespit bulunanlardan mal ya da hizmet satın aldığı dönemler tespit edilir.

- Söz konusu alıcıların, aynı dönemlerde iade talebinde bulunanlara satış yapıp yapmadıkları tespit edilir.

- Satış yapılmışsa, alıcıların hakkında olumsuz tespit bulunanlardan alışlarına isabet eden verginin, aynı dönemdeki toplam vergi indirimine (iade talebinde bulunanlarda iadesi talep edilen vergiye) oranının % 5'ini aşmadığına bakılır. Bu oranı aşmamışsa genel esaslara göre iade yapılır.

- İade hakkı sahibinin bu dönemler dışındaki dönemlerdeki iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

4.2.4. Hakkında olumsuz tespit bulunandan mal veya hizmet alışının ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonra, iade talebinde bulunanlara mal veya hizmet temin eden mükellefin verdiği beyannamelerden birisinde ödenecek katma değer vergisi beyan etmiş olması halinde, bu dönemden sonraki alışlara ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

5. İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulanan Mükellefler

İade talebinde bulunan mükellefler hakkında katma değer vergisi yönünden ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanması halinde, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haczi istenen miktar kadar teminat gösterilmesi şartıyla bu mükelleflerin diğer dönemlere ilişkin iade ve mahsup talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Ancak ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulamasının iade talebinde bulunan mükellef hakkında SMİYB düzenleme raporuna dayanması halinde bu Tebliğin (II/2.1.) bölümündeki açıklamalara göre işlem yapılır.

III. MÜTESELSİL SORUMLULUK

+

+

Müteselsil sorumluluk müessesesi ile katma değer vergisi iadelerinin doğrudan bir ilişkisi bulunmamaktadır. Ancak müteselsil sorumluluk kapsamında hakkında vergi takibatı yapılan mükelleflerin, diğer alacaklarında olduğu gibi vergi dairesinden olan katma değer vergisi iade alacaklarında da bu husus göz önüne alınarak işlem yapılacağı tabiidir.

1. Kapsam

Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinde yer alan, mal alım ve satımı ile hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu olacağına dair hüküm 4369 sayılı Kanunun(8) 81 inci maddesi ile aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar."

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

1.1. İşleme Doğrudan Taraf Olanlar

Mal veya hizmet alım-satımında satıcının katma değer vergisini Hazine'ye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, bu satıcı tarafından doğrudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen vergiden aşağıda, (bu Tebliğin III/2.) bölümünde, belirtilen usul ve esaslara göre satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olur.

Ancak alıcılar, katma değer vergisi dahil toplam işlem bedelini;

- 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla ödemeleri ve banka veya özel finans kurumuna yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka veya özel finans kurumundaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,

- ödemenin çekle yapılmış olması halinde Türk Ticaret Kanununun 697 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasını yazmaları,

halinde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar. Bu çerçevede herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde, gönderilen havaleler sorumluluğu kaldırmaz. Ayrıca dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri gibi ihracata aracılık eden mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin de ödemelerini yukarıda belirtilen şekilde tevsik etmeleri gerekir.

Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hisimlik, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu **vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla** tespit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluk kalkmayacaktır.

Öte yandan Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 1 numaralı fıkrasında sayılan (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç) kurum ve kuruluşlar ile sermayelerinin (% 51) veya daha fazlası kamuya ait iktisadi işletmelerin mal teslimi veya hizmet ifalarında taraf olduğu alım-satım işlemlerinde müteselsil sorumluluk uygulanmaması uygun görülmüştür. Buna göre;

- yukarıda sayılan kuruluşların mal ya da hizmet satın aldıkları mükelleflerin bu alışlarla ilgili vergiyi,

- bu kuruluşlardan mal ya da hizmet satın alanların ise sözü edilen kuruluşların bu satışlarıyla ilgili vergiyi,

Hazine'ye intikal ettirmemeleri nedeniyle müteselsil sorumluluk kapsamında işlem yapılmaz.

1.2. İşleme Doğrudan Taraf Olmayanlar

+

+

Bir mükellefin, mal veya hizmet temin ettiği safhalardan daha önceki safhalarda, bu mal veya hizmetle ilgili katma değer vergisinin Hazine'ye intikal ettirilmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulabilmesi için, sözü edilen mükellef ile vergiyi Hazine'ye intikal ettirmeyenler arasında; menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hisımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin mevcudiyetinin **vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarda açıkça belirtilmiş olması** zorunludur.

2. Uygulama

Müteselsil sorumluluk uygulaması aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilecektir.

i. Vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilecek ve öncelikle mükelleften aranacaktır.

ii. Müteselsil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk kapsamı dışındadır.

iii. Mükellef dışındaki kişilerden (müteselsil sorumludan) yapılacak takibe ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacaktır.

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

- Mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliğ edilememiş olması veya

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

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

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

IV. DİĞER HUSUSLAR

1. Kaldırılan Tebliğler

1. [5 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği\(9\)](#),
2. [17 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği\(10\)](#),
3. [18 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(11\)](#) (D) bölümü,
4. [24 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(12\)](#) (A) bölümü,
5. [26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(13\)](#) (I) bölümü,
6. [28 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(14\)](#) (D), (E), (F), (G), (H) ve (I) bölümleri ile bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere (A) bölümü,
7. [29 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği\(15\)](#) ,
8. [30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(16\)](#) (B) bölümü,
9. [33 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(17\)](#) (B) bölümü,
10. [35 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği\(18\)](#) ,
11. [37 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(19\)](#) (E) bölümü,
12. [38 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(20\)](#) (A), (B), (C), (D), (E), (F), (G), (H), (I) ve (J) bölümleri,
13. [39 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(21\)](#) (II). bölümü,

+

+

14. [44 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(22\)](#) (A) bölümü,
 15. [46 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(23\)](#) (D), (E) ve (F) bölümleri,
 16. [56 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği\(24\)](#) ,
 17. [59 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(25\)](#) (A) bölümü,
 18. [61 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(26\)](#) (6). bölümünün ikinci paragrafı,
 19. [62 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(27\)](#) (B) bölümü,
 20. [64 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(28\)](#) (III). bölümü,
 21. [65 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği\(29\)](#) ,
 22. [70 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(30\)](#) (1), (2), (4) ve (5). bölümleri,
 23. [73 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(31\)](#) (3), (4), (5) ve (6). bölümleri,
 24. [77 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(32\)](#) (2) ve (3). bölümleri,
 25. [78 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği\(33\)](#) ,
 26. [80 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği\(34\)](#) ,
 27. Bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere [81 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(35\)](#) (1). bölümü,
 28. (2.3.1) ile (2.5.) bölümlerinin dışında, bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere [82 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği\(36\)](#) ,
 29. [83 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin\(37\)](#) (2) ve (4). bölümleri ile bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere (6).bölümü,
- yürürlükten kaldırılmıştır.

2. Diğer İade Taleplerine İlişkin Uygulama

Bu Tebliğin, "II. Özel Esaslar" bölümü, Katma Değer Vergisi Kanununun [13](#), [14](#) ve [15](#)inci maddeleri uyarınca vergiden istisna olan işlemler ile aynı Kanunun [geçici 17 nci maddesine](#) istinaden tecil-terkin uygulanan işlemlerden ve 29/2 maddesine göre Bakanlar Kurulunca vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerden doğan katma değer vergisi iadeleri ve aynı Kanunun [9 uncu maddesinin](#) Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden teslim ve hizmet bedelleri üzerinden hesapladıkları vergilerden katma değer vergisi tevkifatı zorunluluğu getirilen ve bu nedenle iade hakkı doğan mükelleflerin özel esaslar kapsamına giren iade taleplerinde de uygulanır. Ancak bu iade taleplerinin genel esaslara göre yerine getirilmesinde ilgili genel tebliğlerle yapılan düzenlemeler dikkate alınır.

3. Yürürlük

3.1. Bu Tebliğ hükümleri, henüz sonuçlanmamış veya incelemesi (YMM raporu dahil) devam eden iade taleplerine de uygulanmak üzere 1/12/2001 tarihinde yürürlüğe girer. Ancak Tebliğin (I/2.1.2.2.2./i.) bölümünde yer alan "80 milyar lira", 1/3/2002 tarihine kadar yapılacak iade taleplerinde "40 milyar lira" olarak uygulanır.

3.2. Bu Tebliğin yayımından önce talep edilen iadelere ilişkin olarak bu Tebliğle yürürlükten kaldırılan tebliğlerde sayılan belgelerin ibraz edilmiş olması yeterlidir.

Tebliğ olunur.

- (1) 02.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (2) 01.03.1997 tarihli ve 22920 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (3) 28.07.1994 tarihli ve 22004 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (4) 14.10.1991 tarihli ve 21021 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 52 nci maddesi 28.02.2001 tarihli ve 24332 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelikle değiştirilmiştir.
- (5) 23.06.1999 tarihli ve 23734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

+

+

- (6) 02.01.1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(7) Halen yürürlükte olan tutarlar 20.07.2001 tarihli ve 24468 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 31 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğiyle belirlenmiştir.
(8) 22.7.1998 tarihli ve 23917 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(9) 08.12.1984 tarihli ve 18599 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(10) 19.12.1985 tarihli ve 18963 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(11) 31.12.1985 tarihli ve 18975 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(12) 22.11.1986 tarihli ve 19289 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(13) 31.12.1987 tarihli ve 19681 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(14) 01.08.1988 tarihli ve 19886 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(15) 12.08.1988 tarihli ve 19897 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(16) 16.12.1988 tarihli ve 20021 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(17) 26.04.1989 tarihli ve 20150 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(18) 25.08.1989 tarihli ve 20263 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(19) 08.11.1990 tarihli ve 20689 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(20) 16.10.1991 tarihli ve 21023 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(21) 12.03.1992 tarihli ve 21169 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(22) 19.10.1994 tarihli ve 22086 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(23) 17.03.1995 tarihli ve 22230 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(24) 13.08.1996 tarihli ve 22726 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(25) 28.12.1996 tarihli ve 22861 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(26) 01.03.1997 tarihli ve 22920 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(27) 02.04.1997 tarihli ve 22952 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(28) 21.09.1997 tarihli ve 23117 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(29) 13.11.1997 tarihli ve 23169 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(30) 10.09.1998 tarihli ve 23459 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(31) 21.01.2000 tarihli ve 23940 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(32) 01.12.2000 tarihli ve 24247 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(33) 22.12.2000 tarihli ve 24268 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(34) 25.01.2001 tarihli ve 24298 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(35) 01.03.2001 tarihli ve 24333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(36) 10.05.2001 tarihli ve 24398 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
(37) 29.06.2001 tarihli ve 24447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

EK:1 KESİN TEMİNAT MEKTUBU ÖRNEĞİ

EK:1 KESİN TEMİNAT MEKTUBU ÖRNEĞİ

.../.../200.

.....Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri gereğince katma değer vergisi iadesinden yararlanacak olan;adresinde yerleşik.....firmasına ödenecek,..../20.....dönemine ait, katma değer vergisi iadesine teminat oluşturan, bu teminat mektubu ile.....TL.sını (.....Türk Lirasını) ödeme konusunda, bankamız borçlu ile birlikte müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu sıfatıyla kefil ve sorumlu olduğumu, tarafınızdan bankamıza yazılı olarak bildirildiği takdirde, bankamızca veya mükellefçe hiçbir yasal yola gidilmeksizin protesto çekilmesine, hüküm alınmasına gerek kalmaksızın, yukarıda belirtilen meblağı ilk yazılı isteminiz üzerine, hemen ve geciktirilmeksizin, kayıtsız ve şartsız vergi dairenize veya vergi daireniz emrine nakden ve tamamen, istem anından ödeme anına kadar geçecek günler için gecikme zammı ile birlikte ödeyeceğimizi ve hakkımızda 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasını bankamızın imza yetkilisi ve sorumlusu sıfatıyla ve banka nam ve hesabına yüklediğimizi kabul, beyan ve taahhüt ederiz.

**Tarih ve İki Yetkilinin
İmzası**

.....Bankası A.Ş.

.....Şubesi

NOT : Banka adına imza koyan yetkililerin adı, soyadı ve ünvanları banka kaşesi altında okunaklı olarak yer alacaktır.”

+

+

3. İHRAÇ KAYDI İLE MAL TESLİM EDİLMESİ (Md:11/1-c) :

3.1. Genel Açıklama :

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

Söz konusu bendin eklenmesinden önce ihracatçılar, ihrac edebilecekleri 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.

3.2. Sistemin Temel Özellikleri ve İşleyişi :

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

3.2.1. İhraç Kaydı İle Mal Teslim Alan İhracatçılar Bakımından :

- İhracatçılar ihrac kaydıyla aldıkları malı, KDV indirimi yapmaksızın kayıtlarına geçirirler.
İhraç kayıtlı teslim faturasında (altında, KDV tahsil edilmediğine dair not bulunan faturada) görülen KDV zahirdir ve ihracatçıyı ilgilendirmez. Söz konusu KDV ihracatçı tarafından yevmiye kaydına alınmayacağı gibi KDV beyannamesinde indirimler arasında da gösterilmez.
- İhracatçılar bu şekilde KDV yüklenmeksizin teslim aldıkları malı, KDV hesaplamaksızın ihrac ettikleri için, KDV sorunu ihracatçı açısından hemen hemen tamamıyla çözümlenmiş olmaktadır. (Hemen hemen diyoruz, çünkü bu sistemde ihracatçı, ihrac malını KDV ödemeksizin temin edebilmekle beraber, ihracata yönelik nakliye, komisyon, gümrük masrafları ve genel giderler gibi harcamalar dolayısıyla KDV yüklenebilir ve bu KDV lerin, talep halinde ihracatçıya iadesi gerekir.)
- Bu sistemde, KDV bakımından tüm risk ve sorumluluklar ihrac kaydıyla mal teslim edene yüklenmiştir. Uygulamada, ortaya çıkabilecek cezalar, gecikme zamları ve finansal yükler için ihracatçıya rücu edilebileceği yolunda anlaşmalar yapıldığı görülmektedir.

3.2.2. İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edenler Bakımından :

- (c) bendi uyarınca yapılan teslimlerde fatura KDV li olarak kesilmekle beraber faturanın altına;

"3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerine göre ihrac edilmek şartıyla teslim edildiğinden, Katma Değer Vergisi tahsil edilmemiştir"

ibaresi yazılır.

+

+

- İhracatçıdan tahsil edilmeyecek olan KDV nin (tecil edilmek veya bilahare iade, mahsup yahut indirim yoluyla ortadan kaldırılmak üzere) tahakkuk tutarına dahil edilebilmesini teminen, diğer teslim KDV leri ile birlikte (istenirse müstakilen) KDV beyannamesinde, teslim KDV si olarak gösterilir.
- Şayet indirimlerden sonra kalan ödenecek KDV tutarı ihraç kayıtlı teslim KDV tutarına eşit veya daha yüksek çıkarsa, KDV tahakkukunun ihraç kayıtlı teslim KDV si kadar kısmı, faizsiz olarak tecil edilir. Tecil olunan bu vergi ihracatın gerçekleştiği isbat edildiğinde terkin olunur. Kanun Koyucu'nun, sonuçta tahsil etmek istemediği vergiyi beyana ve tecile konu ettirmekteki amacı, ihracın gerçekleşme durumunu izlemek ve o vakte kadar, vergiyi emniyet altında tutmaktır.
- İhraç kaydıyla mal teslim edenin o ay KDV beyannamesinde, indirim fazlalığı dolayısıyla hiç ödenecek KDV çıkmamışsa, ihraç kayıtlı teslim faturasındaki KDV ihracat gerçekleştiğinde, nakden veya mahsuben iade edilmek yahut daha sonraki aylara indirim hakkı olarak devretmek suretiyle, ortadan kaldırılır.
- Sistemi aşağıdaki üç örnek yardımı ile izaha çalışalım :

	1. Örnek	2. Örnek	3. Örnek
Normal teslim KDV'leri	: 12.000	8.000	1.000
İhraç kayıtlı teslim KDV'leri	: 6.000	6.000	6.000
İndirimler	: 10.000	10.000	10.000
Tecil edilecek KDV	: 6.000	4.000	-
Ödenecek KDV	: 2.000	-	-
İadesi gereken KDV	: -	2.000	6.000
Devrolan KDV	: -	-	3.000

- Örnekde: Tahakkuk eden KDV, ihraç kayıtlı teslim KDV sinden büyük olduğu için, ihracatçıdan tahsil edilmeyen meblağ kadar tecil (ve bilahare terkin) yoluyla ihraç kayıtlı teslim KDV si ortadan kaldırılmaktadır. İhraç kayıtlı teslim nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirimine de müsaade edilmiş olduğundan, bu mallar KDV yükünden tamamiyle arındırılmış olmaktadır.
 - Örnekde: Tahakkuk eden KDV, ihraç kayıtlı teslim KDV sinden az olduğu için, ihraç kayıtlı teslim KDV sinin bir kısmı tecil-terkin yoluyla yok edilmektedir. Geri kalan meblağ, ihracat gerçekleştikten sonra ve gerekli belgelerin ibrazı halinde, mükellefin tercihiyle;
 - Nakden,
 - Mahsup suretiyle,
 - Yahut devrolan KDV olarak dikkate alınmak suretiyle,giderilecektir. İhraç kayıtlı teslim için yüklenilmiş olan KDV ise indirim yoluyla ifna edilmiştir.
 - Örnekde: Tahakkuk eden KDV olmadığından, ihraç kayıtlı teslim KDV'sinin tamamı ihracat gerçekleşip, gerekli belgeler ibraz edildiğinde nakden ve/veya mahsuben yahut devrolan KDV olarak dikkate alınmak suretiyle mükellefin sırtından kaldırılacaktır. İhraç kayıtlı teslim için yüklenilen KDV yüklenildiği dönemde indirildiğinden, KDV'den arındırma gereği yerine gelmiş olmaktadır.
- (c) bendinin uygulanabilmesi için, malı ihraç kaydıyla teslim edenin İMALATÇI olması ve teslim konu malın kendi imalatı veya kendi imalatı sayılan olan bir ürün olması gerekir. 27 no.lu Tebliğle, imalatçı olmayanların, DIŞ TİCARET SERMAYE ŞİRKETLERİNE ihraç kaydıyla mal teslim edebilmelerine de imkan tanınmıştır. Daha sonra bu imkan, 61,62 ve 71 no.lu KDV Genel Tebliği ile genişletilmiş olup, hangi hallerde ihraç kayıtlı teslim yapılabileceği, hangi hallerde yapılamayacağı aşağıdaki 3.3.2. no.lu bölümde tablo halinde açıklanmıştır.

+

+

- Malın, ihracatçıya (c) bendi hükmüne göre teslim edilmesi MECBURİ DEĞİLDİR. Taraflar, her bir teslim (her bir fatura) için bu bendin uygulanıp uygulanmayacağı hususunu kendi aralarında serbestçe kararlaştırabilirler.

3.2.3. İhracatın Hiç Gerçekleşmemesi, Yasal Süreden Sonra Gerçekleşmesi, Mücbir Sebep veya Beklenmedik Durumların Uygulamaya Etkisi :

- (c) bendi hükmüne göre teslim olunan mal, teslimin vuku bulduğu ayı izleyen ayın başından itibaren ÜÇ AY İÇİNDE İHRAÇ EDİLMELİDİR. (DAB ARANMAZ)

Malın ihracı işlemi ihracatçının inisiyatifinde olmasına rağmen bu işlemde aksama meydana geldiği takdirde, ihracat kaydıyla mal teslim eden taraf zor duruma düşmektedir.
- İhracat bu şartlara uygun olarak hiç gerçekleşmezse, mücbir sebep olmaksızın üç aylık süre veya ek süre dolduktan sonra gerçekleşirse, tecil olunan KDV gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir. (1.5.2003 tarihinden önce gecikme zammı 1,5 kat olarak alınıyordu.)
- ihracatın bedelsiz olması sorun teşkil etmez. Bu halde de terkin ve/veya iade işlemleri aksamaz. Çünkü bedelsizde olsa ihracat gerçekleşmiştir. (60 nolu KDV Sirkülerinin 3.1.6. nolu bölümü)
- İhracat mücbir sebeplerden dolayı hiç gerçekleşmemişse tecil olunan KDV tecil faizi ile birlikte tahsil olunur.
- 4842 sayılı Kanun'un 21 inci maddesiyle, 1.5.2003 tarihinden geçerli olmak üzere (c) fıkrasına eklenen hükme göre ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığı'nca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilmektedir. İhracat bu ek süre içinde gerçekleşirse, yasal süre içinde yapılmış sayılır, gecikme zammı veya tecil faizi doğmaz.

3.2.4. İhracatın Gerçekleşmesindeki Aksamalarda, İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edenler Sorumlu Tutulmaktadır :

- İhraç kaydıyla mal teslim eden mükellef, KDV beyannamesinde ödenecek KDV çıkmamışsa, yani teslim KDV si tecil yoluyla ifna edilememişse, ifna işleminin nakden veya mahsuben yapılabilmesi için, ihracatın gerçekleşmesine kadar beklemesi gerekmekte, böylelikle finansman yönünden zarara uğramaktadır. Tecil olunan verginin terkin, yahut nakden veya mahsuben iade alınması için katlanılması gereken formalite ve masraflar da ihracatçıya mal teslim eden (c) bendinin uygulanması konusunda isteksizleştiren hatta vazgeçiren önemli bir faktördür. İhraç kaydıyla mal teslim edecek olan mükellef bunun yaratacağı sonuçları, çok iyi bilmek ve değerlendirmek zorundadır. Aksi halde ileride ihracat kaydıyla mal teslim ettiğine pişman olacağı durumlarla karşılaşabilir.
- İhraç kaydıyla mal teslim etmiş olana yüklenmiş olan bütün bu risk ve finansal yüklerle ilgili olarak uğranılacak zararların kısmen veya tamamen ihracatçıya yansıtılması konusunda özel anlaşmalar yapılabilmektedir.

3.3. Hangi Mükelleflerin, Hangi Malların Tesliminde 11 inci Maddenin 1/c Bendini Uygulayacakları :

11 inci maddenin 1/c bendine göre, ihracat kayıtlı mal teslim edilebilmesi için;

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

Ancak KDV Tebliğleri ile belirlenen bazı hallerde imalatçı olmayanlar da ihracat kaydıyla teslimde bulunabilmektedir.

İhraç kayıtlı teslimin mümkün olabildiği ve olamadığı haller aşağıdaki 3.3.2. no.lu bölümde açıklanmıştır.

+

+

(c) bendi uygulamasındaki önemli özelliklerden biri de, ihraç kaydıyla teslim edilen mal ile, ihraç olunan malın cins itibariyle aynı olması gereğidir. İhracatçı malı aldıktan sonra, mal üzerinde, malın cinsini ve vasfını değiştirecek tarzda değişiklikler veya işlemler yaptıktan veya yaptırdıktan sonra malı ihraç ederse, cins uyumsuzluğu dolayısıyla, ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan mükellef cezalı duruma düşer. (Bu konuda, ihraç kayıtlı olarak çıplak bakır tel satışında, malı alan ihracatçı, bunları aynen ihraç etmeyip üzerine izole edici kağıt sardırıktan sonra ihraç ettiği için, tecil olunan KDV nin çıplak teli teslim eden imalatçıdan gecikme zamlı olarak tahsil edilmesi olayını örnek gösterebiliriz) Ancak malın ihracatçı tarafından tasnif, ambalajlama gibi imalat sayılmayacak ve malın cins itibariyle değişime uğramasına yol açmayacak bazı işlemlere tabi tutulmasına mani yoktur.

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

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

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

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

Örnek:

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

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

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

“Bu uygulama çerçevesinde; tecil-terkin sistemi kapsamında teslim alınan malların ihracatında ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan ve ihracat faturası ile gümrük beyannamesinde yer alan veya beyanname eklerinde gümrük makamlarınca doğruluğu konusunda meşruhat verilen mallar Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında işlem görebileceklerdir. “

Ana malın istisna kapsamında olması nedeniyle ihraç kayıtlı teslimin uygulanmadığı hallerde, bu malın eklentileri ve ambalaj malzemeleri için ihraç kayıtlı teslim yapılamamaktaydı. 104 no.lu Tebliğ ile ana malın istisna kapsamında olması (tecil-terkine tabi bulunmaması) halinde de bu mala ait eklentilerin ve ambalaj malzemelerinin ihraç kaydıyla teslimine konu olabileceği hükme bağlanmıştır.

77 nolu KDV Genel Tebliğinde ; sektörel dış ticaret şirketlerinin ihraç edecekleri malları;

- İmalatçı olmayan ortaklarından ve
- İmalatçı olsun olmasın ortağı olmayan firmalardan alışlarında İHRAÇ KAYITLI ALIM YAPMALARI MECBURİ kılınmıştır.

3.3.1. İMALATÇI Tanımı ve İmalatçı Tarafından Üretilmiş Sayılan Mallar :

+

+

3.3.1.1. İmalatçı Tanımı ve İhraç Olunan Malın Bu İmalatçı Tarafından Teslim Edildiğinin İspatlanış Şekli :

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

Uzun süre, imalatçı kavramı farklı tarif ve anlayışlara konu olmuş pekçok mükellef imalatçı vasfını haiz olmadığı gerekçesiyle cezai işlemlere maruz kalmıştır.

Yaklaşık birbuçuk yıl karanlıkta kalan bu konu, 1.1.1988 den geçerli olmak üzere 26 no.lu Tebliğin H bölümünde bazı açıklamalara konu edilmiş daha sonra 26 no.lu Tebliğin H bölümü hükmü yürürlükten kaldırılarak halen geçerli olan ve 27 no.lu Tebliğin A bölümünde yer alan imalatçı tanımı yapılmıştır.

Buna göre bir mükellefin imalatçı sayılabilmesi için;

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması,
- Sanayi Odası, Ticaret Odası veya Esnaf ve Sanatkar Derneklerine kayıtlı bulunması,
- İmalat işinde en az 5 işçi çalıştırması, (Bu şart 99 no.lu KDV Genel Tebliği ile kaldırılmıştır.)
- Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması.

gerekmektedir.

Konu ile ilgili özellikler şöyle sıralanabilir:

- Burada bahsi geçen sanayi siciline tescil işlemi, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca çıkarılan Sanayi Sicil Tebliğleri uyarınca yapılmaktadır.
- Henüz sanayi siciline kaydı yapılmamış veya sanayi sicil belgesi alamamış olmakla beraber, bu amaçla Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na başvuran ve bu Bakanlıktan kendisine belge verileceğine ilişkin olumlu görüş alanlar da diğer üç şartı haiz olmak kaydıyla imalatçı sayılırlar (27 no.lu Tebliğin A/5 bölümü).

1.1.1997 den itibaren bütün sanayi sicil belgeleri değiştirilmiş ve bunların yıllık olarak (Nisan ayında) vize ettirilmesi esası getirilmiştir. Daha sonra çıkarılan SGM 99/10 no.lu Tebliğle vizelerin iki yılda bir yaptırılması öngörülmüştür. (1999/111 sayılı Denet Sirküleri)

- 27 no.lu Tebliğde, imalatçı tanımına girebilmek için sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olunması şartı aranmakta ise de, araç parkının kısmen veya tamamen kiralanmış olması da imalatçı tanımına girebilmek için yeterli görülmektedir. (Ancak kira mukavelesinin Noterde ve en az bir yıl süreli olarak yapılması şartı aranmaktadır) Bir muktezada konu ile ilgili olarak şu açıklamalara yer verilmiştir :

"..... 30.6.1983 tarih ve 18903 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Sanayi Sicil Tebliğinin 1/c bölümünde, "kiralık makina ve tesisatla çalışan işletmeler için en az bir yıl süreli noterlikçe yapılmış kira sözleşmesi sureti"nin sanayi sicil belgesinin verilebilmesi için gerekli olduğu belirtilmiştir.

Bu durumda, A.Ş. nin imalatçı olup olmadığının tayininde, söz konusu makinaların işletmede en az bir yıl kullanılmak üzere ve Yönetim Kurulu Başkanının başka bir işi dolayısıyla kiralanıp kiralanmadığının bir Vergi Kontrol Memurunca tespit edilmesi gerekmektedir.

Yapılacak araştırma sonucu, makinaların şirket işlerinde en az bir yıl kullanılmak üzere kiralandığının tespit edilmesi ve 27 Seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki diğer şartların da mevcut olması halinde, adı geçen şirketin imalatçı sayılması ve dolayısıyla tecil- terkin kapsamında işlem yapması mümkün bulunmaktadır."

- Firmanın sanayi sicil belgesi olmamakla beraber, ihraç olunan malın imalatçısı olduğunda kuşku yoksa, böyle bir firmanın ihraç kayıtlı teslimde bulunması Danıştay tarafından haklı görülebilmektedir. Nitekim hidrolik silindir imal eden fakat sanayi sicil belgesi bulunmayan bir firmanın yaptığı ihraç kayıtlı teslim, Danıştayda kabul görmüştür. (Danıştay 9 uncu Dairesinin 14.3.1996 tarih E.1995/1458, K.1996/884 sayılı kararı) Keza İdare'de müdür yardımcısı, şef ve iki

+

+

memurdan oluşan yoklama heyeti ile imalat yapıldığını tesbit ederek, sanayi sicil belgesi eksikliğinden kaynaklanan sorunu çözebilmektedir. (02.07.1998 gün ve GEL. 0.53/5311-2144/2467 sayılı Bakanlık Muktezası) Aynı şekilde fiili imalat kapasitesinin kapasite raporunda belirtilenden cins ve miktar itibariyle daha fazla olduğu hallerde, fiili duruma itibar edileceği yolunda mukteza vardır.

- Geçmişte ihraç olunan malın hangi imalatçı tarafından imal edildiğinin tevsikinde, gümrük beyannamesinde ihraç malının imalatçısının belirtilmiş olması rol oynamaktadır. Ancak bu, katı bir kural değil bir ispat faktörü idi. Nitekim Danıştay 7 nci dairesi, gümrük beyannamesinde imalatçı olarak gösterilmeyen fakat gerçekte o malın imalatçısı olan firmanın ihraç kayıtlı teslimini yerinde bulmuştur. (21.4.1993 tarih ve E.1989/3546, E.1993/1573) Keza Bakanlık, gümrük beyannamesinde, ihraç kaydıyla mal teslim edenin ünvanının bulunmadığı hallerde, inceleme sonucu, gerçekte malın o firma tarafından teslim edildiği anlaşılmakta ise terkin ve iade işlemlerinin yapılacağı görüşündedir. (Bakanlığın, 16.6.1997 tarih ve 25049 sayılı muktezası) Bu husus YMM tasdik raporunda belirtilmişse ayrıca inceleme yapılmasına gerek yoktur.
- Eskiden bu tevsik, gümrük beyannamesi üzerinde ihraç edilen malın imalatçısının hangi firma olduğu belirtilmek suretiyle yapılabilmekteydi. Gümrük beyannamelerinin şeklinde yapılan değişiklik sonucunda, bu bilgi gümrük beyannamesine yazılamamaktadır. Gümrük idareleri imalatçının kim olduğu konusundaki beyanları da onaylamamaktadır.

Bu nedenlerle 99 No.lu Tebliğde, söz konusu tevsikin ihracatçı firmadan alınacak olan bir yazı ile yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Bu yazıda ;

“ - ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısının,

- belgeyi talep eden imalatçının; adı, soyadı veya ünvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, ihraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli, katma değer vergisi oranı ve hesaplanan katma değer vergisi tutarının”

gösterilmesi gerekmektedir.

3.3.1.2. İmalatçı Tarafından Üretilmiş Sayılan Mallar :

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

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

Bunun için fason işçilik yaptıranın, imalatçı vasfını haiz olması ve imalatın bir bölümünü bizzat yapıp bir bölümünü ham ve yardımcı maddeleri sağlamak, işin riskini ve organizasyonunu üstlenmek suretiyle başka firmalara fason ücreti karşılığında yaptırmaları gerekir. Öte yandan, imalatçı vasfını haiz olmak kaydıyla, bir kısım malları tümüyle fason olarak yaptıran firmalar söz konusu malları şu şartlarla ihraç kayıtlı teslim edebilirler:

- İmalatın tümüyle fason olarak yaptırılması, kapasite yetersizliğinden kaynaklanmalıdır. Başka bir anlatımla işi yaptıran, cins itibariyle fason yaptırılan malı üretecek az veya çok bir kapasiteye sahip olmalı, fason iş sanayi sicil belgelerinde yazılı türde olmalıdır.
- İşin riski ve organizasyonu fason iş yaptıranı ait olmalıdır.
- Ham ve yardımcı maddeler fason iş yaptıran tarafından tedarik edilmiş olmalıdır.

Buradaki "işletme organizasyonu ve işin riskini üstlenmek" den kasıt fason imalatın, imalatı yaptıranın istem ve kontrolü altında ve sadece fason ücreti ödenmek suretiyle yaptırılmasıdır. Ham ve yardımcı

+

+

maddelerin işi yaptıran tarafından temini ise, fason imalatatta kullanılan maddelerin, işi yaptıran imalatçı adına fatura edilmiş olmasıdır. Bu maddeler fasoncuya fatura edilmeyecektir. Aksi halde şartlardan biri yerine gelmemiş sayılır ve ihraç kayıtlı teslim yapılamaz. Fasoncunun sadece üretim işçiliğini yapması esastır. Ancak cüzi olmak kaydıyla bazı malların fasoncu tarafından sağlanmış olması sonucu etkilemez. Mesela kumaş verilerek fason elbise yaptırılmasında, tela, düğme, iplik gibi talı üretim girdilerinin fasoncu tarafından karşılanmış olması, ihraç kayıtlı teslimi engellemez.

İşlenmemiş tarım ürünleri sınai değil zirai ürün oldukları için yani imalatçı tarafından üretilmiş mal değil çiftçiler tarafından istihsal edilmiş mal oldukları için ihraç kayıtlı teslim konu olmazlar. Fakat 95 nolu Tebliğle istisnai olarak kesme çiçek, çiçek soğanı gibi tarım ürünleri ihraç kayıtlı teslim kapsamına alınmıştır.

3.3.1.3. İmalatçı-Fasoncu Ayırımı :

Bir mükellef imalatçı vasfını haiz olsa dahi, fasoncu sıfatıyla ürettiği malı ihraç kayıtlı olarak teslim edemez. Danıştayda fasoncuların ihraç kayıtlı teslimde bulunamayacakları görüşündedir. (Danıştay 7 nci Dairesinin 28.3.1994 tarih ve E.1991/34 ; K.1994/1433 sayılı kararı)

Bu nedenle;

- Yurt dışından geçici ithal yoluyla BEDELSİZ OLARAK getirilen hammaddelerin işlenmesi suretiyle üretilen mal ihraç kayıtlı teslim edilemez. Çünkü burada mal üreten firma fasoncu durumundadır. Buna mukabil yine geçici olarak ithal edilmekle birlikte hammadde BEDELİ ÖDENMİŞ ise, bu maddenin işlenmesi ile elde edilen mal imalatçı tarafından üretilmiş sayılır ve ihraç kaydıyla teslim olunabilir.
- Ana hammadde ihracatçı tarafından temin edilmiş ise, bu maddenin işlenmesi sonucu elde edilen mal ihracatçıya ihraç kaydıyla teslim edilemez. Mesela ihracatçı ithal ettiği yahut yurt içinde satın aldığı kumaşı, bir atölyeye verip, tela, düğme, iplik ve sair malzeme atölye sahibi tarafından temin edilmek suretiyle giyim eşyası yaptırdığında, atölye sahibi imalatçı vasfını haiz olsa dahi, giyim eşyasını ihraç kayıtlı olarak teslim edemez. Çünkü atölye sahibi söz konusu giyim eşyasının imalatçısı değil fasoncusu durumundadır.

Şayet ihracatçı kumaşı atölye sahibine fatura etmiş olsaydı. atölye sahibi fasoncu durumuna düşmeyecek ve giyim eşyasını ihraç kaydıyla teslim edebilecekti.

3.3.2. İhraç Kaydıyla Teslim Edilebilecek ve Edilemeyecek Olan Malların Tablo Halinde Takdimi :

3.3.2.1. İMALATÇI Vasfını Haiz Olanların Teslimleri :

İMALATÇILAR:

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Bizzat ürettikleri malı herhangi bir firmaya ihraç kaydıyla teslim ettiklerinde; | <ul style="list-style-type: none">- Bu teslimleri için ihraç kayıtlı teslim faturası düzenleyebilir.- Kendileri için, bu teslimlerden dolayı, "Tecil-Terkin-lade" işlemi uygulanır. (KDV-GT:27-Bölüm:A/1) |
| <ul style="list-style-type: none">• Bizzat ürettikleri veya piyasadan hazır olarak tedarik ettikleri mallarını, aynen ihraç edilmek üzere, Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine teslim ettiklerinde; | <ul style="list-style-type: none">- Bu teslimleri için ihraç kayıtlı teslim faturası düzenleyebilir.- Kendileri için, bu teslimlerden dolayı, "Tecil-Terkin-lade" işlemi uygulanır. (KDV-GT:27-Bölüm:B) |

(27 nolu Tebliğ ekinde taahhütname 70 nolu Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır)

+

+

- Bizzat ürettikleri veya piyasadan hazır olarak tedarik ettikleri mallarını, aynen ihraç edilmek üzere, Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine teslim ettiklerinde;
- Bu teslimleri için ihraç kayıtlı teslim faturası düzenleyebilir.
- Kendileri için, bu teslimlerden dolayı, "Tecil-Terkin-lade" işlemi uygulanır. (KDV-GT:62-Bölüm:A)

(27 nolu Tebliğ ekinde taahhütname 70 nolu Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır)

- Piyasadan hazır olarak tedarik ettikleri malları aynen ihraç edilmek üzere, diğer ihracatçılara teslim ettiklerinde;
- Bu teslimleri için ihraç kayıtlı teslim faturası düzenleyemezler.
- Kendileri için, bu teslimlerinden dolayı "Tecil-Terkin-lade" işlemi uygulanamaz.

- Kapasite yetersizliği nedeniyle, üretim konusu malların bir bölümünü, kendi üretimlerine ilave olarak, işletme organizasyonu ve işin riskini üstlenmek, ham ve yardımcı maddeleri sağlamak, ve imalat aşamalarının bütününe kapsayacak bir biçimde fason ücreti ödeyerek başka firmalara yaptırmak suretiyle tedarik ettikleri mallarını, aynen ihraç edilmek üzere, ihracatçılara teslim ettiklerinde;
- Bu teslimleri için ihraç kayıtlı teslim faturası düzenleyebilirler.
- Kendileri için, bu teslimlerden dolayı, "Tecil-Terkin-lade" işlemi uygulanabilir. (KDV-GT:27-Bölüm/A-4)

- İşletme organizasyonu ve işin riskini üstlenmek, ihraç edilen nihai ürünün imalat safhalarının bir bölümünü fason ücreti ödeyerek başkalarına yaptırmak suretiyle ürettikleri mallarını, aynen ihraç edilmek üzere, ihracatçılara teslim ettiklerinde;
- Bu teslimleri için ihraç kayıtlı teslim faturası düzenleyebilirler.
- Kendileri için, bu teslimlerden dolayı, "Tecil-Terkin-lade" işlemi uygulanabilir. (KDV-GT:27-Bölüm:A/3)

- İşletme Organizasyonu ve işin riskini üstlenip, ham ve yardımcı maddeleri sağlayarak ve fason ücreti ödeyerek tedarik ettikleri, (Sanayi Sicil Belgelerinde yer alan üretim konusu dışındaki) mallarını, aynen ihraç edilmek üzere, teslim ettiklerinde ;
- Bu teslimleri için ihraç kayıtlı teslim faturası düzenleyemezler.
- Kendileri için, bu teslimlerinden dolayı "Tecil-Terkin-lade" işlemi uygulanmaz.
- Dipnot taşımayan fatura düzenlerler. (KDV-GT:27-Bölüm:A/4-3.paragrafı)

- Bizzat ürettikleri ambalaj madde ve kaplarını, başka bir malın ihracında ambalaj madde ve kabı olarak kullanılmak üzere, ihracatçılara teslim ettiklerinde veya başka bir malın eklentisi veya parçası niteliğindeki bir malın asıl mal ile birlikte ihraç edilmek üzere ihracatçılara teslim ettiklerinde, 87 ve 91 no.lu Tebliğlerdeki şartların sağlanmış olması kaydıyla;
- Bu teslimleri için ihraç kayıtlı teslim faturası düzenleyebilirler.
- Kendileri için, bu teslimlerinden dolayı "Tecil-Terkin-lade" işlemi uygulanır.

- Dahilde işleme izin belgesi kapsamında ithal ettikleri hammaddeleri işlemek suretiyle imal ettikleri malları ihracatçılara teslim ettiklerinde
- Bu teslimler için ihraç kayıtlı teslim faturası düzenleyebilirler, tecil, terkin iade işlemlerini yaptırabilirler (Anadolu Kurumlar Vergisi Başkanlığının 10.10.2001 tarihli muktezası)

+

+

3.3.2.2. İmalatçı Olmayanların veya İlgili Malın İmalatçısı Sayılmayanların Teslimleri :

İMALATÇI OLMAYAN VEYA İLGİLİ MALIN İMALATÇISI SAYILMAYAN FİRMALAR:

<ul style="list-style-type: none">Bizzat üretmedikleri malları, yahut üretim kapasitesine hiç sahip olmadıkları ve tamamen fason suretiyle temin ettikleri malları, aynen ihraç edilmek üzere, Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine veya sektörel dış ticaret şirketlerine teslim ettiklerinde;	<ul style="list-style-type: none">Bu teslimleri için ihraç kayıtlı faturası düzenleyebilirler.Kendileri için, bu teslimleri dolayısıyla "Tecil-Terkin-iade" işlemi uygulanır. <p>3.3.1.1. ve 3.3.2.1. nolu bölümdeki açıklamalarımıza bakınız.</p>
<ul style="list-style-type: none">Özel finans kurumları, piyasadan hazır aldıkları herhangi bir malı herhangi bir ihracatçıya teslim ettiklerinde;	<ul style="list-style-type: none">Bu teslimleri için ihraç kayıtlı teslim faturası düzenleyebilirler. (62 no.lu KDV Genel Tebliği'nin A bölümü)
<ul style="list-style-type: none">İmalatçı olan veya olmayan başka firmaların fasoncusu olarak çalıştıklarında	<ul style="list-style-type: none">İhraç kayıtlı teslim faturası düzenleyemezler."tecil-terkin-iade" işlemi uygulanmaz.
<ul style="list-style-type: none">Tarım ürünlerinin istihsalı imalatçılık değil ziraatçılıktır. Bu nedenle prensip olarak ister satın alınmış olsun ister bizzat üretilmiş olsun hiçbir işlenmemiş tarım ürünü imal edilmiş mal sayılamaz. <p>Ancak 95 nolu KDV Genel Tebliği ile kesme çiçek, çiçek soğanı gibi bazı süs bitkileri istisnai olarak ihraç kayıtlı teslim kapsamına alınmıştır.</p>	<ul style="list-style-type: none">Ziraatçılar ve zirai ürün tüccarları ürettikleri veya satın aldıkları işlenmemiş zirai mahsulleri için ihraç kayıtlı teslim faturası düzenleyemezler."tecil-terkin-iade" işlemi uygulanmaz. <p>95 nolu Tebliğdeki süs bitkileri için tecil-terkin iade uygulanabilir.</p>
<ul style="list-style-type: none">Üretilmiş veya satın alınmış, işlenmemiş zirai ürünler Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine veya Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine teslim edildiklerinde:	<ul style="list-style-type: none">Bu teslimleri için ihraç kayıtlı teslim faturası düzenleyebilir.Kendileri için, bu teslimlerden dolayı, "Tecil-Terkin-iade" işlemi uygulanır. <p>3.3.2.1.nolu bölümdeki açıklamalara bakınız.</p>

3.4. İhraç Kaydıyla Teslimin KDV Beyannamesinde Gösterilmesi :

İhraç kaydıyla mal teslimi yapılan aya ait KDV beyannamesi düzenlenirken şu hususlar göz önünde tutulmalıdır.

- İhraç kaydıyla teslimde ait KDV hariç tutar, diğer teslim ve hizmetlerin bedelleri ile toplanarak 1 nolu Tabloda gösterilir.
- İhraç kayıtlı teslimlerde KDV oranı malın cinsine göre ve 28 inci madde uyarınca tesbit edilir. Bu orana göre hesaplanmış olan KDV, diğer teslimlerin KDV si ile birlikte aynı tabloda gösterilir.
- Böylelikle ihraç kayıtlı teslimlere ait KDV 31 inci satıra da dahil edilmiş (tahakkuk ettirilmiş) olur.
- İhraç kayıtlı teslimle ilgili olarak yüklenilen KDV ler, diğer KDV yüklenimlerinden ayrılmasına gerek olmaksızın, indirilecek KDV hesaplarına kaydedilir ve beyannamenin ilgili satırlarında diğer KDV yüklenimleri ile birlikte gösterilir.
- İhraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefler, "10 nolu İHRAÇ KAYITLI TESLİMLER bölümünü) doldurmaya mecburdurlar.

+

+

- 10 No.lu Tablodaki ilgili satırlara, ihraç kaydıyla teslim olunan malların KDV hariç tutarları toplamı yazılır. (KDV oranı farklı her mal grubu için ayrı satır kullanılır.)
- 84, 86 ve 88 satırlarda, KDV oranları itibarıyla ayrılmı olarak, ihraç kayıtlı faturalarda gösterilen (ve ihracatçıdan tahsil edilmeyecek olan) KDV tutarları kaydedilir.
- 89 numaralı satır tecil edilebilir nitelikteki KDV tutarını göstermektedir.
- 38 inci satıra tecil edilecek KDV tutarı yazılır. Bu tutarın tespitinde, 31 no.lu satırdaki rakamdan 37 no.lu satırdaki rakam indirilir. Kalan tutar 89 no.lu satırdaki rakamdan küçükse bu kalan tutar, büyükse 82 no.lu satırdaki tutar tecil edilecek KDV dir.
- 90 ıncı satır, iade tutarına aittir. İade tutarı ise 89 uncu satırdaki tutar ile (37 – 31) farkından hangisi daha küçük ise o rakamdır. Mükellef 90 ıncı satırda yer alan meblağı nakden veya mahsup suretiyle geri alabileceği gibi bu hakkını, isterse en erken ihracatın gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde veya izleyen herhangi bir ay KDV beyannamesinde indirimler arasında göstermek suretiyle kullanabilecektir. Bunun için dilekçe verilerek yapılan uygulamanın bildirilmesi ve dilekçeye ihraç kayıtlı teslim faturası örneklerinin ve ilgili gümrük beyannamelerinin noter veya YMM onaylı örneklerinin eklenmesi gerekmektedir. (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 02.03.2012 tarih ve 743 sayılı yazısı)
- Genel orana tabi malları ihraç kaydıyla teslim eden mükellefler bakımından son derece pratik olan bu uygulama, indirimli orana tâbi malları ihraç kaydıyla teslim eden mükellefler açısından haksız bir sonuç doğurmuştur. Çünkü genel vergi oranına tâbi girdiler (nakliye, makina, teçhizat, ambalaj enerji gibi) nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirimli orana göre hesaplanan KDV'nden yüksek olduğu durumda, yüklenilen verginin belli bir kısmı iadeye konu olabilmektedir. Oysa, KDVK'nun 32'nci maddesi gereğince, asıl olarak yüklenilen verginin indirimle giderilememesi durumunda iade edilmesi gerekir.

Genel orana tâbi malları ihraç kaydıyla teslim edenlerde genellikle ortaya çıkmayan bu çarpık sonucun düzeltilmesi amacıyla, Maliye Bakanlığı 64 Seri no.lu KDV Genel Tebliğinde, (RG 21.9.1997-23117) indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde iade edilecek verginin hesabını değiştirmiş ve kanunun ruhuna daha uygun olan, ihraç kayıtlı teslim bedelinin genel KDV oranı ile çarpımı sonucu bulunacak rakamı geçmemek üzere yüklenilen verginin iadesi esasını benimsemiştir.

% 1 veya % 8 orana tabi malları ihraç kaydıyla teslim edenler, 64 no.lu Tebliğ uyarınca, beyannamenin 85 ve/veya 87 nci satırına yukarıdaki esasa göre hesapladıkları, ihraç kaydıyla teslim edilen mal ile ilgili olarak yüklenilmiş KDV tutarını yazabilirler.

İhraç kayıtlı teslimde bulunan mükelleflerin beyanlarına ilişkin olarak 33 nolu KDV sirkülerinde yapılan açıklamalar 60 nolu Sirkülerde tekrarlanmış olup şöyledir:

"7.1. İhraç Kayıtlı Teslimlerin Beyanı

İhraç kaydıyla teslimlere ilişkin beyan, teslimin yapıldığı döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" ile "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablolarına dahil edilmek suretiyle yapılmaktadır.

"Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" tablosuna yapılan kayıt ile bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV nin beyanı sağlanmakta, "İndirimler ve İhraç Kaydıyla Teslimler" kulakçığının "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablosunda yapılan kayıt neticesinde de "Tecil Edilebilir KDV", "Tecil Edilecek KDV" ve "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" tutarları belirlenmektedir.

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil edilemeyen KDV nin iadesi, ihracatın gerçekleştiği dönemde yapılabilmekte, ihracatın kısmen gerçekleşmesi halinde, gerçekleşen kısma isabet eden tutar iade edilmektedir.

+

+

95 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (4.1.) bölümünde, ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin herhangi bir satırına, bu şekilde hesaplanacak iade tutarının yazılmayacağı açıklanmıştır.

Bu durumda, iade işlemi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir:

- Mükellefler, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların kısmen veya tamamen ihraç edilmesi halinde, iade talep dilekçesi(*) ve gerekli belgelerle vergi dairesine başvurarak ihracatı gerçekleştiren kısma isabet eden tutarın nakden veya mahsuben iadesini talep edeceklerdir.
- Vergi dairesi beyanname verilmesini beklemeden talebi değerlendirerek genel hükümler çerçevesinde talebi sonuçlandıracaktır. Red ve iade, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesine dayandırılacaktır.
- Mükellef, bu iade tutarını hiçbir beyannameye göstermeyecektir. İhraç kaydıyla teslimin gerçekleştiği dönem beyannamesinin "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında bir tutar yer alması ve iade başvurusunun gerekli belgelerle birlikte usulüne uygun olarak yapılması, iade talebinin yerine getirilmesi için yeterlidir.

İade, beyanname dışında gerçekleştirileceğinden, ihracatın gerçekleştiği tarihten sonra ortaya çıkacak bu iade talebine ait tutarın herhangi bir beyannameye dahil edilmesinin, mükerrer iadeye ve dolayısıyla cezalı tarhiyatlara yol açabileceği hususuna dikkat edilmelidir."

(*)Bu talep, 429 nolu VUK Genel Tebliği'nin (2A) nolu ekinde yer alan internet ortamında gönderilecek form dilekçe ile yapılacaktır. Bu iade talebi için dilekçenin 4 nolu tablosunun 8. Satırında yer alan 701 nolu beyanname kodu kullanılacaktır.

3.5. 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 Kasım 2005 ayı KDV beyannamesi ile ilgili bilgiler şöyledir (Milyon TL) :

• Toplam KDV (31)	192.000
• İndirimler toplamı (37)	180.000
• İhraç kayıtlı teslim KDV'si (84 + 86 + 88)	72.000
• Tecil edilecek KDV (38)	12.000
• Ödenecek KDV (39)	-
• İade Alınacak KDV (90)	60.000

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

1

	02.11.2005	
150 İLK MADDE VE MALZEME H.	1.200.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	180.000	
320 SATICILAR		1.380.000
Hammaddenin Satın Alınması		

/

2

	06.11. 2005	
120 ALICILAR	480.000	
192 DİĞER KDV		
- Tecil KDV	72.000	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR		480.000
391 HESAPLANAN KDV		72.000

+

+

İhraç Kaydıyle Mal Teslimi

3

	27.11. 2005		
120 ALICILAR		920.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			800.000
391 HESAPLANAN KDV			120.000
Yurt içi mal teslimi			

KDV Beyannamesi verildiğinde yapılacak yevmiye maddeleri şunlardır:

4

	25.12. 2005		
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

18 Mart 1998 günü terkin işleminin yaptırıldığını ve KDV iadesinin nakden alındığını farzederek;

5

	18.03.2005		
392 DİĞER KDV			
- Terkin Edilecek KDV		12.000	
192 DİĞER KDV			
- Tecil KDV			12.000
Terkin İşlemi			

6

	18.03.2005		
100 KASA		60.000	
192 DİĞER KDV			
- İade Alınacak KDV H.			60.000
İhraç Kaydıyle Mal Teslimi			

Defteri Kebir Kayıtları :

150 İLK MADDE VE MALZEME H.		320 SATICILAR H.		120 ALICILAR H.	
1.200.000 (1)	600.000 (2) 1.000.000 (3)		1.380.000 (1)	480.000 (2) 920.000 (3)	
191 İNDİRİLECEK KDV		192 DİĞER KDV -Tecil KDV		391 HESAPLANAN KDV	
180.000 (1)	180.000 (4)	72.000 (2)	60.000 (4)	192.000 (4)	72.000 (2)

+

+

=		=		=	
192 DİĞER KDV İade Alınacak KDV H.		392 DİĞER KDV Terkin Edilecek KDV H.		100 KASA H.	
60.000 (4)	60.000 (6)	12.000 (5)	12.000 (4)	60.000 (6)	
=		=			
601 YURT DIŞI SATIŞLAR		600 YURT İÇİ SATIŞLAR			
480.000 (2)		800.000 (3)			

3.6. İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edene İade Olunacak KDV'nin Hesabı :

Gerek tecil edilecek KDV gerekse iade edilecek KDV, (c) bendinde de belirtildiği üzere, KDV beyannamesindeki rakamların durumuna göre belirlenmektedir. Zaten KDV beyannamesinin dizaynı doğru şekilde tesbiti sağlayacak özelliktedir. Tecil ve iade rakamlarının nasıl belirdiği, yukarıdaki 3.2.2. nolu bölümde örnekle açıklanmıştır.

28 Nolu KDV Genel Tebliği ile, iade tutarının, ihraç kayıtlı mal için yüklenilmiş bulunan KDV ile sınırlı tutulması, bunu aşan kısmın, devrolan KDV olarak dikkate alınması esası getirilmişti. 1.8.1988 den itibaren yürürlüğe giren bu hüküm 31.1.1992 ye kadar uygulandı. 1.2.1992 den itibaren, KDV yüklenimlerinin hesabına gerek kalmaksızın, tecille giderilmeyen kısmın tümüyle iade edilmesi şeklindeki (23 no.lu Tebliğdeki) hesap tarzı yeniden benimsendi (39 nolu Tebliğ). Hernekadar 28 nolu Tebliğe göre 42 ay süre ile uygulanan, fiili yüklenimle sınırlı iade anlayışı teorik açıdan daha doğru ise de, sebep olduğu karışıklık ve sıkıntı ihracatımızı olumsuz yönde etkileyecek boyutlarda idi. Bize göre eski sisteme dönüş, bu açıdan isabetli olmuştur.

Daha sonra çıkarılan 64 no.lu Tebliğle şu düzenleme yapılmıştır:

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

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

Bu nedenle; Katma Değer Vergisi Kanununun 29/4. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde iade edilecek verginin hesabında; ihraç kaydıyla teslim bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması ile bulunacak tutardan fazla olmamak kaydıyla, teslimin bünyesine giren vergilerin esas alınması uygun görülmüştür. Bu husus, vergilendirme dönemine bakılmaksızın, bu Tebliğin yayımı tarihinden sonra, indirimli orana tabi mallarla ilgili olarak tecil terkin kapsamında yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde geçerli olacaktır."

Mükellefler, iade tutarını isterlerse eskiden olduğu gibi ihraç kayıtlı teslim KDV sini dikkate alarak, isterlerse bu ihraç için yüklendikleri KDV yi hesaplayarak iade tutarını tesbit edebilirler. Bu uygulama sonradan KDV beyannamesine de yansımıştır (42 inci maddedeki YENİ KDV BEYANNAMESİ DOLDURMA KILAVUZU nun 85 ve 87 nolu satırlara ilişkin bölümüne bakınız).

Her ne kadar 5228 sayılı Kanunla 11 inci maddenin c fıkrasına 31.7.2004 tarihinden geçerli olmak üzere, imalatçı aleyhine meydana gelen bedel düşüklüklerine tekabül eden KDV tutarının, ihraç kaydıyla mal teslim edene iade edilecek KDV tutarını azaltacağı hükmü getirilmiş olmakla beraber, daha sonra çıkarılan 95 no.lu KDV Genel Tebliğinin 4.2. nolu bölümünde İMALATÇI ALEYHİNE MEYDANA GELEN KUR FARKLARININ İMALATÇIYA İADE EDİLECEK KDV TUTARINI AZALTAMAYACAĞI BELİRTİLMİŞTİR.

+

+

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

TERKİN İÇİN GEREKLİ BELGELER:

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

MAHSUBEN İADE İSTENMESİ HALİNDE GEREKLİ BELGELER:

İhraç kayıtlı teslimlerden doğan iade hakkının mahsup suretiyle kullanılmasında vergi dairesine ibrazı gereken belgeler 84 nolu KDV Tebliği'nin 1.1.3. nolu bölümünde şöyle sıralanmıştır :

“v. İhraç kaydıyla satışlarda

- Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği),

- (05.07.2002 tarihli ve 24806 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 86 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile değiştirilen hali) ihraç kayıtlı teslimin gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi(*),

- İhraç kaydıyla satışlara ilişkin fatura fotokopisi veya liste,

- Bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara satış yapılması halinde, ihracatçıdan temin edilen ve münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesince onaylanmış örneği “.

Daha sonra çıkarılan 99 no.lu Tebliğin 4 no.lu bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir. (Aşağıdaki metnin son paragrafı 113 no.lu KDV Genel Tebliğinin G/3 no.lu bölümü ile eklenmiştir.)

“4. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE GÜMRÜK BEYANNAMESİNDE YER ALMASI GEREKEN İMALATÇI BİLGİLERİ

27 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/8) bölümünde yapılan açıklamalara göre, terkin işleminin yapılabilmesi için, imalatçılar tarafından ihraç edilmek üzere teslim edilen malın, ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesinin vergi dairelerine ibraz edilmesi zorunludur.

Bakanlığımıza yansıyan olaylardan, gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgilerinin kaydedilmesine münhasır bir alan yer almadığından ihracatçılar tarafından gümrük idarelerine imalatçı isimlerinin yer aldığı listelerin ibraz edildiği, gümrük idarelerinin listedeki mükelleflerin ihraç edilen malın imalatçısı olup olmadığını tespit imkanının bulunmaması ve gümrük mevzuatında da açık bir hükmün yer almaması nedeniyle listeleri onaylamadıkları anlaşılmaktadır.

Bu husus göz önüne alınarak ihraç kaydıyla teslimlerle ilgili terkin ve iade işlemlerinde aşağıdaki şekilde hareket edilmesi uygun görülmüştür.

İmalatçılar ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan onaylı bir yazı alacaklardır. 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, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli, katma değer vergisi oranı ve hesaplanan katma değer vergisi tutarının,

+

+

gösterilmesi gerekmektedir.

Vergi daireleri gümrük beyannamesinin aslı veya noter, YMM ya da gümrük idaresince onaylı örneği ile birlikte ibraz edilecek bu yazıya istinaden imalatçıların terkin ve iade işlemlerini yerine getireceklerdir. ”

“Ayrıca imalatçılara ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine ilişkin yazı veren ihracatçıların, bir ay içerisinde bu yazıyı verdikleri imalatçılara ait bir listeyi (bu listede asgari yazı verilen imalatçıların adı-soyadı, unvanı, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası ile adres bilgilerine yer verilecektir.), izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar kendilerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir.”

NAKTEN İADE İSTENMESİ HALİNDE GEREKLİ BELGELER:

Nakten iade istendiğinde, iade tutarı 4,000 YTL'yi aşmıyorsa (92 nolu KDV Tebliği) yukarıdaki mahsuben iade talepleri için gerekli belgeler yeterlidir.

Belli bir aydaki ihracattan kaynaklanan iade tutarı 4,000 YTL'yi aşmıyorsa, nakit iade alabilmek için yukarıdaki belgelere ilaveten 4,000 YTL'yi aşan tutar kadar teminat mektubu verilmesi gerekir. (Bu mektubun örneği 84 nolu Tebliğin ekinde) Bu teminat ilgili KDV beyannamesini incelemeye sevk edilmesini gerektirir ve teminat inceleme elemanının yazacağı olumlu raporu istinaden çözülebilir. Mükellef isterse dilekçe verip YMM tasdik raporu getireceğini bildirerek incelemeye sevk işlemini önleyebilir ve teminat mektubunu düzenleteceği YMM raporuna istinaden çözebilir. Mükellef isterse nakit iade talebinin düzenleteceği YMM KDV iade raporuna dayandırabilir. Bu takdirde teminat mektubu vermesine gerek kalmaz. 4,000 YTL'yi aşan nakit iade talebinde bulunan mükellefler hem teminat mektubu vermek hem de YMM tasdik raporu düzenletmezlerse, devlet inceleme elemanının yapacağı inceleme sonuçlanıncaya kadar iadelerini alamazlar.

İADE HAKKININ DEVROLAN KDV YOLUYLA KULLANILMASINDA GEREKLİ BELGELER:

İhraç kayıtlı teslimde bulunan ve iade hakkı çıkan mükellefler isterlerse bu haklarını, ihracat gerçekleştikten sonra verecekleri KDV beyannamesinde, önceki dönemden devren gelen KDV tutarını, iade hakkı kadar yüksek göstermek suretiyle (devrolan KDV'yi büyüterek) kullanabilirler. Bunun için gerekli belge sadece ihraç kayıtlı satış faturası örneği ve bu faturada yazılı malın ihraç edildiğini gösterir gümrük beyannamesinin noter veya YMM onaylı örneğidir. Mükellef bu belgeleri bir dilekçe ekinde vergi dairesine vererek, iade hakkına önceki dönemden devren gelen KDV'yi yükseltmek suretiyle kullandığını bildirmelidir.

NOTLAR:

Gümrük Beyannamesindeki mal miktarı ile, ihraç kayıtlı teslim faturasındaki mal miktarı aynı değilse, ihracatçı yazısında bu hususa ilişkin açıklama yer almalıdır.

İhraç kayıtlı teslim faturasındaki malın cins ve miktarı ile gümrük beyannamesinde yazılı malın cins ve miktarı aynı ise ve malın imalatçısı olarak gümrük beyannamesinde gösterilen firma, malı ihraç kaydıyla teslim eden firma ise, çoğu zaman bu belgelerle yetinilmekte, ihracatçı yazısına gerek olmaksızın doğrudan terkin ve/veya iade yahut mahsup yapılabilmektedir.

Bazı şartları sağlayan mükellefler 4,000 YTL'lik haddi aşan nakit iade taleplerinde bu haddi aşan kısım için %100 yerine %4 veya %8 oranda teminat mektubu verebilmektedirler. Bu imkan 84 nolu KDV Genel Tebliğ'inin 2.1.2.2. nolu bölümünde düzenlenmiştir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme, kullanma, ihracatın gerçek olmaması gibi durumlarda ne işlem yapılacağı, yukarıda metni verilen 84 nolu KDV Tebliğ'inin “II ÖZEL ESASLAR” bölümünde detaylı olarak düzenlenmiştir. Ancak ihraç kaydıyla malı alanın sahteci bir mükellef olması, ihracatın usulünce gerçekleşmiş olması şartıyla ihraç kayıtlı olan mükellefin terkin ve iade işlemlerini hiç etkilemez. (İstanbul Defterdarlığı'nın 24.5.2001 tarih ve 2199 sayılı muktezası)

+

+

Yukarıdaki belgeler, mahsup dilekçesine eklenmişse Vergi Dairesi normal olarak mahsup işlemini yapmalıdır. Eğer bunlardan herhangi biri eksikse, eksikliğin tamamlandığı tarihe kadar olan süre için gecikme zammı aranmaktadır.

Mahsup dilekçesi ve gerekli belgeler mahsubu istenen verginin vade tarihinden önce Vergi Dairesine verilmişse, mahsup işlemi vade tarihinden sonra yapılmış olsa dahi gecikme zammı doğmaz. Öte yandan, ihracat kayıtlı mal faturasında yazılı malın cins ve miktarı ile, ihracat faturasında ve gümrük beyannamesinde de görülen mal cins ve miktarları aynı olmalıdır. Cins veya miktarda fark görüldüğü takdirde, sorun çıkabilmektedir. Cins farklılığı varsa sorun çıkması kaçınılmazdır. Ancak miktarda farklılık varsa, ihracatçıdan alınacak bir yazının ibrazı suretiyle bu farklılığın izahı mümkündür (26 ve 27 nolu Tebliğler).

Nakit iade ve mahsupların yanısıra, istenirse terkin işlemlerinin de YMM tasdik raporu ile yapılması mümkündür. (Bu konuda mukteza vardır.)

3.8. İhracatın, Mücbir Sebep Olmaksızın Teslimi İzleyen Aydan İtibaren Üç Ay İçinde Gerçekleşmemesi :

Tecil olunan verginin terkin ve/veya ihracat kayıtlı teslimden kaynaklanan iadenin nakden, mahsuben yahut devrolan KDV şeklinde yapılabilmesi için ihracatın, teslimi izleyen ay başından itibaren üç ay içinde gerçekleşmesi yani malın bu süre içinde Türkiye gümrük bölgesinden çıkmış olması gerekir.

Aksi halde;

- Tecil olunan KDV, tahakkuk tarihinden itibaren gecikme zammı ile birlikte ihracat kaydıyla mal teslim edenden tahsil edilir.
- Malın mücbir sebep olmaksızın bu süre içinde Türkiye gümrük bölgesinden çıkmaması tecil KDV çıkmayan hallerde ihracat kaydıyla mal teslim edenin iade alamamasına, iade hakkını, başka vergi borçlarına mahsup suretiyle, yahut devrolan KDV olarak kullanamamasına neden olur.

İhracat, söz konusu süre geçtikten sonra yapılırsa ve bu gecikme için mücbir sebep gösterilemezse hiç ihracat yapılmamış gibi işlemde bulunulur.

Malların bir kısmının süresinde ihracat edilememesi halinde yukarıdaki işlemlerin ihracı gerçekleşmeyen teslimlerle sınırlı şekilde uygulanması gerekir.

İhracat kaydıyla teslim edilen malların süresi içinde ihracat edilememesi veya bu süre içinde ihracatın aşağıdaki mücbir sebeplerle sağlanamaması hallerinde tecil edilen vergi gecikme zammı veya tecil faizi ile birlikte ödenirken, ihracat kayıtlı teslimin yapıldığı aya ait KDV beyannamesinin düzeltilmesi söz konusu olmamaktadır. Zaten ortada tahakkuk etmiş ve tecil olunmuş bir vergi vardır. Bu verginin ödendiğine dair makbuzun örneği alıcıya verildiği takdirde alıcı bu makbuz istinaden makbuzu aldığı ay itibarıyla KDV indirimini yapabilir ve karşılığını satıcıya ödeyebilir. Şayet iade çıkmışsa ve ihracatın gerçekleşmeme durumu varsa, yine KDV beyannamesinin düzeltilmesi gerekmez, vergi dairesi iadeyi yapmamakla yetinir. Satıcı mahrum kaldığı iadeyi (malın KDV sini) alıcıdan ister. Alıcı bu talebe istinaden ödediği KDV yi indirim konusu yapabilir.

3.9. İhracatın Mücbir Sebepler Yüzünden Yapılamaması veya Geç Yapılması :

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

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

Vergi Usul Kanunu'nun mücbir sebepleri düzenleyen 13 üncü maddesi şöyledir:

"Madde 13 - Mücbir Sebepler:

1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve

+

+

tutukluluk;

2. *Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;*
3. *Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;*
4. *Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması;*

gibi hallerdir."

Görüldüğü gibi burada sayılan mücbir sebepler ihracatın yapılması değil vergi ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından düşünülmüş olup, daha çok şahsi işletmeler için geçerli olabilecek hususlardır.

Birinci ve ikinci fıkradaki "*vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak*" şeklindeki ibareyi KDV'de ihracat istisnası tatbiki açısından, "*ihracatın yapılmasına engel olacak*" şeklinde anlamak gereklidir.

İstisna uygulamasında, ihracatın gecikmesi veya yapılmaması halinde bunun sonuçlarına katlanacak olan imalatçıdır. Buna mukabil ileri sürülebilecek mücbir sebep, ihracatçı ile ilgili olmalıdır. İhracat istisnasının bu tarzda uygulanmasında, ihracatçı değil, imalatçı muhatap alındığı için, mücbir sebebin ileri sürüldüğü dilekçe, imalatçı tarafından düzenlenecektir. Mesela cam eşya üreten imalatçının ihraç şartıyla, ihracatçıya sağlam olarak teslim ettiği, camdan mamul mal, ihracatçının sınır kapısına doğru yola çıkardığı kamyonun devrilmesi sonucu kırılarak, ihraç edilemez hale gelmişse, imalatçı KDV ni ödeyecek, fakat imalatçı tarafından bu olayın ileri sürülüp isbatlanması halinde imalatçıdan gecikme zammı yerine tecil faizi alınacaktır.

Böyle bir olayda, aksi kararlaştırılmamışsa, ihracatçı KDV yi ödemekten kaçınamaz. Çünkü malın harabolması olayı, mal ihracatçının zilyetliğinde ve sorumluluğunda iken meydana gelmiştir.

Mukteza verilmek suretiyle mücbir sebep olduğu kabul edilen birkaç örnek olay aşağıda zikredilmiştir:

- Sürekli yağış ve malın bulunduğu sahayı sel basması,
- Karşı ülkenin sınır kapısından tren seferi düzenlenememesi nedeniyle malın vagon üzerinde uzun süre bekletilmesi,
- Malın gümrüklenip, sınır kapısına doğru çıkarılmasından sonra çalınması,
- Irak'a ihraç edilmek üzere hazırlanan malın, bu ülkeye yapılacak ihracatın Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca lisansa bağlanması nedeniyle ihraç edilememesi.
- 1997 ortasında başlayan ve Rusya'ya da sirayet eden Uzakdoğu krizi nedeniyle meydana gelen sipariş iptalleri. (İstanbul Defterdarlığı'nın 21.1.2000 tarih 457 sayılı muktezası)

Buna mukabil, başka muktezalarda, malı taşıyacak olan geminin geç gelmesi ve akreditif şartları gereği alıcı firma tarafından yükleme emrinin gecikmeli olarak verilmesi, ihraç kotasının dolu olması, mücbir sebep olarak kabul edilmemiştir.

Görüldüğü gibi, ihracatın gerçekleşmemesi veya gecikmesinin mücbir sebebe bağlı olup olmadığı Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca olay bazında incelenip sonuçlandırılmaktadır.

Ancak Irak'a yapılacak bir ihracat için gerekli olan Birleşmiş Milletler Örgütü izninin gecikmesini gerekçe göstererek ek süre isteyen bir mükellefe, Bakanlığın süre uzatım yetkisi olmadığı gerekçesiyle olumsuz mukteza verilmiştir. (Bakanlığın 10.5.2001 tarih ve 171 sayılı muktezası) Bu muktezaya katılmıyoruz. Zaten daha sonra yasa değişikliği ile ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolmasından itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verme yetkisi tanınmıştır.

3.10. Üç Aylık Ek Süre:

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi uyarınca ihraç kayıtlı olarak teslim edilen malların, ihracatçıya teslim tarihini izleyen aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi gerekmektedir.

+

+

Madde metninde ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığı'nca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebileceği hükmü yer almaktadır.

1.5.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 4842 sayılı Kanun'un 21'inci maddesiyle Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetki uzun süre sadece Bakanlık tarafından kullanılmış olup, Bakanlık 112 no.lu KDV Tebliğ'nin 4'üncü bölümü ile bu yetkisini 1.3.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ihracatçının bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlıklarına veya defterdarlıklara devretmiştir. (Madde metninde yetki devrinin vergi dairelerine yapılabileceği belirtilmekle beraber Bakanlık yetki devrini vergi dairelerine yapmamış bu yetkisini sadece ilgili vergi dairesi başkanlıklarına veya defterdarlıklarına devretmiştir.)

112 no.lu Tebliğ'in 4'üncü bölümünde ek süre için başvuru süresi ve esasları, ek süre verilebilmesi için aranan mücbir sebep veya beklenmedik hal türleri detaylı olarak açıklanmış olup, Tebliğ'in ilgili bölümü aşağıda sunulmuştur.

“4. İHRAÇ KAYDIYLA TESLİM EDİLEN MALLARIN SÜRESİNDE İHRAÇ EDİLEMEMESİ HALİNDE EK SÜRE TALEBİ

KDV Kanununun 11/1-c maddesine göre imalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla teslim edilen malların teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi gerekmektedir. Bu malların ihracatının mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde ise en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu Tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren geçerli olmak üzere, ihraç kaydıyla teslim aldıkları malları yasal süresi içinde mücbir sebepler veya beklenmedik durumlara bağlı olarak ihraç edemeyen mükelleflerin ek süre taleplerinin ilgili vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar tarafından değerlendirilmesi Bakanlığımızca uygun görülmüştür.

Buna göre, KDV Kanununun 11/1-c maddesi uyarınca ihraç kaydıyla teslim edilen bir malın (teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 üncü ayın sonuna kadar) ihracatının gerçekleşmemesi halinde, ek süre ihracatçılar tarafından en geç 3 aylık sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde ya bağlı oldukları vergi dairesine ya da ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığı verilecek bir dilekçe ile istenecektir. Bu süreden sonra yapılan veya ihracatçısı tarafından yapılmayan ek süre taleplerinin (mali tatile rastlasa dahi) değerlendirilmesi ve kabulü söz konusu değildir.

İhracatçı ek süre talebine ilişkin dilekçede mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirtecek, bu dilekçeye yalnızca ihraç kaydıyla teslimatı ait faturanın bir örneğini ekleyecektir. Vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık mükelleflerden ek süre talebine neden gösterilen olay veya durumun tevsikine yönelik herhangi bir belge talep etmeyecektir.

Bu açıklamalardan anlaşılabileceği üzere, vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklar kendilerine doğrudan ya da mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi kanalıyla yapılan ek süre taleplerini öncelikle zamanında ve ilgili ihracatçı mükellef tarafından yapıp yapılmadığı bakımından inceleyeceklerdir.

Ek süre verilmesinde mücbir sebebin varlığı Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesi hükmü esas alınarak belirlenecektir. İhracatçı mükellefin iradesi dışında ortaya çıkan, dolayısıyla ihracatın kanuni süresinde gerçekleşmesine engel teşkil eden ve mücbir sebep kabul edilmeyen haller ise beklenmedik durum sayılacaktır.

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, ihraç edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi, uygun depolama koşullarına sahip olunmaması, ithalatçı ülke ile yaşanan siyasi veya ekonomik sorunlar, ihraç malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına gecikmeli yanaşması, taşıma aracı veya konteyner bulunamaması), milli tatiller, iklim koşulları, gümrüklerde yaşanan sorunlar (gümrüklerdeki araç

+

+

yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma), resmi makamlardan ihracat için izin alınamaması gibi haller beklenmedik durumlar olarak değerlendirilecektir. Vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklar mücbir sebep veya beklenmedik durum sayılıp sayılamayacağı konusunda tereddüt ettikleri hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığından görüş isteyecektir.

KDV 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 bulunmamaktadır. Üç aydan az ek süre isteyen mükelleflerin ise sonradan üç aya kadar olan dönem için ilave süre istemeleri mümkündür."

İhraç kayıtlı teslim konu olan malların yasal süresi ve ek süre içinde ihraç edilmemesi halinde varsa tecil olunan KDV tahakkukundan itibaren gecikme zammı ile birlikte ihraç kayıtlı mal teslim edenden tahsil edilmektedir. Ancak ihracın gerçekleşmemesi bir mücbir sebebe dayanıyorsa gecikme zammı yerine tecil faizi uygulanmaktadır. Tecil edilecek verginin çıkmadığı durumlarda ihracatın süresi ve alınmış ise ek süresi içinde gerçekleşmemesi halinde ihraç kaydıyla mal teslim eden mükellef KDV iadesi alma hakkını kaybetmektedir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın yasal süresi içinde ihraç edilememesi halinde, ihracatçının yasal süre bitiminden itibaren 15 gün içinde bağlı bulunduğu vergi dairesine yahut ilgili vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığa dilekçe vererek ve mücbir sebebini yahut beklenmedik durumu belirtmek suretiyle ek süre istemesi, alması ve bu ek süre içinde ihracatı gerçekleştirmesi yukarıda belirttiğimiz olumsuzlukları önleyecektir.

3.11. İhracı Gerçekleşmeyen Malın, İhraç Kaydıyla Teslimde Bulunana İade Edilmesi:

İhracın gerçekleşmemesi üzerine, malın ihracatçı tarafından ihraç kaydıyla mal teslim edene iade edilmesi halinde tarafların yapacağı işlemler, bir genel yazıda şu şekilde ifade edilmiştir.

"1- İhraç, Edilmeyip İmalatçıya İade Edilen Mallarla İlgili Olarak İhracatçılar Tarafından Yapılacak İşlemler:

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

46 nolu KDV Genel Tebliğinin C/b bölümünde ise şu açıklamalara yer verilmiştir:

"b) Kanunun 11/1-c Maddesi Uyarınca Satın Alınarak İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi :

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

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

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

3.12. İhraç Bedelinin, Süresi İçinde Getirilmemesi, Geç Yahut Eksik Olarak Getirilmesi KDV Uygulamasını Etkilemez :

Yukarıda da izah edildiği gibi, KDV iadelerinde, döviz getirme şartının aranmasından vazgeçilmiştir. Bu nedenle ihracatta ve ihraç kayıtlı teslimlerde, DAB ibrazı istenmemekte, dövizin gelmiş olup olmaması, KDV iade, mahsup ve terkin işlemlerini etkilememektedir.

+

+

Hatta ihracatın bedelsiz olması bile terkin ve/veya iade işlemlerini engellemez. (60 nolu KDV Sirkülerinin 3.1.6 nolu bölümü)

3.13. Malın İhraç Kaydıyla Teslim Edilemeyeceğinin Anlaşılması Halinde Yapılacak İşlemler:

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

- Şayet bu mala ait KDV, tecil işlemine konu edilmişse tecil olunan vergi, tecili yaptırandan gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur.
- Bu işlemle ilgili olarak iade çıkmışsa Vergi Dairesi bu iadeyi yapmayacak, başkaca bir müeyyide uygulamayacaktır.

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

Konu ile ilgili olarak Dış Ticaret Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 3.2.1995 tarih ve 311412 nolu muktezanın metni aşağıdaki gibidir:

"İlgide kayıtlı dilekçenizle 28.10.1994 tarih, 32.952, 22.11.1994 tarih 33155, 14.11.1994 tarih 33093 sayılı faturalar ile A.Ş.'de tecil - terkin kapsamında mal olarak ihraç ettiğiniz ancak adı geçen firmanın bağlı bulunduğu vergi dairesi tecil - terkin kapsamında satışı yapılan malların imalatçısı olmadıkları gerekçesiyle tecil - terkin talepleri yerine getirilmediğinden imalatçı firmaya ödeyeceğiniz katma değer vergisinin iadesini talep edip edemeyeceğinin bildirilmesi talep olunmaktadır.

Olayımızda iseA.Ş. tarafından imalatçı firma olmadığı halde, imalatçı gibi hareket edilerek, teslim edilen mallara ilişkin olarak düzenlenen faturalara "ihraç kaydıyla tanzim edildiği için KDV, tahsil edilmemiştir." İbaresini yazılarak Katma Değer Vergisi tahsil edilmemiş ve dolayısıyla vergi dairesine ödenmemiştir.

Buna göre, söz konusu: dönemlerle ilgili olarak tecil edilen verginin imalatçı firma tarafından Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde ödenmesi halinde ihracatçı firma olarak mal aldığınız firmaya ödeyeceğiniz katma değer vergilerini ödemeyi yaptığınız dönem beyannamesinde indirim konusu yapmanız indirimle giderilmeyen kısmın ise genel hükümler çerçevesinde iadesini talep etmeniz mümkündür.

Ancak imalatçı firmanın vergi dairesine ödemiş olduğu katma değer vergisini indirim konusu yapması veya iade talep etmesi mümkün değildir."

3.14. İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edenin Lehine veya Aleyhine Oluşan Kur Farkları:

Bu konuda, 60 nolu KDV Sirkülerinde şu açıklamalar yapılmıştır.

"4.5.2. KDV Kanununun 11/1-c maddesi hükmü gereğince tecil-terkin uygulanmak suretiyle teslim edilen mallara ait bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ihracatçı lehine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçı tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir. Söz konusu KDV imalatçı tarafından genel esaslara göre indirim konusu yapılabilecektir. İmalatçı lehine kur farkı ortaya çıkması halinde 25 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin D bölümüne göre işlem yapılması gerekmektedir."

4. HİZMET İHRACI :

+

+

Hizmetler, nitelikleri gereği ithale ve ihraca konu olamazlar. KDV uygulaması açısından hizmet ihracı kavramı, "**yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler**" şeklinde anlaşılmalıdır (Md.11/1-a).

4.1. Hizmetin İhracat İstisnasına Konu Olabilmesi İçin Aranılan Şartlar :

Hizmetlerde, ihracat istisnasından faydalanılabilmesi için aşağıdaki dört şartın bir arada sağlanması gerekir: (26 nolu KDV Genel Tebliği)

4.1.1. Hizmet, Yurt Dışındaki Müşteri İçin Yapılmış Olmalıdır :

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

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

Örnek vermek gerekirse, bir firma yurt dışında taahhüt işi yapan kendi şantiyesine, yahut bir başka Türk firmasının yurt dışındaki şantiyesine proje çizim işi yaptığında, yurt dışındaki müşteriye hizmet etmiş sayılır. Buna mukabil aynı iş Türkiye'de taahhüt işi alan bir yabancı firmanın bu taahhüdü ile ilgili olarak yapıldığında, ihracat istisnası söz konusu olmaz.

4.1.2. Fatura ve Benzeri Belge Yurt Dışındaki Müşteri Adına Düzenlenmelidir :

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

Bu şart, 26 nolu KDV Genel Tebliği'nde yer almaktadır. Kanunda böyle bir şart aranmamakla beraber, hizmet yurt dışındaki müşteriye yapılmış ise faturanın veya serbest meslek makbuzuda normal olarak o müşteri adına düzenlenecektir.

4.1.3. Hizmetin Bedeli Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmelidir :

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

Buna rağmen 26 nolu Tebliğde;

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

ifadesine yer verilmiştir. Hernekadar 11 inci maddenin 2 nolu bendinde Bakanlığa, ihracat istisnasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiş ise de, istisnadan faydalanmak için döviz getirme şartının ileri sürülmesini, usul ve esas belirleme yetkisi içinde mütalaa etmek bize göre mümkün değildir. Bizim anlayışımıza göre Bakanlık, bu şartı ileri sürmekle yetki aşımında bulunmuştur.

Eskiden (18 ve 19 nolu Tebliğlerde) istisnanın uygulanabilmesi için döviz alım belgesinin varlığı mutlaka istenirken, 26 nolu Tebliğde döviz alım belgesinin yanı sıra, dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden kambiyo mevzuatına göre geçerli diğer bir belgenin de kabul edileceği şeklinde düzenleme yapılmıştır. Bu belgenin, hizmet bedeli dövizin, döviz tevdiat hesabına gönderildiğine ilişkin banka dekontu olabileceği yolunda mukteza verilmiştir.

Yurt dışına verilen (ihraç olunan) hizmet nedeniyle alacaklı konumunda olan Türk firmasının, başka bir nedenle bu müşterisine borçlu durumda olması ve alacak ile borcun birbirine mahsuplanması halinde, mahsuplaşma yazısı döviz getirilmesi olarak kabul edilmektedir. (Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 24.11.2000 tarih ve 55472 sayılı muktezası)

+

+

Aslında Bakanlığın amacı döviz getirtmek değil, bu işlemin hizmet ihracı niteliği taşıdığından emin olmaktır.

4.1.4. Hizmetten Yurt Dışında Yararlanılmalıdır :

12 nci maddenin 2/b bendine göre, bir hizmetin, ihracat istisnasına konu olabilmesi için aranan şartlardan biri de, hizmetten yurt dışında faydalanılmasıdır. Ancak, Kanunda hizmetten yurt dışında faydalanmanın ne anlama geldiği açıklanmamıştır.

Önceleri muhtelif yorumlara konu olan şart, 17 nolu Tebliğde;

- Fatura ve benzeri belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmişse ve
- Hizmet bedeli T.P.K.K. mevzuatı uyarınca bu müşteriler tarafından gönderilmişse,

hizmetten yurt dışında faydalanıldığının varsayılması şeklinde çözüme bağlanmış, iki yıl bu anlayışa göre devam eden uygulama, 26 nolu Tebliğle değişikliğe uğramış, bir yıl sonra 30 nolu Tebliğle kısmî bir değişiklik daha yapılmıştır.

Özetle ifade etmek gerekirse 26 ve 30 nolu Tebliğlerdeki yaklaşım şöyledir:

- Şayet hizmet, yurt dışındaki müşterinin bizzat Türkiye'ye gelerek, fiilen burada faydalandığı bir hizmetse faydalanma Türkiye'dedir ve bu nedenle istisna uygulanamaz (Türkiye'de konaklama, Türkiye içinde ulaşım Türkiye'deki bir davanın izlenmesi ve benzerleri),
- Hizmet, yurt dışındaki müşterinin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili ise hizmetten Türkiye'de faydalanıldığı kabul edilir. (İstisna uygulanmaz)
- İhracat komisyonları hizmet ihracı kapsamında mütalaa edilmekte, fakat ithalat komisyonları istisna dışında tutulmaktadır. İstisnaya konu edilebilecek hizmet türlerinin belirlenmesine ilişkin olarak, hizmetten yurt dışında faydalanılması konusunda İdare tarafından ileri sürülen bu görüş değişikliği şiddetli eleştirilere konu olmuştur.

Aşağıdaki bölümlerde muhtelif hizmet türleri tek tek ele alınmış ve bu hizmetlerin ihracat istisnası karşısındaki durumu bilhassa hizmetten faydalanma yeri açısından irdelenmiştir.

Hizmet türlerine geçmeden önce **hizmetten faydalanma yeri konusundaki kendi görüşümüzü özetle ifade etmek istiyoruz:**

KDV uygulayan tüm ülkelerde kabul olunan "*destination*" ilkesine göre bir mal hangi ülkede tüketiliyorsa, vergileme de o ülkede yapılır. Bu prensip Türk KDV uygulaması açısından da geçerlidir. Nitekim;

- Türkiye'de tüketilen mal, üretildiği yer neresi olursa olsun Türkiye'de KDV ye tabi tutulmakta yani ithalde ve Türkiye'de üretilip Türkiye'de tüketilen mallarda KDV alınmakta,
- Üretim yeri Türkiye olsa dahi, mal Türkiye gümrük bölgesi dışına çıkarılmışsa o mal Türkiye tarafından vergilenmemekte, yurt dışı edilen mal KDV yükünden tamamıyla arındırılmaktadır. (Bu mal gittiği ülkede gümrükten geçerken KDV ye tabi tutulmaktadır.)

Maddi niteliği ve gümrükleme konu oluşu nedeniyle, mallarda tüketim yerinin tesbiti bakımından sorun yoktur.

Hizmet şeklindeki işlemlerde tüketime tekabül eden kavram "*hizmetten faydalanma*" dır.

Bazı hizmetlerde faydalanmanın nerede vuku bulduğu açıkça bellidir. Mesela İstanbul'daki bir otelde yemek yiyen ve geceleyen şahsın, konaklama hizmetinden Türkiye'de faydalandığı kuşkusuzdur. Fakat istifade yeri net olarak tesbit edilmeyen bazı hizmetlerde KDV nin hizmeti yapanın bulunduğu ülke tarafından mı yoksa müşterinin bulunduğu ülke tarafından mı alınacağı konusunda sorun vardır.

+

+

Bu sorunla yıllar önce karşılaşılan AB ülkeleri uzun tecrübelerden sonra bazı prensipler belirlemek suretiyle meseleyi çözmüşler, hatta bu prensipler yeknesak olarak tüm AB ülkelerinde uygulanmak üzere direktif haline getirilmiştir. AB ülkelerinin bunca yıllık tecrübeden sonra karar kıldıkları anlayış aynen uygulanırsa böyle bir çözüm şekline kimsenin itirazı olmamalıdır. Kaldı ki AB ülkelerindeki anlayış KDV Kanunumuza uygundur, en azından aykırı değildir.

AB ülkeleri tarafından benimsenen anlayış, özetle şöyledir:

Prensip olarak;

Hizmeti yapan hangi ülkede mukimse, şube faaliyetleri açısından, şube hangi ülkede ise, hizmet o ülkede yapılmış ve hizmetten o ülkede istifade edilmiş sayılır, vergilemenin de o ülke tarafından yapılması gerekir (Bu ilke kapsam belirlemektedir ve Türk KDV uygulaması açısından aynı esas geçerlidir).

İstisna edilen hizmetlere gelince;

- Hizmetin fiziken başka bir ülkede icra olunduğu açıkça belli ise (destination) ilkesi gereği olarak o hizmetin, icra olunduğu ülkede vergileneceği varsayılır ve söz konusu hizmet KDV den istisna edilir.

Mesela;

hizmet başka bir ülkedeki gayrimenkulün içinde veya o gayrimenkule ilişkin olarak icra ediliyorsa,

başka bir ülkede taşıma, yükleme boşaltma işi yapılıyorsa,

başka bir ülkede, kültürel, artistik, sportif, ilmi, eğitimsel, eğlence konulu hizmetler veriliyorsa,

bu ve benzeri hizmetler KDV den müstesnadır.

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

Dileğimiz, hangi hizmetlerin ihracat istisnasına konu edileceğinin tesbitinde, AB ülkelerinde benimsenen, yukarıda açıkladığımız anlayışa uygun yorum tarzının geçerli kılınmasıdır.

Bu bölümü noktalamadan önce belirtmek isteriz ki Türkiye toprakları üzerinde olmakla beraber free- shop, serbest bölge gibi gümrük hattı dışı yerlere yönelik hizmetlerde, diğer üç şart sağlanmak kaydıyla ihracat istisnası uygulanmalıdır. Çünkü bu yerler vergisel açıdan Türkiye dışı sayılmaktadır.

4.2. Muhtelif Hizmetlerin İhracat İstisnası Karşısındaki Durumu :

4.2.1. İthalata İlişkin Komisyonlar :

26 nolu Tebliğle ileri sürülen anlayışa göre, Türkiye'ye ithal edilecek mallara müşteri bulunması ve ithalata ilişkin olarak malı ihraç eden firmaya yapılan sair hizmetler, KDV den müstesna değildir. İstisna uygulanmamasının gerekçesi olarak İdare tarafından gösterilen husus, malların Türkiye'de tüketilecek olmasından hareketle hizmetten faydalanmanın da Türkiye'de olduğu varsayımdır.

Bizim anlayışımıza göre, ithal edilmiş veya edilecek olan mallara müşteri bulma hizmeti karşılığında, malı satan yurt dışındaki firmadan alınan komisyonlar KDV istisnasına tabi tutulmalıdır.

Çünkü;

+

+

- Tavassut hizmetleri faydalanma yeri fiziken ve net bir şekilde belirlenemeyen hizmetler arasındadır. Bu itibarla AB ülkelerindeki anlayışa uygun olarak ve müşterinin yurt dışında olduğu dikkate alınarak bu hizmetlerin istisna kapsamında düşünülmesi gerekir. Aksi halde komisyonu ödeyecek olan müşteri ayrıca KDV ödemeyi reddedeceği için, hizmeti yapan mükellef hasılatının bir kısmını KDV olarak tediye etmek zorunda kalır. Nitekim 26 nolu Tebliğe uyan komisyoncular bu duruma düşmektedir.

- Söz konusu komisyonlar, komisyonu ödeyenin bulunduğu ülkede KDV yi tabi tutulabildiği için vergi mükerrerliği doğmaktadır. Ülke farklılığı dolayısıyla bu KDV nin karşı ülkede indirim ve iade konusu yapılması mümkün değildir. Ancak yurt dışındaki firma kendi ülkesinde bu hizmet için ödediği KDV yi mal ihracı nedeniyle geri alabilmişse bu mükerrerlik ortadan kalkabilir.

Mükerrerlik malın ithalinde yeniden baş göstermektedir. Çünkü yabancı firmanın ödediği komisyon malın maliyetine, dolayısıyla fiyatına eklenecek böylelikle komisyon ücreti, ithal aşamasında ve mal bedeli meyanında bir kez daha KDV ye tabi olacaktır. Böylelikle Türkiye, aynı işlem üzerinden iki kere KDV tahsil edecektir.

- Hizmetten faydalanma olayının nerede meydana geldiği üzerinde fikir yürütmek gerekirse şöyle düşünülmesi daha isabetli olur:

Türkiye'ye mal ithalinde, malı gönderenin Türkiye kaynaklı hasılat elde ettiği doğrudur.

Ancak hasılatın Türkiye kaynaklı oluşu gelirin Türkiye'de elde edildiği anlamına gelmez. Bu satıştan sağlanan kazanç Türkiye'de vergilenemediğine göre Türkiye'ye yapılan ihracatın ihracatçıya sağladığı fayda (gelir) ihracatçının bulunduğu ülkede tezahür etmektedir. Satılan malın tüketildiği yerin başka bir ülke oluşu ihracatçının bu işlemten faydalandığı yeri değiştirmez. Mala müşteri bulunması şeklindeki işlem yabancı firmanın satışını, dolayısıyla gelirin artırdığına göre gelirin elde edildiği ülke aynı zamanda hizmetten faydalanılan yerdir.

- İthalat komisyonlarının, ithalatın türevi olduğu görüşüne katılmıyoruz. Malı Türkiye'ye satan yabancı firma mal faturasından ayrı olarak, bu malla ilgili ikinci bir fatura (mesela fiyat farkı faturası) gönderirse bu ikinci fatura ithal bedelinin türevi olarak nitelenebilir ve KDV aranabilir.
- Konu ile ilgili, Sn.Müfit KUTLAN ve Dr.Serhat KUTLAN'ın Vergi Dünyası Dergisinin 114. sayısında yayınlanan yazısına bakınız (Şubat 1991 - Sh. 38-52).

Danıştay önceleri bu tür komisyonların KDV'den müstesna olduğu yönünde kararlar vermiş, sonradan 26 nolu Tebliğdeki anlayışa paralel olarak, bu komisyonların istisna kapsamına girmeyeceğini öngören Kararlar vermeye başlamıştır.

İthalata ilişkin komisyonlarda hem İdarenin, hem de Danıştay'ın AB direktiflerine ve KDV nin temel prensiplerine aykırı ve mükerrerlik yaratan, KDV Kanunumuza da uymayan hatalı bir tutum içinde olduklarına yürekten inanıyoruz.

Bu inancımız, Lebib Yalkın Dergisi'nin Mart 2010 sayısında yayınlanan "İTHALAT KOMİSYONLARININ KDV'ye TABİ TUTULMAYA DEVAM EDİLMESİ MEVZUATIMIZA AYKIRIDIR ve MALİ SİSTEMİMİZE ZARAR VERMEKTEDİR" başlıklı yazımızda detaylı olarak dile getirilmiştir.

4.2.2. Mümessillik Faaliyetleri :

Yabancı firmalara verilen mümessillik hizmetlerinde bu hizmet, yabancı firmanın Türkiye ile ilgili işlerini konu almaktaysa hizmetten Türkiye'de faydalandığı varsayılmakta ve istisna uygulanmamaktadır. Zaten çoğu hallerde durum böyledir yahut böyle olduğu ileri sürülebilir. Yukarıdaki 4.2.1. nolu bölümde yaptığımız açıklamalar, mümessillik faaliyetleri açısından da geçerlidir.

4.2.3. İhracat Komisyonları :

Türk ihraç mallarının temini ve gönderilmesi ile ilgili olarak yurt dışındaki firmalardan alınan komisyonlar 26 nolu Tebliğ'de verilen 2 nolu örnekte, bu hizmetten Türkiye'de faydalandığı ileri

+

+

sürülerek ihracat istisnası dışında mütalaa edilmiştir. Sonradan 30 nolu Tebliğde, ihracat mallarının yurt dışında tüketildiği ve bu nedenle hizmetten yurt dışında faydalandığı gerekçesiyle ihracat komisyonlarının istisnaya konu olabileceği belirtilmiştir. İstisnadan faydalanabilmek için diğer üç şartın da yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Bu husus 60 nolu KDV Sirkülerinin 3.1.1. nolu bölümünde teyid edilmiş ayrıca Türk ihracat mallarına yönelik, kalite denetimi barkotlama, elleçleme sipariş takibi gibi hizmetlerin yurt dışındaki alıcıya hitaben verilmesinin hizmet ihracı olduğu kabul edilmiştir.

Bize göre hizmetten nerede faydalandığı, aracılığa konu malın hangi ülkede tüketildiğine bakılarak tayin edilmez. Mesela İsviçre'li bir firma, Libya'da girdiği zeytinyağı ihalesini kazanmış olsa ve bu ülkeye göndereceği yağın temini ve sevki konusunda bir Türk firmasından komisyon hizmeti alsa, bu hizmetten faydalanılan yer Libya değil, İsviçre'dir. Çünkü komisyon hizmetinden faydalanan İsviçre'dedir. (Hizmetin kaynağı Türkiye olmakla beraber faydalanma İsviçre'dedir. Yani hizmet Türkiye'den İsviçre'ye ihracat edilmiştir.)

4.2.4. Mühendislik Hizmetleri ve Diğer Teknik Hizmetler :

Bu hizmetlerde de hizmetten nerede faydalandığı konusu üzerinde durulmakta, şayet hizmet yabancı firmanın Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili ise diğer üç şart yerine getirilmiş olsa bile istisna uygulanmamakta, hizmet yabancı firmanın Türkiye dışındaki faaliyetleri ile ilgili ise, diğer şartlar sağlanmak kaydıyla istisna tatbik edilebilmektedir. (60 nolu KDV sirkülerinin 3.1.1. nolu bölümü)

Mesela bir Alman Firmasına, Rusya'da üstlendiği taahhüt işi ile ilgili teknik hizmet verilmişse, faturanın yurt dışındaki bu firma adına düzenlenmesi, hizmet bedelinin de Türkiye'ye getirilmesi şartıyla, söz konusu hizmet, ihracat istisnasına konu olabilmektedir. Aynı hizmet Alman firmasının Türkiye'de üstlendiği iş ile ilgili ise, fatura yurt dışındaki firma adına kesilse ve döviz getirilse dahî hizmetten Türkiye'de faydalandığı gerekçesiyle istisna uygulanmamaktadır (26 nolu Tebliğ).

4.2.5. Turizm Hizmetleri :

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

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

26 no. lu Tebliğde verilen 3 nolu örnek şöyledir:

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

Bu durumda bu mükellef yabancı seyahat acentasına 1.500.000 liralık hizmette bulunmuştur. Bu hizmetten yabancı seyahat acentası yararlandığından bu tutara katma değer vergisi uygulanmayacak ve hizmet ihracatı kapsamından işlem yapılacaktır.

Ancak, adı geçen mükellefin turist grubuna Türkiye'de verdiği yeme-içme, konaklama gibi hizmetlerden, Türkiye'de yararlanıldığından, bu hizmetler vergiye tabi tutulacaktır. Dolayısıyla turist grubuna verilen yeme-içme, konaklama gibi hizmetler için genel esaslara göre hesaplanan katma değer vergisinin ödeneceği tabiidir.

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

Bu anlayış danıştay tarafından da benimsenmiştir (Danıştay 7. Dairesi'nin 22.3.1988 gün ve E.1987/4610; K:1988/796 sayılı kararı).

40 nolu KDV Genel Tebliğinde, turistlere yurt dışında verilen turizm hizmetlerinde, hizmet bedellerinin yurt dışındaki maliyetlere tekabül eden kısmının KDV ye tabi olmadığı, bakiye bedel üzerinden KDV hesaplanması gerektiği belirtilmekle beraber, sözkonusu Tebliğde tur müşterisinin

+

+

Türkiye'de olduğu farz edilmiş tur müşterisinin yurt dışında mukim olması halinde bu bakiye bedelin ihracat istisnasına konu olup olmayacağı üzerinde durulmamıştır. Bize göre Türkiye dışındaki ülkelere yapılan tura katılanların hangi ülkede mukim olduklarına bakılmaksızın tur ücretinin tamamı KDV dışında tutulmalıdır.

4.2.6. Müşavere Hizmetleri :

Bir muktezada, yabancı firma tarafından Türkiye'de yaptırılan pazar araştırması hizmetinin ihracat istisnasına konu olamayacağı belirtilmiştir. Görüldüğü gibi İdare, yabancı firmaların Türkiye'de yaptıkları, hatta yapmayı düşündükleri işlerle ilgili tüm hizmetleri, hizmetten Türkiye'de faydalandığı gerekçesiyle istisna kapsamı dışında görmektedir.

Yukarıdaki 4.1.4. nolu bölümde açıkladığımız gibi müşavere hizmetlerinde diğer şartlar sağlanmakta ise, faydalanmanın, müşterinin bulunduğu ülkede gerçekleştiği kabul edilmeli ve hizmetin istisnaya konu olup olmayacağı bu esasa göre kararlaştırılmalıdır. Konu ile ilgili diğer hususlar şöyle sıralanabilir.

- İstisnanın uygulanıp uygulanmayacağının tesbitinde, müşavere hizmetinin, müşterinin Türkiye'deki işleri ile ilgili olup olmadığı ölçüsü esas alındığında, tatbiki planda güçlük çıkar. Çünkü VUK nun 151 inci maddesindeki anlayışa göre, hizmeti yapan mükellef yaptığı hizmetle ilgili olarak sadece müşterisinin isim veya ünvanını ve aldığı ücreti açıklamak durumundadır. Verdiği hizmetin mahiyetini açıklamaya zorlanamaz.
- Meselenin sorunsuz ve AB ülkelerindeki anlayışa paralel şekilde çözümü için, hizmetten faydalanılan yerin müşterinin bulunduğu ülke olarak peşinen kabulü zorunludur.
- Danıştay Yedinci Dairesi'nin 22.10.1986 tarih ve E.1986/342 ve K.1986/2391 sayılı kararında şu cümlelere yer verilmiştir:

"Yükümlünün yurt dışındaki müşterisine vermiş olduğu müşavirlik hizmetinin, mahiyeti itibarıyla Türk Vergi mevzuatı ile ilgili düşünce bildirmek, idare ve yargı organlarında, yurt dışındaki müşterinin haklarını savunmak konusunda yardımcı olmak, bütün bu işlerle ilgili dilekçeleri düzenlemek, vermek, izlemek şeklinde yerine getirildiği ve sonunda yurt dışındaki müşterinin Türk Vergi Mevzuatına göre vergilendirilmesine olanak bulunmadığı ile ödemiş olduğu vergilerin iadesinin sağlandığı dosyanın incelenmesinden anlaşılmaktadır.

3065 sayılı Kanunun 12/2-b maddesinde, "Hizmetten yurt dışında faydalanılması" öngörülmüştür. Yükümlünün vermiş olduğu müşavirlik hizmeti, mahiyeti yukarıda açıklandığı üzere fiilen yurt içinde verilmekle birlikte, bu hizmetin ayrılmaz bir parçası olan sonuçtan, yurt dışında bulunan müşteriye, yine yurt dışında fayda sağlanmaktadır.

Kaldı ki, yurt dışında faaliyette bulunan bir yabancı mali müşavirin, aynı hizmeti, yurt içinde verdiği ve tahakkuk eden müşavirlik ücretini yurt dışında tahsil ettiği düşünüldüğünde, herhangi bir şekilde Katma Değer Vergisi tevkifatı söz konusu olmadığına göre, 3065 sayılı Kanunun 11 inci maddesi ile istisna kapsamına alınan "Yurt dışındaki müşterilere yapılan hizmetlerin" yurt içinde bu ve benzeri şekillerde faaliyet gösteren yükümlülerin rekabet gücünün artırılması, himaye edilmesi ve bu suretle yurda döviz kazandırılması gibi hususların gözetilmesi amacına yönelik olarak vergiden müstesna tutulduğunu ortaya koymaktadır."

Ancak bu Karar, 17 nolu KDV Genel Tebliği'nin yürürlükte olduğu dönemde verilmiş olup, 26 nolu Tebliğden sonra Danıştay'ın da bu konuda görüş değiştirmiş olması muhtemeldir. Çünkü Danıştay, önceleri ithalat komisyonlarında ve mümessillik hizmetlerinde, hizmetten yurt dışında faydalandığını kabul etmişken daha sonra (26 nolu Tebliğ de atıfda bulunarak) aksi yönde kararlar vermeye başlamıştır.

4.2.7. Gösterim Amacıyla Yurt Dışına Film Gönderilmesi :

Konu ile ilgili bir muktezada şu açıklamalara yer verilmiştir:

"Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığının 23.8.1985 günlü yazısıyla Bakanlığımıza intikal eden ilgide kayıtlı dilekçenizde, yapımcısı Gülşah Film olan firmanız tarafından "Almanya Acı Vatan" filminin gösterim hakkının Yugoslav Televizyonuna 1500 ABD \$ karşılığı satıldığı, bu amaçla filmin pozitif kopyasının 6 aylık geçici bir süre için Yugoslavya'ya gönderildiği, bu geçici ihracat nedeniyle gümrük idaresine serbest ihracat

+

+

beyannamesi ve noter tasdikli fatura verilmeyip sadece filmin kopya kıymetini belirten bir "deklare fatura" verildiği, vergi dairesinin yapımçı firmaya ödenen Katma Değer Vergisinin iadesi için bu belgeleri yeterli görmediği belirtilerek, bu ihracat işlemi nedeniyle yüklenilen vergilerin nasıl geri alınabileceği sorulmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesi ile ihracat teslimleri ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler istisna kapsamına alınmış, aynı kanunun 32 nci maddesine göre de bu işlemlerle ilgili olarak yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılabileceği, indirilemeyen kısmın ise mükellefe iade edileceği hükme bağlanmıştır.

Gösterim hakkı satılan filmin, gösterim amacıyla geçici bir süre için yurt dışına gönderilmesi mal değil hizmet ihracı niteliğindedir. 1500 ABD \$ Yugoslav Televizyonu tarafından filmin pozitif kopyasının satın alınması için değil filmin gösterim hakkı karşılığında ödenmektedir. Nitekim pozitif kopya gösterimden sonra iade edilmektedir.

Hizmet ihracı niteliği taşıyan bu işlem dolayısıyla yüklenilen vergiler, sözü edilen Kanunun 32 nci maddesi gereğince firmanıza iade edilebilecektir. Bu iade işleminde mal ihracatında iade esaslarını düzenleyen 4 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki şartlar aranmayacaktır. İade işleminin yapılabilmesi için Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığının geçici ihraca izin veren yazısı, Merkez Bankası'na düzenlenen döviz alım belgesi ve geçici ihracatla ilgili gümrük çıkış beyannamesinin vergi dairesine ibrazı yeterli olacaktır."

Bir başka muktezada ise, gösterim amacıyla yurt dışına film gönderilmesinin hizmet ihracı olduğu, bu nedenle KDV beyannamesine gümrük beyannamesi eklenmesine gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

4.2.8. İhraç Mallarına İlişkin Gözetim Hizmetleri :

Konu ile ilgili bir muktezada şu açıklamalara yer verilmiştir:

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

Ancak, söz konusu gözetmenlik hizmetinin yurt içindeki bir firmaya verilmesi durumunda ise, bu hizmete Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesine göre vergi uygulanacaktır."

Türk ihraç malları ile ilgili olarak yabancı ülkedeki alıcıya verilen hizmetlerin, hizmet ihracı olduğu 60 nolu KDV sirküleri ile de kabul edilmiştir.

Bizim anlayışımıza göre ihraç mallarına yönelik gözetim hizmetlerini, ihracat teslimlerine ilişkin hizmet saymak (Md:11/1-a) da mümkündür. Ancak Maliye İdaresi söz konusu istisnayı hiç uygulamamaktadır.

4.2.9. İrtibat Bürolarınca Yürütülen Hizmetler :

Yabancı firma veya kuruluşlar için, pazar araştırması, bilgi toplama, temas sağlama, haberleşme ve irtibat noktası oluşturma gibi amaçlarla Türkiye'de açılan büroların KDV karşısındaki durumları tartışmalıdır.

Bir görüşe göre bu büroların faaliyetleri KDV ye tabidir ve KDV nin matrahı da, büroyu açan firma veya kuruluşun büronun masraflarını karşılamak üzere yurt dışından gönderdiği paralardır. Bu görüşe katılmıyoruz. Çünkü irtibat büroları hiçbir ticari faaliyet gösteremezler ve ticaret siciline kaydolunmazlar. Büroyu açan firma veya kuruluşun yurt dışında ticari faaliyette bulunuyor oluşu, bu büronun ticari çerçevede faaliyet gösterdiği anlamına gelemmez. Aksi anlayışa göre resmen büro açmaksızın, Türkiye'ye müteaddit defalar eleman göndermek suretiyle irtibat hizmetlerinin bu elemana gördürülmesi durumunda da o elemanların seyahat masrafları üzerinden KDV alınması gerekir. Kaldı ki irtibat bürosu, ilgili kuruluşun bir departmanı hüviyetinde olup, ticari organizasyon niteliği yoktur.

Başka bir anlatımla, irtibat büroları tarafından yürütülen hizmetlerin KDV kapsamına girmediği, dolayısıyla söz konusu hizmetlerin KDV dışında tutulmaları için istisna hükmüne ihtiyaç bulunmadığı görüşündeyiz. Fakat uygulamada, irtibat bürolarınca yürütülen hizmetlerin, KDV kapsamında bulunduğunu iddia edenlerden bir kısmının daha da ileri giderek bu hizmetlerin, büroyu kuran yabancı firmanın Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili olduğu (dolayısıyla hizmetten Türkiye'de faydalandığı) varsayımından hareketle, büro hizmetlerinin ihraç istisnasına da konu olamayacağını savundukları görülmektedir.

+

+

4.2.10. İşlemin, Hizmet İhracı mı, Yoksa Yurt Dışı İşlem mi Olduğu :

Filen yurt dışında cereyan eden bir hizmetin, KDV dışı bir işlem mi olduğu (Md.6) yoksa hizmet ihracı mı sayılacağı yani bu hizmetle ilgili olarak yüklenilen KDV nin indirim ve iade konusu olup olmayacağı konusunda tereddüt doğabilmektedir.

Bu konuda doğru bir yorum yapabilmek için AB ülkelerinde hizmetin ifa yeri konusunda hangi anlayışın geçerli olduğuna bakmak gerekir. AB ülkelerinde benimsenen anlayış 6 ncı maddedeki 4.2. nolu bölümde açıklanmıştır.

Bizim anlayışımıza göre ;

HİZMET İHRACINA İLİŞKİN 4 ADET ŞARTIN DÖRDÜNÜN de GERÇEKLEŞTİĞİ VE HİZMET BEDELİNİN TÜRKİYE’de HASILAT YAZILDIĞI DURUMLARDA, HİZMET FİZİKEN YURT DIŞINDA İCRA EDİLMİŞ OLSA BİLE HİZMET İHRACI YAPILDIĞININ KABULÜ GEREKİR.

ÖRNEKLER :

- Bir avukat, Almanya’da yaşayan bir kimsenin oradaki hukukî sorunu ile ilgilenmek üzere Almanya’ya gitse orada hizmetini icra ettikten sonra Türkiye’ye dönüp serbest meslek makbuzunu yurt dışındaki bu müşterisi adına düzenleyerek Türkiye’de hasılat kaydetse ve hizmet bedelini döviz olarak Türkiye’ye getirirse, hizmet ihraç etmiş olur. Zira hasılatın Türkiye’de kaydedilmesi bu hizmetin TÜRKİYE’den verildiği (Türkiye’den ihraç edildiği) anlamındadır.
- Yurt dışında restorasyon işi üstlenen bir firmanın, o ülkede işyeri kurmaksızın, bu üstlenime ait hasılatı Türkiye’de kaydetmesi ve hizmet bedelini döviz olarak getirmesi hizmet ihracıdır. (Bu husus 10.7.1991 tarih ve 1065 sayılı mukteza ile kabul edilmiştir.)
- Bir geminin yurt dışında kiraya verilmesi ve kira tutarının döviz olarak getirilmek suretiyle Türkiye’de hasılat yazılması, hizmet ihracıdır. (Bu görüş 27.12.1996 tarih ve 62395 nolu mukteza ile kabul edilmiş, fakat daha sonra verilen ve katılmadığımız 8.7.1997 tarih ve 28348 nolu muktezada bu işlemin hizmet ihracı değil, KDV kapsamına girmeyen yurt dışı işlem olduğu ileri sürülmüştür.) Bu konuda 14 üncü maddedeki 5 nolu bölüme bakınız.

60 nolu KDV sirkülerinin 1.1.1. nolu bölümünde, hangi hizmetlerin yurt dışı hizmet sayılacağı konusunda açıklama mevcuttur.

Bizim bu konudaki detaylı görüşlerimiz ise Mükellefin Dergisi Ocak 2001 sayısında yayınlanan “KDV AÇISINDAN YURT DIŞI HİZMET NEDİR? HİZMET İHRACI NEDİR? başlıklı yazımızda ifade edilmiştir.

4.2.11. Yurt Dışına Marka Satışı :

İstanbul Defterdarlığı’nca verilen 19.6.2002 tarih ve 3413 sayılı muktezada, şirketin mülkiyetinde bulunan bir markanın, Fransız firmasına satışının 26 nolu Tebliğdeki 4 şartın sağlanması şartıyla hizmet ihracı olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

4.2.12. Roaming Hizmetlerinde İhracat İstisnası :

4842 sayılı Kanun’un 21 inci maddesiyle KDV Kanunu’nun 11/1-a maddesine,

“ karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetleri”

hükmü eklenmiştir.

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

+

+

Roaming kelimesi dolaşım anlamına gelmektedir. Eklenen söz konusu hüküm Türk GSM veya telekom firmalarının yurt dışındaki telefon operatörlerinin aboneleri tarafından Türkiye'ye telefon açılması hallerinde, bu çağrının Türkiye'deki aranan telefon sahibine iletilmesi hizmetinin ihracat istisnası kapsamına girdiğini hükme bağlamakta ancak bunun için karşılıklı olma şartını aramaktadır. Yani bu istisnanın uygulanması için karşı ülkede de benzer hizmetlerin KDV den istisna ediliyor olması gerekmektedir.

4.2.13. Yurt Dışında Mukim Kişilere Türkiye'de Sağlık Hizmeti Verilmesi :

Maliye Bakanlığı, yurt dışında ikamet eden ve geçici olarak Türkiye'de bulunan kişilere Türkiye'de sağlık veya eğitim hizmeti verilmesini hizmet ihracı olarak kabul etmemektedir.

İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 27.3.2002 tarih ve 1667 sayılı muktezada, yabancı sigorta şirketlerinin Türkiye'de geçici olarak verilen ve yabancı sigorta şirketine fatura edilen sağlık hizmetlerinin, bu hizmetlerden Türkiye'de faydalandığı gerekçesiyle KDV li olması gerektiği, fakat böyle bir hizmete aracılık edilmesi nedeniyle yabancı sigorta şirketine kesilen komisyon faturalarının hizmet ihracı olarak istisna konusu edileceği ifade edilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2009/40 sayılı Tamiminde, yurt dışından gelen öğrencilere dil kursu verilmesi hizmetinin hizmet ihracı sayılmayacağı (KDV li olması gerektiği) belirtilmiştir.

Bu konuda aşağıdaki 4.2.21 nolu bölüme bakınız.

4.2.14. Uydu Aracılığı İle Yapılan İletişim Hizmetleri :

Bir firma, Türksat 1C uydusundan kiralayacağı kapasite ile bir Türkmenistan firmasına, bu firmanın Türkiye ile Türkmenistan arasındaki iletişimini sağlayacağını belirterek bu hizmetin faturasının yurt dışına kesilmesinin hizmet ihracı olup olmadığını sormuş, İstanbul Defterdarlığı ise verdiği muktezada söz konusu data transferinden Türkiye'de de yararlanılacağı gerekçesiyle ve yurt dışında yararlanma halini göz ardı ederek olumsuz yanıt vermiştir. (2.8.2000 tarih ve 4342 sayılı mukteza)

4.2.15. Yurt Dışındaki Bir Firma İçin Türkiye'den Ses Sanatçısı Bulma Hizmeti :

İstanbul Defterdarlığı'nın verdiği 25.2.1999 tarih ve 889 sayılı muktezada söz konusu hizmetin 26 nolu Tebliğdeki 4 şartın sağlanması kaydıyla hizmet ihracı sayılacağı belirtilmiştir.

4.2.16. Yurt Dışındaki Firmalar İçin Giyim Modeli Çizimi Yapılması :

İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 10.5.2000 tarih ve 2849 sayılı muktezada, yurt dışındaki tekstil firması için model koleksiyonu hazırlanması ve bu modellerin Türkiye'deki firmalara yaptırılması halinde hizmetten Türkiye'de yararlanıldığından ihracat istisnasından yararlanılamayacağı, tekstil üretiminin bu modellere göre yurt dışında yapılması halinde, model satışının hizmet ihracı sayılacağı belirtilmiştir.

Bu muktezaya katılmıyoruz. Çünkü buradaki işlem yurt dışına model satışdır yani hizmet ihracıdır. Yabancı tekstil firmasının bu şekilde sahip olduğu modelleri üretimde kullanıp kullanmaması veya söz konusu modellere göre giysi üretiminin hangi ülkede yapıldığının önemi yoktur ve zaten üretim yeri fiilen izlenemez.

4.2.17. Yurt Dış Fuarlara Katılım Hizmetleri :

Yurt dışında açılan fuarlara Türk firmalarının katılımına Türkiye'deki katılımcıya hitaben verilen aracılık edilmesi işleminde, müşteri yurt dışında olmadığı için hizmet ihracından söz edilemez. Bize göre işlem yurt dışında cereyan ettiği için bu hizmetin faturası KDV siz olarak kesilmeli ve hizmet KDV kapsamı dışında kaldığı için bu fatura KDV beyannamesinde hiç gösterilmemelidir.

Ancak Maliye İdaresinin bu konudaki görüşü farklıdır ve yurt dışına turist götürülmesinde olduğu gibidir.

İstanbul Defterdarlığı'nın 26.7.2001 tarih ve 3553 sayılı muktezasında şöyle denilmiştir.

+

+

“Buna göre ;

- *Firmanızca, yurt içindeki firmaların yurtdışındaki fuara katılmalarına aracılık hizmetinden dolayı yurt dışındaki firmanın firmanıza düzenlediği fuar katılım bedeli hizmetten yurt dışında yararlanıldığından katma değer vergisine tabi olmayacak, bu bedel fuara katılan Türk firmaya aktarılırken de KDV hesaplanmayacaktır.*

- *Yurt dışındaki fuara katılımını sağladığınız Türkiye’deki firmalardan alınan fuar katılım, stand bedeli ve yan hizmetleri, konaklama bedellerinin tamamı fuarda gösterilecek bunlara isabet eden yurt dışında firmanıza verilen ve belgelendirdiğiniz hizmet bedelleri düştükten sonra kalan tutar üzerinden genel oranda katma değer vergisi hesaplanacaktır.*

Diğer taraftan, fuara katılanlardan alınan yolcu ve eşya ulaşım bedelinin ayrıca fatura edilmesi veya kesilecek faturada taşımacılık karşılığını teşkil eden bedelin ayrıca gösterilmesi halinde, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 14. maddesi uyarınca vergiden müstesna olacaktır.”

İstanbul Defterdarlığı’nın 24.1.2000 tarih ve 553 sayılı muktezasında ise, yurt dışı fuarlara Türkiye’den müşteri bulunması nedeniyle fuar organizatörüne kesilen komisyon faturasının, hizmetten yurt dışında faydalanılması nedeniyle hizmet ihracı olarak KDV siz olacağı açıklanmıştır.

60 nolu KDV Sirkülerinde “Yurt dışında düzenlenen bir fuara Türkiye’den katılan firmalar yurt dışında verilen, stant kuruluşu, montajı, lojistik vb hizmetler” yurt dışı (KDV kapsamı dışı) hizmetler olduğu belirtilmiştir. Bu hizmetlerde fatura KDV siz olmakla birlikte, hizmetin muhatabı Türk firması olduğu için hizmet ihracından söz edilmemektedir.

4.2.18. Yurt Dışındaki Sigorta Şirketi İçin, Hasar İle İlgili Bilgi ve Belge Toplama Hizmeti :

İstanbul Defterdarlığı’nın 12.6.2001 tarih ve 2674 sayılı muktezasında şu açıklama yer almaktadır :

“ Türkiye’de herhangi bir faaliyeti bulunmayan yurt dışındaki bir sigorta şirketine yapmış olduğunuz (hasar ile ilgili bilgi, belge ve evrakların toplanması gibi) hizmetlerin Türkiye’de hiçbir şekilde kullanılmaması şartıyla yurt dışına gönderilmesi halinde hizmetten yurt dışında yararlanılacağından hizmet ihracı kapsamında KDV’ne tabi olmayacaktır.”

4.2.19. İşlenip İhraç Edilmek Üzere Geçici Kabulle Türkiye’ye Getirilen Mallara Aracılık Hizmeti Nedeniyle Yurt Dışına Kesilen Komisyon Faturaları :

Yukarıdaki bölümlerde izah ettiğimiz gibi Maliye İdaresi, Türkiye’den ihraç edilecek mallarla ilgili aracılık ve gözetim hizmetlerinin hizmet ihracı olduğu, Türkiye’ye mal ithal edilmesine aracılık şeklindeki hizmetlerin ise, fatura yurt dışına kesilip bedeli döviz olarak getirilse bile KDV li olması gerektiği görüşündedir.

İthal işleminin işlenip ihraç edilmek üzere geçici kabul yoluyla yapılması durumunda malın yabancı firma tarafından Türk firmasına satışına aracılık edilmesi, alelade bir ithalattan farklıdır ve ihraç malının yurt dışına satışına aracılık ile benzeşmektedir. Çünkü sonuçta geçici olarak getirilen mal işlenip ihraç edilecektir. Ne var ki İstanbul Defterdarlığı böyle bir aracılık işleminin dahi hizmet ihracı sayılamayacağı yolunda katılmadığımız bir mukteza verilmiştir. (17.2.1999 tarih ve 740 no.lu mukteza)

4.2.20. Yurt Dışı Firmaların Siparişi Üzerine Kalıp Yapılması veya Yaptırılması :

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

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

Daha sonra aynı görüş 12 nolu KDV Sirküleri ile genelleştirilmiş ve 60 nolu KDV sirkülerinin 3.1.3. nolu bölümünde aynı hüküm tekrarlanmıştır.

+

+

4.2.21. Yabancı Bayraklı Gemilere Türkiye’de Bakım Onarım ve Tadilat Hizmeti Verilmesi :

İstanbul Defterdarlığı’nın 21.11.2000 tarih ve 6102 sayılı muktezasında bu tür hizmetlerin 26 nolu Tebliğdeki 4 şartın sağlanması halinde hizmet ihracı olarak KDV den istisna edileceği ifade edilmiştir. Bu anlayış 60 nolu KDV Sirküleri (Bölüm 3.1.2.) ile teyit edilmiştir. Türkiye’ye getirilerek, tamir bakım veya tadil hizmeti verilen gemilerle ilgili bu olumlu mukteza, Türkiye’ye gelip sağlık veya eğitim hizmeti alan yurt dışında mukim kişilere verilen bu hizmetin KDV li olması gerektiği yönündeki muktezalar ile çelişki arz etmektedir.

Bizim anlayışımıza göre yurt dışında mukim kişilere Türkiye’de verilen sağlık hizmetleri de tamir bakım veya tadil hizmeti almak üzere Türkiye’ye gelen gemilerle olduğu gibi hizmet ihracı sayılmalıdır. Çünkü hizmet Türkiye’de cereyan etmekle beraber bu hizmetin etkisi geminin veya kişinin bünyesinde yurt dışına gitmekte ve asıl faydalanma yurt dışında olmaktadır.

4.2.22. Serbest Bölgelerdeki Müşterilere Yönelik Fason Hizmetler, İhracat İstisnası Kapsamına Alınmıştır.

Bu konu ile ilgili olarak 110 No.lu KDV Genel Tebliği’nin A-1 bölümünde yapılan açıklamalar şöyledir:

“1. SERBEST BÖLGELERDEKİ MÜŞTERİLER İÇİN YAPILAN FASON HİZMETLERDE İSTISNA UYGULAMASI

5766 sayılı Kanunun (12/e) maddesi ile KDV Kanununun 11 ve 12 nci maddelerinde değişiklik yapılarak, serbest bölgedeki müşteriler için yapılacak fason hizmetler ihracat istisnası kapsamına alınmıştır.

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 edecektir.

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

Bu istisna uygulaması kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan iade talepleri, hizmet ihracatından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır.

İade talebi bir dilekçe ile yapılacak ve dilekçeye;

- Fason hizmete ait faturaların fotokopisi ve faturalara ilişkin bilgileri ihtiva eden firma yetkililerince onaylı liste,*
- Fason hizmetin gerçekleştirildiği döneme ait indirilecek KDV listesi,*
- İstisna kapsamındaki fason hizmet nedeniyle yüklenilen vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo,*
- Fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge (aslı veya noter, gümrük idaresi, ilgili vergi dairesi müdürü ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği),*

eklenecektir.”

Yukarıda belirtilen değişiklik ile ilgili görüşlerimiz şöyledir:

Bu istisnanın uygulanmasında hizmet ihracına ait esaslar geçerli olacaktır.

Fason olarak işlenecek malın serbest bölgeden Türkiye’ye getirildiği, fason işçiliği yapıldıktan sonra yine serbest bölgeye gönderildiği ve fason hizmet faturasının serbest bölgede faaliyet gösteren şirket veya şubeye hitap ettiği hallerde bu faturanın KDV’siz olarak düzenlenmesi mümkün ve gereklidir.

+

+

Bu şekilde serbest bölgeye KDV'siz fason hizmeti veren firmaların bu hizmetle ilgili olarak yükledikleri KDV'leri indirme hakları vardır. Fason hizmetin yapıldığı ayda mükellefin indirimle gideremediği KDV'si varsa ve mükellef isterse bu fason işe ait KDV yükleniminin, indirimle gideremediği KDV'yi aşmamak kaydıyla iadesini isteyebilir. İade talebi için gerekli belgeler Tebliğ'de belirtilmiştir. Tebliğ'de bu iadelerin hizmet ihracatından kaynaklanan iade taleplerine paralel olacağı belirtilmekte ise de, aranan belgeler arasında hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirildiğine dair belgeden bahsedilmemiş olmasını, söz konusu fason işlerin istisna edilmesinde ve bunlarla ilgili iade taleplerinde döviz getirme şartının aranmayacağı şeklinde algılıyoruz.

Serbest bölge firmalarına verilen fason hizmetler; hizmet ihracı sayılmaktadır. Bu konuda 60 nolu KDV Sirkülerinde şu açıklamalar yapılmıştır:

"3.1.4. Serbest Bölgelerdeki Müşterilere Yapılan Fason Hizmetler

KDV Kanununun 11/1-a maddesinde, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV den müstesnadır.

Aynı Kanunun 12/3 üncü maddesinde, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması için;

- Fason hizmetlerin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması

- Fason hizmetten serbest bölgede faydalanılması

gerektiği hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili 110 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin A/1 inci bölümünde, bu istisna uygulamasındaki fason hizmetin, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade ettiği belirtilmiştir.

Buna göre, serbest bölgedeki bir müşteriye ait madde ve malzemelerin, yurt içindeki işletmeler tarafından çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgedeki müşteriye gönderilmesi suretiyle ortaya çıkan hizmetler Kanunun 11/1-a ve 12/3 üncü maddelerinde hükme bağlanan istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Ancak, Türkiye'den serbest bölgeye verilen ve fason hizmet niteliği taşımayan hizmetler ise Kanunun 1 inci maddesi çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacaktır."

4.2.23. Serbest Bölgedeki Firma veya Şubelere Verilen Fason Hizmeti Dışındaki Hizmetler :

Türkiye'deki firmaların, serbest bölgedeki firma veya şubelere yönelik hizmetlerinde, serbest bölgeye mal ihracatında olduğu gibi serbest bölge yurt dışı sayılmak suretiyle hizmet ihracı istisnası uygulanmakta, (39 nolu KDV Tebliği'nin III üncü bölümü) fakat sonradan verilmiş çelişkili muktezalara rastlanmaktaydı.

39 nolu KDV tebliğinin III. Bölümünde ".....serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları yürürlükteki mevzuata göre belirlenen usul ve esaslara uygun olarak gerçekleştirildiği takdirde, ihracat istisnası hükümleri çerçevesinde işlem görecektir" denilmektedir.

Günümüzde ise, Serbest Bölgeler Kanununda yapılan değişikliklerin de etkisiyle, hizmetten serbest bölgede yararlanılmış olsa, yani hizmet serbest bölgeye yönelik olsa da hizmet ihracı istisnası uygulanmamaktadır.

Danıştay ise SERBEST BÖLGE MALLARINA VERİLEN HİZMETLERİN HİZMET İHRACI SAYILMASI GEREKTİĞİ görüşünde olup biz de bu görüşe katılıyoruz. Zaten MAL İHRAÇ EDİLEBİLEN BİR YERE HİZMET İHRAÇ EDİLEMESİ ANLAMSIZDIR.

+

+

Bu konudaki Danıştay 9. Dairesi'nin E:2008/1701, K.2009/736 sayı ve 11.2.2009 tarihli kararı şöyledir:

*"İhracatta Katma Değer Vergisi istisnasının getiriliş amacı, ihracatın teşviki ve döviz kazandırıcı faaliyetlerde rekabetin desteklenmesi olup bu amaçla mal ve hizmet ihracında Katma Değer Vergisi istisnası getirilmiştir. Günümüzde mal ve hizmet ihracı gümrük hattı dışında sayılan serbest bölgelere de yapılabilmektedir. Serbest bölgelerin kuruluş gayesi de buraya yapılacak teslim ve hizmet ifasıyla yine döviz kazandırılmasıdır. KDVK'da mal tesliminde Katma Değer Vergisi istisnası için serbest bölgelerin açıkça sayılarak serbest bölgeye yapılan teslimlerin yurtdışına yapılmış sayılması, ancak hizmet ihracında Katma Değer Vergisi istisnasında serbest bölge ifadesine yer verilmediği görülmekteyse de bu durumun, yurtdışı ifadesine siyasi ve coğrafi anlam yüklenilmesi halinde geçerli olmakla birlikte ticari ve ekonomik anlamda serbest bölgelerin yurtdışı kabul edilmesi gerektiği gerçeğini değiştirmemektedir. Bu nedenle ihracatı ve döviz kazandırıcı faaliyetleri desteklemek amacıyla **kurulan serbest bölgelere yapılan hizmet ifasının yurtdışı sayılmaması, hukuka aykırı olacaktır.** Kaldı ki serbest bölgelere yapılan hizmet ifasının mal tesliminden farklı olmadığını gören yasa koyucu tarafından 3065 sayılı Kanunun 12. Maddesine 6.6.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanunun 12/e maddesiyle eklenen b fıkrasının 3. bendinde serbest bölgelere yapılan fason hizmetlerin Katma Değer Vergisi istisnasından yararlanmasını getiren düzenleme yapılmıştır. Bu durum davacının serbest bölgedeki firmaya yaptığı fason işçilik hizmetinin Katma Değer Vergisi istisnasından yararlandırılmaması yoluyla mahsuben yapılan iadenin geri istenilmesi amacıyla adına salınan Katma Değer Vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasında isabet görülmediğinden, aksi yönde verilen mahkemenin kararında isabet bulunmamaktadır."*

Keza, Danıştay 4. Dairesi'nin 5.3.2009 tarih ve E.2008/9727;K.2009/1113 sayılı kararında serbest bölge firmasına verilen danışmanlık ve denetim hizmetinin ihracat sayılarak KDV den istisna edilmesi gerektiği hükmüne bağlanmıştır. (Mehaz:Diyalog Dergisi Kasım 2010 sayısı)

Serbest bölgelerde yapılan hizmetlerin KDV karşısındaki durumu (17/4-ı maddesinin kapsamı ve KDV li olması gereken hizmetler), 60 nolu KDV Sirkülerinde şöyle açıklanmıştır.

"3.6.2. Serbest Bölgelerde İfa Edilen Hizmetler

KDV Kanununun 17/4-ı maddesi ile serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'den müstesnadır.

Öte yandan, Serbest Bölgeler Kanununun, 5810 sayılı Kanunla değişik, 6 ncı maddesinde, serbest bölgeler; Türkiye Gümrük Bölgesinin parçası olmakla beraber, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi

tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olarak tanımlanmış ve bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 8 inci maddesinde de serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaretin, dış ticaret rejimine tabi olduğu, serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmayacağı hükmüne bağlanmıştır.

Bu çerçevede, serbest bölge içinde gerçekleşen hizmet ifaları KDV'den müstesnadır. Hizmet ifa edenin serbest bölgede faaliyette bulunma ruhsatının olup olmaması bu istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Buna göre,

- Türkiye'de veya yurt dışındaki firmaların bilfiil serbest bölge içinde sundukları temizlik, bakım, onarım, montaj gibi hizmetler KDV'den müstesnadır.

- Bir serbest bölgeden diğer bir serbest bölgeye verilen hizmetler KDV'den müstesnadır.

- Serbest bölgeden yurtdışına giden mallar için serbest bölgede verilen gümrük müşavirliği hizmetleri KDV'den müstesnadır.

- Serbest bölgeden Türkiye'ye, Türkiye'den serbest bölgeye gönderilen mallara ilişkin Türkiye'deki firmalarca serbest bölgede faaliyet gösteren firmalara verilen gümrük müşavirliği hizmetleri KDV'ye tabidir.

+

+

- Yurt içinden serbest bölgeye verilen telekomünikasyon hizmetleri KDV'ye tabidir. Serbest bölge içerisinde faaliyet gösteren işletmeler tarafından bu bölge içerisindeki işletmelere verilen hizmetler ise KDV'den müstesnadır.

- Türkiye'de faaliyette bulunan mükellefin, rapor, görüş, yazı, onay hazırlanması amacıyla serbest bölgeye gidip inceleme, kontrol, denetleme v.b. yapması söz konusu hizmetle ilgili ön hazırlık ve veri toplama mahiyetindedir. Bu hizmet, serbest bölgede ifa edilen bir hizmet olmadığından genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır."

4.2.24. Yurt Dışına Makine Kiralanması:

Maliye İdaresi, yurt dışına makine kiralama işlemini KV kapsamı dışı hizmet olarak yorumlamaktadır. Halbuki Türk Milli malvarlığına dahil bir makinenin, kiraya verilerek yurt dışına geçici ihraç yoluyla gönderilmesi "hizmet ihracı" dır. Sayın Sakıp ŞEKER Mali Pusula Dergisinin Mart 2009 sayısındaki yazısında bu görüşümüze paralel olan görüşünü detaylıca açıklamıştır.

Keza Vergi Dünyası Dergisine sorulan soruya cevaben Yunanistan firmasına beton pompası kiralama işleminin "hizmet ihracı" olduğu net bir şekilde belirtilmiştir. (Sayı: Mayıs 2009) Aynı görüş Sayın Hayrettin ERDEM tarafından Yaklaşım Dergisinin Aralık 2008 sayısında dile getirilmiştir.

4.3. Hizmet İhracına İlişkin Faturanın Düzenlenmesi :

Hizmet faturasının yurt dışındaki bir kişi veya firma adına düzenlenmesi, ihracat istisnasından yararlanabilmek için aranan şartlardan biridir.

Hizmet bedelinin döviz olarak tahsili ve bu bedelin yurda getirilmesi de aranan şartlardan biri olduğundan faturanın normal olarak yabancı para ile düzenlenmesi gerekir. Hernekadar bize göre faturanın YTL. üzerinden tanzimi istisnayı etkilemez ise de, uygulamada sorun çıkması bakımından ihraç istisnasına konu olan faturada hizmet bedelinin yabancı para ile belirtilmesi tavsiye edilir.

4.4. Hizmet İhracı Bulunan Aya Ait KDV Beyannamesinin Tanzimi :

İhracat İstisnasına konu hizmetin yapıldığı (çoğu hallerde hizmet faturasının kesildiği) aya ait KDV beyannamesinin hazırlanmasında;

- Hizmet bedeli (bedelin, fatura tarihindeki TCMB döviz alış kuruna göre YTL karşılığı) Tablo 1 de diğer işlem bedellerine dahil edilmek suretiyle gösterilir. Aynı rakam 8 nolu Tablodaki gösterilir.
- İstisnaya konu olan hizmetle ilgili olarak yüklenilen KDV ler, normal şekilde ve ilgili aylarda indirilir. 37 nci satırdaki indirimler toplamı 31 inci satırdaki hesaplanan KDV toplamından fazla ise, hizmet ihracı da olduğuna göre iade hakkı var demektir. Mükellef isterse, 8 nolu Tablodaki yüklenilen KDV bölümünü doldurmak suretiyle, ihraç ettiği hizmetlere ilişkin olarak yüklendiği KDV lerin iadesini isteyebilir. (İade tutarının hesabı açısından yukarıdaki 2.2.3.2. nolu bölümde yaptığımız açıklamalara bakınız)

Bize göre yurt dışında yapılan hizmete ilişkin hasılat Türkiyede tutulmakta olan defterlere kaydedilmişse bu hizmet ihraç edilmiş demektir. Mesela bir Türk tiyatro işletmesi Almanya'da temsiller verse ve bu hizmete ilişkin faturayı düzenleyip, Almanyadaki organizatöre göndererek, Türkiyede hasılat kaydetse yaptığı işlemin hizmet ihracı olduğu kuşkusuzdur. (Bu konuda daha geniş bilgi için 14 üncü maddedeki 3.5 nolu bölüme bakınız.)

- İade istenmesi mecburi değildir. Yani iade hakkı bulunmasına rağmen mükellef 8 nolu Tablodaki yüklenilen KDV bölümünü doldurmamak suretiyle iade tutarının devrolan KDV haline gelmesini sağlayabilir ve yüklenilen KDV nin giderilmesi, gelecek aylarda, devrolan KDV nin indirimi suretiyle gerçekleşebilir.
- KDV iadesi istenmiş olsun olmasın, beyannameye hizmet ihracına ilişkin fatura fotokopileri yahut 30 nolu Tebliğe uygun fatura listesi eklenir. Dövizin getirildiğini gösteren belgeler ise, bir inceleme halinde ibraz edilmek üzere mükellef tarafından saklanır.

+

+

- **113 no.lu KDV Genel Tebliğindeki konuya ilişkin açıklamalar şöyledir :**

“B. HİZMET İHRACI İSTİSNASI

KDV Kanununun 11/1-a maddesi ile ihracat teslimlerinden ayrı olarak yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler de KDV'den istisna edilmiş, aynı Kanunun 12/2 maddesi uyarınca, bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için;

-Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,

-Hizmetten yurt dışında faydalanılması,

şartlarının yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

Öte yandan hizmet ihracı konusunda 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (K) ve 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümündeki açıklamalarda, hizmet ihracı istisnası uygulamasında;

-Hizmetin Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,

-Fatura ve benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi,

-Hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi,

-Hizmetten yurt dışında yararlanılması,

şartlarının aranacağı belirtilmiştir.

KDV Kanununun yukarıda belirtilen hükümleri ile konu hakkındaki açıklamaların yer aldığı KDV Genel Tebliği uyarınca, yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edilecektir. Ancak, bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin KDV Kanununun 32 nci maddesi kapsamında iadesi hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmeyecektir.”

Görüldüğü gibi 113 nolu KDV Genel Tebliğinde hizmet ihracına konu işlem tamamlandığında (çoğu halde faturası kesildiğinde) dövizin gelmesi beklenmeksizin KDV beyannamesinde gösterileceği, varsa KDV iade talebinin de bu ayda yapılacağı ancak nakden veya mahsup yoluyla iade alınabilmesi için hizmet bedeli olan dövizin gelmesinin bekleneyeceği hükme bağlanmıştır.

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

- DİLEKÇE(*)

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

(*)Bu talep, [429 nolu VUK Genel Tebliği'nin \(2A\) nolu ekinde yer alan internet ortamında gönderilecek form dilekçe kullanılacaktır. Bu iade talebi için dilekçenin 4 nolu tablonun 5. Satırında yer alan 302 nolu beyanname kodu -roaming için 303 nolu beyanname kodu kullanılacaktır.](#)

- DÖVİZ ALIM BELGESİ VEYA DÖVİZİN GETİRİLDİĞİNİ GÖSTEREN BİR BAŞKA BELGE

Hizmet karşılığı olarak gelen döviz bozdurulmuşsa, döviz alım belgesinin, bozdurulmamışsa dövizin getirildiğini gösteren bir başka belgenin dilekçeye eklenmesi gerekir. Bu belgeler ile faturanın irtibatı bir şekilde (mesela meblağ uyumu ve fatura muhatabı ile parayı gönderenin aynı kişi olması yoluyla) kurulabilmelidir.

- İHRACA KONU HİZMET FATURALARININ FOTOKOPİLERİ YAHUT BUNLARIN LİSTELERİ

Bu fotokopilerin yahut 30 nolu Tebliğe göre hazırlanan listelerin dilekçeye eklenmesi gerekir.

- İADESİ İSTENEN KDV nin NASIL HESAPLANDIĞINA DAİR İZAHAT

+

+

Mükelleften, iadesini istediği KDV nin, hizmetle ilişkisini kurması ve hesap tarzını izah etmesi istenebilir. Bu konuda belli bir kural yoktur. Yanlış sonuç vermemek şartıyla orantı yöntemi ile iade tutarı bulunabilir.

- **İNDİRİM KDV LİSTESİ**

Nakden veya mahsuben iade talebine konu ayda indirilmiş olan KDV lerin dökümü istenmemektedir. Bu döküm hazırlanırken fatura kesme haddini aşan alımlara ilişkin fatura ve benzeri belgelerdeki satıcı unvanı, vergi dairesi, vergi no, alımın cinsi ,miktarı, bedeli, KDV si fatura tarih ve numarası bilgilerine yer verilecek, daha küçük alımlara ait KDV tek satırda gösterilecek listedeki KDV toplamı, 33 nolu satırdaki rakama eşit olacaktır. Örnek liste için 32 nci maddeye bakınız.

- **4.000 TL.'yi AŞAN NAKİT İADE TALEPLERİNDE TEMİNAT MEKTUBU**

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

- **YMM TASDİK RAPORU :**

Hizmet ihracından kaynaklanan KDV iade ve mahsup işlemlerinin YMM Tasdik Raporu ibraz edilerek yaptırılması mümkündür.

Hizmet ihracında bulunan mükellefler, KDV iadesi istemek mecburiyetinde değildir. Bu mükellefler isterlerse 8 nolu Tablodaki yüklenilen KDV bölümünü boş bırakmak suretiyle iade tutarının devrolan KDV haline gelmesini sağlayabilirler.

4.6. Hizmetin, 11 inci Maddeye Göre mi yoksa, 13, 14, 15, 16 veya 17 inci Maddeye Göre mi İstisnaya Konu Edileceği :

Öyle hizmetler vardır ki, bir yandan 11 inci maddeye göre istisnaya konu olabilirken, öte yandan bir diğer istisna hükmünün kapsamına da girebilir. 11, 13, 14 ve 15 inci maddelerde yer alan istisnalar yapısal benzerlik gösterdiği (tam istisna konusu olduğu) için bunlar arasındaki karışmanın fazlaca önemi yoktur. Fakat 16 ve 17 nci maddedeki istisna farklı karakterde olduğu (yani indirim ve iadeye müsaade edilmediği) için, hizmetin ilk gruba göre mi yoksa ikinci gruba göre mi istisnaya konu olacağı önem taşımaktadır.

Bizim anlayışımıza göre bir hizmet, birden fazla istisna kapsamına giriyorsa., hizmetin bu istisnalardan hangisine tabi olacağı konusundaki seçme hakkı mükellefe ait olmalıdır.

5. YOLCU BERABERİNDE VEYA BAVUL TİCERETİ KAPSAMINDA YURT DIŞINA GÖTÜRÜLEN MALLARDA VE YABANCI FİRMALARIN TAŞIMACILIK veya FUARA KATILIM KAPSAMINDAKİ ALIMLARINDA KDV İSTİSNASI :

5.1. Genel Açıklama :

KDV Kanunu'nun 11/1-b maddesinde "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" hükmü yer almaktadır. KDV uygulanan ülkelerde "TAX FREE" adı altında tatbik edilen bu yöntem, yurt dışında yaşayanların ülke içinde aldıkları hediyelik eşya ve sair malların vergiden arındırılmasını amaçlamaktadır. Bu şekilde oluşan ve ihracat etkisi yapan bu mal hareketinde KDV den arındırma işlemi 43 ve 61 nolu Tebliğlerle düzenlenmiş olan iki ayrı yöntemle sağlanmaktadır.

5.2. 43 nolu Tebliğe Göre İstisna Uygulanması :

+

+

Bu konu ile ilgili olarak hazırlanmış bulunan 1994/101 sayılı DENET Sirkülerinin, aşağıdaki revizeli metni 43 nolu Tebliğde getirilen uygulaması aksettirmektedir.

61 no.lu Tebliğle ise başka bir uygulama usulu yürürlüğe konulmuş olup mükelleflerin isterlerse 43 no.lu, isterlerse 61 no.lu Tebliğle göre istisna uygulamasından faydalanabilecekleri öngörülmüştür. 64 no.lu Tebliğde ise özel faturalara yönelik bazı açıklamalar yapılmıştır. (61 nolu Tebliğle göre yapılan uygulama aşağıdaki 5.3. üncü bölümde, 43 ve 61 nolu Tebliğlerin mukayesesini içeren tablo 5.4. üncü bölümde yer almaktadır.)

**"TÜRKİYE'DE İKÂMET ETMEYENLERE YAPILAN
MAL SATIŞLARINDA KDV İSTİSNASI
(43 Nolu KDV Genel Tebliği)**

1. GENEL AÇIKLAMA :

Bilindiği üzere son günlerde halk arasında "bavul turizmi" denilen olay, çoğu doğu bloku ülkelerden, alış-veriş amacıyla gelen turistlerle ön plana çıkmıştır. Bu turistlerin ve yurt dışında çalışan vatandaşlarımızın Türkiye'de aldıkları malları "yolcu beraberisi eşya" olarak yurt dışına götürmeleri önemli bir ihracat potansiyeli ve döviz kaynağı olmaktadır.

KDV Kanunu'nun, ihracat istisnasını düzenleyen 11 inci maddesinin 1/b bendinde yer alan hüküm uyarınca, Türkiye'de ikâmet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların tesliminde KDV tahsil edileceği, ancak malların gümrükten çıkışı anında fatura ibrazı şartıyla tahsil edilen katma değer vergisinin alıcıya iade edileceği belirtilmiştir.

Buradaki ihracat istisnası, Türkiye'de ikâmet etmeyen alıcıların aldıkları ve yurt dışına götürdükleri malların alıcıya teslimi anında satıcı tarafından tahsil edilen katma değer vergisinin yine satıcı tarafından alıcıya iade edilmesi tarzında uygulanmaktadır.

5 nolu KDV Genel Tebliğinde Türkiye'de ikâmet etmeyen kişilerden tahsil edilen katma değer vergisinin iadesine ilişkin usul ve esaslar dört ana başlık altında toplanarak açıklanmış, 22, 26 ve 39 nolu Tebliğlerde de bazı açıklamalara yer verilmiştir.

51 no.lu Tebliğ, KDV iade işleminin aracı firmalar kanalı ile yapılması ve aracı firmalara yetki belgesi verilmesi esaslarını düzenlemektedir. Aynı Tebliğde, iade tutarının yüklenilen KDV değil, teslim KDV si olması gerektiği hükme bağlanmıştır.

43 nolu KDV Genel Tebliği (R.G. 28.7.1994-22004) ile, bahsi geçen Tebliğ hükümleri tamamen yürürlükten kaldırılmış, söz konusu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar topluca ve yeniden düzenlenmiştir.

43 nolu Tebliğle getirilen **yeni sistem**, eskisi ile mukayeseli olarak aşağıdaki bölümlerde izah edilmiştir.

**2. TÜRKİYE'DE İKÂMET ETMEYENLERE YAPILAN MAL SATIŞLARINDA BU MALLARIN
YURT DIŞINA ÇIKARILDIĞININ TEVSİKİ ŞARTIYLA DOĞAN KDV İSTİSNASINA İLİŞKİN
USUL VE ESASLAR :**

2.1. İstisnadan Faydalanabilecek Olan Alıcılar (Türkiye'de İkâmet Etmeyenler):

Eskiden de olduğu gibi, söz konusu istisnadan, Türkiye'de ikâmet etmeyen ve satın aldığı malı yurt dışına götüren Türk uyruklu veya yabancı uyruklu alıcılar faydalanabilecektir.

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

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

Bu şartlar uygulamada güçlük yaratmaktadır. Yurt dışında çalışan vatandaşlarımız genellikle yanlarında sadece pasaportlarını bulundururlar. Yabancı uyrukluların Türkiye'de ikâmet tezkeresine sahip olup olmadıklarının tespiti ise imkânsızdır.

+

+

Malı yurt dışına çıkarmanın nerede mukim olduğu ile ilgilenilmesi hem anlamsızdır, hem de uygulamayı güçleştiren bir unsurdur. Aslolan malın yurt dışına çıkarılmasıdır. Malı yurt dışına çıkarmanın kim olduğu ve nerede ikâmet ettiği istisna açısından önemli olmamalıdır. Bu konuda Kanun değişikliği yapılmasına ihtiyaç vardır.

2.2. İstisna Uygulayabilecek Olan Satıcılar :

Eskiden, bu istisnanın uygulanabilmesi için;

- Satıcının gerçek usulde katma değer vergisine tabi mükellef olması,
- Bilânço usulünde defter tutuyor olması,
- Satıcının belirtilen yollara (alıcılara) yaptıkları satışlar nedeniyle özel fatura vermesi,
- Bağlı olduğu Vergi Dairesi'nden izin belgesi almış olması ve bu belgeyi işyerlerinde görünen bir yere asması,

şartları aranıyordu.

43 nolu Tebliğle:

- Özel fatura uygulaması, 43 nolu Tebliğ kapsamında yapılacak satışlar açısından yürürlükten kaldırılmıştır. (Mükellefler normal satışlarında kullandıkları faturaları bu istisna kapsamında yaptıkları satışları için kullanabilirler. Aşağıda açıklanan 61 nolu Tebliğ uygulandığında, satışın özel fatura ile belgelenmesi gerekir.)
- Bilânço usulünde defter tutma şartı da kaldırılmıştır. (KDV beyannamesi veren tüm mükellefler bu istisnadan yararlanabilirler)
- "İzin belgesi" alınması ve asılması zorunluluğu devam etmektedir. (Daha önce izin belgesi almış olanların yeniden izin belgesi alması gerekmez)

2.3. İstisna Kapsamına Giren Mallar :

İstisna, **MAL** satışlarında uygulanabilir. **Hizmetler istisna kapsamı dışındadır.** Eskiden alkollü içki, tütün ve mamülleri dışındaki hiçbir yiyecek ve içecek maddesi (meselâ lokum) için istisna uygulanamıyordu. 43 nolu Tebliğle bu kısıtlama kaldırılmıştır. Akla gelebilecek HER TÜRLÜ MAL istisnaya konu olabilir.

Ancak 118 no.lu KDV Genel Tebliği ile, 43 no.lu Tebliğ'in A3 bölümündeki istisna kapsamına giren mallar tanımına "(4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I Sayılı Listede yer alan mallar hariç)" ibaresi eklendiğinden bu Tebliğ'in yürürlüğe girdiği 16.05.2012 tarihinden itibaren söz konusu 1 sayılı listede yer alan akaryakıtlar, petrol kökenli yağlar, gazlar ve diğer petrol türevleri için 43 no.lu Tebliğ kapsamında işlem yapılması imkanı kalmamıştır.

2.4. Bir Faturadaki KDV Hariç Mal Bedelleri Toplamının 100 YTL'yi Geçmesi Şarttır :

Alıcının istisna kapsamında satış yapabilen satıcılardan aldığı malların faturada gösterilen KDV hariç bedelleri toplamının 100 YTL. nın üstünde olması halinde istisna uygulanabilir. Bu toplama, aynı faturada yer alan birden fazla mal çeşidi dahildir. (65 ve 92 nolu KDV Genel Tebliği)

2.5. Satıcıların Uyacakları Esaslar :

43 nolu Tebliğde Satıcıların uyacakları esaslar şöyle ifade edilmiştir :

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

İstisna kapsamındaki satışlar dolayısıyla düzenlenecek faturaya, satıcı tarafından;

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

+

+

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

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

İstisna, verginin önce tahsil edilip, malın yurt dışına çıkarılmasından sonra iade edilmesi şeklinde uygulanacaktır. Buna göre, satış sırasında düzenlenecek faturada toplam mal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp ayrıca gösterilecek ve alıcıdan tahsil edilecektir. Bu vergi ilgili dönem beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde beyan edilip ödenecektir. Bu vergi alıcıya 7.bölümündeki açıklamalara göre iade edilecektir."

Yeni bir iade usulü olan alıcıya çek verilmesinin sakıncaları, çek dışındaki iade usulleri, alıcıya satıcı tarafından yapılacak olan iadenin, satıcı nezdinde hangi işleme konu olacağı aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

2.6. Alıcıların Uyacakları Esaslar :

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

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

2.7. KDV nin Alıcıya Satıcı Tarafından Hangi Yöntemlerle İade Edilebileceği :

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

Fakat satıcıların yurt dışında ikâmet edenlere yaptıkları mal satışlarında alıcıya KDV iadesi yapmamaları müşteri kaybına yol açabilir. Bu nedenle istisna uygulayacak olan satıcıların, yurt dışında ikâmet eden alıcılara KDV iadesini hangi usullerle yapabilecekleri 45 nolu Tebliğde şöyle açıklanmıştır:

"Alıcılar malın satışı sırasında kendilerinden tahsil edilen vergiyi aşağıdaki şekillerde geri alabileceklerdir.

a) İadenin Gümrükten Çıkarken Alınması :

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

b) İadenin Gümrük Çıkışından Sonra Alınması :

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

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

c) Verginin Elden İadesi :

+

+

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

d) İadenin Avans Olarak Ödenmesi :

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

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

e) İadenin Yetki Belgesine Sahip Aracı Firmalardan Alınması :

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

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

Tebliğdeki bu açıklamalara ilâveten şu hususların belirtilmesinde yarar görmekteyiz:

- Alıcıya, şerhli de olsa çek verilmesi, bu alıcının söz konusu çeki, malı gümrük hattından geçirmeksizin ve gümrük memurlarına onaylatmaksızın tahsile kalkışmasına ve belki de tahsil edebilmesine yol açabilir. Çek verme usulü uygulandığında, çek karnesini veren banka şubesiyle de işbirliği yaparak böyle bir tehlikenin önlenmesi için gerekli tedbirler alınmalıdır.
- Ödemeyi yapan (gümrük hattı dışındaki) banka şubesinin satıcıya bilgi ve belge göndermesi gerekmektedir. Bu şubenin söz konusu işlemi yapmadığı durumlarda ödenen çek, çek karnesini veren şubeye geleceği için bu şube yardımı ile satıcı iade yaptığını tevsik edebilmelidir.
- KDV nin alıcıya avans olarak ödenmesi (faturadaki KDV hariç tutarın tahsili ile yetinilmesi) de tehlikelidir. Güven esasına dayanan bu uygulamada alıcı malı yurt dışına çıkarmaz ve-veya gerekli belgeleri satıcıya göndermezse, satıcı KDV indirim imkânı bulamayacağı için zarara uğrayabilir.
- İadenin "Yetki Belgesi" ne sahip aracı firmalar vasıtasıyla nasıl yapılacağı, bu mekanizmanın nasıl işleyeceği yeterince açık değildir.
- Satış faturalarında mal bedellerinin ve KDV tutarının döviz olarak gösterilmesi mümkündür. Bu takdirde, mal bedeli ve KDV fatura tarihindeki resmi döviz alış kuru ile TL na çevirilerek yevmiye kaydı yapılır. Fatura ister TL ister döviz olarak düzenlenmiş olsun alıcıya KDV iadesinin döviz olarak yapılması mümkündür. Ödenen dövizin TL karşılığı kur farkı nedeniyle değişmiş olsa dahi KDV indirimine konu olabilecek tutar, daha önce kayda alınan teslim KDV si tutarına eşit olmalı, aradaki fark satıcı tarafından kur farkı geliri veya gideri olarak muhasebeleştirilmelidir. Dövizle yapılan ödeme ile ilgili faturada yer alan KDV tutarının irtibatı tevsik edilebilmeli yani bu ödemenin KDV iadesi amacı ile yapıldığı belirgin olmalıdır. Mesela alıcıya KDV için yapılan döviz havalesinde, havale dekontuna KDV iadesi amacıyla yapıldığı ve ilgili fatura numarası yazdırılabilir ve havalenin yevmiye kaydına izahat konulabilir.

2.8. Alıcılara Yapılan İadenin Akıbeti :

İstisna uygulamak isteyen firmalar, eskiden olduğu gibi satış faturasında yazılı hâsılatı beyannamenin 1 nolu tablosunda göstereceklerdir. Alıcıya KDV iadesinin yapıldığını tevsik eden belgeler tamamlandığında, iade olunan tutara eşit miktarda (35 inci satırda) KDV indirimi yapılacaktır. İndirimin yapıldığı ayda indirimle giderilemeyen KDV varsa ve istenirse 9 nolu tablo doldurulmak suretiyle iade talebinde bulunulabilir.

Sistemin işleyişi ve muhasebeleştirme tarzı açısından fikir vermek amacıyla 1.000+180 YTL:KDV bedelle, istisna kapsamında satış yapılması olayı alıcıya KDV iadesinin yapıldığı tarzına göre çeşitlendirilmiş olarak aşağıda yevmiye maddesi örneklerine konu edilmiştir.

+

+

a) Alıcıya KDV iadesi çekle yapılmışsa :

100	KASA	1.180	
600 391	YURT İÇİ SATIŞLAR HESAPLANAN KDV Satış yevmiyesi		1.000 180
192	DİĞER KDV - Yolcu beraberli eşya ihraç KDV si	180	
103	VERİLEN ÇEKLER Alıcıya çekin verilmesi		180
191	İNDİRİLECEK KDV	180	
192	DİĞER KDV - Yolcu beraberli eşya ihraç KDV si Alıcının gerekli belgeleri göndermesi nedeniyle yapılan virman		180

b) Alıcıya KDV iadesi sonradan yapılmışsa:

191	İNDİRİLECEK KDV	180	
102	BANKALAR Alıcının gerekli belgeleri göndermesi nedeniyle alıcı banka hesabına yapılan havale		180

c) İade avans yoluyla (KDV tahsil etmeksizin satış) yapılmışsa:

100 192	KASA DİĞER KDV - Yolcu beraberli eşya ihraç KDV si	1.000 180	
600 391	YURT İÇİ SATIŞLAR HESAPLANAN KDV KDV tahsil edilmeksizin yapılan satışın kaydı		1.000 180
191	İNDİRİLECEK KDV	180	
192	DİĞER KDV - Yolcu beraberli eşya ihraç KDV si Alıcının gerekli belgeleri göndermesi nedeniyle yapılan virman		180

Göröldüğü gibi satıcı, alıcıya ödediğı KDV yi malın yurtdışına çıkarıldığını ve bu ödemenin yapıldığını tevsik edip indirilecek KDV olarak göstermek suretiyle geri alabilmektedir.

Bu şekilde alıcıya iade olunan KDV lere ilişkin olarak hazırlanacak kaşeli - imzalı listenin beyannameye eklenmesi gerekmektedir. Söz konusu listenin tanzimi için özel bir form bulunmadığı gibi listede hangi bilgilerin bulunacağı konusu da açıklanmamıştır. Fakat listenin, fatura tarihi ve numarası, satış tutarı ve iade edilen KDV tutarı sütunlarını ihtiva etmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Beyannameye indirimle giderilemeyen KDV varsa, satıcı istisnaya konu satışları ile ilgili olarak yüklendiğı KDV'lerin iadesini veya başka vergi borçlarına mahsubunu isteyebilir. (Bu istisnada yüklenilen KDV, malın alım veya imali için ödenen KDV değil, alıcıya iade olunan KDV dir.) Bunun için KDV beyannamesindeki 9 nolu tablonun, 404 nolu Kodla ve 11/1-b açıklamasıyla

+

+

doldurulması gerekir. İade veya mahsup için gümrük beyannamesi yerine Gümrük İdaresince onaylı fatura ve alıcıya iade yapıldığını gösterir belgeler yeterlidir. (Döviz alım belgesi aranmaz.)

Mahsup taleplerinde(*) teminata veya inceleme elemanlarınca inceleme yapılmasına gerek yoktur. Mahsup işlemi Vergi Dairesince yerine getirilir. 4.000 YTL. yi aşmayan nakit iadeler Vergi Dairesi yetkisinde yapılır. Nakit iade talebi bu meblağı aşıyorsa aşan kısım için teminat mektubu verilmesi gerekir ve olay incelemeye sevk edilir. Teminat mektubu, olumlu inceleme raporu Vergi Dairesine geldiğinde geri alınabilir.

KDV iade veya mahsup işlemlerinin YMM Tasdik Raporu ibraz edilerek yaptırılması mümkündür. (3568 sayılı Kanuna ilişkin 15 nolu Tebliğ). Bu takdirde teminata ve inceleme raporuna gerek kalmaz. Türkiyede ikamet etmeyenlere yapılan satışlarla ilgili olarak YMM tasdik raporu ile nakit KDV iade alınmasına ilişkin sınır 55.000 YTL. olup, **mükellef tam tasdik yaptırıyor dahi olsa, 55.000 YTL.yi aşan iadeler için YMM tasdik raporu düzenlenemez.** (3568 Sayılı Kanuna ilişkin 23 nolu Tebliğ)

Mükellef isterse iade formaliteleri ile uğraşmayıp, 9 nolu tabloyu doldurmayarak iade hakkını devrolan KDV şeklinde de kullanabilir. Bu takdirde satıcı, beyannameye yukarıda bahsi geçen listeyi eklemekle yetinecek, satış faturasının kendisinde kalan nüshasını, alıcı tarafından gönderilen veya elden getirilen onaylı çek ve fatura nüshalarını, çek defteri dip kuponlarını, banka dekontlarını, havale makbuzlarını, aracı firma belgelerini ve buna benzer belgeleri Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklayacak ve istenildiğinde ibraz edecektir."

(*)Bu talep, 429 nolu VUK Genel Tebliği'nin (2A) nolu ekinde yer alan internet ortamında gönderilecek form dilekçe ile talep edilecektir. Bu iade talebi için dilekçenin 4 nolu tablonun 7. Satırında yer alan 408 nolu beyanname kodu kullanılacaktır.

5.3. 61 no.lu Tebliğe Göre İstisna Uygulaması :

1997/45 sayılı DENET Sirküleri ise 61 no.lu Tebliğin yayını ile ortaya konulan diğer yöntemi özetlemektedir

Söz konusu Sirkülerin son gelişmelere göre revizeli hali şöyledir :

TÜRKİYE'DE İKÂMET ETMEYENLERE YAPILAN MAL SATIŞLARINDA KDV İSTİSNASINA İLİŞKİN YENİ ESASLAR

(61 No.lu KDV Genel Tebliği)

1. GENEL AÇIKLAMA :

Bilindiği üzere son günlerde halk arasında "bavul turizmi" denilen olay, çoğu doğu Avrupa ülkelerinden, alış-veriş amacıyla gelen turistlerle ön plana çıkmıştır. Turistlerin ve yurt dışında ikamet eden vatandaşlarımızın Türkiye'de aldıkları malları "yolcu beraberliği eşya" olarak yurt dışına götürmeleri önemli bir ihracat potansiyeli ve döviz kaynağıdır.

KDV Kanunu'nun ihracat istisnasını düzenleyen 11'nci maddesinin 1/b bendinde yer alan hüküm uyarınca, Türkiye'de ikâmet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların tesliminde KDV tahsil edileceği, ancak malların gümrükten çıkışı anında fatura ibrazı şartıyla tahsil edilen katma değer vergisinin alıcıya iade edileceği belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı, hem yurt dışında ikamet eden alıcıların, yurt dışına götürdükleri mallara ilişkin KDV'leri kolayca geri alabilmelerini sağlayacak, hem de, hileli işlemlerle Hazine'nin zarara uğratılmasını önleyecek bir sistem kurmak için arayış içinde olmuştur. 28.7.1994 tarihinden beri uygulanmakta olan ve 43 No.lu Tebliğ'de getirilen sistem 1994/101 sayılı Sirkülerimizde yer almış olup bu sistemin geçerliliği aynen devam etmektedir.

61 No.lu KDV Genel Tebliği ile ortaya konan sistem ise, yurt dışında ikâmet edenlere DÖVİZ KARŞILIĞINDA ve KDV TAHSİL ETMEKSİZİN satış yapılmasını, böylelikle KDV istisnasının daha erken (satış aşamasında) uygulanabilmesini sağlayacak bir sistemdir. Bu sistemde KDV tahsil edilmemesi, bilahare onaylı özel faturanın ele geçirilememesi halinde satıcının bu KDV kadar zarara uğramasına yol açacağından, onaylı özel faturanın ele geçirileceğinden emin olunmayan hallerde bu sistemden kaçınılmalıdır. (Esasen satış aşamasında istisna uygulaması, KDV'nin avans suretiyle satış esnasında alıcıya iade edilmesi tarzında, 43 no.lu Tebliğe göre de mümkün olabilmektedir. Bu yöntemde de onaylı faturanın süratle ele geçirileceğinden emin olunması gerektiği açıktır.)

+

+

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

61 No.lu Tebliğ ile getirilen ve 43 No.lu Tebliğdeki sistemin yanısıra isteğe bağlı olarak uygulanabilecek yeni sistem bu Tebliğde detaylı olarak açıklandığı için her iki sistemin özelliklerini mukayeseli olarak gösteren bir tablonun hazırlanıp ilişikte sunulması ile yetinilmiştir.

2. 43 veya 61 no.lu TEBLİĞ KAPSAMINDAKİ SATIŞLAR İHRACAT SAYILMIŞTIR :

30.4.2003 tarih ve 25094 sayılı RG de yayınlanan 2003/3 no.lu İhracat Tebliğinde, 43 veya 61 no.lu KDV Genel Tebliği çerçevesinde, Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılan satışlar gümrük idaresince onaylı fatura ve döviz alım belgesi ile tevsik edilmek kaydıyla ihracat sayılarak, İHRACAT TAAHHÜTLERİNİN KAPATILMASINDA KULLANILABİLECEĞİ hükme bağlanmıştır. Ancak bu Tebliğe göre, deri ve deri mamulleri haricindeki tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin 43 ve 61 inci Tebliğler kapsamında ihracı, dahilde işleme izni ve dahilde işleme izin belgesi bakımlarında ihracat sayılmamaktadır.

5.4. 43 ve 61 No.lu Tebliğlerle Öngörülen Sistemleri Mukayeseli Olarak Açıklayan Tablo :

43 No.lu Tebliğ'de Yer Alan Sistem	61 No.lu Tebliğ'de Yer Alan Sistem
Özel fatura gerekli değildir. (Normal satış faturası 4 örnek olarak düzenlenir. Bu örnekler hakkındaki işlemler 43 No.lu Tebliğde belirtilmiştir.)	Özel fatura gereklidir Özel fatura asgari 5 nüsha düzenlenir. Bu nüshalar hakkında yapılacak işlemler 61 No.lu Tebliğde belirtilmiştir. Özel faturanın yeni şekli 114 no.lu Tebliğ ekindir.)
Fatura KDV'li olarak düzenlenir.	Özel faturada KDV gösterilmez.
İzin belgesi gereklidir. (43 nolu Tebliğe göre)	İzin belgesi gereklidir. (61 No.lu Tebliğe göre)
Döviz alım belgesi (DAB) gerekli değildir.	İstisnayı satışın yapıldığı ayda uygulayabilmek için DAB gereklidir. Birden fazla fatura için tek DAB düzenletilebilir. DAB asıllarının veya Noter tarafından onaylı örneklerinin satışın yapıldığı ay KDV beyannamesine eklenmesi gerekir) 61 Nolu Tebliğ kapsamındaki istisna uygulamasında DAB aranmasına devam edilmektedir. DAB ın bankadan ve ÖFK dan alınmış olması şarttır. (2002/1 no.lu KDV İç Genelgesi ve 84 nolu Tebliğ)
Bu istisna kapsamında kimlere satış yapılabileceği 43 No.lu Tebliğde belirtilmiştir.	Kimlere istisna kapsamında satış yapılabileceği 43 No.lu Tebliğe göre belirlenir.
Bir faturadaki KDV hariç satış bedeli 100 YTL. üzerinde olmalıdır. (92 Nolu Tebliğ)	Bir faturadaki KDV hariç satış bedeli 600 YTL. liranın üzerinde olmalıdır. (93 nolu Tebliğ)

+

+

1.12.1998 den itibaren bu sistem (43 nolu Tebliğe göre) teslim edilebilecek mallar Türkiye’de ikamet etmeyenlerin şahsî ihtiyaçları ile sınırlı olan (ticari boyut taşımayan) mallardır.	Bu sistemde (61 nolu Tebliğe göre) Türkiye’de ikamet etmeyenlere gerek şahsî nitelikte, gerekse ticari boyutta mal teslimi yapılabilir.
Malın satış tarihinden itibaren 3 ay içinde yurt dışına çıkarılması zorunludur.(Aksi halde istisna uygulanamaz.)	Malın satış tarihinden itibaren 3 ay içinde yurt dışına çıkarılması zorunludur.(Aksi halde istisna uygulanamaz.)
Gümrük memuru tarafından onaylanmış fatura örneği 3 ay içinde satıcıya ulaştırılır. (91 nolu KDV Tebliğinin D-1 bölümü)	Gümrük memuru tarafından onaylanmış özel fatura örneği 1 ay içinde satıcıya ulaştırılır.
Onay işleminin tüm çıkış noktalarında yapılması mümkündür.	Özel fatura onay işlemi sadece, Maliye Bakanlığı ve Gümrük Müsteşarlığı’nca belirlenecek Gümrük kapılarında yapılabilir. (Bu kapılar 1997/1 no.lu KDV İç Genelgesinde İstanbul, İzmir, Antalya, Samsun, Trabzon, Edirne ve Artvin illerindeki gümrük kapıları olarak belirtilmiştir.)
Fatura onay işleminin gümrük memuru tarafından yapılması yeterlidir. (Bakanlığın 11.1.1999 tarih ve 883 sayılı muktezası)	Özel fatura onay işlemi bir gümrük memuru ve bir maliye memuru tarafından yapılır. (64 no.lu Tebliğde sadece gümrük memuru onayının yeterli olduğu belirtilmiştir.)
Fatura onay işlemi alıcı tarafından yaptırılır.	Özel fatura onay işlemi satıcı, alıcı veya nakliyecisi firma tarafından yaptırılabilir.

+

+

<p>Bu sistemde KDV'li olarak kesilen fatura herhangi bir yurt içi işlem gibi beyana konu edilir. Onaylı faturaya istinaden bu faturadaki KDV 35 inci satırda indirilir. İndirimle giderilememe halinde istenirse, 9 nolu tablo doldurulmak suretiyle, <u>teslim KDV'sinin</u> nakden veya mahsuben iadesi talep edilebilir (58 no.lu Tebliğ)</p> <p>110 No.lu KDV Genel Tebliğinde bu kapsamdaki iade tutarı ile ilgili olarak şu açıklamalara yer verilmiştir.</p> <p><i>"58 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümünde, bu işlemler dolayısıyla satıcıya iade edilecek KDV'nin alıcıya geri verilen tutar olacağı açıklanmıştır. Ancak, e- beyannameye geçiş nedeniyle KDV beyannamesinde yapılan değişikliklere bağlı olarak yeniden düzenlenen KDV beyannameleri, alıcıya geri gönderilen tutarlar ile bu teslimlerin bünyesine giren tutarların, iade hesabına birlikte dâhil edilebilmesine imkân verecek şekilde hazırlanmış, KDVK-24 sayılı KDV Sirkülerinde ve beyannamelerde bu uygulama doğrultusunda açıklamalar yapılmıştır.</i></p> <p><i>Konunun yeniden değerlendirilmesi sonunda, bu Tebliğin yayımlandığı tarihi içine alan vergilendirme döneminden geçerli olmak üzere, söz konusu teslimlerde alıcıya geri verilen KDV tutarının indirim ve iade hesaplarına dahil edilmesi, bu teslimlerin bünyesine giren vergilerin ise indirim hesaplarında yer almakla birlikte iade hesabına dahil edilmemesi uygun görülmüştür.</i></p> <p><i>Öte yandan, bu Tebliğin yayımlandığı tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olup, alıcıya geri verilen KDV tutarı ile teslimin bünyesine giren vergilerin birlikte yer aldığı, henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri, teslimin bünyesine giren vergi, iade hesabından çıkarılmak suretiyle genel esaslara göre yerine getirilecektir."</i></p>	<p>Bu sistemde KDV siz olarak özel fatura kesilir ve satışın yapıldığı aya ilişkin KDV beyannamesi verilmeye kadar bu özel faturanın onaylı örneği ve DAB temin edilebilmişse, satış tutarı ihracatta olduğu gibi gösterilir. İndirimle giderilememe halinde istenirse, 9 nolu tabloda (403 nolu kodla) <u>bu faturalardaki malların temini için yüklenilmiş KDV tutarı yazılarak</u> nakden veya mahsuben iadesi istenebilir.</p> <p>Beyanname verme süresi içinde DAB ve özel fatura onayı temin edilemeyen satışlara ait tutarlar, KDV li satış olarak gösterilir.(KDV hesaplanır) Onaylı özel faturaların ele geçirildiği ve DAB'ın temin edildiği ayda, bu faturalarda gösterilmemiş olan KDV tutarı hesaplanıp 36 ıncı satıra yazılır. Bu şekilde indirimle giderilememe halinde istenirse, 9 nolu tablo doldurulmak suretiyle nakden veya mahsuben iade talep edilebilir.</p>
<p>Satıcıya ihraç kayıtlı mal teslimi mümkün değildir.</p>	<p>Yurt dışında ikamet edenlere, bu sistemde satılmak üzere satın alınan malların 3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-c maddesi uyarınca ihraç kayıtlı olarak temini mümkündür.</p>
<p>KDV iade alacakları nakden veya mahsup yoluyla alınabilir.</p>	<p>KDV iade alacaklarının öncelikle mahsup yoluyla alınması, mahsup yapılabilecek vergi borcu yoksa nakden alınması gerekir. (Özel fatura ile satılmak üzere ihraç kayıtlı olarak mal teslim edenler KDV iade alacaklarını indirim veya başka vergi borçlarına mahsup suretiyle alabilirler, nakden alamazlar.)</p>

+

+

<p>Bu sistem hakkında detay bilgi için 43 no.lu KDV Genel Tebliğine bakınız.</p> <p>43 nolu Tebliğ kapsamındaki istisna uygulamasının “Yetki Belgesi” almış aracı kuruluşlar vasıtasıyla yapılması da mümkündür bu konuda 51 ve 96 nolu KDV Tebliğlerine bakınız.</p>	<p>Bu sistem hakkında detay bilgi için 61 no.lu KDV Genel Tebliğine ve 1997/1 nolu KDV İç Genelgesine bakınız.</p>
---	--

5.5. Turistlere Mal Satarak Bu Malları İhraç Eden Firmaların, Bu Turistlerin Yönlendirilmesi Karşılığında Ödedikleri Komisyonlar İçin Yüklendikleri KDV’ler, Yıllık Bazda İhracat Bedelinin %25’i Üzerinden Hesaplanan KDV’yi Aşmamak Kaydıyla, İadesi İstenecek KDV Hesabına Dahil Edilebilecek Olup Bu Komisyonların KDV’si 2/3 Oranında Tevkifata Tabi Hale Getirilmiştir:

110 No.lu KDV Genel Tebliği’nin B/2 bölümünde, turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belli dükkan veya mağazalara yönlendiren ve bu hizmet karşılığında dükkanı veya mağazayı işleten firmadan komisyon geliri elde edenlerin bu şekilde sağladıkları hasılat üzerinden hesapladıkları KDV 2/3 oranında KDV tevkifatına tabi hale getirilmiş ve bunların KDV kesintisi nedeniyle hakları olan KDV iadesinin nasıl yapılacağı düzenlenmiştir.

Aynı Tebliğin B/1 bölümünde ise turistlere yaptığı satışlara ilişkin malları serbest bölgelere veya yurt dışına ihraç etmek suretiyle teslim eden satıcıların bu ihracatları dolayısıyla yaptıkları KDV iade taleplerinde yukarıda belirtilen komisyon nedeniyle yüklendikleri KDV’leri de dikkate alabilecekleri prensip olarak kabul edilmiş ancak iade hesabına dahil edilecek komisyon KDV’si, yıllık bazda ihraç hasılatı üzerinden %18 hesabıyla bulunacak meblağın %25 ile sınırlandırılmıştır. Bu sınır yıl boyunca kümülatif olarak dikkate alınacaktır.

Uygulama alanının darlığı ve Tebliğdeki açıklamaların yeterliliği nedeniyle detay açısından 110 No.lu Tebliğin ilgili bölümünü aşağıda sunmakla yetiniyoruz:

B- İHRACAT TESLİMLERİNE İLİŞKİN KOMİSYONLAR

1. Komisyonlar Dolayısıyla Yüklenilen KDV Tutarlarının İhracat İstisnası Kapsamında İadesi

KDV Kanununun 11 inci maddesine göre, ihracat teslimleri ile Türkiye’de ikamet etmeyenlere yapılan teslimler KDV’ den müstesnadır. Aynı Kanunun 32 nci maddesine göre bu teslimler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarları indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde mükellefe iade edilebilmektedir.

İade hesabına, işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar ile birlikte genel giderler ve amortismanı tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergiler de dahildir. Diğer iade hakkı doğuran işlemlerde olduğu gibi, iade tutarı ihracat teslim bedelinin genel vergi oranı ile çarpılması suretiyle bulunacak tutarı aşamayacaktır.

Öte yandan, turizm acente, rehber ve benzerlerince turist kabileleri alışveriş etmeleri için belirli dükkanlara/mağazalara götürülmekte ve bu hizmet karşılığında söz konusu satıcı işletmelerden komisyon geliri elde edilmektedir. Satıcı işletmeler, turistlerin siparişlerini topluca serbest bölgeye veya diğer bir ülkeye ihraç etmekte ve buralardan yapılan dağıtımla siparişler turistlere ulaştırılmaktadır.

Turizm acente, rehber ve benzerlerinin turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkanlara/mağazalara götürmeleri karşılığında bu işletmelerden aldıkları komisyonlar genel oranda KDV’ye tabidir. Bu şekilde ödenen komisyonlar, ihracat işlemlerinin bünyesine giren

+

+

"genel gider" mahiyetinde bir harcama olduğundan, komisyonlar nedeniyle yüklenilen KDV tutarları, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde ihracatçılara iade edilebilecektir.

Buna göre, ihracat işlemlerinden kaynaklanan iade tutarının hesabında, bu tür komisyon harcamaları nedeniyle hesaba dahil edilecek pay, ihracat bedelinin %25'i üzerinden hesaplanan KDV tutarından fazla olamayacak, bu hesaplama her takvim yılının Ocak ayından başlamak üzere yıl sonuna kadar kümülatif olarak yapılacak, izleyen yılda hesaplamaya yeniden başlanacaktır.

İade alacağı aşağıdaki tabloda belirtildiği şekilde hesaplanarak ihracat işleminin bulunduğu her ay talep edilebilecektir.

Örnek: Bir turistik mağaza işleticisinin 2008 yılında aylar itibariyle ihracat tutarları ve ödediği komisyonlar YTL cinsinden aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

KOMİSYON ÖDEMELERİNE İLİŞKİN İADE HESAPLAMASI						
AYLAR	İHRACAT TUTARI		KOMİSYON BEDELİ (KDV HARİÇ)		İADE HESABINA ALINACAK KOMİSYON	
	Aylık (YTL)	Kümülatif (YTL)	Aylık (YTL)	Kümülatif (YTL)	Bedel (YTL)	KDV (YTL)
Ocak	1.000	1.200	200	200	200	36
Şubat	1.200	2.200	420	620	350	63
Mart	1.400	3.600	540	1.160	350	63
Nisan	1.800	5.400	560	1.720	450	81
Mayıs	2.200	7.600	640	2.360	550	99
Haziran	0	7.600	600	2.960	0	0
Temmuz	5.600	13.200	800	3.760	1.400	252
Ağustos	4.000	17.200	840	4.600	1.000	180
Eylül	3.600	20.800	0	4.600	300	54
Ekim	2.400	23.200	650	5.250	650	117
Kasım	1.600	24.800	1.800	7.050	950	171
Aralık	1.200	26.000	1.300	8.350	300	54

Tablo ile ilgili açıklamalar aşağıdadır.

1. Ocak ayında ihracat 1.000, komisyon tutarı 200 YTL' dir. Komisyondan ihracat işlemine verilecek pay $(1000 \times \%25=)$ 250 YTL olmakla birlikte, 200 YTL komisyon ödendiğinden bunun tamamı pay olarak verilecek ve $(200 \times \%18=)$ 36 YTL iade hesabına dahil edilerek, diğer yüklenilen vergilerle birlikte bu ay içinde talep edilebilecektir.

2. Şubat sonunda ihracatın kümülatif tutarı 2.200, komisyonun kümülatif tutarı 620 YTL' dir. Komisyonun payı $(2200 \times \%25 =)$ 550 YTL olarak hesaplanmaktadır. Bu tutardan, Ocak ayında verilen 200 YTL tutarındaki pay düşülecek ve Şubat ayındaki pay 350 YTL olarak belirlenecektir. Bu ayda iade hesabına dahil edilecek tutar $(350 \times \%18=)$ 63 YTL olarak belirlenecektir.

+

+

3. Mart sonunda kümülatif olarak ihracat 3.600, komisyon 1.160 YTL' dir. Komisyondan ihracat işlemine verilecek azami pay $(3600 \times \%25 =)$ 900 YTL olacak, bu tutardan ilk 2 ayın toplam payı olan 550 YTL düşüldükten sonra kalan 350 YTL'nin %18'i olan 63 YTL Mart ayında iade hesabına dahil edilecektir.

4. İhracat işlemi bulunmayan Haziran ayında, 600 YTL komisyon ödenmiştir. Bu dönemde ihracat işlemi nedeniyle iade talep edilemeyecektir. Aynı dönemde yapılan 600 YTL'lik komisyon ödemesi izleyen dönemlerde gerçekleştirilecek ihracat işlemlerine ilişkin iade tutarının hesabında dikkate alınabilecektir.

5. Eylül ayında 3600 YTL'lik ihracat yapılarak kümülatif ihracat tutarı 20.800 olmuş, komisyon ödemesi ise yapılmamıştır. Eylül ayında komisyon ödemesi olmamasına rağmen, iade hesabına önceki dönemlerde ödenen komisyonlardan pay verilebilecektir. Bu dönemde ihracat işlemine verilecek azami komisyon payı $(20800 \times \%25 =)$ 5.200 YTL olmakla birlikte, kümülatif komisyon tutarı 4.600 YTL olduğundan ve bu tutarın 4.300 YTL'lik kısmı önceki dönemlerde iade hesabına alındığından, Eylül ayındaki komisyon payı 300 YTL olacaktır. Dolayısıyla, 300 YTL'nin %18'i olan 54 YTL Eylül ayında iade hesabına dahil edilecektir.

6. Bu hesaplama Aralık ayına kadar yukarıdaki şekilde sürdürülecek, izleyen yılın Ocak ayından itibaren hesaplama yeniden başlanacaktır.

Bu tablo, yılbaşından itibaren her ay yeniden düzenlenerek, iade talep dilekçesinin eki olarak vergi dairesine verilecektir. Ayrıca KDV Kanununun 54 üncü maddesindeki düzenleme çerçevesinde, tablodaki bilgileri ihtiva eden yardımcı defter kayıtları kullanılacaktır. İadenin YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla alınmak istenmesi halinde, Raporda bu bilgileri içeren açıklamalara veya tabloya yer verileceği tabiidir.

Bu uygulama 2008 takvim yılının başından itibaren geçerli olacak, 1/1/2008 tarihinden sonra faturalandırılan komisyon bedelleri dolayısıyla yüklenilen KDV, yine bu tarihten sonra gerçekleştirilecek ihracat teslimlerine ilişkin iade hesabına yukarıda açıklandığı şekilde dahil edilecektir.

2008 yılı içinde ödenen ve Tebliğin yayımından önceki dönemlerde iade edilen, ihracat bedelinin %25'ini aşan komisyon ödemelerine ilişkin KDV tutarları ile ilgili olarak vergi dairelerince her hangi bir işlem yapılmayacaktır. Ancak, mükelleflerce alınan komisyon ödemelerine ilişkin toplam iade tutarlarının yukarıda belirtilen kümülatif hesaplamada dikkate alınacağı tabiidir.

Aralık/2007 dönemi ve daha önceki dönemlerde gerçekleştirilen ihracat işlemlerinde ise komisyon harcamalarına ait KDV, genel hükümler çerçevesinde iade hesabına dahil edilecektir. Bu dönemlere ilişkin olup komisyon bedellerine ait KDV'nin iade hesaplarına dahil edildiği henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri, miktarına bakılmaksızın, teminat karşılığında veya vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilecek, teminat verilmesi halinde teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir. Komisyon bedellerine ilişkin KDV' nin iade hesabından çıkarılması halinde genel hükümlere göre işlem yapılacaktır.

2. Tevkifat Uygulaması

Turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen bu Tebliğin (B/1) bölümündeki düzenlemeye konu hizmetlerde, KDV Kanununun (9/1) maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, bu Tebliğin yayımını izleyen günden itibaren geçerli olmak üzere, (2/3) oranında KDV tevkifatı uygulanması uygun görülmüştür.

Buna göre; turizm acentesi, rehber ve benzerleri tarafından turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürme karşılığında bu işletmelerden alınan bedeller üzerinden hesaplanan KDV tutarına (2/3) oranında tevkifat uygulanarak işletmeler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Bu tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarına ilişkin nakden veya mahsuben iade talepleri, miktarına bakılmaksızın, münhasıran banka teminat mektubu veya vergi inceleme raporu ile yerine

+

+

getirilecek, iadenin teminat karşılığında yapılması halinde teminatlar, olumlu vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla çözülecektir. İadenin vergi inceleme raporu karşılığında alınmak istenmesi durumunda iade talebi, vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla geçerlilik kazanacaktır.

İade yapılabilmesi için alıcının bu tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur.

İade talebi bir dilekçe(*) ile yapılacak ve dilekçeye;

- tevkifata tabi hizmetlere ilişkin fatura veya benzeri belgelerin fotokopileri veya bu belgelere ait bilgilerin dökümünü gösteren liste,
- iade talebinin yapıldığı döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,

eklenecektir.

Öte yandan, 108 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B/4) bölümünde düzenlenen bildirim zorunluluğu ve müteselsil sorumluluk uygulamasına ilişkin açıklamalar bu bölüm kapsamında kendilerine KDV tevkifatı uygulanan mükellefler için de geçerlidir.

(*)Bu talep, 429 nolu VUK Genel Tebliği'nin (2C) nolu ekinde yer alan internet ortamında gönderilecek form dilekçe ile yapılacaktır. Bu iade talebi için dilekçenin 4 nolu tablonun 1. Satırında yer alan 431 nolu beyanname kodu kullanılacaktır.

5.6. Yabancı Firmaların Türkiye’de Yaptıkları Taşımacılıkla ve Fuar, Sergi yahut Panayirlara Katılımla İlgili Olarak Satın Aldıkları Mal ve Hizmetlerde KDV İstisnası :

Bu istisna ile ilgili açıklamalar 90 nolu KDV Genel Tebliği ile yapılmış olup bu Tebliğin metni şöyledir:

“Katma Değer Vergisi Genel Tebliği Seri No: 90

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun(1) 11 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (b) bendine 4731 sayılı Kanunun(2) 5/A maddesiyle eklenen fıkra ile, 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 edileceği belirtilmiş ve iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Bakanlığımız yetkili kılınmıştır.

Bakanlığımıza tanınan bu yetki uyarınca, 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 vergisinin, karşılıklı olmak kaydıyla iadesi uygulamasının usul ve esasları, bu Tebliğin yayımlandığı tarihi izleyen ay başından geçerli olmak üzere, aşağıda belirlenmiştir.

1. Bu uygulamadan yararlanacakların Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması ve Türkiye’de katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyetinin olmaması gerekmektedir.

2. Bu istisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin asgari miktarı, katma değer vergisi hariç, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun(3) 232 nci maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırı kadar olacaktır. Bu miktara, istisnadan yararlanmak şartıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilecektir.

3. Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak istisna uygulanacak mal teslimi ve hizmet ifaları; akaryakıt, yedek parça, bakım ve tamir giderlerini kapsamaktadır. Fuar, panayır ve sergilere katılımda ise, mal teslimi ve hizmet ifasının münhasıran bu işlerle ilgili olması gerekmektedir.

4. Bu uygulamadan yararlanacakların kendi ülkelerinde bağlı bulunduğu vergi dairesinden (ülkesine göre ilgili idareden) temin edilecek ve vergi mükellefiyetinin bulunduğunu gösteren bir belgeyi ibraz etmeleri gerekmektedir. Bu belge, ilgilinin ad ve soyadını/firma adını (unvanını), kendi ülkesinde bağlı bulunduğu vergi dairesini, faaliyet konusu ve adresini içerecek şekilde düzenlenmiş olacaktır.

+

+

5. Söz konusu işlemler nedeniyle ödenen katma değer vergisinin karşılıklı olmak kaydıyla iadesi, taşımacılık ile ilgili olarak İstanbul Ulaştırma Vergi Dairesi Başkanlığı; fuar, panayır ve sergiye katılım ile ilgili olarak da bu faaliyetin yapıldığı yerdeki defterdarlığın belirleyeceği vergi dairesi tarafından yerine getirilecektir.

6. Bu işlemler nedeniyle, takvim yılının birer aylık dönemleri itibarıyla iade talep edilebilecektir. İade, nakden veya banka havalesi ile yapılabilecektir.

7. Söz konusu taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alınan mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alınan mal ve hizmetlerin niteliği, miktarı ve tutarına ilişkin bilgileri içeren ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzunun olması gerekmektedir.

8. İade hakkı sahibi, taşımacılık faaliyetini yapan yabancı kişi/firma veya fuar, panayır ve sergilere katılan yabancı kişi ve kuruluşlardır.

9. İade Talebinde Aranılacak Belgeler;

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

-Bu Tebliğe ekli "iade talep formu",

-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, (iadenin tekrarlanması durumunda bu belgenin yeniden ibrazına gerek bulunmamaktadır.)

-Yapılan harcamalara ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzunun asılları veya noter onaylı suretleri,

Yabancı taşımacılık faaliyetinde bulunanlar bu belgelere ek olarak aşağıdaki belgeleri de eklemek zorundadırlar.

-Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak TIR karnesinin Türkiye'ye giriş çıkış tarihlerini gösteren dip koçanının veya transit beyannamesinin onaylı örneği,

-Taşımanın yapıldığı aracın plakasının ve taşıma işini yapan kişi/firmanın isminin yer aldığı belgelerin asılları veya noter onaylı suretleri.

(*)Bu talep, 429 nolu VUK Genel Tebliği'nin (2E) nolu ekinde yer alan internet ortamında gönderilecek form dilekçe ile yapılacaktır. Bu iade talebi için dilekçede, 2 nolu tablonun 1. satırı kullanılacaktır. 10. İadenin Yapılması;

-1 milyar lirayı aşmayan nakden iade talepleri, bu Tebliğin (9) uncu bölümünde sayılan belgelerin ibraz edilmesi halinde, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

-İade edilecek tutarın, Bakanlığımızca belirlenen tutarı aşması durumunda, buna ilişkin iade talepleri, vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Aşağıda belirtilen türde teminat gösterilmesi halinde inceleme raporu beklenilmeden de iade yapılır. Teminat, vergi inceleme raporuna dayanılarak çözülür. Vergi dairesince ödeme belgesine, inceleme raporunun bir örneği, teminat gösterilmişse teminata ilişkin alındının bir örneği eklenecektir.

Teminat, 6183 sayılı Kanunun(4) 10 uncu maddesinde sayılan teminat türlerinden banka teminat mektubu olmalıdır. Bu teminat mektubunun, paraya çevrilmesi konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımayacak biçimde ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu(5) hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Tebliğ olunur.

(1) 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(2) 30/12/2001 tarih ve 24626 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(3) 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(4) 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

(5) 23.06.1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

+

+

EK : İade Talep Formu

EK : İade Talep Formu

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

60 nolu KDV Sirkülerinde, bu istisnanın uygulanmasında karşılıklılık sağlanan ülkeler şöyle duyurulmuştur:

“3.1.5. Yabancı Taşımacılar ve Fuar Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetler

KDV 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 iadesi imkanı sağlanmış ve iadede faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bakanlığımıza tanınan yetkiye dayanılarak bahse konu uygulamanın usul ve esasları 90 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiş olup, taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak istisna uygulanacak mal teslimi ve hizmet ifaları; akaryakıt, yedek parça, bakım ve tamir giderlerini kapsamaktadır. Fuar, panayır ve sergilere katılımda ise, mal teslimi ve hizmet ifasının münhasıran bu işlerle ilgili olması gerekmektedir.

Söz konusu işlemler nedeniyle ödenen KDV'nin karşılıklı olmak kaydıyla iadesi, taşımacılık ile ilgili olarak İstanbul Ulaştırma Vergi Dairesi Müdürlüğü; fuar, panayır ve sergiye katılım ile ilgili olarak da bu faaliyetin yapıldığı yerdeki Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlığın belirleyeceği vergi dairesi tarafından yerine getirilmektedir.

Bu işlemler nedeniyle ödenen KDV'nin iadesine karşılıklı olmak kaydıyla imkan tanınmaktadır. Bu kapsamda karşılıklılık sağlanan ülkeler aşağıda yer almaktadır.

- Bosna-Hersek,
- Bulgaristan,
- Danimarka,
- Finlandiya,
- Fransa,
- Hollanda,
- İrlanda,
- İsviçre,
- İtalya,
- Malta,
- Norveç,
- Portekiz,
- Romanya,
- Slovakya,
- Slovenya”

6. İHRACAT İSTİSNASI İLE İLGİLİ SAİR HUSUSLAR :

6.1. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanan veya Düzenleyen Mükelleflere KDV İade ve Mahsup Talepleri Konusunda Uygulanan Özel Rejim :

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya bu nitelikteki belgeleri kullandığı konusunda şüphe veya tesbit bulunan mükellefler, KDV iade ve mahsup taleplerinde öteden beri farklı muameleye tabi tutulmuşlardır.

Hayali ihracat yoluyla, yahut ihracat kısmen veya tamamen gerçek olmakla beraber, sahte belgeler düzenlemek suretiyle haksız KDV iadesi alınması olaylarına sıklıkla rastlanması dolayısıyla, belge sıhhati konusunda azamî hassasiyet gösteren ve giderek daha sert tedbirlere başvuran İdare, bu tedbirler yüzünden mağdur olan mükelleflerin durumunu ve haksız KDV iadesi alma olaylarının bir ölçüde kontrol altına girdiğini de dikkate alarak, eskisine nazaran bir nebze daha yumuşak bir anlayışla ve daha net bir şekilde konu hakkındaki usul ve esasları yeniden belirlemiştir.

Halen geçerli olan söz konusu usul ve esaslar 84 no.lu KDV Genel Tebliği'nin “II ÖZEL ESASLAR” bölümünde açık şekilde ifade edildiği için burada tekrarına gerek görmüyoruz.

Fakat hemen belirtmek isteriz ki, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma kavramı, müteselsil sorumluluk hükmüyle bağlantılı olarak değerlendirilmekte ve idarî uygulamada, Tebliğdeki lafza göre çok daha geniş manada anlaşılmaktadır. Bu itibarla KDV alacağının mahsuben ve bilhassa nakden iadesini isteyen mükellefler, ne kadar dürüst, iyi niyetli ve masum olurlarsa olsunlar, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu ile itham edilmeleri söz konusu olabilir.

+

+

Sahte veya yanıltıcı belge kullanmak ve bu nitelikte belge düzenlemek, farklı fiillerdir. Söz konusu belgeleri kullananlar (veya kullanmış sayılanlar) için ayrı, düzenleyenler için ayrı rejimler belirlenmiştir (38 nolu KDV Genel Tebliği).

Sahte veya yanıltıcı belge düzenleyen firmaların ağır şekilde cezalandırılması doğaldır ve yerindedir. Bu belgeleri bilerek kullananların da benzer şekilde cezalandırılması doğru olur.

FAKAT;

Kendisine sahte veya yanıltıcı belge verilen kişi masum ise, belgeyi verenlerle, Devlete karşı bir işbirliğine girerek menfaat temin etmeye kalkışmamışsa, bu masum mükellef mağdur edilmemelidir. Danıştay'ın görüşünde bu yöndedir. Mükellefler haksız bir ithamla karşılaşmamak için aldıkları belgeler konusunda çok dikkatli olmalı, böyle bir ithama karşı kendilerini koruyabilmek için ödemelerini, nama yazılı çek, banka aracılığı ile tahsil olunan senet gibi isbat edici vesikalarla yapmalı, mal hareketini, sevk irsaliyesi, nakliye belgesi gibi belgelerle tevsik edebilmelidir.

Bu konuda, yukarıda metni verilen 84 nolu KDV Genel Tebliğinin "III MÜTESELSİL SORUMLULUK" başlıklı bölümünü dikkatle okuyunuz.

6.2. KDV İadesi Talep Eden Mükellef Hakkında İhbar Bulunması :

Bir muktezada şu cümleler yer almaktadır.

"Adı geçen Şirketin, Mart, Nisan, Mayıs, Temmuz/1987 dönemlerinde yapmış olduğu ihracatlara ilişkin talep ettiği katma değer vergisi iadesinin hakkında ihbar mevcut olması nedeniyle yerine getirilmediği, söz konusu iade talebinin teminat karşılığı yapıp yapılmayacağı konusunda tereddüte düşüldüğü anlaşılmıştır.

Sözkonusu Şirketin, iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılması gerekmektedir. Ancak mükellefin iadesini talep ettiği miktar kadar ve ayrıca bu miktarın üç katı tutarında banka teminat mektubunu teminat olarak vermesi durumunda inceleme sonucu beklenmeksizin iade işlemleri yerine getirilebilecektir."

Dikkat edilirse burada, sadece mükellef hakkında ihbar bulunmasından hareketle (ihbarın gerçekliği tesbit edilmeksizin) teminat tutarı %100'den %300 e çıkarılmaktadır. (Bilahare bu özel oranlar 84 nolu Tebliğle yeniden düzenlenmiştir.).

Şahsen doğru bulmadığımız bu mukteza, İdarenin KDV iadeleri konusundaki hassasiyetini göstermesi bakımından ilginçtir.

6.3. KDV Uygulamasında Mütteselsil Sorumluluk :

Bu konuda, DENET'in 1998/87 nolu Sirkülerinde geniş açıklamalar yer almıştır.

Ancak çoğunlukla 70 nolu KDV Genel Tebliği'ne dayanan bu açıklamalar KDV'den mütteselsil sorumluluğun 84 nolu Tebliğle yeniden düzenlenmesi nedeniyle bir ölçüde güncelliğini kaybetmiştir. Bu konuda yukarıda (2.2.3.3. nolu bölümde metni bulunan 84 nolu Tebliğin "III MÜTESELSİL SORUMLULUK" bölümüne bakınız.

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

Bu anlamsız SORUMLULUKTAN KURTULMANIN YOLU mal veya hizmet alım bedellerinin ve bu bedellere ait KDV lerin 84 nolu Tebliğin III. bölümünde belirtilen usullere uyularak, bankalar ve özel finans kurumları aracılığı ile ödenmesidir. (Alıcı satıcı ile veya satıcıya mal veya hizmet satan daha alt kademede ki firmalarla KDV nin kaçırılması bakımından ilişkili ise veya alış faturası sahte ise, ödemenin banka veya özel finans kurumu aracılığı ile yapılması, KDV sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Ödemenin müşteri çeki ciro edilerek yapılması KDV sorumluluğuna çare değildir.)

Dış Ticaret Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından bir özel finans kurumuna verilen muktezada bu kurumun alımları mukabilinde kendi çekini vermesi halinde, ödemenin banka veya özel finans kurumu aracılığı ile yapılmış sayılacağı ifade edilmiştir.

+

+

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 20.9.2001 tarih ve 49684 sayılı muktezasında, KDV sorumluluğuna muhatap tutulabilmek için alıcının KDV mükellefi olmasının şart olmadığı, KDV indirim yapmıyor olmasına (KDV mükellefiyeti bulunmamasına) rağmen sigorta şirketlerinin de KDV sorumluluğuna maruz olabileceği ifade edilmiştir.

6.4. Defter ve Belgelerin Zayi Olması :

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

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

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

Teminat karşılığı iade alınmış veya mahsup istenmişse, iade tarihinden yahut mahsubu istenen verginin vade tarihinden itibaren gecikme zammı alınmaktadır. Mahkeme kararı cezayı önlemekte fakat gecikme zammını önleyememektedir (Defter ve belge zayii konusunda, 1989/6 ve 1991/4 sayılı KDV İç Genelgelerine ve 29 ile 34 üncü maddelerdeki açıklamalarımıza bakınız).

6.5. İhraç Olunan Malın Geri Gelmesi :

İhraç olunan malın, alıcı tarafından beğenilmemesi ve sair nedenlerle geri gelmesi halinde yapılacak işlemler 23 nolu KDV Genel Tebliğinin E bölümünde belirtilmiştir.

Malın geri gelmesi, ihracat istisnasını etkilemesi yanında, 16 ncı maddenin (b) bendindeki parantez içi hükmün uygulaması, yönünden de ele alınması gereken bir konudur. Olayın 16 ncı madde ile ilgili yönü, söz konusu maddede açıklanmıştır.

11 inci madde açısından ise durum 46 nolu KDV Genel Tebliği de dikkate alınmak suretiyle şöyle özetlenebilir:

Konu ile ilgili olarak verilen bir muktezada şu açıklamalar yer almaktadır.

"Gümrük Kanunu'nun 132 nci maddesi kapsamında geri gelen mallar için Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 161/1-b maddesine göre ithalat istisnası uygulanması, bu malların ihracı işleminin gerçekleşmemesi sonucunu doğurmaktadır. Bu durumda söz konusu mallar için yüklenilen vergilerin beyanname üzerinde düzeltilmesi ve indirilemeyen kısmın "iade" değil, sonraki döneme devrolunacak vergi olarak gözönüne alınması gerekir.

Bu durumda, yazınızda adı geçen mükellefin ihracat istisnası uyguladığı dönem beyannamesinde iade konusu yaptığı katma değer vergisinin sonraki döneme devrolan katma değer vergisi olarak gözönüne alınmak suretiyle, bu dönemden itibaren beyannamelerinin yeniden değerlendirilmesi, iade edilen verginin de Vergi Usul Kanunu hükümleri kapsamında vergi dairesince tahsili cihetine gidilmesi gerekmektedir."

Malın geri gelmiş olması nedeniyle ihracatın tekemmül etmediği doğrudur. Fakat mal, hiç yurt dışına çıkarılmamış gibi düşünülmesi hatalıdır.

Bize göre, anlayış ve uygulama şöyle olmalıdır :

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

+

+

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

(Bu anlayış 46 nolu Tebliğle de kabul edilmiş bulunmaktadır)

- İhracatçı, bu malın ihracı ile ilgili olarak KDV iade talebinde bulunmuş olmakla birlikte, mal geri gelinceye kadar bu iadeyi nakden veya mahsup suretiyle alamamışsa, geri gelen mala isabet eden iade hakkından vazgeçtiğini, bu meblağın malın geri geldiği ay KDV beyannamesinin 34 üncü satırında yer aldığını belirten bir dilekçeyi Vergi Dairesine vermeli, kayıtlarını ve beyannamesini buna göre düzenlemelidir. (46 nolu Tebliğ bu yöndedir)
- İhracatçı, geri gelen mal ile ilgili olarak yüklediği KDV nin iadesini istemekle kalmamış KDV iadesini fiilen almış veya bir vergi borcuna mahsup istemişse, malı gümrükten çekerken KDV ödemek zorunda kalacaktır.

Muktezaadaki, ihracatçının KDV beyannamelerinin değiştirileceği, fiilen iade edilen KDV'nin (gecikme zamlı veya gecikme zamsız) tahsil edileceği yolundaki görüş fevkalade hatalıdır. Böyle bir uygulama, ihracatçının haksız yere cezalandırılması ve aynı mal için mükerrer KDV alınması anlamındadır.

Mal ihraç edilip malın bedeli yahut malın kendisi getirilmişse KDV açısından ihraç işlemi tamamlanmış sayılmalıdır. Aynı malın KDV ödenerek ithalini, ihraçla bağlantısı olmayan yeni bir işlem olarak düşünmek ve ödenen KDV yi, varsa daha önce yapılan iade işlemine haklılık kazandıran bir tediye olarak algılamak gerekir.

Nitekim 46 nolu KDV Genel Tebliğinde, ihraç kaydıyla mal teslim edenlerin, geri gelen mal için gümrükte KDV ödendiğini tevsik etmeleri halinde, terkin, mahsup veya iade taleplerinin bu mala ilişkin **DAB ve gecikme zammı aranmaksızın** yerine getirileceği belirtilmiştir.

- İhracatçı geri gelen malı, daha önce ihraç kaydıyla (KDV ödemeksizin) temin etmişse ithal esnasında KDV ödetilmeli ve kendisi hakkında başkaca bir işlem yapılmamalıdır.
- İhracatçı geri gelen malı gümrükten ne şekilde çekmiş olursa olsun, bu malı yurt içinde sattığında veya malı satın aldığı firmaya iade ettiğinde KDV hesaplamak zorundadır. (46 nolu Tebliğ)

46 nolu Tebliğin C-1 bölümünde belirtildiği üzere;

Geri gelen malı, daha önce ihraç kaydıyla teslim etmiş olan mükellef; bu malın ithali halinde, ihracatçıdan tahsil etmediği KDV nin geri gelen mala isabet eden kısmının ihracatçı tarafından Gümrük İdaresine ödendiğini tevsik ettiği takdirde DAB ve GECİKME ZAMMI aranmaksızın, terkin, mahsup veya iade işlemleri yerine getirilecektir. (Malın geri gelmesi gerekçe gösterilerek veya DAB ibraz edilemediği için iade ve mahsup taleplerinin geri çevrilmesi, gecikme zammı aranması şeklinde hatalı uygulamalara, bu isabetli düzenleme ile son verilmiştir.)

6.7. İhraç Faturasının, Mal Alış Faturasına Göre Daha Önceki Bir Tarihi Taşınması :

İhracat istisnası uygulamasında, ihraç faturasındaki tarihin, ihraç malının yurt içinde alımına ilişkin faturadan daha önceki tarihi taşınması dolayısıyla iade veya mahsup taleplerinin reddedilmesi şeklindeki olaylarla karşılaşilmektedir.

Halbuki, ihraç faturasının mal alış faturasından önceki tarihi taşınmasının pekçok makul gerekçesi olabilir. Bu itibarla, sırf bu tarih farklılığı dolayısıyla ve mükellefin izahatı göz ardı edilerek iade veya mahsup taleplerinin reddedilmesini doğru bulmuyoruz.

6.8. Hudut Kapısınca Onaylanmış Gümrük Beyannamesinin Geç Elde Edilmesi Sorun Olmaktan Çıkmıştır :

İhracat Yönetmeliği'ne göre, "*fiili ihracat*" ihraç malının Gümrük Kanunu hükümleri çerçevesinde muayenenin yapıp taşıta yüklenmesi, bir yerden veya muhtelif yerlerden bir defada veya kısım kısım gelmekte olan dökme veya diğer eşyada yüklemenin tamamlanmasıdır.

+

+

Uygulamada, Gümrük Beyannamesi, iç gümrüklerde tescil edilmekte ancak ihracat, çıkış işlemlerinin hudut gümrüğünde tamamlanması ile gerçekleşmektedir. Gümrük beyannamelerinin çıkış gümrüğünden iç gümrüklere tevdi ise uzun zaman almakta ve malın gümrük bölgesinden geçtiği tarih çoğu zaman beyanname verme süresinden sonra belirlenebilmekte idi. Bu durum, ihracatın gerçekleştiği döneme ait düzeltme beyannamesi verilmesini zorunlu kılmakta, bahsi geçen zorunluluk sonucu düzeltme beyannamesi verilmesi nedeniyle KDV iadesi uygulamalarında aksama olabilmekte idi.

Günümüzde ise "fili ihracat tarihi" internet üzerinden (<https://uygulamalar.gumruk.gov.tr/vedop>) tesbit edilebilmekte, gümrük beyannamesinin ibrazı gereken hallerde, beyanname bilgilerinin yer aldığı listenin ibrazı yeterli olmaktadır. (27.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.06.55-130(5511-2801)-63856 sayılı genel yazı)

6.9. İhraç Malının, Gümrük Hattını Geçmesinden Önce Telef Olması :

İhraç için hazırlanan malın, gümrük hattını geçmeden önce, yangın, ezilme, çalınma ve sair nedenlerle zayı olması halinde, ihraç işlemi gerçekleşmemiş sayılır ve istisna uygulaması söz konusu olmaz. Çalınmak suretiyle zayı olan mal için yüklenilmiş olan KDV nin indirilmemesi, daha önce indirim konusu yapılmışsa, zayı olayının meydana geldiği ay KDV beyannamesinin 47 nci satırında gösterilmek suretiyle indirim iptali işlemine tabi tutulması gerekir (Md.30/c). İndirim iptalini gerektirmeyen nedenlerle meydana gelen zayıatta, indirim iptali gerekmez, fakat ihracat gerçekleşmediği için, bu KDV nin iadesi mümkün olamaz.

6.10. Malın Gümrük Hattından Geçtikten Sonra Telef Olması ve Reklamasyonlar :

Malın yurtdışı edildikten sonra ziyan olması hali :

- Böyle bir telefata rağmen, sigorta tazminatı almak suretiyle veya sair şekilde malın bedeli kambiyo mevzuatına uygun miktar ve sürelerle göre getirilebilmişse, telefata olayının istisna uygulamasını etkilememesi gerekir.
- Malın yurt dışına çıktıktan sonra zayı edilmesi nedeniyle, mal bedelinin kambiyo mevzuatına uygun şekilde getirilip döviz alım belgesine bağlanması imkanı kalmamışsa, DAB yerine, kambiyo konusunda yetkili mercilerden, mal bedelinin getirilemeyeceği ve bu durumun kambiyo mevzuatına uygunluğunu belirtir yazı ibraz edilebildiği takdirde yine istisnanın döviz getirilmiş gibi uygulanabilmesi icabeder.

Bu görüşlerimizin doğruluğu Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 8.11.1994 tarih ve 89678 sayılı muktezası ile teyid edilmiştir.

İhraç edilen malın istenen evsafa uygun olmaması nedeniyle yurtdışındaki alıcıya bedel ödenmesi veya ihraç bedelinin vasıf düşüklüğü nedeniyle eksik tahsil edilebilmesi yahut gönderilen maldaki eksikliğin telafisi için bedel alınmaksızın mal gönderilmesi halleri uygulamada "reklamasyon" olarak isimlendirilmektedir.

İstanbul Defterdarlığı'nın 19 Ocak 2000 tarih ve 384 sayılı muktezası reklamasyonla ilgili olup, aydınlatıcı niteliği nedeniyle muktezanın tam metni aşağıda sunulmuştur.

"İlgi dilekçenizde; firmanızın yurt dışı bağlantılarının sürdürülebilmesi, yeni pazar olanaklarının araştırılması ve/veya mevcut pazarlarınızın devamını teminen,

- a) Yurt dışında yapmış olduğunuz seyahat ve konaklamalardan kaynaklanan masrafların,
- b) Yurt dışındaki yabancı şahıs ve kurumlara ödenen komisyonların,
- c) ihraç edilen malların istenen evsafa olmaması nedeniyle yurt dışındaki müşterilerin satış bedelinizden yaptığı indirimlerin (reklamasyonlar)

+

+

- d) Yeni müşteriler bulabilmek amacıyla yurt dışında yaptırdığınız reklam ve ilanlar için yurt dışındaki satıcılara yaptığınız ödemeler dolayısı ile KDV yönünden yapılacak işlemler hakkında tarafımızdan görüş sorulmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesiyle ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler Katma Değer Vergisinden istisna edilmiş olup, aynı kanunun 32. maddesine göre bu işlemler nedeniyle fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmekte, indirimin mümkün olmaması durumunda ise indirilemeyen vergilere iade konusu yapılmaktadır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (M) bölümünde istisna edilmiş işlemler için yüklenilen vergilerin öncelikle indirim konusu yapılacağı, indirimle giderilemeyen bir miktarın kalması halinde ise kalan tutarın iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden kısmının o dönemde iade edilecek vergi olarak dikkate alınacağı açıklanmıştır.

Yine, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesi hükmü ile ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi tutulmuş, 4. fıkrasında da ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, Kanunun 4. maddesi ile hizmet, teslim ve teslim sayılan hallar ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmış ve bu işlemlerin her şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşeceği belirtilmiştir. Kanunun 6/b maddesine göre hizmet ifalarında işlemin (hizmetin) Türkiye'de yapılmış sayılması için hizmetin Türkiye'de yapılması, Türkiye'de değerlendirilmesi veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin A bölümünde, yurt dışındaki firmaların, Türkiye'den ithal edecekleri mal ve hizmetlerle ilgili olarak, bu firmalara aracılık hizmeti verenlerin sözkonusu hizmetleri karşılığında aldıkları komisyonlar, ihraç edilen mal ve hizmetler yurt dışında tüketildiğinden hizmet ihracı kapsamında mütalaa edileceği belirtilmiştir.

İncelenmesinden de görüleceği üzere Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan yurt dışında mukim kişi ve kuruluşların Türkiye'den bu ülkelere yapılan ihracat ile ilgili hizmet ifalarının komisyonculuk pazarlama gibi ihracata yönelik hizmetler 3065 sayılı Kanunun 1 ve 6/b maddeleri hükümleri uyarınca katma değer vergisine tabi olması sözkonusu değildir. Zira bu hizmetler yurt dışında ifa edilmekte ve hizmetin muhatabı olan Türkiye'de mukim ihracatçı kuruluş bu hizmetten yurt dışında yararlanmaktadır.

Kaldı ki, yukarıda belirtilen 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde Türkiye'den ihraç edilen mal ve hizmetlere yönelik olarak komisyonculuk, aracılık şeklindeki hizmet ifaları ihraç edilen mal ve hizmetler yurt dışında tüketildiğinden hizmet ihracatı kapsamında düşünülmüştür.

Buna göre;

- Yurt dışında yaptırılan (konaklama, seyahat masrafları ile ilan, reklam, pazar bulma, komisyon) bu hizmetlere ilişkin yurt dışında yapılan masraflar hizmet yurt dışında ifa edildiğinden katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

- İhraç edilen malların istenen evsafa uygun olmamasından dolayı ödenen reklamasyon bedeli matrahta değişiklik meydana getirdiği için Kanunun 35. maddesi gereğince işlem yapılacak ve ihraç edilen mallar KDV'nden istisna olduğundan reklamasyon bedeli üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

- Reklamasyon giderlerinin ihracatın yapıldığı ülkedeki müşterinin vereceği fatura veya ilgili ülke mevzuatına göre fatura yerine geçen belgelerle tevsiki asıl olup, bu tür bir belgenin alınamadığı durumda firmanızın yeni bir belge düzenleyerek önceki faturayı iptal etmesi ve reklamasyon bedeline isabet eden kısmın iade edildiğini gösterir bir belgeyi de ispat vesikası olarak kullanması mümkündür".

İhraç mallarına ilişkin reklamasyonlar hakkında detaylı bilgi ve örnek muktezalar için, Sayın Zekai

+

+

ÖZCAN'ın Diyalog Dergisinin Aralık 2009 sayısında yayınlanan yazısına bakınız (Sahife 74)

6.11. İhracatın Gerçekleşmesinden Sonra Ortaya Çıkan Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu :

Kitabımızın 1 inci maddeye ilişkin bölümünde ve muhtelif makalelerimizde ısrarla savunduğumuz üzere, kur farklarının hiçbir zaman KDV ye tabi tutulmaması gerektiği görüşündeyiz.

Ancak, maliye idaresi de bazı özel haller dışında, kur farklarının KDV ye tabi olduğu görüşündedir. Konu hakkındaki Danıştay kararları az sayıdadır ve çelişkilidir.

Kur farkının ihracattan veya ihracat kayıtlı teslimden kaynaklanması hallerine göre farklı şekilde oluşmuş mali idaresi görüşü aşağıda özetlenmiştir.

Direkt ihracatla ilgili kur farkları :

Direkt ihracat yapıldıktan sonra ihracat bedelinin geç tahsil edilmesi sonucunda meydana gelen lehteki kur farkları KDV hesaplanmaksızın kambiyo gelirleri hesabına alınır. Zira mali idaresi prensip olarak kur farklarında KDV aramakla beraber “döviz ile yapılması mutad işlemlerde” KDV aramamaktadır. Direkt ihracattan kaynaklanan kur farkı zararları ise kambiyo giderleri hesabına alınır. Bu konuda da tereddüt yoktur.

İhracat kayıtlı teslimden kaynaklanan kur farkları :

İhracat kayıtlı teslimde hem alıcı hem de satıcı Türkiye de olmakla beraber çoğu halde bu satışlar dövizli fiyatla yapılmakta veya TL fiyatla yapılsa bile bu TL bedeli tekabül ettiği döviz tutarı belirtilerek bu dövizde göre meydana gelecek lehte veya aleyhteki kur farkının imalatçıya ait olacağı belirtilmektedir.

İhracat kayıtlı teslimin YTL tutarı veya karşılığı ile imalatçının eline geçen YTL arasındaki imalatçı lehine olan fark için imalatçının KDV li bir fatura kesmesi, bu faturada ihracat kayıtlı teslim faturasına atıf yapılmak suretiyle, hesaplanan KDV nin tahsil edilmediğine dair not konulması, faturanın kayda alındığı aya ait KDV beyannamesinde, hesaplanan KDV nin gösterilmesi ve aynı miktarda indirim yapılması istenmektedir. (25 nolu KDV Genel Tebliği)

ÖRNEK :

Bir imalatçı \$ kuru 1,30 iken 100.000\$ lık bir ihracat kayıtlı teslimde bulunmuş, bu teslim ile ilişkin ihracat bedeli anlaşma uyarınca aynen imalatçının hesabına aktarılmıştır. Aktarmanın yapıldığı gündeki kur 1,35 tir.

06.11. 2005			
120 ALICILAR		130.000	
192 DİĞER KDV			
- Tecil KDV		23.400	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR			130.000
391 HESAPLANAN KDV			23.400
İhracat Kaydıyla Mal Teslimi			
/			

06.11. 2005			
120 ALICILAR		5.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		900	
646 KAMBIYO KARLARI			5.000

+

+

391 HESAPLANAN KDV
İhraç Kaydıyla Mal Teslimine ilişkin
lehteki kur farkı faturasının kaydı

900

İhraç kayıtlı teslimden kaynaklanan kur farkı, ihraç kaydıyla mal teslim edenin aleyhinde ise, Maliye İdaresi ihracatçının bu kur farkı için KDV li fatura kesmesini istemektedir. Bu faturadaki KDV nin faturayı alan tarafından indirilebileceği tabiidir. (14 nolu KDV sirküleri)

6.12. KDV İadelerinde Teminat Olarak Gösterilebilecek Şeyler :

Prensip olarak KDV iadelerinde 6183 sayılı Kanun'un 10 uncu maddesinde sıralanan şeylerin teminat olarak gösterilmesi mümkündür. Ancak uygulamada gerek İdare gerekse mükellef açısından en pratik teminat gösterme şekli banka teminat mektubu vermektir. Bu sebeptir ki yukarıda, nakit KDV iadesi alınması için ibrazı gereken belgeler sıralanırken teminat mektubuna yer verilmiştir. (Bu mektubun metni, 84 nolu KDV Genel Tebliğinin ekindeki şablon metne uygun olmalıdır.)

Para, teminat olarak gösterilebilir. Fakat para mükellefin kesinlikle tercih etmeyeceği bir teminat türüdür. Devlet tahvili, hazine bonusu ve gelir ortaklığı senedi de teminat olarak gösterilebilir. Teminat mektubu alınmasında tikanıklık görüldüğünde, bu menkul kıymetlerin teminat olarak gösterilmesi mükellef tarafından tercih olunabilir. Gayrimenkullerin teminat olarak gösterilmesi mümkün olmakla beraber, özellikle değerlendirme sorunlarından kaynaklanan ağır ve vakit alıcı formalitelere tabidir. Üstelik bu formaliteler tamamlanıncaya kadar, teminatlama işlemi bitmiş sayılmamakta, bu da çoğu hallerde finansal kayıplara yol açmaktadır.

Bir Bakanlık yazısında, 6183 sayılı Kanun'un 11 inci maddesi uyarınca şahsi kefaletin de teminat olarak gösterilebileceği, bu hususun Vergi Dairesinin takdirine bağlı olduğu belirtilmiştir. Buna rağmen böyle bir teminatın Vergi Dairesi'ne kabul ettirilmesinin güçlüğü ortadadır.

KDV iade ve mahsup işlemlerinin YMM raporuna istinaden yapıldığı hallerde teminat verilmesine gerek yoktur. Ancak raporun gecikmesi durumunda (vakit kaybetmemek için) iadeyi teminat mektubu ile almak ve daha sonra bu mektubu YMM tasdik raporu ile çözmek mümkündür.

6.13. KDV İade veya Mahsup Taleplerinin Vekaletname İle Yapılması :

İade veya mahsup taleplerinin vekaletname ile yapılması mümkündür.

Önceleri her iade veya mahsup talebi için, iadesi yahut mahsubu istenen verginin cinsi, miktarı, dönemi gibi hususları içeren münferit vekaletname aranmaktaydı. Daha sonra bunun güçlüğü dikkate alınarak, tek vekaletname ile birden fazla döneme ait işlemlerin yapılabilmesi esası getirildi. Ancak ileriye doğru birden fazla dönemi kapsayacak şekilde hazırlanacak vekaletnamelerde;

"Bu vekaletname ile vekil tayin edilen kişinin azledilmesi halinde, azil tarihi ile durumun ilgili vergi dairesine yazı ile bildirildiği tarihe kadar geçen süre içinde vergi dairesince yapılacak işlemlerden vergi idaresi sorumlu değildir"

ibaresinin yer alması gerekmektedir.

6.14. Damga Vergisi :

KDV alacaklarının gerek nakden iadesinde, gerek başka vergi borçlarına mahsubunda, Damga Vergisi Kanunu'na ekli 1 Sayılı Tablonun IV/h pozisyonu ileri sürülerek damga vergisi tahakkuk ettirilmekteydi (70 nolu Uygulama İç Genelgesi).

Fakat 3505 sayılı Kanun'un ve buna ilişkin 1 no.lu Tebliğin çıkması üzerine ve sadece mal ihracından kaynaklanan KDV iadelerinde damga vergisi alınmasına son verilmiştir. Daha sonra mahsup işlemlerinde damga vergisi alınmasından vazgeçilmiş, son olarak, 5281 sayılı Kanun ile Damga Vergisi Kanunu'na ek 1 sayılı Teblo da değişiklik yapılmak suretiyle her türlü vergi iadesinde damga vergisi yürürlükten kaldırılmıştır.

6.15. Gümrük Beyannamelerinin Teyidi :

+

+

Mal ihracına ilişkin KDV istisnasında ve bilhassa bu istisnadan kaynaklanan KDV iade taleplerinde, sahte gümrük beyannamesi tehlikesine karşı Bakanlık gümrük beyannamelerinin ilgili gümrük iadelerinden teyidine ihtiyaç duymuş ve teyit işlemi birçok sıkıntılara sebebiyet vermiştir.

Nihayet Maliye Bakanlığı ve Gümrükler Genel Müdürlüğü ile yapılan çalışmalar sonucunda gümrük beyannamelerinin VEDOP ortamında (Maliye İdaresi'nin bilgisayar sisteminde) görülebilmesi sağlanmak suretiyle bu sıkıntılar önemli ölçüde azaltılmıştır.

2002/1 sayılı KDV İç Genelgesinde şu açıklamalara yer verilmiştir.

"2. Gümrük Beyannamelerinin teyidine İlişkin Hususlar

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

İstanbul Defterdarlığı'nın 28.5.2001 tarih ve 2304 sayılı muktezasında, KDV mahsup işlemlerinin gümrük beyannamesi teyidi beklenmeksizin yapılacağı, teyit işleminin mahsuptan sonra olacağı belirtilmiştir.

7. İHRACAT TESLİMLERİNE İLİŞKİN HİZMETLER KANUNLA KDV'DEN İSTİSNA EDİLMİŞTİR. FAKAT MALİYE İDARESİ BU İSTİSNAYI UYGULATMAMAKTADIR :

KDV Kanunu'nun 11/a maddesinde, ihracat teslimlerinin yanı sıra "ihracat teslimlerine ilişkin hizmetler" de KDV den istisna edilmiştir.

Ancak Maliye İdaresi bu istisna hükmünü uygulamamaktadır.

Türkiye'den satıcının işyerinde teslim aldığı malı kendi ülkesine götüren bir yabancı firmanın bu ihraç malının satıcının işyerinden bir T.C.D.D. istasyona taşıtması işlemi, tamamen ihracat teslimine ilişkin bir hizmet olmasına rağmen bu hizmet KDV istisnasından faydalandırılmamıştır. (Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 4.10.2000 tarih ve 45192 sayılı muktezası)

8. YABANCI YAPIMCILAR TARAFINDAN MEYDANA GETİRİLEN SİNEMA ESERLERİNİN YAPIMI İLE İLGİLİ MAL VE HİZMETLERE AİT OLARAK YÜKLENİLEN KDV'LERİN YAPIMCILARA İADESİ :

"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."

Hükmü kapsamında, yabancı film yapımcılarına yapılacak KDV iadeleri ile ilgili usul ve esaslar 113 no.lu Tebliğin A/1 no.lu bölümünde düzenlenmiştir.

Tebliğin ilgili bölümü şöyledir :

"1.Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna

KDV Kanununun 11/1-b maddesine 5904 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle eklenen alt bentte "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." hükmüne yer verilmiştir.

+

+

Aynı maddenin (2) numaralı fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, söz konusu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

1.1. Kapsam

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayan yabancı yapımcılar, Türkiye'de gelir, kurumlar ve KDV mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyetleri olmaması kaydıyla, 14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun 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 yararlanacaktır.

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

1.2. Asgari Tutar

Bu uygulama kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin aynı fatura ve benzeri belgede gösterilen KDV hariç toplam tutarının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırının altında olması halinde istisna kapsamında işlem yapılmayacaktır.

1.3. İade İçin Başvurulacak Vergi Dairesi

Türkiye'deki faaliyetin tamamlanması sonrasında 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 yapmaları mümkündür.

1.4. İade Talebi

İade talebi, yabancı yapımcıların Kültür ve Turizm Bakanlığından aldıkları film çekim izin süresinin dolmasının sonrasında, ilgili vergi dairesine verilecek bir dilekçe (*) ile yapılır. İade talepleri münhasıran Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporu ile yerine getirilir. Bu raporlarda iade için üst limit aranmayacaktır.

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 verilecektir.

Rapora KDV iadesine konu mal ve hizmet alımları ile ithalata ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile gümrük makbuzlarının dökümünü gösteren bir liste eklenecektir. 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 eklenecektir. 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, her türlü inceleme tekniğini kullanarak göstermek zorundadırlar. Bu itibarla, haksız vergi iadesine sebebiyet verilmesi durumunda YMM'ler, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yabancı yapımcı ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaktır.

İade talebi vergi dairesi tarafından 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin bu bölüme aykırı olmayan esasları çerçevesinde ve YMM raporunun eksiksiz olarak verildiği tarihi izleyen 30 gün içinde yerine getirilecektir."

(*)Bu talep, 429 nolu VUK Genel Tebliği'nin (2E) nolu ekinde yer alan internet ortamında gönderilecek form dilekçe ile yapılacaktır. Bu iade talebi için dilekçenin 4 nolu tablonun 6. Satırı kullanılacaktır.

+

+

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

KDV iade ve mahsup taleplerinin ekseriyeti ihracat istisnasına yani 11 inci maddeye dayanmaktadır. Ancak bu iadelere imkan veren 32 inci madde, 11 inci madde yanında 13,14 ve 15 inci maddelere dayanan iadeleri de kapsadığı için, bu iadelerin tümünün ilgilendiren genel nitelikli iade ve mahsup taleplerine ilişkin konular 32 inci maddede yer almaktadır.

+