

Murat YAPMIŞ^(*)

TURİZM İŞLETMELERİNİN İHRACAT TESLİMLERİ NEDENİYLE YÜKLENİLEN KDV HESABINDA KOMİSYON GİDERLERİNİN DURUMU

Ahmet Gündoğan ŞİŞMAN^(**)

1 - GİRİŞ

Katma Değer Vergisinde iade hakkı doğuran işlemler 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29/2 ve 32. maddelerinde sayılmış olup bu işlemler tam istisna kapsamındaki işlemlerdir. Bu nedenle söz konusu işlemleri gerçekleştiren mükellefler yükledikleri KDV'yi, vergiye tabi teslim ve hizmetler üzerinden hesaplanan KDV'den indirebilmekte, hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması nedeniyle indirimin mümkün olmaması durumunda ise iade talep edebilmektedirler. Bunun için söz konusu iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren KDV'nin, diğer bir deyişle iade edilebilecek KDV tutarının hesaplanarak vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Esas itibarıyla iade tutarının hesaplanmasında iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin girdiler konusunda herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerden sadece mal alışları, hammadde alışları gibi girdiler için ödenen KDV'nin iade edilebileceği şeklinde bir sınırlama yoktur.

Ancak 24. Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹ ile amortismanı tabi iktisadi kıymet (ATİK)'lerle ilgili bir sınırlama mevcut olup diğer bir sınırlama ise 110 Seri No.lu KDV Genel Tebliği² ile turizm işletmelerinin ihraç ettikleri emtialar nedeniyle, kendilerine turist getiren rehber ve acentelere ödedikleri komisyonlara ilişkin olarak getirilmiştir. Bu makalemizde ihracat istisnası ve istisna nedeniyle iade edilecek KDV tutarının hesaplanmasına ilişkin esaslar ile turizm işletmelerinin ihracat teslimleri nedeniyle yüklenilen KDV tutarının hesabında komisyon giderlerinin durumu açıklanmaya çalışılmıştır.

^(*)Vergi Müfettişi

^(**)Vergi Müfettişi

¹22.11.1986 tarih ve 19289 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²11.07.2008 tarih ve 26933 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2- İHRACAT İSTİSNASI ve YÜKLENİLEN KDV HESABI

KDV sistemimizde yer alan istisnalar tam ve kısmi istisna olmak üzere ikiye ayrılmakta olup istisna kapsamındaki işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilmesine ve hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması nedeniyle indirilemeyen Katma Değer Vergisinin iadesine imkan veren istisnalar tam istisna olarak adlandırılırken, istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin indirim ve iadesine olanak tanımayan istisnalar ise kısmi istisna olarak adlandırılmaktadır.

Tam istisna kapsamındaki işlemler uygulamada iade hakkı doğuran işlemler olarak bilinmekte olup bunların başında ihracat istisnası gelmektedir. Söz konusu istisnaya ilişkin temel düzenlemeler Kanunun 11. maddesinde yapılmış olup buna göre ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri ile Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılan teslimler ve ihraç kayıtlı teslimler ihracat istisnası kapsamında sayılmıştır.

İhracat istisnasından doğan KDV iadelerine ilişkin esaslar temel olarak 84 No'lu KDV Genel Tebliği³ ile düzenlenmiş olup bahsi geçen tebliğde KDV iade taleplerinin bir dilekçe ile yapılacağı ve dilekçeye aşağıdaki belgelerin ekleneceği belirtilmiştir.

- Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi, ilgili vergi dairesi müdürü ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği), beyannamelerin aslı veya örneği yerine bunların listesinin verilmesi de yeterlidir.

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

Ocak/2010 vergilendirme dönemine kadar yukarıda istenilen belgeler vergi dairesine kâğıt ortamında verilirken bu belgeler üzerindeki kontroller vergi dairesince manuel olarak yapılmaktaydı. Ancak 27/ 01 /2010 tarihinde yayınlanan 53 No.lu KDV sirküleri ile vergi dairelerince VEDOP üzerinden manuel olarak yapılan ve oldukça uzun zaman alan kontrollere son verilmesi, vergi dairelerinin kırtasiyecilikten ve bir kısım formalitelerden kurtarılması, iade işlemlerine hız kazandırılması, KDV iade işlemleri açısından asgarî bir standart getirilmesi ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla, daha önce kâğıt ortamında verilen KDV iadesine ilişkin bilgi ve belgelerden; *"indirilecek KDV listesi"*, *"yüklenilen KDV listesi"*, *"satış faturaları listesi"* ile *"gümrük (çıkış) beyannamesi listesi"* nin elektronik ortamda gönderilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Söz konusu düzenlemeyle mükellefler bundan böyle KDV iade taleplerini Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinden yapacaklar ve iade için istenen belgeleri elektronik ortamda göndereceklerdir. İade talebine ilişkin olarak ibrazı gereken ve bu listelerin dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi vergi dairesine intikal ettirilmesi gerekmektedir. İnternet üzerinden yapılan başvuru sonucunda sistemden alınan *"KDV İade Talebine İlişkin İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı"* çıktısı bir üst yazı ile vergi dairesine verilerek listelerin İnternet üzerinden verildiği ve KDV İade işlemlerinin tamamlanması konusunda Vergi Dairesi bilgilendirilmiş olacaktır. Bundan sonraki süreçte KDV iadesi işleminin tamamlanması önceden olduğu gibi Vergi Dairesinden takip edilerek sonuçlandırılacaktır.

³23.11.2011 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İhracat istisnasından doğan KDV iadeleri için gerekli belgelerden *“ihrac edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo”* (yüklenilen KDV tablosu), söz konusu istisna nedeniyle iade edilmesi gereken KDV tutarının nasıl hesaplandığını göstermektedir. İade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen KDV tutarının nasıl hesaplanması gerektiği konusunda 24 ve 36 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde birtakım açıklamalar yapıldığı görülmektedir. İade edilecek KDV tutarının hesabında bu vergilere muhatap olunan alımlar konusunda herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Dolayısıyla iade hakkı doğuran işlemlere ait her türlü alış ve giderlere ödenen KDV iade kapsamına dahildir. Dolayısıyla hammadde, yardımcı madde, mamül madde, enerji, ulaşım, ambalaj, kırtasiye, komisyon gibi genel giderlere ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ödenen KDV iadenin kapsamına girmektedir.

İade tutarının hesabında önemli olan söz konusu harcamaların ne kadarının iade hakkı doğuran işlemler için yapıldığının tespit edilmesidir. Sadece iade hakkı doğuran işlem yapan mükellefler açısından bu tespitin yapılması kolaydır. Örneğin yurt içi teslimi olmayan, ürettiği malları yalnızca ihrac eden bir işletmenin, faaliyetine ilişkin olarak satın aldığı (yüklendiği) mal ve hizmetlerin tamamı iade hakkı doğuran işlemle (ihracatla) ilgilidir. Dolayısıyla söz konusu ihracat nedeniyle yüklenilen vergilerin tamamının indirilmesi, indirilmezse iade konusu yapılması gerekmektedir. Ancak bu işletmenin ürettiği malların bir kısmını da yurt içine teslim etmesi durumunda, işletmeyle ilgili yakıt, enerji, kira ve benzeri genel giderlerden yurt içine teslim edilen mallara isabet eden kısım iade konusu yapılamayacağından bu kısmın ayrıca hesaplanması ve iade hesabına dahil edilmemesi gerekir.

Bu şekilde iade hakkı doğuran işlemlerin yanı sıra vergiye tabi işlemleri veya kısmi istisna kapsamına giren işlemleri de bulunan mükelleflerin, her bir farklı işlemi için yüklediği KDV'yi ayrı ayrı hesaplaması gerekir. Yüklenilen vergilerin ayrımı maliyet muhasebesi yöntemleri kullanılmak suretiyle yapılabilecektir. 36 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere, VUK'un 275. maddesi uyarınca maliyet muhasebesi tutanlar yükledikleri KDV'yi hesaplamada, genel idare giderleri ile genel imal giderlerinden mamule verilen payın hesabında hangi usulü kullanıyorlarsa, bu giderlere ait KDV için de aynı usule göre işlem yapacaklardır. Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 275/4. maddesine göre genel idare giderlerinden imal edilen emtianın maliyetine pay verilmesi mecburi değildir. Bu durumda genel idare giderlerinden imalata pay vermeyen imalatçı ihracatçılar, ihrac edilen malla ilgili KDV iadesinde genel idare giderleri ile ilgili KDV'lerinin ihrac edilen mala isabet eden kısmını iade olarak talep edemeyeceklerdir.

Yukarıda iade edilecek KDV için, bu vergilere muhatap olunan alımlar konusunda herhangi bir sınırlama olmadığı, iade kapsamındaki işlemlere ait her türlü alış ve giderler için ödenen KDV'nin iade kapsamına dâhil olduğu belirtilmiştir. Ancak 24. Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle ilgili bir sınırlama getirilmiştir. Buna göre iade hakkı doğuran işlemin bulunduğu dönemde, bu işlemle ilgili amortismanına tabi iktisadi kıymet için yüklenilmiş KDV de bulunması halinde, iade edilebilecek kısım işlem bedelinin genel vergi oranı (%18) kadar kısmı ile sınırlı olacaktır. Ancak bu karşılaştırma sadece istisna dolayısı ile yüklenilen KDV'ye ATİK'lerden pay verilmesi halinde yapılacak olup ATİK'lerden pay verilmediği durumlarda böyle bir karşılaştırma yapılması söz konusu değildir. Nitekim konuyla ilgili Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 14.03.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.52/5232-7/13654 sayılı öznelgesi aşağıdaki şekildedir.

“... Öte yandan 24 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (E) bölümünde, amortismanla tabi iktisadi kıymetlerle ilgili yüklenilen verginin, iade hakkı doğuran işlem bedelinin genel oranla çarpılması sonucu bulunan tutardan fazlasının iade edilecek vergi hesabına dahil edilemeyeceği açıklanmıştır. Bu açıklama sadece amortismanla tabi iktisadi kıymetler için yüklenilen vergi ile sınırlı olup, diğer mal ve hizmet alımlarında uygulanmayacaktır. Dolayısıyla, amortismanla tabi iktisadi kıymetler dışındaki iade hakkı doğuran işlemlere ait yüklenilen vergilerden iade edilecek tutarın herhangi bir oranla sınırlandırılması mümkün değildir.”

Bu konudaki bir diğer bir sınırlama ise 110. No.lu KDV genel tebliği ile turistlerin siparişlerini topluca yurt dışına gönderen işletmelerin, söz konusu turist kafilelerini alışveriş etmeleri için getiren turizm acente, rehber ve benzerlerine ödediği komisyonlarla ilgili olarak getirilmiş olup söz konusu düzenlemeye ilişkin esaslar aşağıda etraflıca ele alınmıştır.

3- TURİZM İŞLETMELERİNİN İHRACAT TESLİMLERİNE İLİŞKİN KOMİSYONLAR DOLAYISIYLA YÜKLENİLEN KDV HESABI

Bilindiği üzere turizm acente, rehber ve benzerleri, turist kafilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürmekte ve bu hizmet karşılığında söz konusu satıcı işletmelerden komisyon geliri elde etmektedirler. Turizm işletmecileri ise bu turistlerin siparişlerini topluca serbest bölgeye veya diğer bir ülkeye gönderebilmekte ve buralardan yapılan dağıtımla siparişler turistlere ulaştırılarak ihracat istisnasından faydalanılmaktadır. Turizm işletmecilerinin turizm acente, rehber ve benzerlerine turist kafilelerini alışveriş etmeleri için getirmeleri karşılığında ödedikleri komisyonlar genel oranda KDV'ye tabi olup bu şekilde ödenen komisyonlar, ihracat işlemlerinin bünyesine giren “genel gider” mahiyetindeki harcamalardır. O nedenle söz konusu komisyonlar nedeniyle yüklenilen KDV tutarları, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde ihracatçılara iade edilebilecektir.

110 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile söz konusu işlemler nedeniyle iade tutarının hesabında turizm acente, rehber ve benzerlerine ödenen komisyon paylarına ilişkin özel birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre ihracat işlemlerinden kaynaklanan iade tutarının hesabında, bu tür komisyon harcamaları nedeniyle hesaba dâhil edilecek pay, ihracat bedelinin %25'i üzerinden hesaplanan KDV tutarından fazla olamayacaktır. Bu hesaplama her takvim yılının Ocak ayından başlamak üzere yıl sonuna kadar kümülatif olarak yapılacak, izleyen yılda ise hesaplama yeniden başlanacaktır. Bahsi geçen tebliğde iade alacağının hesaplanmasına ilişkin olarak detaylı bir örnek verilmiş olup örnekte bir turistik mağaza işleticisinin aylar itibarıyla ihracat tutarları ve ödediği komisyonlar TL cinsinden aşağıdaki tabloda verilmiştir.

KOMİSYON ÖDEMELERİNE İLİŞKİN İADE HESAPLAMASI							
AYLAR	İHRACAT TUTARI		KOMİSYON BEDELİ		Kümülatif İhracatın %25'i	İADE HESABINA ALINACAK KOMİSYON	
			(KDV HARİÇ)			Bedel	KDV
	Aylık	Kümülatif	Aylık	Kümülatif			
Ocak	1.000,00	1.000,00	200,00	200,00	250,00	200,00	36,00
Şubat	1.200,00	2.200,00	420,00	620,00	550,00	350,00	63,00
Mart	1.400,00	3.600,00	540,00	1.160,00	900,00	350,00	63,00
Nisan	1.800,00	5.400,00	560,00	1.720,00	1.350,00	450,00	81,00
Mayıs	2.200,00	7.600,00	640,00	2.360,00	1.900,00	550,00	99,00
Haziran	0,00	7.600,00	600,00	2.960,00	1.900,00	0,00	0,00
Temmuz	5.600,00	13.200,00	800,00	3.760,00	3.300,00	1.400,00	252,00
Ağustos	4.000,00	17.200,00	840,00	4.600,00	4.300,00	1.000,00	180,00
Eylül	3.600,00	20.800,00	0,00	4.600,00	5.200,00	300,00	54,00
Ekim	2.400,00	23.200,00	650,00	5.250,00	5.800,00	650,00	117,00
Kasım	1.600,00	24.800,00	1.800,00	7.050,00	6.200,00	950,00	171,00
Aralık	1.200,00	26.000,00	1.300,00	8.350,00	6.500,00	300,00	54,00

Yukarıda tabloda görüldüğü üzere Ocak ayında ihracat 1.000 TL, komisyon tutarı ise 200 TL' dir. Dolayısıyla komisyondan ihracat işlemine verilecek pay $(1.000 \times \%25 =)$ 250 TL olmakla birlikte, 200 TL komisyon ödendiğinden bunun tamamı pay olarak verilecek ve $(200 \times \%18 =)$ 36 TL iade hesabına dahil edilerek, diğer yüklenilen vergilerle birlikte bu ay içinde talep edilebilecektir.

Şubat sonunda ise ihracatın kümülatif tutarı 2.200 TL, komisyonun kümülatif tutarı 620 TL' dir. Komisyonun payı $(2.200 \times \%25 =)$ 550 TL olarak hesaplanmaktadır. Bu tutardan, Ocak ayında verilen 200 TL tutarındaki pay düşülecek ve Şubat ayındaki pay 350 TL olarak belirlenecektir. Bu ayda iade hesabına dahil edilecek tutar $(350 \times \%18 =)$ 63 TL olarak belirlenecektir.

Mart sonunda kümülatif olarak ihracat 3.600 TL, komisyon 1.160 TL' dir. Komisyondan ihracat işlemine verilecek azami pay ise $(3.600 \times \%25 =)$ 900 TL olacak, bu tutardan ilk iki ayın toplam payı olan 550 TL düşüldükten sonra kalan 350 TL'nin %18'i olan 63 TL Mart ayında iade hesabına dahil edilecektir.

İhracat işlemi bulunmayan Haziran ayında ise 600 TL komisyon ödenmiştir. Bu dönemde ihracat işlemi nedeniyle iade talep edilemeyecektir. Aynı dönemde yapılan 600 TL'lik komisyon ödemesi izleyen dönemlerde gerçekleştirilecek ihracat işlemlerine ilişkin iade tutarının hesabında dikkate alınabilecektir.

Eylül ayında 3.600 TL'lik ihracat yapılarak kümülatif ihracat tutarı 20.800 olmuş, komisyon ödemesi ise yapılmamıştır. Eylül ayında komisyon ödemesi olmamasına rağmen, iade hesabına önceki dönemlerde ödenen komisyondan pay verilebilecektir. Bu dönemde ihracat işlemine verilecek azami komisyon payı $(20.800 \times \%25 =)$ 5.200 TL olmakla birlikte, kümülatif komisyon tutarı 4.600 TL olduğundan ve bu tutarın 4.300 TL'lik kısmı önceki dönemlerde iade hesabına alındığından, Eylül

ayındaki komisyon payı 300 TL olacaktır. Dolayısıyla, 300 TL'nin %18'i olan 54 TL Eylül ayında iade hesabına dahil edilecektir. Bu hesaplama Aralık ayına kadar yukarıdaki şekilde sürdürülecek, izleyen yılın Ocak ayından itibaren hesaplama yeniden başlanacaktır. Bu tablo, yılbaşından itibaren her ay yeniden düzenlenerek, iade talep dilekçesinin eki olarak vergi dairesine verilecektir.

4- SONUÇ

Katma Değer Vergisinde iade hakkı doğuran işlemler Kanunu'nun 29/2 ve 32. maddesinde sayılmış olup söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin, vergiye tabi teslim ve hizmetler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmesi, hesaplanan KDV'nin indirilecek KDV'den az olması nedeniyle indirilmesi mümkün olmayan verginin ise iadesi mümkündür. İade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen ve iade edilecek KDV tutarının hesabında söz konusu işlemlere ilişkin girdiler konusunda herhangi bir sınırlama yoktur. Dolayısıyla iade hakkı doğuran işlemlere ait her türlü alış ve giderlere ödenen KDV iade kapsamına dahil olacaktır.

Ancak bu konuda amortisman tabi iktisadi kıymetlerle ilgili bir düzenleme mevcut olup buna göre iade hakkı doğuran işlemin bulunduğu dönemde, bu işlemle ilgili amortisman tabi iktisadi kıymet için yüklenilmiş KDV de bulunması halinde, iade edilebilecek kısım işlem bedelinin %18'ini aşamayacaktır. Bu karşılaştırma sadece istisna dolayısı ile yüklenilen KDV'ye ATİK'lerden pay verilmesi halinde yapılacak olup ATİK'lerden pay verilmediği durumlarda böyle bir karşılaştırma yapılması söz konusu olmayacaktır.

İade tutarının hesaplanması konusunda bir diğer karşılaştırma 110 Seri No.lu KDV Tebliği ile turizm işletmelerine getirilmiştir. Buna göre turizm işletmeleri, kendilerinden alışveriş yapan turist kabilelerinin siparişlerini bir serbest bölgeye veya yurt dışına göndererek oradan dağıtmaları şeklinde yaptıkları ihracat nedeniyle talep ettikleri iade tutarının hesabında, bu turist kabilelerini getiren turizm acente ve rehberlerine ödedikleri komisyonları da hesaba katacaklardır. Ancak söz konusu ihracat işlemlerinden kaynaklanan iade tutarının hesabında, bu tür komisyon harcamaları nedeniyle hesaba dâhil edilecek pay, ihracat bedelinin %25'i üzerinden hesaplanan KDV tutarından fazla olamayacaktır.

KAYNAKÇA

- Oktar, Kemal. (2005). **KDV İstisnalar ve İadeler**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Pehlivan, Yafes. **İhraç Edilen Malın Bünyesine Giren Kdv'nin Hesaplanması**. Sayıştay Dergisi. Sayı: 55. (Ekim-Aralık 2004).
- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 14.03.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.52/5232-7/13654 sayılı özelgesi
- 24, 36, 84, 110 Seri No.lu KDV Genel Tebliği.
- 53 Sıra No.lu KDV Sirküleri.