

T.C
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİMDALI

Yüksek Lisans Tezi

İHRACATTA KATMA DEĞER VERGİSİ
İSTİSNASI VE MESLEK MENSUPLARI İLE
İLİŞKİSİ

Naile YEKEN
175013019

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Ahmet Niyazi ÖZKER

Bandırma 2021

YÜKSEK LİSANS TEZ ONAYI

Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programında Yüksek Lisans öğrencisi Naile YEKEN tarafından Prof. Dr. Ahmet Niyazi ÖZKER’in danışmanlığında hazırlanan “İHRACATTA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI VE MESLEK MENSUPLARI İLE İLİŞKİSİ” başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 12/02/2021 tarihinde yapılan Tez Savunma Sınavında oyçokluğu/oybirliği ile başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Başkanı

Jüri-Danışman

Prof. Dr. Ahmet Niyazi ÖZKER

Jüri Üyesi

Etik Beyan Sayfası

TÜRKİYE CUMHURİYETİ BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (12/02/2021).

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı Soyadı

Naile YEKEN

İmzası

ÖZET

İHRACATTA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI VE MESLEK MENSUPLARI İLE İLİŞKİSİ

Naile YEKEN

Ülkeler için ihracatın önemi uluslararası ekonomik rekabet, sürdürülebilir ticaret, yabancı para ihtiyacının karşılanması ve en önemlisi ekonomik büyümeye katkı sağlamasıdır. Bu çalışmada ülkelerin ihracat hacimlerini genişletmek için dış ticarete verdiği önem ve ihracatçılara verilen teşvik ve destekler, aynı zamanda mal ve hizmet ihracatında KDV istisnaları ve KDV iadesinin çeşitleri irdelenmiştir. Ülkelerin kalkınması, uluslararası rekabet gücü ve ekonomik istikrar için hükümet tarafından uygulanan teşvikler dikkate alındığında, işletmeler için teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve mali tabloların raporlanması gibi önemli bir sorun ortaya çıkmaktadır. Çalışmamızda Türkiye’de vergi amaçlı muhasebeye ilişkin devlet teşvikleri ve yardımlarının açık ve anlaşılır bir şekilde tanınması ve bu kayıtların mali tablolara düzgün bir şekilde yansması ile birlikte hem teşviğin yıllar içindeki performansının ölçülmesi, hem de ekonomik kararların doğru bir şekilde alınması Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları kapsamında karşılaştırarak bu uygulamadaki farklılıkları ortaya koymak amaçlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Katma Değer Vergisi, İhracat, İstisna.

ABSTRACT

**VALUE ADDED TAX EXEMPTION IN EXPORT AND
RELATIONSHIP WITH PROFESSIONAL MEMBERS**

The importance of exports for countries is international economic competition, sustainable trade, meeting foreign currency needs and most importantly, contributing to economic growth. In this study, the importance given to foreign trade and incentives and supports given to exporters in order to expand the export volumes of countries, as well as VAT exemptions and VAT refund types in exports of goods and services are examined. Considering the incentives applied by the government for the development of countries, international competitiveness and economic stability, an important problem arises such as accounting for incentives and reporting financial statements for businesses. In our study, for tax purposes deficit of accounting for government grants and assistance and straightforward way to recognition in Turkey and the measurement of these records properly reflected in the financial statements along with performance in the years to promote both, as well as taking the correct economic decision-Turkey Accounting and Financial Reporting Standards It was aimed to reveal the differences in this application by comparing within the scope of this application.

Key Words: Value-Added Tax, Export, Exceptional.

ÖNSÖZ

Tez danışmanlığımı üstlenerek tezimin yürütülmesi ve sonuçlandırılmasın da bilimsel uyarılarından, önerilerinden fayda sağladığım, bilgi ve tecrübelerini benden esirgemeyen değerli hocam Prof. Dr. Ahmet NİYAZİ ÖZKER'e

Bu çalışma sürecinde her zaman maddi ve manevi desteğiyle yanımda olan, varlıklarıyla bana güç veren kıymetli anneme, babama ve kardeşime, hayatımın her döneminde sevgi ve anlayışını benden hiç esirgemeyen Sevim GENÇ ve ailesine,

Tez aşamamda moral ve motivasyonumu üst seviyede tutmama yardımcı olan, sevgili arkadaşlarım Münevver ERCAN, Esra YILMAZ, Yasemin BAŞARAN, Zehra ÖTGEN ve ailesine sonsuz teşekkür ederim.

Naile YEKEN

Bandırma 2021

İÇİNDEKİLER

YÜKSEK LİSANS TEZ ONAYI	ii
Etik Beyan Sayfası	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vi
KISALTMALAR	xiv
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	4
KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU VE İSTİSNALAR	4
1. Katma Değer Vergisi Kavramı	4
2. Katma Değer Vergisinin Tarihçesi	4
3. Katma Değer Vergisinin Konusu	7
3.1. Vergi Konusuna Tabi İşlemler	7
3.1.1. Ticari, Zirai, Sınai ve Serbest Meslek Faaliyetleri Kapsamında Yapılan Teslim ve Hizmetler;	8
3.1.2. Her Türü Mal ve Hizmet İthalatı	8
3.1.3. Diğer Teslim ve Hizmetler	9
4. Katma Değer Vergisi Mükellefi	11
5. Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumlusu	12
6. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay	14
7. Katma Değer Vergisinin Türleri	15
7.1. Gayrisafi Hâsıla Tipi Katma Değer Vergisi	15

7.2. Gelir Tipi Katma Değer Vergisi	15
7.3. Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi	16
7.4. Ücret Tipi Katma Değer Vergisi	16
8. Katma Değer Vergisi Hesaplama Yöntemleri.....	17
8.1. Toplama Yöntemi.....	17
8.2. Çıkarma Yöntemleri	17
8.2.1. Dolaylı (Vergi İndirimi) Çıkarma Yöntemi	17
8.2.2. Dolaysız Çıkarma Yöntemi	19
9. Katma Değer Vergisinde İstisna Kavramı	20
9.1. Tam İstisnalar	21
9.1.1. (11. Madde) İhracat İstisnası	21
9.1.2. (Madde 13) Araçlar, petrol ve kıymetli maden aramaları ile yatırımlarda istisna ve ulusal güvenlik harcamaları	22
9.1.3. (Madde 14) Transit Taşımacılık	24
9.1.4. (Madde 15) Diplomatik İstisnalar	24
9.1.5. (Madde 17/4/s) Engellilerin eğitimleri, meslek edinmeleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş araç gereç ve özel bilgisayar programları	25
10. Kısmi İstisnalar	25
10.1. İthalat İstisnası.....	26
10.2. Kültür Ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar	27
10.3. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar	28
10.3.1. Bazı sosyal nitelikli kurum ve kuruluşlara yapılan hizmet ve teslim ifaları:	28

10.3.2. Bazı eğitim ve öğretim kuruluşlarının bedelsiz eğitimi ve kültür ve eğitim amacı taşıyan kurum ve kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetler:	28
10.3.3. Döneme ait faaliyetlerinin %50 sini geçmeme şartı ile Üniversite ve yüksekokullarda verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri:	29
10.3.4. Diplomatik kuruluşlar ile yardım ve hayır amaçlı yabancı kurumların bedelsiz olarak yapacağı hizmet ve teslimler:.....	29
10.3.5. Kültür ve tabiat varlıklarının onarılması ve sürdürülmesine yönelik yapılan teslimler:.....	29
10.3.6. Bazı kurum ve kuruluşların görevleri kapsamında sundukları hizmetler:	29
11. Askeri Amaçlı İstisnalar.....	30
12. Diğer İstisnalar.....	30
13. İstisnadan Vazgeçme.....	32
İKİNCİ BÖLÜM	35
İHRACATTA KATMA DEĞER İSTİSNASI.....	35
1. İhracatın Tanımı	36
2. İhracatta KDV İadesi.....	36
2.1. Mal İhracatında KDV İstisnaları ve KDV İadesi	39
2.1.1. Özellik Arz Etmeyen İhracat	40
2.1.2. Kayda Bağlı İhracat	40
2.1.3. Kredili İhracat.....	40
2.1.4. Konsinye İhracat.....	41
2.1.5. İthal edilen malların İhracatı.....	42
2.1.6. İhracatı Serbest Bölgelere Yapılan İhracat İşlemleri.....	42
2.1.7. İhracatı Bağlı Muamele Yoluyla Yapılan İşlemler.....	43

2.1.8. İhracatı Ticari Kiralama Yoluyla Yapılan İşlemleri	43
2.1.9. Transit Ticaret İşlemleri	44
2.1.10. Bedelsiz İhracat Şekli	45
2.1.11. Diğer İhracat Türleri.....	46
2.2. Hizmet İhracında KDV İadesi ve İstisnası	47
2.2.1. Hizmet İhracatı İstisnasının Şartları	47
2.2.2. Hizmet İhracatında Özel Durumlar Taşıyan Hususlar	51
2.3. Türkiye’de İkameti Bulunmayan Yolculara Yapılan Teslimlerde KDV İstisnası	52
2.4. Tecil/Terkin Uygulaması.....	57
2.4.1. İhraç Kaydıyla Yapılan Mal Teslimlerinde İhracatçı Açısından Uygulama	60
2.4.2. İhraç Kaydıyla Yapılan Mal Teslimlerinde Mükellefin Durumu.....	60
2.4.3. İhraç etmek şartıyla imalatçı olmayanların Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine Yapılan Teslimlerde Tecil/Terkin	62
2.4.4. Dahilde İşleme Rejimi İçinde Yer Alan Tecil-Terkin İşlemi.....	62
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	66
İHRACATTA KDV İADESİ UYGULAMASINA YÖNELİK HUSUSLAR	66
1. Mal ve Hizmet İhracatı.....	66
2. Yapılacak İade İşlemi ve Mahsuplarda İbrazı Gereken Resmi Belgeler.....	67
2.1. Mal İhracatında	67
2.2. İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde	67
2.3. Döviz Alım Belgesi	67

2.4. Dahilde İşleme Çerçevesinde Tecil-Terkin Uygulamasında İbrazı Gereken Evraklar	68
2.5. Hizmet İhracatı Uygulamasında Gerekli Belgeler	69
2.6. Türkiye’de İkameti Bulunmayan Yolculara KDV Tutarının Tahsili Yapılan Satışlarda	69
2.7 Türkiye’de İkameti Bulunmayanlara Döviz Karşılığı Yapılan Satışlarda (Bavul Ticareti)	69
3. Güvence (Teminat) Uygulaması	70
3.1. Normal Teminat Uygulaması	70
3.2. İndirimli Teminat Uygulaması	70
3.3. Yükseltilmiş Teminat Uygulaması	71
4. Mahsuben İade İşlemi	71
5. KDV İadelerinde Teyit İşlemleri	73
5.1. Gümrük Beyannamesinin Teyit İşlemi	73
5.2. Bankalara Verilen Teminat (Güvence) Mektuplarının Teyidi	75
5.3. Yabancı Para Alımını Gösterir Belgelerin Teyidi	75
6. KDV İade Tutarının YMM Tasdik Raporunca Alınması	75
7. Ayrıcalıklı Rejimlerin Uygulandığı Mal ve Hizmetler	76
7.1. Gümrük Antrepo Rejimi	76
7.2. Dâhilde İşleme Rejimi	77
7.3. Gümrük Kontrolünde Bulunan İşleme Rejimi	77
7.4. Geçici İthalat Rejimi	78
7.5. Hariçte İşleme Rejimi	78
7.6. İhracat Düzeni (Rejimi)	78

7.7. Geri Gelen Eşya	78
7.8. Transit Rejimi.....	79
7.9. Bağlı Olmayan Antrepolar ve Serbest Bölgeler Rejimi	79
8. KDV İade Yöntemleri	79
8.1. Nakit Şeklinde İade	80
8.1.1. Teminatla İade.....	80
8.1.2. İndirimli Teminat Uygulaması	81
8.1.3. Teminat Mektuplarının İadesi	83
8.1.4. Hazine ve Maliye Bakanlığı İnceleme Raporuyla İade.....	83
8.1.5. Yeminli Mali Müşavir Onay Raporu ile İade.....	84
8.2. Mahsuben İade	85
8.2.1. İadenin Vergi Borçlarına Mahsup Edilmesi.....	85
8.2.2. İadenin SGK Prim Borçları için Mahsup Edilmesi	86
8.2.3. Hızlandırılmış KDV İadesi (HİS)	88
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	91
Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20).....	91
1. Devlet Yardımı, Hibe ve Bağışlarının Ayrımı	91
2. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Sunum	92
3. Türkiye'de İhracatta KDV İadesi	105
4. İhracatta Geri Ödeme Tutarı Üst Sınırları.....	106
SONUÇ	108
KAYNAKÇA	111

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1 : Dolaylı Çıkarma Yönteminde Katma Değer Hesaplama.....	18
Tablo 2: Dolaysız Çıkarma Yönteminde Katma Değer Hesaplanması.....	19
Tablo 3 : Hibe İadelerinin Muhasebesi	96
Tablo 4: Kar veya Zararda Muhasebeleştirme Zamanlaması.....	101
Tablo 5: Devlet Teşviği 'nin Bilanço ve/ veya Gelir Tablosunda Brüt Sunum Ve Net Sunum Gösterilme Şekilleri.	102
Tablo 6 : Brüt ve Net Bilanço Sunumu.	102
Tablo 7 : Brüt ve Net Bilanço Sunumu.	103

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
FOB	: Free On Board
TCGB	: Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Beyannamesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
COVID-19	: Korona Virüs Hastalığı
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
LAKH	: Hint Sayı Sisteminin 100.000 bine eşit değeridir.
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
ATİK	: Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IFRIC	: Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
FAVÖK	: Faiz-Amortisman-Vergi-Öncesi-Kar
MEB	: Milli Eğitim Bakanlığı
OGT	: Ortak Gümrük Tarifesi
R.G.	: Resmi Gazete
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
VEDOP	: Vergi Daireleri Otomasyonu Projesi

PTT : Posta ve Telgraf Teşkilatı

VDK : Vergi Denetim Kurulu

VUK : Vergi Usul Kanunu

YMM : Yeminli Mali Müşavir



GİRİŞ

Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler bakımından İhracat önemli ve kritik bir yere sahiptir. Kavram olarak ihracat, ülke sınırları içerisinde hiçbir şarta bağlı olmadan (serbest) dolaşımda bulunan mal veya hizmetlerin farklı ülkelere gönderilmesi/satılması anlamındadır. Ülkeler için ihracatın önemi ise uluslararası ekonomik rekabet, sürdürülebilir ticaret, yabancı para ihtiyacının karşılanması ve en önemlisi ekonomik büyümeye katkı sağlamasıdır. Bu yüzden ülkeler ihracat hacimlerini genişletmek için dış ticarete ayrı bir önem vermekte ve ihracatçılara çok sayıda teşvik ve destek sağlamaktadır. Bahsi geçen teşvik ve destekler Türkiye’de vergi iadesi, muafiyet, düşük oranda vergilendirme, vergi erteleme şeklinde. İhracatta uygulanan bu teşviklerden Katma Değer Vergisi (KDV) muafiyeti ve KDV iadesi çok sık yararlanılan uygulamalar arasındadır.

Vergi tüm dünyada karşımıza çıkan toplumsal bir gerçeklik ve olgudur. 01.01.1985 yılından bu yana ilk defa uygulamaya geçirilmiş olan Katma Değer Vergisi (KDV) toplam bütçe gelirleri içerisinde önemli bir orana sahip olmuştur. Kavram olarak *katma değer*; mikroekonomi açısından bir gerçek veya tüzel kişinin ifa ettiği hizmetin veyahut sattığı malın maliyet bedeli ile satış fiyatı arasındaki farktır. Katma değer vergisi ise bir ürün veya hizmetin ham halinden tüketim aşamasına kadar oluşan iktisadi süreçlerin her aşamasında ürün veya hizmete dâhil edilen değer kadar oluşan her işlemde matraha katılan değer kadar olan bir tür yayılı muamele vergisidir. Bu özelliğiyle en sık kullanılan dolaylı vergi türü olarak kabul edilen KDV, Avrupa birliği ülkelerinde 1967 yılından itibaren kabul görmüş ve ortak harcama vergisi olarak yürürlüğe girmiştir. Katma Değer Vergisini tatbik eden tüm ülkelerde yer bulan “*varış ülkesinde vergilendirme*” prensibine göre ülkeye giren mal ve hizmetler vergilendirmeye tabi tutulurken, ihraç edilen mal veya hizmetlerin üzerinden alınan KDV tahsil edilmemekte olup, bununla birlikte vergiden arındırılmış olmaktadır. Böylece, ihracat teslimleri ve söz konusu teslim yönelik hizmetler ile yurtdışındaki mükellefler için yapılan hizmetler KDV’den muaf tutulmuş ve İhracat faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla “İhracat İstisnaları” başlığı altında düzenlemeler yapılmıştır.

Kavram olarak istisna ise, bir kimse ya da bir şeyi benzerlerinden farklı tutmaktır. İhracata konu mülkün üretimi ve tedariki ile ilgili yüklerin iadesi olan KDV iade sistemi İhracatta istisna bakımından ihracatçılar için önemli bir yere sahip olmuştur. İstisna ve vergilendirme kavramları esasen çatışır gibi görünmekte olsa da vergilendirmenin esas amacı gelire ilişkin bir kaynak oluşturmak iken, vergilendirmeden farklı olarak istisnada bazı vergiye tabi uygulamaların vergilendirme kapsamı dışında tutulması nedeniyle kaynak kaybına sebep olabileceği düşünülmektedir.

Ülkelerin kalkınması, uluslararası rekabet gücü ve ekonomik istikrar için hükümet tarafından uygulanan teşvikler dikkate alındığında, işletmeler için teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve mali tabloların raporlanması gibi önemli bir sorun ortaya çıkmaktadır. Teşviklerin açık ve anlaşılır bir şekilde tanınması ve bu kayıtların mali tablolara düzgün bir şekilde yansıtılması, hem teşviğin yıllar içindeki performansının ölçülmesi, hem de ekonomik kararların alınması ve doğru kararların alınması açısından önemlidir. Türkiye’de vergi amaçlı muhasebeye ilişkin devlet teşvikleri ve yardımları, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı kullanılmaktadır.

TMS 20 devlet hibeleri ve diğer devlet yardımı türlerine ilişkin açıklama gerekliliklerini ortaya koymaktadır. Bunlar, muhasebe politikası ve sunum yöntemlerini, devlet hibelerinin niteliği ve biçimini ve diğer hükümet yardım biçimlerini ve yerine getirilmemiş koşulları ve tanınan devlet yardımına ilişkin diğer olasılıkları içerir.

Bu kapsamda bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; Katma değer vergisi ve istisna kavramları açıklanmakta, katma değer vergisinin önemi ve unsurları ortaya konulmaktadır. Daha sonra katma değer vergisinin hesaplama yöntemleri ve katma değer vergisinin türlerinden bahsedilmiştir. Son olarak da katma değer vergisinde istisna kavramı iki ana başlık altında incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci ve üçüncü bölümünde ise; İhracatın tanımı ve ihracatta katma değer vergisi iadesine yer verilmiştir. Bununla birlikte mal ve hizmet ihracatında KDV istisnaları ve

KDV iadesinin çeşitleri irdelenmiştir. Daha sonra ihracatta KDV iadesine yönelik hususlar ve KDV iadelerinde teyit işlemleri ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesinde ve finansal tabloların sunumunda mevcut muhasebe ve vergi uygulamalarını, finansal raporlama standartları (TMS 20) ile karşılaştırarak bu uygulamadaki farklılıkları ortaya koymak amaçlanmıştır. Çalışmamızda TMS-20 Devlet Teşvik Muhasebesi ve Devlet Yardımı Açıklaması Muhasebe politikalarını açıklarken bunun yanında devlet teşvikleri ve devlet yardımlarına yer verilmiştir. Yapılan değerlendirmeler ve öneriler ise çalışmanın sonuç kısmında açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU VE İSTİSNALAR

1. Katma Değer Vergisi Kavramı

Vergi tüm dünyada karşımıza çıkan toplumsal bir gerçeklik ve olgudur. 01.01.1985 yılından bu yana ilk defa uygulamaya geçirilmiş olan Katma Değer Vergisi (KDV) toplam bütçe gelirleri içerisinde önemli bir orana sahip olmuştur (Tekin, 2017: 28). Bu nedenle katma değer vergisinden önce katma değer kavramını tanımlamak gerekir. Katma değer, mikroekonomi açısından bir gerçek veya tüzel kişinin ifa ettiği hizmetin veyahut sattığı malın maliyet bedeli ile satış fiyatı arasındaki farktır (Eğilmez, 1983: 24).

Katma değer vergisi bir ürün veya hizmetin ham halinden tüketim aşamasına kadar oluşan iktisadi süreçlerin her aşamasında ürün veya hizmete dâhil edilen değer kadar oluşan her işlemde matraha katılan değer kadar olan bir tür yayılı muamele vergisidir (Bilici, 2015: 132). Bu özelliğiyle en sık kullanılan dolaylı vergi türü olarak kabul edilen KDV, Avrupa birliği ülkelerinde 1967 yılından itibaren kabul görmüş ve ortak harcama vergisi olarak yürürlüğe girmiştir (Oktar, 2009: 1).

İndirim mekanizmasına bağlı olarak uygulanan katma değer vergisinde, her aşamada belirlenen vergi miktarı bir önceki vergi aşamasında hesaplanan vergiden indirilir ve kalan kısım vergi dairesine ödenir.

2. Katma Değer Vergisinin Tarihçesi

KDV genellikle insanların aklına gelen ilk harcama vergisi olmaktadır. En çok anılan ve bilinen vergilerden biri olan KDV'nin tarihi de çok eskilere dayanmaktadır. Eski Roma döneminde alınan bu verginin Antik Mısır Medeniyetinde de toplandığı bilinmektedir. Günümüzdeki şekliyle tam olarak aynı olmasa da bu iki eski medeniyette alınan bazı vergiler KDV'nin var oluşuna etken olan vergilerdir (Nadaroğlu, 1992: 371).

Her ne kadar çok eski medeniyetlere ve toplumlara kadar uzanan bir vergi olsa da günümüzdeki anlamıyla gündeme gelişi ve uygulamaya geçişi 20.yüzyılda olmuştur. Alman

Von Siemens (1919) ve ABD’li Thomas Adams (1920) KDV uygulamasını ilk dile getiren düşünürler olmuştur (Güngör, 2017: 76).

Türkiye’de ise KDV ilk olarak 1927 senesinde o zamanki adıyla Türk İmalat Muamele Vergisi olarak uygulanmıştır. Türkiye’de uygulanan bu vergi KDV açısından dünyada da ilklerden olmuştur. Ancak yine de bu gün uygulanan KDV mantığıyla ilk KDV sistemine geçmek ülke ise 1950 senesinde Japonya olmuştur. Ancak uygulamayı yürürlüğe almamışlardır. Daha sonra ise 1953’te ABD, 1954’te Fransa bu vergi sistemini yürürlüğe almıştır (Öncel, 2017: 290).

Bu ülkelerin ardından ise sırasıyla Danimarka (1967), Almanya (1968), Hollanda (1969) Lüksemburg (1970), Belçika (1971), İngiltere ve İtalya (1973) KDV uygulamasına geçmiştir (Ayhan, 2017: 22).

Türkiye ise kuruluşunu takip eden yıllarda bu vergi uygulamasına başlamış ve bu alanda öncü olmuştur. Ülkemizde KDV uygulamasının kökeni 1926’da çıkarılan 735 sayılı Umumi İstihlak Vergisi Kanunu ve 737 sayılı Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanunu’na dayanmaktadır. Fakat bu düzenlemelerin verimli olmaması nedeniyle bir yıl sonra 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile yeni bir düzenlemeye gidilmiştir. Ancak yaklaşık dört sene sonra bu yasa da değiştirilmiş, yerine 1860 sayılı Muamele Vergisi Kanunu çıkarılmıştır. Bu yasa ile beraber ilk madde indirimi yöntemi de sisteme girmiştir. Ayrıca muafiyetler ve istisnalar da genişletilmiştir. Dört yıl sonra bu yasa da değiştirilmiş ve 2430 sayılı Kanunla vergi oranlarında güncelleme yapılmıştır. Bu yasa da altı yıl yürürlükte kalmıştır. Daha sonra yerine 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu çıkarılmıştır. Bu yasa ile vergi üç ayrı sınıfta ele alınmıştır. Bunlar;

- Üretilen ürünler muamele vergisi
- Banka, banker ve sigorta şirketleri muamele vergisi
- İthalat muamele vergisidir (Nadaroğlu, 1992: 373).

Gider vergilerinde yapılan güncelleme ile 1957’de istihsal ve hizmet vergileri de birbirlerinden ayrılmıştır. İstihsal vergisi, büyük çapta imalat olduğunda ilk ve ana istihsal

hususlarına dair alınırken, küçük ve orta şirketler vergiden muaf kılan toplu muamele vergisi özelliğini meydana getirmiştir. Bunun yanı sıra, özel tüketim vergilerine bağlı hususları da kapsamına almıştır. Ancak şeker bunların dışında bırakılmıştır (Güngör, 2017: 77).

Hizmet vergileri de üç sınıfta ele alınmıştır. Bunlar;

- Banka ve sigorta muamele vergisi,
- Nakliyat vergisi
- P.T.T. Hizmetleri Vergisidir

KDV Kanunu uygulanmaya başlamadan evvel işletme vergisi alınmıştır. İşletme vergisi, Minimum vergi sınırı ve maksimum vergi sınırı seviyeleri göz önüne alınarak saptanan satış vergi yüzdeleri (%5-%30) üzerinden belirlenmiştir. İşletme vergisi çoğunlukla lüks tüketim harcamalarına dair bir uygulama olmuştur (Güngör, 2017: 77).

Türkiye’de 1985’ten evvel ürün ve hizmetlerden tahsil edilen ve harcama vergileri yapısını meydana getiren ve yürürlükte bulunan, İstihsal Vergisi, Nakliyat Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi, İlân ve Reklâm Hizmetleri Vergisi ve İşletme Vergisi bir bütünlük var etmiştir. Bu nedenle ekonomik hedeflere erişmede sıkıntılar çıkmakta ve başka vergi yükleri meydana getirmektedir. Bu durumun ekonomik ve toplumsal koşullara uygun hale dönüşmesi için KDV çözüm olarak düşünülmüştür (Güngör, 2017: 77).

KDV uygulamasının başlıca nedenleri, ekonomik ve mali unsurlardır. Ekonomik unsurlar, ihracatın artması, sanayideki vergi ağırlığının düşürülmesi, enflasyonist problemlerin önüne geçilmesi, kaynakların en uygun dağılımının sağlanması, ihtisaslaşmaya isteklendirme ve fiyatlar genel düzeyinin denetimidir. Mali nedenler ise vergi adaletinin oluşturulması, vergi toplamaya etkisi, vergi kaçakçılığına etkisi, araçsız vergiler yapısında tamamlayıcı özelliği ve başka ülkelerin vergi sistemleri ile uyumun sağlanmasıdır (Güngör, 2017: 77).

Bu açıdan, ülkemizde KDV ile alakalı düzenlemeler ilk kez 1972’de Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılmıştır. 1980 senesine dek Hazine ve Maliye Bakanlığınca beş tasarı oluşturulmuş ve Türkiye’de ilk kez uygulanması öngörülen bu vergi için Bakanlıkça hizmet

içi eğitim programları yapılmıştır. Bunun yanı sıra Almanya ile yapılan ortak çalışmalar neticesinde Almanya’da personel eğitimi yapılmıştır (Ayhan, 1983: 34).

KDV ile alakalı bu düzenlemeler neticesinde, 2 Kasım 1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete ’de 3065 sayılı KDV Kanunu yayımlanmıştır. Kanun 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir (Güngör, 2017: 78).

3. Katma Değer Vergisinin Konusu

Verginin konusu, vergi alınan nesneyi ifade etmektedir. Vergi harcama, gelir ve servet üzerinden alınır. Verginin konusunu maddi ve maddi olmayan işlemler meydana getirir. Burada katma değer vergisinin konusunu harcamalar meydana getirir (Mutluer, 2011: 562). Katma değer vergisi diğer muamele vergilerine nazaran daha adaletli ve iktisadidir. Oluşumu itibariyle kendi içinde oluşturduğu otokontrol sistemi vergiyi daha verimli ve kullanılır kılmaktadır (Kalenderoğlu, 2004: 165).

3.1. Vergi Konusuna Tabi İşlemler

Gerçekleşen bir işlemin katma değer vergisine tabi tutulması için bu işlemin Türkiye’de yapılmış olması gerekmektedir. Türkiye dışında oluşan işlemler vergiye tabi tutulmamaktadır. Burada Türkiye dışından kastedilen gümrük sınırlarıdır. Buradan anlaşılacağı üzere serbest bölgeler yurt dışı sayılmaktadır. Bu bölgelerde oluşan işlemler vergiye tabi değildir. Ürünlerin teslim yerinin yurtiçinde olması ve ürün teslim işlemlerinin yurtiçinde yapılması, hizmetlerin yurt içinde yapılması veya sunulan hizmetten yurt içinde faydalanılıyor olmasını ifade eder (Yılmaz, 2003: 232).

Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) ilk maddesinde vergi konusuna tabi işlemler yer almaktadır. Bunlar gelir elde etme amacı taşıyan faaliyetler, ithalat işlemleri ve vergiye tabi diğer hizmetlerdir (Mutluer, 2011: 562).

3.1.1. Ticari, Zirai, Sınai ve Serbest Meslek Faaliyetleri Kapsamında Yapılan Teslim ve Hizmetler;

Katma değer vergisine giren işlemlerin başında ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri kapsamında yapılan hizmet ve teslimler yer almaktadır. KDVK' de verginin konusuna giren işlemlerin tanımı yapılmamış tanımla ilgili Gelir Vergisi Kanunundan (GVK) yararlanılacağı belirtilmiştir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2001: 404). Konu olan faaliyetlerin sürekliliği, niteliği ve kapsamı gelir vergisi kanunlarına göre tespit edilmektedir. Vergiye konu olacak işlemlerin gelir vergisi kanununda bahsedildiği anlamda ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde olması gerekir (Mutluer, 2011: 562). GVK' da açıklık söz konusu olmayan konularda da işlemlerin Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve diğer ilgili mevzuat hükümlerinden faydalanılması gerektiği belirtilmiştir (Kayhan, 2008: 81).

Bu faaliyetlerin kanunlarda veya resmi makamlarda gösterildiği şekliyle yapılması, işlemleri yapanların kişilikleri, hukuki konumları, Türk olup olmamaları, işyerlerinin veya kanuni merkezlerinin Türkiye' de bulunup bulunmaması yapılan işlemlerin niteliğini değiştirmez ve vergilendirmeye engel değildir (Mutluer, 2011: 562).

3.1.2. Her Türlü Mal ve Hizmet İthalatı

Uluslararası ticarete işlem gören mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi ilke olarak nerede tüketiliyorsa orada yapılmaktadır. Bu nedenle dış ülkelerden ülkemize gelen mal veya hizmetin katma değer vergisi ithal işlemi sırasında karşı ülke tarafından ihrac işlemi yapan kişiye iade edilir. Bu koşullarda ithal ettiğimiz mal veya hizmet ihracatçı ülke açısından vergilendirmeden muaf tutulmuş olur. Yurt dışından ithal edilen mal ve hizmetlerin vergiye tabi olmayıp, yurt içinden alınan ürünlerin vergiye tabi tutulması yurt içindeki üretimi cezalandırmakta ve haksız rekabete sebep olmaktadır. Vergi teorisi açısından da kabulü mümkün olmayan bu durumun çözümü ihracat sürecinde vergiden arındırılan mal ve hizmetler ithal edilen ülkede ithalat sırasında vergiye tabi tutularak, katma değer vergisinin tarafsızlığı sağlanmıştır. KDVK' nu 1. maddesinin 2. bendinde her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisi konusuna tabi tutulduğu açıkça belirtilmiştir (Şenyüz, 2002: 394-395).

Kanunda belirtilen ithal edilen malların, verginin konusu bakımından ara mal veya bitmiş mal olması bir değişiklik göstermez. İthal edilen malla birlikte hizmet ithalatı da vergi konuna girmektedir. KDVK md. 4'te hizmet ithalatı *“bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi”* işlemler olarak yer almıştır. Yurt dışında oluşan işlemin ithalatının yapıldığının ve hizmet sayılan hallerin ölçütü, bu işlemlerin sonucundan Türkiye’de faydalanılmasıdır (Kızılot ve Taş, 2013: 296).

3.1.3. Diğer Teslim ve Hizmetler

KDVK 1. maddesinin 3 bendinde yer alan diğer teslim ve hizmetler verginin konusunun açıklandığı kanunun 1. Maddesinin birinci ve ikinci maddelerinin dışında kalan faaliyetler anlamına gelmemektedir. Bu nedenle kanunda maddeler halinde açıkça sıralanmıştır. Diğer faaliyetler çerçevesinde KDV’ ne dâhil edilmiş teslim ve hizmetler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Pehlivan, 2013: 336).

- Posta Telefon Telgraf, Teleks vb. Hizmetler,
- Spor toto, milli piyango, at yarışı vb. şans ve talih oyunlarının oynanması ve düzenlenmesi,
- Profesyonel futbolcuların oynadığı sportif faaliyetler, yarışlar, maçlar ve bunların düzenlenmesi, profesyonel sanatçıların yer aldığı konserler ve gösteriler,
- Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
- Boru hattı ile ham petrol ve gaz ürünlerinin taşınması,
- GVK’ nin 70. maddesinde yer alan mal ve hakların kiralanması,
- Genel ve katma bütçeli idarelere, yerel yönetimlere, mesleki kuruluşlara, dernek ve vakıflara, döner sermayeli kuruluşlara ait ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki hizmet ve teslimleri,
- Rekabet eşitsizliğini düzeltmek amacıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek hizmet ve teslimler,

3.1.3.1. Katma Değer Vergisi Açısından Teslim Ve Teslim Sayılan Haller

Katma değer vergisi açısından teslim kavramının açıklaması KDVK' nin 2. Maddesinde açıklanmıştır. Bu maddeye göre teslim, Bir mal üzerindeki tasarruf hakkına sahip olanlar veya onun adına elinde bulunduranlarca, alıcıya ya da onun yerine işlem yapanlara devredilmesi işlemidir. Ayrıca malın teslim edilmek üzere nakliyesinin başlatılması ya da nakliyeciyeye veya sürücüye verilmiş olması da teslim sayılmaktadır (Akdoğan, 2013: 500).

- Bir malın tasarruf hakkının iki veya daha çok kişi tarafından zincirleme akde dayalı şekliyle teslim edilmesi suretiyle malın el değiştirmeden doğrudan en son alıcıya ulaştırılması durumunda aradaki aşamaların her biri ayrı ayrı teslim sayılmaktadır (Mutluer, 2011: 564). Örneğin; bir nakliye aracı firması nakliye aracı teslimatını acente aracılığıyla gerçekleştirmiştir. Malın acenteye ulaşması süresinde ana bayi, bölge bayi ve acente şeklinde bir zincir bulunmaktadır. Burada nakliye aracı bu dağıtım kanalları ile tüketiciye teslim ediliyorsa her bir aşama bir teslim kabul edilmektedir (Akdoğan, 2013: 500).
- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma vb. ürünlerin dağıtımı mal teslimi sayılır.
- Kap ve ambalajlar tali ve döküntü maddelerin geri verilmesinin kabul edilebilir olduğu hallerde teslim, bu mallar haricindeki mallar itibariyle sayılır. Buradan hareketle satılan malın kap veya ambalajı geri alınacak ise kap ve ambalaj ücreti veya depozito ücreti KDV matrahına dâhil edilmez. Burada örnek olarak şeker fabrikasına pancar satışı yapan çiftçinin fabrikadan teslim ettiği malın ücreti dışında bedelsiz küşpe alması gösterilebilir (Pehlivan, 2013: 340).
- Trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Mal teslimi yapılırken aynı zamanda mal teslim alınması durumunda iki ayrı işlem söz konusu olmaktadır.

KDVK' nin 3. Maddesinde Yer Alan Teslim Sayılan Haller;

- Vergiye tabi bir malın ne şekilde olursa olsun vergiye tabi işlemler haricinde amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların şirket personeline ücret, prim, maaş vb. şekillerde verilmesi,

- Üretilen vergiye tabi malların, teslimatının vergiden istisna edilmiş olması durumunda bu malların her ne şartla olursa olsun kullanılması.
- Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri teslim sayılan hallerdendir.

3.1.3.2. Katma Değer Vergisi Açısından Hizmet Ve Hizmet Sayılan Haller

Katma değer vergisi kanununda hizmet kavramı KDVK md. 4' te teslim ve teslim sayılan haller ve mal ithalatı haricinde kalan işlemler olarak belirtilmiştir. Bir hizmet karşılığının bir başka hizmet veya bir mal teslimi olması durumlarında her bir işlem ayrı sayılmakta ve ayrı vergilendirme yapılmaktadır. Ayrıca vergiye tabi hizmetten işletme sahibinin, çalışanlarının veya diğer kişilerce karşılıksız yararlandırılması da hizmet sayılan hallerdendir (Akdoğan, 2013: 503).

4. Katma Değer Vergisi Mükellefi

Vergi yasaları içerisinde belirtilen kurallar dâhilinde işlem yapmak, zamanında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafınca belirtilmiş kurallar çerçevesinde tahakkuk ve ödeme işlemlerini gerçekleştirmek önemli bir husustur (Şen, 2017: 49). Diğer vergi kanunlarında olan mükellef kavramı, katma değer vergisinde mükellef kavramı ile farklıdır. Katma değer vergisinde mükellef denildiğinde iki ayrı kişi kastedilmektedir. Bunlardan birincisi, kanuni mükellef olarak da anılan ödenmesi gereken vergiyi tüketiciden alıp, vergi dairesine yatırmakla sorumlu olan mükelleftir. Burada yapılan vergiye tabi işlemi kimin yaptığı önemli değildir. İkinci kısım mükellef ise nihai tüketiciler olup, bu kişilere nihai mükellef adı verilmiştir. Bu mükellefler satın almış oldukları mal ve hizmetlerin ödeme aşamasında mal ve hizmetin ücretini öderken vergi kısmını da kanuni mükelleflere ödemiş olmaktadır. Genel anlamda mükellef denildiği zaman nihai tüketicileri değil verginin taşıyıcıları olan kanuni mükellefler kastedilmektedir (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 2000: 73).

KDV kanunu 3065 numaralı kanun 8. Maddesinde Mükellefin tanımı yapılmıştır. Buna göre mükellef “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel*

kişi” olarak tanımlanmıştır. Aynı maddede yer alan KDV mükellefleri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

- *Mal teslimi ve hizmet ifası işlemlerini yapanlar,*
- *İthalatta mal ve hizmet ithalatı yapanlar,*
- *Transit taşımalarda gümrükte geçiş işlemi yapanlar,*
- *Müzayede mahallerinde satış işlemi yapanlar,*
- *PTT işletme genel müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,*
- *Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,*
- *Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile, profesyonel futbolcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışların tertiplenmesi.*
- *Gelir vergisi kanunun 70 inci maddesinde yer alan mal ve hakları kiraya verenler,*
- *İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlar*

KDV kanunun 8. Maddesinin 2. Bendinde katma değer vergisi ödemelerinde yersiz olan veya fazla ödemelerde neler yapılması gerektiğine dair açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre “ *vergiye tabi bir işlem olmadığı veya KDV’yi fatura ve benzeri vesikalarda göstermeye hakkı olmadığı halde düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları KDV tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler içinde geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre mükelleflere iade edilir şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır*” şeklinde açıklanmıştır.

5. Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumlusu

Vergi kanunlarında vergi ödenmesi gereken konuyu gerçekleştiren kimseler veya geliri elde eden bireyler mükellef olarak tanımlanmıştır. Burada mükellef fiili yapan kişiyi doğrudan

göstermiş ve bizzat ödemekle yükümlü tutmuştur (Bilici, 2005: 51). Vergi sorumlusu vergi dairesine karşı vergi ödeme yükümlülüğü olan kişidir. Bir başka deyişle, verginin gerçek mükellefi olamayan ancak yasalarının belirlediği hallerde gerçek kişilerle olan münasebetleri nedeniyle verginin hesaplanması, verginin kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi gibi işlemlerin yapılması ile zorunlu tutulan üçüncü kişilere vergi sorumlusu denilmektedir (Öztürk, 2013: 130). Ayrıca vergi sorumlusu olma yönünden, basit usul ve yahut gerçek usulde vergilendirilmenin bir önemi olmamaktadır (Yaşar, 2013: 119).

Katma değer vergisi sorumlusuna 3065 sayılı KDVK’i madde 9’da şöyle yer verilmiştir.

- Türkiye içinde mükellefin ikametgâhının, işyerinin veya işyeri merkezinin, bulunmaması hallerinde ve kanunda gerekli görülen diğer durumlarda Maliye Bakanlığı, vergi alacağını korumak amacıyla, vergi konusuna tabi işlemlere ilgili tarafları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. (Ek cümleler: 28/11/2017-7061/41 md) Şöyle ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri veya işyeri merkezi, bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda verilen hizmetlere bağlı vergiyi, bu hizmetler doğrultusunda uygulamaya ilişkin kuralları belirlemeye yetkilidir.
- Kaydi veya fiili sayım sırasında belgesiz hizmet alındığı veya belgesi olmayan mal bulundurulduğu tespit edildiğinde, bu işlemler sonucunda zıyana uğratılan vergi, belgesiz hizmet alan veya mal bulunduran mükelleften aranır.
- Belgesiz hizmet satın alan veya mal bulunduran mükellef tespit edildiğinde bu alış belgelerinin sunulması için tespit tarihinden itibaren 10 gün süre verilir. Bu süre içerisinde belgelerin sunulmaması halinde tespit tarihindeki emsal tutar üzerinden, alışlarını belgelemeyen mükellef adına vergi dairesi tarafından re’sen tarh edilir. Vergi dairesi bu işlem üzerinden vergi zıyaı cezası uygular.

6. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için ilk şart vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları hukuki bir durum veya bir olayın varlığıdır (Akkaya, 2002: 14). Vergi kanunları ile kamu alacağının doğması bir takım kurallara bağlanmıştır. Bu kurallara uyulmadığı sürece vergi alacağı oluşmayacağı gibi verginin meydana gelmesi için de vergiyi oluşturan konu ile vergi mükellefi arasında kanunların şart koyduğu şekilde bir ilişkinin oluşması gerekmektedir (Oktar A, 2013: 107).

KDV Kanunu 10.maddesinin a fıkrasında hizmet icrası ve ürün teslimi durumlarında hizmetin verilmesi, b fıkrasında ise ürün tesliminden ya da hizmetin icra edilmesinden önce fatura ve benzeri evrakların sunulması durumunda, bu belgelerde belirtilen sayılarla kısıtlanmış olmak kaydıyla fatura ya da benzeri belgelerin hazırlanması esnasında vergiyi meydana getiren olayın ortaya çıkacağı karara bağlanmıştır. Fakat hizmet prosedürlerinin somut bir olay olarak yapılamaması sebebiyle uygulamada vergiyi meydana getiren olayın ne zaman ortaya çıktığına dair ikilemler var olmuştur (Uysal, 1998: 23-42).

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda hizmet prosedürlerinin vergilendirilmesinde; değerlendirme (işlemlerin ülke içinde yapılması) (Madde 6), yararlanma (İhracat teslimi ve yurt dışında ikamet eden müşteriler için yapılan hizmetler) (Madde 12), olmak kaydıyla iki esas ölçüt baz alınmıştır. (Laleli, 2013: 65).

Değerlendirme ölçütünün uygulanması neticesinde KDV'de hizmet ihracatı istisnası uygulaması çoğunlukla önemini yitireceği gibi ülke haricinde faydalanılan fakat ücreti Türkiye'de gider şeklinde gösterilen her çeşit hizmet de vergilendirilmektedir. Bu da çifte vergilendirmeye sebep olmaktadır. Bu sebeple kanun koyucu KDV Kanunu 12. Madde ile Hizmet ihracatında değerlendirme ölçütlerinde vazgeçerek yararlanma ölçütünü getirmiştir. Hizmet ihracatına dair usul ve esasları yararlanma ölçütü baz alarak saptamıştır. KDV Kanununun 6/b bendindeki "değerlendirilme" ifadesi kaldırılarak uygulamada var olan problemler bitirilmiştir (Kırıktaş ve Tolu, 1996: 140).

7. Katma Değer Vergisinin Türleri

Katma değer vergisine katılan değer matrahının hesaplanmasında, satış tutarından mahsup edilecek alış tutarlarına sermaye mallarının dâhil edilip edilmemesine göre katma değer vergisi dört maddeye ayrılmaktadır. Bu maddeler şu şekildedir.

- Gayrisafi Hâsıla Tipi Katma Değer Vergisi,
- Gelir Tipi Katma Değer Vergisi
- Tüketim tipi Katma Değer Vergisi
- Ücret Tipi Katma Değer Vergisi

7.1. Gayrisafi Hâsıla Tipi Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisinde gayrisafi hâsıla tipi, işletmelerin üretim sürecinde oluşan aşamaların her birinde ortaya çıkan katma değer matrahının hesaplanmasında satış tutarından indirilecek tutara sermaye mallarının dâhil edilmesine izin verilmemektedir (Edizdoğan ve Özker, 2003: 304). Bir başka ifadeyle sermaye mallarının bedelleri ve amortismanları satış hasılatından indirilmeden hesaplanmaktadır.

Kapalı ekonomi modelinde milli gelir (Y); yatırım malları (C) ve tüketim mallarına (I) yapılan ödemelerin toplamına eşittir. $Y=C+I$ olarak formüle edilmektedir. Üretim ve dağıtım sürecine dâhil olan tüm mal ve hizmetlerin hepsinin KDV matrahı, gayri safi hâsıla tipi ile hesaplanmış olsaydı, makro piyasada verginin matrahı gayri safi mili hasılaya eşit olurdu (Edizdoğan, 2004: 326).

7.2. Gelir Tipi Katma Değer Vergisi

Gelir tipi KDV’de gayrisafi hâsıla tipine benzer şekildedir. Gayrisafi hâsıla tipinde olduğu gibi sermaye mallarının toplam tutarı ve yıl içindeki stok artışları matrahtan düşülmemektedir. Burada gayrisafi hasıladan ayırıcı noktası gelir tipi katma değer vergisinde sermaye mallarının amortismanları vergi matrahından düşülebilmektedir (Akalin, 1986:391). Gelir tipi katma değer vergisinin matrahı kapalı bir ekonomi modelinde eğer tüm özel sektör hizmet ve mallarının tümünü kapsıyorsa milli gelire ulaşır. Bu sonuç makro planda Tüketim

(C)+Yatırım (I)-Amortismanlar (D) olarak gösterilmektedir. Buradan yola çıkarsak gayrisafi milli hasıladan amortisman payı düşüldüğünde elde edilen tutar net milli hasıla olmaktadır (Uluatam ve Methibay, 1999: 373).

7.3. Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi

Tüketim tipi katma değer vergisi en kolay kullanılabilir olması nedeniyle en yaygın kullanılan KDV tipidir (Uluatam ve Methibay, 1999:373). Tüketim tipi katma değer vergisinde gayrisafi hâsıla tipi ve gelir tipi türlerinden farklı olarak işletmelerin diğer firmalardan satın aldıkları veya bazı hallerde kendi ürettikleri mal ve hizmet bedelleri, sermaye mallarının tutarları da dâhil edilmek üzere firmanın satış hasılatından düşülmektedir. Bu işlemde amortismanların vergi matrahından düşürülmesi söz konusu değildir (Akalin, 1986: 391).

Bir başka ifadeyle tüketim tipi katma değer vergisinde şirketlerin diğer firmalardan satın aldığı tüm yatırım mal tutarlarının indirilmesine veya vergiden vergi mahsup edilmesi şeklinde kullanılmasına izin vermektedir. Böylelikle satılan mal ve hizmet bedellerinin toplam hasılatından ham madde ve ara malzemelerin alış bedelleri ile birlikte yatırım (sermaye) bedellerinin tümü indirilir (Edizdoğan, 2004: 327).

Vergiden vergi çıkarma yöntemiyle ilgili bir örnek; bir mal ve hizmetin üretim aşamasında girdi alımları için 50 TL vergi ödenmiş, satış aşamasında ise müşteriden 100 TL vergi tahsil edilmiş, bu yöntemle göre burada devlete ödenecek vergi tutarı 50 TL'dir. Fakat üretim yapan işletme yatırım malları alımında 20 TL vergi ödemiş ise bu vergi toplam ödenecek vergiden mahsup edilir ve kalan vergi 30 TL olarak ödemesi yapılır. Böylelikle yatırım malları üzerinden vergi tahsil edilmemiş olmaktadır. Kapalı bir ekonomide makro planda tüketim tipi KDV'de Matrah = Tüketim = Ücret + Faiz + Kar + Rant + Amortismanlar - Yatırımlar olarak hesaplanmaktadır (Susam, 2016: 318).

7.4. Ücret Tipi Katma Değer Vergisi

Ücret tipi katma değer vergisinde diğer katma değer vergisi türlerinin tersine yatırım mallarının bedelleri veya amortisman payları indirimine konu değildir. Burada söz konusu yatırım gelirlerinin katma değerden indirilmesidir. Yatırım gelirleri = Kar + Faiz + Rant olarak

gösterilirse, vergi matrahı işletmenin oluşturduğu katma değer içinde ücret ödemelerinin oluşturduğu paya, ekonomideki toplam vergi matrahı ise toplam ücrete karşılık gelecektir (Bulutoğlu, 2004: 350). Kapalı bir ekonomide makro planda Ücret tipi katma değer vergisinin $\text{Matrahı} = \text{Ücret} = \text{Milli gelir} - \text{Faiz} - \text{Kar} - \text{Rant}$ olacaktır (Edizdoğan, 2004: 327).

8. Katma Değer Vergisi Hesaplama Yöntemleri

Katma değer vergisi hesaplama yöntemleri kendi içerisinde toplama yöntemi ve çıkarma yöntemi olarak iki alt başlığa ayrılmaktadır. Ayrıca çıkarma hesaplama yöntemi kendi içerisinde dolaylı (Vergi İndirimi) çıkarma yöntemi ve dolaysız çıkarma yöntemi olmak üzere ikiye ayrılır.

8.1. Toplama Yöntemi

Toplama yöntemi gelir tipi katma değer vergisine en uygun hesaplama yöntemidir. Bu yöntemde Katma değer vergisinin matrahı emek, sermaye, hammadde ve girişimci olan üretim faktörlerine yapılan ödemelerin toplamıdır (Özcan, 2015: 42). Dolayısıyla mal üretimi sırasında kullanılan çeşitli üretim faktörlerinin gelirleri olan ücret, rant, faiz ve karın toplamı katma değer vergisinin matrahını oluşturmaktadır. Burada kar hesaplamasında yıpranma paylarının matrahtan çıkarılması gerekmektedir (Sarılı, 2010: 504). Ancak bu yöntem uygulamada bu işlemin fazlasıyla karmaşık olması ve işletme karının net olarak belirlenememesi sebebiyle kullanılması zordur (Turhan, 2020: 178).

8.2. Çıkarma Yöntemleri

Katma değer vergisinde çıkarma yöntemi kendi içerisinde dolaylı çıkarma yöntemi ve dolaysız çıkarma yöntemi başlıkları altında iki ayrı şekilde incelenmektedir.

8.2.1. Dolaylı (Vergi İndirimi) Çıkarma Yöntemi

Dolaylı çıkarma yöntemi ön vergi indirimi yöntemi veya verginin mahsubu olarak da geçmektedir. Vergiden vergi indirimi şeklinde uygulanmakta olan bu yöntemde göre teşebbüsün toplam satışları üzerinden tahsil edilen katma değer vergisinden, firmalardan

yapılan alışlar dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin mahsup edilmesiyle hesaplanır (Pehlivan, 2013: 135).

Vergi indirimi yönteminin avantajlarından bir tanesi vergi sisteminin tümünün kendi kendini yönetmesine sebep olmasıdır. Diğer bir ifadeyle KDV'ye bağlı bir firma ödenmesi gereken vergiyi düşürebilmek için hizmet ifası aldığı diğer firmalardan belge isteyecektir. Bu tarafla piyasada yapılan alım ve satım işlemlerin belgelendirilmesini sağlamakta, diğer taraftan KDV işlemi sürecinde mükelleflerin sundukları belgeler aynı zamanda kurumlar ve gelir vergisinin matrahının oluşturulmasında kullanılmasından dolayı vergi hasılatlarının yapılmasına katkı sağlamaktadır. Vergiden mahsup edilerek kullanılan bu yöntem ülkemizde ve KDV'yi kullanan tüm AB'ye üye ülkelerinde uygulanmaktadır (Özcan, 2015: 43).

Tablo 1 : Dolaylı Çıkarma Yönteminde Katma Değer Hesaplama

	Satış (Vergisiz)	Hesaplanan Katma Değer Vergisi	İndirilecek Katma Değer Vergisi	Ödenecek Katma Değer Vergisi
Üretici Firma	10	1,8	0	1,8
Toptancı Firma	14	2,52	1,8	0,72
Perakendeci Firma	20	3,6	2,52	1,08

Kaynak: Tarafımca oluşturulmuştur.

Tablo 1.1'de Dolaylı çıkarma yöntemi ile hesaplama yöntemi örneklendirilmiştir. Tabloda görüldüğü üzere yapılan alış ve satış işlemlerinden sonra ödenecek olan vergi satışlar üzerinden hesaplanan ödenecek olan (3,60 TL) vergiden, alımlarda ödenen indirilecek (2,52 TL) verginin arasındaki fark (1,08 TL) üzerinden belirlenmektedir.

Dolaylı çıkarma yönteminin avantajlarını şöyle sıralayabiliriz (Erdem, Doğan ve İsmail, 2013: 10).

- Alış işlemlerinde ödenen vergisinin hesaplanan vergiden düşürülebilmesi için belgelendirme gerektiğinden, firmaları belge almaya yöneltmesi, sistem içerisinde sistemin kendi otokontrolünü sağlamasına sebep olmaktadır.

- Oldukça açık ve anlaşılır olması sebebiyle kullanılması basittir.
- Fatura sistemi belli bir üretim sürecinde ara üretim aşamalarının her birinde farklı vergi oranlarının kullanılabilir olmasını mümkün kılar. Bu işleme dikey farklılaştırma denilmektedir. Aynı şekilde yatay farklılaştırma da mümkündür.

Diğer hesaplama yöntemlerine göre daha anlaşılır ve kullanışlı olan bu yöntem KDV'yi uygulayan diğer ülkelerde kabul gördüğü gibi ülkemizde de uygulanmaktadır (Erdem, Doğan ve İsmail, 2013: 10).

8.2.2. Dolaysız Çıkarma Yöntemi

Katma değer vergisi matrahını bir mal veya hizmetin satış tutarı ile maliyet bedeli arasındaki farkı oluşturmaktadır. Ön muamele indirimi olarak da adlandırılan bu yöntemde vergi, satış tutarı ve maliyet bedeli arasında oluşan bu farka doğrudan uygulanan vergi oranı ile belirlenmektedir. Kullanım şekli itibariyle Gayrisafi hâsıla ve tüketim tipi KDV'ye uygundur (Pehlivan, 2013: 135).

Tablo 2: *Dolaysız Çıkarma Yönteminde Katma Değer Hesaplanması.*

	Satış (Vergisiz)	Alış (Vergisiz)	Matrah	KDV %18	Ödenen Vergi	Vergi Dahil Satış Bedeli
Üretici Firma	10	0	10	18	1,8	11,8
Toptancı Firma	14	10	4	18	0,72	14,72
Perakendeci Firma	20	14	6	18	1,08	21,08

Kaynak: Tarafimca oluşturulmuştur.

Tablo 2.1. de görüldüğü üzere bir malın üretici firma tarafından 10 TL'ye, Toptancı firma tarafından 14 TL'ye ve Perakendeci firma tarafından 20 TL'ye satıldığını ve bu mala ekstra bir maliyet yapılmadığını aynı zamanda tüm aşamalarda %18 KDV oranını kabul edelim, bu durumda malın son satış fiyatı içinden toplam üç aşamada oluşan katma değer vergisi tutarını çıkarırsak perakendeci firmanın satış fiyatına ulaşılmaktadır.

9. Katma Değer Vergisinde İstisna Kavramı

Harcamalar üzerinden alınan bir vergi türü olan katma değer vergisi, mal ve hizmeti alan gerçek kişi veya tüzel kişilerin amaçlarına yönelik şekillendirilmesi ihtiyacının olması sebebiyle katma değer vergisi kanununda ayrıcalıklara yer verilmiştir (Saban, 2010: 477). Katma değer vergisi kanunu (KDVK) 29. Maddesine göre vergiye tabi olan gerçek ve tüzel kişiler yapmış oldukları faaliyetlere ilişkin vergileri, aksine bir hüküm bulunmadıkça almış oldukları mal ve hizmetlere düzenlenen belgelerdeki KDV tutarını hesaplanan KDV tutarından düşürebilirler. Bu şekilde KDV'nin indirim mekanizmasına sahip olması sebebiyle KDV'de muafiyet yoktur. Bazı mal ve hizmetler KDV'den istisnaya tabi tutulmuştur (Tuncer, 2003: 136).

İstisna, verginin ilk olarak tahsili yapıp, malın yurt dışına çıkarılmasından sonra iade edilmesi şeklinde uygulamaya geçmektedir. Belirtilen ifadeye göre satış esnasında düzenlenen faturada toplam mal bedeli üzerinden KDV hesaplanıp, ayrıca gösterilmekte ve alıcıdan da tahsil edilmektedir. Elde edilen bu vergi ilgili dönem beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde beyan edilir. Beyan edilen tutar sebebiyle beyannamede “ödenmesi gereken KDV” çıkmış olması halinde ödeme yapılır (İnanç, 2017: 65).

KDV uygulamasında verginin konusuna giren işlemler ekonomik ve sosyal amaçlardan dolayı bazı işlemlerde KDV'den istisna tutulmuştur (Saban, 2010: 478). Bahsi geçen istisnalar 3065 sayılı KDV kanunu 11. Madde ile 19. Madde arasında belirtilmiştir. Tam istisna ve kısmi istisna olarak istisnalar ikiye ayrılmıştır.

Tam istisnada yüklenilen vergi genel esaslara göre yapılan mal teslimi ve hizmet ifasından hesaplanan KDV'den indirilmekte, indirim uygulanamaması halinde indirim yoluyla düşürülemeyen vergi yükleri Maliye Bakanlığınca belirtilen usul ve esaslar dâhilinde mükellefin talebi doğrultusunda iade edilebilmektedir. Kısmi istisna ise yüklenilen vergi kurumlar vergisinde veya gelir vergisinde maliyet ya da gider unsuru olarak dikkate alınacaktır. (Sarılı, 2010: 574).

Katma değer vergisinden istisna edilen, indirimli oranda vergilendirme yapılan veya vergi tevkifatı uygulanan işlemler sebebiyle, bu işlemlere tabi olan mal ve hizmetlerin

edinimleri veya üretim aşamalarında ödenen vergiler vergi yükümlüleri üzerinde vergi yükü oluşturmaktadır. Vergi yükümlülerinin bu konuda sorumluluklarını yerine getirebilmeleri ancak işlemlerin bünyesine giren vergilerin nakden veya mahsuben iadesiyle mümkün olmaktadır (Altınışik, 2011: 61).

Vergi dairesinin uygulamada birliğin sağlanması hususunda azami önem vermesi gerekmektedir. Uygulamaya yol göstermek adına muğlak konularda verilmiş olan özelgelerde, konuyla alakalı mevzuatın bütününe kapsayacak şekilde ifadelere yer verilmesi, açık olan hükümlere daraltıcı anlamlar yüklenilmemesi faydalı olmaktadır (Erkuş, 2016: 52).

9.1. Tam İstisnalar

Tam istisnadan yararlanacak olan mal veya hizmetler kural olarak katma değer vergisine tabi ise de, bu işlemler sıfır oran katma değer vergisine tabi tutulmaktadır. Tam istisna kapsamında yapılan satışlar vergiye tabi değildir. Bu satışlara ilişkin alışlarda ödenen katma değer vergisi satışlarda yüklenilen katma değer vergisinden indirilebilmektedir (Ersoy, 1982: 38).

3065 sayılı katma değer vergisi kanununun 32. Maddesinde tam istisna kapsamına giren işlemler aşağıda belirtilmiştir. (Oktar, 2017: 17). 3065 sayılı Katma değer vergisi kanunun 11, 13, 14, 15. ve 17/4/s maddelerinde açıklanan tam istisna tutulan işlemleri şu şekilde sıralayabiliriz.

9.1.1. (11. Madde) İhracat İstisnası

Katma değer vergisinin kabul edilip, kullanıldığı her ülkede ihracat yapılan mal ve hizmetlere çıkış ülkesinde vergilendirme yapılmadan çıkışı yapılır. İhracatı yapılan mal veya hizmete varış ülkesinde vergilendirme uygulanır. Varış ülkesinde değerlendirme kuralı karşımıza ihracat istisnasını çıkarmaktadır (Aksoy, 1999: 372).

- İhracat yapılan mal ve hizmetler ve işlem sırasında konu olan ihracata istinaden yapılan hizmetler,
- Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan müşterilere sunulan hizmetler,

- Serbest bölgede bulunan müşterilere sunulan fason¹ hizmetler,
- Uluslararası roaming² anlaşması çerçevesinde karşılıklı kabul edilmek suretiyle yurtdışındaki müşteriler için Türkiye’de sunulan roaming hizmetleri,
- Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan kişilerin satıl aldıkları malların teslimi sırasında alınan katma değer vergisi, yolcu beraberinde ülkeden çıkış yapılırken istenen gerekli belgelerin ibrazı halinde tahsil edilen katma değer vergisi iade edilir.
- Karşılıklı yapılmak koşuluyla, Türkiye’de taşımacılık faaliyetlerinde bulunan ancak Türkiye’de ikametgâhı, iş merkezi ve işyeri bulunmayan kişilerin faaliyetleri sırasında aldıkları mal ve hizmetler ile panayır, fuar ve sergiye katılımları ile ilişkin aldıkları mal ve hizmetler,
- Yabancı yapımcılar tarafından satın alınan sinematografik eserler ile ilgili VUK’un 232. Maddesinde belirtilen konu olan yıl içinde uygulanmakta olan haddin üzerinde kalan mal ve hizmetlere yapılan ödemeler,

9.1.2. (Madde 13) Araçlar, petrol ve kıymetli maden aramaları ile yatırımlarda istisna ve ulusal güvenlik harcamaları

- Faaliyet konuları tamamen veya kısmen hava, deniz, demiryolu araçlarının yüzer tesis ve araçlarının işletilmesi veya kiralanması olan mükelleflerin yaptıkları araç teslimleri, imal ve inşası için yapılan hizmetler, araçların tadili, bakım ve onarım hizmetleri,
- Liman ve hava meydanlarında hava ve deniz taşıma araçlarına yapılan hizmetler,
- Petrol arama faaliyeti yapanlara sunulan teslim ve hizmetler,

1 Fason: Gerçek iş veya ürün sahibinin, konu olan işle ilgili faaliyetlerin tamamını veya bir kısmını kendisi yapmayarak, bir başka firmaya yaptırmasına denilmektedir.

2 Roaming: Uluslararası dolaşım adıyla bilinen roaming hizmetleri, yurtdışında hizmet alınan bir firmanın kapsama alanı dışına çıkıldığında, anlaşma sağlanan başka bir firmanın altyapısını kullanmanızı sağlayan hizmettir.

- Altın, gümüş ve platin arama faaliyetlerini yapanlar ve bu faaliyeti yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler,
- Boru hattı ile yapılan taşımacılık hizmetleri ve boru hatlarının inşası ile modernize edilmesi ile ilgili yapılan teslim ve hizmetler,
- Yatırım teşvik belgeli mükelleflerin teşvik kapsamındaki makine ve teçhizat teslim, gayri maddi hak satış ve kiralama hizmetleri,
- Limana geçiş sağlayan demiryolu geçitleri, liman ve hava meydanlarının inşası, genişletilmesi ve yenilenmesi hizmetleri,
- Ulusal güvenlik birimleri için kullanılan araç, malzeme, teçhizat teslim ve hizmetleri,
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTV) listesinde belirtilen ürünlerin Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatına teslimi,
- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk kanununda belirtilen ürün senetlerinin, ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi,
- Türkiye Kızılay Derneğinin faaliyetleri, teslim ve hizmetleri,
- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'na kaydedilen gübreler ve üreticilerine gübre hammaddelerinin teslimi,
- 6 ay veya daha fazla süredir yurt dışında bulunan Türk vatandaşları yapılan işlemin bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek koşuluyla Türkiye'de gelir elde etmeyen gerçek kişilere veya kurumlara yapılan teslim ve hizmetler,
- Organize sanayi bölgelerinin ve küçük sanayi sitelerinin altyapı çalışmaları, enerji tesisleri ve yol yapımı hizmetleri,
- Genel ve özel bütçeli kamu birimlerine, il özel idareleri, belediye ve köylere yapılan bağış hizmetleri,
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu içeriğinde 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım faaliyetlerinin desteklenmesi kapsamında

Araştırma geliştirme, tasarım ve yenilik üzerine çalışma yapanlara, yapılan yeni makine ve teçhizat teslimleri,

- 1117 sayılı Küçükleri Muzır³ Neşriyat⁴ tan Koruma Kanunu'na göre poşetlenerek satılan ürünler hariç olmak üzere basılı kitap veya süreli yayın teslimi vergiden istisna olmakla birlikte basım bedellerine ilişkin vergi istisna kapsamında değildir.

9.1.3. (Madde 14) Transit Taşımacılık

Katma Değer Vergisi Kanunu madde 14/1'de kapsamında Türkiye ile diğer yabancı ülkeler arasında olan taşımacılık faaliyetleri ve transit işlemlerinde Türkiye Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen taşıma hizmetleri istisna kapsamındadır.

KDVK madde 14/2'de Transit taşımacılık istisnası gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına istinaden dar mükellefi olan gerçek ve tüzel kişilere ülkeler arasında karşılıklı kabul edilmiş olmak şartıyla uygulanır.

KDVK madde 14/3'de 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu, 4054 Rekabetin Korunması Kanunu, 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kanunları çerçevesinde Cumhurbaşkanının belirlediği sınır kapılarında, araçların standart yakıt deposunu geçmeyecek şekilde sadece yurt dışına çıkışlarında yapılan motorin teslimleri vergiden istisnadır.

9.1.4. (Madde 15) Diplomatik İstisnalar

3065 sayılı KDVK kanununun 15 maddesinde Diplomatik İstisnaları şöyle sıralayabiliriz.

- Karşılıklı uygulanmak suretiyle yabancı devletlerin Türkiye'deki konsolosluklarına, diplomatik temsilcilerine ve diplomatik haklara sahip temsilcilere sunulan teslim ve hizmetler,
- Uluslararası yapılan anlaşmalarda belirtilen, vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve temsilcilerine sunulan teslim ve hizmetler vergiden istisnadır.

³ Muzır: Sağlığa zararlı.

⁴ Neşriyat: Basılarak satışa sunulan gazete, dergi, kitap gibi okunacak nesne.

- Belirtilen teslim ve hizmetler ile ilgili istisnaların kurallarını ve asgari miktarlarını tespiti yetkili merci Maliye ve Gümrük Bakanlığı'dır.

Diplomatik istisnadan yararlanacak alıcılar Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar çerçevesinde vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve ülkeler arasında karşılıklı anlaşma ve uygulanma koşuluyla Türkiye'de bulunan yabancı devletlerin diplomatik temsilcileri, diplomatik statüye haiz görev şefleri, konsolosluklar, diplomasi memurları ve konsoloslukları yararlanmaktadır (İnanç, 2010: 206).

9.1.5. (Madde 17/4/s) Engellilerin eğitimleri, meslek edinmeleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş araç gereç ve özel bilgisayar programları

Son olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4/s maddesinde geçen engellilerin eğitim almaları, gelişimleri, meslek edinmeleri ve gündelik hayatlarını kolaylaştıran özel olarak üretilmiş her şekilde araç gereçler ve özel bilgisayar programları vergiden istisna tutulmuştur.

10. Kısmi İstisnalar

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30 (a) maddesi çerçevesinde 16. 17 maddelerinde genel kural vergiden istisna edilen ya da vergiye tabi olmayan faaliyetlerle ilgili yüklenilen KDV mükellefler tarafından indirim konusu yapılamamaktadır (Soydan, 1998: 275). Diğer bir deyişle en belirgin şekliyle kısmi istisna dâhilinde yapılan işlemlerde yüklenilen KDV'nin indirim ve iadeye konu olamaması, işin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınması şeklindedir (Şimşek ve Tolu, 2002: 357).

İndirilemeyecek KDV; aynı kanunun 58 maddesinde mükelleflerin vergiye tabi faaliyetlerinden dolayı ortaya çıkan vergi mükellefçe indirilebilir. Ancak mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisi gelir ve kurumlar vergisi matrahında gider olarak gösterilemez. Tam tersi durumdan yola çıkarsak, mükellefçe indirilemeyecek olan KDV'nin de gelir ve kurumlar vergisi matrahında gider olarak gösterilebileceği sonucu çıkmaktadır. Konu hakkında örnek; Milli Eğitim Bakanlığı'na (MEB) bağış yapmak için bir okul inşaatı

yapmaktadır. Burada yapılacak olan bedelsiz teslimler KDV kanunun 17/2/b maddesi ile vergiden istisna tutulmuştur (Oktar, 1998: 215).

KDVK' nin 33. maddesinde kısmi vergi indirimine yer verilmiştir. Bu maddeye göre indirim hakkına sahip olan faaliyetler ile indirim hakkı tanınmayan faaliyetlerin bir arada yapılması durumunda, fatura ve benzeri belgelerle ibraz edilen ancak indirim hakkı tanınan kısmına isabet eden kadarı indirim konusu yapılabilir. (Soydan, 1998: 292). İndirim konusu yapılan işlemler KDV'ye tabi olan ve vergi hesaplaması yapılan işlemler ile tam istisna kapsamına giren işlemlerdir (Şimşek ve Tolu, 2002: 357). İndirim konusu yapılamayan işlemler ise KDVK md.16 ve 17'de şu şekilde sıralanmıştır.

- İthalat istisnası,
- Kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar
- Sosyal amaç taşıyan istisnalar
- Askeri amaç taşıyan istisnalar
- Diğer istisnalar

Kanunda kısmi indirime ilişkin usul ve esaslar için Maliye ve Gümrük Bakanlığı sorumlu tutulmuştur.

KDV kanunun İndirilemeyecek KDV başlığı altında madde 30 (a) bendinde belirtilen hükümlerin dışında 16. madde İthalat istisnası ve 17 maddenin 4.s bendi hariç işlemler, KDV'den istisna olmalarına rağmen bu maddelere ilişkin alınan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisi indirime konu edilemez. Dolayısıyla kısmi istisna kapsamında yapılan işlemlerin bünyesinde alışlara ait yüklenilen katma değer vergisi kalacaktır (Ersoy, 1982: 39).

10.1. İthalat İstisnası

KDVK' nin 1 maddesinin 2. Bendinde katma değer vergisinin konusun da her türlü mal ve hizmet ithalatı olarak belirtmesine rağmen aynı maddenin 16. Maddesinde ithalat istisnasına yer vermiştir. KDVK 16. Maddeye göre istisna tutulan haller aşağıda belirtilmiştir.

KDVK madde 16/1/a' ya göre teslimi KDV'den istisna olan mal ve hizmetlerin ithali vergi kapsamına alınmamıştır. Bu madde Dünya Ticaret Örgütü'nün ithalata yapılan istisnalar kapsamında uluslararası ticarete uygulanan gümrük vergisi dışındaki dolaylı vergilerde birlik sağlamak adına ayrımcılık yapılmaması ilkesi ile hareket edilmiştir (Kaya ve Arif, 2011: 99).

KDVK madde 16/1/b'de belirtilen gümrük kanunun çerçevesinde gümrük vergisinden muaf ve müstesna olan eşyaların ithali vergiden muaf tutulmuştur.

KDVK madde 16/1/c bendinde transit, gümrük antrepo, serbest bölge ve geçici depolama rejimlerinin uygulandığı mal ve hizmetler vergiden istisnadır (Akdoğan, 2008: 496). İhraç edildikten sonra geri gönderilen mal vergiden istisna tutulmuştur. Ancak gümrük kanununa göre ihraç edilen mal dışarıda bir işleme tabi tutulmuşsa veya aslına bir ekleme yapılmışsa sonradan eklenen değer istisna kapsamına dâhil değildir (Oktar, 1998: 215-228).

10.2. Kültür Ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar

3065 sayılı KDV kanunun 17. maddesinde kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar açıklanmıştır. Bunlar genel ve özel bütçeli kurumlar, il özel idareleri, mahalle, köy ve bu kurumların oluşturduğu birlikler, döner sermayeli kuruluşlar, üniversiteler, kanunla kurulan kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğinde olan mesleki birlikler sendikalar, siyasi partiler yine kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları, dernekler, kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti verilen vakıfların aşağıda belirtilen faaliyetlerde işlem yapmaları halinde vergiden istisna tutulacaklardır (Güzel, 2005: 116).

- İlim, fen ve güzel sanatları işlem veya faaliyetlerinin amacı tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek olan teslim ve hizmetler,
- Tiyatro, kütüphane, sergi, okuma, konser ve konferans salonları ve spor tesislerini yönetmek veya işletmek için ifa edilen kültür ve eğitim faaliyetleri dolayısıyla yapılan teslim ve hizmetler,

10.3. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar

10.3.1. Bazı sosyal nitelikli kurum ve kuruluşlara yapılan hizmet ve teslim ifaları:

KDVK' nin 17. maddesinde sosyal amaçlı istisnalara ait düzenlemelere yer verilmiştir. Kültür ve eğitim amaçlı istisnalar başlığı altında belirtilen kurum ve kuruluşların sosyal nitelikteki kurum ve kuruluşlara yaptıkları hizmet ve teslimleri vergiden muaf tutulmuştur (Akdoğan, 2008: 496). Bu kurum ve kuruluşların, sağlık kurumları, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, distofajin laboratuvarları, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, parklar ve veteriner, botanik ve zooloji bahçeleri seroloji, anıtlar gibi kuruluşlar, öğrenci ve yetiştirme yurtları, huzur evleri, yaşlı ve sakat bakım evleri, aşevleri, işletmek veya yönetmek amacıyla ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun yapılan teslim ve hizmetler aynı zamanda bahsi geçen kurumlardan sağlık hizmeti sunanların tedavi ve teşhisi kapsayan birbirleri ile yapacakları hizmet ve teslimleri katma değer vergisinden muaf edilmiştir (Pehlivan, 2013: 350).

10.3.2. Bazı eğitim ve öğretim kuruluşlarının bedelsiz eğitimi ve kültür ve eğitim amacı taşıyan kurum ve kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetler:

- 2/7/2007 tarihli 5580 sayılı kanun hükümlerine tabi özel okulların bedelsiz olarak sunduğu eğitim, öğretim hizmetleri faaliyetlerine konu olan dönemdeki kapasitenin %10'u,
- 24/3/1950 tarihli 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna ek olarak 30/4/1992 tarihli 3797 sayılı Milli eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununa tabi olarak kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetleri faaliyetlerine konu olan dönemdeki kapasitenin %10'u,

10.3.3. Döneme ait faaliyetlerinin %50 sini geçmeme şartı ile Üniversite ve yüksekokullarda verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri:

Kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalarda sayılan kurumlara, bedelsiz yapılan her türlü hizmet ve teslimleri, gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan vakıf ve derneklerin fakirlere yardım amacıyla yaptığı faaliyetlerde maliye bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar kapsamında bağışlanan gıda, yakacak, temizlik maddelerinin teslimi vergiden muaf tutulmuştur (Akdoğan, 2013: 511-512).

10.3.4. Diplomatik kuruluşlar ile yardım ve hayır amaçlı yabancı kurumların bedelsiz olarak yapacağı hizmet ve teslimler:

KDVK 17. madde Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı devletlerin, yabancı hayır ve yardım kurumlarına, kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalarda sayılan kurumlara yapacakları bedelsiz teslim ve hizmetlere bağlı olarak yapılan teslim ve hizmetler vergiden muaftır (Pehlivan, 2013: 351).

10.3.5. Kültür ve tabiat varlıklarının onarılması ve sürdürülmesine yönelik yapılan teslimler:

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu çerçevesinde tescilli taşınmaz kültür varlıklarının restorasyon, rölöve ve restitüsyon proje işlemlerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden faydalananlara verilen mimarlık hizmetleri ve proje uygulanma kapsamında oluşacak teslimler vergiden muaftır (Akdoğan, 2013: 512).

10.3.6. Bazı kurum ve kuruluşların görevleri kapsamında sundukları hizmetler:

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının yasaların vermiş olduğu görev gereği verdikleri ruhsat, onay, izin ve benzeri hizmetler, motorlu taşıtlar tescil plaka teslim hizmetleri hariç olmak üzere vergiden istisnadır (Pehlivan, 2013: 351).

11. Askeri Amaçlı İstisnalar

KDVK' nin 17. maddesinin 3. bendinde yer alan askeri amaçlı istisnalar konu başlığı altında askeri nitelik taşıyan ve kuruluş amaçlarına uygun olarak askeri fabrika, atölye ve tersanelerin yaptığı hizmet ve teslimler katma değer vergisinden muaf tutulmuştur (Akdoğan, 2008: 498).

12. Diğer İstisnalar

KDVK' nin 17/4. maddesinde diğer istisnalara ayrıntılı şekilde yer verilerek açıklanmıştır.

- Gelir vergisi kanununa göre basit usulde vergilendirilen mükellefler ve vergiden muaf esnaflar tarafından yapılan hizmet ve teslimler,
- Gelir vergisi kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayıp defter tutmak zorunda olmayan çiftçiler ile vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan hizmet ve teslimler,
- Gelir vergisi kanunun 81. Maddesine göre gelir vergisi mükellefi olmayan değer artış kazançları ve kurumlar vergisi kanununa bağlı olarak yapılan bölünme ve devir işlemleri katma değer vergisinden muaf tutulmuştur. Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler KDVK' nin 30. Maddesini a bendi gerekleri uygulanmaz. Faaliyet sonunda faaliyeti bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce indirim konusu yapılamayan vergiler devir, bölünme ve infisah işlemleri sonrasında devralan mükelleflerce mükerrer indirim olmayacak şekilde indirim konusu yapılır.
- GVK'nin 81. Maddesinde yer alan gelir vergisine tabi olmayan kazançlar, ferdi işletmenin sahibinin vefatı, kazancı bilanço esasına göre hesaplanan ferdi işletmenin bilançosunun sermaye şirketine bütünüyle devri, adi ortaklık olan kolektif ve komandit şirketlerinin nevi değiştirerek sermaye şirketine dönüşmesi hali ile ilgili değer artışlarıdır (Pehlivan, 2013: 352).
- Uluslararası yapılan roaming sözleşmeleri çerçevesinde yurt dışında alınan roaming hizmetleri ile bu işlemlerin yurt içindeki mükelleflere yansıtılması,

- İktisadi işletmeler bünyesinde olmayan gayrimenkullerin kiralama işlemleri, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi, Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, sanatoryum ve dispanser gibi kurum ve kuruluşların GVK madde 70’ de belirtilen mal ve hakların kiralanması,
- Banka ve sigorta muameleleri vergisi çerçevesinde yapılan işlemler ve sigorta aracılarının sigorta şirketlerine uyguladığı sigorta muamelelerine yaptığı işlemler ile kurumlar vergisi kanunun 7/24 numaralı maddesinde sayılan kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri,
- Darphane ve damga matbaası tarafından yapılan hizmet ve teslimler,
- Külçe altın, külçe gümüş ve değerli taşlar (Elmas, pırlanta vb.) para, döviz, damga pulu, değerli kâğıtlar, tahvil, hisse senedi, varlık kiralama şirketlerince ihraç edilen kira sertifikaları, Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası materyalleri ile plastik, metal, kauçuk, lastik, kâğıt, cam, hurda ve atıkların teslimleri vergiden muaftır. Bu maddeye göre altın ticareti yapanların altından mamul, bilezik vb. ziynet eşyası teslimlerinde vergi matrahı külçe altın değerinin çıkarılmasından sonra kalan tutardır. Diğer bir ifadeyle imal edilen eşyaların matrahı işçilik ve satış katma değer kazancından oluşmaktadır (Pehlivan, 2013: 353).
- Zirai sulama amaçlı su teslimleri, tarımsal kooperatifler, kamu kuruluşları ve çiftçi birliklerince arazi ıslahı için yapılan hizmetler ile köy tüzel kişiliklerinin köyde ikamet edenler için ticari amaç taşımayan perakende içme suyu teslimleri, (Özbalcı, 2003: 510)
- Serbest bölgelerde sunulan hizmet ve bu bölgelerde yapılan veya bu bölgelerde yapılan yük taşıma ihracatı işlemleri,
- Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi tarafından yönetilen Türkiye Varlık ve alt Fonlara devredilen varlık ve haklara uygulanan teslim ve hizmetler, (bu

kapsama alınan hizmetlerde KDVK' nin 30 maddesinin a bendi hükümleri uygulanmaz).

- Boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bu maddelerin taşıma hizmetleri, (Yılmaz, 2003: 250).
- Organize sanayi ve küçük sanayi sitelerinin yapılanması için yapılan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri,
- 30.01.2002 tarihli 4743 sayılı yasaya göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin, özel finans kurumları, bankalar ve diğer mali kuruluşlarda devraldığı alacakların tahsili için alacağın teminatını oluşturan hakların teslimi ve aynı kanunun finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları maddeleri çerçevesinde yeniden yapılandırma yapılan borçların ödenmemesi sebebiyle bu borçların teminatını oluşturan hakların teslimi,
- Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne sunulan haber hizmetleri,
- Gümrük geçici depolama yerleri, antrepoları ile gümrük hizmetlerinin sunulduğu gümrüklü sahalarda ve vergisiz satış hizmeti verilen işyerlerinin ve işyerine ait depo ve ardiye vb. yerlerin kiralanması işlemleri.
- Kurumların aktif tarafında veya belediye ve il özel idareleri mülkiyetinde minimum iki yıl bulunan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satılmasıyla oluşan devir ve teslimler ile bankalara borçlu tarafların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkullerin bankaya devir ve teslim işlemleri istisna kapsamında tutulmuştur. Ancak istisna kapsamında bahsi geçen kıymetlerin ticaretini yapan kurumların ticaret amacıyla aktiflerinde bulundurdıkları gayrimenkullerin teslimleri istisna kapsamında değildir (Kalenderoğlu, 2013: 204).

13. İstisnadan Vazgeçme

Alış işlemi veya hizmet elde etme aşamasında ödenen katma değer vergisinin istisna sebebiyle satış veya hizmet teslimlerinde vergi indiriminin uygulanamaması ve indirilemeyen verginin geri alınamaması durumunda vergi yükü hizmeti gerçekleştiren veya satıcı

bünyesinde kalmaktadır (Mutluer, 2007: 293). Genellikle kısmi istisna kapsamındaki işlemlerde karşılaşılan durumlarda işletme satış işlemlerinde KDV toplayamadığı için çoğu zaman alış işlemlerinde ödediği katma değer vergisini indirememektedir (Bilici, 2006: 259).

Burada karşılaşılan sorunla ilgili açığın kapatılması için KDVK madde 18 İstisnadan Vazgeçme hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre vergi indirimi veya geri alınması konusunda sorun yaşayan mükellefler yazılı olmak şartıyla belirtilen işlem türleri için istisnadan vazgeçme yoluna gidebilir (Kalenderoğlu, 2004: 171). Örneğin, inşaat yapan bir şirket konut yapımları sürecinde KDV ödeyen, ancak işlem sonunda konutlar üyelere teslim edilirken, istisnadan dolayı vergiyi toplayamayan kooperatif istisnadan vazgeçme yoluna gidebilmektedir (Bilici, 2006: 259). Vazgeçilen istisna dilekçesinde belirtilen tarihten itibaren yapılan tüm işlemler için geçerli olur ve mükellefiyetin devam ettiği işlemler mevcutsa bu işlemler dilekçe kapsamı dışında kalmaktadır (Kayhan, 2008: 164).

İstisnadan vazgeçme hükmü her istisna türünde uygulanamamaktadır. Kanunda geçen bazı istisnalarda mükellef istisnadan vazgeçmek istese bile tekrar mükellefiyet tesis ettirme yapılamaz. KDVK' nin 18/2 maddesinde istisnadan vazgeçilebilecek durumlar belirtilmiştir (Şenyüz, 2002: 454).

Bunlar;

- KDVK. Md. 17/1 Kültür ve eğitim amaçlı faaliyetlerle uğraşanlar
- KDVK. Md. 17/2 Sosyal amaç taşıyan faaliyetlerle uğraşanlar
- KDVK. Md. 17/3-a Askeri fabrika, atölye ve tersaneler
- KDVK. Md. 17/4-e Banka ve sigorta muameleleri kapsamında bulunan işlemler ile sigorta ve aracılarının sigorta muamele işlemleri

Yukarıda sayılan maddeler KDVK. Md. 18/1 bendinde belirtilen hükmün dışında tutulmuştur. Bu işlemler dışında kalan kısmi istisnalar için istisnadan vazgeçme hakkı kullanılabilir (Bilici, 2006: 259). İstisnadan vazgeçme yolunu kullanarak mükellefiyetini geri alan mükellefler 3 yıl geçmedikçe tekrar istisnadan faydalanamaz. Mükellefiyetten tekrar

çıkmaq isteyen mükellef 3 yıl süre bitmeden mükellefiyetten çıkmaq için dilekçe vermelidir. Vermediği takdirde mükellefiyet devam eder (Kayhan, 2008: 164).

Diğer kanunlardaki muaflık ve istisna hükümleri Katma Değer Vergisi Kanunu bakımından geçersiz sayılmaktadır. Katma değer vergisine ait muafiyet ve istisnalar bu kanunda yapılacak değişiklik veya hüküm eklenmesiyle düzenlenmektedir (Mutluer, 2011: 572).



İKİNCİ BÖLÜM

İHRACATTA KATMA DEĞER İSTİSNASI

Vergiye dair tüm yasalardaki gibi KDV Kanunu'nda da ekonomik ve toplumsal hedeflere yönelik bir takım işlemler için KDV yönünden istisna uygulanmaktadır. KDV istisnaları yasanın 11-17. maddeleri arası ve geçici maddelerle düzenlenmiştir (Armutlu, 2007: 36).

KDV Kanunu'nun 30/a maddesi gereğince; vergiye bağlı bulunmayan ya da vergiden istisnası olan prosedürlerle alakalı satın alınan ürün ve hizmetler karşılığı alınan Katma Değer Vergisinin yükümlü tarafından iskonto konusu yapılamayacağı ifade edilmiştir. Fakat yasanın 32. maddesinde; yasanın 11, 13, 14, 15'inci maddeleri gereğince vergiden istisna sayılmış prosedürlerle alakalı fatura ve benzeri vesikalarda sunulan KDV yükümlüsünün vergiye bağlı prosedürleri üzerinden belirlenen KDV'den düşürüldüğü belirtilmiştir. Vergiye bağlı prosedürlerin bulunmaması ya da belirlenen verginin düşürülecek vergiden düşük olması durumunda düşürülemeyen KDV, Maliye Bakanlığınca tarafından belirlenerek esaslara göre bu prosedürleri yapanlara geri verilmektedir. Böylece yasanın 30/a hükmüne istisna uygulanmaktadır. İstisnaların iskonto kısmında yapılan bu uygulama değişikliği, KDV'de İstisnaların Tam istisna ve kısmi istisna şeklinde ikiye ayrılmasına neden olmaktadır (Armutlu, 2007: 36).

İhracat istisnasında tam istisna olarak sayılacak istisnalar; ihracatta kullanılan araçlar, petrol ve değerli maden arama ile ulusal güvenlik için yapılan masraflar, taşımacılık ve diplomatik istisnalardır. Dolayısıyla yükümlülerin mal alımlarından dolayı sorumlu tutuldukları vergiler indirim tabii tutulacak, indirilemeyen KDV ise geri ödenecektir (Resmi Gazete, 06.07.2018, Madde: 11-13-14-15-32).

Bahsi geçenlerin haricinde bütün istisnalar kısmi istisna sayılmaktadır. Kısmi istisna dâhilinde işlem yapan yükümlüler, katma değer vergisini yasanın 30/a maddesi uyarınca indirim tabii tutamayacaktır. Fakat bu durumlarda katma değer vergisi yükümlülerce gider şeklinde görülebilecektir (Armutlu, 2007: 36)

1. İhracatın Tanımı

Resmi Gazete 'de (06.06.2006) ihracat şu şekilde tanımlamıştır; “Bir malın, ihracat mevzuatı ve gümrük mevzuatına göre Türkiye gümrük bölgesi dışına ya da serbest bölgelere gönderilmesini ya da Müsteşarlık tarafından ihracat şeklinde görülebilecek tür çıkış ve prosedürlerdir”. İhraç malının Gümrük Mevzuatı kapsamında muayenesinin tamamların araca yerleştirilmesi, bir konumdan ya da çeşitli konumlardan bir kerede ya da parça parça getirilmekte olan dökme ve diğer mallarda yüklemenin bitirilmesi şeklinde de tanımlanabilmektedir (Hatipoğlu, 1994: 27).

Başka bir deyişle ihracat; ülke dışına mal ve hizmet pazarlaması yoluyla yapılan faaliyetlerdir. İhracat vasıtasıyla kazanılan para, ister döviz rezervlerini çoğaltılması, ister dış ödemeler dengesini sağlaması, isterse ekonomik büyümeyi hızlandırması sebebiyle, pek çok kurumu fazlasıyla ilgilendirmektedir. Ayrıca ülkenin farklı kesimleri adına da önemli bir mevzu olmuştur. Uygulamadaki liberal yöntemler ve dolayısıyla dış ticarete serbestleşme ile birlikte, ihracatın desteklenmesi, iktidarların ekonomi siyasetinin asıl öğelerinden olmuştur (Tokaç, 2007: 5-6).

İhracat, gelir sağlamak maksadıyla hedef kitlenin ihtiyaçlarını, arzularını ve seçeneklerini sunmak için, şirket imkanlarının değerlendirilmesi, düşünülmesi, kullanılması ve kontrolü gibi eylemlerin global pazarda sürdürülmesidir. İhracat, bir ürünün dış ülkelere döviz karşılığı satılmasıdır (Akın, 2010: 22).

2. İhracatta KDV İadesi

Katma değer vergisi kanununun 32. Maddesinin 11-13-14-15. Maddeleri ve 17. Maddenin 4 No.lu fıkrasının “s” bendi gereği istisnai prosedürlerle alakalı fatura vb. vesikalarda belirtilen KDV, yükümlünün vergiye bağlı prosedürlerinden saptanarak indirilmektedir. Vergiye bağlı prosedürlerin bulunmaması ya da belirlenen verginin düşürülecek vergiden düşük olması durumunda düşürülemeyen KDV, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenerek esaslara göre bu prosedürleri yapanlara geri verilmektedir (Resmi Gazete, 06.06.2008).

Katma değer vergisinden istisna prosedürü eşyanın Gümrük bölgesinden ayrıldığı ay katma değer vergisi beyannamesinde, kısmen ya da tamamen bahsi geçen indirimle yapılamamışsa ve yükümlünün istemesi durumunda, kalan miktar yükümlüye geri verilmektedir. Yükümlünün geri almak istemediğı durumda arındırma prosedürü devreden KDV şeklinde yapılmaktadır. Mal ihracı Katma Değer Vergisi Kanununun md.11-1/a bendi gereğince katma değer vergisinden istisna kavramı içinde tutulmuştur. İhracatı yapılan malların KDV'si hesaplanmayıp faturada yer verilmemektedir. (Laleli, 2013: 53).

Şayet vergiler tümünden indirim şeklinde istisna işlemine tabi tutulabiliyorsa, indirilemeyen bir vergiden ve geri verilecek bir miktardan söz edilemeyecektir. Buna örnek olarak, ihracat istisnasının bildirildiğı katma değer vergisi beyannamesinde ödenecek KDV görünmekte ise yüklenilen KDV'nin tümü arındırılmış ve geri ödenecek bir tutar yoktur. KDV Kanununun 54. Maddesi gereğince KDV yükümlüleri, tutulması zorunlu defter kayıtlarını KDV'nin belirlenmesi ve denetlenmesine olanak sağlayacak biçimde tutmaktadırlar. Kayıtlarda net bir şekilde belirtilmesi şart olan unsurlardan diğeri de madde 1/b'de belirtilen vergi istisnası olan prosedürlerin, indirim uygulama hakkı verilen ve verilmeyenlere nazaran esası ile belirlenen arındırılabilir tutardır. Dolayısıyla KDV iadesi yönteminde, bir zamanlar yapılan ihracatlara denk gelen verginin yükümlüler tarafından tam ve doğru şekilde belirlenebilmesi için ihracat kapsamındaki vergilerle vergiye bağı farklı çalışmalar için uygulanan vergiler kayıtlarda ayrı ayrı belirtilmeli ve takip edilmelidir (Kırıktaş ve Tolu, 1996: 223).

Geri ödenecek KDV belirlenirken KDV Kanununa esas azami iade hakkına neden olan işlemler için belirlenen vergidir. 119 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğı'nde (Resmi Gazete, 23.06.2012) iade prosedürleri için saptanan vergilerin diğeri prosedürler için yüklenilen vergiden kesin bir şekilde ayrılması gerektiğı, bunun yapılmadan iade hakkına neden olan işlem bedeliyle genel vergi oranının çarpımı ile belirlenecek tutarın iade olarak istenmesinin olanaksız olduğı ifade edilmiştir.

58 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğinde, Türkiye'de ikameti bulunmayan yolculara KDV uygulanan satışlarda satan kişilerce alınan vergiler teslim edildiğinde bildirilerek, verginin alıcıya geri ödendiği zaman ise önceden bildirilmiş bu miktar KDV beyannamesinin 54. satırında indirimine konu edilmektedir. İade hakkının ortaya çıkması, alınan verginin satışı yapan kişilerce Türkiye'de ikameti bulunmayan yolculara geçirildiği zaman yapılmaktadır. Bu prosedürlerde yabancı alıcılara geri ödenen miktar, yükümlülere ödenecek vergi miktarı olarak alınmaktadır. Bu prosedürlerden dolayı geri ödeme isteyecek yükümlüler beyannameye ek olarak Bildirimi yazmalıdır. Bildirimin 82. ve 84. satırlarına istisna dahilinde olan prosedürlerden ötürü yüklenilen vergiler değil, alıcıya geri ödenen vergi miktarı yazılmalıdır. Satış esansında alınarak, alıcıya geri ödenen ve indirilmek üzere geri ödemenin yapıldığı dönem beyannamesinin 25. satırında belirtilen miktar indirilmediği takdirde beyannamenin 52. satırına belirtilerek geri ödenecek verginin hesabına katılacaktır (Laleli, 2013: 54).

İadesi talep edilecek KDV miktarı belirlenirken ve ihracat malının kapsamında olan KDV'nin ortaya çıkışını saptamak adına yükümlüler olayın niteliğine göre gerçeğe en uygun sonucu verecek hesaplama şekliyle yapmak mecburiyetinde olabilmektedir. Bunun nedeni miktarın belirlenmesinde devamlı kullanılabilecek bir yöntemin bulunmayışıdır. İhracat miktarının ürüne dair KDV oranıyla çarpılması yöntemiyle, iadesi talep edilecek miktarın belirlenmesi olanaksızdır. Hesaplamanın nasıl yapıldığındansa bulunan sonucun doğruluğu önemlidir. Bu nedenle, ihraç edilen ürün için yüklenilen KDV belirlenirken firelerin de göz önünde bulundurulması gibi durumlara da dikkat edilmelidir. Geri ödemede yüksek talebe fırsat verilmemeli, ancak geri ödenecek miktarın düşük belirlenmesi ile yükümlüler de mağdur edilmemelidir. Geri ödenecek KDV'nin tam olarak belirlenebilmesi her zaman mümkün değildir. Hesaplarda % 5-10 civarı hata olsa da amaç doğruya yakın bir sonuca erişmektedir (Karşlı, 2001: 26).

Şirketler aylık stok sayımları ile aylık KDV yüklerini devrettirmek yöntemi ile arındırılmayan KDV'nin ger ödemesini isteyebilecektir. KDV hesabında şu unsurlar dikkate alınmalıdır (Laleli, 2013: 55).

- İade talep edilecek KDV miktarı o ay yapılan ve iade hakkına neden olan teslim ve hizmetler için yüklenilmiş olan KDV'dir.
- KDV Kanunu Genel Tebliği 119'da iade miktarının belirlenmesinde, arzu edildiği takdirde direkt KDV yüklenimlerinin dışında kalan genel gider ve amortismanı tabi iktisadi kıymetler sebebi ile yüklenilen KDV o aydaki geri ödeme imkânı sağlayan prosedürlere denk gelen kısım göz önünde bulundurulur.
- İade hakkı sağlayan işlemlerde kullanılmak için üretim ya da inşaa durumunda, ATİK'lerle alakalı KDV indirilmesiyle birlikte iade isteği mümkün değildir. Sabit kıymet tamamlanmadan iade hakkı sağlayan prosedüre dair işlem yapılamamaktadır.
- İadesi talep edilecek miktar, direkt yüklenimlerle genel idari KDV yekünü açısından KDV beyannamesinin 59. satırındaki tutarı ve 58. Satırdaki ATİK KDV kısmı belirtilen tutarı geçemeyecektir.
- ATİK KDV kısmı da katılarak iade miktarı, iade edebilme hakkı sağlayan prosedür tutarının normal KDV oranıyla çarpılması neticesinde elde edilen tutarı geçemeyecektir.
- İadesi talep edilen KDV'nin eksik hesaplanması, yükümlünün hakkından daha düşük iade edilmesi haricinde problem teşkil etmeyecektir. Yükümlü yalnızca ana KDV yüklenimlerini göz önünde bulundurarak düşük tutarda geri ödeme isteğinde bulunabilecektir (Karşlı, 2001: 30).

2.1. Mal İhracatında KDV İstisnaları ve KDV İadesi

Ülkemizde ihracat, İhracat Yönetmelikleri ve Rejim Kararları ile bu Kararlar doğrultusunda ortaya çıkan Yönetmeliklere bağlı tebliğler ve Gümrük Mevzuatı çerçevesinde uygulanmaktadır. Bu mevzuatlar nezdinde KDV Kanununun 12. maddesindeki koşulları sağlayan ihracat işlemleri KDV'den muaf sayılacaktır (Çelik, 2006: 129).

2.1.1. Özellik Arz Etmeyen İhracat

Bu tür ihracatlar KDV Kanununun 12.maddesinde belirtilen koşulları sağladıklarında KDV'den istisna sayılacaktır. KDV İç Genelgesinde 1991/2 sayılı maddede döviz karşılığı para olarak ve bağımsız yapılamayan ihracatlar da fatura KDV'siz kesilebilmektedir. Fakat ihracatın şekline dair Ekonomi Bakanlığında alınacak belgenin bildirilmesi gerekmektedir (Çelik, 2006: 129).

2.1.2. Kayda Bağlı İhracat

Kayda bağlı ihracat şekliyle yapılacak olan ihracatlar da kurallar müsteşarlık tarafından yayımlanan tebliğler ile belirlenir. Bu şekil kapsamında ihraç edilecek olan mallar için öncelikle ihracatçı birliklerine mal beyannameleri sunulur. Burada kayda alınması sağlanır. İhracatçı Birliği Genel Sekreterliğince kayda alınan ve onaylanan mal beyannameleri onay tarihinden itibaren 30 gün içinde gümrük idarelerine sunulmaktadır. (Paçaman, 2010: 29)

Ancak Türkiye 'den yapılan mal ihracatlarına karşı kısıtlama uygulayan ülkelere yapılan mal ihracatlarında İhracatçı Birliği Genel Sekreterliğince gümrük idarelerine bildirme süresi 30 günden daha fazla veya daha az olabilmektedir. Bu süre müsteşarlıkça belirlenir. (Çelik, 2006: 130).

2.1.3. Kredili İhracat

Kredili ihracat iki ya da daha fazla taraflı anlaşmalar haricinde olmak şartıyla ihracat tutarının Kambiyo Mevzuatındaki süreler haricinde ülkeye sokulmasına olanak sağlayan bir uygulamadır. Bu ihracat şeklinin en mühim yanı, ihracat tutarın dövizlerin belirlenen vakti aşacak şekilde ülkeye sokulabilmesine olanak vermesidir. Fakat 65 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği sayesinde ihracat istisnası nedeniyle KDV geri ödemelerinde döviz almak için belge istenmesi şartı kaldırılmıştır. 84 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile sürdürülmüştür. Kredili ihracat şekliyle yapılan ihracatlar da döviz almak için aranan belgenin istenmemesi ihracat tutarının ülkeye geç sokulması avantajı önemini kaybetmektedir. (Duman, 2003: 212). 65 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile KDV geri ödemelerinin yapılması bakımından ihracatta

döviz alma belgesinin aranması sonlandırıldığından istisna uygulama bakımından gümrük beyannamesi verilmesi kâfidir (Resmi Gazete, 13.11.1997).

2.1.4. Konsinye İhracat

Konsinye ihracat mutlak satışı ileriki zamanlarda olacak şekilde dış müşterilere, aracılara, şube ve temsilciliklerine mal yollanması şeklinde tanımlanmaktadır. Bu ihraç şeklinde ihracatın yapıldığı (teslim) an, ürünün gümrük sınırından çıktığı tarih değil, ürünün yurt dışında satışının yapıldığı andır. Kimi zaman ihracat prosedürlerinin bitmesi bakımından aracıya bir fatura hazırlansa da faturada muhatap olarak aracıyı göstermek mecburiyettendir. Asıl alıcı ise ürünü yurt dışında alan çeşitli şirketlerdir. Burada aracı asıl alıcı olmamakla birlikte ticari temsilci konumundadır. Konsinye şeklinde ülke dışına yollanan ürünün ülke dışına çıktığı tarihte, KDV ihracat istisnasının yapılması olanaksızdır. Konsinye şeklinde yollanan ürüne dair Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Beyannamesi (TCGB) dışına yollanan ürünün alıcısı, satışı ve ederi belirsizdir. Söz konusu bahsi geçen ürünün kullanım hakkı devredilmiştir. KDV Kanununun 12. Maddesinde yer alan teslim hükümlerince işlem yapılamamaktadır (Laleli, 2013: 58). Konsinye ihracat başvurusu İhracatçı birlikleri Genel Sekreterliğine yapılmaktadır. Yine İhracatçı birlikleri Genel sekreterliği tarafından Konsinye mal olarak kabul edilmiş olan malların beyannameleri 30 gün içinde Gümrük idaresine sunulmalıdır. (Paçaman, 2010: 39)

Konsinye şeklinde ihraç edilen ürünlerin ülke içerisinden ihraç yoluyla tecil ve terkin sistemi çerçevesinde alınmış olması durumunda bahsi geçen ürünlerin, teslim tarihini takip eden 3 ay içerisinde ihracatlarının tamamlanması gerekmektedir. Aracı vasıtasıyla ülke dışında ürün satışının KDV beyannamesine geçeceği ay, bu ürünlerin aracı tarafından satışının yapıldığı tarih sayılmaktadır. Konsinye ihracatı yapılan malların meşruhatı düşülerek kabul edilen gümrük beyannamelerinin 90 gün içerisinde gümrük idarelerine ulaştırılmalıdır. (Kırıktaş ve Tolu, 1996: 38).

2.1.5. İthal edilen malların İhracatı

İhracat Yönetmeliği'nde ithalat rejimi kapsamında ithal edilmiş ve vergileri ödenmiş olan yurt dışı kaynaklı yeni ya da kullanılmış ürünlerin ihracı, özellik belirtmeyen serbest ihracat çerçevesinde yapıldığı belirtilmiştir. Bu ihracat türünde iade olacak katma değer vergisi gümrük yönetimine verilen ve gümrük makbuzunda ayrıca belirtilen ve indirilemeyen KDV ile kısıtlıdır. İthalat Rejimi kapsamında vergileri ödenerek ithal edilen mallarda yurt dışı kaynaklı yeni ya da kullanılmış ürünlerin ihracı özellik arz etmeyen ihracat çerçevesinde yapılmaktadır (Laleli, 2013: 59).

2.1.6. İhracatı Serbest Bölgelere Yapılan İhracat İşlemleri

Türkiye'deki serbest bölgelere yapılan ihracatlar da gümrük beyannamesinin hazırlanması ihracatı yapılan malların istisna kapsamı içinde tutulmaktadır. İhracatın Serbest bölgelere yapılması yine var olan İhracat Mevzuatı kurallarına göre yapılabilmektedir. Serbest Bölgelere yapılan ihracatların 3065 sayılı KDV Kanunu madde 16/1-c bendinde Katma Değer vergisinden istisna tutulduğu hakkındaki hükme yer verilmiştir. Serbest bölgelere yapılan ihracatlar da KDV uygulanmamaktadır. Fakat KDV Kanunu 30/a ve 32. maddelerinde bu istisna çerçevesine dâhil olan prosedürler için yüklenilen vergilerin indirimi veya yükümlülere iadesi olanaksızdır (Laleli, 2013: 59).

Vergiye bağlı bulunmayan ya da vergiden istisna sayılmış olan ürünlerin teslimi ve hizmet yapakla alakalı alış vesikalarında belirtilen ya da bu ürün ve hizmetlerin harcamalarına dâhil olan içinde katma değer vergisi, serbest bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo yükümlülerine yönelik mevzuat hükümleri uygulanmamaktadır. Şirketler bölgedeki çalışmaları sebebiyle kazandıkları gelirlerle alakalı; gelir, kurumlar ve katma değer vergisi dahil tüm vergilerden muaftır (Maç, 1995: 11).

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 8. Maddesinde; serbest bölgeler ile ülkenin farklı bölgeleri arasındaki ticaret ve dış ticaret kurallarına bağlanmıştır. Serbest bölgelere gönderilen mal teslimleri ve hizmetler Katma Değer Vergisi Kanununun 12.maddesinde ifade edilen özelliklere uygunsa ihracatta KDV istisnasından yararlanılabilmektedir. Bunun nedeni

ise malın TCGB 'den ayrılmasıdır. Böylelikle 4 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde yurt dışına ulaşma ifadesinin açıklaması şeklinde belirtilen ürünün gümrük hattını terk etmesi koşulu sağlanmaktadır. Serbest bölgenin Türkiye'nin siyasi hudutları haricinde bulunması istisna uygulamasına mani değildir. Gümrük hattı ötesinde çalışmakta olan işletmeler ülke dışındaki alıcılar olarak görülmektedir (Karşlı, 2001: 34).

2.1.7. İhracatı Bağlı Muamele Yoluyla Yapılan İşlemler

Bağlı muamele ya da değişim şeklinde ihracat iki ya da daha fazla ülkenin ihraç ya da ithal edilen ürün, hizmet ya da teknoloji aktarımı ücretinin bir kısmının dövizle ödenmesi olarak ifade edilmektedir. Bağlı muamele ile ihracat, çoğunlukla ekonomik sıkıntıların olduğu ülkelere dair ihracatlar da düşünülmektedir. İhraç ya da ithal edilen ürün, hizmet ya da teknoloji aktarımı veya bir miktarının dövizle ödendiği bir ödeme yöntemidir (Kızılot, 1996: 545).

Bağlı muamele ya da takas protokolü; ithalatı ve ihracatı yapılacak ürünlerin türü, ürün başı ithalat ve ihracat ücreti, standardı, niteliği, teslim ediliş biçimi, teslim edilen yer, değer meblağı ve protokolün geçerlilik süresini belirtmelidir. Bu şekilde yapılan ihracatta da KDV istisnası bakımından ölçü KDV Kanununun 12. Maddesinde belirtilen maddelerin yerine getirilmesidir. Bu koşullar yerine getirilmişse istisnadan yararlanabilecektir. Fakat KDV iadesi alınabilmesi bakımından ihracatın şekline ve buna bağlı olarak dövizin bir kısmının ya da hepsinin gelmeyeceğine, karşılığında mal yollanacağına yönelik Ekonomi Bakanlığında elde edilecek yazının sunulması gerekmektedir (Laleli, 2013: 60).

2.1.8. İhracatı Ticari Kiralama Yoluyla Yapılan İşlemleri

İhracat İşlemleri Yönetmeliği'nin 162 4 (m) maddesi gereğince ticari amaçla kiralama, malların kiraya verilmesi, bir süre kullanılmak için geri alınmak üzere TCGB dışına ya da serbest bölgelere çıkarılmasını ifade etmektedir (Resmi Gazete, 06.06.2006). Kiralama yöntemiyle yapılan ihracat, Ekonomi Bakanlığının izni ile yapılabilmektedir. Ekonomi Bakanlığında elde edilecek onay belgesi talebinde, kiralanan şeyin adı, türü, teknik unsurları, GTİP numarası, adeti, adet başına ücreti, değer meblağı, kira müddeti, kira ücreti ve bu

ücretin nasıl ödeneceği, vakti ve teslim yeri gibi bilgilerin de yer aldığı kira sözleşmesi ile aracı olan banka bilgilerinin de yazılı olması gerekmektedir (Çelik, 2006: 137).

Ticari kiralama yöntemiyle ülke dışına yollanacak malın kira vakti bittiğinde aynen ya da bedelinin yabancı para şeklinde getirileceğine dair ilgili taahhütname gümrüğe verilmektedir. Ticari amaçlı kiralanan mallar ve kira ücretlerinin 30 gün içinde ülkeye girmesi gerekmektedir. Ticari kiralamaya mevzu olan malın ülke dışında satışının kesin olarak yapılmış olması halinde, satış faturası tarihinden itibaren 30 gün içinde ülkeye getirilmesi şarttır (Kızılot, 1996: 549). İhracat işlemlerinde bu tür ticari kiralamaya mevzu malın kullanım hakkı devredilmediğinden ihracat teslimi şeklinde yorumlanamayacaktır. Bu nedenle de KDV ihracat istisnasından yararlanılamayacaktır (Laleli, 2013: 61).

2.1.9. Transit Ticaret İşlemleri

KDV Kanununun 6 (a) maddesi gereğince transit ticarete verginin konusu Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Beyannamesi dâhilinde işlem görmemiş olması halinde meydana gelmektedir. Transit ticarete ihracat prosedürleri alış ve satış fiyatları arasında tarafın yararına fark olması kaydıyla malların ülkeye sokulmadan transit ya da direk bir ülkeden başka bir ülkeye satışı şeklinde ifade edilmektedir. Bu prosedürde ürünler ülkeye sokulmadan ülke haricinde satışı gerçekleştiğinden KDV kapsamına girmemektedir. Bu nedenle KDV'nin kapsamında olmayan bu prosedürlerde ihracat istisnası da uygulanmamaktadır. Kısaca ülke dışında bir yerden Türkiye'ye getirilen ve yerleşmeden başka ülkeye satışı yapılan transit ihracatta kullanılan malların fiyatları KDV beyannamesinde gösterilmeyecektir (Oktar, 2005: 22).

Vergi dâhilinde olmayan bu ihracat sebebiyle ülkemizde bir nedenle vergi yüklenilmiş ise, bunun da KDV Kanununun 30/a maddesine dayanarak indirimi söz konusu yapılmamaktadır. Transit ihracat şeklinde işlem yapılan mallarla alakalı, ithalat veya ihracatına ait bir vergi veya vergi benzeri işlemlere tabi olmamaktadır. (Kırıktaş ve Tolu, 1996: 119).

2.1.10.Bedelsiz İhracat Şekli

Bedelsiz olarak yapılan ihracatta, ihracatı yapılan mallara yurtdışından bir ödeme gerçekleşmeden ülke dışına mal gönderilmesidir. Bedelsiz yapılan bu İhracata İlişkin 2008/12 No.lu Tebliğe göre; ihracatı yapılan mal değeri yürürlükteki Kambiyo Mevzuatı kapsamında ülkeye sokulması zorunlu değilken ülke dışına malın çıkışının yapılmasıdır. (Resmi Gazete, 12.07.2008). Bahsi geçen Tebliğin 2. maddesi gereğince aşağıdaki mal teslimleri buna dahildir:

1. Gerçek ya da tüzel kişilerce teslim edilen ya da gönderilen armağanlar, sayısı ticari geleneklere uygun örneklerle reklam ve tanıtım ürünleri, tekrar kullanıma ya da geri dönüşüme dahil ithal edilmiş ürün ve ambalaj malzemeleri,
2. Daha önce kurallara göre ihracı yapılmış malların ücretsiz yollanması ticari örf ve adetlere münasip parçaları, fireleri ile güvenceli bir şekilde ihraç edilen malların garanti süresi dahilinde yenilenmesi gereken parçaları,
3. Yabancı görev üyelerinin, Türkiye'de çalışmakta olan yabancılardan, ülke dışına hane nakli vasıtasıyla gidecek Türk vatandaşlarının, sürekli ya da kısa süreli görevle ülke dışına giden kamu görevlilerinin, bu durumlarının ilgili makamlara belgelenmesi koşuluyla, götürecekleri, yollayacakları ya da isimlerine yollanacak mal ve araçlar,
4. Ülke dışında ikameti bulunan tüzel bireyler, yabancı gezginler ve ülke dışında ikameti olan Türklerin götürecekleri, yollayacakları ya da isimlerine yollanacak mal ve araçlar,
5. Devlet kurumları, kuruluşları, yerel yönetimler ve yükseköğretim kurumlarının; vazifeleri ya da anlaşmalar nedeniyle yollayacakları mal ve araçlar,

6. Hastalık, salgın, sel, deprem savaş, kıtlık gibi felaketlerde; kamu kurum ve kuruluşları, yerel yönetimler ve yükseköğretim kurumları, Kızılay'la kamu faydasına çalışan vakıfların yollayacakları insani yardım malzemeleri.

Ücretsiz ihracat yöntemiyle ülke dışına yollanan ürün ve eşyalar, ihracatta uygulanan teşviklerden faydalanamayacaktır (Duman, 2003: 209). KDV Kanununun 12. Maddesinde belirtilen unsurların sağlanması ve ihracatın ücretsiz ihracat dâhilinde bulunduğu belgelendirilmesi ile KDV istisnasından yararlanabilecektir.

2.1.11. Diğer İhracat Türleri

Bahsi geçen ihracat çeşitleri haricinde bulunan ihracat çeşitleri bu başlık kapsamında incelenmiştir.

2.1.11.1. Gümrük Hattı Dışında Kalan İşletmelere Mal Satışı

Gümrük olan yerlerde çalışmakta olan gümrük sınırı dışı eşya satış mağazalarının ülke haricindeki alıcı şeklinde görülmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bahsi geçen mağazalara satılmak için eşya yollanması prosedürü ihracat teslimi olarak görüldüğünden KDV'den istisna sayılacaktır (Kırıktas ve Tolu, 1996: 131).

2.1.11.2. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti (KKTC)'ne Yapılan İhracat

İhracat yapılan para biriminin Türk lirası cinsinden olması dışında bir özelliği yoktur. Bu nedenle de istisnadan yararlanabilmektedir (Kırıktas ve Tolu, 1996: 132).

2.1.11.3. Posta Yoluyla Gönderilen Eşya

Posta yoluyla gönderilen Ticari amaçlı eşya, sayısının düşük olması şartıyla posta yoluyla ülke dışına yollanabilmektedir. Gümrük yönetmeliğinin 463/(2). Maddesine göre ülke dışına posta yoluyla gönderilen ticari eşya ihracat rejimi çerçevesinde gümrük beyannamesi ile bildirilmektedir. Dolayısıyla ülke dışına posta yoluyla gönderilen ticari ürünlerin ihracatta KDV istisnasından yararlanabilmeleri için:

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11. ve 12. Maddelerinde ifade edilen koşulların sağlanması,
- Gümrük beyannamesinin bildirimi yapılmalıdır.

Posta makbuzlarının ihracatı belgeleyen unsurlar şeklinde görülmesi ise mümkün değildir (Laleli, 2013: 64).

2.1.11.4. Uluslararası Taşımacılıkta İhracat Sayılan Yerli ve Yabancı Bayraklı Gemilere Yapılan Teslimler

20.04.1926 tarihli ve 815 sayılı Kanunun ilk maddesinde yer alan Kabotaj hakkının düzenlendiği kısımda Türkiye sınırları içinde yabancı bayraklı gemilere taşıma hakkı verilmemiştir. Dolayısıyla, bu gemilere yapılan mal teslimleri ülke haricindeki bir alıcıya yapılan teslim gibidir. Yerli bayrak taşıyan gemilerde ise Uluslararası taşımacılık yapanlar, ülke dahilinde yer alan bir şirketin ülke dışında kendi adına bağımsız çalışan bir şubesi gibi işlem görmektedir. (Karşı, 2001: 38).

2.2. Hizmet İhracında KDV İadesi ve İstisnası

KDV Kanununun 11. maddesinde yer alan mal ihracatıyla beraber hizmet ihracatı KDV’den istisna sayılmıştır. Ayrıca, ülkemizde yapılan bu çerçevedeki hizmetler KDV’nin kapsamı dışında olmakla beraber, KDV Kanununun 11/1 (a) maddesi ile ülke haricindeki alıcılar için verilen hizmetler KDV’den istisna sayılmıştır. Bunun dışında bahsi geçen maddede ihracat dahilindeki işlemlere ve bu işlemlere dair hizmetler, ülke dışındaki alıcılara verilen hizmetler, serbest bölgedeki alıcılara verilen fason hizmetler ve karşılıklı olmak kaydıyla uluslararası roaming anlaşmaları kapsamında ülke dışındaki alıcılara Türkiye’de yapılan roaming hizmetleri KDV’den istisna tutulmuştur. (Oktar, 2005: 69).

2.2.1. Hizmet İhracatı İstisnasının Şartları

Hizmet; KDV kanunu 4/ 1. Maddesinde “ *Hizmet, teslim sayılan haller dışında ve mal ithalatı işlemi dışında kalan durumlardır. Bu durumlar, bir işi yapmak, işlemek, ortaya*

çıkarmak, onarmak, imal etmek veya bir işi yapmamayı taahhüt etmek” vb. işlemler şeklinde belirtilmiştir. Aynı kanunun 4/2. Maddesinde ise sayılan bu işlemler karşılığı bir başka hizmet veya mal teslimi olması karşılıklı yapılan bu teslimler ayrı ayrı işlem olarak sayılır ve ayrı vergilendirme işlemi yapılır denilmiştir (Tokaç, 2007: 80).

Hizmet ihracatı istisnaları ilk olarak 17 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile yapılmış fakat ardından yayımlanan 26 ve 30 Seri numaralı KDV Genel Tebliği ile uygulama esaslarının tekrar saptanması karar alınmıştır. Bu Tebliğlere göre aşağıdaki koşulları sağlayan işlemler hizmet ihracatı kapsamında sunulan KDV istisnasından faydalanabilmektedir. (Resmi Gazete, 16.12.1988).

a. Yurt Dışında Bir Müşteriye Teslim Edilmek Üzere Yapılmış Olması

KDV Kanununun 12 maddesinde ülke dışındaki alıcı kavramı tanımlamıştır. Maddede ülke dışındaki alıcı ifadesinde hizmet verilen kişinin ikametgâhı, çalışma yeri, yasal ve iş merkezi ülke dışında bulunan müşterilerle ülke içinde olan bir işletmenin ülke dışında şahsı adına müstakil olarak çalışan şube, dağıtım aracı ya da ofisi anlaşılmalıdır. Bunun yanı sıra 15 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin 2/b kısmında belirtildiği gibi, yerli bayrak taşıyan gemilerin uluslararası deniz taşımacılığı ile uğraşanları, ülke içinde yer alan bir işletmenin ülke dışında kendi adına bağımsız olarak çalışan ofisi gibi olduğundan, ülke haricindeki alıcı şeklinde görülecektir (Resmi Gazete, 21.07.1985; Uysal, 1998: 15)

İkamet adresi, yasal ve çalışma yeri ülke dışında bulunan bir işletmenin, Türkiye'de çalışmakta olan ofisine sunulan hizmetler, uygulamada ülke içindeki alıcıya sunulan hizmet olarak görülmekte, ücreti döviz karşılığı alınmış bile olsa hizmet faturasında KDV belirtilmesi şarttır. Mesela, bir işletme ülke dışında taahhüt işi yürüten kendi şantiyesine ya da farklı bir Türk şirketinin ülke dışındaki şantiyesine proje çizdiğinde, ülke dışındaki alıcıya hizmet vermiş olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla, Türkiye'de taahhüt işi yapılan yabancı bir şirket bu taahhülle alakalı iş yapıldığında, ihracat istisnası uygulanamayacaktır. Başka bir örnek verilecek olursa, ülke dışında müteahhitlik işlerinin yürütülmesi KDV'nin kapsamına girmemektedir. Söz konusu şirketin ülke dışındaki bina yapımı için Türkiye'de projelendirilip

ülke dışına yollayan mimarlık ofisinin çalışması hizmet ihracı olarak kabul edilecektir. Verginin kapsamında bulunmayan prosedürlere ait yüklenilen KDV’de indirim olamayacağı hizmet ihracı istisnası çerçevesinde prosedürlere ait yüklenilen KDV’de ise indirim ve iade olabileceği dikkate alındığında, bu farkın önemli olduğu görülmektedir (Maç, 1995: 59).

b. İhracat Faturasının Yurt Dışındaki Müşteri İsmine Düzenlenmiş Olması

Yapılan hizmet yararlanıcısı yurt dışındaki bir müşteri olmalı ve verilen hizmet için hazırlanan fatura ya da benzeri özellikteki belgenin ülke dışındaki alıcı ismine hazırlanması şarttır. Fatura hizmet sunulan müşterinin yurt içindeki şubesine veya temsilcine düzenlenir ise fatura istisna kapsamı dışında kalmaktadır. Bu kural KDV genel tebliğinde 26 seri numaralı kısımda düzenlenmiştir. KDV Kanununun 53. Maddesi gereği fatura ya da benzeri özellikteki belgeler, Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen vesikaları ifade etmektedir.

c. Hizmet Tutarının Yabancı Para Olarak Türkiye’ye Getirilmesi

Ülke dışında verilen hizmete dair ödeme yabancı para şeklinde olmalıdır. Teşvikten faydalanacakların döviz alım belgesinin orjinli ya da banka tarafından tasdik edilmiş kopyasıyla bunu tevsik etmeleri şarttır. 65 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenlemede KDV Kanunu 11. ve 32. Maddelerinde yer alan ihracat istisnası ya da ihraç kayıtlı teslimlerden ortaya çıkan KDV iadesi ve mahsuben iade prosedürlerinde döviz alım belgesi şart olmaktan çıkarılmıştır. Bahsi geçen istisna çerçevesinde işlem yapan yükümlülerin KDV iade ve mahsup prosedürlerini yapabilmesi için:

Gümrük beyannamesinin aslı, noter tasdikli örneği, Gümrük İdaresi ya da YMM tarafından tasdik edilmiş kopyasının, satış ve alış faturalarının (imalatçı şirketlerde sadece satış faturalarının) birer nüsha örneği ya da bu faturaların içerik bilgilerini gösteren evrakın ilgili şirket tarafından tasdik edilmiş listelerin, vergi dairelerine teslim edilmesi şarttır. Fakat hizmet ihracıyla 61 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğinde bulunan Türkiye’de yerleşik olmayanlara yabancı para karşılığı yapılan satışlara dair istisna prosedürlerinde döviz alım belgesi uygulaması sürdürülecektir. 84 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği’nde KDV’lerin nakden ya

da mahsuben iade isteklerinde hizmet ihracatı istisnasından dolayı dilekçenin dışında aşağıdaki belgelerin de vergi dairesine sunulmasının mecburi olduğu belirtilmiştir.

-Ülke dışındaki alıcı için hazırlanan faturanın aslı ya da kopyası,

-İhracatın yapıldığı zamana dair şirket gider faturalarının dökümünden oluşturulan indirilecek KDV listesi ile ihracatı yapılan hizmet için toplam yapılan satış faturalarının toplamına oranla hesaplanan yüklenilen vergi oranına dair hesaplamaları gösterir liste,

-Özellikle 4389 sayılı Bankalar Kanunu kararlarına göre çalışmakta olan bankalar ya da özel finans kurumların tarafından hazırlanmış döviz alım belgesi aslı ya da ilgili banka ya da özel finans kurumu ofisinde tasdik edilmiş örneği veya dövizin ülke dışından getirildiğini belirten bankadan edinilmiş belge lazımdır. Kimi araştırmacılara göre, hizmet ihracatı istisnasından faydalanabilmek için KDV Kanununda, hizmet karşılığı dövizin ülkeye girişi koşulu bulunmamaktadır. Bu koşul Maliye Bakanlığının istediği bir koşuldur. KDV Kanununun 11. maddesinin 2. kısmında, ihracat istisnasının yapılmasına dair usul ve esasları saptama yetkisi Maliye Bakanlığına verilmişse de, bu yetkinin yasada bulunmayan koşulları koymayı içerdiği ve istenen bu koşulun hizmet ihracatının usul ve esasları içinde bulunduğu biçimde yorumlamak imkânsızdır (Maç, 1995: 60).

d. İhraç Edilen Hizmetten Yurt Dışında Faydalanılması

Ülke içerisinde yer almayan alıcılar için verilen hizmetlerin bu alıcıların Türkiye'deki çalışmalarıyla ilişkili olmaması, hizmetin sonucunun ülke dışında var olması gerekmektedir. Hizmet ihracat istisnası yabancı devlet uyruğunda olan alıcının şahsına faturanın kesildiği ve ücretin bahsi geçen ülkeye getirildiği vergilendirme döneminde gerçekleştirilecektir. Fatura ihracat karşılığı yabancı paranın ülkeye getirildiği zamandan önceki dönemlerde tamamlanmış olsa bile hizmet ihracatına ilişkin ödemeler yabancı paranın ülkeye getirildiği dönem beyannamesinde gösterilecektir. Bunun sebebi, hizmet ihracatı istisnasının şartlarından biri de hizmet tutarının yabancı para olarak ülkeye getirilmesidir (Karslı, 2001: 42).

Bahsedilen ilk üç koşulun yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmesi basittir. Fakat 4. Koşul, “hizmetten ülke dışında faydalanılması” prensibi nesnel olmayan bir özellik olduğundan; manası yoruma ve duruma göre farklılık gösterebilecektir. 26 Seri Numaralı Tebliğde “yararlanma” ölçütü, ülke dışındaki alıcılar için sunulan hizmetlerin, bu alıcıların ülkedeki çalışmalarıyla alakasının bulunmaması gerektiği şeklinde ifade edilmiştir (Kızılot, 1996: 574). Ülke içerisinde sunulmayan hizmetlerde ise;

- a) Hizmetten Türkiye’de faydalanılmış veya Türkiye’de sunulmuşsa,
- b) Ülke dışında hizmetin sunulduğu şirketin Türkiye’de yerleşik yeri, çalışma yeri, yasal merkezi yoksa hizmetten yararlanan ülke içindeki muhatap, mesul olarak KDV ödemek zorundadır (Akyol, 2006: 19).

2.2.2. Hizmet İhracatında Özel Durumlar Taşıyan Hususlar

Hizmet ihracında ayrıcalık taşıyan hususlar aşağıda şu şekilde yer almaktadır:

a. İhracatı Yapılan Mallara İlişkin olarak Verilen Komisyonları

Ülke dışında kalıcı işletmelerin Türkiye’den satın alacakları ürün ve hizmetlerle alakalı bu şirketlere komisyonculuk yapan Türk şirketleri hizmet, ihracı yapılan ürün ve hizmetler ülke dışında kullanıldığından hizmet ihracatı çerçevesinde KDV’den istisna sayılacaktır (Karşlı, 2001: 43).

b. Yabancı Ülkelerden Türkiye’ye Düzenlenen Turlar

Hizmet ihracatı istisnası sadece Türk şirketi tarafından gezginlerin kişisel harcamaları haricindeki barınma ve gıda gibi masrafları karşılanarak bu fiyata katılan komisyon ücretine uygulanmaktadır. Farklı masraflar Türkiye’de harcandığından istisnadan yararlanamayacaktır (Karşlı, 2001: 43).

c. Yurt Dışına Yapılan Fason İşçilik

Ülke dışından gelen ürünlerin Türkiye’de işlemiden geçerek ülke dışına yollanmasıyla söz konusu olmaktadır. 26 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğiyle belirlenen koşulların sağlanması durumunda hizmet ihracı şeklinde görülebilmektedir (Resmi Gazete, 31.12.1987).

d. İstisnanın Beyan Edileceği ve Uygulanacağı Vergilendirme Dönemi

Hizmet ihracatı istisnası, ülke dışından alıcıların ismine hazırlanan fatura ve ücretin ülkeye getirilmiş olan vergilendirme zamanında yapılacaktır. Söz konusu fatura, ihracat bedelinin ülkeye sokulduğu andan önce hazırlansa bile, ihracata ait ücretler dövizin ülkeye sokulduğu dönemdeki beyannamede belirtilecektir. Bunun nedeni, hizmet ihracatı ücretinin döviz şeklinde ülkeye sokulmasıdır (Çelik, 2006: 160).

2.3. Türkiye’de İkameti Bulunmayan Yolculara Yapılan Teslimlerde KDV İstisnası

KDV Kanunu uygulamasında Türkiye’de ikameti bulunmayan gezginlerin satın alıp ülke dışına götürdükleri ürünlerin KDV dışında tutulmasında iki metot bulunmaktadır. İlki Türkiye’de ikameti bulunmayan gezginlerin ülke dışına götürmek için satın aldıkları ürünlerin satışı sırasında, KDV’nin alıcı tarafından alınarak ürünün ülke dışına çıkmasının ardından satıcının yabancı müşteriye satış sırasında aldığı KDV’yi geri ödemesidir. Bu duruma yolcunun beraberindeki eşya istisnası denmektedir. Diğer metotsa Türkiye’de yerleşik olmayan gezginlerin ülke dışına götürmek için aldıkları ürünlerin satışı sırasında istisna yapılarak KDV alınmaması, fakat ürünlerin belirli vakte kadar ülke dışına çıkması sağlanmalıdır. Bu yönetime bavul ticareti de denilmektedir (Karslı, 2001: 44).

a. Türkiye’de İkameti Bulunmayan KDV’nin Gümrük Çıkışı Takiben İade Edilmesi

3065 sayılı KDV Kanunu 11 maddenin 1/b bendinde Türkiye’de yerleşik olmayan gezginlerin satın alıp ülke dışına çıkardıkları ürünlerin teslimatı sırasında KDV alınacağı, fakat gümrükten çıkarken belge ya da faturanın sunulmasıyla alınan KDV’nin geri ödeneceği

karara bağlanmıştır. Dolayısıyla Maliye Bakanlığınca hazırlanan 43,51 ve 71 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile ülkedeki gezginlere yapılmış olan satışlar düzenlenmiştir. 43 Seri Numaralı Tebliğ çerçevesinde gerçekleştirilen satışta istisnaya gidilmesi verginin satış esnasında alınıp ürünün ülke dışına çıkışından sonra müşteriye ödenmesi şeklindedir. Yapılan istisnaya dair hazırlanan 43 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde Türkiye'de yerleşik bulunmayan gezginlere uygulanacak istisnadan yararlanacaklar iki gruba ayrılmıştır. İlki; Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmakla beraber yabancı bir ülkede yaşamakta olduklarına yönelik o ülke resmi kurumlarından edinilmiş ikamet tezkeresi ya da bu özellikte bir belgesi bulunanlardır. Diğer ise; Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayanlar bir süreliğine ya da sürekli ikamet tezkeresi almamış olmak koşuluyla bu istisnadan yararlanabileceklerdir. Bu koşulları karşılayanlar satın alıp ülke dışına götürdükleri ürünlere verdikleri KDV'yi ürün gümrükten çıkarken iade alabilmektedir (Resmi Gazete, 28.07.1994).

Bavul ticaretine dair düzenlenen Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı 61 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile duyurulmuştur (Resmi Gazete, 01.03.1997). Bu tebliğ ile KDV Kanunu 11 madde 1/b bendine göre Türkiye'de yerleşik olmayan gezginlere yapılmakta olan teslimatlar ihracatın istisnası içeriğine alınıp bu istisnanın yapılmasına dair esas ve usullerin aynı maddenin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na vermiş olduğu yetkiye dayanılarak 43 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde Düzenlenmiştir. Bahsedilen Tebliğ gereğince Türkiye'de yerleşik olmayanlara dövizle satışlarda KDV'nin istisnasından faydalanacaklara yönelik hazırlanan düzenleme şöyledir:

Vergi dairesine müracaat ederek "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Yapılan Satışlarda KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi" edinen yükümlüler istisna çerçevesinde satışını yapabileceklerdir. İstisna belgesi edinmek isteyen yükümlülerin şu koşulları yerine getirmeleri şarttır:

- Gerçek usulde KDV yükümlüsü olmak,
- Haklarında sahte ya da içeriği sebebiyle yanıltıcı belge hazırladığı ya da bilerek kullandığına dair rapor tutulmamış olması.

- 43 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde götürü usulde vergilendirilen yükümlülerin KDV'nin istisnası çerçevesinde Türkiye'de yerleşik olmayan yabancılara satış yapamayacaktır. Fakat götürü usulde vergilendirilen yükümlüler 01/01/1999'dan itibaren basit usule göre vergilendirilmeye başlanmıştır. Bu sebeple basit usule göre vergilendirilen yükümlülerin de KDV'nin istisnası çerçevesinde Türkiye'de ikameti bulunmayan yabancılara satış yapabilmektedir (Kırıkaş ve Tolu: 1996: 158).

İstisna çerçevesinde bulunan ürünler 43 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde şu şekilde ifade edilmiştir:

Tebliğin 3. bölümünde her çeşit mal teslimatı istisna çerçevesine dâhildir. Hizmet uygulamalarında ise istisna yapılamayacaktır. 71 Seri Numaralı Tebliğ ile yapılan değişiklikte yolcu beraberindeki eşya istisnası uygulaması çerçevesinde alınıp ülke dışına çıkarılacak ürünler, bireysel tüketime mevzu bahis olacak ürün sayısı ile sınırlandırılmıştır. Gezgincilerin yanlarında bavullarıyla ülke dışına çıkarabilecekleri her çeşit ürün, sayı ve türü fark etmeksizin, bireysel tüketime mevzu bahis olacak ürün sayısı çerçevesinde görülecek, 43 Seri Numaralı Tebliğ gereği fatura hazırlanabilecek ve söz konusu faturalar KDV iadesine dâhil olabilecektir. Tüccar bu çerçevede yaptığı satışlarda yabancılara pasaportlarını, Türklerin ise pasaportlarıyla beraber yabancı ülkelerde yaşadıklarına ispatlayan ikamet tezkeresini ya da benzeri bir belgeyi sunmalıdır. Fatura, 4 nüsha şeklinde hazırlanacak ve ilk 3 nüshası müşteriye teslim edilecektir. Geri ödemenin gümrükteki banka ofisinden yapılması arzu edilmişse satıcı faturayla birlikte müşteriye bir çek verecektir. Bu çekte olması gerekenler şu şekilde sıralanmıştır:

- Fatura tarihi ve fatura numarası
- Faturada yazan KDV miktarının Türk Lirası cinsinden değeri,

Müşteriler istisnadan yararlanabilmek için satın almış oldukları ürünleri 3 ay içerisinde ülke dışına çıkararak, çıkış esnasında faturayı ve şayet hazırlanmışsa çeki Türkiye gümrük

kapılarındaki Gümrük Muayene Memuruna tasdik ettirmelidir. Tasdik işlemi sırasında faturanın 2. ve 3. nüshaları görevlilerce alınmaktadır (Karşlı, 2001: 47).

Satıcıların geri ödeme için çek vermeleri durumunda çekte belirtilen meblağ çeki hazırlayan banka şubesinden çekilebilecektir. Çeki hazırlayan bankanın gümrükte bir şubesi yoksa çekteki meblağ kambiyo ve bankacılık mevzuatı uyarınca gümrükteki farklı banka şubesinden çekilebilecektir. Müşteri ürünün ülkeden ayrıldığını belirten tasdikli belgeleri, çıkış anından itibaren 1 ay içerisinde satıcıya yollayacak, satıcıysa geri ödenecek tutarı belgelerin eline ulaşmasının ardından en fazla on gün içerisinde müşterinin bankadaki hesabına yollayacaktır. Şayet satıcı geri ödenecek tutarı on gün içerisinde yollamazsa bir daha Türkiye'de ikameti bulunmayan yabancılara özel istisna çerçevesinde satış yapabilmesine müsaade edilmeyecektir. Geri ödeme tarif edildiği gibi yapılamamışsa, orijinal tasdikli fatura nüshasıyla çıkış gününden itibaren 1 ay içerisinde müşteriye gelinirse geri ödeme elden alınabilecektir. İadenin Maliye Bakanlığı'na verilmiş olan yetki belgesi, komisyoncu şirketlerin yapısı dâhilinde olması da muhtemeldir. Satıcılar, arzu ettikleri hallerde geri ödeme tutarını müşteriye satış esnasında avans şeklinde verebilecektir. Fakat avans tutarı tasdik edilmiş belgelerin ellerine ulaşmasının ardından indirim konusu olabilecektir. Bu durumda faturada geri ödeme tutarının avans şeklinde verildiğine yönelik not düşülmelidir (Maç, 1995: 11).

Türkiye'de ikameti bulunmayan yabancılara KDV iadesi uygulamak amacıyla "*yetki belgesi*" isteyen kurumlara dair düzenleme, 43 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde belirtilmiştir. Geri ödeme, yetki belgesi bulunan komisyoncu şirketlerin yapması da mümkündür. Dolayısıyla KDV iadesi için yetki belgesi isteyen işletmelerin;

- Bilanço esasına dayalı defter tutması
- Ücretli olarak minimum 5 kişinin çalıştırılması
- Haklarında sahte ya da içeriği nedeniyle yanıltıcı belge hazırladığına ya da bilerek kullandığına dair rapor tutulmamış olması gerekmektedir (Karşlı, 2001: 48).

b. Türkiye’de İkameti Bulunmayan Kişilere Yabancı Para Karşılığı Yapılan Satışlarda KDV İstisnası

İstisna belgesi bulunan yükümlüler 43 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğinde belirtilen Türkiye’de yerleşik olmayanlara döviz karşılığı yapılan satışlarda şu koşulların bulunması durumunda KDV tahsil almadan satış yapabileceklerdir:

İstisna çerçevesinde uygulanacak satışlarda 61 Seri Numaralı Tebliğ ekinde bulunan, Gümrük Ticaret Bakanlığı ve Maliye Bakanlığınca saptanan muhteviyatı bulunan “*Özel Faturalar*” kullanılmaktadır. Belirtilen faturalarda 64 Seri Numaralı Tebliğle bazı farklılıklara gidilerek içerik ve şekil açısından güncellenmiştir (RG. 01.03.1997; RG. 21.09.1997)

Satış tutarına ait döviz, özel finans kurumlarına ya da bankalara satılacak ve buna dair hazırlanacak döviz alım belgesinin orijinali ya da noter tasdikli nüshası, ilgili dönemin KDV beyannamesine ilâştirilecektir.

51 Seri Numaralı Tebliğ ile saptanan gümrükteki kapılarda gümrük görevlileri dışında il defterdarlıkları tarafından yerleştirilecek maliye memuru ya da vergi müfettişi olması ve özel faturaların 2, 3 ve 4. nüshalarının bu görevliler tarafından tasdik edilmesi şeklindeki uygulama, 64 Seri Numaralı Tebliğle güncellenerek yalnızca gümrük memurunun tasdik etmesi yeterli olmuştur (RG. 10.01.1996).

61 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği’nde izin belgesi olan satıcılar Türkiye’de yerleşik olmayan gezginlere yapacakları satışlarda kullanacakları fatura ya da çekleri 5 kopya şeklinde hazırlayarak 1. Kopyasını müşteriye vereceklerdir. 2, 3 ve 4. kopyalara ürünün gümrükten çıkışı esnasında tasdik ettirilecektir. 5. nüshaysa müşteride kalacaktır.

Satış tutarına ait dövizin banka ya da özel finans kurumlarına satılarak buna dair döviz alım belgesinin orijinali ya da noter tasdikli kopyasının ilgili dönem KDV beyannamesine ilâştirilmesi gerekmektedir.

Özel faturaları onaylama yetkisi olan gümrük idareleri Maliye Bakanlığına da danıştıktan sonra Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından saptanmaktadır. Satın alınmış olan ürünlerin satın alınma gününden sonra en fazla 3 ay içerisinde saptanan gümrük kapılarından ülke dışına çıkarılması lazımdır. Gümrük kapılarında tasdiklenen kişiye özel hazırlanmış faturaların, çıkış gününden itibaren en fazla 1 ay içerisinde satıcıya ulaştırılması gerekmektedir. Böylece ilgili gümrük görevlileri tarafından tasdiklenen özel faturaların 2 kopyası gümrük görevlilerine verilecektir. 4. kopya ise çıkış tarihini takip eden bir ay içinde satıcıya ulaştırılacaktır. Gümrükte tasdikleme prosedürünün satıcılarca uygulanması esas alınmakla birlikte, müşterilerin de özel faturanın 2, 3 ve 4. Kopyalarını tasdik ettirilip 4. Kopyayı satıcıya ulaştırması kabul edilmektedir. Dolayısıyla uygulanan satışlar ihracat istisnasına dair esaslar dairesine bildirilmektedir. Söz konusu özel faturaları onaylamaya yetkili gümrük idareleri şunlardır: İstanbul, İzmir, Antalya, Samsun, Trabzon, Edirne (Kapıkule), Kırklareli (Dereköy), Artvin (Sarp) şehirlerindeki bütün gümrük kapıları ve Çorlu Havalimanı Gümrük Müdürlüğü (Karslı, 2001: 50).

2.4. Tecil/Terkin Uygulaması

İhracat alan yazınında, ihracat öncesinde istisna ya da ön ihracat istisnası gibi bahsi geçen fakat kavrama ilişkin esas bir istisna kararı bulunmasındansa teknik bir muamele kararı özelliği bulunduran tecil terkin uygulaması KDV Kanunu 11.madde’de belirlenmiştir. KDV Kanunu’nun 11/1. maddesi (c) bendinde ifade edilen kararlar kapsamında, ihracatçıların ülke içerisinden KDV yüklenmeden ihraç malı alabilmeleri maksadıyla, ihraç kaydıyla uygulanan teslimleri ihracat istisnası şeklinde yorumlamış ve KDV’den istisna saymıştır (Oktar, 2005: 65). Tecil/terkin uygulaması hem ihracatçıların ihraç etme koşuluyla üreticilerine ve uygulamadan faydalanabilecek başka satıcılardan mal alımı için KDV vermemeli olanağı sağlarken hem de ihracat istisnası kapsamında geri ödeme sistemini de nispi olarak düşürmektedir (Özden, 1999: 44-65).

Bu kapsamda üreticilerin ihracı yapılmak şartıyla ihracatçıya verdiği ürünlere dair KDV'yi ödeyen ihracatçı olmayacaktır. Böylece üretici de KDV tahsilâtında yer almayacaktır. Bahsi geçen vergi, üreticiler tarafından ilgili döneme ait beyannamede bildirilerek tarh ve

tahakkuku yapılır, tecil ettirilmektedir. Vergi idaresince tahakkuk ettirilen bir verginin alındığı tarihten gelecekteki bir vakte ötelenmesi *Tecil* olarak tanımlanmaktadır. Tecili yapılan verginin terkin edilebilmesi için teslim edilecek ürünün, ihracatçıya ulaştığı zamandan itibaren aybaşını takip eden 3 ay içerisinde ihracı yapılmalıdır. Terkin ise vergi idaresinin vergi mükellefinden olan tahsil edilecek vergi alacağından cayması olarak ifade edilebilecektir. Bu şekilde uygulamada bulunan ihracatçı bakımından kazanılan kolaylıklar şunlardır: KDV yüklenmeksizin ürün alınabilmekte ve KDV hesaplanmadan ihraç yapılabilmektedir. Böylece işlemin riski ve mesuliyeti imalatçıya geçmektedir (Karşlı, 2001: 51).

Üreticinin bir dönem içinde ihracatçılara ulaştırdığı ürün tutarının, bu ürünler için saptanmış olan KDV oranıyla çarpılması neticesinde elde edilen meblağ, tecil edilebilir KDV'dir. Bu meblağ üreticinin elde edebileceği geri ödeme tutarının veya tecil edilecek verginin en yüksekini belirtmektedir. Vergi mükellefinin ilgili döneme ilişkin vergi beyannamesindeki tecili yapılabilir. Vergi tutarını geçmemek koşuluyla ödenmesi gereken vergi tutarı tecili yapılacak KDV'dir. Farklı bir ifade ile vergi mükellefinin vergi beyannamesinde tecili yapılabilir vergi tutarını aşmayan tutarda ödenecek vergi olması durumunda ödenecek olan söz konusu verginin tecili yapılabilir. Ancak, ödenecek vergi bulunmuyorsa bahsi geçen bu verginin tahsili de söz konusu olmayacağından ötelenecek verginin de bulunmadığı açıktır. Tecil edilecek vergi olması gereken koşulları yerine getirdiğinde terkin edilebilecektir (Karşlı, 2001: 52).

Yükümlünün ilgili dönem beyannamesine göre ihraç koşuluyla yapılan satışları için alınamayan tutardan ödenmesi şart olan KDV düşüldükten sonra kalan müspet fark iadesi yapılan KDV'dir. Geri ödenecek KDV miktarı ihraç edilen ürüne dair, üretici satış fiyatına göre belirlenen tutardan yüksek olamayacaktır. İhracatçı şirket ya da ihraç koşuluyla ürün teslimi yapan üretici, bu gibi prosedürleri nedeniyle yüklendikleri KDV'yi geri ödeme şeklinde almaktansa aynı dönemde belirlenen KDV'den indirme şeklinde de alabilecektir. Bu yöntemi isteyen vergi yükümlüsünün iade hakkını meydana getiren prosedürleri belgelerle tevsik ve kanıtlama zarureti bulunmaktadır. İhracatçılara, ihraç etmek koşuluyla üreticilerden alacakları ürünlere yönelik KDV ödememe imkânı tanıyan "*terkin/tecil*" yönteme ilişkin hususlar 27 Seri

No.lu KDV Genel Tebliği'nde ifade edilmiştir. (RG. 05.03.1988) KDV Kanunu 11/1 madde c bendi ilave edilerek maddenin 2. fıkrasında da bu güncellemesine dair düzenlemeler yapılmıştır. KDV Kanunu 11/1 c maddesine göre üreticilerce ürettikleri ürünlerden ihraç edilmek koşuluyla ihracatçılara yapılan teslimler sebebiyle belirlenen KDV, ihracatçılarca ödenmemektedir. Fakat üreticinin tahsil edememesine karşın söz konusu döneme ilişkin verilen vergi beyannamesinde bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuku gerçekleştirilerek tecil edilmektedir. Bu sebeple gerçekleştirilen teslimlerde ürünün özelliği, cinsi ve ayrıca sayısı açısından bir sınırlama söz konusu olmamakla birlikte başka bir durum ortaya çıkmaktadır. Şayet ihracatçı, üretici haricindeki birilerinden ihraç koşuluyla bile olsa ürün alıyorsa, bu ürünlere dair KDV ile alakalı bu şekilde prosedür uygulaması olanaksızdır. İhracatçıların bu yolla aldıkları ürünler için belirlenen KDV'de indirim ya da iade hakkı yoktur. İhracatçılar ödemedikleri bu vergileri ilgili beyannameye intikal ettiremeyeceklerdir.

Tecil terkin sistemi uygulamasında ilk başta yalnızca üreticilerce ihracatçılara yapılan teslimler onaylanırken ardından uygulamanın içeriği şu şekilde genişletilmiştir:

- Üreticilerce ihracatçılara ihraç koşuluyla teslimler
- Üretici olmayan yükümlülerce dış ticaret sermaye firmalarına ihraç koşuluyla yapılan teslimler
- Türkiye'de ikameti bulunmayanlara döviz karşılığı yapılan satışlarda KDV ihracat istisnası izin belgesi olan yükümlülere üreticilerle ihraç koşuluyla yapılan teslimler
- Üretici tanımına uymayan vergi yükümlülerince, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Sektörel Dış Ticaret Şirketi olarak kabul edilen tesislere ihraç edilmek şartıyla yapılan teslimler
- Özel finans kurumlarınca ihracatçılara yapılan ihraç koşuluyla teslimler
- Dahilde işleme ya da geçici kabul rejimi çerçevesinde ihracı yapılacak tekstil ve konfeksiyon mallarının üretiminde kullanılacak şeylerin, dahilde işleme ya da geçici kabul izin belgesi bulunan ihracatçılara teslimi

- Geçici kabul ve dâhilde işleme izin belgesi çerçevesinde ithal edilen ham ya da yardımcı maddeler kullanılarak imal edilen ürünlerin ihracatçılara ihraç koşuluyla teslimi.

2.4.1. İhraç Kaydıyla Yapılan Mal Teslimlerinde İhracatçı Açısından Uygulama

İhracatçı bir ürünü teslim alırken üreticinin faturasında belirttiği KDV'yi hesaplarına eklemediği gibi üreticiye de KDV ödememektedir. İhracatçı ülke dışına ürün satışında hazırlamış olduğu faturayı FOB (Free On Board- Tedarikçinin ürünü geminin güvertesine taşıyana kadar ki olan sorumluluğu) meblağ üzerinden tanzim etmekte, faturada KDV'yi belirtmemektedir. İhracatı yapılacak ürünleri KDV ödemesi yapmadan alan ihracatçıların verecekleri beyannameye ilişkin 23 Seri No.lu KDV Tebliği ekinde yer alan "İhraç Koşuluyla Satın Alınan Ürünlere Ait Bildirim" formunu iliştiirmek mecburiyeti bir zamanlar olmuştur (RG. 18.07.1986) Fakat 70 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile bu mecburiyet 10.09.1998 tarihinden sonra kalmamıştır (RG. 10.09.199) İhracatçıların bu yolla satın aldıkları ürünler için KDV'de indirim ya da iade hakkı yoktur. İhracatçılar ödemedikleri vergileri beyannameye intikal ettiremeyeceklerdir.

2.4.2. İhraç Kaydıyla Yapılan Mal Teslimlerinde Mükellefin Durumu

Bu kapsamda üreticilere yapılan teslimlere ilişkin kesilen faturalarda belirtilmiş olan KDV ürün fiyatından ayrı bir şekilde gösterilecektir. Söz konusu faturaya yönelik *"3065 sayılı KDVK kararlarına göre, ihracı yapılmak edilmek koşuluyla verildiğinden KDV tahsil edilmemiştir"* ifadesi belirtilmelidir. Üreticilerce ihracı yapılmak koşuluyla ihracatçılara yapılan teslimler sebebiyle alınmayan verginin söz konusu ilgili döneme ilişkin verilen vergi beyannamesinde belirtilmiş olan KDV içinde bulunacaktır. Üreticiler bu çerçevede yaptıkları teslimler için aylık KDV beyannameleri haricinde başka beyanname sunmayacaklardır (Karşlı, 2001: 57).

Üreticilerin bu prosedürleri beyan ettikleri aylık beyannameye, KDV Kanununda belirtilmiş üzere ihracatı gerçekleştirenlere İhraç etmek koşuluyla yapılan teslimlere ilişkin bildirim ekleme mecburiyetleri 70 Seri Numaralı Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır (RG. 10.09.1998). Bununla birlikte 62 Seri Numaralı Tebliğ ile özel finans kurumlarınca ihracat işlemini gerçekleştirenlere yapılan ürün teslimleri de tecil/terkin sistemi çerçevesine dâhil edilmiştir (RG. 02.04.1997). Üretici tanımına uymayan vergi mükelleflerinin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından "*dış ticaret sermaye şirketi*" şeklinde kabul edilen kurumlara ve 62 Seri No.lu Tebliğe dayanarak sektörel dış ticaret işletmelerinde tecil terkin sistemi kapsamında ürün teslim etmeleri kabul edilmiştir. Bununla beraber 61 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle üreticilerce Türkiye'de yerleşik olmayanlara yabancı para karşılığı satışlarda KDV ihracat istisnası izin belgesi bulunan vergi yükümlülerine yapılan teslimler de bu uygulama çerçevesine dahil edilmiştir (RG. 01.03.1997).

Üreticilerce, ihraç koşuluyla yapılan ürün teslimlerine ait olduğu bildirilen ve vergi daireleri tarafından da ertelenen KDV, ürünün üreticisi tarafından teslim tarihini izleyen ayın başından itibaren üç ay içinde ihracatının yapılmasının teşvik edilmesi koşuluyla terkin yapılmaktadır. Terkin prosedürlerinin uygulanabilmesi için, üreticilerce ihracı yapılmak koşuluyla teslim edilen ürünün, ihracı yapıldığını belirten gümrük çıkış beyannamesinin orijinali ya da noterden tasdikli nüshasının vergi dairelerine sunulması şarttır.

Üreticilerin ihracı yapılmak koşuluyla sattıkları ürünlerin farklı üreticilerin benzer türdeki ürünleriyle beraber ihraç edilmesi durumunda söz konusu ürünlere dair tecili yapılan verginin terkin edilebilmesi için üreticilerin vergi dairesine yapacakları başvuruda kendilerince teslimi yapılan ürünlerin ihracının yapıldığına dair, ihracatçı şirketten alacakları belgeyi de verecekleri gümrük çıkış beyannamesine iliştermelidirler. Üreticilerin bağlı oldukları vergi daireleri, yükümlülerce verdikleri bu beyannameler üzerine gerekli tarhiyat prosedürlerini uygulayacaklardır.

Bu tarh prosedürü neticesinde vergi yükümlüsünün ödemesi gereken verginin bulunması durumunda, bu tutardan ihracatçıya teslim edilen ürünlere denk gelen bölümün

tecili yapılacaktır. Tecili yapılan bu miktara yönelik ilk olarak 6183 sayılı AATUHK 48.madde uygulanması mümkün olmayacaktır. Üreticilerce ihracatçıya yapılan teslim ürünlerinin, ürünün teslim anını izleyen aybaşından sonra üç ay içinde ihracının yapılması durumunda tecil edilen vergi terkin edilecektir (Karşlı, 2001: 59).

2.4.3. İhraç etmek şartıyla imalatçı olmayanların Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine Yapılan Teslimlerde Tecil/Terkin

Üretici tanımına uymayanlardan ürünü satın alan Dış Ticaret Sermaye şirketlerinin 27 seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde belirtilmiş olan taahhütname vermiş olma zorunluluğu prosedürü 70 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır. Dış Ticaret Sermaye işletmelerine ürün teslimi yapan yükümlüler tarafından yürütülecek inceleme sonucunda bulunacak vergi, gecikme faizi ve cezalardan yükümlü ile birlikte Dış Ticaret Sermaye şirketleri de VUK md. 11'de gereğince müteselsilen sorumludur (Laleli, 2013: 82-83).

2.4.4. Dahilde İşleme Rejimi İçinde Yer Alan Tecil-Terkin İşlemi

4369 sayılı yasa ile KDV Kanununa geçici olarak eklenen 17. Maddede yer alan Dâhilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri kapsamında ihracı yapılacak ürünlerin imalatında kullanılacak maddelerin tesliminde bölgeler, sektörler ya da ürün grupları itibariyle KDV Kanununun 11/1-c maddesi gereği işlem yaptırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir (RG. 29.06.2001). Bahsi geçen yetkiye göre yapılan güncelleme ile dâhilde işleme veya geçici kabul izin belgesi kapsamında ihracı yapılacak malların üretiminde kullanılacak maddelerin dâhilde işleme ve geçici kabul izin belgesi bulunan yükümlülere tesliminde KDVK'nin 1-l (c) maddesinde yer alan tecil terkin sistemine göre işlemlerin yürütülebileceği belirtilmiştir. Önceden hazır giyim ve tekstil işi ile uğraşanlar ile demir-çelik ve otomotiv sektörü bu prosedürlerden yararlanırken güncelleme sonrası sektör ayrımı ortadan kaldırılmıştır.

Elinde Dahilde İşleme İzin Belgesi var olan mükelleflere belge kapsamında madde ve malzemelerin tecil terkin sistemi çerçevesinde teslim edilmesi isteğe bağlı bırakılmıştır. Ancak

Dâhilde İşleme Veya Geçici Kabul İzin Belgesini elinde bulunduran sektörel dış ticaret işletmelerinin üretici tanımına uymayan paydaşlarıyla üretici olup olmadığı gözetilmeksizin paydaşları haricindeki işletmelerden ihracı yapılmak koşuluyla ürün alımlarında tecil - terkin uygulaması mecburidir (Vural, 1997: 497).

Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği İhracat: 2000/4 md.5'e göre; *"Dâhilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünlerin üretiminde gerekli olan (kendileri ve/veya yan sanayicileri ihtiyacı) ve serbest dolaşımda bulunmayan ham madde, yardımcı madde (katalizör olarak kullanılanlar dahil), yarı mamul, mamul ile ambalaj ve işletme malzemelerinin, Türkiye Gümrük Bölgesinde (Serbest Bölgeler hariç) yerleşik firmalarca bedelli ve/veya bedelsiz, Ticaret Politikası Önlemlerine tabi tutulmaksızın ve bu ithalattan doğan vergi kadar teminat alınarak ithali olarak"* tanımlanmıştır.

Bahsi geçen Tebliğin 7. Maddesinde yer alan işlemde geçmiş malların imalatında ihtiyaç olan mamul, yarı mamul, hammadde, yardımcı madde ve işletme malzemeleri bu kapsamında olan güncellemelerle ülke içerisinde yer alıp, alınabileceği ifade edilmiştir. 10.09.1998 yılında 19987 11766 sayılı ve 31.07.2000 tarihli 2000/1162 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile Dâhilde İşleme Rejimi çerçevesinde hazır giyim ve tekstil mamullerinin üretiminde lazım olan maddelerle otomotiv, otomotiv yan sanayi, demir-çelik alanında lazım olan maddelerin Dâhilde İşleme Belgesi olan üretici-ihracatçılara teslim edilmesinde KDV Kanunu 11/1.madde (c) fıkrası çerçevesinde işlem görmesi münasip görülmüştür. Uygulamanın temel koşullarını saptamak için 71 seri No.lu KDV Genel Tebliği düzenlenmiştir.

Genel Tebliğe göre: Dâhilde İşleme ya da Geçici Kabul Rejimleri çerçevesinde ihracı gerçekleştirilen hazır giyim ve tekstil mamullerinin üretiminde lazım olan maddelerin tesliminde KDV Kanunu 11/1 (c) maddesi gereğince tecil/terkin prosedürü uygulanabilmesi ilişkin;

- Müşterinin hazır giyim ve tekstil alanında çalıştığını belirten geçici kabul ya da dâhilde işleme izin belgesi bulunan üretici ihracatçı olması,
- Teslim edenin KDV genel tebliğlerinde ifade edilen "üretici" tanımına uyması,

- Teslime konu ürünün,
- İhracı yapılacak tekstil ve hazır giyim mamullerinin üretiminde kullanılacağı bahsi geçen belgelerde belirtilen hammadde ve yardımcı madde olması,
- Üreticilerce imal edilmiş ya da 27 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğindeki ifadeler kapsamında fason bir şekilde ürettirilmiş olması, -Bu şekilde alınan maddelerden üretilen ürünlerin üretici ihracatçılarca direkt ihracı şarttır (Oktar, 2005: 44).

Belgede ifade edilen sayıdan çok maddenin bu Tebliğle ifade edilen tecil-terkin uygulaması çerçevesinde alınması imkânsızdır. Tecil-terkin uygulaması ürün teslimleri açısından geçerlidir ve hizmet işlemleri bunun dışındadır.

Tecil terkin çerçevesinde işlem yaptırmayı arzu eden üretici- ihracatçılar, geçici kabul ya da Dahilde İşleme İzin Belgelerini satış yapan şirketlere sunarak, belirtilmiş olan verginin, onlardan alınmamasını isteyebileceklerdir. Bu çerçevede işlem yapan satıcılar ilk olarak istenen ürünün belgedeki sayısına münasip olup olmadığını saptayacaktır. Bu saptama esnasında daha evvel satın alınan sayıların dikkate alınacağı açıktır. Bu saptamanın ardından hazırlanacak faturada yekün meblağ üzerinden KDV belirlenecek, fakat alınmayacaktır. Faturaya; KDV Kanununun Geçici 17. maddesi kararı uyarınca KDV alınmamıştır şeklinde belirtilmelidir (RG. 05.03.1988).

Müşterinin Dahilde İşleme İzin Belgesi takdim etmesi halinde söz konusu belgenin *“İthalatı Yapılan Maddelerle İlgili Bilgiler”* kısmı satıcılarca kaşe ve imza yapılarak basılacaktır. Geçici Kabul İzin Belgesinin takdim edilmesi halinde ise bahsi geçen belgenin uygun olan bir kısmına *“bu belgenin sırasındaki birim-miktar üründen tarih ve sayılı fatura ile satılmıştır”* ibaresi yazılarak kaşe ve imza yapılmalıdır. Bu notların alınmış olduğu belgelerin bir kopyası, belge sahibince imza ve kaşelenerek tasdik edilecek ve satıcıya verilecektir. Ayrıca üretici-ihracatçılara teslim edilen, tecil-terkin yapılabilecek ve yapılamayacak ürünler için ayrı ayrı fatura hazırlanması gerekmektedir. 27 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine Geçici Kabul ve Dâhilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ithalatı yapılan ham madde veya yardımcı maddelerin kullanılması halinde imal edilen ürünlerin ihracatçılara ihraç

etmek kaydıyla teslim edilmelerinde de tecil-terkin sistemi uygun bulunmuştur (Oktar, 2005: 47).

Bu çerçevedeki işlemlerde de 71 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde gösterilen belgeler kullanılıp, adı geçen Genel Tebliğin yürürlüğe girmesinden önce gerçekleştirilen ihraç şartıyla teslimler de uygulamadan yararlanabilecektir (RG. 13.11.1998)



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İHRACATTA KDV İADESİ UYGULAMASINA YÖNELİK HUSUSLAR

1. Mal ve Hizmet İhracatı

Daha evvel de izah edildiği gibi, KDV Kanunu 32. maddede yasanın 11, 13, 14, 15 inci maddeleriyle 17. madde (4) numaralı fıkrasının (s) bendi gereği “*vergiden istisna edilmiş olan prosedürlerle alakalı fatura ve benzeri vesikalarda belirtilen KDV’nin, yükümlünün vergiye tabi prosedürleri üzerinden belirlenecek KDV’den düşüleceği, vergiye tabi prosedürlerin bulunmaması ya da saptanan verginin düşülecek vergiden az çıkması durumunda ise indirilemeyen KDV’nin, Maliye Bakanlığınca belirlenecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı*” karara bağlanmıştır.

Bir ihracat şirketinin sadece ülke dışına çalışmadığı hallerde bu şirketin ülke içi işlemleriyle ilgili KDV'ye bağlı çalışmaları olacaktır. Böyle bir durumda olan ihracatı gerçekleştiren kişi ihracat teslimlerinde oluşturduğu faturalarda KDV tutarını hesaplamayacak olup, fakat Türkiye'deki satışlarına yönelik oluşturduğu faturalarda KDV tutarını hesaplayarak ilgili dönemde vereceği KDV beyannamesinin 44 No.lu “*hesaplana KDV*” kısmında belirtecektir. İlgili döneme ait beyannamenin 52 No.lu kısmında ise satın alınan hizmet ve ürünlere ait yüklenilmiş olan KDV tutarı belirtilmektedir. Bir şart olarak işletme tarafından yüklenilmiş olan KDV tutarı döneme ait belirlenen KDV miktarından düşülmektedir.

İlgili konu üzerine söz konusu KDV indirimi sonucunda hesaplanan olumlu tutar farkı verilen beyannamenin 60 numaralı kısmında “Ödenmesi gerekli görülen Katma Değer Vergisi” şeklinde belirtilerek ödemesi gerçekleştirilmektedir. Yapılan hesaplama sonucu oluşan olumsuz indirim farkı ihracatla alakalı yüklenilen bölüm kadar bir meblağ ihracatçıya geri ödenmektedir. Geri ödenecek bu meblağın ihraç ürününün fiyatının KDV oranıyla çarpımıyla bulunan meblağ ile ihracı yapılan ürünlerle alakalı yüklenilen KDV’yi geçmemesi gerekmektedir (Karslı, 2001: 65).

2. Yapılacak İade İşlemi ve Mahsuplarda İbrazi Gereken Resmi Belgeler

İade işlemi ve mahsuplarda prosedürlerinde aşağıda belirtilen belgelerin vergi dairelerine sunulması gerekmektedir

2.1. Mal İhracatında

a) Gümrük beyannamesinin orijinali, noter onaylı nüshası, gümrük idaresi veya yeminli mali müşavirler tarafından tasdikli nüshası.

b) Alış ve satış faturalarının (üreticilerde yalnızca satış faturalarının) nüshası ya da bahsi geçen faturaların dökümünü belirten ilgili şirketler tarafından tasdikli listeler. (RG. 13.11.1997)

2.2. İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde

Bu çerçevede yukarıda belirtilen belgelere ilaveten, İhraç koşuluyla ürün teslimi yapan yükümlülerin teslim ettikleri ürünlerin farklı yükümlüler tarafından teslim edilen ürünlerle beraber ihracı yapılıyorsa kendilerince teslim edilen ürünlerin ihracının yapıldığını belirten belgeyi de iliştiirmeleri gerekmektedir (Karslı, 2001: 71).

2.3. Döviz Alım Belgesi

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yaptığı düzenlemeyle beraber ihraç ve ihraç kayıtlı teslimlerden ötürü yapılacak mahsup ve iade işlemlerinin prosedürleri, terkin işlemlerinde ihracat bedellerinin ülkeye giriş belgesi (Döviz Alım Belgesi) de önceden istenmektedir. İhracatçıların yabancı paraları ülke dışından ülke içine getirmesi bakımından kambiyo mevzuatındaki süreler ve şartlar KDV uygulamaları bakımından da aynıdır. Fakat değişik nedenlerle Hazine ve Maliye Bakanlığı "Döviz Alım Belgesi"ni yürürlüğe koymuştur. KDV iadesi açısından yabancı paraların ülkeye getirilmesinde aksaklıklar olabileceği dikkate alınarak ihracatçıların zor durumda kalmamaları için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından

döviz alım belgesi beyan verilinceye dek teminat dâhilinde iade alınmasına fırsat tanıyan düzenlemeye gidilmiştir (Laleli, 2013: 88).

Katma değer vergisi mahsup ve iade işlemleri prosedüründe ihraç bedellerinin ülkeye giriş belgesi şartı ihracatçılar açısından problemlere neden olmuştur. Ülkenin döviz sıkıntısı olduğu zamanlarda yararlı olan uygulamaya gününüzde ihtiyaç kalmamıştır. İhracatçıların vadeli satış işlemi gerçekleştirmeleri halinde KDV iade tutarlarını almalarının imkânsız olması bu satıştan cayararak dış pazarda rekabet avantajlarını yitirmelerine sebep olmuştur.

Döviz alım belgesinin usulüne göre düzenlenmiş olup olmadığını denetlemek, onaylatmak, döviz alım belgesi olmadığında teminat mektubu almak, ihracat tutarı yabancı paranın ne kadarının ülkeye girdiğini belirlemek ve aynı zamanda yabancı paranın vaktinde getirilip getirilmediğinin denetimini yapmak, vergi dairelerinde ciddi bir iş yükü oluşturduğundan bu durum, ihracatçıların KDV iade tutarlarını almakta gecikmelere neden olmuştur (Vural, 1997: 33-52).

Bu tür sebeplerden 65 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle KDV Kanunu 11. Madde ve 32. Madde uyarınca ihracat istisnası ya da ihraç edilmek koşuluyla teslimlerden ortaya çıkan KDV iade ve mahsup prosedürlerinde döviz alım belgesinin şart görülmemesi kararı alınmıştır. Fakat, hizmet ihracıyla 61 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde bulunan Türkiye'de ikameti olmayan kişilere döviz karşılığı yapılan satışlara dair prosedürlerde döviz alım belgesi aranması sürdürülecektir..

2.4. Dahilde İşleme Çerçevesinde Tecil-Terkin Uygulamasında İbrazı Gereken Evraklar

- Alıcının ismine hazırlanan YMM raporu
- Gelir (Satış) faturalarının nüshası ya da listesi
- Dâhilde İşleme İzin Belgesinin tasdikli nüshası

2.5. Hizmet İhracatı Uygulamasında Gerekli Belgeler

Hizmet ihracatı gerçekleştirildiğinde hizmetin gümrükten çıkması, bu nedenle de gümrük beyannamesi yazılması söz olanaksızdır. Bu nedenle hizmet ihracı sebebiyle meydana gelen iadelerde gümrük beyannamesi verilme şartı yoktur. Vergi idaresine verilmesi zorunlu belgeler şu şekildedir:

- İhracatı yapılan hizmete ait ülke dışındaki şirket adına hazırlanan fatura ya da benzeri belge,
- İhracat hizmetleri sebebiyle yüklenilmiş verginin belirlenmesi için alış masraflarına dair belgelerin tasdikli nüshaları ya da bunları gösterir liste,
- İhracat Bedellerinin Ülkeye Giriş Belgesinin orijinali ya da Kambiyo evrak mevzuatına göre yürürlükte olan yabancı paranın yurda giriş yaptığına ilişkin evrak (Karşlı, 2001: 73).

2.6. Türkiye’de İkameti Bulunmayan Yolculara KDV Tutarının Tahsili Yapılan Satışlarda

- Ülke içinde yerleşik olmayan yabancılara ait pasaportların ülke dışında yaşayan Türklerin ikamet tezkerelerinin tasdikli nüshaları,
- Ürünün vaktinde ülke dışına çıktığını belirten belge, gümrük idaresi tarafından tasdik edilen faturaların tasdikli nüshaları ya da bunlara dair liste,
- Satışa dair verginin Türkiye’de yerleşik olmayan yabancılara iade edilmesini belirten ödeme makbuzlarının tasdikli nüshaları ya da bir dönemde müşterilere geri ödenen vergilerin ayrıntısını belirten ve şirketin kaşesi ve yetkililerin imzası olan liste (Laleli, 2013: 89).

2.7 Türkiye’de İkameti Bulunmayanlara Döviz Karşılığı Yapılan Satışlarda (Bavul Ticareti)

- Gelir ve gider faturalarının kopyaları ya da fatura dökümlerinin listesi.
- İhracat Bedellerinin Ülkeye Giriş Belgesinin orijinali ya da noter onaylı nüshası.

- Gümrükte tasdik edilen özel faturaların sıra numaraları, tarihleri ve seri numaraları ile satış bedellerini belirten şirket yetkililerinin kaşe ve imzaları olan liste (Karşlı, 2001: 74).

3. Güvence (Teminat) Uygulaması

Nakit iade talep eden yükümlülerin 77 numaralı KDV Genel Tebliği gereğince işlem gören gümrük beyannamesinin doğrulanma süreci tamamlanmadan iade almak istemeleri durumunda;

- a) Teminattan indirimli olarak faydalananların %100
- b) Bunun dışında diğerlerinin %200 teminat göstermeleri üzerine istekleri yapılacaktır. Doğrulamanın ardından fazla tahsil edilen teminatlar geri ödenecektir (RG. 01.12.2000)

3.1. Normal Teminat Uygulaması

Normal teminatta yükümlüler, istedikleri iade tutarının 84 Numaralı KDV Genel Tebliği (I/1.2.) kısmında açıklanan limiti geçen bölümün hepsi teminat verilmektedir. İndirimli ve yükseltilmiş teminat uygulamasına bağlı bulunmayan bütün yükümlüler normal teminat uygulamasına bağlıdır (RG. 23.11.2001)

3.2. İndirimli Teminat Uygulaması

Bu uygulamadan yararlanmak isteyen yükümlülerin karşılaması gereken koşullar 29'uncu, 28'inci, 46'ıncı ve 70'inci Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde ifade edilmiştir. Bu koşulları karşılayanlar ihraç edilmesi ve ihraç kayıtlı olması koşuluyla yapılan teslimlerden ortaya çıkan KDV iadeleri için ödeyecekleri teminat miktarı, iadesini istedikleri KDV'nin teminat gösterilmeden ve incelemesi yapılmadan uygulanabilecek iade limitini geçen bölümün % 10 oranındadır. 73 Numaralı KDV Genel Tebliği ile yapılacak indirimli teminat muamelesinden yararlanmak isteyen üreticilerle üretici-ihracatçılarda istenen koşullarda nispi ilişkin farklılıklara gidilmiştir.

73 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğinde yapılan düzenlemeyle 29 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğindeki koşulları yerine getiren dış ticaret gerçekleştiren sermaye işletmeleriyle sektör tabanlı dış ticaret işletmelerinin ihracatta yapılan istisna sebebiyle KDV'den iade edilecek tutarın isteklerini % 5 oranında teminat verilerek yapmaları uygun görülmüştür.

3.3. Yükseltilmiş Teminat Uygulaması

Haklarında sahte belge hazırladığı veya kullandığına dair rapor tutulan yükümlülerin KDV iade ve mahsup istekleri için yükseltilmiş oran uygulanmaktadır (Karşı, 2001: 76).

4. Mahsuben İade İşlemi

Mahsuben yapılmak istenen iade işlemleri yukarıda iade işlemine dair zorunlu belgeler kısmında ifade edilen belgelerle yapılmaktadır. Bu belgelerin hepsinin tam olması şarttır. Aksi takdirde işlem sonuçlandırılmamaktadır. İhracat İstisnası sebebiyle, KDV iadesinin iade hakkı sahibi yükümlünün kendisi ya da hizmet temin ettikleri yükümlülerin vergi borcu tutarına mahsup edilmesi isteniyorsa;

- KDV iadesinin iade hakkı sahibi yükümlünün kendi borç tutarı dikkate alınmaksızın
- Ürün ve hizmet temin ettikleri yükümlülerde ise alınan ürün ve hizmete ait KDV tutarını aşmamak kaydıyla nakit iade prosedürleri gereğince istenen belgelerin beyanıyla inceleme ve teminat verilmeksizin vergi daireleri tarafından yapılabilecektir.

82 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğiyle KDV iadesinin, şahıslarına yapılan ürün ya da hizmet teslimlerinde vergi borçlarının mahsup edilmesini isteyenlerin mahsup talep edilen tutara dair 28 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğinde ifade edilen sınırlama iptal edilmiştir. Dolayısıyla, iade hakkı sahipleri kendilerine ürün teslimi yapanlara ya da hizmet verenlere ödedikleri KDV tutarıyla bağlı olmaksızın mahsup isteyebileceklerdir. Bunun yanı sıra KDV'ye bağlı bulunmayan bir ürün ya da hizmet alınması durumunda da mahsup istenmesi mümkündür (Laleli, 2013: 91).

81 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğiyle KDV Kanunu 32. Maddesine dayanarak ihracat istisnasından ya da ihraç koşuluyla teslimleri sebebiyle KDV'den iade edilecek tutarın sahibi yükümlünün şahsıyla ürün ya da hizmet temin ettiklerinin ödenecek verginin dışında paydaşlarının vergi borçları ile şahsının, paydaşlarının ve ürün veya hizmet temin ettiği yükümlünün SGK prim borçlarını, borcu alacağa çevirme (mahsup edilmesi) olanağı da sunulmuştur. Yükümlülerin yararlanacağı ihracatta yapılan istisna ya da ihraç edilme koşuluyla teslimi sebebiyle alınacak KDV iade tutarının, kendi şahıslarının, paydaşlarının ve şahıslarına ürün teslimini gerçekleştiren ya da hizmet veren yükümlülerin, SGK'ye olan prim borçlarına mahsubunu isteyebileceklerdir (RG. 01.03.2001). Bu istek; KDV iadesinin ortaya çıktığı zamanı, mahsubu talep edilen miktarı, prim borcunun alacaktan düşmesi talep edilen şahısların ve kuruluşların ismi, soy ismi, adresi, unvanı, vergi idaresi, hesap numarası, prim borcu olan SSK şubesi ve prim borcu miktarını yazan bir dilekçeyle yapılabilecektir. Verilen bu dilekçeye, SGK'den elde edilen, şahsının ve prim borçlarının mahsubu istenen yükümlülerin prim borçlarını ve gecikme zammı miktarını belirten bir belge ilişitirilecektir. Verilen bu dilekçede kuruma ilişkin banka hesap No.da belirtilecektir. Prim borcun alacaktan düşülmesi istenen miktar, tutarına dikkat edilmeksizin ve araştırma raporu ya da teminat istenmeksizin geri ödenecektir. Yapılacak iadenin kesinleşmesi için, KDV iade tutarlarının vergi borcuna mahsup edilmesi prosedürde istenen gerekli olan belgelerin vergi idaresine sunulması mecburidir. Bahsi geçen belgeler sunulmadıkça iade alacağı tutarı alamaz ve mahsuben iade talebinde bulunamayacaktır (Karslı, 2001: 77).

82 Seri No.'lu KDV Genel Tebliğiyle yayınlanan düzenlemeyle KDV Kanunu 29'uncu ve 32'inci madde kapsamında, ihracat istisnası ve ihraç edilme koşuluyla teslimi yapılan KDV iadelerine dair 81 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile sunulan mahsup olanağının bu yasanın, 13'üncü 14'inci ve 15'inci md. uyarınca vergiden istisna sayılan prosedürlerle 29/2 maddesi gereği yetkililer tarafından vergi oranı düşürülen teslimi yapılan ve hizmetlerden dolayı KDV iadelerine de uygulanması mümkün olmuştur (RG. 10.05.2001)

61 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde ifade edilen "*İstisna Belgeli*" satıcılara ihraç etmek koşuluyla yapılan teslimlerde bulunanların avantajına olacak iade alacak tutarları da yükümlülerin kendi şahıslarının, paydaşlarının ya da ürün ya da hizmet aldıkları yükümlülerin

vergi borçları ile SGK prim borçlarına 81 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde ifade edilen açıklamalar kapsamında mahsuben iadesi gerçekleştirilebilecektir. (RG. 01.03.2001) bahsedilen düzenleme gereği; KDV iade alacaklarının vergi borçlarına ya da SSK prim borçları mahsubu için müracaat eden yükümlülerin istekleri, 77 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğine gereğince onayı gereken gümrük beyannamelerine dair onay prosedürlerinin bitmesi beklenmeksizin yapılacaktır. Fakat onay, mahsup prosedürlerinin ardından alınacaktır. Bahsi geçen 77 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğinde bulunan düzenlemede, indirim uygulanacak teminattan faydalanan Dış Ticaretle uğraşan Sermaye İşletmeleri haricinde yükümlülerin YMM onay raporunca olanları da kapsayarak mahsuben veya nakden iade istekleri gümrük beyannamelerinin doğrulanması gerçekleşmeden yapılmamaktadır (RG. 01.12.2000).

5. KDV İadelerinde Teyit İşlemleri

5.1. Gümrük Beyannamesinin Teyit İşlemi

İhracatta KDV iadesinin temelini meydana getiren ihracat işlemidir. Bu KDV iadesinin ortaya çıkabilmesi ihracat işleminin gerçekleşmiş olması ile mümkündür. İhracatın gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi ise en iyi gümrük beyannamesi ile anlaşılabilmektedir. Bu nedenle bir yükümlünün KDV iadesi alabilmesi bakımından sunması gereken belgelerin ilki gümrük beyannamesidir. Gümrük beyannameleri gümrük idarelerince doğrulanmaktadır. Burada mühim olan gümrük idarelerince doğrulanan beyannamelerin ihracatçıların kendilerinin hazırlanmış olmasıdır.

Doğrulama prosedürlerinin uygulanma şeklinde zamanla bir takım farklılıklar oluşmuştur. Önceleri doğrulama prosedürü, vergi iadesi için vergi dairelerine sunulan gümrük beyannamelerinin gümrük idarelerine yazılı şekilde vergi daireleri tarafından sorulması şeklinde yapılmıştır. Gümrük müdürlüklerinin gümrük çıkış beyannamelerine istinaden doğrulama vermesi şeklindeki uygulama 22/03/1998 tarihli ve KDV/2601079-4/19330 sayılı genel yazı ile ilk kez oluşmuştur (Karslı, 2001: 79).

Bahsi geçen doğrulama yazısında KDV iadesi ilk olarak “*gümrük çıkış beyannamesinin*” ilgili gümrük idarelerinden doğrulanmasıyla başlayacağı, bu prosedürün,

geri ödemesinin aksamasına neden olmayacak bir vakitte yapılacağı, bu nedenle bu incelemenin en hızlı iletişim kanallarıyla en geç 24 saatte bitirilmesi gerektiği ifade edilmiştir (Vural, 1997: 33-52). Gümrükten çıkış gerçekleşince verilen beyannamelerin 24 saatte doğrulanması bazı Gümrükte görevli müdürlüklerin yaşadığı teknik problemler nedeniyle hızlı iletişimi mümkün kılacak iletişim kanallarının olmayışı nedeniyle gecikmiştir. Bu gecikmeler nedeniyle sistemde bazı farklılıklar yapılmıştır (Laleli, 2013: 94).

Yukarıda bahsi geçen uygulamanın temelleri 77'nci ve 82'nci Seri Numaralı KDV Tebliğinde ifade edilmiştir. Uygulamada, ilke olarak bütün nakden ya da mahsuben geri ödeme prosedürlerinde iade isteklerinin yapılabilmesi adına gümrük beyannamelerinin doğrulanması gerekmektedir. Bunun yanı sıra yeminli mali müşavir raporuyla uygulanacak geri ödemelerde doğrulama istenecektir.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından dijital ortamda sunulan verilerin Vergi Daireleri Otomasyonu Projesi (VEDOP) kapsamında, bu uygulamanın vergi daireleri tarafından kullanılmasıyla, gümrük idareleriyle iletişim kurmadan VEDOP sorgulama neticesinde doğrulama olanağı sunulmuştur. Sorgulama neticesinde işlemler yapılacak ve ihtiyaç bulunmadıkça ya da Bakanlıklar tarafından tersi bildirilmedikçe gümrük idarelerinden ekstra bir doğrulamaya gerek yoktur. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından gümrük beyannamesi metinlerinde ihracat yapanlara tecil-terkin çerçevesinde satış gerçekleştiren üreticilere dair birtakım bilgiler yer almaktadır. Tecil ve Terkin çerçevesinde satış gerçekleştiren yükümlülerce gümrük beyannamelerine dair sunulan bilgilerle VEDOP sorgulaması neticesinde elde edilen bilgilerin tutarlı olması durumunda bahsi geçen ihracatla alakalı ihtiyaç olmadıkça gümrük idaresinden ekstra yazılı doğrulama istenmeyecektir (Karşlı, 2001: 81).

77 Seri Numaralı Tebliğ'de uygulanacak indirimli teminattan faydalanan Dış Ticaret yapan Sermaye İşletmeleri haricinde yüküm YMM onay raporuna tabi olanlarda dahil nakit olarak ya da borçtan düşerek geri ödeme istekleri gümrük beyannamesinin doğrulanması

yapılmadan uygulanamayacaktır. Yeminli Mali Müşavirler doğrulamaları direkt gümrük idaresinden elde etmelidir. Vergi dairelerinden elde edemeyeceklerdir (RG. 01.12.2000)

2001/4 sayılı KDV İç Genelgesinde YMM tarafından hazırlanan KDV iadesi raporlarında gümrük beyannamelerinin doğrulanması bulunmadığında bahsedilen şekilde yürütülen incelemeyle idare edilecek, bunun yanı sıra doğrulamaya bakılmadan rapor yürürlüğe girecektir. Fakat ihracatın gerçekleşip gerçekleşmediğine yeminli mali müşavirlerin mesuliyetinde bakılacaktır (Laleli, 2013: 95).

İhracat istisnası ve ihraç kayıtlı satışlarda iade miktarı teminatsız ve sorgulamasız iade geçmiyorsa ya da bu sıranı geçmekle beraber teminat verilerek alınması talep ediliyorsa gümrük çıkış beyannamesinin doğrulanması vergi dairelerinde yapılmaktadır. Teminatsız ve sorgulamasız iade isteklerinin teminat verilmeden sorgulama neticesinde yapılması halinde ise doğrulamayı sorgulama personeli yapmaktadır (Laleli, 2013: 95).

5.2. Bankalara Verilen Teminat (Güvence) Mektuplarının Teyidi

KDV iade tutarını almak için yükümlüler tarafından banka teminat gösterir mektubu sunulması durumunda, idare tarafından KDV iade işlemi uygulanmadan evvel, sunulan teminat mektubunun ilgili banka şubesinden yazılı doğrulanması şarttır (Laleli, 2013: 95).

5.3. Yabancı Para Alımını Gösterir Belgelerin Teyidi

Yabancı para alımını gösterir belgelerin orijinalinin sunulmaması durumunda vergi idaresi belgenin doğruluğunu onaylamalıdır. Doğrulama banka şubesi vasıtasıyla uygulanmaktadır (Laleli, 2013: 96).

6. KDV İade Tutarının YMM Tasdik Raporunca Alınması

Yapılacak ihracat istisnası ve ihraç kayıtlı teslimlerde ülke içinde ikameti olmayan yabancılara yapılan teslimlerden ortaya çıkan iadeler YMM tasdik raporuna istinaden alınabilmektedir. Bu meseleye dair 31. sıra Numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), Serbest

Muhasebecilik ve YMM yasası Genel Tebliğinde yeni değişiklikler yapılmıştır (Karşı, 2001: 83).

7. Ayrıcalıklı Rejimlerin Uygulandığı Mal ve Hizmetler

KDV Kanunu madde 16 /1-c uyarınca, geçici depo, transit, gümrük sahası, gümrük antreposu, , gümrük sahası, serbest bölgelere ilişkin düzenlemelerin ve kararların uygulandığı hizmetler ve ürünler ödenecek vergiden istisna sayılmıştır. İstisnanın esası bu düzenlemeler kapsamında ürün ya da hizmet ithalatının yapılmamış olmasıdır (Şenyüz ve diğerleri, 2009: 251).

Avrupa Birliği (AB) gümrük vergilerini birliğe üye ülkelere kaldırmış ve Ortak Gümrük Tarifesi (OGT) 'ne geçiş yapmıştır. Bu sisteme geçiş gümrüklerde idari entegrasyon için ortak bir dile bir başka deyişle bir gümrük kodunun varlığına ihtiyaç doğurmuştur. İfade edilen kod 2913/92 sayılı Avrupa Topluluğu Konsey tüzüğüyle sağlanmıştır. Kod ile birliğe üyeliği bulunanların gümrük düzenlemelerinin entegrasyonu sağlanmaya çalışılmıştır. Bunun yanı sıra tek idari belge sistemi benimsenerek gümrüklerdeki bürokratik sorunlar da minimuma indirilmiştir. Artık yükümlüler, gümrük prosedürlerini istisnalar haricinde tek bir belge ile yapabilmektedir (Laleli, 2013: 96). Ortak gümrük rejimlerine ise çalışmanın devamında yer verilmiştir.

7.1. Gümrük Antrepo Rejimi

Antrepolar, gümrük kodunda önceden düşünülen durumlarda malların gümrük yönetiminin kontrolünde olduğu alanlarıdır (Bağrıaçık, 1999: 46). Buralarda olduğu sürece mallardan vergi tahsil edilmemekte ve vergi alımı ötelenmiş olmaktadır. Böylece mal sahibi mallarını sadece vergileri gümrük yönetimine verdiği sürece antrepodan alabilmektedir. Dolayısıyla ithalat gerçekleşmektedir.

Gümrük Kodu farklı özelliklerde mallar için değişik antrepolar tasarlamıştır. İfade edilen antrepolar A, B, C, D, E, F olarak 6 tiptir. A, B, F tipi olanlar kamu, diğer sayılanlar ise ayrıcalıklı antrepolardır. Bahsi geçen antrepo rejimi Gümrük Kodunun 98'inci ve 113'üncü

maddeleri ile düzenlenmiştir (RG. 04.11.1999). Antrepo ile geçici deponun farkı ise; antrepolarda eşyalar vakitten bağımsız kalabilirken, geçici depoda vakit durabilmektedir. Çünkü geçici depo uygulamasında ürün sahibinin ürünlerini hemen kullanacaktır (Bağrıaçık, 1999: 52).

7.2. Dâhilde İşleme Rejimi

Dahilde işleme rejiminde Gümrük Birliği haricinden gelen ürünler vergilendirilmeye tabi olmamaktadır. Ancak bu ürünler Birliğin gümrük sınırları dâhilinde işlenerek Birlik haricine ihracı yapılmaktadır. Fakat dâhilde işleme rejimi süresince söz konusu ürünler için ürün sahibinden gümrük yönetimince güvence istenmekte ve bu güvence hemen alınmaktadır. İhraç yapıldığında bu teminat ürün sahibine geri ödenmektedir. Bu teminat düzenine askıya alma düzeni denilmektedir. Teminatsız bir şekilde ancak vergisi tahsil edilerek ithal durumunda ise; şayet işlenerek ihracat yapıldığında vergiler yükümlüye geri ödeniyorsa iade sistemi uygulanmış olacaktır. Bu düzende ürünler serbest dolaşıma girmiş kabul edilmekte ancak askıya alma düzeninde ürünler serbest dolaşım haricindedir. Ötekinin yanı sıra askıya alma durumunda ithalata dair belge hazırlanmamaktadır. Böylece ön ihracatta yapılabilmektedir. Her iki düzende prosedüre uygundur. Ancak askıya alma düzeni daha yaygındır (Bağrıaçık, 1999: 53). İfade edilen rejimin süresi çoğunlukla 2 yıldır.

7.3. Gümrük Kontrolünde Bulunan İşleme Rejimi

Gümrük kontrolünde işleme rejimi çerçevesinde ithali yapılan ürünlerin özellikler farklılık gösterecek şekilde işlenerek yeni bir ürüne dönüşene kadar teminat alınarak vergilendirilmemektedir. İşlemenin bitmesinin ardından bu ürünler işlenmiş durumdaki değeriyle vergilendirilmekte ve gümrük birliği içinde serbest dolaşıma sokulmaktadır (Bağrıaçık, 1999: 75) Bu rejimden, Gümrük Birliğinde ikameti olan bireylerin ve bazı özellikleri olan ürünlerin, izin koşuluyla faydalanmaları mümkündür (Selen, 2012: 101).

7.4. Geçici İthalat Rejimi

Gümrük Birliği haricindeki söz konusu bir malın geçici bir şekilde gümrük birliği bölgesinde kullanılmak maksadıyla ithalatının yapılması ve normal yıpranma dışında özelliğinin değiştirilmemesi şartıyla bu malın vergiden kısmen ya da tamamen muaf sayılmasını belirten bir rejimdir. Ancak kullanımın ardından malın ihracatı yeniden yapılmalıdır. Bu rejimden malın belirli özellikleri sağlaması durumunda ve istekle faydalanmak mümkündür (Bağrıaçık, 1999: 78).

7.5. Hariçte İşleme Rejimi

Hariçte işleme rejiminde Gümrük Birliği bir malın, gümrük bölgesinden bir süre için ihracı yapılmakta ülke dışında işlenerek yeniden gümrük bölgesine ithalatı yapılmaktadır. Böylece alınan gümrük vergilerinin kısmından ya da tamamından muaf sayılan mal serbest dolaşım sistemine girmektedir. Söz konusu rejimden faydalanmak isteyenler gümrük yönetiminden izin alarak malın ihracını yapmaktadır. Bu çerçevede bulunan mallar ve faydalanma şartları Avrupa Gümrük Kodunda belirlenmiştir (Bağrıaçık, 1999: 91).

7.6. İhracat Düzeni (Rejimi)

İhracat düzeni, yapılan ihracata ilişkin olarak bütün Birlik ürünlerini içine almaktadır. Ayrıca söz konusu ürünlerin Birlik hududu haricine ihracatının yapılmasını belirtmektedir. Bu çerçevede uygulanması gereken idari prosedürler Avrupa Gümrük Kodunda belirtilmiştir (Laleli, 2013: 99).

7.7. Geri Gelen Eşya

Birlik gümrük hudutları dışına ihracı yapılan mal, özellikleri değişmeksizin üç yıllık sürede yeniden serbest dolaşıma dâhil oluyorsa gümrük vergilerinden vergi dışı bırakılacaktır. Bahsi geçen rejim, tekrar serbest dolaşımla geri gelen mal rejimi olarak adlandırılmaktadır. İhracat yapılırken tahsil edilen vergi iadelerinin yükümlü tarafından devlete geri ödenmesi gerekmektedir. Gümrük bölgesine yeniden sokulurken çıkarken olduğu gibi tek idare belgesi hazırlanmaktadır (Bağrıaçık, 1999: 97).

7.8. Transit Rejimi

Transit rejimi iki çeşittir. Bunlardan ilki olan dış transit, Gümrük Birliği haricinden gelen malın vergi dışında tutularak taşınmasını ya da Gümrük Birliği haricine ihracı yapılarak ürünlerin Gümrük Birliği ülkelerine taşınmasını belirtirken, ikinci türü olan iç transit ise Gümrük Birliği malının Gümrük Birliği hudutları dâhilinde vergi alınmadan taşınmasını belirtmektedir (Bağrıaçık, 1999: 101).

7.9. Bağlı Olmayan Antrepolar ve Serbest Bölgeler Rejimi

Verilen gümrük vergileri nesnel özellikleri olan dolaylı vergiler kategorisindedir. Bu vergilerin kapsamı içinde bireyler yer almazken ticarete konu mal ve eşyalar kapsam dâhilindedir. Söz konusu vergiler, korumacılık stratejisinin önemli bulunan bir vasıtası olduğundan, gümrük vergisi istisna ve muafiyetleri oldukça önemlidir. Bağlı olmayan (serbest) Bölgeler Yasası altıncı maddede, serbest bölgeler gümrük bölgesi haricinde görülmekte ve buralarda “gümrük yükümlülüklerine dair mevzuat kararları uygulanmamaktadır” diye ifade edilmiştir. Serbest bölgelerde çalışmakta olan kullanıcılar, ülke dışından aldıkları nihai ürün, yatırım eşyası, hem ara mallar için hem de hammadde için gümrük vergisi vermemekte ve bu vergiden muaf sayılmaktadır (Oğuz, 2010: 75).

Bunlar Gümrük Birliği hudutları dâhilinde bulunan ve ancak vergiler ve mali sorumluluklar açısından Gümrük Birliği gümrük hudutları haricinde ya da mali tutar haricinde bulunan alanlardır. Bahsedilen gümrük antrepoları bir rejimi kastetmektedir. Ancak serbest antrepolar rejim sayılmamakta üye ülkeler tarafından kabul edilmiş bir prosedürdür olarak kabul edilmiş ve ötekinin yanı sıra gümrük bölgesi olarak görülmemektedir; bu nedenle teminat uygulamasına gerek görülmemiştir (Ercan, 2006: 24).

8. KDV İade Yöntemleri

Bütün geri ödeme hakkı ortaya çıkaran prosedürlerdeki gibi, ihracat istisnasında geri ödeme şeklinde sunulan vergi için, yükümlünün yazılı isteği bulunmadığında vergi dairesi tarafından resen geri ödeme prosedürünün yapılması imkânsızdır. Yükümlünün isteğinde, geri

ödemenin mahsup yoluyla mı, nakit olarak mı, teminat verilme yoluyla mı, YMM raporuyla mı ya da idare tarafından incelemeye alınma suretiyle mi istediğinin de net bir şekilde ifade edilmesi gerekmektedir. Yükümlünün teminat karşılığı aldığı geri ödeme için sonrasında YMM onay raporu sunması durumunda teminatın bu rapora göre çözülmesi mümkündür (Çelik, 2006: 190).

8.1. Nakit Şeklinde İade

Vergilendirme yapılacak bir dönem süresi içinde 5.000 TL'yi aşmayan iadeler, soruşturma raporu ya da teminat istenmeksizin yapılacaktır. İade isteğinin 5.000 TL'yi geçmediği durumlarda, yazılı itekle beraber ihracat istisnasındaki şart olan belgelerin vergi dairesine sunulması kâfidir. İade miktarının 5.000 TL'yi geçtiği durumlarda, 5.000 TL'lik bölümü ilgili belgelerin sunulmasının ardından ödenecek, kalan kısım ise aşağıdaki yöntemlerden biri ile ödenecektir (Çelik, 2006: 191).

8.1.1. Teminatla İade

Nakit iade isteklerinden 5.000 TL'yi geçen bölüm için yükümlü tarafından teminat gösterilmesi durumunda, iade miktarının hepsi yapılabilecektir. Vergi Dairesi tarafından, 6183 sayılı AATUHK 'un 10. Maddesinde açıklanan değerler teminat olarak kabul görmektedir. Gösterilebilecek banka teminat (güvence) mektuplarının nakde dönüşme noktasında herhangi bir kısıtlayıcı koşul olmaması gerekmektedir. Paranın nakde dönüştürülebilmelerine dair kısıtlayıcı bir zorunluluk olan teminat mektubunun vergi dairesine verilmesi durumu iade prosedüründe meydana gelebilecek vergi, ceza ve aksama zamlarından yükümlülerle beraber bu teminat mektubunu sağlayan bankalar da Vergi Usul Kanunu (VUK) 11. maddesi çerçevesinde mesul sayılacaktır. Teminat mektubunun çözümü için bankalar, teminat için verilen mektupta bulunan vergi dairesinin ili ile iletişime geçeceklerdir. Bu sistemde banka teminat mektubunun arka kısmına “KDV iadesi nedeniyle alınan bu teminat mektubunun vergi dairemize olan işlemi bitmiştir” şeklinde bir açıklama yazılarak, kaşe, imza ve tarih belirtilerek tasdik edilmelidir. Bu notu gören bankaların, vergi dairesinden ekstra doğrulama istemeksizin gerekli prosedürü uygulamaları mümkündür (Çelik, 2006: 192).

8.1.2. İndirimli Teminat Uygulaması

Aşağıda ifade edilen yükümlülerin sorgulamasız ve teminatsız iade limitini aşan nakit geri ödeme istekleri indirimli teminatla yapılmaktadır. Dış Ticaret Yapan Sermaye işletmeleri ve Sektörel Dış Ticaret İşletmelerinden;

- a) Dönemin son beş senesinde (5 seneden daha kısa bir geçmişi bulunan işletmelerde çalışmaya başladıktan sonra) tahakkuk etmiş gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV'lerini ödeyen (teciller sorun olmamaktadır),
- b) KDV iadesi maksadıyla yapılan soruşturma neticesinde gerçek dışı ya da içeriği nedeniyle kandırıcı belge hazırladığı ya da kullandığına dair haklarında rapor tutulmamış olan (ceza, zam ve faizler ödenmişse sorun olmayacaktır),
- c) Birbirini takip eden son 5 vergileme döneminde haklarında olumlu rapor verilmiş olanlar (Burada bahsedilen, iadesi talep edilen KDV tutarının aynen ya da en az bir şekilde % 90 oranında geri ödenmesinin tahmin edilmesi; birbirini takip eden beş vergi dönemi ise, iade hakkı ortaya çıkaran prosedürlerin meydana geldiği birbirini takip eden dönemlerdir).

Bahsedilen koşulları karşılayan Dış Ticaret gerçekleştiren Sermaye işletmeleri ile Sektörel Dış Ticaret işletmeleri, 4 milyar TL'yi geçen geri ödeme isteklerinde limiti geçen bölümün % 4'ü miktarında teminat vermek şartıyla indirimli teminattan faydalanabilecektir (Aygün, 2006: 217).

-Teminat Miktarı %8 Şeklinde Saptanan 2. Grup Yükümlüler : Teminat miktarı % 8 şeklinde saptanan 2. Grup yükümlüler iki grupta ele alınmıştır.

- İhracatı Gerçekleştirenler;

- a) Dönem olarak son 3 yılda ihracat bedeli her dönem Beş milyon Amerikan dolarını geçen ya da,
- b) Dönem olarak son 5 yılda ihracat bedeli her dönem bir milyon Amerikan dolarını geçen, (5 yıldan daha az bir geçmişi bulunan işletmelerde çalışmaya başladıktan sonra)

tahakkuk etmiş olan gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV'leri ödeyen (tecil edilmiş olması sorun olmayacaktır),

- c) KDV iadesi maksadıyla yapılan soruşturmalar neticesinde gerçek dışı ya da içeriği nedeniyle kandırıcı belge hazırladığı ya da kullandığına dair haklarında rapor tutulmamış olan (Zam, Faiz, Vergi ve Cezaların ödemesi yapılmış olursa sorun olmayacaktır),
- d) Birbirini takip eden son 5 dönem süresince haklarında olumlu rapor verilmiş olanlar, (Burada bahsedilen, iadesi talep edilen vergi tutarının aynen ya da minimum % 90'ının geri ödenmesinin tahmin edilmesi; takip eden beş vergi dönemi ise, iade hakkı ortaya çıkaran prosedürlerin meydana geldiği birbirini takip eden dönemlerdir) (Aygün, 2006: 15).

Sanayi siciline kayıtlı olmak koşuluyla aşağıda belirtilen koşulları karşılayan üreticiler ve Üretici ihracat yapanlar güvence miktarı % 8 şeklinde saptanan 2. Grup yükümlüler grubunda görülmektedir:

- a) Bilançoda en son kayıtlı Gayrimenkuller hariç ATİK (Bahsedilen ATİK 'lerin VUK 189-2. maddesinde ifade edilen "Demirbaş defteri" ya da "Özel bir amortisman defteri" 'nde net bir şekilde belirtilmiş olması gereklidir) amortisman düşülmeden önceki toplamı ya da Ödenmiş sermayenin 80 bin TL'yi geçen,
- b) Firmanın kapasite raporunda bulunan ATİK'in kaydedildiği defterlerin, noter tasdigi ile numaraları, kaç senedir amortismanı tabi oldukları kapasite raporunda gösterilen,
- c) Üretim alanında 20 veya üzeri personel istihdam edenler. Personel sayısının belirlenmesinde üretim alanında çalışan işçiler göz önünde bulundurulacak, bunlar haricindeki yönetici, büro elemanı ve muhasebeci gibi çalışanlar kabul edilmeyecektir. Sezonluk değişimlerin bulunduğu zamanlarda hesap dönemi ortalamasına bakılacaktır. Son 5 sende (5 seneden kısa geçmişi olan işletmelerde çalışmaya başladıktan sonra) ödeme zamanı gelmiş (tahakkuk etmiş vergi), KV vergisi ve KDV ödemelerini gerçekleştiren (Tecil edilmişse sorun olmayacaktır),

- d) KDV iadesi maksadıyla yapılan soruşturmalar neticesinde gerçek dışı ya da içeriği nedeniyle kandırıcı belge hazırladığı ya da kullandığına dair haklarında rapor tutulmamış olan (Zam, Faiz, vergi ve cezalar ödenmiş olursa sorun olmayacaktır),
- e) Birbirini takip eden son 5 vergi döneminde haklarında olumlu rapor verilmiş olanlar, (Burada bahsedilen, iadesi talep edilen KDV'nin aynen ya da en az %90 oranın geri ödemesinin öngörülmüş olması, birbirini takip eden 5 vergi dönemi ise, iade hakkı ortaya çıkaran prosedürlerin meydana geldiği birbirini takip eden dönemlerdir).
- f) Son beş senede isimlerine tahakkuk eden gelir, Kurumlar ve Katma değer vergilerini ödeyen, (tecil edilmişse sorun olmayacaktır)

Yukarıdaki ifade edilen koşulları karşılayan yükümlüler, % 8'lik teminat çerçevesine dâhildir. Dolayısıyla yukarıdaki iki grupta bulunan yükümlüler 4 bin lirayı geçen iade isteklerinde limiti geçen bölümün % 8'i tutarında teminat sunmak koşuluyla indirimli teminattan faydalanabilecektir (Aygün, 2006: 15).

8.1.3. Teminat Mektuplarının İadesi

İndirimli ya da normal teminat uygulaması çerçevesinde sunulan teminat mektupları soruşturma raporu ya da Yeminli Mali Müşavir onay raporuna istinaden geri verilmektedir. İlgili vergi dairesi tarafından teminat mektuplarının geri verilirken vergi dairesi teminat mektubunun uygun bir yerine “KDV iadesi işlemi sebebiyle alınmış olan Teminat Mektubunun dairemizce işlemi sonlanmıştır” ibaresi konulur. Teminat Mektubu üzerine yazılan nota tarih yazılır, kaşe basılarak imzalanmaktadır. Bu notu gören bankalar, vergi dairesinden bir doğrulama istemeksizin prosedürü uygulayabilecektir. (Aygün, 2006: 16).

8.1.4. Hazine ve Maliye Bakanlığı İnceleme Raporuyla İade

Katma Değer Vergisinde geri ödemenin Hazine ve Maliye Bakanlığı soruşturma personeli tarafından hazırlanan rapora göre yapılabilmesi için şu unsurlar gerekmektedir: (Çelik, 2006: 196).

- a) Yükümlünün iadelerini vergi soruşturma raporu neticesinde almak istemeleri,

- b) Yükümlünün iadesini istedikleri KDV'nin soruşturma raporu ve teminat istenmeksizin iade edilecek tutarı geçtiği durumlarda; (teminat göstermek ya da Yeminli Mali Müşavirlik KDV İadesi Onay Raporu sunmaları gerekse de) teminat sunmamaları ya da iadelerini YMM onay raporuyla alacaklarını bildirmeleri,
- c) Yükümlülerin eklerde belirtilen “özel esaslar” kısmında geçen ifadelere göre vergi inceleme raporuyla iadesi öngörülen hallerde iade istekleri Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi inceleme personeline hazırlanan soruşturma raporları neticesine göre yapılmaktadır. Yükümlüler vergi soruşturması yöntemiyle iade isteklerini bir dilekçe ile yapacaklardır. Soruşturma başlamadan evvel istekten cayılarak teminat karşılığı ya da YMM onay raporu sunulmasıyla iade istenmesi de mümkündür. Soruşturmanın başlamasının ardından istekte bulunulması durumunda, bu istek üzerine iade hakkında inceleme yapan personelin genel hükümleri dikkate alarak oluşturduğu olumsuz bir görüşün olmaması halinde iade yapılmaktadır. İhracatta KDV iadesi işlemlerinde vergi inceleme raporu ya da soruşturma raporu vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından hazırlanmış rapor anlamına gelmektedir.

8.1.5. Yeminli Mali Müşavir Onay Raporu ile İade

Hazine ve Maliye Bakanlığı, yükümlülerin güvence bulmakta karşılaştıkları zorlukları azaltmak ve yöneticilerin inceleme iş fazlalığını da minimuma indirmek için KDV iadelerinin teminat sunulmadan YMM 'lerce hazırlanan KDV iadesi onay raporuyla alınması olanağı sunulmuştur. Toplamı belirli bir sınırı geçmeyen ihracat istisnası ve ihraç yapma koşuluyla yapılan teslimlerin iadesi bu uygulama vergilendirme dönemlerinde yapılmaya başlamıştır. Bir süre sonra YMM raporuyla KDV iadesi prosedürleri genişletilmiş, aynı zamanda tam onay çerçevesindeki yükümlüler için belirlenen üst sınır uygulaması iptal edilmiştir (Vural, 1997: 140).

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunun 12. Maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki

itibariyle 2.1.1990 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” kararları gereği yayımlanan Genel Tebliğlerle, YMM tasdik raporlarıyla KDV iadesi uygulanmasının usul ve esasları saptanmıştır.

İhracattan ve ihraç koşuluyla teslimlerden dolayı KDV iadelerinde YMM’lerle yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesini onaylatmak üzere tam tasdik sözleşmesi yapan yükümlülerin KDV iadeleri, herhangi bir tepe limit gözetmeksizin yapılacaktır (Oktar, 2005: 101).

İadesini YMM raporuyla almayı talep edenler, bu konuda bir dilekçeyi vergi dairesine sunmalıdır. Hakkında sahte belge hazırladığı ya da kullandığına dair rapor ya da tespit olmayanları ve bunların ortak olduğu işletmelerle ortaklarının YMM raporu ile iade almaları imkânsızdır. Fakat rapor gereği tarh edilen vergi ile kesilen ceza, zam ve faizlerin ödenmesi veya olumları raporların vergi dairesine gelmesinden sonra normal uygulamaya dönenler için YMM raporuyla iade alınabilecektir (Çelik, 2006: 197).

8.2. Mahsuben İade

8.2.1. İadenin Vergi Borçlarına Mahsup Edilmesi

84 Seri numaralı KDV Genel Tebliğinde ihracatçıların talebi üzerine vergi iade tutarlarının, kendilerinin, paydaşlarının, ürün ya da hizmet aldığı şirketlerin KDV, Stopaj, GV, KV gibi idareye veya mal müdürlüklerine ödenecek vergi borçları ile gümrük idareleri tarafından tahsil edilen ithalat vergilerinin borcuna sayılabilir. Yapılan ihracattan dolayı KDV iade tutarının (Tecil/Terkin kapsamında bavul ticareti ve ihracat yapanlara mal teslimi yapan üreticiler hariç) vergi borçlarına mahsubunda taban veya tavan limit bulunmamaktadır. Mahsup isteminin, ihracatçının ihracat ettiği ürünlerin alımında verilen KDV ile alakalı olma koşulu yoktur. Hak kazanılan iade bedelinden ihraç etmediği ürün ve hizmetleri satın aldığı satıcıların vergi borçlarına mahsup isteğinde de bulunabileceklerdir (Laleli, 2013: 106).

Mahsup isteğinin, vergi borcunun vadesinden önce yapılmış olması şartıyla, vergi dairesi tarafından herhangi bir nedenle mahsup prosedürünün vergi borcunun vadesinden sonra gerçekleştirilmesi durumunda, vaktinde mahsubu yapılmayan vergi için gecikme zammı uygulanmayacaktır. Fakat bunun için, istenilen belgelerin vaktinde vergi dairesine sunulmuş olması gerekmektedir. Bu koşulun karşılanmaması durumunda, ihracatın yapıldığı tarih ile vergi borcunun vade tarihi arasındaki süre için gecikme zammı uygulanmaktadır. Vergi borcuna mahsup işlemi uygulamak isteyen ihracatçıların idareye sunacağı yazıda mahsup isteminde, işletmenin unvanı, adresi, ismi, soy ismi, sicil numarası vergi borcunun cinsi, vade tarihi, tutarı bilgilerini belirtmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra dilekçeye, bu yükümlülerden alınan ürün ya da hizmetlere dair fatura bilgilerinin ve hesaplanan KDV miktarının yer aldığı liste vergi dairesine sunulur. İhracatçıların ve İhraç kayıtlı satış yapan üreticilerin bu çerçevedeki KDV iadelerinin vergi borçlarına mahsup talepleri herhangi bir limite bağlı kalmaksızın teminat gözetilmeyecektir. Bir başka ifade ile iade miktarının, YMM raporu, inceleme raporu ya da teminat gösterilmesi istenmeksizin, istenen belgelerin sunulmasıyla vergi borçlarına mahsup işlemi uygulanmaktadır. Gerçek olmayan ya da içeriği bakımından kandırıcı belge hazırlama ya da kullanmaya dair hakkında rapor olmayan yükümlülerin mahsup prosedürleri ise kolaylıkla uygulanmayacaktır (Çelik, 2006: 199).

8.2.2. İadenin SGK Prim Borçları için Mahsup Edilmesi

81 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile yürürlüğe giren ve 84 Seri numaralı tebliğ ile sürdürülen bu uygulama ile ihracat istisnası, KDV iadesi yükümlüsünün SGK'ye olan prim borçları için mahsup edilmesi olanağı tanımaktadır. Dolayısıyla, İhracat istisnası ya da ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iadesinden;

- a) İhracatçının ya da üreticinin kendisi,
- b) Paydaşları,
- c) Ürün ya da hizmet temin ettiği işletmeler,

Sosyal Güvenlik Kurumuna olan prim borçlarını mahsuben iade uygulamasıyla ödeyebilmektedir. İhracat İstisnası ya da ihraç koşuluyla yapılan teslimlerden doğan KDV iadesi, SGK prim borcuna mahsup etmek isteyenler vergi dairesine sunacağı dilekçe ile iadeye hak kazandığı dönemin mahsuben iadesi yapılmaktadır. Kendisinden başka birinin prim borcunun mahsup edilmesinin talep edilmesi durumunda mahsup edilmesi istenen şirketin adı, soyadı, unvanı, sicil numarası, SGK şubesi ve prim borcu tutarı beyan edilmelidir. Dilekçede Mahsubu istenen SGK prim borcu, varsa gecikme faizi tutarı ve SGK banka hesap no.su belirtilmelidir. KDV geri ödemelerinin SGK prim borçlarına mahsup edilmesi, tutar dikkate alınmaksızın inceleme ya da teminat istenmeksizin yapılacaktır. Fakat mahsup işleminin uygulanabilmesi için KDV iadesinin netleşmesi ve SGK prim borçlarının vergi borçlarının mahsubunda bulunduğu gibi bir takım evrakların vergi idaresine beyanı gerekmektedir (Laleli, 2013: 108).

Vergi Dairesi KDV miktarından, ilk olarak varsa yükümlünün kendine ait olan borçlarını mahsup etmektedir. Sonrasında iade de kalan kısım söz konusu ise bu bölüm için, yükümlünün isteği doğrultusunda paydaşlarının, ürün ya da hizmet temin ettiği şirketlerin SGK prim borcu ya da vergi borçlarını mahsup için düzeltme fişi hazırlayacaktır. (Laleli, 2013: 108).

SGK şubeleri vergi daireleri tarafından bildirilen kişilerin varsa öncelikli olarak prim borçlarını ve gecikme faizlerinin ödemesini almaktadır. Ödeme vergi dairesi tarafından yollanan bedelin, banka yoluyla ise hesabına geçtiği andan sonra yerine getirilecektir. Yükümlünün havaleden önce ödemesi ya da prim borcunun herhangi bir sebeple düşmesi veya silinmesi durumunda, vergi dairesi tarafından yollanan fakat mahsup edilmeyen meblağlar gelecekte ortaya çıkacak prim borçlarının mahsubu için bekletilmemekte vergi dairesine iade edilmektedir. Mahsup işlemi sonrasında kalan tutarın idareye iade edilmesi hakkında ilgili daireye yazılı bildirim yapılmalıdır. Fakat vergi dairesi tarafından yollanan meblağdan herhangi bir şekilde mahsubu yapılmaysan bir tutar olursa, bu meblağdan daha önceden belirtilen borç miktarı haricinde borçlarının da mahsubu uygulanabilecektir. Böylece daha

önceden belirtilmemiş borçlar dâhil edilebilmektedir. Mahsup işlemi yapılan borç tutarı için ekstra bildirim hazırlayarak vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir (Çelik, 2006: 201).

KDV geri ödemelerinin vergi borçlarına mahsup edilmesi, vergi borcunun ödeme vadesinden önce gerekli evrakların vergi dairesine sunulması gereklidir. Bu durumda mahsup prosedürü vaktinde uygulanmasa bile gecikme zammı konulmamaktadır. Fakat SGK'nın başka bir kurum olması ve bu kurumun prim borçlarının tahsilatlarında da 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre uygulaması sebebiyle, KDV tutarının prim borcunun vade zamanından sonra SGK şubesine havale yapılması durumunda, borç tutarının vade tarihinden hesaba gönderildiği ana kadar gecikme zammı uygulanmaktadır. Öte yandan bu uygulamaya dair meydana gelen sıkıntılar dikkate alınarak 4482 sayılı yasayla 506 sayılı SGK 'unda değişikliğe gidilmiş ve verilen yetkiler kapsamında KDV iadelerinin SGK prim borçlarına mahsup edilmesi konusunda düzenlemeye gidilmiştir. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın 16.03.2003 tarih ve 25231 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Tebliğ ile Mahsuben yapılan KDV iadelerinde SGK prim borçlarının ödenmesi durumunda yasal süre prim borcunun oluştuğu ay sonu (vadesi) yerine takip eden ayın 15'ine kadar uzatılmıştır (Laleli, 2013: 109).

Konuyla alakalı 89 Seri numaralı KDV Genel Tebliğinde ifade edildiği gibi bu düzenlemenin esas maksadı SGK prim borçlarında vergi dairelerinin yaşadığı problemlerin minimuma indirmek olduğundan, bahse konu mahsup dilekçelerinin en geç KDV beyannamesinin teslim edildiği ayın son gününe kadar vergi dairesine sunulması gerekmektedir (Laleli, 2013: 110).

8.2.3. Hızlandırılmış KDV İadesi (HİS)

Katma Değer Vergisi geri ödeme sistemi hem yasaların ve işleyişin oldukça geniş ve kompleks oluşu hem de sömürülmesinde dolayı yüksek kontrol sistemi sebebiyle fazlasıyla yavaş çalışmaktadır. Bu da küresel pazarda yarışan işletmeler adına handikap oluşturmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı söz konusu bu hali yok etmek için hızlandırılmış KDV iade sistemi oluşturmuştur. Hızlandırılmış KDV iadesi 109 numaralı KDV Genel Tebliği ile

düzenlenmiştir (RG. 11.04.2008) Aşağıdaki koşulları sağlayan şirketlere *HİS Sertifikası* verilebilmektedir:

1) Müracaat zamanından evvelki beş tam sene için vergi yükümlülüğü kaydı olması

2) Müracaat zamanından evvel idareye sunulmuş olan son yıllık KV beyannamesinin ilişiginde bulunan gelir tablosu ve bilançodaki tutarlarının minimum aşağıda gösterilen şekilde olması,

- a. Bilançonun Aktif toplamına minimum 400 bin TL
- b. Bilançoda bulunan Maddi Duran Varlıklar toplamı minimum 100 bin TL
- c. Minimum öz sermaye tutarı 200 bin TL
- d. Minimum net satışları 500 bin TL

Yukarıda sayılan şartların tamamının karşılanması gerekmektedir.

3) Personel sayısının, aylık minimum ortalama 750 kişi olması

4) Müracaat zamanından evvelki son 5 senede aşağıda ifade edilen olumsuz durumların yaşanmamış olması gerekmektedir;

a. Zorunlu durumlar hacrinde defter ve belgelerin beyanından kaçınılmamış olması,

b. Farklı vergilere ait beyanname verme yükümlülüğünün aksatılmamış olması,

c. Gerçek dışı ya da içeriği bakımından kandırıcı belge hazırlama ya da kullanma sebebiyle hakkında olumsuz rapor tutulmamış olması

5) Müracaat vaktinden sonra yükümlünün KDV tutarı geri ödeme isteklerinde 84 numaralı KDV Tebliğinin 2. Numaralı kısmında bahsi geçen özel esaslara bağlılığı gerektiren bir halin oluşmaması,

6) Yükümlünün ödeme zamanı gelmiş borcunun olmaması gerekmektedir.

Belirtilen koşulların tamamını birlikte karşılayabilen yükümlüler Vergi Dairesine dilekçe ile müracaat etmeleri halinde Hızlandırılmış İade Sertifikası (HİS) alabileceklerdir. Hızlandırılmış KDV iade sertifikası olanların mahsuben veya nakit olarak alınmak istenen iade tutarı fark etmeksizin, verilen teminat, yapılan inceleme raporu ya da YMM tasdik raporu istenmeden yapılacaktır (Laleli, 2013: 111).



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20)

1. Devlet Yardımı, Hibe ve Bağışlarının Ayrımı

Devlet yardımı, belirli kriterler kapsamında yeterlilik kazanan bir kuruluşa veya bir dizi kuruluşa özgü ekonomik fayda sağlamak için hükümet tarafından tasarlanmış bir eylemdir. Belirli bölgelerde (örneğin az gelişmiş alanlar) veya endüstri sektörlerinde ticari faaliyetlerin teşvik edilmesini veya uzun vadeli desteklenmesini amaçlayan yardımın TMS 20 kapsamında olduğunu belirtir. (Ertaş vd.,2017).

Devlet bağışları (bazen sübvansiyonlar, sübvansiyonlar vb. Olarak adlandırılır), TMS 20 tarafından, işletmenin işletme faaliyetleriyle ilgili belirli koşullara geçmiş veya gelecekteki uyum karşılığında bir işletmeye kaynak aktarımı şeklinde hükümet tarafından yapılan yardım olarak tanımlanır. Hibeler, genellikle bir kuruluşun bu hibeler olmadan ticari olarak gerekçelendirilemeyecek bir faaliyete girmesi için bir teşvik olarak sağlanır. Hibe tanımının dışında bırakıldı (ancak yine de ifşa edilecek devlet yardımı olarak muamele görüyor), devletle yapılan ve işletmenin normal ticaret işlemlerinden ayırt edilemeyen işlemlerdir ve ücretsiz teknik veya pazarlama danışmanlığı ve teminatların sağlanması gibi, makul olarak bir değeri olmayan devlet yardımı biçimleridir. Devlet, TMS 20'de genel olarak anlaşılmaktadır ve merkezi ve yerel yönetim organlarının yanı sıra her türden devlet kurumunu da içerir (Özer, 2015).

Bazı hibeler işletme tarafından önceden alınır, ancak kendi başına hibeye ilişkin koşulların yerine getirildiğine veya yerine getirileceğine dair kesin kanıt sağlamaz. Bu nedenle bazı hibeler, kendilerine bağlı tüm koşulların yerine getirileceğine dair 'makul bir güvence' olana kadar bir yükümlülük olarak sunulacaktır. Bir devlet teşviği muhasebeleştirildikten sonra, herhangi bir ilgili şarta bağlı borç veya şarta bağlı varlık TMS 37 (TMS 20) uyarınca işlem görür (Kara vd., 2018).

2. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Sunum

Devlet teşvikleri, işletmenin hibelerin telafi etmeyi amaçladığı ilgili maliyetleri gider olarak finansal tablolara aldığı dönemler boyunca sistematik bir şekilde K / Ç'de muhasebeleştirilir (TMS 20). Amortismanla tabi varlıklara ilişkin hibeler, dönemler boyunca ve bu varlıklara ilişkin amortisman giderlerinin muhasebeleştirildiği oranlarda K / Z olarak muhasebeleştirilir (TMS 20). Hibelerin dönemlere tahsis edilmesi her zaman açık olmayabilir ve işletmenin yaklaşımını geliştirirken çoğu zaman önemli bir yargıya varması gerekecektir (Dinç ve Yıldırım, 2020).

Bir hibe, hâlihazırda katlanılan giderler veya zararlar için veya işletmeye gelecekte ilgili herhangi bir maliyet olmaksızın anında finansal destek vermek amacıyla bir tazmin teşkil ettiğinde, alacak haline geldiği dönemde K / Z'de muhasebeleştirilmelidir (TMS 20) (Zeytinoğlu, 2015).

Parasal olmayan hibeler, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) 13 kapsamında belirlenen hibeye konu varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir, ancak TMS 20 bunların nominal tutarda kaydedilmesine izin verir (TMS 20). Nominal tutar gerçeğe uygun değerden önemli ölçüde farklı olabilir, bu nedenle bu, çoğu zaman eleştiriye maruz kalırsa alternatifte izin verir.

Affedilebilir bir kredi, işletmenin kredinin affedilme şartlarını karşılayacağına dair makul bir güvence olduğunda devlet teşviği olarak değerlendirilir (TMS 20). O zamana kadar, bu tür bir kredi bir yükümlülük olarak değerlendirilir ve UFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer üzerinden tanınır (Zeytinoğlu, 2015). Devlet kredisi kapsamındaki nakit girişi ile borcun gerçeğe uygun değeri arasındaki herhangi bir fark, devlet teşviği olarak muhasebeleştirilmelidir (Uluslararası Muhasebe Standartları 20 (IAS)).

Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (IFRIC) tarafından analiz edilen örnekte, devletten alınan nakit, yalnızca işletmenin projenin araştırma aşamasının sonuçlarından yararlanmaya ve ticarileştirmeye karar vermesi durumunda nakit olarak geri ödenebilir. Alternatif olarak, kuruluş araştırma haklarını devlete devretmelidir. IFRIC, hükümetten alınan nakdin TMS 20'deki affedilebilir kredi tanımını karşılamadığını, çünkü

devletin kredinin geri ödemesinden feragat etmeyi taahhüt etmediğini, bunun yerine nakit olarak ödeme veya araştırma haklarının devredilmesini gerektirdiğini belirtti. Bu nedenle, alınan gelirler TMS 32 kapsamında bir mali yükümlülüğe neden olur (Ertürk vd., 2016).

Varlıklarla ilgili hibeler, temel koşulu, bunlara hak kazanan bir kuruluşun uzun vadeli varlıkları satın alması, inşa etmesi veya başka bir şekilde edinmesi olan devlet teşvikleridir (TMS 20). Mali durum tablosunda bu tür devlet hibelerini sunmanın iki yolu vardır (TMS 20) (Zeytinoglu, 2015)

Sunum yönteminin seçimi, bir işletme tarafından kullanılan performans ölçümleri üzerinde önemli sonuçlar doğurabilir. Bir hibe ertelenmiş gelir olarak muhasebeleştirildiğinde, genellikle varlığın faydalı ömrü boyunca diğer gelir olarak P / L'ye geri dönüştürülür, bu nedenle Faiz-Amortisman-Vergi-Öncesi-Kar (FAVÖK) üzerinde olumlu bir etkisi olurken, varlıkla ilgili amortisman gideri FAVÖK 'ün altında tahsil edilir. Tanımına göre bu yöntemin dezavantajı, hibeye konu bir varlığın brüt esasa göre finansal tablolara alınması ve sermaye harcamalarını artırmasıdır (sermaye harcamaları). Hibe, varlığın defter değerinden bir indirim olarak sunulursa, FAVÖK üzerinde herhangi bir etki olmaksızın daha düşük sermaye giderleri ve düşük amortisman giderleri ile sonuçlanır.

Ekli koşullara uyulacağı önceden tahmin edilmiş olmasına rağmen, bir hibenin işletme tarafından geri ödenebilir hale gelmesi olabilir. Böyle bir durumda, işletme geri ödemeyi ileriye dönük olarak muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak muhasebeleştirir (TMS 20). Geri ödenebilir bir hibe gelirle ilişkili olduğunda, işletme ilk olarak tükenmemiş ertelenmiş gelir bakiyesini borçlandırır ve geri ödenebilir hale gelen bakiyenin geri kalanı derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir (Ertaş vd., 2017).

Geri ödenebilir bir hibe bir varlıkla ilişkili olduğunda, işletme varlığın defter değerini artırır (veya sunum yöntemine bağlı olarak amortisman tabi olmayan ertelenmiş gelir bakiyesini borçlandırır). Hibenin olmaması durumunda bugüne kadar kar veya zararda muhasebeleştirilecek olan kümülatif ek amortisman, derhal kar veya zararda muhasebeleştirilir.

İlginç bir şekilde, yatırım vergisi kredileri de TMS 12'nin (TMS 12.4) kapsamı dışında tutulmuştur, bu da bunların etkin bir şekilde UFRS kapsamında olmadığı anlamına gelir (Özkan, 2019).

TMS 20 devlet hibeleri ve diğer devlet yardımı türlerine ilişkin açıklama gerekliliklerini ortaya koymaktadır. Bunlar, muhasebe politikası ve sunum yöntemlerini, devlet hibelerinin niteliği ve biçimini ve diğer hükümet yardım biçimlerini ve yerine getirilmemiş koşulları ve tanınan devlet yardımına ilişkin diğer olasılıkları içerir (Zeytinoglu, 2015).

Unutulmaması gereken önemli bir nokta, açıklama gerekliliklerinin aynı zamanda, kurumun normal ticaret işlemlerinden ayırt edilemeyen hükümetle yapılan işlemlerle ve ücretsiz teknik veya pazarlama tavsiyesi gibi makul bir değere sahip olamayan devlet yardımı biçimleriyle ilgili olmasıdır.

Bu görevi yerine getirmeye yardımcı olmak için, hükümet tanıtım faaliyetleri yürütür, işletmelere teşvikler ve hibeler sağlar. Devletten alınan hibeler, diğerleri arasında sübvansiyon, teşvikler, görev mahsurları gibi çeşitli biçimlerde görülür. TMS 12, hükümet tarafından verilen hibelerle ilgilenir ancak aşağıdakileri kapsamaz (Tekşen, 2010):

- a) Fiyat değişikliklerinin etkisini yansıtan hibelerin muhasebeleştirilmesi
- b) Vergi muafiyeti vb. hibeler dışında devlet tarafından yapılan yardımlar
- c) Devletin kuruluşun mülkiyetine katılımı

TMS tarafından devlet hibelerini hesaba katmak için ana hatlarıyla belirtilen iki yöntem vardır:

1. Sermaye yaklaşımı
2. Gelir / Gelir yaklaşımı

Herhangi bir hibenin muhasebeleştirilme yöntemi her zaman alınan hibenin niteliğine bağlıdır. Hibeler, yalnızca koşulların yerine getirilmesi ve bu tür hibelerin nihai olarak toplanması için bir kesinliğin mevcut olduğu durumlarda tanınır.

Basitçe ifade etmek gerekirse, bu hibeler sermayenin veya hissedarların fonlarının bir parçası olarak değerlendirilir. Bunlar, bir işletmeye yapılan toplam yatırımın bir oranı olarak verilen hibelerdir. Normalde, hükümet bu tür hibelerin geri ödenmesini beklemez. Bu nedenle bu tür hibeler sermayeye veya hissedarların fonlarına yatırılır. Bu hibeler temel olarak üç türe ayrılır (Küçükkahraman, 2013):

- d) Parasal olmayan hibeler
- e) Bir işletmedeki sermaye oranı
- f) Belirli sabit varlıklar için

Parasal olmayan hibeler arazi, bina gibi kaynaklar şeklinde verilen hibelerdir. Bu hibeler genellikle ayrıcalıklı bir oranda veya ücretsiz olarak verilmektedir. Bu hibeler, edinme maliyeti veya nominal değeri (bedelsiz verilirse) üzerinden muhasebeleştirilmelidir. Hibeler, bir işletmedeki toplam sermayeye oran olarak muamele görecektir nitelikte olduğunda, Sermaye Yedekleri olarak değerlendirilir ve Bilançoda Sermaye Yedeği olarak gösterilir. Bu şekilde, alınan tutarın Gelir Tablosu veya Duran Varlıklar defter değeri üzerinde herhangi bir etkisi olmayacaktır. Bu, bu tür tutarların hissedarlara temettü olarak dağıtılamayacağı anlamına gelir. Ayrıca, ertelenmiş gelir olarak değerlendirilmeye uygun değildirler.

Belirli sabit varlıklar için hibelerin hibe şeklinde tanınması için iki yöntem öngörülmüştür:

Yöntem 1 - Hibe miktarı, defter değerini hesaplamak için varlığın brüt tutarından düşürülür. Bu, hibenin kâr ve zarar hesabında bu tür bir varlığın ömrü boyunca azaltılmış amortisman gideri olarak muhasebeleştirildiğini gösterir.

İllüstrasyon:

ABC Ltd., Rs için bir makine satın alır. 5 yıllık faydalı ömre ve 'Nil' kurtarma değerine sahip 30 lakh. Rs alır. Bu makine için hükümetten hibe olarak 10 lakh (1 lakh=100.000).

- a) Makinelerin brüt değeri Rs olarak gösterilecektir. Bilançoda 20 lakhs (30 lakh - 10 lakh)
- b) Rs. Bu makinede her yıl amortisman olarak 4 lakh (20 lakh / Faydalı ömür, yani 5 yıl) kar ve zarar hesabına yansıtılacaktır.

Yöntem 2 - Hibeler, mali tablolarda ertelenmiş gelir olarak kabul edilir. Bu gelir, bir varlığın faydalı ömrü boyunca kâr ve zarar hesabında kademeli olarak veya söz konusu varlığın amortisman oranı olarak muhasebeleştirilir.

İllüstrasyon:

ABC Ltd., Rs için bir makine satın alır. 5 yıllık faydalı ömre ve 'Nil' kurtarma değerine sahip 30 lakh. Rs alır. Bu makine için hükümetten hibe olarak 10 lakh.

a) Makinelerin brüt değeri Rs olarak gösterilecektir. Bilançoda Rs ile birlikte 30 lakh. 'Ertelenmiş Hükümet Bağışı' olarak 10 lakh.

b) Rs. 6 lakhs (30 lakh / Faydalı ömür, yani 5 yıl) her yıl Rs geliriyle birlikte amortisman olarak kar ve zarar hesabına tahsil edilecektir. 2 lakhs (10 lakhs / Faydalı ömür, yani 5 yıl).

Gelire ilişkin hibeler, kar ve zarar hesabına 'Diğer Gelir' olarak alakalandırılır. Kar zarar hesabında ilgili giderlerden de düşülebilir. Örneğin: Bir imalat işletmesinin elektrik harcamaları için ödenek.

Bazı koşulların yerine getirilmemesi nedeniyle devlet yardımlarının iade edileceği senaryolar vardır. Bu tür hibe iadelerinin muhasebesi aşağıdaki gibidir

Tablo 3 : Hibe İadelerinin Muhasebesi

TMS 20	TMS 12
Alınan diğer devlet yardımı türlerine dair gösterge ile mali tabloların açıklanmasını gerektirir	Diğer hükümet yardımı biçimleriyle ilgilenmediği için gereklilik yoktur
Hibelerin doğrudan hissedarların fonuna tanınması yasaktır	Amortismanına tabi olmayan varlıklar için hibelerin, hissedarların fonları altında sermaye rezervi olarak gösterilmesi gerekir.

Sermaye katkısı niteliğindeki devlet teşvikleri tanınmaz	Özellikle, devlet hibelerinin sermaye katkısı olarak tanınmasını gerektirir
Parasal olmayan hibelerin gerçeğe uygun değer üzerinden tanınmasını gerektirir	Parasal olmayan hibelerin edinim maliyeti veya nominal değeri üzerinden tanınmasını gerektirir
Hibe tutarını varlığın defter değerinden düşme seçeneği mevcut değildir	Hibe tutarını varlığın defter değerinden düşme seçeneği mevcuttur

Kaynakça: Tarafimca oluşturulmuştur.

Örneğin, Küresel Korona Virüs Hastalığına (COVID-19) bir yanıt olarak, dünyanın dört bir yanındaki hükümetler, işletmelerin ve ekonomilerin bundan kurtulmasına yardımcı olmak için önlemler uyguluyor. Devlet hibelerinin doğası, piyasa oranının altında krediler, kısa süreli çalışma sübvansiyonları, yardım fonları, gelire dayalı vergi kredileri gibi çeşitli biçimlerde olabilir.

Birçok hükümet yardımı biçimi, aşağıdaki tanımı karşıladıkları için TMS 20 "Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" uygulanarak hesaba katılmalıdır, ancak diğerleri TMS 12 "Gelir Vergileri" gibi başka standartlar tarafından ele alınmalıdır.

Devlet bağışları, kuruluşun işletme faaliyetleriyle ilgili belirli koşullara geçmiş veya gelecekteki uyum karşılığında bir kuruluşa kaynak aktarımı şeklinde hükümet tarafından yapılan yardımlardır. Makul olarak üzerlerine bir değer konulamayan devlet yardımı biçimlerini ve işletmenin normal ticaret işlemlerinden ayırt edilemeyen devletle yapılan işlemleri hariç tutarlar (TMS 20). Bu nedenle işletmelerin, uygun muhasebe işleminin ne olduğunu belirlemek için aldıkları herhangi bir devlet yardımının ekonomik özünü değerlendirmeleri gerekecektir. Dikkate alınacak göstergeler şunları içerir:

- Vergi teşviğinin miktarı vergiye tabi kardan veya vergi borcundan bağımsızdır

- Harcama belirli bir faaliyet veya varlığa yapılmalıdır ve işletmenin faaliyetleriyle ilgili vergi teşvikine diğer önemli koşullar eklenebilir.

Bir işlemin devlet teşviği olarak sınıflandırılması için, hibeyi veren tarafın bir devlet kurumu olması gerekir. Bir devlet kurumu tarafından yönlendirilen veya yönetilmeyen arazi vergisi tatilleri veya geri ödemeleri dahil olmak üzere, kiraya verenler lehine kiraya verenlere verilen bazı devlet hibeleri önerilmiştir. Bir devlet organının bireysel kiracıların yararına (örneğin kira azaltımı olarak) mali yardım (geri ödenen arazi vergileri gibi) sağladığı durumlarda, hibe devletten alınmış olarak makul bir şekilde sonuçlandırılabilir ve bu nedenle TMS 20 kapsamına girer.

Daha önce bir devlet teşviği almamış işletmelerin, alınan yardımla ve bunun işletmenin finansal tablolarına nasıl yansıdığıyla ilgili olarak bir muhasebe politikası geliştirmeleri gerekebilir. Bazı durumlarda, raporlayan işletme tarafından alınan yardımın ekonomik özünü en iyi yansıtan muhasebe standardının belirlenmesi için üst yönetimden sorumlu olanlardan önemli yargılarda bulunulması gerekebilir.

Devlet hibelerinin alındığı durumlarda, tipik olarak hibe, işletmenin ekli koşullara uyacağına dair makul bir güvence verildiği tarihte muhasebeleştirilir ve b hibeler alınacaktır. (TMS 20) Çoğu durumda, raporlama yapan kuruluşun, sağlanan ekonomik yardımı kabul etmeden önce hibeyi sağlayan devlet kurumundan resmi onay beklemesi gerekmeyecektir.

Bir hibenin alınma şekli hibenin muhasebesini etkilemez (örneğin, nakit olarak veya devlete karşı bir yükümlülüğü azaltarak alınırsa). Buna ek olarak, muhasebeleştirilme şekli, hibenin telafi edilmesi amaçlanan harcamaların veya maliyetlerin nasıl muhasebeleştirildiği ile tutarlı olmalıdır. Bu nedenle, COVID-19 yardımının yasal biçiminden ziyade hükümet tarafından sağlanan niteliğini ve temel amacını belirlemek önemlidir.

Genel olarak, bedelin gerçeğe uygun değeri doğrudan gözlemlenebilir - örneğin, alınan nakit. Diğer sübvansiyon türleri için, sağlanan faydanın gerçeğe uygun değerinin

belirlenmesinin gözlemlenebilir girdiler kullanılarak hesaplanması gerekebilir. Piyasa oranlarının altında sağlanan finansman için, devlet teşviğinin gerçeğe uygun değeri, devlet teşviği yokluğunda gerçeğe uygun değerlendirildiğinde borcun göreceli gerçeğe uygun değerine referansla belirlenir.

TMS 20.12 uygulanır: 'Devlet teşvikleri, işletmenin hibelerin telafi etmeyi amaçladığı ilgili maliyetleri gider olarak finansal tablolara aldığı dönemler boyunca sistematik bir şekilde kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Gelir, koşullara uyulduğunda kar veya zarar içinde muhasebeleştirilir - örneğin, sübvansiyon edilen ücretler için, bu ücretler için hizmet dönemi olabilir. Alınan yardımın ekonomik yardımı sağlayan devlet kurumunun gereksinimleri ile uyumlu hale getirilmesine özen gösterilmelidir (yani ücret sübvansiyonları için alınan nakit, özellikle izin verilmedikçe diğer maliyetlere karşı kullanılmamalıdır). Devlet hibesi sübvansiyon edilmiş inşaat maliyetleri şeklinde gelirse, alınan mali destek inşaat dönemiyle ilgili olabilir.

Finansal kurumlar tarafından inşaat şirketlerine verilen kredilerin muhasebeleştirilmesi sırasında, bu kredi için hükümet tarafından sağlanan bir kredi garantisi ile mali tablo hazırlayıcılarının, garanti olmaksızın, finansal zorluklar nedeniyle kredinin asla verilip verilmediğini değerlendirmesi gerekir. İşletmenin karşılaştığı veya mevcut durumdan hızla iyileşme kapasitesi konusundaki belirsizlikler seviyesi. Bu durum varsa, sübvansiyonun bir faiz ayarlaması olarak kredinin vadesine yayılması gerektiği iddia edilebilir.

Alternatif olarak, diğerleri kredinin, gelir seviyesindeki önemli bir düşüş nedeniyle nakit açığını telafi etmeyi amaçladığı için, sübvansiyonun başka bir tür maliyet veya gideri telafi etmeyi amaçladığı ve bu nedenle haklı olarak finansal tablolara alınabileceği görüşündedir.

Devlet hibelerinin sunumu, gelirle ilgili bir hibe mi yoksa varlıklarla ilgili bir hibe mi olduğuna bağlıdır. Devlet hibeleri gelir biçiminde daha yaygın olmakla birlikte, işletmelerin varlıkların satın alınması, edinilmesi veya inşası ile ilgili hibe alma potansiyeli vardır.

Gelire ilişkin hibelerin, kar veya zararın bir parçası olarak ayrı ayrı veya 'Diğer gelirler' gibi genel bir başlık altında sunulması gerekmektedir. Alternatif olarak, ilgili gider raporlanırken düşülürler (TMS 20). Bu nedenle, hibenin kar veya zarar karşısında nasıl sunulacağına dair işletmelerin alabileceği bir politika kararı vardır.

Tercihimiz hibelerin kar veya zararda ayrı olarak sunulması ve tahmin değerine sahip olması durumunda ilgili giderden netleştirilmemesidir. Giderleri bu şekilde dengelemeden sunmak, COVID-19 pandemisinin benzersizliğini ve raporlama dönemi boyunca finansal performansı üzerindeki etkisini yansıtır. Hibenin, ayrıca açıklanması gereken herhangi bir gelir veya gider kalemi üzerindeki etkisinin açıklanması genellikle uygundur.

Devlet hibelerinin IFRS kapsamında muhasebeleştirilmesi genellikle hibenin niteliğine ve koşullarına bağlıdır. Kapsayıcı bir ilke olarak, hibenin tanıma modeli, hibe koşullarını yerine getirmek için katlanılan maliyetleri yansıtır. Bu değerlendirme zor olabilir ve muhakeme gerektirir.

- TMS 20 devlet teşvikleri için muhasebe ve açıklama gerekliliklerini ele alır ve IFRS'yi uygulayan tüm kuruluşlar için geçerlidir.
- TMS 20, devlet bağışlarını, “işletmenin işletme faaliyetleriyle ilgili belirli koşullara geçmiş veya gelecekteki uyum karşılığında bir işletmeye kaynak aktarımı şeklinde devlet yardımı” olarak tanımlar. Tipik örnekler şunları içerir: Ar-Ge finansmanı, affedilebilir veya faizsiz krediler, arazi veya tesis hibeleri ve masraf feragatleri. 'Devlet', yerel, ulusal veya uluslararası düzeyde devlet kurumlarını ve benzer organları içerir.
- Tüm devlet yardımı, devlet teşviği tanımına uymaz. Örneğin, yardımın üzerine makul bir değer konulamıyorsa veya bir devlet kurumuyla şirketin normal faaliyetlerinden ayırt edilemeyen bir işlemle ilgili ise (örneğin, işin olağan akışı içinde bir devlet kurumuna satış), bu bir devlet teşviği değildir ve TMS 20 kapsamında değildir.

Devlet hibeleri, (1) alıcının ilgili koşullara uyacağına ve (2) hibenin alınacağına dair makul bir güvence olduğunda kabul edilir. 'Makul güvencenin' var olup olmadığını değerlendirirken, tüm gerçekleri ve koşulları dikkate almak önemlidir. Yinelenen nitelikteki devlet bağışları için, tarihsel deneyime göre değerlendirme daha az zorlayıcı olabilir.

İlk muhasebeleştirilmeden sonra, devlet hibeleri, şirketin hibenin telafi etmeyi amaçladığı temel maliyetleri muhasebeleştirme şeklini yansıtan sistematik bir temelde kar veya zararda muhasebeleştirilir. Aşağıdaki tablo, tanımının zamanlamasını özetlemektedir.

Tablo 4: Kar veya Zararda Muhasebeleştirme Zamanlaması

İlgili hibe	Kar veya zararda muhasebeleştirme zamanlaması
Amortismanına tabi varlık	Varlık amortismanına tabi tutulduğu / itfa edildiği için.
Amortismanına tabi olmayan varlık	Hibe ile ilgili koşullarla tutarlı. Örneğin, bir hibe, şirketin o arsa üzerinde bir bina inşa etmesi ve işletmesi koşuluyla arazi satın alımıyla ilgili ise, hibe, bina amortismanına tabi tutulduğu için kar veya zararda muhasebeleştirilir.
Gelir - yani, halihazırda katlanılan veya ileride herhangi bir ilişkili maliyet bulunmayan masrafları veya kayıpları telafi etmek için	Hibe alınabildiğinde.

Kaynakça: Tarafimca oluşturulmuştur.

Bir devlet teşviği tanıma kriterlerini karşılıyorsa, TMS 20 genellikle bilanço ve / veya gelir tablosunda brüt veya net sunuma izin verir. Örneğin, bir şirket bilançosunda brüt sunum ve gelir tablosunda net sunum seçebilir.

Tablo 5: Devlet Teşviği'nin Bilanço ve/veya Gelir Tablosunda Brüt Sunum Ve Net Sunum Gösterilme Şekilleri.

İlgili hibe	Brüt sunum	Net sunum
Varlık	Ertelenmiş gelir olarak kabul edilir ve varlığın faydalı ömrü boyunca amortismanına tabi tutulur.	Varlığın maliyetinden düşülmüştür.
Gelir	Diğer gelir olarak kabul edilir.	İlgili harcamaya mahsup.

Kaynakça: Tarafimca oluşturulmuştur.

Seçilen sunum, hibe türüne göre tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır. Örneğin, bir şirket, varlıklarla ilgili tüm hibeler için brüt sunum ve gelirle ilgili tüm hibeler için net sunum seçebilir.

Tablo 6 : Brüt ve Net Bilanço Sunumu.

Örnek: Varlıklarla ilgili hibe

Şirket, makine satın almak için 50.000 TL 'lık devlet teşviği alıyor. Makinenin maliyeti 70.000 TL 'dır ve tahmini kullanım ömrü beş yıldır.

Brüt bilanço sunumu

Makine, bilançoda 70.000 TL maliyetiyle sunulur ve 50.000 TL hibe ayrı ayrı ertelenmiş gelir olarak sunulur. Şirket, makinelerin yıllık amortismanını 14.000 TL ($70.000 \text{ TL} / 5$) ve ertelenmiş gelirin yıllık amortismanını 10.000 TL ($50.000 \text{ TL} / 5$) olarak diğer gelir olarak kabul etmektedir.

Şirket, ertelenmiş gelirin amortismanını 'diğer gelir' olarak sunmak yerine, tutarlı bir şekilde uygulanacak bir muhasebe politikası seçerek ilgili amortisman giderinden bir indirim olarak sunabilir. Bu, 4.000 TL 'lık yıllık amortisman gideri ile sonuçlanacaktır.

Net bilanço sunumu

Makine, 20.000 TL ($70.000 \text{ TL} - 50.000 \text{ TL}$) net maliyetiyle gösterilmiştir. Şirket, makinelerin yıllık amortismanını 4.000 TL ($20.000 \text{ TL} / 5$) olarak kabul ediyor.

Kaynakça: Tarafimca oluşturulmuştur

İlk bakışta, devlet hibelerinin muhasebesi görece basit görünebilir. Bununla birlikte, pratikte, bazılarını burada ele aldığımız bir dizi zorluk ortaya çıkabilir. Genellikle hükümetler, bir şirketin nitelikli Ar-Ge harcamalarını finanse etmeye yardımcı olur. TMS kapsamında, araştırma faaliyetleriyle ilgili nitelikli Ar-Ge harcaması gerçekleştiğinde giderleştirilebilmektedir. Geliştirme faaliyetleriyle ilgili harcama, TMS 38 kriterleri karşılandığında maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilir.

Buna göre hibenin, hibenin telafi etmeyi amaçladığı maliyetlerin izlenmesini ve izlenmesini gerektiren araştırma ve geliştirme arasında da tahsis edilmesi gerekmektedir. Hibe tanıma kriterleri karşılandığında ve hibe Ar-Ge bileşenleri arasında dağıtıldığında, aşağıdaki şekilde tanınır.

- **Araştırma bileşeni.** Kar veya zararda.
- **Geliştirme bileşeni.** Bilançoda, ilgili maddi olmayan duran varlıktan kesinti olarak veya ertelenmiş gelir olarak. Maddi olmayan duran varlık itfa edildikçe ertelenmiş herhangi bir gelir kâr veya zararda itfa edilir. Seçilen sunum tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.

Parasal olmayan hibeler

Bir devlet teşviği parasal olmayan bir varlık şeklinde ise (örneğin, bir arazi hibe), şirket, varlığı ve hibeyi alınan parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirmek için tutarlı bir şekilde uygulanacak bir muhasebe politikası seçer veya ödenen nominal tutar (çoğu durumda sıfırdır).

Tablo 7 : Brüt ve Net Bilanço Sunumu.

Örnek: Parasal olmayan bir varlığın verilmesi

Devlet, Şirketin arazide bir üretim tesisi inşa etmesi ve işletmesi koşuluyla Şirkete arazi verir. Arazinin gerçeğe uygun değeri 100.000TL'dir. Hiçbir değerlendirme yapılmaz.

TMS kapsamında Şirket, arazinin (parasal olmayan bir varlık) ödenmesini 100.000 TL gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirmek için bir politika seçebilir. Ertelenmiş gelir aynı tutarda kaydedilir ve sonradan tesis amortismanına tabi tutuldukça sistematik olarak kar veya zararda muhasebeleştirilir. Alternatif olarak, Şirket araziye ve hibeyi nominal değerlerinde (sıfır) tanıyabilir.

Kaynakça: Tarafimca oluşturulmuştur

Geri ödemeler

Bir devlet hibesinin bir kısmı veya tamamı geri ödenebilir hale gelirse (örneğin, hibe koşullarının yerine getirilmemesi nedeniyle), geri ödeme ileriye dönük olarak muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Tahmindeki değişikliğin etkisi, yönetimin tüm hibe koşullarının karşılanacağına dair artık makul bir şekilde teminat verilemediği sonucuna vardığı dönemde muhasebeleştirilir. Geri ödeme tutarı kadar karşılık gelen bir finansal yükümlülük muhasebeleştirilir.

Görüşümüze göre, hibe için önceden tanınan kredinin geri ödenebilir kısmı, alacaklandırılan münferit kalemlerle tersine çevrilmelidir.

- **Bilanço.** Varlık veya ertelenmiş gelir.
- **Kar veya zarar.** Örneğin amortisman veya itfa gideri veya diğer gelirler.

Daha önce varlığın maliyetinde bir azalma olarak kaydedilen bir kredinin ters çevrilmesi, varlığın defter değerini artıracaktır. Bir şirket, hibe geri ödemesini tetikleyen koşullardaki değişikliğin, defter değeri artan varlığın değer düşüklüğüne işaret edip edemeyeceğini değerlendirmelidir.

X İşletmesi kalkınma teşvikleri kapsamında 10 yıllığına yatırım yeri tahsis edilmiş, ekspertiz sonucundaki değeri 300.000 TL'dir. Sermaye yaklaşımına göre yapılacak kayıt şöyledir:

250 ARAZİ VE ARSALAR HS.	300.000
250.00 Teşvikli Arazi ve Arsalar	
549 ÖZEL FONLAR HS.	300.000
549.00 Yatırım ve Geliştirme Fon.	
50 ARAZİ VE ARSALAR HS	300.000
250.00 Teşvikli Arazi ve Arsalar	
482 ERTELENMİŞ GELİR HS.	300.000
482.00 Gelecek Yıllara Ertelenmiş Gelir	
Dönem kaydı 300.000/10	
482 ERTELENMİŞ GELİR HS.	30.000
482.00 Gelecek Yıllara Ertelenmiş Gelir	
382 ERTELENMİŞ GELİR HS.	30.000
382.00 Gelecek Yıllara Ertelenmiş Gelir	
382 ERTELENMİŞ GELİR HS.	30.000
382.00 Gelecek Yıllara Ertelenmiş Gelir	
649 DİĞ. OLAĞAN GEL. VE KAR HS.	30.000
649 Ertelenmiş Gelir	

3. Türkiye'de İhracatta KDV İadesi

Türkiye'de ihracat işlemlerinde KDV hesaplanmamaktadır. Yani yurt dışına mal ve hizmet tesliminde KDV uygulanmamaktadır. Yurtdışına mal ve hizmet tesliminde faturalar bu duruma göre belgelenir. 3065 sayılı KDV Kanunun 11/1-a maddesi, ihracatta teslim edilen mal ve hizmetlerin KDV'den muaf olduğunu açıkça belirtmiştir. Ancak, 12. Madde uyarınca, bir ihracat sayılabilmesi için aşağıdaki iki koşulun yerine getirilmesi gerekmektedir (bkz. KDV Kanunu)

Teslimat, yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya veya yetkili gümrük antrepo işletmecisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antrepo işletmecisine yatırılmalıdır. Eşyanın bir yabancı tarafından Türkiye Cumhuriyeti'nden yabancı bir ülkeye veya serbest bölgeye veya gümrük bölgesinden çıkarken teslim edilmesi gerekmektedir.

KDV'den muafiyet, ihracatçı açısından bir dezavantaj oluşturmaktadır. Bu dezavantaj, mal ve hizmet üretiminden kaynaklanmaktadır. Mal ve hizmetlerin üretimi, satışta KDV ödemiş olmasına rağmen alıcıya bu KDV'yi yansıtmayacaktır. Kanun koyucu bu durumu dikkate alır. İhracata konu işlemler için ödediği tutar üzerinden KDV İadesi hakkı. İhracatta KDV İadesi yapılabilmesi için Yeminli Mali Müşavir tarafından hazırlanan rapor düzenlenir. YMM gerekli hesaplamaları yapar, iade tutarına karar verir ve daha sonra iade raporunu kanıtlarla birlikte şirketin vergi dairesine sunar.

Şirketin ticari işlemlerinin sadece yurt dışına yönelik olması durumunda, kanunda belirtilen limite kadar katlanılan tüm mal ve hizmet bedellerinin KDV iadesi alınır. Şirket'in ticari işlemlerinin hem yurt içinde hem de yurt dışında yapılması halinde; Yurt içi satışlardan ödenecek KDV, şirketten kesilecek KDV'den düşük ise, yurt dışına ihracat için mal ve hizmet bedeli üst limite iade edilir. Ayrıca yapmış oldukları ihracat işlemleri için Dâhilde İşlem Belgesi, Teşvik Belgesi veya İhracat Kayıtlı Satış gibi hakları bulunan firmalar KDV'siz satılmaktadır. Bu durumda satıcı kurum için KDV iade hakkı doğar.

4. İhracatta Geri Ödeme Tutarı Üst Sınırları

Madde 11/1-a'ya göre KDV iadesi talep eden firmalar, genel olarak ürünlerini ihraç eden firmalardır. Bu çalışma ihracat teslimatları, yurt dışındaki müşteriler için hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için dış kaynaklı hizmetler vb. dâhildir. İhracatta KDV İadesi üst limiti 2021 yılı için 930.000 Türk Lirası'dır.

Madde 11/1-c, imalatçıların ihracatçılara teslim ettiği mallara ilişkin KDV'yi kapsar. KDV, ihracatçılar tarafından ödenmeyecektir. Üreticiler tarafından tahsil edilmeyen bu vergi iade edilebilir. İhracatçının teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içerisinde malın ihraç edilmesi halinde ertelenen vergi iptal edilecektir. Bu işlemde İhracatta KDV İadesi üst limiti 2021 yılı için 930.000TL olarak belirlendi. Madde 11/1-b, Türkiye'de ikamet etmeyen

yolcuları kapsar. Türkiye'de bir şey satın aldıklarında, ülkeden çıkarken para iadesini alabilirler. Bu malların satışı sırasında KDV alınır. Ancak fatura veya belge ibrazı ile alınan gümrük ücreti iade edilir. Bu iade türünde 2021 yılında belirlenen üst limit 244.000 TL'dir

XXX Döneminde iade edilecek KDV'nin devreden KDV olarak kullanılması halinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

-----XXX-----

190 DEVREDEN KDV

192 DİĞER KDV

192.10 İade alınacak KDV

----- / -----

XXX Döneminde iade alınacak KDV'nin vergi borçlarına mahsup edilmesi halinde aşağıdaki kayıt yapılır.

-----XXX-----

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

360.XXX Dönemi stopaj G.V.

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

----- / -----

SONUÇ

Devlet hibelerinin muhasebe yöntemine yönelik iki geniş yaklaşım vardır: sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımı. Türk Muhasebe Kanunu gelir yaklaşımını benimsemiştir. Gelir yaklaşımı altında, varlıklar ve gelirle ilgili devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması için iki alternatif yöntem vardır: brüt yöntem ve net yöntem. Her iki yöntem de işletim sonuçları üzerinde aynı etkiye sahiptir.

Ülkemizin kalkınması, uluslararası rekabet gücü ve ekonomik istikrar için hükümet tarafından çeşitli teşvik ve sübvansiyonlar uygulanmaktadır. Bu teşvikler dikkate alındığında, işletmeler için teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve mali tabloların raporlanması gibi önemli bir sorun ortaya çıkmaktadır. Teşviklerin açık ve anlaşılır bir şekilde tanınması ve bu kayıtların mali tablolara düzgün bir şekilde yansması, hem teşvikin yıllar içindeki performansının ölçülmesi, hem de ekonomik kararların alınması ve doğru kararların alınması açısından önemlidir.

Ülkemizde vergi amaçlı muhasebeye ilişkin devlet teşvikleri ve yardımları, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ve Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı kullanılmaktadır. Bu çalışmanın amacı, devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesinde ve finansal tabloların sunumunda mevcut muhasebe ve vergi uygulamalarını finansal raporlama standartları (TMS 20) ile karşılaştırarak bir uygulamadaki farklılıkları ortaya koymaktır. Çalışmamızda TMS-20 Devlet Teşvik Muhasebesi ve Devlet Yardımı Açıklaması Muhasebe politikalarını açıklarken sıklıkla kullandığımız kavramlar Teşvikler ve devlet yardımı açıklanmıştır. Devlet bağışları, devlet finansmanı, çeşitli diğer bağlı şirketler için fonlar Transferler sağlanmaktadır.

Genellikle devlet tarafından özel sektöre yönelik mali bir önlem olan mali teşvikler, genellikle kamu gelirleri üzerinde önemli bir yük oluşturmaktadır. Devletin kamu gelirindeki düşüşü kabul etmesinin birçok nedeni vardır. Bazı durumlarda, mali teşviklerin yanı sıra özel sektör gelirlerinin artması sonucu daha fazla vergi ödenecek ve böylece kamu gelirlerini azaltmak yerine mali teşvikler kamu gelirlerini artıracaktır. Ancak hükümetin asıl amacı, geliri

harcamadan fazla tutmak değildir. Bu, mali teşvik programlarının mali teşviklerle uygulanmadığı anlamına gelir. Bu açıdan finansal teşviklerle ulaşılabilecek hedefler, ülkedeki yatırımların artırılması, ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması, istihdamın artırılması, ekonomik konjonktür ile mücadele, yabancı sermayenin çekilmesi gibi çeşitli makroekonomik hedeflerdir.

Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler bakımından İhracat önemli ve kritik bir yere sahiptir. İhracat, sürdürülebilir ticaret dengesi, döviz ihtiyacının karşılanması ve ekonomik rekabet ve ekonomik büyüme açısından katkı sağlamaktadır. Birçok devlet uluslararası ticarete önem vermekte ve ihracata birçok teşvik ve destek sağlamaktadır. Devletler ülkelerinin ihracat rejimlerini büyütme, ekonomilerini daha rekabetçi hale getirmek için çeşitli araştırma-geliştirme çalışmaları, kalifiye personel yetiştirme gibi dolaylı veya doğrudan yöntemlerle ihracatı teşvik etmektedir.

Dış ticarete ihracat vergi teşvikleri düşük vergi veya vergi erteleme, muafiyet, istisna gibi uygulamalarla sıklıkla karşımıza çıkmıştır. İhracatta ağırlıklı olarak KDV muafiyeti ve iadesi uygulanan teşvik olmakla birlikte doğrudan bir teşvik olarak görülmemektedir. Burada ihracat gerçekleşikten sonra uygulanan vergi iadesinin ihracatçıların, dış ticaret rekabet gücünü ve mali gücünü artırmada önemli bir paya sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin ana hedefi ihracatı artırmak olmuştur. Türkiye'de ihracat faaliyetlerinin teşvik edilmesine yönelik iki önemli önlem uygulanmıştır; bunlardan biri, ilk başta belirli bir üretim düzeyine kadar yaşamak için ithal ikame politikasını benimsemek ve daha sonra 1980 yılında, ihracatı amaçlayan bir sanayileşme stratejisi uygulamaktır. Eski politikanın ima ettiği bazı sakıncalar nedeniyle alınan ekonomik kararlara uygun faaliyetler benimsenmiştir. Bu dönemde ihracatçılara doğrudan finansman yardımı yapılmıştır. 1990'lı yıllarda, kışkırtma sisteminin AB ve Gümrük Birliği Anlaşması çerçevesinde Avrupa Birliği (AB) ile uyumlaştırılması nedeniyle, doğrudan mali yardımlar önemli ölçüde iptal edilmiş; İhracatçılara bölgesel ve vergisel teşvikler ve devlet yardımları adı altında mevcut şartlara uygun Ar-Ge, pazarlama, istihdam, eğitim gibi faydalı teşvikler verilmeye başlanmıştır.

Avrupa Birliği (AB) üyeliği için çabalayan bir ÷lke olan Türkiye, yerel vergiyle ilgili kanunlarını ve muhasebe sistemlerini uluslararası çalışmalarla uyumlu hale getirecek şekilde yeniden düzenlemeye çalışmıştır. Vergilendirmede önemli bir yere sahip olan Katma Değer Vergisi (KDV), bu tür çalışmaların kırılmaz kısmını oluşturmuştur. İhracat faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla “İhracat İstisnaları” başlığı altında düzenlemeler yapılmıştır. İhracata konu m÷lk÷n üretimi ve tedariki ile ilgili yüklerin iadesi olan KDV iade sistemi, ihracatçıların finansmanında ve uluslararası rekabetinde önemli bir unsur haline gelmiştir.

KAYNAKÇA

KİTAP

- AKALIN, G. (1986) **Kamu Ekonomisi**, Ankara, Ankara Üniversitesi, SBF Yayını.
- AKDOĞAN, A. (2008) **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 7. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.
- AKDOĞAN, A. (2011) **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi.
- AKDOĞAN, A. (2013) **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 11. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.
- AKDOĞAN, A. (2013) **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 11. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.
- AKKAYA, M. (2002) **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, 1. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.
- AKSOY, Ş. (1998) **Kamu Maliyesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi.
- AKSOY, Ş. (1999) **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.
- ATEŞ OKTAR, S. (2013) **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- AYDIN, E. (2009) **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- BAĞRIAÇIK, A. (1999) **Avrupa Birliği Gümrük Rejimleri ve Türkiye’de Gümrüklerde Tek İdari Belge (Tek Tip Gümrük Beyannamesi) Kullanma Kılavuzu**, Ankara, Bilim Teknik Yayınevi.
- BİLİCİ, N. (2005) **Vergi Hukuku (Güncellenmiş)**, 11. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- BİLİCİ, N. (2006) **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- BİLİCİ, N. (2015) **Türk Vergi sistemi**, 36. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi
- BİLİCİ, N. ve BİLİCİ, A. (2011) **Kamu Maliyesi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- BULUTOĞLU, K. (2004) **Kamu Ekonomisine Giriş**, 8. Baskı, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık.

- DOĞAN, A. A. (1985) **KDV Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, Ankara, Feryal Matbaacılık.
- DUMAN, Ö. (2003) **Gelir, Kurumlar , Katma Değer ve Özel Tüketim Vergilerinde Verginin Mahsubu ve İadesi**, Ankara, Yaklaşım Yayınları.
- EDİZDOĞAN, N. (2004) **Kamu Maliyesi**, 8. Baskı, Bursa, Ekin Kitapevi
- EDİZDOĞAN, N. (2008) **Kamu Maliyesi**, Bursa, Ekin Yayınevi.
- EDİZDOĞAN, N.; A. N. ÖZKER (2003) **Türk Vergi Sistemi**, 1. Baskı, Bursa, Ekin Kitapevi.
- EĞİLMEZ, M. (1983) **KDV Teori Uygulama**, Ankara, MB Tetkik Kurulu Yayını.
- ERDEM, M.; D. ŞENYÜZ; İ. TATLIOĞLU (2013) **Kamu Maliyesi**, 11. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi
- ERSOY, A. (1982) **Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına İlişkin Öneriler**, 1. Baskı, Ankara, Gazi Üniversitesi Yayın Kurulu.
- GÜZEL, A. (2005) **Katma Değer Vergisi Beyanname Düzenleme Esasları**, Adana, Nobel Kitabevi.
- HATİPOĞLU A. (1994) **İthalat-İhracat Kılavuzu**, Ankara, Kosgeb Eğitim Merkezi Yayını.
- KALENDEROĞLU, M. (2013) **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, 15. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- KAYA, S.; A. AYLUÇTARHAN (2011) **250 Soruda İthalatta KDV**, 1. Baskı, İstanbul, İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- KAYHAN, M. (2008) **Katma Değer Vergisi Kanununda Kaçakçılık**, 1. Baskı, Ankara, Türkiye Diyanet Vakfı Yayın Matbaacılık.
- KIRIKTAŞ, İ.; A. TOLU (1996) **İhracatta KDV Uygulaması**, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- KIZILOT, Ş. (1996) **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- KIZILOT, Ş.; M. TAŞ (2013) **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi
- MAÇ, M. (1995) **KDV Uygulaması**, İstanbul, Denet Yayınevi.
- MEB, (2010) **Muhasebe ve Finansman-Vergi**, Ankara, Milli Eğitim Bakanlığı.

- MUTLUER, M. K. (2004) **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- MUTLUER, M. K. (2007) **Vergi Özel Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- MUTLUER, M. K. (2011) **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 3. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.
- NADAROĞLU, H. (2000) **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- OKTAR, K. (1998) **KDV İstisnalar ve İadeler**, 2. Baskı, Ankara, Gözlem Yayıncılık.
- OKTAR, K. (2005) **KDV İstisnalar ve İadeler**, Ankara, Gözlem Yayıncılık.
- OKTAR, K. (2009) **KDV İstisnalar ve İadeler**, 1. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi.
- OKTAR, K. (2010) **KDV İstisnalar ve İadeler**, 10. Baskı, Ankara, Kılavuz Grup Yayınları.
- ORHANER, E. (2007) **Kamu Maliyesi**, Ankara, Siyasal Kitabevi.
- ÖNCEL, M. (2019) **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi.
- ÖNCEL, M.; A. KUMRULU; N. ÇAĞAN ve C. GÖKER (2019) **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi.
- ÖNCEL, M.; N. ÇAĞAN; A. KUMRULU (2000) **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.
- ÖNCEL, M.; N. ÇAĞAN; A. KUMRULU (2001) **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.
- ÖZBALCI, Y. (2003) **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık.
- ÖZTÜRK, N. (2013) **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi.
- PEHLİVAN, O. (2011) **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Murathan Yayınevi.
- PEHLİVAN, O. (2013) **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Trabzon, Murathan Yayınevi.
- PEHLİVAN, O. (2013) **Vergi Hukuku**, Trabzon, Celepler Matbaacılık.
- SABAN, N. (2010) **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları.

- SARILI, M. A. (2010) **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 2. Baskı, Ankara, Ümit Ofset Matbaacılık.
- SELEN U. (2012) **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Bursa, Ekim Basın Yayın.
- SUSAM, N. (2016) **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, İstanbul, Beta Yayıncılık.
- ŞENYÜZ, D. (2002) **Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, Bursa, Ezgi Kitabevi.
- ŞENYÜZ, D., YÜCE, M. ve GERÇEK, A. (2009) **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Bursa, Ticaret ve Sanayi Odası.
- ŞİŞMAN G. (2014) **Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Vergiyi Doğuran Olay**, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- TUNCER, S. (2003) **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, 1. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayınları.
- TURHAN, S. (1993) **Vergi Sistemleri Ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi.
- TURHAN, S. (2020) **Vergi Teorisi ve Politikası**, 7. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.
- TÜRK, İ. (2010) **Kamu Maliyesi**, Ankara, Turhan Kitabevi.
- ULUATAM, Ö.; Y. METHİBAY (1999) **Vergi hukuku**, 3. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık.
- YALTI SOYDAN, B. (1998) **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi)**, 1. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi.

MAKALELER

- AKYOL, M. E. (2006) “Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerde KDV Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 295, ss. 48-62.
- ALTINIŞIK, Ş. (2011) “KDV İade Sürecinde Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 559, ss. 61-66.
- AYGÜN, F. (2006) “Dâhilde İşleme İzin Belgesi Kapsamında Katma Değer Vergisi İade İşlemleri”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: Temmuz, ss. 219
- BAĞ, B. (2017) “Taşınmazların İki Tam Yıl Süre ile Şirket Aktifinde Bulundurulması İle İlgili Sürenin Tespiti”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 634, ss.63-70.

- CERAN, Y.; R. ÇİÇEK (2007) “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme”, **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt 14, Sayı: 1, ss.291-304.
- DEMİR, A. (2001) “KDV Teorisinin İhracat İstisnası ve İhracat Teşviki Uygulamasında Göz Ardı Edilenler ve Zaman Boyutu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 244, ss. 48-62.
- DİNÇ, E.; F. YILDIRIM (2020) “Devlet Teşviklerinin Tms/Tfrs, Bobi Frs Ve Msugt Çerçevesinde İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe Bilm Dünyası Dergisi**, Sayı: 22(2), ss.355-383.
- DUMAN, Ö. (2000) “Hizmet İhracatı KDV İstisnasında Genel Esaslar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 86, ss. 236.
- ERKUŞ, L. (2016) “KDV’de İthalat İstisnası ile İlgili 06.01.2016 Tarihli GİB Özelgesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 612, ss. 50-52.
- ERTAŞ, F. C.; İ. ÇİDEM; R. ÇİĞDEM (2017) “Tarımsal Teşviklerin Tms 20 Ve Tms 41 Kapsamında İncelenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı: 19(3), ss. 577-591.
- ERTÜRK, S.; U. MUSTAFA; Y. GÜNAY; M. BİLGİNER (2016) “TMS 32–Finansal Araçlar: Sunum”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 5(2), ss. 191-206.
- FEYZİOĞLU, B. N. (1952) “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: VII, ss.1-4.
- GÜNDOĞDU, B. (2003) “Joseph Modeli Çerçevesinde Dolaysız Vergilerin Üstünlüğü”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 260, ss. 107-111.
- İNANÇ, M (2010) “Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Diplomatik İstisna Uygulama Süreci”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: Kasım-Aralık, ss. 205-222.
- İNANÇ, M. (2017) “Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği’nde Yolcu Beraberi Eşya İstisnası”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 890, ss. 64-73.
- Kara, S; D. ÖZTOPÇU 2015. "TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Kapsamında Yeni Teşvik Sisteminin Muhasebeleştirilmesi", Mumayek Dergi, **5. Uluslararası Türk Coğrafyası UFRS Sempozyumu Özel Sayı**, ss.10-29.
- ÖZCAN, M. H. (2015) “Kdv Tipleri Türkiye’de Uygulanan Kdv Tipleri” , **Dergipark**, Cilt 3, Sayı: 2, ss. 39-44

- ÖZDEN, M. (1999) “İhracat istisnası Uygulamasında Katma Değer Vergisi Ertelemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, ss. 44-65.
- ÖZKAN, A. (2009) “Tms-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler Ve Muhasebe Uygulamaları”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 32, ss. 97-112.
- SAĞBAŞ İ.; BAŞOĞLU A. (2005) “İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 7 Sayı 2, ss. 123-144.
- ŞEN, S. (2017) “Değer Artış Kazancı Vergilendirilmesi Bilgi Kümesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı 631, ss. 45-49.
- TEKİN, A. (2017) “ KDV Oranlarındaki Karmaşa”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 630, ss. 28-33.
- TEKŞEN, Ö. (2010) “Tms 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle Türkiye’de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe Ve Vergi Açısından İncelenmesi”, **Marmara University Journal of the Faculty of Economic & Administrative Sciences**, Sayı: 29(2), ss. 431-453.
- UYSAL, R. (1998) “Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Hizmet İhracatı İstisnası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 118, ss. 103-122.
- VURAL, M. (1997) “ KDV İade ve Mahsup İşlemlerinde Döviz Alım Belgesi Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: Aralık, ss. 33-52.
- YARDIMCIOĞLU, M.; Y. AKPINAR; Y. GÜNAY (2015) “Vergi Okuryazarlığı Ve Vergisel Farkındalık: Kahramanmaraş Araştırması” , **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** , Cilt: 4 Sayı: 2, ss. 95-122.
- YAŞAR, S. (2013) “Okul Kantinlerinin Kiraya Verilmesinde KDV Uygulaması ve KDV Tevkifatı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 582, ss. 106-119.
- YILMAZ, K. (2003) **Türk Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara, Ce-Ka Yayınları
- ZEYTİNOĞLU, E.; S. Gönen (2015) “Devlet Teşvik Ve Yardımlarının Tms 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 45, ss. 175-189.

YÜKSEK LİSANS VE DOKTORA TEZİ

- AĞAMOĞLU, H. (2020) “Katma Değer Vergisinde Sorumluluk ve Tevkifat”, Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı**, İstanbul.
- AKIN, M. (2010) “Türkiye’de ihracatta Katma Değer Vergisi iade Sistemi: Afyonkarahisar ili Uygulaması”, Yüksek Lisans Tezi, **Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Afyonkarahisar.
- ARMUTLU, M. (2007) “Katma Değer Vergisi Ve Türkiye Uygulamasında İhracat İstisnası”, Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı**, İstanbul.
- BAL, B. (2019) “Dolaylı Vergilerin Türk Vergi Sistemindeki Yeri ve Ekonomiye Etkileri”, Yüksek Lisans Tezi, **Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı**, İstanbul.
- ÇELİK, M. (2006) “İhracatı Teşvik Tedbirleri ve İhracatta KDV İstisnası Uygulamaları”, Yüksek Lisans Tezi, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- ÇULHA, Y. (2013) “Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması”, Yüksek Lisans Tezi, **Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Sivas.
- DEMİR, E. (2010) “Türkiye’de İhracatta KDV İstisnası ve Avrupa Birliği Uygulaması İle Karşılaştırılması”, Yüksek Lisans Tezi, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı**, Kütahya.
- ERDEM E. (2006) “Gümrük Birliğinin Türk Vergi Sistemine Etkileri”, Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- ERTAŞ PAÇAMAN, H. (2010) “ Türkiye’deki İşletmeler İçin İhracatın Önemi, Sorunları Ve Çözüm Önerileri”, Yüksek Lisans Tezi, **Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- GÜRLEK, S.P. (2007) “Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerden Katma Değer Vergisi”, Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı**, İstanbul.
- KARSLI, A. T (2001) “İhracatta KDV İadesi Müessesesinin Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Uygulamasının İrdelenmesi Suistimallerin Önüne Geçilebilmesi İçin Alınması

Gereken Tedbirler ve Yapılması Gereken Düzenlemeler Konusunda Görüş ve Öneriler”, Doktora Tezi, **Gümrük ve Ticaret Bakanlığı**, Ankara.

KÜÇÜKKAHRAMAN, B. (2013). “TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin muhasebeleştirilmesi: Örnek Uygulamalar”, Yüksek Lisans Tezi, **Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı**, Afyonkarahisar.

LALELİ, D. (2013) “İhracatta Vergi İadesi”, Yüksel Lisans Tezi, **Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı**, Erzincan.

OĞUZ, B. (2010) “Serbest Bölgelerde Mali Yapı Sorunları: Ege Serbest Bölge Örneği”, Yüksek Lisan Tezi, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İzmir.

Özer, E. Y. (2015) “Turizm Sektöründeki Teşviklerin Tms-20 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi Ve Mardin İline Yönelik Bir Araştırma”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Balıkesir.

SEYHAN, M. (2020) “Katma Değer Vergisinde Matrah”, Doktora Tezi, **Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı**, Ankara.

TOKAÇ G. (2007) “Katma Değer Vergisi’nde İhracat İstisnası Ve İade Müessesesi”, Yüksek Lisans Tezi, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.

YILDIZ, F. (2011) “İhracatta Kdv İstisnası Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı**, Manisa.

İNTERNET

KADEM, S. (2014) “Kdv İadelerinde Yaşanan Sorunlar”, Deloitte, “Çevrimiçi” <https://www.verginet.net/dtt/1/kdv-iade-sorunlar.aspx> Erişim Tarihi 02/02/2020.

Katma Değer Kanunu, m .8 02/11/1984 tarihli, 18563 sayılı Resmi Gazete, “Çevrimiçi” <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf> Erişim Tarihi: 05.02.2020.

Katma Değer Kanunu, m. 9 02/11/1984 tarihli 18563 sayılı Resmi Gazete, “Çevrimiçi” <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf> Erişim Tarihi: 05.02.2020.

KILDİŞ, Y (2006) “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, **Muhasebetr**, “Çevrimiçi” www.muhasebetr.com/ozelbolum/017/ Erişim tarihi 02/02/2020.

RESMÎ GAZETE

RESMÎ GAZETE (06.01. 1961) **193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu**

RESMÎ GAZETE (21.07.1985) **KDV Genel Tebliği**

RESMÎ GAZETE. 18.07.1986 **KDV Genel Tebliği**

RESMÎ GAZETE (31.12.1987) **KDV Genel Tebliği**

RESMÎ GAZETE. 05.03.1988 **KDV Genel Tebliğinde**

RESMÎ GAZETE (16.12.1988) **KDV Genel Tebliği**

RESMÎ GAZETE (28.07.1994) **KDV Genel Tebliği**

RESMÎ GAZETE, 01.03.1997 **KDV Genel Tebliği**

RESMÎ GAZETE. 02.04.1997 **KDV Genel Tebliği**

RESMÎ GAZETE. 21.09.1997 **KDV Genel Tebliğinde**

RESMÎ GAZETE (13.11.1997) **Katma Değer Vergisi Genel Tebliği**

RESMÎ GAZETE. 10.09.1998 **KDV Genel Tebliği**

RESMÎ GAZETE. 13.11.1998 **KDV Genel Tebliği**

RESMÎ GAZETE. 29.06.2001 **Katma Değer Vergisi Kanunu**

RESMÎ GAZETE (06.06.2006) **İhracat Yönetmeliği**

RESMÎ GAZETE (12.07.2008) **Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ**

RESMÎ GAZETE (23.06.2012) **Katma Değer Vergisi Genel Tebliği**

RESMÎ GAZETE, (26.04.2014) **Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.**