

İHRAÇ EDİLEN MALIN BÜNYESİNE GİREN KDV'NİN HESAPLANMASI

Yafes PEHLİVAN*

I- GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesinde ihracat teslimlerinin KDV'den istisna olacağı belirtilmiş mezkur kanunun 12. maddesinde ise bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için; teslimin yurt dışındaki bir müşteriye, bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması, ayrıca teslim konusu malın T.C. gümrük bölgesinden geçerek bir dış ülkeye vasıl olması gerektiği belirtilmiştir. Burada 4842 sayılı kanunla kapsam genişletilmiş ve serbest bölgelere vasıl olan mallarla, yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulan mallar da ihracat istisnası kapsamına alınmıştır.

Bu durumda Katma Değer Vergisi İstisnası uygulaması açısından, teslim yurt dışındaki bir müşteriye, *bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine* yapıldığı ve teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesini geçtiği veya serbest bölgelere vasıl olduğu ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulduğu takdirde ihracat gerçekleşmiş sayılmaktadır. Gümrük antreposuna konulan malın ihracatının belirlenen sürede veya şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi veya tevsik edilememesi hallerinde; ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde ise tam istisna kapsamındaki işlemlere ait satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV'nin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirileceği, indirimin mümkün olmaması halinde iade edileceği hükmü bulunmaktadır. Bu makalemizde ihraç edilen mallarla ilgili olarak yüklenilen KDV'nin ne şekilde hesaplanacağı üzerinde durularak, konuyla ilgili olarak zihinlerde oluşan soruların yanıtları verilmeye çalışılacaktır.

* Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörü, Samsun Defterdar Yrd.V.

II- İSTİSNA KAPSAMININ DEĞER İTİBARIYLA BELİRLENMESİ

A- İhraç Bedeli

İhraç edilen mal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacak ve alınmayacaktır. Mal ihracının CİF veya FOB esasta yapılmış olması önemli değildir. Her iki halde de ihraç bedeli bütünüyle vergiden müstesnadır.

İhracatın yabancı para cinsinden olan bedeli fiili ihracatın yapıldığı, malın gümrük hattını geçtiği tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına (YTL) çevrilecek, istisna uygulamasında bu bedel esas alınacaktır. Bedelin peşin alındığı durumda da, aynı şekilde işlem yapılacaktır. Sonradan yapılan tahsilatta kur artışlarına bağlı olarak da vergi alınmayacaktır. İhraç bedeli üzerinden katma değer vergisi alınmadığından, ihraç karşılığı yabancı paranın Türk Lirası (YTL) karşılığının bu açıdan önemi yoktur. Fiili ihraç tarihindeki kura göre bulunacak Türk Lirası (YTL) karşılığı, girdi vergilerinin arındırılması, aşağıda değinilecek olan ihraç bedeli üzerinden normal oranlara göre hesaplanacak katma değer vergisi tutarı itibarıyla ATİK'lerden iadeye pay verilmesi yönünden önemlidir. Uygulamada ihraç bedeline bağlı kur farkları vergilendirilmemektedir.

B- Ambalaj Maddeleri ve İhraç Konusu Mala Ait Hizmetler

Malın ihraç bedeli, ambalaj maddelerinin değerini de kapsar. Bedelin bir kısmının ambalaj maddesi ile ilgili olması, istisna uygulamasını önlemez. İstisnaen, ambalaj maddesi değerinin ayrı gösterilmiş olduğu hallerde de istisna geçerlidir.

İhraç konusu mala ait olarak Türkiye'de yapılan gözetmenlik, aracılık v.b hizmetler, hizmet ihracı olarak istisna kapsamında değerlendirilmektedir.¹ Konuya ilişkin olarak 30 seri nolu KDV Genel Tebliğinde şu açıklamalara yer verilmiştir.

“Yurt dışındaki firmaların, Türkiye’den ithal edecekleri mal ve hizmetler ile ilgili olarak, bu firmalara aracılık hizmeti verenlerin, söz konusu hizmetleri karşılığında aldıkları komisyonlar, ihraç edilen mal ve hizmetler yurt dışında tüketildiğinden, hizmet ihracı istisnası kapsamında mütalaa edilecektir. Bu

¹ Yılmaz Özbalcı, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 1999 Ankara, s.333.

istisnanın uygulanmasında 26 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (K) bölümünde yer alan diğer şartların da aranacağı tabiidir.”

III- İHRAÇ EDİLEN MALIN BÜNYESİNE GİREN KDV'NİN HESABI

Yüklenilen vergilerden sadece mal alışları, hammadde alışları gibi girdiler için ödenen KDV'nin indirilebileceği şeklinde bir sınırlama yoktur. İndirimli oranda vergilenen işlemlere veya tam istisna kapsamında olan işlemlere ait her türlü alış ve giderlere ödenen KDV iade kapsamına dahildir. Bunlar arasına hammadde, yardımcı madde, ulaşım, ambalaj, kırtasiye gibi genel giderlere ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ödenen KDV'de girmektedir.

İhracatta katma değer vergisi iadesinde esas olan, indirimle giderilemeyen Katma Değer Vergisinin iade edilmesidir. Bu nedenle iade edilecek Katma Değer Vergisi, ihraç edilen malın bünyesine giren ve indirim mekanizmasıyla giderilemeyen Katma Değer Vergisi ile sınırlı tutulacaktır.

A- Alındığı Gibi İhraç Edilen Mallar

Bu durumda iade olarak istenecek vergi, esas itibarıyla malın satın alınmasına bağlı olarak ödenmiş bulunan katma değer vergisinden oluşacaktır.

Asıl mala ait katma değer vergisi yanında, genel idare giderlerinden ve amortismanlardan da iade hakkı doğuran ihraç konusu mala isabet eden kısımların hesaplamaya dahil edilmesi mümkündür. Malın nakliyesi, ambarlanması, ambalajı gibi giderler dolayısı ile yüklenilen katma değer vergileri de hesaplamaya dahil edilebilecektir.

Ancak isteyen mükelleflerin, sadece malın alışına bağlı katma değer vergisini iade olarak istemeleri, genel gider ve benzeri giderlerle ilgili vergileri indirilecek katma değer vergisi hesabında takip etmeleri de mümkündür.

B- İmal Olunan Malların İhracı

İmalat işletmelerinin, imal edilen malın maliyetinin doğru şekilde hesaplanması dışında sahip oldukları en önemli sorunlarından birisi de, imal ettikleri malı ihraç etmeleri halinde, ihraç edilen malın bünyesine giren katma değer vergisinin doğru bir şekilde hesaplanmasıdır.

İhracat işlemleri KDV'den istisna edildiğinden Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca ihraç edilen malın bünyesine giren Katma

Değer Vergisi Maliye Bakanlığınca belli edilecek usul ve esaslar çerçevesinde iade edilmektedir.

İade işlemleri belli bir miktarın altında ise inceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade yapılmaktadır. Belli miktarın üzerindeki iadeler ise teminat karşılığında sonra incelenerek ve yeminli mali müşavir raporu ile yapılmaktadır.

Mükellefler iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak yüklendikleri Katma Değer Vergisini doğru hesaplamak zorundadır. Ancak, bu doğru hesaplama noktasında uygulamada bir takım sıkıntılar ortaya çıkmaktadır. Üretilen malın bir kısmının iç piyasada bir kısmının ise dış piyasada satılması durumunda yüklenen Katma Değer Vergisinin hesaplanması oldukça zorlaşmaktadır.

36 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde; “Vergi Usul Kanununun 275. maddesine göre maliyet muhasebesi tutan imalatçı ihracatçılar, yüklendikleri Katma Değer Vergisini aynı ilkeler ışığında hesaplayacaklardır. Buna göre genel imal ve genel idare giderlerinden mamüle verilen payın hesabında hangi usul kullanılıyor ise bu giderler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin hesabında da aynı usul kullanılacaktır” denilmektedir.

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, ihraç edilen malla ilgili KDV iadesinde genel idare giderleri ile ilgili KDV'lerinin ihraç edilen mala isabet eden kısmını iade olarak talep edemeyeceklerdir. Tebliğ ile böyle bir hüküm konmasının amacı, imalat işi yapan firmaların iade hakkı doğuran işlemler ile iade hakkı doğurmayan işlemlere ait KDV'nin üretim aşamasında ayrılabilmesine dikkat çekmek olmalıdır. Genel idare giderlerinden üretime pay verilmemiş ise daha sonra bu giderler için, ihraç edilecek mala isabet edecek kısmın hesabında güçlüklerle karşılaşılacaktır. İmalat işi yapan işletmelerin sağlıklı bir maliyet muhasebesi tutması gerekir. Her ay maliyet hesapları çıkartılmalıdır.

Bütün bu hesaplamalarda, beyannamede; işletme tarafından yüklenen katma değer vergilerinden daha yüksek bir katma değer vergisi iadesinin istenmesi söz konusu olmamalıdır.²

² Sakıp Şeker, Dönem Sonu İşlemleri, Cilt 2, s. 1959, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999.

C- İade Edilecek Verginin İhraç Bedeli Üzerinden Genel Vergi Oranına Göre Hesaplanacak Tutarla Sınırlandırılması Durumu ve Kamuoyundaki Yanlış Kanı

Kamuoyunda iade hakkı doğuran işlem bedelinin, genel vergi oranı ile çarpılması suretiyle bulunacak rakamın iade edilecek KDV olduğu şeklinde yanlış bir kanı ve bilgilendirme söz konusudur. Bu duruma neden olan husus ise 24 seri nolu KDV Genel Tebliği'nin (E) bölümündeki “amortisman tabi iktisadi kıymetlerde iade uygulaması”na ilişkin olarak yapılan açıklamaların yanlış anlaşılmasıdır.

Bu noktada açıklamalarımızı örnekler ile yapalım.

Örnek 1: 200 değerle ihraç edilen malın 100 birime alınıp, taşıma v.b. giderlerinin de 50 birim tuttuğu durumda, yüklenilmiş olan girdi katma değer vergisi (%18'den) 27 birimden ibaret kalacaktır. Ancak amortisman konusu kıymet iktisabına bağlı olarak bu işleme 13 birimlik bir yüklenen katma değer vergisinin daha isabet ettiğini varsaydığımızda yüklenen vergi 40 birime çıkmaktadır. İhraç dolayısıyla genel orana göre hesaplanan vergi ihraç bedeli üzerinden ($200 \times \%18=$) 36 birim olduğuna göre 4 birimlik bir tutar aşımı söz konusu olmaktadır. Burada mükellefe iade edilebilecek tutar 36 birimi geçemez.

Bu yorum doğrudur. Çünkü konuyla ilgili olarak 24 seri nolu KDV Genel Tebliği'nin “amortisman tabi iktisadi kıymetlerde iade uygulaması” başlıklı (E) bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir;

“...Faaliyetleri kısmen veya tamamen iade hakkı doğuran işlemlerden oluşan mükelleflerin amortisman tabi iktisadi kıymet için ödedikleri vergilerin iadesi mümkün bulunmaktadır. “iade hakkı doğuran işlemler” Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32 nci maddesinde sayılan istisnalar ile değişik 29/2 nci maddesinde belirtilen temel gıda maddelerine ilişkin işlemlerdir. Bu işlemler dolayısı ile yüklenen vergiler, indirim mümkün olmaması halinde mükellefe iade edilebilmektedir. İade kapsamına mal ve hizmet alışları yanında genel giderler ve amortisman tabi iktisadi kıymetler için ödenen vergiler de dahildir. Ancak bir vergilendirme döneminde iade edilecek vergi, o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin %10'u olarak hesaplanan miktardan fazla olamayacaktır.” (% 10 oranını bugün için %18 olarak almamız gerekir).

Bu durum amortisman konusu kıymetten gelen payın, gerçek bir maliyet olmadığı veya olamayabileceği, örneğin yılın son ayında yapılacak değerlendirme

bakımından bu ay içinde iktisap edilmiş kıymette yıllık amortisman ayrılmış olmasından kaynaklanacağı anlayışına dayanmaktadır.³

Bunun dışında zaranna satış ve yüksek oranlı girdi kullanılan hallerde, işlem bedeli üzerinden genel orana göre hesaplanan vergi tutarının nasıl değerlendirileceği gündeme gelmektedir.

Örnek 2: Örnek 1 deki durumda sadece vergili girdiler itibariyle 150 birim maliyeti olan ve 27 birim vergi taşıyan mal, örneğin 110 birime ihraç edildiğinde, ihraç bedeli üzerinden %18'lik genel orana göre hesaplanan vergi 19,8 birim olmasına rağmen, 27 birim girdi vergisinin iadesi gündeme gelmektedir.

Bunun yanında, mal 200 birime satılmakla beraber, 150 birimlik vergili girdisi üzerinden yüksek orana tabi olması nedeniyle, 30 birim katma değer verdisi ödenmişse, değerlendirme yine yüklenilen vergi itibariyle yapılmakta 30 birim verginin tamamı iade edilmektedir.

Bu işlemlerde ihraç bedeli üzerinden genel vergi oranına göre hesaplanan miktar ile iade edilecek KDV'yi karşılaştırmaya gerek yoktur. Çünkü bu karşılaştırma sadece ihraç dolayısı ile yüklenilen KDV'ye ATİK'lerden pay verildiğinde yapılacaktır. Bunun dışındaki işlemlerde bu tür bir hesaplama ve karşılaştırmaya gerek yoktur. Hatta bu tür karşılaştırma hatalı sonuçlara neden olacaktır. Tam istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle iade edilecek katma değer vergisi bu işlemlerin bünyesine giren vergilerle sınırlı olup, söz konusu işlemlerin maliyet hesapları esas alınarak belirlenecektir. Konuya ilişkin olarak Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 14.03.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5432-503/10661 sayılı muktezası da bu meyardadır.

"... tarafından Bakanlığımıza verilen 4.2.1997 tarih ve 256/06-06 sayılı bir örneği ilişik dilekçede, 28 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (E) bölümünde yer alan "Bir vergilendirme döneminde iade edilecek katma değer vergisinin, o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin % 15'i olarak hesaplanan miktardan fazla olmayacaktır." ifadesinde bahsi geçen "iade hakkı doğuran işlem bedeli" ifadesinin ihraç edilen malın satın alma bedelimi yoksa ihraç bedelinin mi olacağı konusunda bilgi istenmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 32. maddesi gereğince, Kanunun 11,13,14 ve 15. maddeleri kapsamına giren işlemler nedeniyle

³ Yılmaz Özbalcı, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 1999 Ankara, s.353.

yüklenilen ve indirimle gidenilemeyen katma değer vergisinin iade edileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, tam istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle iade edilecek katma değer vergisi bu işlemlerin bünyesine giren vergilerle sınırlı olup, söz konusu işlemlerin maliyet hesapları esas alınarak belirlenecektir. Dolayısıyla iade edilecek katma değer vergisinin, iade hakkı doğuran işlem bedelinin genel vergi oranı (% 15) ile çarpılması suretiyle hesaplanması mümkün değildir.

Ancak, iade hakkı işlem bedeli ile genel vergi oranınının (%15) çarpılması suretiyle katma değer vergisi iade miktarının tespiti, sadece 28 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (E) bölümünde yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerdeki iade uygulaması için söz konusudur. Bu hesaplamada iade hakkı doğuran işlem bedeli olarak ihraç edilen mallara ait bedel esas alınacaktır.”

D- Kayıt ve Belge Düzeni

KDVK'nın 54. maddesi KDV'nin indirim mekanizmasının işletilmesine olanak verecek tarzda bazı düzenlemeler yapmıştır.

Maddenin 1. fıkrasında, KDV mükelleflerince tutulması zorunlu olan defter kayıtlarının, bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlenmesini ve aşağıdaki işlemlerin defter kayıtlarında açıkça gösterilmesini zorunlu kılmıştır.

-Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarı, hesaplanan ve indirim konusu yapılabilen vergi tutarları,

-Vergiden istisna edilen işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili yüklenilen KDV,

-İndirim konusu yapılamayacak işlemler ve bu işlemlere isabet eden KDV,

-Matrah ve indirim miktarlarındaki değişimler, ödenen, terkin edilen ve iade edilen KDV.

Ayrıca emtia üzerine iş yapanların, emtia envanterinde veya defterinde, hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı KDV'ye tabi olan ve olmayanlar itibarıyla ayınp göstermeleri de zorunlu tutulmuştur.

Bu düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, vergili faaliyetlerinin yanı sıra tam veya kısmi istisna kapsamında da faaliyetleri olan mükelleflerin, her bir işleme isabet eden yüklenilen vergi tutarlarını hesaplamaları gerekmektedir.⁴

E- İade Edilecek Verginin Hesaplanması⁵

Mükelleflere iade edilecek KDV'nin hesabında aşağıdaki formülü uygulamaları önerilebilir. Bir birim mamul maliyetine giren katma değer vergisi oranı, ihraç edilen mal maliyeti ile çarpılarak toplam iade edilecek KDV hesaplanacaktır.

$$\text{Toplam İndirilebilir KDV} - \text{Üretime Sevkedilemeyen} = \text{Mamul Mala} \\ \text{Stoklardaki Mallara ait KDV} \quad \text{İlişkin KDV}$$

$$\text{Önceki Dönemden Devreden} + \text{Bu Dönem İmal Edilen} = \text{Toplam Mamul} \\ \text{Mamul Maliyeti} \quad \text{Mamul Maliyeti} \quad \text{Maliyeti}$$

“Yüklenilen Toplam KDV/Üretilen Malların Toplam Maliyeti” formülü bize bir maliyet için yüklenilen KDV tutarını vermektedir. Ancak böyle bir hesaplama yapılabilmesi için her ürün çeşidinin maliyet bedelinin ayrı ayrı bilinmesi gerekmektedir. Bunun için her ay sonunda imalat hesapları yapılmalıdır. Elde edilen oran ile ihraç edilen malın maliyet bedeli çarpılarak o mal için yüklenilen toplam KDV hesaplanacaktır.

Bu yöntemde genel yönetim giderleri için yüklenilen KDV'den de istisna mala pay verilmiş olmaktadır.

⁴ Kemal Oktar, KDV İstisnalar ve İadeler, Gözlem Yayıncılık, 2. Baskı. s. 139.

⁵ Sakıp Şeker, Dönem Sonu İşlemleri, Cilt 2, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999, s. 1962.

ÖRNEK:

Geçen dönemden devreden KDV dahil olmak üzere işletmenin indirilecek KDV Toplamı: 1000 YTL olsun.

Üretime sevkedilmeyen hammadde ve yarı mamullere ait KDV ise: 300 YTL olsun.

(Stoklara isabet eden KDV stok maliyetlerinden ve bu maddelerin alımında ödenen KDV'lerden çıkartılabilir).

İşletmenin o aya ait mamuller hesabında da (geçen dönemden devreden mamuller dahil) 13.000 YTL olsun.

Bu verilerden hareketle;

Bir birim mamul maliyeti için yüklenilen KDV oranı (Genel Yönetim Giderleri İçin Yüklenilen KDV dahil) $(700/13.000=)$ % 5,38'dir. Bir diğer ifade ile işletme 100 liraya imal ettiği mamul için 5,38 YTL KDV yüklenmiştir.

İşletme mamuller hesabındaki malın 8.000 TL'lik kısmını ihraç etmiş ise ihracat nedeniyle yüklediği KDV tutarı $(8.000 \times 0,0538=)$ 430,5 YTL olacaktır.

Bu işletmenin maliyet bedeli 4.000 YTL malı da yurt içinde 5.000 YTL'ye sattığını ve bu satış nedeniyle 750 YTL KDV tahsil ettiğini varsayalım.

- Hesaplanan KDV (Yurt içi satışlar $(5000 \times 0,15)$)	750
- İndirilecek KDV toplamı	1000
- İade hakkı doğuran işlemlere ait yüklenilen KDV	430,4
- İade hakkı doğurmayan işlemlere ait yüklenilen KDV	569,6
- İndirimle giderilemeyen KDV	250
- İadesi gereken KDV	250

Görüleceği gibi, ihracat için yüklenilen katma değer vergisi tutarı 430,4 YTL olduğu halde mükellefin yurt içi satışlarının bulunması nedeniyle indirim mekanizmasıyla gideremediği katma değer vergisi kadar (250 YTL) iade talep edebilecektir. Mükellefin o dönem hiç yurt içi satış olmasaydı iadesi istenebilecek tutar 430,4 YTL olacaktı ve ihraç edilmeyen mallara ait olarak yüklenilen KDV olan 569,6 TL devreden katma değer vergisi olarak gösterilecektir.

İade edilecek verginin hesabında, genel idare giderlerine, araştırma ve geliştirme, pazarlama ve dağıtım giderleri gibi, direkt üretim maliyetine girmeyen giderlere ait yüklenilen katma değer vergilerinden pay verilmemesi, hesaplamayı

nisbeten daha kolaylaştırmaktadır. İşletmeler bu tür giderlere ait katma değer vergilerini indirim yoluyla yok edebiliyorlarsa, yani kısa süre içinde ödeyebilecekleri katma değer vergisinden mahsup imkanı doğacaksa, vergi iadesi almak için çok detaylı hesaplamalara gerek yoktur.

IV- SONUÇ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesinde ihracat teslimlerinin KDV'den istisna olacağı belirtilmiştir. Yüklenen vergilerden sadece mal alışları, hammadde alışları gibi girdiler için ödenen KDV'nin indirilebileceği şeklinde bir sınırlama yoktur. İndirimli oranda vergilenen işlemlere veya tam istisna kapsamında olan işlemlere ait her türlü alış ve giderlere ödenen KDV iade kapsamına dahildir. İhracatta katma değer vergisi iadesinde esas olan, indirimle giderilemeyen Katma Değer Vergisinin iade edilmesidir. Bu nedenle iade edilecek Katma Değer Vergisi, ihraç edilen malın bünyesine giren ve indirim mekanizmasıyla giderilemeyen Katma Değer Vergisi ile sınırlı tutulacaktır.