

GİRİŞ

İhracat ister ihracatçılar için, isterse ihracat yapan ülkeler için önemlidir. Önemli olan bu faaliyetin yaygınlaştırılması yani teşvik edilmesidir. Bu sebeple ülkeler, bir çok uygulama ile ihracata ve ihracatçıya teşvik olmaya çalışmaktadırlar. Ülkemizde de bu amaçla yapılan bazı uygulamalar vardır. Üzerinde duracağım konu, yürürlükteki uygulamalardan “İhracatta KDV İstisnası ve İadesi”dir.

İhracatta İstisna, konuda da anlatılacağı gibi diğer ülkelerde ve şuan ülkemizde uygulanan destinasyon (varış ülkesinde vergilendirme) ilkesine göre alınan KDV’nden ihracatçıların muaf tutulmasıdır. Bu sayede muaf tutulan KDV hem ihracatçının vergi yükünü hafifletecek hem de o oranda finansman sağlayacaktır. Böylelikle ihracı yapılması istenen mal veya hizmet bedelinden daha fazla miktarda mal ve hizmet ihracına imkan sağlanabilir.

Yukarıda da bahsedildiği gibi, istisna ve iade ile ihracatçılara sağlanan faydaları ve imkanları konu olarak seçmiş bulunmaktayım. Yapılan çalışmada istisnanın ne anlam taşıdığı vurgulanmaya çalışılmıştır.

BÖLÜM I

İHRACATTA KDV İSTİSNASI

I. İHRACAT NEDİR?

I.1. İhracatın Tanımı ve Kapsamı :

İhracat Yönetmeliğinin 4/e maddesine göre ihracat; bir malın veya değer in yürürlükteki ihracat mevzuatı ile kambiyo mevzuatına uygun şekilde fiili ihracatının yapılması ve Kambiyo Mevzuatına göre bedelinin (bedelsiz ihracat hariç) yurda getirilmesi veyahut Dış Ticaret Müsteşarlığınca ihracat olarak kabul edilen sair çıkışlardır.

Başka bir ifadeyle ihracatın tanımını : Yurt dışına mal ve hizmet satışı suretiyle yürütülen faaliyetler olarak tanımlanabilir. İhracat yoluyla elde edilen gelirler, gerek döviz rezervlerini artırması, gerek dış ödemeler dengesine katkısı, gerekse ekonomik büyümeyi sağlaması nedenleriyle, çeşitli kurumları yakından ilgilendirdiği gibi, toplumun çeşitli kesimleri için de önemli bir konu haline gelmiştir. 32 sayılı Kararda yapılan liberal değişiklikler ve buna paralel olarak dış ticarete serbestleşmenin ardından, ihracatın teşviki hükümetlerin ekonomi politikalarının temel unsurlarından biri haline gelmiştir. (BOZ; 2000, S.135)

Yeni ihracat Yönetmeliğinden önce yürürlükte bulunan Yönetmelik gereğince, ihracat yapacak gerçek veya tüzel kişi tacirlerin “İhracat Belgesi Tebliği”ne göre ihracat belgesi alma zorunluluğu bulunmakta idi. İhracat belgesi olmadan, ihracat yapılması ilke olarak mümkün değildi.

Ancak, 6.1.1996 tarih ve 22515 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren ihracat yönetmeliğinin 19.maddesi ile, yürürlükte olan ihracat belgesi uygulamasının 15.1.1996 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılması öngörülmüştür. Konuyla ilgili olarak 15.1.1996 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yayınlanan İhracatçı Belgesine İlişkin Tebliğ ile, 15.1.1996 tarihinden itibaren gerçekleştirilen ihracatlar için ihracatçılardan ihracat belgesi aranılmaması, ihracat

faaliyetlerinin “Gümrük Beyannamesi” ve “Tek Vergi Numarası” esas alınmak suretiyle takip edilmesi uygun görülmüştür.

I.2. Türkiye’de İhracatta Kullanılan İlke ve Bu ilkeye Göre İstisna ve Kapsamı

KDV’de dış ticaretin vergilendirilmesi açısından “Destinasyon” ve “Orijin” olmak üzere iki ilke bulunmaktadır. Destinasyon diğer bir ifade ile “Varış ülkesinde vergilendirme” ilkesine göre, mal ve hizmetler, nihai anlamda tüketildikleri veya faydalandıkları ülkede KDV’ye tabi tutulmalıdır. Orijin diğer adıyla “çıkış ülkesinde vergilendirme” ilkesine göre ise, dış ticarete konu mal ve hizmetler üretildikleri ülkede vergilendirilmelidir.

Türk KDV Kanunu, AT Direktifleri ve diğer yabancı ülke uygulamalarının dikkate alarak “Destinasyon İlkesini” benimsemiş, buna paralel olarak her türlü mal ve hizmet ihracatını KDV’den istisna tutarken, mal ve hizmet ithalini de vergi kapsamına almıştır.

Mal ve hizmet ihracatı istisnası, KDV Kanununun 11.maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddenin 1. fıkrasının (a) bendine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV’den istisnadır.

Aynı maddenin (b) bendinde ise, Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallarla ilgili bir düzenleme yer almaktadır. Turistlerin Türkiye’den satın alıp kendi ülkelerine götürdükleri ve yine kendi ülkelerinde tüketecekleri mallar üzerindeki KDV yükünün de Destinasyon ilkesi gereği sıfırlanması gerekmektedir. Çünkü, bu şekilde satın alınarak Türkiye dışına götürülen malların da ihracat olarak değerlendirilmesi gerekir. Literatürde, turistlerin Türkiye’den satın aldıkları malları kendi ülkelerine götürmeleri işlemine “perakende ihracat” denilmektedir.

11.maddenin 1.fıkrasının (c) bendinde ise, ihracatçılara, ihraç edecekleri malları imalatçılardan satın alırken KDV ödememeleri öngörülerek, ödenmeyen KDV tutarı kadar finans imkanı sağlanmaktadır.

I.3. KDV İhracat İstisnasının Uygulanma Koşulları ve Açıklamaları

KDV Kanununun 11.maddesi ile ihracat teslimleri KDV'den istisna edilmiştir. Bir mal tesliminin ihracat teslimi sayılabilmesi için aranılan şartlar ise aynı Kanunun 12.maddesinin 1. fıkrasında sayılmıştır:

1-İhracata konu olan malın yurt dışındaki müşteriye teslim edilmesi :

Yurt dışındaki müşteri tabiri ile, ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubeleri ifade edilmektedir. İşte Türkiye’de üretilen ya da Türkiye’de bulunan malların yukarıda açıklanan yurt dışındaki müşteri kapsamına giren kişilere satışı halinde ihracat istisnası söz konusu olacaktır. Ancak ihracat istisnasının uygulanabilmesi için ihracata konu satışla ilgili fatura veya benzeri belgelerin de yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Diğer yandan Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunan firmaların yurt dışında iş yapmak için açmış buldukları şube büro, temsilcilik, acentelik ve benzeri kuruluşlarında kullanmak veya satmak üzere yurt dışına çıkaracakları mallarla ilgili teslimler de ihracat niteliğindedir.

İhracata konu mallar bazı hallerde, işlenmek veya çeşitli şekillerde değerlendirilmek üzere yurt dışındaki alıcıya veya onun adına hareket eden gerçek veya tüzel kişilere Türkiye’de teslim edilebilmektedir. Bu şekilde teslim konusu malın işlenmek veya değerlendirilmek üzere yurt dışındaki alıcıya veya onun adına hareket edenlere Türkiye’de teslim edilmesi işlemi, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11/1a maddesinde düzenlenen ihracat istisnası kapsamına girmemektedir.

Bu durumda, ihracat teslimine konu malın alıcı veya onun adına hareket edenlere Türkiye’de teslimi katma değer vergisine tabi olacak, malların bunlar tarafından yürürlükte bulunan ihracat mevzuatındaki şartlara uyularak yurt dışı edilmesi işlemi ise katma değer vergisi ihracat istisnasından faydalanabilecektir.

2-İhraç Konusu Malın Bir Dış Ülkeye Vasıl Olması:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12/1.maddesi hükmünde yer alan “teslim konusu malın T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olması” ifadesinden, ihracata konu malın T.C. gümrük hattını geçmesinin anlaşılması gerekir. Bu durumda T.C. gümrük hattını geçen bir mal katma değer vergisi ihracat istisnası uygulamasında bir dış ülkeye ulaşmış kabul edilecektir.

Sınır gümrükleri dışındaki iç gümrüklerden yapılan ihracatlarda KDV istisnası, malın iç gümrükten çıktığı tarihte değil, sınır gümrüklerinden fiilen yurt dışı edildiği tarihte uygulanacaktır. Çünkü kanun metninde, istisnasının uygulanabilmesi için, malın gümrükten çıkmış olması değil, malın gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olması şartı aranmaktadır. İhracat istisnasının malın iç gümrüklerden çıkışı sırasında uygulanması, malın Türkiye dışına çıkmadan önce KDV iadesinin doğmasına neden olabilecektir.

Yine ihracat mevzuatına göre malların şevkine ilişkin işlemlerin bitirildiği ve gümrük çıkış beyannamesinin kapatıldığı tarihi göstermekte olan intaç tarihinde mallar henüz gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olmadığından, ihracat istisnasının beyanı açısından, intaç tarihinin değil, malın fiilen yurt dışı edildiğini gösteren ve gümrük beyannamesinde de yer alan fiili ihraç tarihinin esas alınması gerekmektedir.

I.3.1. İhracat İstisnasının Beyan Edeceği Vergilendirme Dönemi

1- Katma Değer Vergisi Açısından : Katma değer vergisi ihracat istisnasına ait bedeller, malın fiilen ihraç edildiği, diğer bir ifade ile malın T.C. gümrük hattını geçtiği aya ait katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. İhracat istisnası beyanının malın fiilen yurt dışı edildiği tarihe bağlanma zorunluluğu, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ihracat istisnası için gerekli olan şartların belirlendiği 12/1. maddesinden kaynaklanmaktadır.

Katma değer vergisi ihracat istisnası uygulamasında, ihracatın gerçekleştiği veya malın fiilen yurt dışı edildiği tarih, malı gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğünce belirlenen ve gümrük beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen “gümrük hattının çıkış tarihi”dir.

Fiili ihraç tabirine, ihracat yönetmeliği ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde farklı anlayışla yaklaşılmaktadır. İhracat yönetmeliğinde "ihraç konusu malın Gümrük Mevzuatına göre muayenesinin yapıp taşıta yüklenilmesi, bir yerden veya muhtelif yerlerden bir defada veya kısım kısım gelmekte olan dökme ve diğer eşya da yüklemine tamamlanması veyahut Gümrük Mevzuatınca fiili ihracat olarak kabul edilen sair çıkışlar fiili ihraç tabiri olarak tanımlanırken, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye ulaşan mallar fiilen ihraç edilmiş sayılmaktadır. Dolayısıyla, ihracat yönetmeliğindeki fiili ihraç tabiri, ihracata konu mal T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye ulaşmadığı sürece katma değer vergisi ihracat istisnası bakımından geçerli olmayacaktır. İhracat istisnasına ilişkin KDV Beyannamesi de işte bu vergilendirme döneminde verilecektir.

Eğer mala ilişkin faturanın düzenlendiği tarih ile malın fiili ihraç tarihi farklı vergilendirme döneminde yer almakta ise, yani malın TC sınırlarından geçerek bir dış ülkeye vasıl olması faturanın düzenlediği vergilendirme döneminden sonraki dönemde ise, ihracat faturasının, önceki dönemde düzenlenmiş olmasına rağmen, ihracat istisnasına ait bedellerin, faturanın düzenlendiği dönemin değil, malın fiilen yurt dışı edildiği dönemin KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekir.

İhracatta KDV istisnası uygulaması yalnızca, ihracatın gerçekleştiği gümrük beyannamesi ile teşvik edilecektir. Bu istisnadan yararlanmak için, Vergi Dairesinden ya da başka bir birimden önceden izin alınmasına gerek yoktur.

2- Gelir ve Kurumları Vergisi Açısından : ihracat faturasının düzenlendiği tarih ile malların fiilen ihraç edildiği tarihler çeşitli nedenlerle, farklı vergilendirme dönemlerine hatta farklı yıllara rastlayabilmektedir. Böyle durumlarda KDV açısından ihracat istisnasının uygulanacağı dönemin, malların fiilen ihraç edildiği vergilendirme dönemi olacağını ifade etmiştik.

G.V.K.'nın temel ilkelerine göre ticari kazançta elde etme, tahakkuk esasına bağlanmıştır. Tahakkuk, gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesidir. Bunun için ise, geliri doğuran muamelenin eksiksiz olarak tekemmül etmesi gerekmektedir. Eğer bir ticari işlemde malın alıcıya teslimi için özel düzenlemeler yoksa, genel

prensip malın teslimi ve bedelinin nasıl ve ne miktarda ödeneceğinin taraflarca belirlenmesi durumunda gelir tahakkuk etmiş olmaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin gelirlerini elde etmede de ticari kazanç hakkındaki esaslar cari olduğundan kurum kazançları için de tahakkuk esası geçerlidir.

Ticari bir faaliyet olan ihracat işlemlerinde G.V.K. ve K.V.K. yönünden vergiyi doğuran olay, KDV’de olduğu gibi satışa konu olan malın fiilen ihraç edildiği tarihte gerçekleşmekte, satış akdi bu tarihte tamamlanmış olmaktadır. Satıcı da bu tarih itibariyle satılan malın karşılığı olan bedeli (semeni) talep etme hakkını kazanmakta gelir bu tarih itibariyle tahakkuk etmektedir. Dolayısıyla ihracat işlemlerine ait bedellerin, malların fiilen ihraç edildiği yılın (hesap dönemi) geliri olarak kabul edilmesi gerekir.

Eğer ihraç edilen mala ilişkin fatura veya diğer belgelerin düzenlenme tarihleri ile birlikte, gümrük beyannamesi de önceki yıl açılmasına rağmen, malların fiili ihracatı sonraki yıl yapılmış ise burada da hem KDV hem de gelir ve kurumlar vergisi açısından, gümrük beyannamesinin açıldığı döneme değil, malların fiilen ihraç edildiği döneme itibar etmek ve KDV istisna uygulamasını fiili ihracatın gerçekleştiği vergilendirme döneminde yapmak satış kazancını ise yine fiili ihracatın gerçekleştiği yılın geliri olarak beyan etmek gerekmektedir.

I.3.2. İhracat İstisnasının KDV Beyannamesinde Gösterilmesi:

İhracat faturası ve gümrük beyannamesinde ihracat bedeli olarak gösterilen dövizlerin, ihracatın fiilen gerçekleştirildiği (malın yurt dışı edildiği) tarihteki cari alış kuru üzerinden TL.ye çevrilmek suretiyle, bulunan bedellerin, aynı vergilendirme dönemi KDV beyannamesinin öncelikle 24.satırında gösterilmesi, daha sonra ise 25.satıra yazılarak, 24. satırdan düşülmesi gerekmektedir. Bu şekilde vergiden istisna olan ihracata ait bedeller KDV matrahına dahil edilmeyerek, vergilendirilmesi önlenmektedir.

1.4. İHRAÇ ŞEKİLLERİNE GÖRE KDV İSTİSNA UYGULAMASI

Uygulamada kullanılan ihracat şekilleri şunlardır:

1.4.1. Serbest (Özellik Arz Etmeyen) İhracat

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

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

1.4.2. Kayda Bağlı İhracat

İhracat Yönetmeliği'nin 6.maddesine göre, Yönetmeliğe ekli "Kayda Bağlı İhracat Listesi"nde kayıtlı malların ihracı kayda bağlıdır. Kayda bağlı ihracat beyannamesinin geçerlilik süresi, uzatılmamak şartıyla 90 gündür. Bu süre kayıt tarihi ile başlar, gümrük beyannamesinin kapanışı ile bitir.

Kayda bağlı ihraç listesi aşağıdaki gibidir:

- Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu primi kesintisine tabi maddelerin ihracı,
- Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'ndan ödeme yapılan maddelerin ihracı,
- Ülkemizde kredi karşılığı kurulan tesislerin bedelinin malla geri ödenmesine ilişkin özel hesaplar çerçevesinde ihracat,
- Ülkemiz ile Rusya Federasyonu arasındaki doğalgaz anlaşması çerçevesindeki ihracat,

- Ülkemiz ihraç ürünlerine miktar kısıtlaması uygulayan ülkelere yapılan kısıtlama kapsamındaki maddelerin ihracı,

- Birleşmiş Milletler Kararları uyarınca ekonomik yaptırım uygulanan ülkelere ihracat,

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

1.4.3. Transit İhracat

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

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

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

1.4.4. Konsinye İhracat

Kesin satışı daha sonra yapılmak üzere dış alıcılara, komisyonculara, şube ve temsilciliklere mal gönderilmesi şeklinde yapılan ihracat biçimidir. Bu şekilde gönderilen malların 1 yıl içerisinde satılması gerekmektedir. Bu süre haklı ve zorunlu nedenlerle izni veren merci tarafından toplam 1 yıla kadar uzatılabilir.

Süresi içerisinde satışı yapılan malların Kambiyo Mevzuatına göre bedellerinin, satılmaması halinde ise malların Gümrük mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekir.

Konsinye olarak yurt dışına gönderilen malların yurt dışı edildiği tarihte KDV ihracat istisnasının uygulanması mümkün değildir. Çünkü, bu tarihte malın alıcısı satılıp satılmayacağı ve bedeli belli olmadığı gibi, bu suretle gönderilen malların tasarruf hakkı da devredilmemektedir. Dolayısıyla bu işlemin ihracat teslimi olarak değerlendirilmesi söz konusu değildir.

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

1.4.5. Kredili İhracat

Kredili ihracat, iki ve çok taraflı kredi anlaşmaları dışında kalmak kaydıyla ihracat bedelinin Kambiyo Mevzuatında öngörülen süreleri aşacak şekilde yurda getirilmesine imkan tanıyan bir ihracat şeklidir.

Kredili ihracat, uluslararası bankacılık teamüllerine göre yapılmaktadır. Kredili ihracat, ihracat bedellerinin normal döviz getirme sürelerinin dışında tahsilane olarak vermektedir.

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

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

1.4.6. Bedelsiz İhracat

İhracat Yönetmeliğinin 4/g maddesine göre bedeli yürürlükteki Kambiyo Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekli olmaksızın yurt dışına kesin olarak mal çıkarılmasına bedelsiz ihracat denilmektedir.

96/10 Sıra No.lu Bedelsiz İhracat Tebliğine göre bedelsiz olarak ihraç edilebilecek mallar aşağıdadır:

- Gerçek veya tüzel kişiler tarafından götürülen veya gönderilen hediyeler, miktarı ticari teamüllere uygun numuneler ile reklam ve tanıtım eşyaları,
- Daha önce usulüne uygun olarak ihraç edilmiş malların bedelsiz gönderilmesi ticari örf ve adetlere uygun parçaları, fireleri ile garantili olarak ihraç edilen malların garanti süresi içinde yenilenmesi gereken parçaları,
- Yabancı misyon mensuplarının; Türkiye’de çalışan yabancıların; yurt dışına hane nakli suretiyle gidecek Türk vatandaşlarının; daimi veya geçici görevle yurt dışına giden kamu görevlilerinin, bu durumlarının ilgili mercilerce belgelenmesi şartıyla beraberinde götürecekleri veya adlarına gönderilecek eşya ve taşıtları,
- Yurt dışında yerleşik tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek eşya ve taşıtlar,

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

Bedelsiz ihracat yoluyla yurt dışına gönderilen mal ve eşyalar, ihracatta uygulanan desteklerden yararlandırılmaz. Bedelsiz ihracata konu olacak mallardan

1,3 ve 4. sıralarda yer alanların bedelsiz ihracatında ihracatçı birliğine üye olma şartı aranılmaz.

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

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

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

1.4.7. Bağlı Muamele(Takas) Yoluyla İhracat

Bağlı muamele ticaret şekli, “karşılıklı ticaret” olarak adlandırılan ve en genel anlamıyla kısmen de olsa ödeminin para yerine malla yapıldığı ticaret kapsamında yer almaktadır. İhracat yönetmeliğinin 4/1-m maddesine göre bağlı muamele veya takas, iki veya ikiden fazla ülke arasında olmak üzere, ihraç veya ithal edilen mal, hizmet veya teknoloji transferi bedelinin kısmen veya tamamen mal, hizmet, teknoloji transferi veya kısmen döviz ile karşılanmasını ifade eder.

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

1.5. İHRACATLA İLGİLİ BAZI DURUMLARDA KDV İSTİSNASI

1.5.1. İhracat Bedelinin Zamanında Ödenmemesi Nedeniyle Uygulanan Vade Farklarında KDV İstisnası

Katma değer vergisi kanununun 24/c maddesine göre, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat hizmet ve değerler katma değer vergisi matrahına dahil bulunmaktadır.

Söz konusu ihracat teslimleri Kanununun 11/a maddesi hükmü kapsamında katma değer vergisinden istisna olduğundan ihracat bedelinin zamanında ödenmemesi nedeniyle doğan vade farkları da aynı kapsamda katma değer vergisinden istisna olacaktır.

1.5.2. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde KDV İstisnası

İhraç edilen malların geri gelmesi halinde KDV istisnası uygulaması konusunda 17/3/1995 tarihli resmi gazetede yayımlanan 46 seri nolu KDV genel tebliğinin c bölümünde yapılmıştır. Bu açıklamalara göre;

KDV ödenerek satın alınan veya işletmede imal edilen malların ihracat işlemlerinin tamamlanıp, gümrük sınırlarından geçtikten sonra, alıcının çeşitli nedenlerle malı iade etmesi halinde, ihraç edilen mallara ilişkin iadesi talep edilen KDV'nin nakden veya mahsuben iadesi henüz yapılmamış ise ihracatçının KDV iadesinden yararlanmadığı kabul edilecek ve geri gelen mallar için gümrükte bir vergi ödemesi de söz konusu olmayacaktır. Bu durumda, ihracatçının ilgili dönem beyannamesinde iade olarak gösterilen tutardan geri gelen mallara ait kısım, malların

gümrükten çekilip işletmeye girdiği döneme ilişkin KDV beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Malların geri geldiği tarihte, ihraç edilen mallarla ilgili yüklenilen KDV'nin nakden veya mahsuben iadesi yapılmış ise geri gelen mala isabet eden kısım gümrük iadesine ödenecek veya bu kadar teminat gösterilecek bundan sonra malların ithaline izin verilecektir.

İhraç edilen ve geri gelen mallara ait yüklenilen KDV indirim yoluyla giderilmiş veya sonraki dönemlere devredilmiş ise, bu mallar için yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Bu mallar normal prosedüre göre ithal edilecektir.

I.5.3. Döviz Endeksli olarak Satın Alınıp İhraç Edilen Mallar Nedeniyle Ortaya Çıkan Kur Farklarının KDV İstisnası Karşısındaki Durumu

İhracata konu mallar TL cinsinden peşin veya vadeli olarak yada döviz veya döviz endeksli olarak satın alınabilmektedir. Ancak vadeli olarak döviz yada döviz endeksli satın almalarda yurt içindeki satıcı lehine ihracatçı aleyhine kur farkı doğabilmektedir.

Kur farkı ve buna ilişkin KDV ihracattan bir sonraki tarihte doğabilmektedir. Bu şekilde ortaya ihracatçıya ilk teslimine ilişkin faturaya atıfta bulunarak bir fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekir.

Buna göre döviz endeksli olarak satın alınan ve ihraç edilen mallar için kur farkı nedeniyle yüklenilen KDV'nin söz konusu vade farkının ödendiği dönemde indirim konusu yapılması ve indirimle giderilemeyen kısmın ise iade edilmesi gerekmektedir.

I.5.4. İhracata Konu Malların Zayi Olması

İhraç edilen mallar TC gümrük hattını geçtikten ancak, henüz alıcısına ulaşmadan önce çeşitli nedenlerle zayi olabilmektedir.

KDVK'nın 12/1. maddesine göre, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için;

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması,
- Teslim konusu malın TC gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olması

Şartları aranmaktadır.

Buna göre, yukarıdaki şartlar gerçekleştiğinden TC gümrük hattını geçtikten sonra zayi olan mallarla ilgili olarak KDV ihracat istisnası kapsamında işlem yapılabilecektir. İhracat konu olan malların, TC gümrük hattını geçmeden önce zayi olması halinde ise, mallar henüz yurt dışı edilemediğinden KDV ihracat istisnası hükmünün uygulanması mümkün değildir.

I.5.5. Ek Vergiye Tabi Mal İhracatında KDV İstisnası

15 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin (K) bölümünde açıklandığı üzere KDVK'nun istisna hükümleri ek vergi bakımından da aynen geçerlidir. Dolayısıyla, KDV ihracat istisnasının düzenlendiği, 11'inci madde hükmü, ek vergi bakımından da geçerli bulunmakta olup, ek vergiye tabi malların ihracı ek vergiden istisnadır. Ek vergi mükellefi olan imalatçı ve ithalatçılar ek vergiye tabi mal ihracatlarında ek vergi tahakkuk ettirmeyecekler, malların imali sırasında yüklenilip indirilemeyen ek vergiler ise iade olarak talep edilebilecektir.

I.6. PEŞİN DÖVİZ KARŞILIĞI YAPILAN İHRACATLARDA KDV İSTİSNASI

Bu ihracat şeklinin temel özelliği, ihraç bedelinin ihracat yapılmadan önce yurda getirilmesidir. Diğer bir ifade ile, mal ve hizmet ihracatına ait bedelin, ihracat yapılmadan önce peşin tahsil edilmesidir.

Peşin döviz karşılığı yapılan ihracatlar;

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması,
- Teslim konusu malın, T.C. gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye vasıl olması, şartlarının gerçekleşmesi halinde KDV'den istisna olacaktır.

Daha önce bu şekil yapılan ihracatta istenilen döviz alım belgesi 96 yılından sonra kaldırılmıştır.

BÖLÜM II

HİZMET İHRACATI İSTİSNASI

II.1. GENEL AÇIKLAMA

Mal ticaretinden farklı olarak, hizmetlerin uluslararası ticarete konu olması halinde, KDV uygulaması yönünden çeşitli güçlüklerle karşılaşılmaktadır. Bu güçlüklerin kaynağını, mallardan farklı olarak, hizmetlerin sınırlardan geçerken iz bırakmaması oluşturmaktadır. Zaten hizmetler, ülkelerin Ödemeler Bilançosu'nun "Görünmeyen İşlem Kalemleri" içinde yer almaktadır. Hizmetlerin fiziki varlıklarının olmamasından kaynaklanan bu güçlükler, KDV uygulaması bakımından çeşitli yorum farklılıklarına neden olmaktadır.

Mal ticaretinde olduğu gibi uluslararası ticarete konu olan hizmetlerin KDV yönünden vergilendirilmesinde de, orijin ve destinasyon olmak üzere iki prensip bulunmaktadır. KDV uygulayan bütün ülkeler, Türkiye dahil varış ülkesi prensibini uygulamaktadırlar.

Varış ülkesi prensibinin uygulanması mallar bakımından sorun olmamakla beraber, yurt içinde üretilen hizmetin uluslararası ticarete konu olması halinde, dış ticaret konusu hizmetin vergilendirilmesi konusunda çeşitli problemler doğurmaktadır. Bu güçlüklerin kaynağı mallardan farklı olarak üretilen hizmetlerin fiziki varlıklarının olmamasında yatmaktadır. Aksi takdirde mallar gibi, hizmet biçimindeki ürünleri de sınırlardan girip çıkarken tespit etmek ve seçtiğimiz prensibe göre vergilemek ya da vergilememek mümkün olurdu.sorunun çözümü bir yandan seçilen varış ülkesi prensibinin esaslarına uymakla (aksi takdirde uluslararası alanda çifte vergilemeye neden olunacaktır) bir yandan da pratik olarak uygulanabilir bir yöntem bulmakla mümkündür.

II.2. AVRUPA TOPLULUĞU DİREKTİFLERİNE GÖRE HİZMET İHRACATI ANLAYIŞI

Avrupa Topluluğu 6.Direktifinde, hizmetin yapıldığı mahal'e ilişkin hükümler yer almaktadır. Söz konusu Direktife göre, ortak KDV uygulamasında

hizmetin ifa edildiği yer, hizmeti arzedenin işyerinin, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu, eğer yoksa ikametgahının bulunduğu yerdir. Böylece ülke dahilinde üretilip yine ülke dahilindeki müşterilere satılan hizmetin vergilenmesi sağlanmaktadır. Aynı direktif gereğince, topluluk dışındaki ülkelerde olan veya hizmeti verenle aynı ülkede olmayan müşterilere sunulması halinde, hizmetin ifa edildiği yer; müşterinin işyerinin, kanuni veya iş merkezinin, yoksa ikametgahının bulunduğu yerdir. Bu tanımlar doğrultusunda ülke dahilinde faydalanılan hizmet (ithalat dahil) vergilendirilirken bu uygulamanın sonucu olarak hizmet ihracatı vergiden müstesna tutulmaktadır. Aksi halde mükerrer vergilendirme kaçınılmazdır.

Aşağıdaki hizmetlerin Topluluk dışındaki ülkelerde olan ve/veya hizmeti verenle aynı ülkede olmayan müşterilere sunulması halinde, hizmetin ifa edildiği yer, müşterinin işyerinin, kanuni veya iş merkezinin, yoksa ikametgahının bulunduğu yerdir. Çünkü, bu gibi durumlarda, hizmetten nerede faydalandığı yani hizmetin nerede tüketildiği belli olmadığı için, KDV'den istisna edilen hizmetler aşağıdadır.

- Telif hakkı, patent, lisans, marka ve benzeri hakların devri,
- Reklam hizmetleri,
- Danışmanların, mühendislerin, danışmanlık bürolarının, avukatların, muhasebecilerin sundukları hizmetler ve benzeri hizmetler ile bilgi toplama ve dağıtma ve danışma hizmetleri,
- Kısmen veya tamamen (bu bentte adı geçen) bir işin yapılmaması veya hakkın kullanılmaması konusunda verilen taahhüdün yerine getirilmesi,
- Her türlü sigortacılık (reasürans dahil) ve bankacılık (kiralık kasalar hariç) hizmetleri ve mali hizmetler,
- Personel temini hizmetleri,
- Başkası adına iş yapan acente, ticari mümessiller gibi temsilcilerin yukarıda sayılan hizmetleri,
- Menkul malların kiraya verilmesi (taşıtlar hariç)

II.3. KDV KANUNUMUZA GÖRE HİZMET İHRACAT İSTİSNASI

II.3.1. Genel Olarak

KDV Kanununda hizmet işlemlerinin vergilendirilmesinde iki temel kriter esas alınmıştır: Birincisi; Kanunun 6.maddesinde düzenlenen “değerlendirme”, ikincisi ise; 12.maddede düzenlenen “faydalanma” kriteridir.

KDV Kanununun 6.maddesinde, Türkiye’de yapılan değerlendirilen veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye’de yapılmış sayılacağı ve değerlendirmenin de Gelir Vergisi Kanunu’nun 7.maddesine göre belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 7.maddesi, dar mükelleflerin kazanç ve iratlarının hangi şartlarda Türkiye’de elde edilmiş sayılacağına ilişkindir. Bu maddede ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı, sair kazanç ve iratlara ait ödemelerin Türkiye’de yapılması, ödeme yurt dışında yapılmış ise; Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması halinde, değerlendirmenin Türkiye’de yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Değerlendirme kriteri, çok geniş ve kapsamlı bir uygulamayı gerektirmekte, bu kriter tam olarak uygulandığında; katma değer vergisinde hizmet ihracatı istisnası uygulaması büyük ölçüde önemini kaybedebileceği gibi; yurt dışında yararlanılan, ancak bedeli Türkiye’de gider olarak yazılan her türlü hizmette vergilendirilir ki; bu da mükerrer vergilendirmeye neden olur. Kaldı ki; dar mükelleflerin ticari ve zirai kazançları dışındaki kazançlarına uygulanan değerlendirme kriterinin, serbest meslek kazancı dışında katma değer vergisinin konusuna giren diğer kazançlar için geçerli değildir.

Bu nedenledir ki; yasa koyucu, Kanunun 12.maddesi ile hizmet ihracatına değerlendirme kriterlerinden vazgeçerek; “faydalanma kriteri”ni getirmiştir. Vergi idaresi; bugüne kadar çıkardığı tebliğlerle, hizmet ihracatına ilişkin usul ve esasları, faydalanma kriterini esas alarak belirlemiştir.

II.3.2. Yasal Düzenleme

KDV Kanununun 11.maddesi ile, mal ihracatı yanında hizmet ihracatı da katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Aynı Kanunun 12.maddesinde ise; hizmet ihracatının katma değer vergisinden istisna olabilmesi için,

- Hizmetin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması,
- Hizmetten yurt dışında yararlanılması,

Şartlarının birlikte aranılacağı hükme bağlanmıştır.

Kanunun 12.maddesinde “yurt dışındaki müşteri” deyiminin tanımı yapılmıştır. Madde hükmüne göre; yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.

Hizmet ihracatına ilişkin usul ve esaslar 17,26 ve 30 seri nolu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiştir. 17 seri nolu tebliğde “faydalanma” kriterine açıklık getirilmiş, hizmetlerle ilgili faturanın yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenmesi ve bedelin döviz olarak yurda getirilmesi halinde, başkaca bir şart aranılmaksızın hizmet ihracatı istisnasının uygulanacağı belirtilmiştir.

26 Seri No’lu Tebliğ’in (K) bölümünde yapılan açıklamalara göre ise; hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnasının uygulanabilmesi için;

- Hizmet Türkiye’de, yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- Fatura ve benzeri nitelikteki belge, yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir,
- Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye’ye getirilmelidir.
- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

Yukarıda belirtilen ilk üç şartın gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti oldukça kolaydır. Ancak, 4.şart olan “yurt dışında yararlanılması”, ilkesi subjektif bir

nitelik taşıdığından; anlamı yoruma ve olayına göre değişebilecektir. 26 Seri No'lu Tebliğ'de "faydalanma" kriteri, yurt dışındaki müşteriler için verilen hizmetlerin, bu müşterilerin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması şeklinde tanımlanmıştır.

II.3.3. Hizmet İhracatı İstisnası Uygulama Şartları

Hizmet ihracında KDV istisnası uygulanabilmesi için, aşağıdaki dört şartın birlikte gerçekleşmiş olması zorunludur:

II.3.3.1. Hizmet Türkiye'de Yurt Dışındaki Bir Müşteri İçin Yapılmış Olmalıdır

Hizmet ihracatı istisnasının ilk şartı, hizmet Türkiye'de yapılmalı, hizmetin alıcısı yurt dışında olmalıdır. Yurt dışındaki müşteriden kasıt, hizmet sunulan kişinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin yurt dışında bulunması veya yurt içinde bulunan bir firmanın, yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şube, acente, temsilci ve bürosu olması gerekmektedir.

II.3.3.2. Fatura Veya Benzeri Nitelikteki Belge Yurt Dışındaki Müşteri Adına Düzenlenmelidir

Yapılan hizmetle ilgili olarak düzenlenecek fatura veya benzeri belgenin, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışındaki bir müşteri adına düzenlenmiş olması zorunludur.

II.3.3.3. Hizmetten Yurt Dışında Yararlanılmalıdır

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

Hizmet ihracatı istisnasının uygulanabilmesi için aranılan ve yukarıda belirtilen ilk üç şartın gerçekleşip gerçekleşmediği somut olarak tespit edilebilecektir. Ancak, son şart olan "hizmetten yurt dışında yararlanılması" ise soyut bir kavramdır.

II.3.4. İhracat İstisnasının Uygulanacağı ve Beyan Edileceği Vergilendirme Dönemi

Hizmet ihracatı istisnası, yabancı müşteri adına faturanın düzenlendiği ve bedelin Türkiye'ye getirildiği vergilendirme döneminde uygulanacaktır. Fatura, ihracat bedeli dövizin yurda getirildiği dönemden önceki tarihlerde düzenlense dahi, hizmet ihracatı istisnası, dövizin yurda getirildiği dönem beyannamesinde beyan edilecektir.

II.3.5. Hizmet İhracatı İstisnasının Değerlendirilmesi

Türk KDV Kanununun da benimsediği varış ülkesi prensibinin uygulandığı KDV sistemlerinde amaç yurt içi tüketimi kavramaktır. Bu nedenle ihracat vergiden müstesna, ithalat ise vergiye tabi tutulmaktadır. Bu amaca uygun olarak ülke dahilinde, tüketilen hizmetin de vergilenebilmesi için, kavranması gerekmektedir. Bu nedenle 3065 sayılı KDV Kanununda "hizmetten Türkiye'de faydalanma" esası getirilmiştir. Ancak Türkiye'de faydalanmanın ölçüsünün ne olacağı konusu, G.V.K. 7.maddesi hükmüne yapılan atfın baskısıyla, genel prensibe uygun olarak alınması gereken malı satın alanın yani "müşterinin oturduğu yer" ölçüsünden uzaklaşmakta ve soruna ihracat cephesinden yaklaşmaktadır.

Hizmetten ülke dahilinde ya da haricinde faydalanıldığının en açık ölçüsü, müşterinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin yada ikametgahının nerede olduğudur. Bunun dışında kullanılan ölçüler belirsizlikleri ve zorlamaları da birlikte getirmektedir ve Türk KDV sistemini uluslararası standartlardan uzaklaştırarak çifte vergilemeye yol açmaktadır.

BÖLÜM III

KDV İADESİ

KDV bir tüketim vergisi türüdür. Bu nedenle nihai vergi yükü tüketicinin üzerinde kalır. Bu sebeple toptan ve perakende ticaret erbabı, imalatçı, ithalatçı ve diğer mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları KDV'sinden aynı dönemde yükledikleri KDV'sini indirmek suretiyle vergi yükünden kurtulurlar. Mükellefler hesaplanan KDV'sinden yüklenilen KDV'sini indirdikten sonra oradaki olumlu farkı vergi dairesine ödemekle yükümlüdürler. Aradaki fark menfi ismi indirilemeyen bu tutar indirilmek üzere sonraki döneme devredilir. Buna ilişkin yasal düzenleme KDV Kanununun 29.uncu maddesinde yer almaktadır.

KDV Kanununun 11.maddesi mal ve hizmet ihracatının KDV'sinden istisna olduğunu açıkça belirtmiştir. Bu uluslararası rekabetin de bir gereğidir. Bizim mal ve hizmet ihraç ettiğimiz ülke bunları KDV'ne tabi tutup ithal ettiğine göre bizim ayrıca ihracatta KDV uygulamamız mükerrerliğe yol açar. Aynı mal ve hizmetler üretip ihraç eden ve KDV istisnası uygulayan diğer ülkeler karşısında rekabet eşitsizliği doğar. O halde ihracatın KDV'sinden arındırılması şarttır.

KDV Kanununun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanacak KDV'sinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

Madde hükmü gereğince ihracatta öncelikle indirim mekanizması işletilecektir. Buna rağmen indirilmeyen KDV varsa bu tutar mükellefe nakden veya mahsuben iade edilecektir.

III.1.TURİSTLERE YAPILAN SATIŞLARDA (TAX FREE) KDV İADESİ

KDV Kanunumuz, Avrupa Topluluğu direktiflerine paralel olarak vergilendirmede Destinasyon (Varış Ülkesinde Vergilendirme) ilkesini benimsemiştir. Bu ilke doğrultusunda esas itibariyle yurt dışında tüketilecek olan her türlü mal ve hizmet ihracatı KDV'den istisna tutulurken, Türkiye'de tüketilecek olan mal ve hizmet ithalatı vergilendirilmektedir.

Turistlerin Türkiye'den satın alıp kendi ülkelerine götördükleri ve yine ülkelerinde tüketilecekleri mallar üzerindeki KDV yükünün de Destinasyon ilkesi gereği sıfırlanması gerekmektedir. Çünkü, bu şekilde satın alınarak Türkiye dışına götürülen malların da ihracat olarak değerlendirilmesi gerekir. Literatürde, turistlerin Türkiye'de satın aldıkları mallar kendi ülkelerine götüremeleri işlemine “perakende ihracat”da denilmektedir

III.2.KDV İADESİNİN UYGULANMASI

3065 Sayılı KDV Kanununun 11/1-b maddesinde, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götördükleri malların teslimi anında KDV tahsil edileceği, ancak malın gümrükten çıkışı sırasında fatura veya benzeri belgenin ibrazı halinde, tahsil edilmiş olan KDV'nin iade edileceği hükme bağlanmış uygulanmasının usul ve esasları 43 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Yabancı turistlerin Türkiye'den daha fazla alışveriş yapmalarını teşvik ederek ülkenin döviz girdilerinin artırılması ve esas itibariyle yurt dışında tüketilecek olan mallar üzerindeki vergi yükünün destinasyon ilkesi gereği AT Direktiflerine paralel sıfırlanması amaçlanmaktadır.

Perakende ihracat olarak da adlandırılan bu tür satışlarda ihracat istisnası, turistlerin Türkiye'den satın alarak yurt dışına götördükleri malların alımı anında satıcı tarafından tahsil edilen KDV'nin yine satıcı tarafından alıcıya iade edilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Malın satışı sırasında uygulanmaması nedeniyle, bu istisnaya dolaylı istisnada denilebilir.

III.3. İSTİSNA KAPSAMINA GİREN MALLAR

Turistlere (yurt dışında ikamet tezkeresi almış olan Türkler dahil) yapılan ve bu turistlerce yurt dışı edilen her türlü mal teslimleri istisna kapsamına girmektedir. Çünkü istisnanın uygulanması diğer bir anlatımla malın satışı sırasında tahsil edilen KDV'nin iadesi, satın alınan malın turist tarafından Türkiye sınırları dışına çıkarılmasına bağlıdır.

III.4. VERGİNİN ALICIYA İADE EDİLMESİ

Satıcılar, malların satışı sırasında tahsil ettikleri KDV'yi aşağıda belirtilecek olan şekillerden herhangi birisiyle turistlere iade edebilmektedirler.

III.4.1. Verginin Turiste Gümrükten Çıkarken İadesi

Tahsil edilen verginin gümrükten çıkarken turiste iade edilmebilmesi, satıcının gümrükte şubesi olan bir bankada hesap açtırmaları ile mümkündür. İadenin banka şubesinde yapılabilmesi için, satıcının KDV tutarı kadar bir çeki alıcıya vermesi ve alıcının gümrükten çıkarken çeki gümrük görevlilerine onaylattırmaları gerekir. Banka şubesinde gümrük görevlilerine onaylatılmayan bir çeki dayanılarak KDV iadesi yapılması mümkün değildir.

Usulüne uygun olarak düzenlenen çekin turist tarafından gümrük görevlilerine onaylatıldıktan sonra ilgili banka şubesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Gümrükteki banka şubesi, onaylı faturayı gördükten sonra çekte yazılı tutarı alıcıya döviz cinsinden ödeyecektir. Çeki düzenleyen bankanın gümrükte şubesinin olmaması halinde, çek tutarı, gümrükteki herhangi bir banka şubesinden de tahsil edilebilir.

III.4.2. Verginin Gümrük Çıkışından Sonra İade Edilmesi

Turistlerin, ödedikleri KDV'yi gümrük çıkışı sırasında iade olarak alma yolunu tercih etmemeleri halinde vergiyi malın yurt dışı edildiğini gösteren onaylı faturaların çek varsa çeki de çıkış tarihinden itibaren 1 ay içinde satıcıya göndererek satıcıdan iade olarak alabilirler. Satıcının bu belgeleri aldıktan sonra en geç 10 gün içinde vergi tutarını alıcının banka hesabına veya adresine havale etmesi zorunludur.

10 gün içinde vergi tutarını alıcının banka hesabına veya adresine havale etmesi zorunludur. 10 gün içinde iade vergiyi alıcıya göndermeyen satıcının izin belgesi iptal edilmektedir. Dolayısıyla izin belgesinin iptali sonucunda satıcının Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara istisna kapsamında satış yapmaları mümkün olmamaktadır.

III.4.3. Verginin Elden İadesi

Turistler onaylı fatura nüshasını çıkış tarihinden itibaren 1 ay içinde satıcıya elden getirerek, ödedikleri vergileri iade olarak alabilirler. Bize göre, verginin elden iade yöntemi ancak turistlerin 3. şahıslara vekalet vermeleri halinde işlerlik kazanabilir. Çünkü, turistin sadece vergi iadesi almak için ülkeye geri gelmeyeceği açıktır.

III.4.4. Verginin Avans Olarak İade Edilmesi

Satıcılar, tahsil ettikleri vergi tutarını alıcıya satış sırasında avans olarak ödeyebilme imkanına sahiptirler. Bu, alıcıdan vergi hariç bedelin alınması anlamına gelmektedir. Faturaya, KDV nin avans olarak iade edildiğine dair bir şerh düşülmesi gerekir.

Avans olarak ödenen tutarın iade edilmiş sayılabilmesi için, satın alınan malın 3 ay içinde Türkiye dışına çıkarılması ve onaylı faturanın çıkıştan sonra 1 ay için satıcıya gönderilmesi zorunludur. Bu şartlara uyulması halinde, avans olarak ödenen tutar iade edilmemiş sayılmakta ve indirimine izin verilmemektedir. Yukarıda belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde, avans olarak iade edilen KDV, onaylı faturanın satıcıya geldiği dönemde indirim konusu yapılabilir.

BÖLÜM IV

İHRACATTA VERGİ, RESİM, HARÇ İSTİSNASI

İhracatın finansmanında kolaylık ve ucuzluk sağlayan önemli teşvik araçlarından biri olan vergi, resim ve harç istisnası, 3505 sayılı Kanunun geçici 2.maddesi hükümleri çerçevesinde uygulanmaktadır. Bu uygulamanın amacı ihracatı arttırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak ve ihraç pazarlarını geliştirmektir. Söz konusu uygulama şu şekildedir;

IV.1. DÜZENLEME KAPSAMINA GİREN FAALİYETLER:

1-İhracat: Bir malın veya değerın yürürlükteki İhracat Mevzuatı ile Gümrük Mevzuatına göre fiili ihracatının yapılması, Kambiyo Mevzuatına göre bedelinin (bedelsiz ihracat hariç) yurda getirilmesi veya Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca ihracat sayılan sair çıkışlardır.

2-İhracat sayılan satış ve teslimler : İç piyasada satışı ihracat sayılan ve vergi, resim ve harç istisnasından ve ithalatta gümrük muafiyetinden faydalandırılan satış ve teslimlerdir.

3-Döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler: Vergi, resim ve harç istisnasından faydalandırılan hizmet ve faaliyetlerdir.

İhracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin vergi resim ve harç istisnasından faydalandırılabilmesi için, Dış Ticaret Müsteşarlığı'ndan (bundan böyle Müsteşarlık olarak anılacaktır) "Vergi Resim ve Harç İstisnası Belgesi" alınması gerekmektedir.

IV.2. DÜZENLEME KAPSAMINA GİREN VERGİLER (İSTİSNAYA KONU VERGİLER):

1-Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,

2-Damga Vergisi,

3-Harçlar,

4-Diğer Kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlardır.

IV.3. VERGİ, RESİM VE HARÇ İSTİSNASINDAN FAYDALANACAK İŞLEMLER

1-Düzenleme kapsamına giren faaliyetlerin finansmanında kullanılmak üzere, finansman şirketlerince sağlanan ve sevk öncesi/sonrası krediler,

2- Firmaların sağladıkları prefinansmanlar ile bunların geri ödemeleri,

3- İhracatla ilgili işlem yapan bankaların, özel finans kurumlarının faktoring şirketlerinin sigorta şirketlerini, noterlerin ve diğer kuruluşların düzenleme kapsamındaki faaliyetler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar,

4- Kambiyo işlemleri,

5- Dahilde işleme rejimi kapsamında yapılan ithalat ve/veya yurt içi alımlar ile ilgili işlemler ve bunların finansmanı için kullanılan krediler,

6- İhracat karşılığı yapılacak her türlü ödemeler,

7- Düzenleme kapsamına giren faaliyetler ile transit ticaretle ilgili işlemler ve işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlar.

Tebliğde istisna konusu işlemler belgeli ve belgesiz işlemler olarak tanımlanmıştır. Belgesiz işlem, herhangi bir izin belgesine gerek duyulmaksızın, işlemi yapan kuruluşun, vergi, resim ve harç istisnasını re'sen (kendiliğinden) uygulayacağı işlemlerdir. Belgeli işlemler ise, istisna uygulayabilmek için izin belgesi alınmış olması gerekli işlemlerdir. Söz konusu işlemler aşağıda madde madde sayılmıştır.

IV.4. VERGİ, RESİM HARÇ İSTİSNASI BELGESİ

Vergi Resim, Harç İstisnası Belgesi Hazine Müsteşarlığı'na yapılacak başvuru ile, Müsteşarlık tarafından verilir.

Belge süresi azami 18 aydır. Ancak, yurt dışı ve yurt içi müteahhitlik hizmetleri, savunma sanayii projeleri ile yurt dışında mağaza açılması ve işletilmesine ilişkin belgelerin süresi, proje süresi kadar tespit edilebilir.

Ayrıca, belge kapsamında ilk istisnanın uygulandığı tarihe kadar azami 3 ay olmak üzere belge süresi uzatılabilir.

IV.4.1. Belge Süresinin Uzama Nedenleri

Aşağıda belirtilen mücbir sebep ve fevkalade hal durumlarının Vergi, Resim Harç İstisnası Belgesi ve belgesiz ihracat kredilerinin geçerlilik süresi için vukuu halinde, ihracat süresi (ek süre dahil) bitim tarihinden itibaren 8 ve 14.maddede belirtilen sürelerle ilave olarak ek süre verilebilir;

- Ekonomik kriz veya durgunluk,
- Deprem, sel, don, fırtına, kasırga v.b. tabii afetler ve yangın,
- Yükümlü firmanın faaliyetinin kamu otoritelerince durdurulması,
- Grev ve lokavt,
- Devletçe konulan yasaklar, harp ve abluka hali,
- Yükümlü firmanın iflası ve şahıs firmalarında firma sahibinin ölümü,

Kredi kuruluşlarınca krediye ilişkin ihracat taahhüdü süresi, mücbir sebep haline ilişkin ilgili kamu kurumundan alınacak belgede belirtilen süre kadar ve fakat 1 yılı geçmemek üzere uzatılabilir. İlgili kamu kurumundan alınacak belgede belirtilen sürenin 1 yılı aşması durumunda ise, krediyi kullandıran kuruluş tarafından Müsteşarlığın uygun görüşüne istinaden işlem yapılır.

IV.4.2. Belgenin İptali

Vergi Resim, Harç İstisnası Belgesi ilgili firmanın talebi üzerine Müsteşarlıkça iptal edilir.

Bu Tebliğ ve Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın ilgili genelgeleri hükümlerine uyulmadığının, Vergi Resim, Harç İstisnası Belgesinin düzenlenmesi ve revizesi için ibraz edilen bilgi ve belgeler ile belge kapsamında yapılan işlemlerin gerçek dışı olduğunun ve ilgili belge üzerinde tahrifat yapıldığının tespiti halinde; ilgili belge Müsteşarlıkça iptal edilir ve ilgililer hakkında kanuni işlem yapılır.

SONUÇ

Bilindiği üzere ihracat, bir ülkede üretilen mal ve hizmetin başka bir ülkeye yada ülkelere satışdır. Bu satışın, gerek ülke ekonomisi gerekse döviz rezervleri açısından olumlu etkileri vardır. Bunların yanında ihracatçılara da önemli bir gelir teşkil etmektedir.

Konuda bahsedildiği gibi, ihracatı teşvik faaliyetlerinden biri olan KDV İstisna ve İadesi ülkemiz ve ihracatçılarımız açısından son derece önemlidir. Bu denli önem taşıyan İstisna Uygulamasının yaygınlaştırılması ve tam anlamıyla uygulanabilmesi için gerekli düzenlemelerin titizlikle yapılması gerekir.

Ayrıca yine konuda geçtiği gibi ülkemizden alışveriş yapan turistleri kazıklamak yerine, satın aldıkları mallarda kesilen KDV' yi belirtilen uygulama koşullarına göre kendilerine geri ödersek bu konuda önemli bir yol kat edilmiş olacaktır. Kişisel fikrime göre; bu turistlerde olumlu bir etki yaratacak ve döviz girdileri buna bağlı olarak daha da artacaktır.

Ülkemizde İhracatta KDV İstisnası çok fazla suiistimal edilmektedir. Bu durum yetkilileri zor durumda bırakmakta ve konu hakkında çok sık değişiklik yapma yoluna itmektedir. Bu durumu önleyebilmek için denetim sıklaştırılmalı ve ihracat işi ile tam olarak ilgilenenlerin tüm konularda bilinçlenmesi ve desteklenmesi sağlanmalıdır. Bu gerçekleştirildiği takdirde ihracat, dolayısıyla da ihracatın sağladığı getiriler artış gösterecektir. Sonuç olarak ihracat iyi bir yatırım alanı olarak benimsenecek, yatırımlarda oluşan şüpheler ortadan kalkacak ve yatırımlar artacaktır.

GİRİŞ	1
BÖLÜM I	
İHRACATTA KDV İSTİSNASI	2
I. İHRACAT NEDİR?	2
I.1. İhracatın Tanımı ve Kapsamı :.....	2
I.2. Türkiye’de İhracatta Kullanılan İlke ve Bu İlkeye Göre İstisna ve Kapsamı.....	3
I.3. KDV İhracat İstisnasının Uygulanma Koşulları ve Açıklamaları.....	4
I.3.1. İhracat İstisnasının Beyan Edeceği Vergilendirme Dönemi.....	5
I.3.2. İhracat İstisnasının KDV Beyannamesinde Gösterilmesi:.....	7
I.4. İHRAC ŞEKİLLERİNE GÖRE KDV İSTİSNA UYGULAMASI.....	8
I.4.1. Serbest (Özellik Arz Etmeyen) İhracat.....	8
I.4.2. Kayda Bağlı İhracat.....	8
I.4.3. Transit İhracat.....	9
I.4.4. Konsinye İhracat.....	9
I.4.5. Kredili İhracat.....	10
I.4.6. Bedelsiz İhracat.....	11
I.4.7. Bağlı Muamele(Takas) Yoluyla İhracat.....	12
I.5. İHRACATLA İLGİLİ BAZI DURUMLARDA KDV İSTİSNASI.....	13
I.5.1. İhracat Bedelinin Zamanında Ödenmemesi Nedeniyle Uygulanan Vade Farklarında KDV İstisnası.....	13
I.5.2. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde KDV İstisnası.....	13
I.5.3. Döviz Endeksli olarak Satın Alınıp İhraç Edilen Mallar Nedeniyle Ortaya Çıkan kur Farklarının KDV İstisnası Karşısındaki Durumu.....	14
I.5.4. İhracata Konu Malların Zayi Olması.....	14
I.5.5. Ek Vergiye Tabi Mal İhracatında KDV İstisnası.....	15
I.6. PEŞİN DÖVİZ KARŞILIĞI YAPILAN İHRACATLARDA KDV İSTİSNASI	15
BÖLÜM II	
HİZMET İHRACATI İSTİSNASI	17
II.1. GENEL AÇIKLAMA.....	17
II.2. AVRUPA TOPLULUĞU DİREKTİFLERİNE GÖRE HİZMET İHRACATI ANLAYIŞI.....	17
II.3. KDV KANUNUMUZA GÖRE HİZMET İHRACAT İSTİSNASI.....	19
II.3.1. Genel Olarak.....	19
II.3.2. Yasal Düzenleme.....	20

II.3.3. Hizmet İhracatı İstisnası Uygulama Şartları.....	21
II.3.4. İhracat İstisnasının Uygulanacağı ve Beyan Edileceği Vergilendirme Dönemi	22
II.3.5. Hizmet İhracatı İstisnasının Değerlendirilmesi.....	22
BÖLÜM III	
KDV İADESİ.....	23
III.1.TURİSTLERE YAPILAN SATIŞLARDA (TAX FREE) KDV İADESİ	24
III.2.KDV İADESİNİN UYGULANMASI.....	24
III.3. İSTİSNA KAPSAMINA GİREN MALLAR.....	25
III.4. VERGİNİN ALICIYA İADE EDİLMESİ.....	25
III.4.1. Verginin Turiste Gümrükten Çıkarken İadesi.....	25
III.4.2. Verginin Gümrük Çıkışından Sonra İade Edilmesi	25
III.4.3. Verginin Elden İadesi.....	26
III.4.4. Verginin Avans Olarak İade Edilmesi.....	26
BÖLÜM IV	
İHRACATTA VERGİ, RESİM, HARÇ İSTİSNASI.....	28
IV.1. DÜZENLEME KAPSAMINA GİREN FAALİYETLER:.....	28
IV.2. DÜZENLEME KAPSAMINA GİREN VERGİLER (İSTİSNAYA KONU VERGİLER):.....	28
IV.3. VERGİ, RESİM VE HARÇ İSTİSNASINDAN FAYDALANACAK İŞLEMLER.....	29
IV.4. VERGİ, RESİM HARÇ İSTİSNASI BELGESİ.....	29
IV.4.1. Belge Süresinin Uzama Nedenleri.....	30
IV.4.2. Belgenin İptali.....	31
SONUÇ.....	32
KAYNAKÇA	